

# HØJESTERETS DOM

## afsagt fredag den 26. juni 2020

**Sag 174/2019**

(1. afdeling)

Anklagemyndigheden

mod

T

(advokat Lars Henriksen, beskikket)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten i Odense den 14. december 2017 (3-7616/2017) og af Østre Landsrets 16. afdeling den 20. august 2019 (S-3596-17).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Marianne Højgaard Pedersen, Oliver Talevski, Anne Louise Bormann og Kristian Korfits Nielsen.

### **Påstande**

Dommen er anket af T med påstand om frifindelse, subsidiært formildelse.

Anklagemyndigheden har påstået stadfæstelse.

### **Supplerende sagsfremstilling**

I SKATs brev af 18. september 2015 til T hedder det bl.a.:

*”SKAT har brug for oplysninger fra dig*

For at vi kan behandle opgørelsen af din skat for 2014, har vi brug for følgende oplysninger:

Du har købt og solgt Vestas aktier i 2014.

Du har ikke selvangivet gevinst/tab på disse aktier.

- Du bedes indsende en opgørelse over avance/tab på Vestas aktier.

Du har ifølge SKATs oplysninger shorthandelt Vestas aktien i oktober 2014.  
(se udskrift fra SKATs værdipapirsystem 2014)

- Du bedes oplyse om der er tale om shorthandel.

SKATs værdipapirsystem har ikke kunnet beregne avance/tab på Vestas aktierne da shorthandlen medfører at du har en minusbeholdning i perioden 10. oktober 2014 til den 23. oktober 2014, og derfor kan systemet ikke beregne avance tab.

En anden grund til at systemet ikke har kunnet beregne avance/tab er, at der er usikkerhed om din beholdning af Vestas aktier ved systemet opstart (01. januar 2010)

Her har systemet at du skulle have 1.300 stk. (formentlig har du 0 stk.)

Systemet har nemlig en difference i antal på 1.300 stk. hvert år 2010-2014.

- Du bedes oplyse om din beholdning pr. 01. januar 2010.

Så kan SKATs værdipapirsystem beregne avance/tab på Vestas aktier i 2010 og frem.

Vi behandler din opgørelse, fordi SKAT ønsker at opgøre aktie avancen/tabet.

Vi beder dig sende os oplysningerne, så vi har dem senest den 12. oktober 2015.”

Skattestyrelsen har – som anført i landsrettens dom – i en udtalelse af 23. marts 2019 besvaret en række skriftlige spørgsmål. Af udtalelsen fremgår bl.a.:

”1.

*Skattestyrelsen bedes begrundet oplyse om Skattestyrelsen vedrørende den konkrete sag er enig i, at Nordnet i forbindelse med den pligtmæssige indberetning af Ts aktiebeholdning i Vestas pr. 1. 1. 2010 indberetter en forkert aktiebeholdning og at denne fejl er en medvirkende årsag til, at årsopgørelsen for 2014 ikke er korrekt for så vidt angår den opgjorte aktieavance...*

Skatteydere har ifølge skattekontrollovens § 1 pligt til at selvangive deres indkomst.

SKATs værdipapirsystem er kun oprettet som en *hjælp* til skatteyder i at selvangive gevinst/tab på aktier og investeringsforeningsbeviser.

I og med at skatteydere ifølge skattekontrollovens § 1 har en pligt til at selvangive deres indkomst så mener skattestyrelsen ikke, at beholdnings differencen mellem Nordnets indberetning den 31.12.2009 (1.300 stk.) og værdipapirsystemets registrering af korrekt antal stk. pr. 01.01.2010 (0 stk.) har haft en medvirkende årsag til årsopgørelsen ikke er korrekt.

Det kan dog konstateres at værdipapirsystemet ikke var en hjælp til opgøre gevinsten før dette system blev opdateret med korrekt data.

Værdipapirsystemet var usikker på beholdningen af antal Vestas aktier pr. 01.01.2010 ved systemets start.

Nordnet havde indberettet at T havde 1.300 stk. Vestas pr. 31.12.2009, hvilket ikke stemte med værdipapirsystemets antal, som havde en difference på 1.300 stk. og dermed mente at der var 0 stk. den 01.01.2010.

Skattestyrelsen måtte derfor indkalde oplysning om det korrekte antal Vestas aktier pr. 01.01.2010 fra T (samt korrigere for shorthandler) for at få værdipapirsystemet til at beregne korrekt gevinst/tab.

2.

*Skattestyrelsen bedes oplyse, hvilke særlige indberetningspligter der gjaldt for shorthandler gennemført i 2014 i relation til de i skattekontrolloven almindeligt gældende indberetningspligter vedrørende aktiehandler for de kontoførende virksomheder...*

Indledningsvis bemærkes at shorthandel er børshandel.

Det karakteristiske ved en shorthandel er, at man låner et antal aktier, som man sælger ved en almindelige børshandel. Når man skal levere aktierne tilbage, købes et tilsvarende antal ved en almindelig børshandel. Gevinst opnås hvis kursen falder i låneperioden. Da gevinsten relaterer sig til en periode hvor man ikke ejer aktierne, er shorthandel ikke omfattet af aktieavancebeskatningsloven. Beskatning af gevinst sker efter statsskattelovens § 4f (væddemål). Der er som udgangspunkt ikke fradrag for tab. Gevinst eller tab opgøres dog efter et nettoprincip for et år.

Da der er tale om almindelige børshandler er disse omfattet af indberetningspligt efter skattekontrollovens § 10, stk. 4.

...

3.

*Skattestyrelsen bedes begrundet oplyse om Skattestyrelsen vedrørende den konkrete sag er enig i, at Nordnet i 2014 har indberettet alle "shorthandler" foretaget af T som var de "almindelige aktiehandler" efter skattekontrollovens § 10...*

Ja Nordnet havde indberettet "shorthandlerne" som almindelige handler.

Der var indberettet et salg den 10.10.2014 på 5.000 stk. aktier til en salgssum af 902.049 kr.

Der var indberettet et køb den 23.10.2014 på 5.000 stk. aktier til en købesum på 980.490 kr.

Indberetningerne er foretaget korrekt jfr. skattekontrollovens § 10, stk. 4.

4.

*Skattestyrelsen bedes begrundet oplyse, hvoraf det fremgår, at sådanne "shorthandler" ikke skulle indberettes på samme måde som almindelige aktiehandler...*

Indberetningerne er foretaget korrekt jfr. skattekontrollovens § 10, stk. 4.

Gevinst og tab ved shorthandel beskattes efter Statsskattelovens § 4f og skal derfor ikke skattemæssigt behandles som almindeligt aktiesalg.

Det fremgår af kendelse fra Landsskatteretten offentliggjort som SKM.2004.51.LSR.

Det samlede resultat for shorthandler opgøres for hvert indkomstår.

Hvis der samlet er en gevinst, skal den beskattes som personlig indkomst. Det står i Personskattelovens § 3.

Hvis der samlet er et tab, kan man ikke fratække tabet. Det kan heller ikke modregnes i gevinster i de efterfølgende indkomstår.

Indberetningerne er dog ikke forkerte foretaget fra Nordnets side.

Skattestyrelsens værdipapirsystem kan blot ikke håndtere "shorthandler".

For at systemet kan udregne korrekt gevinst/tab på almindelig aktiehandel, er det således nødvendigt at fjerne shorthandlerne fra værdipapirsystemet og opgøre gevinst/tab på disse særskilt. Når shorthandlerne er fjernet fra værdipapirsystemet så kan systemet beregne gevinst/tab på almindelig aktiehandel.

Skatteydere har ifølge skattekontrollovens § 1 pligt til at selvangive deres indkomst.

SKATs værdipapirsystem er kun oprettet som en *hjælp* til skatteyder i at selvangive gevinst/tab på aktier og investeringsforeningsbeviser."

## **Retsgrundlag**

Den dagældende skattekontrollov indeholdt bl.a. følgende bestemmelser i § 1, § 1 A og § 16:

*"§ 1. Enhver, der er skattepligtig her til landet, skal over for told- og skatteforvaltningen årligt selvangive sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, og om sin ejerbo-  
lig ...*

...

*§ 1 A. Skatteministeren kan fastsætte regler om, at nærmere angivne skattepligtige ikke kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter denne lov har indberettet til told- og skatteforvaltningen.*

*Stk. 2.* I det omfang en oplysning omfattet af regler efter stk. 1 er urigtig og fører til en for lav skatteansættelse, finder §§ 13 eller 16 ikke anvendelse. Tilsvarende gælder, hvis en oplysning omfattet af regler efter stk. 1 ikke er indberettet til told- og skatteforvaltningen.

*Stk. 3.* Ud over de tilfælde, som er nævnt i stk. 2, finder § 16 ikke anvendelse, hvis en for lav skatteansættelse skyldes en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig efter denne lov.

...

§ 16. Skattepligtige, der uden at have selvangivet modtager meddelelse om ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat, skal, hvis ansættelsen er for lav, underrette told- og skatteforvaltningen herom inden 4 uger efter meddelelsens modtagelse. Fristen regnes dog tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen.

*Stk. 2.* Den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder stk. 1, straffes med bøde.

*Stk. 3.* Er overtrædelsen begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat, kan straffen stige til fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.”

Den dagældende bestemmelse i § 1 A blev indsat ved lov nr. 927 af 18. september 2012. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende 2011-12, tillæg A, lovforslag nr. L 199, s. 5-6 og 10-12):

*”1. Indledning*

Regeringen (Socialdemokraterne, Det Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti), Venstre og Det Konservative Folkeparti har den 22. juni 2012 indgået aftale om en skattereform, der skaber ny vækst og flere job, og som sikrer, at man får mere ud af at arbejde. ...

Dette lovforslag udmønter den del af aftalen, der vedrører følgende aftalepunkt:

*”Strammere regler for kontrol (øget efterrettelighed)”*

Analysen foretaget af SKAT viser, at der ved en række initiativer er potentiale for større efterrettelighed – især for virksomheders overholdelse af skatte- og afgiftsgrænserne. Parterne er enige om at gennemføre følgende initiativer:

...

- *Yderligere feltlåsning på årsopgørelsen.* Der låses yderligere 5 felter på årsopgørelsen vedr. honorarer m.v., uddelinger fra fonde og foreninger m.v., bidrag og præmie til privattegnede ratepension og ophørende livrente, udlodninger fra investeringselskab, -forening, hvor der er indeholdt udbytteskat, og renteudgifter af studielån fra Moderniseringsstyrelsen.

...

Et led i aftalen er den aftale, som regeringen indgik den 4. juni 2012 sammen med Enhedslisten, Venstre, Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti om at øge og fremrykke erhvervsinvesteringer med henblik på at øge vækst, produktivitet og beskæftigelse særligt i 2012 og 2013 ("Investeringsvinduet"). I den forbindelse blev følgende aftalt:

"Regeringen, Enhedslisten, Venstre, Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti er enige om at finansiere de forbedrede afskrivningsregler gennem bedre håndhævelse af skattereglerne. På borgerdelen har SKAT låst en række felter på årsopgørelsen, således at borgerne ikke kan ændre i de fortrykte oplysninger. Det er felter, hvor kvaliteten af indberetninger fra 3. part er meget høj. ..."

...

### *3. Lovforslagets enkelte elementer*

...

#### *3.2. Feltlåsning i forhold til selvstændigt erhvervsdrivende*

##### *3.2.1. Ændring af skattekontrollovens § 1 A*

###### *3.2.1.1. Gældende ret*

...

For skattepligtige, som modtager en årsopgørelse uden at have selvangivet, er der i skattekontrollovens § 16 en særlig bestemmelse, der angår en sådan skattepligtigs ansvar for ikke at reagere på en for lav skatteansættelse. Efter bestemmelsen skal skattepligtige, der uden først at have selvangivet modtager en årsopgørelse, underrette SKAT inden 4 uger efter modtagelsen af årsopgørelsen, hvis ansættelsen er for lav. Fristen regnes dog tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen. Overtrædes bestemmelsen forsætligt eller groft uagtsomt, er straffen bøde. Er overtrædelsen begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat, kan straffen stige til fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

...

I praksis rejses der ikke ansvarssager efter skattekontrollovens § 13, når en urigtig ansættelse alene hviler på en forkert indberetning fra en indberetningspligtig, og den urigtige indberetning ikke er åbenbar eller af en vis beløbsstørrelse.

Af Told- og Skattestyrelsens cirkulære nr. 164 af 29. oktober 1999 om administrative bødefastsættelser ved overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13, 13 B, 13 C, 15, 16 og 18 fremgår det af pkt. H om nedsættelse af bøder, at "hvis differencen vedrører beløb, der automatisk og landsdækkende indberettes til skattemyndighederne, rejses ikke ansvarssag." Cirkulæret er senere blevet ophævet og indarbejdet i Den Juridiske Vejledning. Det følger af denne vejlednings afsnit A. C. 3.2.1.2.7 i relation til skattekontrollovens § 16, at "da skatteyder ikke kan rette i "TastSelv" i rubrikkerne med en lang række fortrykte oplysninger fra tredjemand, betyder det i realiteten, at det straffrie område er udvidet til at omfatte alle disse oplysninger."

Det betyder, at for de borgere, som direkte modtager en årsopgørelse, vil en for lav skatteansættelse, som skyldes en forkert indberetning, ikke føre til, at der rejses ansvarssag. Såfremt en borger har fortiet oplysninger om indtægter, der ikke bliver indberettede, f.eks. udenlandsk indkomst, vil vedkommende kunne straffes efter skattekontrollovens § 16, fordi skatteansættelsen i årsopgørelsen bliver for lav.

Skattekontrollovens § 16 har også fundet anvendelse i situationer, hvor der er tale om manglende indberetninger af udbetalt A-indkomst eller arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, hvori der ikke er indeholdt A-skat eller arbejdsmarkedsbidrag, hvis den skattepligtige vidste eller burde vide, at arbejdsgiveren ikke havde foretaget indeholdelse. Dette er tilfældet ved sort arbejde, men bestemmelsen er også anvendt i situationer, hvor der er indberettet A-indkomst, men ikke hele A-indkomsten. Det har typisk drejet sig om skattepligtige personalegoder eller bonusordninger, som ikke er indregnet i A-indkomsten.

### *3.2.1.2. Forslagets indhold*

Forslaget går ud på i feltlåsningsbestemmelsen i skattekontrollovens § 1 A at gennemføre en mindre præcisering af stk. 1, ændre stk. 2 og indføre et nyt stk. 3.

...

Forslaget til et nyt stk. 3 går ud på at fastslå, at ud over de tilfælde, som er nævnt i stk. 2, finder § 16 ikke anvendelse, hvis en for lav skatteansættelse skyldes en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig efter denne lov.

...

Med forslaget erstattes en lovbestemt reaktionspligt således af en lovbestemt ansvarsfrigørelse efter skattekontrolløven, hvis en manglende reaktion fra borgeren angår indberettede oplysninger, som på grund af feltlåsning ikke umiddelbart kan ændres. Som det fremgår af afsnit 3.2.1.1, er der i forvejen tilbageholdenhed med at rejse ansvarssager i relation til skattekontrollovens § 13, når en for lav skatteansættelse beror på en urigtig tredjemandsoplysning, og denne ikke er åbenbart urigtig eller vedrører et større beløb.

I relation til § 16 rejses der i praksis ikke ansvarssager, når ansættelsen skyldes en forkert indberetning fra en automatisk og landsdækkende indberetningsordning, jf. afsnit 3.2.1.1. Udtrykket ”automatisk og landsdækkende indberetninger” omfatter de indberetningsordninger, som er indeholdt i skattekontrollovens afsnit II. På den baggrund foreslås det af hensyn til borgernes retssikkerhed at kodificere praksis i det nye stk. 3 til § 1 A. Det nye stykke har betydning for de borgere, som modtager en årsopgørelse med en urigtig indberetning, som ikke er feltlåst. En manglende reaktion på en sådan forkert indberetning kan således ikke pådrage borgeren ansvar, jf. dog afsnit 3.2.2.2 nedenfor om forslaget til ændring af kildeskattelovens § 75, hvorefter der i visse situationer kan rejses ansvar.”

Af bemærkningerne til § 1 A fremgår bl.a. (lovforslaget, s. 28-29):

”Bestemmelsen i det nye stk. 3 går ud på at kodificere den praksis, som er blevet udviklet på borgerområdet, dvs. for de skattepligtige, som alene modtager en årsopgørelse. Efter praksis er borgeren ansvarsfri efter skattekontrollovens § 16, hvis en urigtig indbe-

retning fra en indberetningspligtig efter skattekontrollovens kapitel II fører til en for lav skatteansættelse.”

Ved lov nr. 1535 af 19. september 2017 blev skattekontrolloven nyaffattet som led i en lovrevision. De ovenfor citerede bestemmelser i den dagældende lovs § 1, § 1 A og § 16 blev i den nye lov erstattet af følgende bestemmelser i § 2 og § 83:

”§ 2. Enhver, der er skattepligtig her til landet, jf. dog §§ 3 og 4, skal årligt oplyse told- og skatteforvaltningen om sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, og give oplysninger om sin ejerbolig, jf. dog stk. 2. ...

*Stk. 2.* Den skattepligtige skal ikke give oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter stk. 1, hvis oplysningerne er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige, og oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen, jf. § 8, eller låses i oplysningsskemaet, jf. § 15.

...

§ 83. En skattepligtig, der modtager en årsopgørelse uden at have afgivet de til skatteansættelsen pligtige oplysninger, jf. § 2, skal inden 4 uger efter udløb af fristen for afgivelse af sådanne oplysninger, jf. § 10, underrette told- og skatteforvaltningen, hvis ansættelsen er for lav.

*Stk. 2.* En skattepligtig, som modtager en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst, jf. § 74, skal inden 4 uger efter modtagelsen underrette told- og skatteforvaltningen, hvis ansættelsen er for lav.

...

*Stk. 4.* Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat overtræder stk. 1-3, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

*Stk. 5.* Begås overtrædelsen groft uagtsomt, er straffen bøde.”

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende 2017-18, tillæg A, lovforslag nr. L 13, s. 21 og 36):

### ”1. Indledning

Regeringen ønsker med forslaget at forenkle og præcisere reglerne i skattekontrolloven, så reglerne fremstår sammenhængende og klare.

Der er i vidt omfang tale om at videreføre gældende ret. Det overordnede formål med at revidere skattekontrolloven er således at sikre balancen mellem borgernes retssikkerhed og effektive, klare og tidssvarende kontrolhjemler i en moderne og sammenhængende lov, der understøtter den digitale kommunikation mellem det offentlige og borgere og virksomheder.



...

### *3. Lovforslagets hovedpunkter*

#### *3.1. Pligt til at give SKAT oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v.*

...

#### *3.1.2. Indholdet af pligten til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v.*

##### *3.1.2.1. Gældende ret*

...

Baggrunden for at indføre feltlåsning var ifølge de almindelige bemærkninger, pkt. 3.4.2, til lovforslaget L 201, jf. Folketingstidende 2008-09, tillæg A, side 7181, at kvaliteten af indberetningerne fra de indberetningspligtige til SKAT til brug for dannelsen af borgernes årsopgørelse havde fået en sådan kvalitet, at borgernes anvendelse af Tast-Selv erfaringsmæssigt genererede flere fejl end fejlrettelser. Ifølge en complianceundersøgelse, som SKAT havde gennemført vedr. indkomståret 2006, skyldtes hovedparten af skattegabet for borgerne, at borgere ofte rettede forkert i forhold til ellers korrekt indberettede oplysninger fra de professionelle indberettere på grund af fejl og misforståelser.

Af den gældende skattekontrollovs § 1 A, stk. 2 og 3, fremgår det, at i det omfang en oplysning omfattet af feltlåsningsordningen i bestemmelsens stk. 1 er urigtig og fører til en for lav skatteansættelse, finder ansvarsbestemmelserne i skattekontrollovens § 13 om straf for afgivelse af urigtige oplysninger eller § 16 om manglende reaktion på en for lav skatteansættelse ikke anvendelse. Det betyder, at den skattepligtige ikke kan straffes for urigtige oplysninger, som er afgivet af en tredjemand, der er indberetningspligtig. Tilsvarende gælder, hvis en oplysning omfattet af feltlåsningsordningen ikke er indberettet til SKAT. Herudover finder ansvarsbestemmelsen i skattekontrollovens § 16 ikke anvendelse, hvis en for lav skatteansættelse skyldes en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig, dvs. selv om den ikke feltlåses. Da § 16 alene angår skattepligtige på årsopgørelsesordningen, vil skattepligtige som modtager en selvangivelse modsætningsvis have pligt til at korrigere forkerte oplysninger fra indberetningspligtige, som ikke er feltlåste.

Skattekontrollovens § 13 angår den situation, hvor den skattepligtige positivt selvangiver, mens § 16 angår den situation, hvor den skattepligtige ikke reagerer over for en forkert ansættelse (årsopgørelse). I konsekvens af ansvarsfriheden over for feltlåste oplysninger er der heller ikke pligt for en skattepligtig til i forbindelse med selvangivelsen at ændre forkerte, indberettede oplysninger, som er feltlåste.

Denne undtagelse til selvangivelsespligten skal ses på baggrund af en mangeårig praksis, hvorefter SKAT ikke rejser et strafferetligt ansvar over for skattepligtige for ikke i årsopgørelsen at have korrigeret forkerte eller manglende indberetninger fra tredjemand, dvs. indberetninger, som den skattepligtige ikke har indflydelse på.

Denne praksis blev ved lov nr. 927 af 18. september 2012 (Feltlåsning for selvstændigt erhvervsdrivende) lovfæstet. Formålet med bestemmelsen har været at beskytte den skattepligtige imod strafferetligt at blive draget til ansvar for fejl i indberetninger, som

vedkommende ikke havde nogen indflydelse på, og som den skattepligtige - for så vidt angår feltlåste oplysninger - heller ikke havde nogen mulighed for selv at korrigerer.

Det var i 2012 ikke hensigten at gennemføre en afkriminalisering af strafansvaret for skattesvig, men alene at lovfæste den gældende praksis for strafnedsættelse og strafbortfald i de situationer, hvor den skattepligtige kunne forvente, at SKAT gennem de automatiske indberetninger modtog de korrekte oplysninger fra tredjemand. Det følger modsætningsvist heraf, at hvis en skattepligtig har indflydelse på indberetningen og har indgået en aftale med den indberetningspligtige om, at indberetningen har et indhold, der fører til en for lav skatteansættelse af den skattepligtige, kan begge parter efter omstændighederne ifalde straf for skattesvig.

...

### 3.1.2.2. Lovforslaget

De nugældende regler om indholdet af pligten til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. foreslås videreført. Dog indeholder forslaget den præcisering, at oplysningspligten gælder, selv om den pågældende skattepligtige ikke er registreret med adresse eller har hjemsted her i landet. Dermed tydeliggøres det, at en fysisk eller juridisk person med adresse eller hjemsted i udlandet godt kan være skattepligtig her til landet, hvis skattelovgivningens betingelser for at blive anset for at være skattepligtig til Danmark i øvrigt er opfyldt.

I forhold til gældende ret er bestemmelsen om oplysningspligtens omfang desuden udbygget med den præcisering, at det er en forudsætning for at anse den skattepligtige for ansvarsfri i forhold til en forkert indberettet oplysning, som er feltlåst, at indberetningen kommer fra en af den skattepligtige uafhængig fysisk eller juridisk person.”

Af bemærkningerne til § 2 fremgår bl.a. (lovforslaget, s. 85-86):

”Det følger af forslagets § 2, stk. 2, at den skattepligtige ikke skal give oplysninger til SKAT efter stk. 1, hvis oplysningerne er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige, og oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen, jf. § 8, eller låses i oplysningsskemaet, jf. § 15.

Forslaget til stk. 2 svarer indholdsmæssigt til den gældende skattekontrollovs § 1 A, stk. 2 og 3. Det følger af § 1 A, stk. 2, at i det omfang en tredjemandsoplysning, som en skattepligtig ikke kan ændre i årsopgørelsen eller selvangivelsen, er urigtig, og oplysningen fører til en for lav skatteansættelse, finder ansvarsbestemmelserne i §§ 13 eller 16 ikke anvendelse. Tilsvarende gælder, hvis en sådan oplysning ikke er indberettet til SKAT. Efter § 1 A, stk. 3, finder ansvarsbestemmelsen i § 16 ud over de tilfælde, som er nævnt i stk. 2, heller ikke anvendelse, hvis en for lav skatteansættelse skyldes en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig efter denne lov. Stk. 3 har betydning for oplysninger fra indberetningspligtige, som den skattepligtige kan ændre i årsopgørelsen eller i selvangivelsen.

I forslaget til § 2, stk. 2, er det tydeliggjort, at den skattepligtige kun vil være undtaget fra oplysningspligten, hvis oplysningerne er eller burde være indberettet efter skatteind-

beretningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige, som oplysningerne vedrører.

Undtagelsen til oplysningspligten skal ses på baggrund af en mangeårig praksis, hvorefter SKAT ikke rejser et strafferetligt ansvar over for skattepligtige for ikke i årsopgørelsen at have korrigeret forkerte eller manglende indberetninger fra tredjemand, dvs. indberetninger, som den skattepligtige ikke har indflydelse på.

Denne praksis er ved lov nr. 927 af 18. september 2012 (Feltlåsning for selvstændigt erhvervsdrivende) blevet lovfæstet i den gældende skattekontrollovs § 1 A om feltlåsning. Formålet med bestemmelsen har været at beskytte den skattepligtige imod strafferetligt at blive draget til ansvar for fejl i indberetninger, som vedkommende ikke havde nogen indflydelse på, og som den skattepligtige - for så vidt angår feltlåste oplysninger - heller ikke havde nogen mulighed for selv at korrigere.

...

Det var i 2012 ikke hensigten at gennemføre en afkriminalisering af strafansvaret for skattesvig, men alene at lovfæste den gældende praksis for strafnedsættelse og strafbortfald i de situationer, hvor den skattepligtige kunne forvente, at SKAT gennem de automatiske indberetninger modtog de korrekte oplysninger fra den indberetningspligtige tredjemand. Det følger modsætningsvist heraf, at hvis en skattepligtig har indflydelse på indberetningen og har indgået en aftale med den indberetningspligtige tredjemand om, at indberetningen har et indhold, der fører til en for lav skatteansættelse af den skattepligtige, så kan begge parter efter omstændighederne ifalde straf for skattesvig.

...

Som nævnt er det efter stk. 2 en forudsætning for ansvarsfritagelsen, at oplysningerne er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige. Herved forstås, at den skattepligtige ikke selv må have haft indflydelse på den konkrete indberetning. Det gælder såvel i forhold til størrelsen af det beløb, som indberettes, som i forhold til, om indberetningen til SKAT i det hele taget gennemføres.

Når en skattepligtig ikke vil blive draget til ansvar for ikke at korrigere mangelfulde oplysninger fra en indberetningspligtig eller dennes manglende oplysninger, skyldes det, at SKAT i sin anvendelse af sådanne oplysninger må bære risikoen for, at oplysningerne er rigtige.

I modsætning hertil vil gælde, at indberetninger, som ikke anvendes direkte i årsopgørelsen, men som den skattepligtige kan anvende ved opfyldelsen af sin oplysningspligt, ikke fritager den skattepligtige for ansvar for at korrigere. Oplysninger fra indberetningspligtige vil kunne være af en sådan karakter, at de ikke er egnede til at blive anvendt i årsopgørelsen. Eksempelvis bliver renter af lån med flere debitorer ikke indberettet med hæftelsesandel. SKAT fortrykker derfor ikke renter af sådanne lån med flere end to debitorer. Det fremgår af vejledningen til årsopgørelsen/selvangivelsen, at de enkelte låntagere i sådanne låneforhold selv må selvangive renteudgifterne i overensstemmelse med hæftelsen i rubrik 44 (øvrige renteudgifter). Der er etableret et indberetningsmodul i TastSelv, hvor den skattepligtige kan markere, at der er tale om renteudgifter vedr. et lån med flere meddebitorer. Indberetning af renteudgifter fra sådanne lån falder uden for feltlåsningsordningen.”

I Den Juridiske Vejledning 2012-1 hedder det bl.a. i afsnit A.C.3.2.1.2.7 vedrørende den dagældende bestemmelse i skattekontrollovens § 16:

*”Personer omfattet af reglen*

Pligtsubjekt er alle skattepligtige, der ikke har selvangivet og som modtager en skatteansættelse, der er for lav.

Reglens kerneområde er skattepligtige, som skal selvangive, da SKAT ikke har alle relevante oplysninger, og som ikke har selvangivet inden selvangivelsesfristens udløb og derfor modtager en skønnet ansættelse.

Hvis skatteyder ikke har tilføjelser til årsopgørelsen, fordi SKAT er i besiddelse af alle relevante oplysninger, så betyder bestemmelsen i § 16, stk. 1, at skatteyder alligevel har pligt til at reagere, hvis der er fejl i de indberettede oplysninger, og dette fører til en for lav ansættelse. I praksis vil der ikke blive rejst en straffesag med mindre der er et åbenlyst misforhold mellem den ansættelse, skatteyder måtte forvente og den faktisk fremkomne ansættelse.

*Bemærk*

Da skatteyder ikke kan rette i ”Tast Selv” i rubrikkerne med en lang række fortrykte oplysninger fra tredjemand, betyder det i realiteten, at det straffrie område er udvidet til at omfatte alle disse oplysninger...”

## **Anbringender**

T har anført navnlig, at oplysningen i årsopgørelsen for 2014 om, at hans aktieavance udgjorde 207.000 kr., skyldes fejlindberetninger fra Nordnet til SKAT. Nordnet indberettede primo 2010 hans beholdning af Vestas aktier pr. 1. januar 2010 til 1.300 stk., selvom beholdningen faktisk var 0. Nordnet indberettede endvidere for skatteåret 2014 nogle shorthandler som aktiehandler, selv om det er almindeligt kendt, at shorthandler beskattes som almindelig indkomst og derfor ikke skal indberettes sammen med aktiehandler.

Begge fejl er omfattet af straffrihedsbestemmelsen i den dagældende skattekontrollovs § 1 A, stk. 3, og han kan derfor ikke pålægges strafansvar for ikke at have oplyst skattemyndighederne om, at skatteansættelsen var for lav. Samme resultat følger ved anvendelse af den nu gældende skattekontrollovs § 2, stk. 2, der ikke i forhold til den konkrete sags faktum skal fortolkes anderledes.

Hvis Højesteret – ligesom byret og landsret – kommer til, at det kun er den fejlagtige indberetning af beholdningen af Vestas aktier for 2010, der er omfattet af § 1 A, stk. 3 (nu § 2, stk.

2), må der i hvert fald være ansvarsfrihed for den del af unddragelsen, som kan henføres til denne fejl. Bestemmelsen i § 1 A, stk. 3 (nu § 2, stk. 2), kan således som følge af princippet i straffelovens § 1 ikke fortolkes sådan, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvis andre forhold medfører supplerende fejl i årsopgørelsen, idet bestemmelsens formulering, forarbejder og natur som egentlig straffrihedsbestemmelse må føre til, at der kun straffes for forhold, der objektivt ikke er omfattet af bestemmelsen.

Der er ikke grundlag for – som anklagemyndigheden har anført – at anlægge en indskrænkende fortolkning af bestemmelsen således, at der alene er ansvarsfrihed for indberetningspligtige oplysninger om en skattepligtig indkomst. Også andre indberetningspligtige oplysninger, herunder oplysninger om køb og salg af aktier, som skattemyndighederne anvender ved beregning af den skattepligtige indkomst, må anses for omfattet.

Selv hvis bestemmelsen i skattekontrollovens § 1 A, stk. 3 (nu § 2 stk. 2), ikke finder anvendelse, skal der ske frifindelse, da han har befundet sig i en uegentlig retsvildfarelse. Han var af den opfattelse, at alle aktiehandler blev indberettet til SKAT.

Hvis Højesteret ikke finder grundlag for at frifinde, må der ved straffens udmåling i formildende retning, jf. straffelovens § 82, lægges vægt på, at han har handlet i undskyldelig uvidenhed, at han ved at have medvirket til sagens oplysning og betalt den skyldige skat har genoprettet den skade, der er forvoldt ved den strafbare handling, at fejlen vedrørende 2014 har været enkeltstående, let opdagelig og i hovedsagen baseret på tredjemands manglende korrekte indberetning, og at der er gået lang tid, siden forholdet blev begået.

Anklagemyndigheden har anført navnlig, at udgangspunktet er, at en skatteyder har pligt til årligt at oplyse sin skattepligtige indkomst, og at overtrædelse heraf er strafbelagt, jf. den dagældende skattekontrollovs § 16 (nu § 83). Undtagelsesbestemmelsen i § 1 A, stk. 3 (nu § 2 stk. 2), finder ikke anvendelse, og der er således ikke grundlag for at frifinde T.

§ 1 A, stk. 3, skal fortolkes således, at den alene medfører ansvarsfrihed for oplysninger om en skattepligtig indkomst, der er indberetningspligtig, men derimod ikke for andre indberetningspligtige oplysninger, herunder oplysninger der kan anvendes til at beregne en skattepligtig indkomst. Der gælder ikke en indberetningspligt for gevinst ved salg af aktier. Den skatte-

pligtige har således selv ansvaret for at sikre, at oplysninger i årsopgørelsen om gevinst ved salg af aktier er korrekt. Denne fortolkning har støtte i ordlyden af bestemmelsen i § 1 A, stk. 3, og dens sammenhæng med andre bestemmelser. § 1 A, stk. 3, er en undtagelse til § 16, hvorefter den skattepligtige kan straffes for ikke at reagere på en meddelelse om en for lav ansættelse af ”indkomst”, hvilket naturligt må forstås som ”den skattepligtige indkomst”. Fortolkningen har endvidere støtte i lov nr. 462 af 12. juni 2009, der udvidede indberetningspligten for fondshandlere til at omfatte anskaffelsessummer ved aktiehandler med det formål i videst muligt omfang at gøre det muligt for skattemyndighederne automatisk at beregne gevinst og tab på aktier.

I den nugældende skattekontrollov fremstår det endnu klarere, at undtagelsen i § 2, stk. 2, kun omfatter oplysninger om skattepligtig indkomst. Bestemmelsen er en undtagelse til § 2, stk. 1, der fastsætter, at den skattepligtige skal oplyse om sin ”indkomst”. Det fremgår endvidere af § 2, stk. 2, at der skal være tale om en oplysning, som skal anvendes i årsopgørelsen. Efter forarbejderne til bestemmelsen vil indberetninger, som ikke anvendes direkte i årsopgørelsen, men som den skattepligtige kan anvende ved opfyldelse af sin oplysningspligt, ikke fritage den skattepligtige for ansvar for at korrigere. Oplysninger om køb og salg af aktier er oplysninger, som ikke anvendes direkte på årsopgørelsen, men forudsætter, at der på baggrund af de indberettede oplysninger foretages en beregning af, om der samlet set er tale om en gevinst eller et tab på køb og salg af aktier.

Det var således T, som havde ansvaret for, at oplysningen på årsopgørelsen for 2014 om gevinst ved salg af aktier var korrekt, idet denne oplysning ikke er omfattet af en indberetningspligt, jf. skattekontrollovens § 1 A, stk. 3 (nu § 2, stk. 2).

Selv hvis man anlægger den fortolkning, at bestemmelsen også hjemler ansvarsfrihed for indberetningspligtige oplysninger, der bruges til at beregne en indkomst, som f.eks. oplysninger om køb og salg af aktier, er betingelserne for ansvarsfrihed ikke opfyldt i denne sag. En eventuel urigtig oplysning fra Nordnet vedrørende Ts beholdning af aktier den 1. januar 2010, som er et helt andet år end det år, som tiltalen angår, kan ikke føre til straffrihed efter bestemmelsen i § 1 A, stk. 3 (nu § 2, stk. 2). Anvendelsen af bestemmelsen må således i det mindste kræve, at der er tale om en urigtig indberetning, som relaterer sig til den gevinst ved salg af Vestas aktier i 2014, som T har undladt at oplyse skattemyndighederne om. Der er ikke i rela-

tion til shorthandlerne begået fejl af Nordnet, idet der ikke er fastsat særlige regler for indberetning af shorthandler.

Højesteret kan ikke efterprøve den konkret foretagne bevisbedømmelse vedrørende skyldspørgsmålet. Forsætsbegrebet er ikke anvendt forkert.

Straffen på fængsel i 6 måneder er passende fastsat. Henset til, at forholdet er henført under straffelovens § 289, er der ikke grundlag for en rent betinget dom, men nok for en betinget dom med vilkår om samfundstjeneste, således som landsretten har bestemt. I sager om overtrædelse af § 289 er der helt fast praksis for, at der i medfør af § 50, stk. 2, udmåles en tillægsbøde svarende til én gang det unddragne beløb nedrundet til nærmeste beløb deleligt med 25.000 kr. Tillægsbøden på 750.000 kr. er således udmålt i overensstemmelse med sædvanlig praksis.

### **Højesterets begrundelse og resultat**

T er ved landsrettens dom fundet skyldig i overtrædelse af straffelovens § 289, jf. skattekontrollovens § 83, stk. 4, jf. stk. 1, jf. den dagældende skattekontrollovs § 16, stk. 3, jf. stk. 1, ved med forsæt til at unddrage det offentlige skat ikke inden 4 uger efter selvangivelsesfristens udløb den 1. maj 2015 at have underrettet skattemyndighederne om, at skatteansættelsen for indkomståret 2014 var for lav, idet den ikke indeholdt gevinst ved salg af Vestas aktier for ca. 2,5 mio. kr. Det offentlige blev herved unddraget i alt 754.254 kr. i skat.

Fire dommere – Thomas Rørdam, Oliver Talevski, Anne Louise Bormann og Kristian Korfits Nielsen – udtaler:

Hovedspørgsmålet i sagen er, om den på gerningstidspunktet gældende bestemmelse i skattekontrollovens § 1 A, stk. 3, som er videreført i den nugældende § 2, stk. 2, om undtagelse fra oplysningspligten i den dagældende skattekontrollovs § 16, stk. 1, som er videreført i den nugældende § 83, stk. 1, finder anvendelse, således at T skal frifindes. Ved bedømmelsen af dette spørgsmål må der lægges vægt på, at strafansvar forudsætter tilstrækkeligt klar lovhjemmel, jf. herved straffelovens § 1.

Efter den dagældende skattekontrollovs § 16, stk. 1, skal skattepligtige, der uden at have selv-angivet modtager meddelelse om ansættelse af indkomst, underrette told- og skatteforvaltningen inden 4 uger efter meddelelsens modtagelse, hvis ansættelsen er for lav. Denne oplysningspligt er strafbelagt efter § 16, stk. 2 og 3.

Oplysningspligten i den dagældende skattekontrollovs § 16, stk. 1, finder efter § 1 A, stk. 2, ikke anvendelse, i det omfang en oplysning om indkomst eller fradrag, som en indberetningspligtig efter skattekontrolloven har indberettet til told- og skatteforvaltningen, og som den skattepligtige ikke kan ændre (feltlåsnings), er urigtig og fører til en for lav skatteansættelse. Det samme gælder, hvis en indberetningspligtig oplysning, som er omfattet af feltlåsningsordningen, ikke er indberettet til told- og skatteforvaltningen.

Af § 1 A, stk. 3, fremgår, at ”ud over de tilfælde, som er nævnt i stk. 2, finder § 16 ikke anvendelse, hvis en for lav skatteansættelse skyldes en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig efter denne lov.”

Anklagemyndigheden har gjort gældende, at bestemmelsen i § 1 A, stk. 3, alene angår oplysninger om en skattepligtig indkomst, der er indberetningspligtig, og at bestemmelsen ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, fordi der ikke er indberetningspligt for gevinst ved salg af aktier.

T har gjort gældende, at bestemmelsens anvendelsesområde ikke er begrænset som anført af anklagemyndigheden, og at bestemmelsen således også omfatter andre indberetningspligtige oplysninger end oplysninger om skattepligtig indkomst, herunder oplysninger om køb og salg af aktier, som skattemyndighederne anvender ved skatteberegningen.

Bestemmelsen i § 1 A, stk. 3, angår andre oplysninger fra en indberetningspligtig end oplysninger om visse indkomster og fradrag, der er feltlåst, og som er omfattet af § 1 A, stk. 2, jf. stk. 1. Bestemmelsen i stk. 3 hænger efter sin ordlyd ikke sammen med stk. 2, jf. stk. 1, på den måde, at den alene angår oplysninger om visse indkomster og fradrag, der ikke er feltlåst. Efter ordlyden af stk. 3 er der således ansvarsfrihed med hensyn til enhver urigtig oplysning fra en indberetningspligtig efter skattekontrolloven, der fører til en for lav skatteansættelse.



Ansvarsfriheden omfatter efter ordlyden også urigtige oplysninger fra en indberetningspligtig, som indgår i skatteberegningen, og som fører til en for lav skatteansættelse.

Forarbejderne til bestemmelsen i § 1 A, stk. 3, er ikke ganske klare med hensyn til, hvilke urigtige oplysninger fra en indberetningspligtig, der fører til en for lav skatteansættelse, som er omfattet af ansvarsfriheden og dermed undtaget fra oplysningspligten efter skattekontrollovens § 16, stk. 1.

Nogle bemærkninger i forarbejderne efterlader det indtryk, at ansvarsfriheden kun angår urigtige oplysninger om indkomster og fradrag, der ikke er feltlåst, og som indgår direkte i årsopgørelsen. F.eks. anføres det i forarbejderne, at stk. 3 "har betydning for borgere, som modtager en årsopgørelse med en urigtig indberetning, som ikke er feltlåst. En manglende reaktion på en sådan forkert indberetning kan således ikke pådrage borgeren ansvar". Andre bemærkninger i forarbejderne efterlader det indtryk, at bestemmelsen i overensstemmelse med sin ordlyd har et større anvendelsesområde. F.eks. anføres det i de specielle bemærkninger til bestemmelsen, at den har til formål at kodificere praksis, hvorefter borgeren "er ansvarsfri efter skattekontrollovens § 16, hvis en urigtig indberetning fra en indberetningspligtig efter skattekontrollovens kapitel II fører til en for lav skatteansættelse".

Allerede som følge af det anførte kan forarbejderne til bestemmelsen ikke føre til en anden forståelse end den, som følger af bestemmelsens ordlyd.

Vi finder herefter, at § 1 A, stk. 3, i overensstemmelse med sin ordlyd må forstås sådan, at urigtige oplysninger om handel med aktier, som told- og skatteforvaltningen har modtaget fra en indberetningspligtig fondshandler efter skattekontrolloven, og som har ført til en for lav skatteansættelse, er omfattet af ansvarsfriheden efter bestemmelsen. Den omstændighed, at Nordnet efter den dagældende skattekontrollovs § 10 havde pligt til at indberette Ts erhvervelser og afståelser af Vestas aktier i 2014, men ikke havde pligt til at indberette oplysning om hans gevinst og tab ved de foretagne aktiehandler, udelukker således ikke ansvarsfrihed efter § 1 A, stk. 3.

Spørgsmålet er herefter, om den for lave ansættelse af Ts skat for handel med Vestas aktier i 2014 skyldes forhold, som er omfattet af § 1 A, stk. 3.

Landsretten har lagt til grund, at oplysningen i skattemyndighedernes værdipapirsystem om, at T havde en beholdning af Vestas aktier på 1.300 stk. pr. 1. januar 2010, var indberettet af Nordnet, og at denne oplysning var ukorrekt, idet han havde solgt aktierne den 30. december 2009. Landsretten har endvidere lagt til grund, at skattemyndighederne manglede oplysninger om Ts shorthandel med Vestas aktier. Det er ikke nærmere præciseret, hvilke oplysninger der manglede, men det fremgår af sagen, at T den 10. oktober 2014, hvor hans beholdning af Vestas aktier var 0, solgte 5.000 lånte aktier, og at han den 23. oktober 2014 købte 5.000 aktier. Denne shorthandel medførte et tab på 78.441 kr., som ikke skal indgå i opgørelsen af Ts samlede aktieavance i 2014. Nordnet indberettede de to shorthandel-dispositioner sammen med andre aktiehandler i 2014.

Efter landsrettens bevisresultat må det lægges til grund, at skattemyndighedernes manglende beregning af skat vedrørende Ts fortjeneste på handel med Vestas aktier i 2014 skyldes to forhold, som hver især har begrundet hele den for lave skatteansættelse. For det første at Nordnet havde indberettet en urigtig oplysning om, at T havde en beholdning af Vestas aktier på 1.300 stk. pr. 1. januar 2010. For det andet at T som følge af Nordnets indberetning om shorthandel den 10. oktober 2014 stod registreret med en negativ aktiebeholdning på 5.000 Vestas aktier. Det må efter landsrettens bevisresultat lægges til grund, at Nordnet ikke havde indberettet urigtige oplysninger om shorthandlen, da Nordnet ikke var forpligtet til at indberette shorthandel separat. Skattemyndighederne havde således alle nødvendige oplysninger om shorthandlen, men skattemyndighedernes værdipapirsystem kunne som følge af indberetningen af shorthandlen sammen med de øvrige handler med Vestas aktier ikke automatisk beregne den skat, T skulle betale for handel med Vestas aktier i 2014.

Vi finder på denne baggrund, at der hverken i relation til Nordnets fejlagtige indberetning af Ts beholdning af Vestas aktier pr. 1. januar 2010 eller i relation til den manglende beregning af skat som følge af shorthandel med Vestas aktier i 2014 har påhvilet T en oplysningspligt efter den dagældende skattekontrolløvs § 16, stk. 1, jf. herved ansvarsfrihedsbestemmelsen i § 1 A, stk. 3.

Det bemærkes herved, at den urigtige indberetning af Ts beholdning af Vestas-aktier pr. 1. januar 2010 må anses for omfattet af § 1 A, stk. 3, idet bestemmelsen hverken efter ordlyden

eller forarbejderne kan forstås sådan, at den alene angår en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig tredjemand i det skatteår, som den for lave ansættelse på årsopgørelsen vedrører. Det bemærkes endvidere, at den manglende beregning af skat som følge af shorthandel med Vestas aktier i 2014 vedrører en situation, som efter det foran beskrevne forløb må sidestilles med, at en indberetningspligtig afgiver en urigtig oplysning som omhandlet i § 1 A, stk. 3. Den manglende beregning af skat som følge af shorthandel med Vestas aktier i 2014 ville i øvrigt under alle omstændigheder ikke kunne føre til, at oplysningspligten i den dagældende skattekontrolløvs § 16, stk. 1, måtte anses for overtrådt, idet hele den for lave skatteansættelse som nævnt også var begrundet i den urigtige indberetning fra Nordnet af Ts beholdning af Vestas-aktier pr. 1. januar 2010.

Vi stemmer herefter for at frifinde T.

Dommer Marianne Højgaard Pedersen udtaler:

Som anført er T fundet skyldig i forsætlig skatteunddragelse for ca. 750.000 kr. Skønt opfordret af såvel Nordnet som skattemyndighederne til at sikre sig, at aktieavancen var angivet korrekt i den fortrykte årsopgørelse, rettede han ikke beløbet, selv om det ikke indeholdt gevinst ved salg af aktier for ca. 2,5 mio. kr.

Skattepligtige har som udgangspunkt pligt til at underrette skatteforvaltningen, hvis de fortrykte oplysninger i årsopgørelsen er for lave, jf. § 16. Spørgsmålet er, om oplysninger om skattepligtig aktiegevinst og -tab er undtaget fra denne oplysningspligt.

Efter den dagældende skattekontrolløvs § 1 A, stk. 1 og 2, gælder de strafbelagte ansvarsregler ikke i det omfang en indberettet oplysning efter stk. 1 er urigtig og fører til en for lav skatteansættelse. Oplysninger efter stk. 1 vedrører indberetningspligtige oplysninger om ”indkomster og fradrag i selvangivelsen og årsopgørelsen”, jf. dagældende bekendtgørelse nr. 685 af 20. juni 2014.

Stk. 3 fastsætter, at ”ud over de tilfælde, der er nævnt i stk. 2” finder ansvarsreglen i § 16 ikke anvendelse, hvis en for lav skatteansættelse skyldes en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig.

Det er anklagemyndighedens opfattelse, at stk. 3 alene angår den samme type oplysninger, som er omfattet af stk. 1 og 2, det vil sige oplysninger fra indberetningspligtige, som anvendes direkte i årsopgørelsen. Det er heroverfor Ts opfattelse, at stk. 3 omfatter alle indberetningspligtige oplysninger, der ikke allerede er fritaget efter stk. 2.

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at stk. 3 har betydning for de borgere, som modtager en årsopgørelse med en urigtig indberetning, som ikke er feltlåst.

Det fremgår desuden af forarbejderne til § 1 A, at der i praksis ikke blev rejst ansvarssager, hvis den urigtige ansættelse alene hvilede på en forkert indberetning fra en indberetningspligtig, og den urigtige indberetning ikke var åbenbar eller af en vis beløbsstørrelse. Med henvisning til Den Juridiske Vejledning afsnit A.C.3.2.1.2.7 blev det endvidere i forarbejderne beskrevet, at det straffri område i realiteten var udvidet til at omfatte en lang række oplysninger fra tredjemand, som skatteyderen ikke selv kunne ændre. Det var denne praksis vedrørende de låste felter og efter forarbejderne udvidet til de ikke låste felter i stk. 3, der blev foreslået kodificeret, da kvaliteten af indberetninger fra tredjepart som anført er meget høj for de låste felter på årsopgørelsen.

Efter ordlyden af og sammenhængen i stykkerne i § 1 A samt den angivne betydning af stk. 3 i forarbejderne finder jeg, at bestemmelsen må forstås således, at stk. 2 vedrører de feltlåste indberetningspligtige oplysninger om indkomster og fradrag i selvangivelsen og årsopgørelsen, mens stk. 3 vedrører de ikke feltlåste indberetningspligtige oplysninger om indkomster og fradrag i selvangivelsen og årsopgørelsen.

Der er herefter efter min opfattelse den fornødne hjemmel til straf i skattekontrollovens § 16, der hjemler straf for manglende opfyldelse af oplysningspligten. Når oplysningspligten ikke er ophævet i medfør af undtagelsesreglerne i § 1 A, stk. 2 og 3, er forholdet strafbart. Der er ingen holdepunkter for, at lovgiver ved de nye bestemmelser i § 1 A, stk. 2 og 3, tilsigtede en væsentlig udvidelse af det straffri område. Det fremgår da også af forarbejderne til nyaffattelsen af skattekontrolloven i 2017, at det ikke i 2012 var hensigten at gennemføre en afkriminalisering af strafansvaret for skattesvig, men alene at lovfæste den gældende praksis for strafnedsættelse og bortfald.

Skattepligtig gevinst og tab ved afståelse af aktier er ikke omfattet af indberetningspligten og dermed heller ikke af fritagelsen for oplysningspligt. Det er som følge heraf skatteyderen selv, der har ansvaret for, at den beregning, som skattemyndighederne har foretaget i den fortrykte årsopgørelse på grundlag af de indberettede oplysninger fra depotforvaltere mv. om erhvervelser og afståelser af aktier, er korrekt.

§ 1 A, stk. 2 og 3, i skattekontrolloven er nu erstattet af § 2, stk. 2. Efter dette stykke er der ikke oplysningspligt for en skatteyder for oplysninger efter stk. 1, hvis oplysningerne er indberetningspligtige, og oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen eller låses i oplysningskemaet. Henvisningen i stk. 2 til stk. 1 indebærer, at fritagelsen for oplysningspligt kun vedrører indberetningspligtige oplysninger om den indkomst, som den skattepligtige årligt skal oplyse skattemyndighederne om, hvad enten den er positiv eller negativ.

Det fremgår af forarbejderne til denne lov, at stk. 2 alene er en tydeliggørelse af gældende ret. Det fremgår endvidere, at indberetninger, som ikke anvendes direkte i årsopgørelsen, men som den skattepligtige kan anvende ved opfyldelsen af sin oplysningspligt, ikke fritager den skattepligtige for ansvar for at korrigere.

Denne bestemmelse hjemler efter min opfattelse heller ikke frihed for oplysningspligt i tilfælde, hvor indberetningspligten ikke angår indkomst. Der er ikke holdepunkter for, at skattemyndighederne har påtaget sig risikoen for, at sådanne oplysninger ikke er korrekte. Tværtimod fremgår det, at der ikke er fritagelse for at korrigere fejl i indberetninger, som ikke anvendes direkte i årsopgørelsen.

Skattepligtig gevinst og tab ved afståelse af aktier er som nævnt ikke omfattet af indberetningspligten. Den for lave skat i Ts årsopgørelse for 2014 skyldtes således ikke, at Nordnet havde indberettet en for lav aktieavance ved Ts afståelser af aktier, men at SKAT – som også anført i den fortrykte årsopgørelse – manglede oplysninger for at kunne beregne Ts skattepligtige gevinst eller tab på afståelsen af aktier korrekt, og at T – skønt opfordret hertil – ikke rettede beløbet, selv om det var forkert.

Med denne begrundelse tiltræder jeg, at T er fundet skyldig i forsætlig skatteunddragelse, og af de grunde, som landsretten har anført om strafudmålingen, stemmer jeg for at stadfæste landsrettens dom.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet.

Højesteret frifinder herefter T.

Statskassen skal betale sagens omkostninger for byret, landsret og Højesteret.

**Thi kendes for ret:**

T frifindes.

Statskassen skal betale sagens omkostninger for byret, landsret og Højesteret.