

Betydningen af fejlagtig rådgivning, når rådgivningen fører til en skatteunddragelse

The impact of incorrect advice when the advice leads to a tax evasion

af NICOLAI VESTERGAARD SOELBERG

Specialet undersøger, hvilken betydning det har, og bør have, for vurderingen af virksomhedens strafansvar, at virksomheden modtog fejlagtig rådgivning om de forhold, som førte til virksomhedens skatteunddragelse.

Skat er et område med mange og komplicerede regler, og derfor vil mange virksomheder søge rådgivning for at sikre sig, at de betaler så lidt i skat som muligt, men stadig holder sig inden for lovens rammer. Selvom både rådgiveren og virksomheden kan søges straffet, har retspraksis længe været, at virksomheden som udgangspunkt strafferetligt hæfter for rådgiverens fejl.

Specialet indeholder derfor en redegørelse for mulighederne for at straffe hhv. virksomhed og rådgiver for virksomhedens skatteunddragelse, herunder betydningen af ændringen af skattekontrolloven, som trådte i kraft den 1. januar 2019. På denne baggrund foretages en analyse af, hvilke momenter, der kan tillægges betydning ved vurderingen af virksomhedens strafansvar, når denne modtager fejlagtig rådgivning. I den forbindelse konkluderes det, at den vigtigste faktor i vurderingen af, om rådgivningen kan have betydning for virksomhedens strafansvar, er, om virksomheden har ført det fornødne tilsyn med rådgiverens arbejde. I praksis betyder det, at virksomheden som minimum skal gennemgå og kontrollere, at rådgiverens arbejde ikke er åbenbart forkert.

Med afsæt i analyse foretages en række overvejelser om, hvorvidt den ønskede retsstilling er opnået eller om noget bør ændres. Specialet overvejer i første række, om hensynet til den modtagne rådgivning er stort nok, når virksomhedens strafansvar skal bedømmes og om en ændring af bedømmelsen i givet fald kan rummes inden for gældende ret eller om en lovændring bør søges.

Det konkluderes, at virksomheder ikke bør have en generel pligt til at føre tilsyn med rådgiverens arbejde, når virksomheden har givet rådgiveren alle relevante oplysninger og handlet i tillid til rådgivningen. Selvom denne ændring kan rummes indenfor gældende ret, konkluderes det, at der bør søges gennemført en ændring af skattekontrolloven med udgangspunkt i byggeLovens § 30, stk. 3, således at en virksomhed, der har givet alle de oplysninger, der er nødvendige for, at rådgiveren kan yde sin sagkyndige rådgivning, kun holdes ansvarlig, hvis virksomheden har været vidende om eventuelle ulovligheder i den forbindelse.

Indholdsfortegnelse

Abstract.....	3
1. Indledning.....	3
1.1. Præsentation af emnet.....	3
1.2. Problemformulering.....	4

1.3.	Afgrænsning.....	5
1.3.	Retsdogmatisk metode	6
2.	Medvirken i skattestrafferet	6
2.1.	Generelt om medvirken efter STRFL § 23	6
2.1.1.	Strafbar uagtsomhed	7
2.1.2.	Uagtsom medvirken	8
2.2.	Generelle betragtninger om skattestrafferet.....	9
2.3.	SKL § 82, SKL § 83 og STRFL § 289	10
2.3.1.	SKL § 82	10
2.3.2.	SKL § 83	11
2.3.3.	STRFL § 289.....	12
2.4.	Forholdet til §§ 13, 15 og 16 i den gamle SKL	12
2.4.1.	Særligt (indskrænket) medvirkensansvar.....	14
3.	Momenter i bedømmelsen af klientens strafansvar, når denne har modtaget rådgivning.....	16
3.1.	Baggrunden for analysen	16
3.2.	Betydningen af, hvem der fuldbyrder gerningsindholdet	17
3.3.	Vildfarelser hos klienten	17
3.4.	Valget af rådgiver	20
3.5.	Klientens instruktioner og rådgiverens vejledning	21
3.6.	Aftalen mellem klienten og rådgiveren.....	23
3.7.	Delegation.....	24
3.7.1.	Delegationens betydning for bedømmelsen af klientens strafansvar ved passiv skattesvig efter SKL § 83.....	24
3.7.2.	Delegationens betydning for bedømmelsen af klientens strafansvar ved aktiv skattesvig efter SKL § 82.....	25
3.8.	Den sagkyndige distance.....	28
3.9.	Andre virkninger.....	29
3.10.	Delkonklusion.....	30
4.	Overvejelser om gældende ret	31
4.1.	Hensyntagen til den modtagne rådgivning, når klientens ansvar skal bedømmes...31	
4.2.	Mulig kodificering	32
5.	Konklusion.....	34
6.	Litteraturliste	34
6.1.	Love, lovforslag og betænkninger m.v.	34
6.2.	Bøger.....	35
6.3.	Artikler.....	35
6.4.	Domme.....	36

Abstract

In view of Tax authorities currently growing their focus on tax evasion, there will likely be an increasing number of cases in the coming period where companies will be penalised for evading tax. Tax is generally an area with many and complicated rules, which is why many companies will seek counselling to ensure paying as little tax as possible but still stay within the boundaries of the law. However, it occurs that the counsellor makes mistakes. The purpose of this thesis is to examine the impact counselling can and should have on the company's liability when the counselling leads to the company evading tax.

Although both the counsellor and the company can be penalised, case law has for long taken the view that the company, as the subject to the penalty provisions in the Danish Tax Control Act (DK), is generally liable although the counsellor made the specific errors. However, this view is not a viable, as according to the law the decisive factor must be whether the company has committed a criminal offence or not.

In this thesis, the focus has been on whether the company can be held liable for gross negligence when having received incorrect advice on the matters that led to the tax evasion. It has been concluded that the most important factor in the assessment of whether the counselling may have an impact on the company's liability, is whether the company has performed the warranted supervision of the counsellor's work. In practice, this requires that the company must at least review and verify that the counsellor's work is not manifestly wrong. In addition, it has been concluded that counselling has a significant impact on sentencing.

Finally, it has been considered whether it is given enough importance that the company has received counselling when assessing the liability. It has been concluded that the company should not have a general duty to supervise the counsellor's work when the company has provided the counsellor with all relevant information and acted in confidence of the counselling. Since this is not the case currently, it has been concluded that an amendment to the Danish Tax Control Act (DK) based on section 30(3) of the Danish Building Act (DK) should be sought so that a company, when having provided all the information necessary for his counsellor's to give his expert advice, is only held liable if the company has been aware of any illegalities in that relation.

1. Indledning

1.1. Præsentation af emnet

Velfærdssamfundets grundtanke er, at alle skal bidrage til samfundet. Det sker blandt andet gennem betaling af skat. Reglerne for hvem der skal beskattes, hvad der skal beskattes, og hvor meget der skal beskattes, er i vidt omfang dækket af statsskattelovens¹ §§ 4 og 5, mens fradrag er reguleret i lovens § 6. Der findes i dag utallige lovbestemmelser, som udvider, indskrænker og modificerer udgangspunktet i statsskattelovens bestemmelser.² Disse bestemmelser ændrer sig ofte på baggrund af politiske initiativer, hvilket gør, at reglerne kan være ganske vanskelige

¹ Lov nr. 149 af 10. oktober 1922, om indkomstskat til staten.

² Pedersen, Jan, Kerzel, Marlene, Ferniss, Jane, Eriksen, Claus Hedegaard, (2021). *Skatteretten 1* (9. udgave), s. 302.

at navigere i. Det kan derfor være kompliceret for den skattepligtige at gennemskue, hvilke indkomster, der skal indberettes, og hvilke fradrag der kan og bør benyttes.

Problemet er ikke lige stort for alle grupper af skattepligtige. Det følger af skatteindberetningslovens § 1,³ at det er arbejdsgiveren, der skal sørge for at indberette lønindkomsten for lønmodtageren til SKAT,⁴ og lønmodtageren skal derfor alene indberette anden indkomst end lønindkomsten.⁵ Derudover har lønmodtageren i langt mindre grad fradragsret for udgifter, da tanken er, at arbejdsgiveren stiller de remedier til rådighed for lønmodtageren, som er nødvendige for arbejdets udførelse.⁶ Anderledes forholder det sig for selvstændigt erhvervsdrivende, da disse selv er ansvarlige for både at indberette skattepligtig indkomst og de korrekte fradrag, og dermed selv skal gennemskue skattereglerne.⁷

Det, som den skattepligtige vil undgå, er et såkaldt ”skattesmæk”, hvor den skattepligtige skal betale et beløb tilbage til SKAT, fordi den skattepligtige mangler at betale skat af en indkomst eller har fået for store eller uberettigede fradrag. Udover et ”skattesmæk” kan unddragelsen efter omstændighederne være strafbar. SKAT er i høj grad begyndt at sende skattesager videre til deres straffesagsenhed for at vurdere, om der udover ”skattesmækket” er grundlag for et strafansvar for skatteunddragelsen.⁸ Straffen for unddragelsen spænder fra en bøde til frihedsstraf afhængigt af omstændighederne, og konsekvenserne kan derfor stor, hvis den skattepligtige ikke foretager korrekte indberetninger til SKAT.

For at opnå det bedste resultat skatteretligt inden for lovens rammer, er det oplagt at søge eksternt rådgivning, da skattereglernes opbygning medfører, at de kræver sagkyndighed at forstå. Små og mellemstore virksomheder har antageligvis i mindre grad behovet eller midlerne til at oprette en intern afdeling og er derfor i vidt omfang nødt til at søge hjælp hos en eksternt rådgivningsvirksomhed. Større virksomheder har derimod i højere grad mulighed for at oprette en afdeling internt, som kan sørge for, at virksomheden opnår det bedste skattemæssige resultat inden for skattelovgivningens rammer.

Når en virksomhed indhenter rådgivning, er det naturligt for virksomheden at handle i tillid til den modtagne rådgivning. Alligevel viser det sig somme tider, at virksomhedens indberetninger ikke var korrekte, og virksomheden dermed har unddraget i skat til trods for at være blevet rådgivet om de forhold, der ledte til unddragelsen. Virksomheden vil med henvisning til den modtagne rådgivning påstå, at der ikke kan komme et strafansvar på tale, da virksomheden blot har handlet i tillid til denne rådgivning. SKAT og Anklagemyndigheden vil derimod påstå, at virksomheden ikke kan undgå at blive pålagt et strafansvar blot ved at have søgt rådgivning hos en eksternt rådgivningsvirksomhed.

1.2. Problemformulering

Denne afhandling afdækker, hvornår modtagelsen af rådgivning fra en eksternt rådgiver har og bør have betydning for virksomhedens strafansvar. Det sker ved besvarelse af følgende problemformulering:

³ Lovbekendtgørelse nr. 1754 af 30. august 2021, Skatteindberetningslov.

⁴ Samlebetegnelse for skattemyndighederne.

⁵ Skat.dk, ”B-indkomst”.

⁶ Pedersen, Jan, Kerzel, Marlene, Ferniss, Jane, Eriksen, Claus Hedegaard, (2021). *Skatteretten I* (9. udgave), s. 451.

⁷ Skat.dk, ”B-indkomst”.

⁸ Skatteministeriets pressemeddelelse af 10. marts 2021, ”Skattekontrollen styrkes: Alle Folketingets partier bag stærkere skattekontrol”.

”Hvilken betydning har det, og bør det have, for vurderingen af virksomhedens strafansvar, at virksomheden har modtaget fejlagtig rådgivning om de forhold, som førte til skatteunddragelse?”

1.3. Afgrænsning

Denne afhandling fokuserer alene på strafansvaret, hvorfor skattesagen ikke bliver berørt. Ved besvarelsen af problemformuleringen fokuseres på virksomheders strafansvar, hvorfor rådgiverens eventuelle (med)ansvar berøres ikke. Der fokuseres på små og mellemstore virksomheder, herunder enkeltmandsvirksomheder, da større virksomheder som nævnt indledningsvis i højere grad har mulighed for at oprette en intern afdeling fremfor at søge rådgivning hos en ekstern rådgiver. For at sikre en entydig og klar terminologi omtales små- og mellemstore juridiske personer samt enkeltmandsvirksomheder ”virksomheder” og ”SKAT” bliver brugt som samlebetegnelse for skattemyndighederne.

Når forholdet mellem rådgiveren og virksomheden omtales, benævnes virksomheden ”klienten”. En rådgiver kan både være en fysisk og en juridisk person, og benævnes i denne afhandling med samlebetegnelsen ”rådgiver”. Der fokuseres i afhandlingen alene på det eksterne forhold mellem rådgiveren og klienten, hvorfor betragtninger om en eventuel intern ansvarsfordeling hos klienten ikke behandles.

I denne afhandling fokuseres på specifikke bestemmelser i skattekontrolloven,⁹ da disse udgør kernen i det, som afhandlingen vil belyse. Andre straffebestemmelser i relation til andre eller mere specifikke undtagelsessituationer behandles ikke.

I analysen gennemgås, hvilken betydning forskellige momenter har for klientens strafansvar i relation til skyldsspørgsmålet. Den eventuelle betydning i forhold til strafudmåling berøres kort og for fuldstændighedens skyld under afsnit 3.8 ”andre virkninger”.

Der bliver i afhandlingen drøftet en række medvirkensproblemstillinger. Det har været problematiseret om STRFL § 23 overhovedet finder anvendelse for juridiske personer.¹⁰ Det blev slået fast i U 2014.1540,¹¹ at STRFL § 23 finder anvendelse for juridiske personer og en nærmere gennemgang af anvendelsen af STRFL § 23 på juridiske personer bliver derfor ikke foretaget.¹²

I afhandlingen fokuseres på de tilfælde, hvor virksomhedens unddragelse kan karakteriseres som grov uagtsom, da rådgivning ikke kan medføre straffrihed, når virksomheden handler forsætligt.¹³ Der fokuseres på vurderingen af, om tilregnelsen kan karakteriseres som simpel eller grov uagtsom, samt hvorvidt virksomheden kan ifalde et strafansvar for uagtsom medvirken, når rådgiveren fuldbyrder forbrydelsen. Afhandlingen forsøger at opstille momenter, som kan

⁹ Lovbekendtgørelse nr. 283 af 2. marts 2022, Skattekontrollov.

¹⁰ Lovbekendtgørelse nr. 1360 af 28. september 2022, Straffeloven.

¹¹ Det fremgik af Højesterets bemærkninger: ”Straffelovens § 2 fastslår som et almindeligt princip, at lovens kapitel 1-11 - dvs. lovens almindelige bestemmelser om bl.a. forsøg, medvirken og forældelse - finder anvendelse på alle strafbare forhold, for så vidt ikke andet er bestemt. Der er ikke gjort undtagelse herfor for strafbare forhold begået af juridiske personer”.

¹² Det følger også direkte af bemærkningerne til § 85 i lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, at skattekontrollovens straffebestemmelser gælder for juridiske personer og enkeltmandsvirksomheder.

¹³ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 331 og Langsted, Lars Bo, (2007). *Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar* (1. udgave), s. 332.

tale for/imod, om det kan have betydning for bedømmelsen af virksomhedens uagtsomhed, at virksomheden har modtaget fejlagtig rådgivning om de forhold, der førte til unddragelsen.

1.3. Retsdogmatisk metode

I afhandlingen anvendes den retsdogmatiske metode, der har til formål at beskrive, analysere og fastlægge, hvad gældende ret er.¹⁴ Besvarelsen af problemformuleringen sker derfor med inddragelse af retspraksis, teori og litteratur.

I afhandlingen bliver der afslutningsvist gjort overvejelser om retsstillingen med inddragelse af betragtninger om *de lege ferenda*, hvormed forstås en anbefaling af, hvordan gældende ret fremtidigt bør indrettes/ændres og *de sententia ferenda*, hvormed forstås en anbefaling til fremtidige retsafgørelser inden for gældende ret.¹⁵

2. Medvirken i skattestrafferet

2.1. Generelt om medvirken efter STRFL § 23

Det afgørende for at kunne straffe for en lovovertrædelse er, at gerningsindholdet fuldbyrdes med den fornødne tilregnelser, jf. STRFL § 1. STRFL indeholder en speciel del, som hjemler straf for visse nærmere specificerede handlinger samt en almindelig del, som gælder for alle straffebestemmelser, jf. STRFL § 2. Den bestemmelse, som særligt er relevant for denne afhandling, er STRFL § 23. Denne bestemmelse hjemler muligheden for at pålægge straf for andre personer end den, som rent faktisk fuldbyrdede gerningsindholdet i den pågældende lovbestemmelse.¹⁶ STRFL § 23 lyder som følger:

”Stk. 1. Den for en lovovertrædelse givne straffebestemmelse omfatter alle, der ved tilskyndelse, råd eller dåd har medvirket til gerningen. Straffen kan nedsættes for den, der kun har villet yde en mindre væsentlig bistand eller styrke et allerede fattet forsæt, samt når forbrydelsen ikke er fuldbyrdet, eller en tilsigtet medvirken er mislykkedes.

[...]

Stk. 3. For så vidt ikke andet er bestemt, kan straf for medvirken ved lovovertrædelser, der ikke straffes med højere straf end fængsel i 4 måneder, bortfalde, når den medvirkende kun har villet yde en mindre væsentlig bistand eller styrke et allerede fattet forsæt, samt når hans medvirken skyldes uagtsomhed.” (Mine understregninger.)

Medvirkensreglen udvider ansvaret til enhver, der ved psykisk eller fysisk bistand har medvirket til forbrydelsens forberedelse eller gennemførelse.¹⁷ I dansk ret er medvirkensansvaret negativt og ikke-accessorisk, hvilket betyder, at hver enkelt persons handling skal vurderes uafhængigt af de andre involveredes eventuelle strafansvar.¹⁸ Medvirkensansvaret er ikke præget af ”hovedmandslæren”, hvorefter den medvirkendes ansvar er afhængigt af hovedmandens ansvar.¹⁹ Hovedmandslæren indebærer, at den medvirkende ikke kunne straffes for medvirken til

¹⁴ Evald, Jens (2020). *Juridisk teori, metode og videnskab* (2. udgave), s. 15.

¹⁵ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 227f.

¹⁶ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 210.

¹⁷ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 105.

¹⁸ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 211.

¹⁹ Ibid. s. 208f.

en lovovertrædelse, hvis hovedmanden ikke bliver dømt.²⁰ Hovedmandslæren er forladt i dansk ret, og udtrykket ”*hovedmand*” bruges i dag alene om personen, der fuldbyrder gerningsindholdet i den pågældende straffebestemmelse. Det er derfor muligt i dansk ret at blive dømt for at medvirke til en forbrydelse, som hovedmanden ikke dømmes for.²¹

Det følger af ordlyden af STRFL § 23, at ”*tilskyndelse, råd eller dåd*” udgør den objektive side af strafansvaret. Udgangspunktet er derfor, at passivitet ikke i almindelighed kan udløse et medvirkensansvar. Det antages dog, at visse former for unklad indgriben kan udløse et medansvar.²² Dette berøres nærmere nedenfor under afsnit 3.7.

Straf for medvirken forudsætter, at handlingen i STRFL § 23 er begået med den fornødne tilregnelse.²³ Medvirken kræver dobbelt tilregnelse før den subjektive side af ansvaret er opfyldt: Den medvirkende skal både have den fornødne tilregnelse i forhold til sin egen medvirkenshandling *og* til, at medvirkenshandlingen indgår i hovedmandens handling.²⁴ Kravet til tilregnelsen afhænger af, hvilken tilregnelse der kræves for at fuldbyrde gerningsindholdet i hovedmandens forbrydelse. Ved straffelovsovertrædelser straffes uagtsomhed kun, når det er særligt hjemlet, jf. STRFL § 19.²⁵

Når straf for uagtsomhed er hjemlet i hovedmandens forbrydelse, udgør medvirken ved uagtsomhed den fornødne tilregnelse. Det fremgår forudsætningsvist af STRFL § 23, stk. 3 in fine. Hvert ansvar skal fortsat bedømmes individuelt, og den ene part kan uagtsomt medvirke til den anden parts forsætlige overtrædelse og omvendt.²⁶ STRFL § 23 angiver ikke, hvor tæt en tilknytning medvirkenshandlingen skal have i forhold til hovedmandens handling, hvorfor selv helt fjerne medvirkenshandlinger er omfattet, når den medvirkende har den fornødne tilregnelse.²⁷

2.1.1. Strafbar uagtsomhed

Når straf for uagtsomhed er hjemlet, bliver vurderingen af tilregnelsen en anden end ved forsætsforbrydelser. Ved uagtsomhed vurderes, hvad tiltalte *burde* have tænkt, hvorimod det ved forsæt skal vurderes, hvad tiltalte *rent faktisk* tænkte.²⁸

Den objektive side af uagtsomhedsansvaret knytter sig til, om den adfærd der er udvist helt objektivt kan karakteriseres som uagtsom. Ved bedømmelsen heraf kan der i et vist omfang hentes hjælp i en bonus pater familias-vurdering, idet der kan tages udgangspunkt i, hvordan en almindelig person vil handle i den pågældende situation.²⁹ Dommeren kan herudover inddrage forskrifter, der beskriver, hvad en person bør vide i den pågældende situation.³⁰ Disse forskrifter vidner typisk om, hvad der er forbudt og de fortæller således, at vedkommende har brudt en regel, hvilket kunne hjælpe på vurderingen af, om der er handlet uagtsomt. Forskrifterne fortæller dog ikke nødvendigvis noget om, hvorvidt det var uagtsomt at handle på en

²⁰ Ibid. s. 211.

²¹ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 23.

²² Holst, Nicolaj Sivan, (2014), *Strafbar passivitet*, s. 313, samt Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet*, s. 106.

²³ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 221.

²⁴ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 107.

²⁵ Hertil kan nævnes straffelovens § 241 om uagtsomt manddrab.

²⁶ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 106.

²⁷ Ibid. s. 107.

²⁸ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 108.

²⁹ Ibid. s. 111.

³⁰ Ibid. s. 112.

given måde i den givne situation.³¹ Dertil må nævnes, at nogle straffebestemmelser kræver grov uagtsomhed, og forskrifter kan formentlig ikke hjælpe på vurderingen heraf, da det alene kan udledes, at handlingen er uagtsom.³² En vis hjælp kan hentes i, hvilken type forskrift, der er tale om, da tilsidesættelse af enkle og alment kendt rets forskrifter inden for skattelovgivning vil tale for en højere grad af uagtsomhed end tilsidesættelsen af komplicerede og mindre kendte forpligtelser.³³

Den subjektive side af uagtsomhedsansvaret knytter sig til, om personen i den konkrete situation ud fra egne forudsætninger anses for at have handlet uagtsomt.³⁴ Den subjektive side af uagtsomhedsansvaret kan således pege uagtsomhedsbedømmelsen i begge retninger. Hvis vedkommende har et professionsansvar og derved pligt til at have et indgående kendskab til det pågældende område, vil personen lettere opfylde den subjektive side af uagtsomhedsansvaret, end en person der ikke har et sådant kendskab.³⁵ Rådgivere har et professionsansvar, da de har en pligt til at have et indgående kendskab til den lovgivning, som er relevant for deres rådgivning.³⁶ Selvstændigt erhvervsdrivende vil typisk også have visse subjektive forudsætninger for at drive forretning, og den subjektive del af vurderingen vil som følge heraf i vidt omfang også være opfyldt. For selvstændigt erhvervsdrivende bliver uagtsomhedsvurderingen derfor i et vist omfang objektiviseret.³⁷ Dette berøres nærmere i afsnit 3.7. og 3.8.

2.1.2. Uagtsom medvirken

Medvirken ved uagtsomhed kræver, at 1) den medvirkende opfylder både den objektive og subjektive side af uagtsomhedsansvaret, jf. afsnit 2.1.1., og 2) at den medvirkende burde indse, at den uagtsomme adfærd indgår som led i et vidererækkende kriminelt hændelsesforløb.³⁸

Når første led er opfyldt, bevirker det ofte, at andet led tillige er opfyldt, navnlig når den medvirkende har begået et normbrud.³⁹ Hvis der er begået et normbrud, burde den normbrydende i høj grad indse, at handlingen indgår i et videre forløb. Det beror dog på, hvilket kriminelt forløb, som handlingen indgår i.⁴⁰ Det er ikke altid, at den medvirkende burde indse, at handlingen indgik i det konkrete kriminelle hændelsesforløb og der kan derfor ikke ubetinget sættes lighedstegn mellem et begået normbrud og opfyldelse af andet led.⁴¹

Bedømmelsen af første led må altid ses i lyset af andet led. Hvis den medvirkende foretager en handling, der ikke i sig selv opfylder første led, men burde indse, at handlingen indgår i et kriminelt forløb, kan dette medføre, at første led anses for opfyldt. Dette beskriver Langsted som ”*sammenhængsculpa*”⁴² og ses illustreret i U 1996.209/2:

³¹ Se hertil Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftgaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), 112, om hvilken betydningen det at køre for stærkt kan have for vurderingen af uagtsomt manddrab.

³² Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 118.

³³ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 75.

³⁴ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftgaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 113.

³⁵ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 76.

³⁶ Lovforslag nr. 13 af 2017-10-04, Forslag til skattekontrollov, afsnit 3.9.1.1.1., ”Ansvarssubjekter”.

³⁷ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 120, samt Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 76.

³⁸ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 122.

³⁹ Langsted, Lars Bo, (2007). *Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar* (1. udgave), s. 328.

⁴⁰ Jf. Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 123, hvor det gennemgås, hvorvidt en mekanikers forsømmelser har betydning for, om han medvirker til overtrædelse af hhv. færdselsloven og straffeloven.

⁴¹ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 126.

⁴² Langsted, Lars Bo, (2007). *Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar* (1. udgave), s. 329.

Sagen omhandlede et magasin, som udgav et annoncehæfte, der indeholdt avertering med ulovlig tilgift. Spørgsmålet i sagen var, om magasinet var medvirkende til den ulovlige avertering. Udgivelsen af annoncehæftet udgjorde utvivlsomt en medvirkenshandling, jf. STRFL § 23, men da udgivelsen af hæftet i sig selv var en sædvanlig og ikke-culpøs handling, var første led i bedømmelsen ikke opfyldt. Magasinet ifaldt alligevel et ansvar for uagtsom medvirken, da magasinet blot ved gennemsyn af annoncehæftet kunne have konstateret, at der forelå avertering med ulovlig tilgift. Domfældelsen understreger, at selvom adfærden ikke i sig selv opfylder første led, skal adfærden bedømmes ud fra den sammenhæng, hvori den indgår, og at det er uagtsomt som erhvervsdrivende ikke at forholde sig til denne sammenhæng.⁴³

Vurderingen af uagtsom medvirken består således af to uadskillelige led, der beror på en samlet konkret vurdering i lyset af hinanden.

2.2. Generelle betragtninger om skattestrafferet

Indkomstskattestrafferetten omfatter strafbare overtrædelser af de pligter, der er pålagt skattepligtige og andre i lovgivningen om indkomstskat, som resulterer i en skatteunddragelse.⁴⁴ Det klareste eksempel på en unddragelse er det, som i folkemunde bliver omtalt ”sort arbejde”, hvilket også kaldes ”primitiv skattesvig”.⁴⁵ Herudover findes det, der kaldes ”spekulativ skattesvig”.⁴⁶ Jan Pedersen betegner sidstnævnte unddragelse for ”skatteudnyttelse” og opstiller i sin doktordisputats tre retlige kriterier for, om en skatteudnyttelse kan straffes.⁴⁷ Der findes de ”skatteretlige lovlige”, de ”skatteretlige ulovlige” og de ”strafbare” skatteudnyttelser, hvilket også kaldes ”skattetænkning”, ”skatteunddragelse” og ”skattesvig”.⁴⁸ Fælles for alle kategorier er, at den skattepligtige forsøger at få en skattefordel, og det afgørende er derfor, om det sker inden for skattelovgivningens rammer. Jan Pedersen beskriver grænsen for, hvornår der er tale om noget ulovligt, således:

”skatteudnyttelsen udløser et mindre skattekrav end den i sammenhængen normale realøkonomisk bestemte disposition ville have udløst”.⁴⁹

Skattetænkning udgør den lovlige skatteudnyttelse og betyder, at virksomheden er berettiget til at indrette sig bedst muligt inden for lovens rammer.⁵⁰ Henset til skattereglernes omfang og kompleksitet kan mange virksomheder formentlig ikke selv foretage skattetænkning, og såfremt de gør, er det med risiko for at misforstå reglerne og dermed risikere at begå skatteunddragelse. Da alle virksomheder ønsker at betale mindst muligt i skat inden for lovens rammer, er skattetænkning formentlig den primære årsag til, at virksomheder søger rådgivning.

Skatteunddragelse er den skatteretligt ulovlige skatteudnyttelse. Begrebet forstås på den måde, at den skattepligtige afgiver oplysninger, som ikke stemmer overens med realiteten. Jan Pedersen beskriver grænsen til skattetænkning således:

”Afgrænsningen mellem skattetænkning og skatteunddragelse [kan] sammenfattes således, at skattetænkning sker ved den loyale udnyttelse af

⁴³ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 126.

⁴⁴ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 239.

⁴⁵ Kerzel, Malene, (2011). *Festskrift til Jan Pedersen* (1. udgave), s. 290.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Pedersen, Jan, (1991). *Skatteudnyttelse* (3. oplag), s. 28.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid. s. 26.

⁵⁰ Ibid.

*skattelovgivningens mangler, medens skatteunddragelse modsat sker ved den illoyale udnyttelse”.*⁵¹

Det er netop grænsen mellem skattetænkning og skatteunddragelse, der kan være vanskelig for en almindelig skattepligtig at drage. Formodningsmæssigt kan rådgivere foretage en sådan grænsedragning, og problemet opstår, når rådgiveren ikke holder sig på den rigtige side af grænsen.

Skattesvig er den strafbare skatteudnyttelse og svarer til skatteunddragelse, men hvor unddragelsen er begået forsætligt, systematisk og tilstrækkeligt groft.⁵²

En skatteunddragelse kan fuldbyrdes på to måder: Ved ”aktiv skattesvig” eller ved ”passiv skattesvig”.⁵³ Ved aktiv skattesvig straffes den, der afgiver forkerte oplysninger til SKAT. Ved passiv skattesvig straffes en skattepligtig, der modtager en årsopgørelse uden at have afgivet de til skatteansættelsen pligtige oplysninger, og undlader at underrette SKAT herom.⁵⁴ Der er hjemlet straf for både aktiv- og passiv skattesvig i SKL og STRFL § 289.

2.3. SKL § 82, SKL § 83 og STRFL § 289

SKL blev moderniseret, forenklet og præciseret ved lov nr. 1535 af 19. december 2017, der trådte i kraft den 1. januar 2019.⁵⁵ Denne kaldes i denne afhandling ”den nye SKL”. Straffebestemmelserne i den nye SKL bliver først gennemgået, hvorefter STRFL § 289 kort bliver berørt for fuldstændighedens skyld. Efter gennemgangen af straffebestemmelserne i den nye SKL og STRFL § 289, bliver det gennemgået, hvad der ledte til ændringen af SKL, samt hvilke ændringer der er sket.

Den nye SKL indeholder bestemmelser i lovens kapitel 9, som gør det muligt at pålægge den skattepligtige en straf udover tilbagebetaling af det undtagne beløb. Strafferammen er bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, jf. SKL § 82, stk. 1 og 3, samt SKL § 83, stk. 4 og 5. Strafferammen for STRFL § 289 er fængsel indtil 8 år.

2.3.1. SKL § 82

SKL § 82 lyder som følger:

”Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger til told- og skatteforvaltningens brug for afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Stk. 2.

Den skattepligtige kan kun drages til ansvar for de oplysninger, som den skattepligtige selv skal afgive, kan korrigere i oplysningsskemaet eller har haft indflydelse på ved indberetningen, forinden oplysningen indgår i oplysningsskemaet.

⁵¹ Ibid. s. 28.

⁵² Ibid. s. 451.

⁵³ Skattesvig er i denne sammenhæng synonymt med skatteunddragelse og ”skattesvig” henviser derfor ikke til den strafbare skatteudnyttelse.

⁵⁴ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 241.

⁵⁵ Christensen, Hanne, Eriksen, Hans Henrik, Holm, Leo, (2019) *Skattekontrolloven med kommentarer* (1. udgave), s. 5.

Stk. 3.

Begås handlingen groft uagtsomt, er straffen bøde”

Bestemmelsen hjemler straf for aktiv skattesvig.⁵⁶ Den strafbare handling er afgivelsen af urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger (i det følgende omtalt som ”forkerte oplysninger”). Aflønning af sort arbejde er omfattet af bestemmelsen i det omfang, virksomheden kun indberetter noget af lønnen.⁵⁷ Det er den, der afgiver de forkerte oplysninger, som fuldbyrder bestemmelsen, og det er derfor ikke kun den skattepligtige, der kan straffes for overtrædelsen, men også andre, der på vegne af den skattepligtige, afgiver forkerte oplysninger.⁵⁸

Bestemmelsen kræver efter stk. 1, at den skattepligtige har forsæt, men angiver i stk. 3, at også grov uagtsomhed er strafbart med den modifikation, at det kun sanktioneres med en bøde. Den simple uagtsomhed er derfor ikke strafbar, hvilket kan skyldes, at sjuskefejl ikke skal være strafbare.⁵⁹ Det kræver, at den pågældende ”burde indse”, at de oplysninger, der blev afgivet til brug for opgørelsen, var forkerte. Vurderingen er en subjektiv uagtsomhedsvurdering og bliver behandlet yderligere nedenfor i afsnit 3.

Det er ikke alle forkerte oplysninger, som den skattepligtige kan straffes for at have afgivet. Bestemmelsen angiver i stk. 2, hvilke oplysninger der ikke er strafbare for den skattepligtige at afgive. Selvom bestemmelsen ikke nævner det eksplicit, sigter bestemmelsen til, at den skattepligtige ikke kan straffes for forkerte oplysninger i de felter, der er feltlåst, jf. SKL § 15.⁶⁰ Baggrunden er, at den skattepligtige ikke kan stå på mål for oplysninger, som den skattepligtige ikke selv har indflydelse på.⁶¹ Feltlåsning er særligt relevant for lønmodtageren, hvor indberetningspligten er hos arbejdsgiveren, men visse felter kan efter omstændighederne også være låst hos virksomhederne.⁶² Hvilke felter der er feltlåst følger af SIL⁶³ og berøres ikke yderligere i denne sammenhæng.

En nærmere redegørelse for, hvad forkerte oplysninger kan være, bliver ikke behandlet yderligere, da det ikke er nødvendigt for at behandle den i afhandlingen angivne problemstilling. Gennemgangen ovenfor er blot for at forklare, hvad bestemmelsen straffer; nemlig den aktive handling.

2.3.2. SKL § 83

SKL § 83 lyder som følger:⁶⁴

”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. 4.

⁵⁶ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 243.

⁵⁷ Jf. SKM2017.400.ØLR og SKM2015.601.VLR.

⁵⁸ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 248.

⁵⁹ Ibid. s. 307.

⁶⁰ Ibid. s. 243.

⁶¹ Ibid. s. 250.

⁶² Ibid. s. 248f.

⁶³ Indført ved lov nr. 1536 af 19. december 2017, Skatteindberetningsloven.

⁶⁴ Alene relevante dele er medtaget.

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”

Bestemmelsen hjemler straf for passiv skattesvig, da det strafbare er at undlade at reagere på en for lav ansættelse til trods for at have pligt til at afgive oplysningerne.⁶⁵ Fuldbyrdsen sker fire uger efter, at den skattepligtige har undladt at reagere, og tilregnelsen skal som følger heraf vurderes efter de fire uger, men kan efter omstændighederne opstå efterfølgende.⁶⁶ Det er udelukkende den skattepligtige, der kan straffes for passiv skattesvig, jf. SKL § 83, stk. 1. Pligten gælder, ligesom ved SKL § 82, kun oplysninger, som den skattepligtige har pligt til at afgive, jf. SKL § 2. En skattepligtig bliver derfor ikke straffet for passiv skattesvig efter SKL § 83, når denne undlader at reagere på en for lav ansættelse i årsopgørelse, hvis den skattepligtige ikke havde pligt til at indberette oplysningerne efter § 2.⁶⁷

Bestemmelsen tager i SKL § 83, stk. 2 og 3, hensyn til situationer, hvor den skattepligtige alene modtager en skønsmæssig ansættelse eller slet ingen årsopgørelse. En nærmere redegørelse for disse situationer er ikke nødvendig for at kunne behandle den i afhandlingen angivne problemstilling.

Undladelsen kan straffes under samme subjektive betingelser som SKL § 82, hvor fokus for denne afhandling er den grove uagtsomhed, jf. SKL § 83, stk. 5.

2.3.3. STRFL § 289

STRFL § 289,⁶⁸ lyder som følger:

”Med fængsel indtil 8 år straffes den, som for derigennem at skaffe sig eller andre uberettiget vinding gør sig skyldig i overtrædelse af særligt grov karakter af skatte-, told-, afgifts- eller tilskudslovgivningen eller af § 289 a.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 finder kun anvendelse, hvis der i den i stk. 1 nævnte lovgivning er henvist til denne bestemmelse.

[...].”

STRFL § 289 har til formål at straffe særligt grove tilfælde af skatteunddragelser, der er begået forsætligt. STRFL § 289 omfatter SKL §§ 82 og 83, da bestemmelserne henviser direkte til STRFL § 289. Da denne afhandling udelukkende fokuserer på uagtsomme skatteunddragelser, er bestemmelsen af den årsag ikke relevant, men nævnes blot for fuldstændighedens skyld.

2.4. Forholdet til §§ 13, 15 og 16 i den gamle SKL

Den nye SKL trådte i stedet for lovbekendtgørelse af 31. oktober 2013 om skattekontrol, der i det følgende kaldes ”den gamle SKL”. Baggrunden for ændringen af den gamle SKL var ikke

⁶⁵ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 313.

⁶⁶ Ibid. s. 322.

⁶⁷ Ibid. s. 319.

⁶⁸ Alene relevante dele er medtaget.

materielle ændringer af bestemmelserne, men derimod at skatteansættelsesprocessen blev digitaliseret.⁶⁹

Den nye SKL § 83 afløser den gamle SKL §§ 15 og 16, og straffer fortsat passiv skattesvig.⁷⁰ Den nye SKL § 83 og den gamle SKL § 16 er indholdsmæssigt ens, og forskellen er, at den gamle SKL § 16 var udformet med henblik på, at den skattepligtige skulle selvangive, mens den nye SKL § 83 er udformet med henblik på, at der nu kommer en digitaliseret årsopgørelse.⁷¹ Den nye SKL § 83 indebærer en ændring i forhold til den gamle SKL § 15, da grov uagtsomhed nu er strafbart, når det gælder undladelse af at give de nødvendige oplysninger til registrering af skattepligt.⁷² Ændringerne i bestemmelsen er ikke nødvendige at behandle yderligere i nærværende sammenhæng.

Den nye SKL § 82 og den gamle SKL § 13 er i det store hele ens, da de begge straffer aktiv skattesvig, men på tre punkter har den nye SKL § 82 ændret sig i forhold til den gamle SKL § 13.⁷³ Den første ændring er, at ordet ”skatteberegning” er fjernet, da lovgiver vurderede, at det allerede var omfattet af ordet ”skatteansættelse”. Det er af den grund alene en formel ændring. Den anden ændring er, at SKL § 82 også strafbelægger ”ufuldstændige” oplysninger. Forarbejderne kalder det en præcisering af, hvad der kan være strafbart, og ændringen udgør derfor ikke et paradigmeskifte i, hvilke oplysninger der nu er omfattet af bestemmelsen.⁷⁴ Den tredje ændring består i sletningen af den sidste del af SKL § 13, stk. 1, hvoraf det fremgik:

”På samme måde straffes medvirken til skattesvig, jf. straffelovens § 23.”

Forarbejderne angiver baggrunden for ændringen som værende, at sætningen findes unødvendig.⁷⁵ Rent strafferetligt synes det åbenbart, da det direkte følger af ordlyden af STRFL § 2, at straffelovens almindelige del, herunder STRFL § 23, gælder for alle strafbare overtrædelser. STRFL § 23 gjaldt derfor allerede ved overtrædelse af den gamle SKL § 13 og det giver på denne baggrund anledning til undren, at det overhovedet har været nødvendigt at angive i første omgang.

I forbindelse med forslaget til den nye SKL kunne der stilles spørgsmål til den daværende skatteminister, Karsten Lauritzen.⁷⁶ I forbindelse med spørgsmål 12 vedrørende fjernelsen af henvisningen, udtalte Karsten Lauritzen, at:⁷⁷

”medvirkensbestemmelsen i straffelovens § 23 har en rækkevidde, der gør det muligt at straffe enhver form for medvirken til overtrædelse af en straffebestemmelse. Det er baggrunden for forslaget om at fjerne henvisningen til straffelovens § 23 i lovforslagets § 82, som viderefører den gældende skattekontrollovs § 13. Hermed undgås det at sende et signal om, at der gælder et særligt medvirkensansvar på skattestrafferettens område.”

⁶⁹ Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, afsnit 3.9.1.2., ”Valg af ansvarssubjekt”.

⁷⁰ Christensen, Hanne, Eriksen, Hans Henrik, Holm, Leo, (2019) *Skattekontrolloven med kommentarer* (1. udgave), s. 552.

⁷¹ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 314.

⁷² Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, bemærkningerne til § 83.

⁷³ Pedersen, Jan: Straffebestemmelserne i den nye skattekontrollov, SR.2019.247, afsnit 5, ”Aktiv skattesvig, SKL § 82”, samt Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, bemærkningerne til § 82.

⁷⁴ Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, bemærkningerne til § 82.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Spørgsmål og svar til lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov.

⁷⁷ Ibid. spørgsmål 12.

(Mine understregninger)

2.4.1. Særligt (indskrænket) medvirkensansvar

På trods af den lovmæssigt enkle udformning af STRFL § 23 har medvirkensansvarets rækkevidde på skatte- og afgiftsstrafferettens område alligevel været omdiskuteret.⁷⁸ Der udviklede sig igennem 1990'erne en opfattelse af, at der i skatte- og afgiftsstrafferetten var et særligt indskrænket medvirkensansvar.⁷⁹ Årsagen til denne opfattelse skal findes dommen U 1989.128 H.

Sagen omhandlede, hvorvidt tiltalte havde medvirket til skattesvig. Tiltalte havde i Vestre Landsret tilstået, men Højesteret valgte at hjemvise sagen og udtalte følgende om medvirkensproblemstillingen:

”Skattekontrollovens § 13, stk. 1, har efter sin ordlyd [...] et gerningsindhold, der omfatter visse former for medvirken til andres skatteunddragelse. Efter det i forarbejderne anførte må de personer, der omfattes af bestemmelsen, have bistået umiddelbart ved afgivelsen af urigtige eller vildledende oplysninger til brug for ligningsmyndighederne, typisk ved udarbejdelse af en urigtig selvangivelse. Det må bero på en konkret vurdering, om og i hvilket omfang der med hjemmel i straffelovens § 23 kan ske en udvidelse af bestemmelsen til at gælde andre former for medvirken, og en sådan vurdering må også være afgørende for, om straffelovens § 289 kan bringes i anvendelse”.

(Mine understregninger)

Under hjemvisningssagen trak tiltalte sin tilståelse og tiltalte blev frifundet ved TfS 1990.52, hvor Vestre Landsret udtalte:

”Med dommen af 8/12 1988 har Højesteret [...] givet udtryk for, at der bør udvises betydelig varsomhed med i henhold til straffelovens § 23 at udvide bestemmelsen i skattekontrollovens § 13, stk. 1, til at omfatte andre former for medvirken end dem, der er omfattet af bestemmelsens gerningsindhold, og Højesteret har i dommen fremhævet, at det må bero på en konkret vurdering, om og i hvilket omfang dette kan ske”.

(Mine understregninger)

Det første Vestre Landsret tolkede var, at det måtte bero på en konkret vurdering, om og i hvilket omfang der kunne være tale om et ansvar efter STRFL § 23. Dette var ordret, hvad Højesteret udtalte i deres afgørelse, hvorfor dette ikke giver anledning til yderligere bemærkninger. Det, der til gengæld giver anledning til bemærkninger, er det, Vestre Landsret tolkede som den anden ting: At der skal udvises betydelig varsomhed med at bruge STRFL § 23 i medvirkestilfælde udenfor gerningsindholdet i SKL § 13. Denne forståelse synes svær at læse ud fra Højesterets dom, hvor Højesteret angiver, at man kan straffes direkte efter SKL § 13, hvis man har bistået umiddelbart ved afgivelse af de forkerte oplysninger, mens en yderligere medvirken må bero på en konkret vurdering i lyset af STRFL § 23.⁸⁰

Uanset at Højesterets dom fra 1989 synes at være klar, prægede Vestre Landsrets frifindelse efterfølgende praksis, hvilket kulminerede i TfS 1998,187 og TfS 1998,317 Ø, hvor

⁷⁸ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 108.

⁷⁹ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 369.

⁸⁰ Ibid. s. 377.

medvirkensansvaret i praksis helt blev bortfortolket.⁸¹ Tolkningen af Højesterets dom, herunder særligt Vestre Landsrets tolkning af Højesteretsdommen, skabte en undren hos blandt andet Gorm Toftegaard Nielsen, der fandt, at Vestre Landsrets tolkning og den efterfølgende praksis synes at have udviklet sig til en udelukkelse af STRFL § 23 vedrørende skattesvig.⁸² Gorm Toftegaard Nielsen foreslog på denne baggrund at tilføje en direkte henvisning til STRFL § 23 i SKL § 13.⁸³ Det skete ved lov nr. 388 af 2. juni 1999, men indføjelser af henvisningen ændrede ikke på praksis.⁸⁴ Højesteret fik først ved dommen U 2003.1183 H mulighed for at udtale sig om problemstillingen, hvor den udtalte følgende med direkte henvisning til U 1989.128 H:

”Skattekontrollovens § 13, stk. 1 (nu § 13, stk. 1, 1. pkt.) om straf for skattesvig for den, som med forsæt til skatteunddragelse afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til skattemyndighederne, omfatter direkte - foruden den pågældende skatteyder selv - alene personer, der umiddelbart bistår skatteyderen i forbindelse med afgivelsen af urigtige eller vildledende oplysninger til skattemyndighederne. Som det fremgår af Højesterets dom i Ugeskrift for Retsvæsen 1989 s. 128, vil andre former for medvirken til skattesvig imidlertid efter omstændighederne kunne straffes med hjemmel i den generelle bestemmelse om medvirken i straffelovens § 23”.
(Mine understregninger)

Højesteret præciserede hermed, hvordan dommen fra 1989 skulle forstås: Hvis man har bistået umiddelbart ved afgivelse af de forkerte oplysninger, kan man straffes direkte efter SKL § 13, mens andre former for medvirken må bero på en konkret vurdering i lyset af STRFL § 23. At Højesteret henviste til U 1989.128 H og ikke lovændringen, kan tolkes som en understregning af, at henvisningen i bestemmelsen ikke var nødvendig.⁸⁵

Henvisningen til STRFL § 23 fik lov at forblive i ordlyden af SKL § 13, indtil den nye SKL blev vedtaget i 2017. Fjernelsen af henvisningen er helt i tråd med det, som Højesteret konkluderede i dommen fra 1989. Lovgiver mener således ikke, at der eksisterer et indskrænket medvirkensansvar i skattestrafferetten og af forarbejderne fremhæves:⁸⁶

” Som det fremgår af pkt. 3.9.2.2, foreslås det at ophæve henvisningen til straffeloven § 23 i den foreslåede bestemmelse om aktivt skattesvig, da den almindelige forståelse af medvirkensansvaret omfatter både den medvirken, der er direkte relateret til fuldbyrdelsen af en overtrædelse, og medvirkenshandling, der ligger tidligere i forløbet”

⁸¹ Spørgsmål og ansvar til lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, spørgsmål 12, bilag 6, afsnit 2, ”Gælder der et særligt indskrænket medvirkensansvar på skattestrafferettens område”.

⁸² Nielsen, Gorm Toftegaard: Er det strafbart at få lavet sort arbejde? – om medvirken inden for skattestrafferetten, U.1998B.336, afsnittet ”Omfaktureringssagerne”.

⁸³ Ibid. afsnittet ”1997-sagerne”.

⁸⁴ Pedersen, Jan: Rådgiveransvar i skattesager - navnlig om medvirkensansvaret ved skatte- og afgiftsunddragelser, SREV2012.6.7, afsnit 3.3., ”Medvirkensansvar til skatte- og afgiftsunddragelse ved fjernere medvirken”.

⁸⁵ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 391.

⁸⁶ Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, afsnit 3.9.2.2., ”Lovforslaget”.

3. Momenter i bedømmelsen af klientens strafansvar, når denne har modtaget rådgivning

3.1. Baggrunden for analysen

I det følgende tages der udgangspunkt i situationen, hvor klienten har søgt rådgivning og som følge af fejlagtig rådgivning unddrager i skat. Både klienten og rådgiveren kan medvirke til overtrædelsen af SKL § 82 og begge kan ud fra ordlyden fuldbyrde gerningsindholdet. Alligevel har der i skattestrafferetten hersket det synspunkt, at klienten er den, der bør søges straffet, da denne har pligten til at indberette sin skat korrekt.⁸⁷

Dette pligtsynspunkt blev formidlet af Straffelovrådet i 1995.⁸⁸ Straffelovrådet gav i deres betænkning om juridiske personers bødeansvar udtryk for følgende:⁸⁹

” Hvis et selskab f.eks. antager en revisor til at udarbejde selskabets skatte- eller momsregnskab, og der i den forbindelse begås en overtrædelse af lovgivningen, må overtrædelsen objektivt anses for begået i selskabet, selv om fejlen umiddelbart må henføres til den antagne revisors forhold.”

I forlængelse heraf finder Straffelovrådet, at kun ét selskab skal søges straffet og at det i første række må bero på en vurdering af, hvilken virksomhed der er adressat for de pligter, som overtrædelsen angår.⁹⁰ Da klienten er adressat for SKL § 82, hæfter klienten således for den objektive side af strafansvaret uanset, at rådgiveren konkret er den, der fuldbyrder gerningsindholdet.⁹¹

Synspunktet giver anledning til undren. Først og fremmest glemmes STRFL § 23 ved at anføre, at der kun er én, der er ansvarlig. Ifølge STRFL § 23's ordlyd kan enhver, der medvirker, straffes for medvirken til overtrædelsen/forbrydelsen, og bestemmelsen hjemler muligheden for at straffe andre end pligtsubjektet. For det andet strider synspunktet imod den almindelige strafferetlige tankegang, hvorefter det afgørende er, om der er blevet begået noget strafbart med den fornødne tilregnelser.⁹² Straffelovrådet anførte, at hæftelsesansvaret ”kun” gjaldt den objektive del, hvorefter klientens subjektive tilregnelser fortsat skulle bedømmes uafhængigt af rådgiverens tilregnelser.⁹³ Udover at et hæftelsesansvar synes at savne hjemmel, er det særligt problematisk ved uagtsomhedsforbrydelser, da den subjektive side i uagtsomhedsansvaret, som anført ovenfor i afsnit 2.1.1., i høj grad vil være opfyldt hos en selvstændigt erhvervsdrivende. Klientens ansvar vil derved nærme sig et objektivt ansvar, hvis pligtsynspunktet finder anvendelse.⁹⁴

Henset til de nævnte problemer ved pligtsynspunkt bliver gennemgangen af momenternes betydning for klientens strafansvar foretaget ud fra en almindelig strafferetlig ansvarsvurdering. Udgangspunktet for det følgende er, at klienten ikke som pligtsubjekt hæfter for den objektive side af ansvaret, men at det kræver, at klienten selvstændigt opfylder såvel den objektive som den subjektive side i uagtsomhedsansvaret.

⁸⁷ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 212.

⁸⁸ Betænkning nr. 1289 af 1995, Straffelovrådets betænkning om juridiske personers bødeansvar, kap. 7.

⁸⁹ Ibid. s. 102f.

⁹⁰ Ibid. s. 103.

⁹¹ Se hertil Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 222.

⁹² Elholm, Thomas, Jakobsen, Morten Niels, Madsen, Lasse Lund, (2019). *Kommenteret straffelov Almindelig del* (11. udgave), s. 281.

⁹³ Betænkning nr. 1289 af 1995, Straffelovrådets betænkning om juridiske personers bødeansvar, kapitel 7, s. 105.

⁹⁴ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 223.

3.2. Betydningen af, hvem der fuldbyrder gerningsindholdet

Nogle klienter ønsker en forudgående og forbedrende rådgivning for derefter selv at udføre de påtænkte handlinger, mens andre ønsker, at rådgiveren foretager alt vedrørende skatteopgaven, herunder de påtænkte handlinger. Betydningen af, hvem der udfører de påtænkte handlinger må derfor overvejes. Da klienten er den eneste, der kan fuldbyrde passiv skattesvig efter SKL § 83, er bestemmelsen ikke relevant at behandle i denne sammenhæng. Der fokuseres derfor på aktiv skattesvig efter SKL § 82, da både klient og rådgiveren kan fuldbyrde gerningsindholdet i bestemmelsen.

Klienten fuldbyrder gerningsindholdet, når denne på baggrund af rådgiverens fejl indberetter forkerte oplysninger til SKAT. Selvom fejlen reelt kan tilregnes rådgiveren og klienten derfor kun ”formelt” realiserer gerningsindholdet vil klienten ved indtastningen opfylde den objektive del af ansvaret i SKL § 82.⁹⁵ Rådgivning kan derved udelukkende have betydning for klientens tilregnelser, da rådgivningen kan have indflydelse på, hvad klienten burde indse ved indtastningen af oplysningerne.

Når rådgiveren fuldbyrder gerningsindholdet, beror klientens ansvar på, om klienten opfylder betingelserne for medvirken, jf. STRFL § 23. Selvom klienten ikke hæfter for rådgiveren fejl kunne det overvejes, om klienten som hvervgiver opfylder betingelserne i STRFL § 23. Argumentet for denne tankegang er, at klienten ved at formidle opgaven til rådgiveren automatisk medvirker til fejlen, da klienten har anstiftet rådgiveren til at udføre de givne handlinger.⁹⁶ Synspunktet må afvises, da klienten i så fald altid ville opfylde den objektive side af medvirkensansvar blot ved at indhente bistand og synspunktet er således blot en variant af pligtsynspunktet, som indledningsvist blev afvist. De objektive betingelser for strafansvaret efter STRFL § 23 opfyldes derfor ikke blot ved, at klienten har indhentet rådgivning. Det må kræves, at klienten har foretaget en bebrejdelssværdig handling.⁹⁷

Det kan sammenfattes, at det ikke har betydning for, om klienten kan ifalde ansvar, at det er rådgiveren, der fuldbyrder gerningsindholdet i SKL § 82. Hvem der konkret fuldbyrder gerningsindholdet i SKL § 82 har alene betydning for, om klientens ansvar skal vurderes efter SKL § 82 eller STRFL § 23. Ved sidstnævnte er det afgørende, om klienten har foretaget en bebrejdelssværdig handling, jf. STRFL § 23.

3.3. Vildfarelser hos klienten

For at klienten kan straffes, skal klienten have den fornødne tilregnelser. Det må derfor overvejes, hvilken betydning det har for klientens tilregnelser, at denne er i en vildfarelse. I den strafretlige vildfarelsslære deles vildfarelser op i to overordnede kategorier: Faktiske vildfarelser og retlige vildfarelser.⁹⁸

Ved faktiske vildfarelser er klienten i en vildfarelse om faktiske omstændigheder, der indgår i eller har betydning for gerningsindholdet.⁹⁹ Hvis klienten undlader at opgive en indkomst på baggrund af en bogføringsfejl, vil klienten være i en vildfarelse om faktiske omstændigheder. Klienten kan i denne situation ikke straffes for *forsætlig* skattesvig, da klienten ikke ved, at der

⁹⁵ Ibid. s. 270.

⁹⁶ Ibid. s. 233.

⁹⁷ Ibid. s. 274.

⁹⁸ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 97.

⁹⁹ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 82.

er blevet begået en lovovertrædelse.¹⁰⁰ Når grov uagtsomhed er strafbart, er det mere tvivlsomt om faktiske vildfarelser kan føre til straffrihed, jf. SKL § 82, stk. 3. Det afgørende er, om klienten selv er skyld i den faktiske vildfarelse. Hvis klienten i det nævnte eksempel selv var skyld i bogføringsfejlen, vil det tale for at klientens uagtsomhed kan betegnes som grov.¹⁰¹ Hvis klienten ikke selv er skyld i fejlen vil klientens vildfarelse bestyrkes og tale for, at uagtsomheden alene kan betegnes som simpel.¹⁰² I praksis vil en faktisk vildfarelse formentlig alene føre til, at klientens uagtsomhed betragtes som grov.¹⁰³ Dette var tilfældet i SKM2018.387.VLR, hvor klienten tilregnelse fandtes at være udslag af grov uagtsomhed, idet klienten var i en vildfarelse om, at revisor indberettede oplysningerne til SKAT.

I den anden kategori findes de retlige vildfarelser. De retlige vildfarelser er karakteriseret ved, at klienten er i en vildfarelse, der relaterer sig til retsregler, der har betydning for strafansvaret.¹⁰⁴ Foreligger der en vildfarelse til selve straffebestemmelsen, foreligger der en *egentlig retsvildfarelse* og hvis der foreligger en vildfarelse om andre retsregler, der er præjudiciel i forhold til straffebestemmelsen, foreligger der en *uegentlig retsvildfarelse*.¹⁰⁵ Udgangspunktet er, at egentlige vildfarelser knytter sig til overtrædelse af straffeloven, mens overtrædelser af specialloven er *uegentlige vildfarelser*.¹⁰⁶

En *egentlig retsvildfarelse* foreligger, når klienten er i en vildfarelse om, at et givent forhold er strafbart. En egentlig vildfarelse kunne forekomme i situationen, hvor en udlænding kommer til Danmark og ikke tilmelder sig skattemyndighederne i den tro, at det nok er pligtigt, men ikke strafbart, jf. SKL § 83, stk. 3.¹⁰⁷ I dansk ret tillægges disse vildfarelser ikke betydning, da udgangspunktet er, at tilregnelsen bedømmes i forhold til handlingerne og ikke til forholdets ulovlighed.¹⁰⁸ Dette er blevet kritiseret i flere lærebøger, og en ændring af betydningen af egentlige retsvildfarelser er blevet overvejet.¹⁰⁹ Overvejelserne omkring egentlige retsvildfarelser behandles ikke yderligere, da der i denne afhandling fokuseres på situationen, hvor klienten unddrager i skat på baggrund af klientens manglende kendskab til skattereglerne.

De *uegentlige retsvildfarelser* kendetegnes ved, at klienten er i en vildfarelse om retsregler, der er præjudicielle for selve straffereglen.¹¹⁰ Uegentlige retsvildfarelser minder derfor om de faktiske vildfarelser, da klienten i begge typer af vildfarelser er i en vildfarelse om forhold, der medfører overtrædelsen af straffebestemmelsen uden at være i vildfarelse om selve straffebestemmelsen. Et eksempel på en uegentlig vildfarelse er, at klienten tror, at en indkomst er skattefri efter skattereglerne, men indkomsten rent faktisk skulle indberettes. Klienten er i denne situation i en vildfarelse om skattereglerne, men ved, at det er ulovligt at unddrage i skat.¹¹¹ Ligesom ved de faktiske vildfarelser kan der ikke være tale om et strafbart *forsæt*, da gerningsmanden ikke har været klar over, at gerningsindholdet blev realiseret.¹¹² Derimod er fejlen et

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 101.

¹⁰⁷ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 82.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 100.

¹¹⁰ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 82.

¹¹¹ Ibid. s. 82f.

¹¹² Ibid. s. 83.

udslag af uagtsomhed, og spørgsmålet er, om denne kan karakteriseres som simpel eller grov. En væsentlig faktor i denne bedømmelse er klientens subjektive forudsætninger, da disse er afgørende for, hvad klienten burde indse. Klientens forudsætninger behandles nærmere i afsnit 3.8.

Uegentlige retsvildfarelser forekommer ofte i skattesager, da skattereglerne er komplicerede, og det let kan misforstås, hvad klienten skulle indberette eller hvilke fradrag klienten retmæssigt kunne anvende.¹¹³ Det faktum, at skattereglerne generelt er komplicerede, kan ikke medføre, at klienten automatisk alene har handlet simpelt uagtsomt. Det må indgå i vurderingen, i hvilket omfang reglerne er særligt komplicerede og sjældent anvendte, samt om klienten frivilligt har indladt sig på spidsfindige skattearrangementer. Hvis klienten har misforstået komplicerede og sjældent anvendte regler, underbygger det som udgangspunkt klientens vildfarelse.¹¹⁴ Dette gælder dog ikke, hvis klienten frivilligt har valgt reglerne. Klienten kan i denne situation sjældent undskylde sig med, at denne ikke forstod reglerne, da denne selv ”har begivet sig ud på dybt vand”.¹¹⁵

Undertiden påstår klienten at være i en vildfarelse om skattereglerne grundet sin manglende erfaring med reglerne. Dette er tilfældet, når klienten har en nystartet virksomhed og dermed overgår fra lønmodtager til selvstændigt erhvervsdrivende. Klienten er i disse situationer i risiko for at overse selv simple skatteregler og forklarer sig eventuelt med, at han ikke kendte reglerne.¹¹⁶ Disse argumenter har klienten sjældent held med at komme igennem med.¹¹⁷

Domstolenes tilbøjelighed til at godskrive klienten et strafansvar er minimal, idet klienten til enhver til har mulighed for at spørge skattemyndighederne om forståelsen af skattereglerne.¹¹⁸ Domstolene indtager derfor det synspunkt, at skatteyderen ved tvivl er forpligtet til at spørge skattemyndighederne, og hvis klienten ikke har gjort dette, taler det for en højere grad af uagtsomhed.¹¹⁹ Udgangspunktet er, at en uegentlig retsvildfarelse fører til, at klientens uagtsomhed vurderes som grov,¹²⁰ men der findes eksempler i praksis, hvor en uegentlige vildfarelser medfører frifindelse.¹²¹

Uegentlige vildfarelser må herefter vurderes i lyset af den rådgivning, som klienten har modtaget. Det taler som udgangspunkt for, at klientens tilregnelser alene kan betegnes som simple, at klienten fået bestyrket sin vildfarelse eller ikke af sin rådgiver er blevet bragt ud af sin vildfarelse. Desuden støtter det klientens vildfarelse, at rådgiveren har lavet fejlen, der fører til vildfarelsen. Rådgivning kan dog ikke blive en undskyldning for at deponere sin sunde fornuft

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Hansen, Nils: Retssikkerhed i skattestrafferetten - om aktieavancer, SR.2002.215, dom nr. 3, hvor retten tillægger det vægt, at fejlen vedrørte en ”ikke ukomplicerede retsforordning inden for skattelovgivning”.

¹¹⁵ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 84 og 86.

¹¹⁶ Ibid. s. 84.

¹¹⁷ Jf. SKM2021.317.ØLR, hvor Østre Landsret ikke tillagde det vægt, at klienten troede, at der automatisk skete indberetninger til SKAT.

¹¹⁸ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 86.

¹¹⁹ Ibid. s. 85f.

¹²⁰ Ibid. s. 89, samt Hansen, Nils: Retssikkerhed i skattestrafferetten - om aktieavancer, SR.2002.215, dom nr. 11, hvor Vestre Landsret stadfæster byrettens dom, hvorefter tiltalte uanset en misforståelse af reglerne, blev dømt for grov uagtsomhed.

¹²¹ Jf. SKM2021.588.VLR, hvor tiltalte blev frifundet tiltalte, idet det blev tillagt vægt, at han troede, at indberetningen af aktieavancen skete automatisk ligesom indberetningen af aktiebeholdningen, og at han ikke selv skulle foretage sig noget. Tiltalte forklarede, at han ikke undrede sig over, at han ikke skulle betale ret meget skat, idet han ikke var klar over, hvad aktierne var købt for og dermed avancen ved salget.

på et mentalt fjernlager.¹²² Dette kom til udtryk i SKM2021.317.ØLR, hvor klientens bogholder forklarede klienten, at ”tingene kørte af sig selv”, hvilket klienten tog som et udtryk for, at der automatisk skete indberetninger til SKAT. Retten tillagde ikke dette argument nogen vægt i vurderingen af klientens tilregnelse.

Hvis en professionel rådgiver begår væsentlige fejl eller giver fejlagtig rådgivning til klienten, er der ofte ikke grundlag for at statuere grov uagtsomhed hos klienten.¹²³ Dette støttes af SKM2021.231.VLR, hvor klienten blev frifundet med henvisning til, at revisor begik fejl, som klienten ikke var bekendt med.

Det kan sammenfattes, at faktiske vildfarelser ikke kan medføre straffrihed, når vildfarelsen skyldes klientens egne forhold. Uegentlige vildfarelser hos klienten kan medføre en lempet vurdering af klientens uagtsomhed. Dette gælder ikke, når klienten frivilligt har indladt sig på komplicerede skattekonstellationer, hvor det vil skærpe uagtsomhedsbedømmelsen. Ved bedømmelsen af om klientens uagtsomhed kan karakteriseres som grov, indgår klientens egne forudsætninger, om rådgiveren har bestyrket eller undladt at bringe klienten ud af en eventuel vildfarelse samt om vildfarelsen skyldes rådgiverens fejl.

3.4. Valget af rådgiver

Markedet er fyldt med forskellige tilbud og muligheder for at få assistance, der spænder fra professionelle rådgivere til hjælp fra venner og bekendte. Man kan også spørge kilden selv: SKAT. Enhver kan bede SKAT tage stilling til det skattemæssige aspekt i en given situation, hvortil virksomheden vil modtage et bindende svar.¹²⁴ Det bindende svar omfatter dispositioner virksomheden påtænker at foretage, eller dispositioner virksomheden allerede har foretaget.

Et bindende svar koster 400 kr., og er derfor et billigt alternativ til at søge professionel rådgivning. Udover at det er billigt, er en af fordelene ved et bindende svar, at svaret kun er bindende for SKAT.¹²⁵ Virksomheden behøver således ikke at foretage den handling, som virksomheden påtænker, hvis det bindende svar ikke medfører det udfald, som virksomheden håbede på. Efter praksis medfører det strafbortfald, hvis virksomhedens disposition fører til en unddragelse, og virksomheden har handlet i tillid til det bindende svar.¹²⁶

Ulempen ved at bede om et bindende svar hos SKAT er, at svartiden er 3-6 måneder og dermed væsentlig længere end hos en privat rådgiver. En yderligere ulempe er, at det kræver en vis sagkyndighed at kunne stille det korrekte spørgsmål: SKAT svarer udelukkende på det, der bliver spurgt til og vejleder ikke i alternative eller bedre løsninger for virksomheden. Virksomheden skal desuden selv kunne foretage de dispositioner, som SKAT har svaret på, hvilket virksomheden ikke nødvendigvis vil kunne gøre uden bistand. Mange virksomheder ser sig derfor nødsaget til at søge professionel rådgivning uanset muligheden for at få et bindende svar fra SKAT.

¹²² Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 276.

¹²³ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 85.

¹²⁴ Den juridiske vejledning 2023-1, A.A.3: Bindende svar samt bindende tarifieringsoplysninger og bindende oprindelsesoplysninger. Se også Skat.dk, ”Få et bindende svar”.

¹²⁵ Det binder kun SKAT i et vist omfang og er afhængigt af, hvad der spørges til. Se hertil Den juridiske vejledning, 2023-1, A.A.3.10., ”Bindende virkning fremadrettet” samt Den juridiske vejledning 2023-1, A.A.3.1, ”Baggrund og regler”.

¹²⁶ Langsted, Lars Bo, (2007). *Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar* (1. udgave), s. 335.

Hvis klienten har valgt en ukvalificeret rådgiver, udgør det i sig selv en bebrejdellesværdig handling, jf. også culpa in eligendo.¹²⁷ Som Langsted udtrykker det:

*”Man kunne endda sige, at den enkelte klient selv har ansvaret for at finde den rigtige rådgiver og derfor ikke kan undskylde sig med, at denne ikke levede op til sine pligter.”*¹²⁸

Problemstillingen kommer til udtryk i en dom fra Retten i Randers af 29. november 2000.¹²⁹ Tiltalte havde ikke selvangivet fortjeneste ved salg af aktier. Retten noterede, at tiltalte selv udfyldte selvangivelsen, og at han havde søgt råd og vejledning hos sin bank og hos bekendte vedrørende skattepligten. Tiltalte havde af disse fået oplyst, at der ikke skulle svares skat. Retten tillagde ikke den modtagne rådgivning vægt, hvorfor retten fandt, at den manglende angivelse måtte karakteriseres som groft uagtsomt. Dommen illustrerer herved, at forkert rådgivning fra en i andre sammenhænge anerkendt kilde som ens bank ikke tillægges vægt i bedømmelsen af klientens ansvar, grundet manglende skatteretlige kvalifikationer.

I praksis anvender virksomheder kvalificerede rådgivere, og erhvervslivets aktører har ingen interesse i at vælge en ukvalificeret rådgiver, da dette er i strid med deres egne interesser.¹³⁰ Det afgørende, i bedømmelsen af om rådgiveren er kvalificeret, er, om vedkommende besidder skatteretlige kompetencer.¹³¹ Klienten er derfor ikke forpligtet til at vælge den bedste bistand på markedet og forudsat at rådgiveren er skatteretligt kompetent, skal det ikke komme klienten til skade, at klienten kunne have valgt en bedre rådgiver.¹³²

Det kan sammenfattes, at en forudsætning for, at rådgivning overhovedet kan tillægges nogen betydning er, at klienten har valgt en kompetent rådgiver. Selvom SKAT er den bedste at søge rådgivning hos, vil det ikke altid være tilstrækkeligt og det afgørende er herefter blot, om klienten har valgt en rådgiver, der er skatteretlig kompetent.

3.5. Klientens instruktioner og rådgiverens vejledning

Klienten har efter omstændighederne en instruktionsbeføjelse overfor rådgiveren. Det kan være vanskeligt for en klient at give korrekte instruktioner til sin rådgiver, da klienten ikke nødvendigvis har den fornødne ekspertise til at kunne forklare rådgiveren præcis, hvilke fradrag der ønskes, eller hvilke skattemæssige dispositioner klienten ønsker at foretage – det er netop grunden til, at klienten søger hjælp hos rådgiveren.

Instruktioner fra klienten til rådgiveren er som udgangspunkt en bebrejdellesværdig handling omfattet af STRFL § 23's ordlyd, da klienten ved tilskyndelse eller råd har fået rådgiveren til at foretage forkerte indberetninger. En forudsætning herfor er, at instruktionen har en sammenhæng med rådgiverens strafbare handling. Hvis instruktionen er meget specifik, og denne fører til unddragelsen, opfylder klienten utvivlsomt gerningsindholdet i STRFL § 23.¹³³ Hvis instruksenen derimod er generel, er det i mindre grad en bebrejdellesværdig handling, jf. STRFL § 23, da der i mindre grad er en sammenhæng mellem instruksenen og unddragelsen. En klient, der beder sin rådgiver gennemgå skatteregnskabet, kan i mindre grad anses for at medvirke, hvis

¹²⁷ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 234.

¹²⁸ Langsted, Lars Bo, (2007). *Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar* (1. udgave), s. 332.

¹²⁹ Hansen, Nils: Retssikkerhed i skattestrafferetten - om aktieavancer, SR.2002.215, Dom nr. 6.

¹³⁰ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 234.

¹³¹ Langsted, Lars Bo, (2007). *Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar* (1. udgave), s. 339.

¹³² Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 234.

¹³³ Ibid. s. 235.

rådgiveren fortager et forkert fradrag end den klient, der instruerer rådgiveren i at tage de pågældende fradrag. Det beror på en konkret vurdering af, om instruksen har den fornødne sammenhæng med unddragelsen.

Hvis instruktionen har den fornødne sammenhæng til unddragelsen og dermed kan betragtes som bebrejdselsværdig, opfylder klienten den objektive side af strafansvaret i STRFL § 23. Det afgørende bliver herefter, om klienten har den fornødne tilregnelse. Det må erindres, at klienten kan være i en uegentlig vildfarelse, hvilket kan gøre det vanskeligt for klienten at vide, at instruktionen var ulovlig. Rådgiveren har forudsætningsvist en større viden inden for skattemrådet, og klienten har derfor en berettiget forventning om, at rådgiveren opponerer mod eventuelle instruktioner, når disse ikke er forenelige med skattereglerne.¹³⁴ Det må derfor også indgå i vurderingen af klientens tilregnelse, hvilken vejledning klienten har fået i forbindelse med afgivelsen af instruktionen.

Hvis klienten har fået udførlig vejledning, så klienten på et oplyst grundlag kan instruere rådgiveren korrekt, vil det tale for en højere grad af uagtsomhed, at klienten giver fejlagtige instruktioner. Derimod taler manglende eller mangelfuld vejledning for en lavere grad af uagtsomhed, da rådgiveren dermed direkte eller indirekte bestyrker klientens vildfarelse om instruktionens lovlighed. Hvis klienten specifikt beder rådgiveren foretage en given disposition, er rådgiveren forpligtet til at underrette klienten, hvis handlingen ikke kan foretages. Hvis instruktionen derimod er uklar, er det mere vanskeligt for rådgiveren at opponere imod instruktionen, og rådgiveren kan derfor kun til et vist punkt vejlede klienten.¹³⁵

I vurderingen af vejledningspligten indgår den sagkyndige distance mellem parterne. Den sagkyndige distance behandles i afsnit 3.7., og i denne sammenhæng skal blot nævnes, at klienten i mindre grad undskyldte sig med manglende vejledning, når klienten har stor sagkyndighed om skat.

En forudsætning for vejledningspligten i relation til instruktionerne er, at rådgiveren har alle relevante oplysninger. Hvis klienten ikke udleverer alle relevante oplysninger, taler det derfor imod, at klientens uagtsomhed alene kan karakteriseres som simpel.¹³⁶ Udleverer klienten ikke alle relevante oplysninger, har rådgiveren vanskeligt ved at give fyldestgørende rådgivning.¹³⁷ Rådgiveren har i forlængelse heraf en pligt til at vejlede klienten i, hvilke oplysninger der er relevante for sagen og en klientens forsømmelse af at give alle relevante oplysninger medfører, at klienten har handlet mindst groft uagtsomt.¹³⁸

Udover de helt direkte instruktioner kan der forekomme mere indirekte instruktioner gennem materialet. Hvis klienten i materialet til rådgiveren eksempelvis har vedlagt en kvittering for en udgift og på kvitteringen angivet, at den skal fradrages, må rådgiveren tage dette som en instruktion om, at udgiften skal fradrages. Dette gælder ikke i det omfang, at det går imod den direkte instruktion.

¹³⁴ Ibid.

¹³⁵ En uklar instruktion vil formentlig i sig selv være grundlag for et uagtsomhedsansvar, jf. culpa in instruendo.

¹³⁶ Jf. Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, afsnit 3.9.1.1.1, "Ansvarssubjekter", hvoraf fremgår, at klienten som udgangspunkt kun er straffri, når denne har givet rådgiveren alle relevante oplysninger.

¹³⁷ Jf. SKM2018.106.BR, hvor retten i bedømmelsen af klientens tilregnelse lægger vægt på, at klienten ikke havde givet alle relevante oplysninger til sin rådgiver.

¹³⁸ Se hertil lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, afsnit 3.9.1.1.1., "Ansvarssubjekter".

Det kan sammenfattes, at klientens instruktioner er en bebrejdellesværdig handling, når denne har den fornødne sammenhæng med unddragelsen. I bedømmelsen indgår, hvilken vejledning klienten har fået i forbindelse med afgivelsen af instruktionerne. Omfanget af vejledningspligten beror på, hvor specifik instruktionen er samt den sagkyndige distance. En forudsætning for vejledningspligten er, at rådgiveren har alle de nødvendige oplysninger. Rådgiveren kan handle i tillid til indirekte instruktioner givet via materialet, medmindre disse strider imod den direkte instruktion.

3.6. Aftalen mellem klienten og rådgiveren

Aftalen mellem klienten og rådgiveren danner grundlag for, hvilke opgaver rådgiveren skal udføre. Såfremt rådgiveren på baggrund af aftalen fuldfører gerningsindholdet i SKL § 82, skal det vurderes, om aftalen udgør det fornødne grundlag for, at klienten har begået en bebrejdellesværdig handling, jf. STRFL § 23. Hvis klienten har konciperet aftalen, har klienten medvirket ved dåd eller tilskyndelse, og den objektive side af uagtsomhedsansvaret er opfyldt. Når rådgiveren har konciperet aftalen, kræver det, at klienten har haft indflydelse på indholdet. Hvis klienten indirekte har haft indflydelse på aftalen ved at forklare meget tydeligt, hvad aftalen skal indeholde, vil aftalen være udtryk for instruktioner - instruktionerne blot er givet på forhånd.¹³⁹ Dermed opfyldes betingelserne i STRFL § 23.

Det er klart, at klienten og rådgiveren ikke kan normere straffeansvaret i aftalen.¹⁴⁰ Klienten kan derfor ikke sikre sig mod et strafansvar blot ved at angive, at rådgiveren har ansvaret for en given opgave. Retten tager dog hensyn til parternes aftale ved ansvarsfastlæggelsen, da aftalen vil angive, hvem der har ansvaret for hvad, jf. U 2004.2182/2 V. Parterne forsøger i aftalen at klarlægge præcist, hvad rådgiveren skal foretage sig, men det kan ske, at opgavens beskrivelse ikke er tilstrækkelig klar, så rådgiveren ikke foretager en række dispositioner, som klienten troede rådgiveren havde ansvaret for, hvilket medfører en unddragelse. Det kunne overvejes, om det kan have betydning for den subjektive side af klientens uagtsomhedsansvar, hvem der har konciperet aftalen.

Klienten vil være i en faktisk vildfarelse, når klienten ud fra aftalen tror, at rådgiveren har ansvaret for en opgave, som ikke var indeholdt i aftalen. Når klienten har konciperet aftalen, vil vildfarelsen i vidt omfang bero på klientens egne forhold og klienten vil have handlet groft uagtsomt.¹⁴¹ Modsat vil det bestyrke klientens vildfarelse, at rådgiveren har konciperet aftalen, da vildfarelsen beror på andre forhold end klientens. Det må dog erindres, at faktiske vildfarelser i vidt omfang alene fører til, at tilregnelsen kan betegnes som grov uagtsom.¹⁴² Klientens tilregnelser bør altid vurderes i lyset af, hvad den konkrete klient burde indse i den konkrete situation. I bedømmelsen vil den sagkyndige distance indgå, som behandles i afsnit 3.8.

Det kan sammenfattes, at aftalen er vigtig i det omfang, at denne fastlægger, hvilke opgaver der overlades til rådgiveren, men parterne kan ikke normere strafansvaret i aftalen. Når klienten har konciperet aftalen, har klienten handlet bebrejdellesværdigt og ved uklarheder i opgavefordelingen vil det kunne skærpe bedømmelsen af klientens uagtsomhed, at denne har konciperet aftalen.

¹³⁹ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 248.

¹⁴⁰ Elholm, Thomas, Jakobsen, Morten Niels, Madsen, Lasse Lund, (2019). *Kommenteret straffelov Almindelig del* (11. udgave), s. 281.

¹⁴¹ Jf. ovenfor under afsnit 3.3.

¹⁴² Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 82.

3.7. Delegation

Aftalen mellem klienten og rådgiveren går i nogle tilfælde videre end blot en enkelt opgave. Klienten kan være interesseret i at delegerer hele eller dele af skatteopgaven til en rådgivningsvirksomhed. I denne situation er det for alvor afgørende, at det bliver specificeret, hvad rådgiveren har ansvaret for. Det bliver i en eller anden grad et mummespil mellem parterne: Klienten ønsker en aftale, hvor klienten får uddelegeret så meget ansvar som muligt, og rådgiveren ønsker en aftale, hvor rådgiveren overtager så lidt ansvar som muligt. Rådgiveren vil være fristet til at få indsat både forbehold og ansvarsfraskrivelser i aftalen for at undgå at ifalde ansvar. Det er ganske klart, at der ikke kan lægges nogen vægt på hverken forbehold eller ansvarsfraskrivelser i strafhenseende, da det afgørende er parternes faktiske handlinger.¹⁴³

Når klienten delegerer opgaven, står rådgiveren for at indberette oplysningerne på vegne af klienten, og klienten har derfor ikke den samme føling med, hvilke indberetninger der bliver foretaget. Hermed opstår således to spørgsmål: 1) Kan det have en betydning for klientens ansvar efter SKL § 83, at klienten har uddelegeret indberetningsopgaven? 2) Kan klienten straffes for forkerte indberetninger fra rådgiverens side, når rådgiveren har overtaget indberetningsopgaven?

3.7.1. Delegationens betydning for bedømmelsen af klientens strafansvar ved passiv skattesvig efter SKL § 83

Klienten kan ikke delegerer en opgave, der er positivt henlagt til denne i loven, da en forudsætning for, at delegationen kan tillægges betydning er, at en strafsanktioneret pligt findes at være omfattet af det overdragne ansvarsområde.¹⁴⁴ Derfor opfylder klienten den objektive side af ansvaret efter SKL § 83 uanset delegationen, og delegationen kan kun have betydning for klientens tilregnelse.

Udgangspunktet er, at det taler for en lavere grad af tilregnelse hos klienten i relation til SKL § 83, at denne har uddelegeret opgaven, da klienten ikke den samme føling med, om ansættelsen er for lav. Efter SKL § 83, har klienten en pligt til at reagere på en for lav ansættelse og klienten kan derfor ikke som følge af delegationen af indberetningsopgaven undlade at gennemgå sin årsopgørelse. Hvis klienten ikke gennemgår årsopgørelsen, holder klienten sig i bevidst uvidenhed om, hvorvidt ansættelse er for lav, hvilket kan begrunde et forsætsansvar.¹⁴⁵

Hvis intet ”stikker ud” under gennemgang af årsopgørelsen, vil klienten have opfyldt sin pligt efter SKL § 83. En generel pligt som følge af delegationen til at søge afklaring hos sin rådgiver kan ikke kræves, men såfremt der er noget, der ”stikker ud”, opstår der en handlepligt hos klienten. Klienten kan ikke i denne situation undlade at foretage sig noget, da klienten ellers holder sig i bevidst uagtsomhed, hvilket medfører, at klienten har handlet mindst groft uagtsomt.¹⁴⁶

Hvis der er tale om åbenlyse fejl, og klienten har de subjektive forudsætninger for selv at kunne berigtige fejlen, kan det ikke kræves, at klienten tager kontrakt til rådgiveren for afklaring.

¹⁴³ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 264.

¹⁴⁴ Waaben, Knud: Det objektive bødeansvar Anmeldelse af Sysette Vinding Kruses disputats »Erhvervslivets kriminalitet«, U 1986B.289, s. 295.

¹⁴⁵ Jf. TfS 1989, 646 Ø, hvor Skatteyder blev dømt for med forsæt at unddrage sig skat ved at undlade at give skattemyndighederne underretning om, at den i mangel af indsendt selvangivelse skønmæssigt ansatte skattepligtige indkomst var for lav

¹⁴⁶ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 115.

Klienten risikerer dog et ansvar for aktiv skattesvig efter SKL § 82, hvis klientens ikke korri-gerer fejlen korrekt.¹⁴⁷ Hvis klienten ikke selv kan korrigerer fejlen, vil klienten være forpligtet til at søge afklaring af posten hos rådgiveren for ikke at ifalde et strafansvar.

Det kan sammenfattes, at den subjektive side af uagtsomhedsansvaret er lempet, når klienten har delegeret indberetningsopgaven forudsat, at klienten gennemgår årsopgørelsen. Klienten har kun pligt til at søge afklaring af, om ansættelsen er for lav, hvis klienten opdager poster, der ”stikker ud” og ikke selv kan berigtige posterne. Klienten risikerer at ifalde et ansvar for aktiv skattesvig, jf. SKL § 82, hvis klientens korrektion af posten ikke er korrekt.

3.7.2. Delegationens betydning for bedømmelsen af klientens strafansvar ved aktiv skat-tesvig efter SKL § 82

Når ansættelsen er for lav, vil det ofte skyldes, at der ikke er blevet indberettet korrekt. Klienten vil ikke kunne straffes for den manglende reaktion, hvis der kan konstateres et strafansvar for klienten på grund af den forkerte indberetning, jf. SKL § 82 eller STRFL § 23.¹⁴⁸ SKL § 83 er således subsidiær i forhold til SKL § 82, og det må derfor vurderes, om klienten kan ifalde ansvar for rådgiverens forkerte indberetninger, når denne har overtaget hele indberetningsop-gaven på vegne af klienten.

Rådgiveren er i relation til SKL § 82 den, der fuldbyrder gerningsindholdet, og klientens ansvar vil være et medvirkensansvar efter STRFL § 23.¹⁴⁹ Det er i den strafferetlige teori diskuteret i hvilket omfang klienten kan uddelegere opgaven og herved undgå et ansvar. På den ene side er synspunktet, at ansvaret for den forkerte indberetning falder tilbage på klienten, da det er klienten, der har pligten til at indberette sin skat korrekt, og et strafansvar ikke kan bortdelege-res.¹⁵⁰ På den anden side står hensynet til, at klienten har foretaget delegationen for at få en mere kompetent til at udføre opgaven og klienten derfor ikke har delegeret opgaven blot for at undgå et strafansvar. I denne afhandling accepteres delegation, og det afgørende er, om klienten har foretaget sig noget bebrejdellesværdigt i forhold til indberetningerne.¹⁵¹

3.7.2.1. Tilsyn

Når rådgiveren indberetter oplysningerne til SKAT, skal det undersøges, om det er bebrejdel-sværdigt for klienten, at denne ikke foretog sig noget. Det er strafferetligt accepteret, at der kan pålægges et ansvar for en unkladelse.¹⁵² Henset til at det er langt strengere at pålægge ansvar for en unkladet handling end en aktiv handling, er der langt flere straffebestemmelser, der hjemler straf for en aktiv handling end en unkladelse. Forbrydelser, hvor det strafbare er en manglende opfyldelse af en lovbestemt handlepligt, kaldes ”ægte unkladelsesforbrydelser”. Et eksempel herpå er SKL § 83, hvorefter det strafbare er den manglende reaktion på den for lave ansættelse i årsopgørelsen.

Efter dansk ret det muligt at straffe for ”uægte unkladelsesforbrydelser”, hvorved forstås, at der kan straffes for en unkladelse til trods for, at bestemmelsen alene beskrives ved en aktiv handling.¹⁵³ Udgangspunktet er, at der kræves mere end blot passivitet. Det kræves, at der er en særlig forbindelse mellem den passive person og det kriminelle hændelsesforløb, således at

¹⁴⁷ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 340.

¹⁴⁸ Ibid. s. 342.

¹⁴⁹ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 266.

¹⁵⁰ Ibid. s. 267.

¹⁵¹ Ibid. s. 268.

¹⁵² Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 54.

¹⁵³ Ibid. s. 55.

der med rimelighed kan forventes en aktiv handling fra den pågældende, idet passiviteten ellers kan anses som udtryk for tilslutning eller understøttelse af forbrydelsen.¹⁵⁴ Det kræver, at klienten har en pligt til at handle, og at denne pligt har en sådan karakter, at en undladelse heraf er at ligestille med den tilsvarende aktive handling.¹⁵⁵ Dette krav kaldes *ligeværdighedskravet*.¹⁵⁶ Passiv medvirken befinder sig derfor hjemmelsmæssig i periferien af, hvad der hjemmelsmæssigt kan rummes inden for STRFL § 23.¹⁵⁷

I denne sammenhæng er der tale om, at klienten har delegeret indberetningsopgaven til sin rådgiver, og ligeværdighedskravet relaterer sig derfor til de handlinger, der er beskrevet i STRFL § 23. Passiviteten skal kunne ligestilles med tilskyndelse, råd eller dåd.¹⁵⁸ Det kræves, at der er en særlig forbindelse mellem klienten og unddragelsen, at der med rimelighed i en sådan grad kunne forventes en aktiv handling fra klienten, at en undladelse heraf kan anses som udtryk for en tilslutning til eller understøttelse af unddragelsen.¹⁵⁹ I relation til problemstillingen i denne afhandling er spørgsmålet, om klienten kan pålægges at føre tilsyn/kontrol med rådgiverens indberetninger.¹⁶⁰ Herved kan klienten pålægges ansvar for situationer, som klienten slet ikke er bekendt med.¹⁶¹

Før der kan komme en tilsynspligt på tale, er det en forudsætning, at klienten er adressat for den overtrådte regel.¹⁶² Uanset at rådgiveren fuldbyrder gerningsindholdet i SKL § 82 ved at afgive de forkerte oplysninger, er klienten adressat for bestemmelsen, da det er klienten, der har ansvaret for at indberette sine indkomster og fradrag korrekt. Ifølge forarbejderne til den nye SKL er udgangspunktet som følger:¹⁶³

”Hvis klienten har givet rådgiver alle relevante oplysninger, og ikke burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nøjere, og derfor har handlet i tillid til, at rådgivningen er korrekt, vil klienten ikke ifalde strafansvar, som følge af manglende forsæt eller uagtsomhed [...].”

Det kan bemærkes, at forarbejderne ikke differentierer mellem, hvem der faktisk fuldbyrder gerningsindholdet, men at det findes en pligt til at føre tilsyn med rådgiverens arbejde, uanset om klienten konkret indtaster oplysningerne eller ej.¹⁶⁴ Praksis, hvor klienten fuldbyrder, kan på denne baggrund anvendes i vurderingen af klientens tilsynspligt.

Ud fra forarbejderne aktualiseres tilsynspligten, hvis klienten burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nøjere.¹⁶⁵ Dette stemmer overens med hensynet bag delegation af en opgave,

¹⁵⁴ Elholm, Thomas, Jakobsen, Morten Niels, Madsen, Lasse Lund, (2019). *Kommenteret straffelov Almindelig del* (11. udgave), s. 272.

¹⁵⁵ Holst, Nicolaj Sivan (2014). *Strafbar Passivitet*, s. 383.

¹⁵⁶ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 226.

¹⁵⁷ Elholm, Thomas, Jakobsen, Morten Niels, Madsen, Lasse Lund, (2019). *Kommenteret straffelov Almindelig del* (11. udgave), s. 273.

¹⁵⁸ Holst, Nicolaj Sivan (2014). *Strafbar Passivitet*, s. 325.

¹⁵⁹ Ibid. s. 383.

¹⁶⁰ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 255.

¹⁶¹ Ibid. s. 256.

¹⁶² Ibid. s. 257.

¹⁶³ Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til ny skattekontrollov, afsnit 3.9.1.1.1., ”Ansvarssubjekter”.

¹⁶⁴ Pedersen, Jan: Skattestrafferet – Kommentarer til udvalgte afgørelser, SR.2016.173, afsnit 1, ”Rådgiveransvar og ansvarsfordeling” samt SKM2015.640.VLR, hvor klienten fuldbyrdede gerningsindholdet, men domfældelsen begrundes med et manglende tilsyn.

¹⁶⁵ Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til ny skattekontrollov, afsnit 3.9.1.1.1., ”Ansvarssubjekter”.

da hensigten med at overlade opgaven til rådgiveren er, at klienten selv undgår selv at beskæftige sig med opgaven. I SKM2020.487.VLR ifaldt klienten ansvar for ikke at have forholdt sig til en række dispositioner, der førte til en unddragelse, idet klienten havde holdt sig i bevidst uvidenhed om den skattemæssige betydning af en række dispositioner foretaget af revisor, selvom det det måtte have fremstået som overvejende sandsynligt for klienten, at klienten herved ville unddrage det offentlige skat. I dommen var der således konkrete omstændighed, der medførte, at klienten burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nærmere. Dette understreger også det i afsnit 3.7.1. anførte, hvorefter det kan begrunde et forsætsansvar, når klienten bevidst underlader at forholde sig til noget, som denne burde.

Forarbejdernes udgangspunkt modificeres imidlertid i praksis.¹⁶⁶ En dom, hvor dette kommer til udtryk er SKM2015.640.VLR, hvor et større professionelt ejendomsselskab (klienten) med en årlig omsætning på 1 mia. kr., havde foretaget ukorrekte bygningsafskrivninger for ca. 19 mio. kr. og herved unddraget ca. 2,1 mio. kr. i skat. Klienten havde i sagen delegeret skatteopgaven til et revisionsfirma, og havde derfor ikke beskæftiget sig med afskrivningerne på bygningerne overhovedet. I sagen havde revisor modtaget alle relevante oplysninger, og klienten handlede i tillid til rådgivningen. Klienten blev tiltalt og såvel byret som landsret fandt, at selskabet havde handlet groft uagtsomt, hvor Vestre Landsret angiver følgende som begrundelse:

”Efter bevisførelsen, herunder [klientens] forklaring, lægges det til grund, at tiltalte valgte ikke at beskæftige sig med virksomhedens afskrivningsmæssige forhold og således f.eks. undlod at gennemgå revisors bilag til selvangivelserne vedrørende afskrivning på de enkelte ejendomme. Herefter og i øvrigt af de grunde, der er anført af byretten, tiltrædes det også efter bevisførelsen for landsretten, at tiltalte er fundet skyldig som sket.”

Vestre Landsret udtaler, at det var nødvendigt for klienten at føre tilsyn med revisorens arbejde, herunder at gennemgå revisors bilag til selvangivelsen, for at kunne undgå straf.¹⁶⁷ Dommen illustrerer, at forarbejdernes udgangspunkt er modificeret i praksis, idet klienten har en generel pligt til at føre tilsyn. Dommen viser, at et manglende tilsyn var tilstrækkeligt for at statuere grov uagtsomhed.¹⁶⁸ Dette støttes af SKM.2018.387.VLR, hvor klienten ligeledes havde overladt indberetningsopgaven i sin virksomhed til en ekstern rådgiver, og ifaldt et ansvar ved ikke på nogen måde at sikre sig, at der skete korrekt indberetning. Efter praksis skal klienten således gennemgå rådgiverens arbejde og klienten burde således altid undersøge kvaliteten af rådgivningen nøjere. Klienten skal som minimum sikre sig, at rådgiverens arbejde ikke er åbenbart forkert. Størrelsen af unddragelse er et stærkt indicium for, hvad klienten burde indse, da en stor unddragelse er noget, der ikke forudsætter sagkyndighed at konstatere.¹⁶⁹ Derimod udløser ikke i sig selv åbenlyse fejl ikke et ansvar for grov uagtsomhed.¹⁷⁰ Dette kom til udtryk i SKM 2014.405.BR, hvor klientens uagtsomhed alene blev karakteriseret som simpel med henvisning til, at klienten havde gennemgået rådgiverens arbejde og konstateret, at alt så sædvanligt ud.

¹⁶⁶ Pedersen, Jan: Skattestrafferet – kommentarer til udvalgte afgørelser, SR.2016.173, afsnit 1, ”Rådgiveransvar og ansvarsfordeling”.

¹⁶⁷ Bolander, Jane: Udvalgte domme, kendelser og afgørelser, SR.2016.9, afsnittet ”Ansvar for korrekt selvangivelse”.

¹⁶⁸ Pedersen, Jan, Skattestrafferet – kommentarer til udvalgte afgørelser, SR.2016.173, afsnit 1, ”Rådgiveransvar og ansvarsfordeling”.

¹⁶⁹ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 177.

¹⁷⁰ Ibid. s. 161.

Når det skal vurderes, hvad klienten burde indse som åbenlyse fejl, beror det på en individuel bedømmelse af skatteyderens subjektive tilregnelser, hvori sagens konkrete omstændigheder og klientens forudsætninger indgår.¹⁷¹ Dette kom til udtryk i SKM2015.640.VLR, hvor der blandt andet blev lagt vægt på, at klienten havde en professionel ledelse, som grundlag for den manglende opfyldelse af tilsynspligten. I SKM2014.405.BR havde klienten modsat ikke forudsætningerne for at indse, at rådgiveren lavede fejl. Jan Pedersen anfører, at det faktisk, at klienten er selvstændigt erhvervsdrivende, indebærer en udvidet kontrol- og tilsynspligt, selvom den erhvervsdrivende rent faktisk er uden særlige regnskabs- og skattemæssige forudsætninger.¹⁷²

Klienten vil derudover have en pligt til at henvende sig til sin rådgiver, hvis klientens forhold ændrer sig. Dette kom til udtryk i SKM2018.320.VLR, hvor Vestre Landsret idømte klienten straf for at undlade at søge afklaret, om den valgte konstruktion fritog ham for beskatning i Danmark.

Det kan sammenfattes, at klienten i praksis har en generel tilsynsforpligtelse, idet klienten som minimum skal sikre, at indberetningerne ikke er åbenbart forkerte. Pligten er udvidet for selvstændigt erhvervsdrivende og en undladelse af at føre tilsyn betyder, at klienten automatisk har handlet groft uagtsomt. Fører klienten derimod tilsyn, ifalder klienten ikke ansvar, når klienten ud fra sine subjektive forudsætninger ikke burde indse, at der var åbenlyse fejl i revisorens arbejde.

3.8. Den sagkyndige distance

Rådgiveren er i kontraktforholdet med klienten den sagkyndige part og dermed den, der har en ekspertise indenfor skatteområdet. En rådgiver har pligt til at have et indgående kendskab til den lovgivning, der er relevant for dennes rådgivning.¹⁷³ Ekspertisen hos skatterådgiveren er derfor todelt: Klienten har tillid til, at rådgivningen er korrekt, og må derudover kunne forvente at få det bedst mulige skattemæssige resultat. Klienten søger forudsætningsvist en rådgiver, der laver skattetækning på vegne af klienten, men ikke skatteunddragelse.¹⁷⁴ Rådgiveren er derfor underlagt et professionsansvar, hvilket medfører, at der skal mindes til, før rådgiverens subjektive uagtsomhed kan karakteriseres som grov.¹⁷⁵

Professionsansvaret kom til udtryk i SKM2022.456.BR, hvor retten fandt, at der henset til det forhold, at tiltalte havde forestået behandlingen af et dødsbo i medfør af sit professionelle erhverv som advokat, burde have undersøgt og sat sig ind i reglerne på området, inden han indgav boets selvangivelse. Retten fandt på denne baggrund, at rådgiveren havde handlet groft uagtsomt. Dommen illustrerer, at den subjektive uagtsomhedsvurdering automatisk skærpes for rådgivere qua deres forventede sagkyndighed inden for det område, som de rådgiver om.¹⁷⁶ Se tilsvarende SKM 2011.526 BR, hvor retten udtalte, at der må stilles høje krav til revisorer på grundlag af deres uddannelsesmæssige baggrund og deres sagkundskaber.

Professionsansvaret medfører ikke, at klienten automatisk går fri, da klientens ansvar og tilregnelser skal vurderes subjektivt og individuelt på baggrund af de konkrete omstændigheder.¹⁷⁷

¹⁷¹ Ibid. s. 162.

¹⁷² Pedersen, Jan, Skattestrafferet – kommentarer til udvalgte afgørelser, SR.2016.173, afsnit 1, ”Rådgiveransvar og ansvarsfordeling”.

¹⁷³ Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, afsnit 3.9.1.1.1., ”Ansvarssubjekter”.

¹⁷⁴ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 148.

¹⁷⁵ Tilsvarende vil forsætbedømmelsen være skærpet, jf. U 1983.705 H.

¹⁷⁶ Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, afsnit 3.9.1.1.1., ”Ansvarssubjekter”.

¹⁷⁷ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 162.

Professionsansvaret medfører dog, at der er en sagkyndig distance mellem klienten og rådgiveren. Hvis klienten er usagkyndig, er distancen mellem klientens viden og rådgiverens viden stor og omvendt. En lille sagkyndig distance skærper bedømmelsen, mens en stor sagkyndig distance lemper bedømmelsen.¹⁷⁸ Manglende sagkyndighed kan dog aldrig blive en blanko-check til straffrihed.¹⁷⁹ Klienten må efter praksis under alle omstændigheder stå på mål for, at rådgiverens arbejde ikke er åbenbart forkert.¹⁸⁰

Den sagkyndige distances betydning er illustreret i SKM2006.124.VLR, hvor klienten fandtes skyldig efter anklageskriftet, uanset at revisoren havde vedtaget en bøde for det samme forhold. Retten udtalte i sagen:

”[Klienten] har i mange år været ansat hos skattevæsenet og har senere drevet selvstændig virksomhed som revisor. På denne baggrund er det groft uagtsomt, at tiltalte indgav selvangivelse med afskrivninger, som byggede på den klart urigtig forøgelse af afskrivningsgrundlaget.”

Dommen viser, at klientens subjektive forudsætninger er afgørende, og at den sagkyndig distance har afgørende betydning for klientens tilregnelser.¹⁸¹ Tilsvarende lagde Vestre Landsret i SKM2015.650.VLR. vægt på, at der forelå en professionel ledelse, som i særlig grad burde have været opmærksom på fejlen. Betydningen af klientens subjektive forudsætningerne understreges også i Jan Pedersen kommentar til SKM2015.640.VLR:¹⁸²

”Det er derfor nemt at forestille sig en situation, hvor en anden skatteyder end det dømte koncernselskab ville have været straffri for tilsvarende fejl.”

Den sagkyndige distance er automatisk lille, når der er tale om selvstændigt erhvervsdrivende.¹⁸³ Dette gælder selvom den erhvervsdrivende rent faktisk er uden særlige regnskabs- og skattemæssige forudsætninger.¹⁸⁴ Dette blev understreget i SKM2018.387.VLR, hvor det var groft uagtsomt for klienten som selvstændigt erhvervsdrivende ikke at føre tilsyn med sin revisor.

Det kan sammenfattes, at rådgiveren har et professionsansvar, hvilket medfører, at der er sagkyndig distance. Når den sagkyndige distance er lille, skærper det bedømmelsen af klientens uagtsomhed. Det, at være selvstændigt erhvervsdrivende, fører automatisk til, at den sagkyndige distance er mindre. Den sagkyndige distance har afgørende betydning for bedømmelsen af klientens uagtsomhed.

3.9. Andre virkninger

Hvor afsnit 3.1-3.8 gennemgik, hvornår rådgivning har betydning for, om klienten kan straffes, gennemgår dette afsnit kort, hvilke andre virkninger rådgivning kan have for klienten, herunder betydningen for strafudmålingen.

¹⁷⁸ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 269.

¹⁷⁹ Ibid. s. 120.

¹⁸⁰ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 162.

¹⁸¹ Se også SKM2021.388.ØLR, hvor byretten bemærker, at tiltalte har handlet groft uagtsomt ved som direktør ikke at have kendskab til beskattelsesreglerne for ulovlige selskabslån.

¹⁸² SR.2016.173, Jan Pedersen: Skattestrafferet – Kommentarer til udvalgte afgørelser, afsnit 1.2., ”Nogle kommentarer til SKM2015.640.VLR”.

¹⁸³ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 306.

¹⁸⁴ SR.2016.173, Jan Pedersen: Skattestrafferet – Kommentarer til udvalgte afgørelser, afsnit 1, ”Rådgiveransvar og ansvarsfordeling”.

Hvis retten i en sag måtte finde, at en klient opfylder både den objektive og den subjektive side af uagtsomhedsansvaret, kan domstolene tage hensyn til den modtagne rådgivning ved strafudmålingen. Det kan og vil i de fleste tilfælde tale i retning af en formildende straf, jf. STRFL § 82, stk. nr. 4, og kan efter omstændighederne få den betydning, at straffen bortfalder, jf. STRFL § 83.¹⁸⁵ Udgangspunktet er, at straffen for groft uagtsomt at have unddraget i skat, er bøde, jf. SKL § 82, stk. 3 og § 83, stk. 5. Ud fra den juridiske vejledning 2023-1 afsnit A.C.3.5.2.1 er normalbøden for klienten i denne situation 1 x det unddragne beløb. Hvis klienten har modtaget bistand fra en rådgiver, skal klienten enten dele bøden med rådgiveren eller få nedsat bødes med op til ¾, jf. den juridiske vejledning 2023-1 A.C.3.5.5.2.

Det kan sammenfattes, at det faktum, at klienten har modtaget rådgivning, har en lempende betydning for strafudmålingen.

3.10. Delkonklusion

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at det kan have betydning for klientens strafansvar, at denne har modtaget rådgivning. En forudsætning for, at det kan have en betydning er, at klienten har valgt en kvalificeret rådgiver, hvilket i praksis vil være tilfældet, da det modsatte vil stride mod klientens egne interesser. Udgangspunktet er, at en klient, der har givet rådgiveren alle relevante oplysninger, og ikke burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nøjere, er straffri, når han har handlet i tillid til rådgivningen.

Det afgørende i vurderingen af, om klienten burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nøjere, er efter retspraksis, om klienten har ført det fornødne tilsyn med sin rådgiver. Ved vurderingen af klientens ansvar efter SKL §§ 82 og 83 samt STRFL § 23 må klienten som minimum sikre sig, at rådgiverens arbejde ikke er åbenbart forkert. Undlader klienten at sikre sig dette vil klienten have handlet groft uagtsomt.

Udover tilfælde, hvor klienten ikke har ført det fornødne tilsyn, har det betydning for klientens ansvar, hvilke instruktioner klienten har givet sin rådgiver. Disse må vurderes i lyset af, om klienten er i en vildfarelse, og om rådgiveren har undladt at bringe klienten ud af vildfarelsen eller endda bestyrket denne. Rådgiveren har en vejledningspligt, hvormed forstås, at rådgiveren har pligt til at advare klienten mod sine ulovlige forslag. I tilfælde, hvor klienten ikke har en instruktionsbeføjelse, er rådgiverens opgave formentlig reguleret i aftalen. Ved uklarheder i opgavefordelingen kan det skærpe bedømmelsen af klientens uagtsomhed, at klienten har konciperet aftalen.

I vurderingen af klientens uagtsomhed indgår den sagkyndige distance mellem rådgiveren og klienten, hvor det faktum, at klienten er erhvervsdrivende, medfører at den sagkyndig distance er lille. En lille sagkyndig distance skærper bedømmelsen af klientens ansvar, hvorimod en stor sagkyndig distance lemper bedømmelsen.

Uanset om klienten ifalder ansvar eller ej, har rådgivningen betydning ved strafudmålingen, hvor straffen bliver nedsat eller bortfalder.

¹⁸⁵ Pedersen, Jan, (2019). *Skatte- & afgiftsstrafferet* (4. udgave), s. 82.

4. Overvejelser om gældende ret

I praksis er det afgørende for, om rådgivning kan tillægges betydning i vurderingen af klientens strafansvar, hvorvidt klienten har ført det fornødne tilsyn med rådgiveren. Dette giver anledning til at overveje, om den ønskede retsstilling er opnået, eller om noget bør ændres.

4.1. Hensyntagen til den modtagne rådgivning, når klientens ansvar skal bedømmes

Det giver anledning til undren, at klienten også har en generel tilsynspligt med rådgiverens indberetninger, når klienten allerede har en lovmæssig pligt til at gennemgå arbejdet indirekte gennem årsopgørelsen, jf. SKL § 83. Det i praksis modificerede udgangspunkt er, at klienten som minimum har ansvaret for, at rådgiverens arbejde ikke er åbenbart forkert, og en undladelse heraf medfører, at klienten automatisk hæfter for rådgiverens fejl. Klientens manglende tilsyn medfører, at klienten automatisk har handlet mindst groft uagtsomt, og klienten hæfter i strafhenseende dermed for rådgiverens fejl. Ligeværdighedskravet tilsiger, at undladelsen kan sidestilles med den aktive handling, hvilket kræver særlige omstændigheder.¹⁸⁶ Praksis strækker ligeværdighedskravet langt, når tilsynsplikten aktualiseres uanset om der er særlige omstændigheder. Det må erindres, at forarbejderne giver udtryk for følgende om gældende ret:¹⁸⁷

”Hvis klienten har givet rådgiver alle relevante oplysninger, og ikke burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nøjere, og derfor har handlet i tillid til, at rådgivningen er korrekt, vil klienten ikke ifalde strafansvar, som følge af manglende forsæt eller uagtsomhed.”

Forarbejdernes synspunkt bør læses på den måde, at det er konkrete omstændigheder, der fører til, at klienten burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nøjere. Forarbejdernes udgangspunkt synes at stemme overens med almindelig strafferet, hvorefter det afgørende er, om klienten reelt har gjort noget ulovligt. Praksis indfortolker således en pligt for f.eks. den tømrermester, der har overladt alt papirarbejdet til en revisor, til at efterkontrollere revisorens arbejde. Dette er ikke ønskeligt, da det gør ideen med professionel rådgivning illusorisk. Det må erindres, at det er samfundsønskeligt, at klienter søger rådgivning fremfor selv at begive sig ud på dybt vand. Klienten søger ikke rådgivning for at undgå et ansvar, men for at undgå selv at skulle udføre opgaven.¹⁸⁸

En generel tilsynspligt ønskes ikke, men alligevel viser retspraksis, at klientens pligt til tilsyn er skærpet, da klienten er selvstændigt erhvervsdrivende. Det stemmer ikke overens med tankegangen om at søge rådgivning, at klienten automatisk har en udvidet pligt til at føre tilsyn blot fordi klienten er selvstændigt erhvervsdrivende. Det afgørende bør være klientens forudsætninger indenfor skatteretten, og ikke forudsætningerne for at drive selvstændig virksomhed.

Praksis bærer desuden præg af, at muligheden for at straffe rådgiveren sammen med eller fremfor klienten ikke altid benyttes. I SKM2015.640.VLR erkendte rådgiveren, at unddragelsen skete på baggrund af rådgiverens fejl, men alligevel var det klienten, der søgtes straffet.¹⁸⁹ Der kan muligvis være tale om en ”svipser” fra Anklagemyndighedens side, og der findes også

¹⁸⁶ Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), *Strafferet I. Ansvar* (6. udgave), s. 226.

¹⁸⁷ Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til skattekontrollov, afsnit 3.9.1.1.1., ”Ansvarssubjekter”.

¹⁸⁸ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 265.

¹⁸⁹ Bolander, Jane: Udvalgte domme, kendelser og afgørelser, SR.2016.9, afsnittet ”Ansvar for korrekt selvangivelse”.

praksis, hvor rådgiveren blev tiltalt og dømt.¹⁹⁰ Dommen illustrerer dog, at rådgiveren kan gå fri, uanset at denne erkender at have lavet fejl. Det indskrænkede medvirkensansvar kommer således stadig til udtryk i praksis.¹⁹¹

Straffelovrådets tankegang er således stadig at finde i nyere praksis, idet klienten kommer til at hæfte for rådgiverens fejl, og er den eneste, der søges straffet. Den ønskede retsstilling er derfor ikke opnået, eftersom det i praksis modificerede udgangspunkt nærmere udtrykker en tilbagevenden til pligtsynspunktet og Straffelovrådets tankegang. Forarbejdernes beskrivelse af gældende ret må derfor tolkes som et ønske om ændring af gældende ret, som forarbejderne mener kan rummes inden for gældende lovgivning.¹⁹² En klar forudsætning for at udgangspunktet finder indpas i praksis er, at særligt Anklagemyndigheden har fokus på problematikken, når der rejses tiltale, og sagen efterfølgende procederes i retten.

4.2. Mulig kodificering

Selvom den ønskede retsstilling kan nås inden for gældende ret, må det overvejes, om der burde foretages en ændring af SKL § 82, hvorefter det direkte fremgår af ordlyden, hvilken betydning modtaget rådgivning skal have for klientens strafansvar.

Tanken om en kodificering var oppe at vende under forberedelsen af den nye SKL. Daværende Skatteminister, Karsten Lauritzen, blev adspurgt, om det burde blive reguleret direkte i bestemmelsen, hvilken betydning modtagelsen af sagkyndig bistand skal have for den skattepligtiges strafansvar. Karsten Lauritzen svarede med henvisning til forarbejdernes udgangspunkt, at der ikke var anledning til at indføre en særlig bestemmelse i SKL, der fritager den skattepligtige for ansvar, hvis denne har modtaget professionel og sagkyndig bistand og ikke har været vidende om eventuelle ulovligheder.¹⁹³

Lovgiver fandt det dog nødvendigt at fjerne henvisningen til STRFL § 23, eftersom henvisningen vurderedes at være unødvendig. Selvom man kan tilslutte sig, at særskilte henvisninger til STRFL § 23 principielt bør undgås, da bestemmelsen allerede gælder som følge af STRFL § 2, kan fjernelsen af henvisningen risikere at få den virkning, at det leder til flere fejlfortolkninger af bestemmelsen.¹⁹⁴ Der findes som nævnt fortsat tilfælde, hvor rådgiveren ikke søges straffet, men klienten hæfter for rådgiverens fejl.¹⁹⁵ På denne baggrund kan der argumenteres for, at det bør tydeliggøres, hvilken betydning rådgiverens medvirken skal have for klientens strafansvar.¹⁹⁶

Risikoen for at forarbejdernes udgangspunkt ikke finder indpas i praksis, gør det nødvendigt at overveje, hvordan man kunne kodificere en ansvarsfordeling, der tager hensyn til, at klienten modtager rådgivning. I den forbindelse er det logisk at tage udgangspunkt i en eksisterende

¹⁹⁰ Se hertil SKM2022.456.BR, SKM2014.405.BR, SKM2014.406.BR og SKM2014.514.BR, hvor rådgiver blev søgt straffet.

¹⁹¹ Synspunktet ses også i momsstrafferetten, hvor klienten i SKM2021.231.VLR frifindes på baggrund af revisors fejl, men klienten er den, der søges straffet.

¹⁹² Elholm, Thomas, Jakobsen, Morten Niels, Madsen, Lasse Lund, (2019). *Kommenteret straffelov Almindelig del* (11. udgave), s. 285.

¹⁹³ Spørgsmål og svar til lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til Skattekontrollov, spørgsmål 12, bilag 6, afsnit 6, ”Konkluderende bemærkninger vedrørende det indskrænkede medvirkensansvar”.

¹⁹⁴ Jf. SKM2017.202.VLR, hvor Vestre Landsret frifinder tiltalte 2 med den begrundelse, at tiltalen efter sin formulering ikke omfatter medvirken efter STRFL § 23.

¹⁹⁵ Jf. SKM2015.640.VLR.

¹⁹⁶ Spørgsmål og svar til lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til Skattekontrollov, spørgsmål 12, bilag 6, afsnit 6, ”Konkluderende bemærkninger vedrørende det indskrænkede medvirkensansvar”.

bestemmelse, der indeholder en sådan ansvarsfordeling. Et eksempel herpå er byggelovens § 30, stk. 3:

”Er et byggearbejde udført på ulovlig måde, påhviler strafansvaret herfor den, der har forestået arbejdets udførelse, eller den, der har udført det, efter omstændighederne dem begge. Den, der har ladet arbejdet udføre, drages kun til ansvar, når han ikke kan opgive nogen anden, mod hvem strafansvaret kan gøres gældende, eller når han har medvirket til overtrædelsen vidende eller med bestemt formodning om forholdets ulovlighed. Strafansvaret kan da efter omstændighederne bortfalde for de i første punktum nævnte personer.”

Byggelovens § 30, stk. 3, regulerer situationen, hvor bygherren har indhentet bistand til arbejdets udførelse, og bygherren uanset bistanden foretager arbejdet på en ulovlig måde. Situationen minder derfor om problemstillingen i denne afhandling, da forudsætningen er den samme: Klienten søger rådgivning og ender alligevel med at overtræde loven. Byggelovens § 30, stk. 3, formidler udtrykkeligt, hvilken betydning bistand har for bygherrens ansvar, og bestemmelsen udtrykker dermed det udgangspunkt, som forarbejderne til den nye SKL angiver, skal gælde på skatteområdet. Udover rent faktisk at regulere situationer, hvor der er indhentet bistand, er det særlige i byggelovens § 30, stk. 3, at bestemmelsen vender pligtsynspunktet på hovedet: Bygherren er som udgangspunkt ikke ansvarlig, hvis bygherren har engageret bistand til udførelsen af et byggearbejde.¹⁹⁷ Den ansvarlige er derimod den, der har forestået arbejdet eller udført det og kun i det omfang, at bygherren objektivt har medvirket og tillige har kvalificeret forsæt, kan han tillige drages til ansvar.¹⁹⁸ Det kvalificerede forsæt betyder, at bygherren ikke alene skal have forsæt til de faktiske forhold, men også forholdets ulovlighed.¹⁹⁹ En ændring af SKL § 82 til at indeholde en lignende ansvarsfordeling ville dermed også kodificere den tidligere omtalte vejledningspligt: Hyses professionel assistance, skal man ikke blot kunne regne med lovlige forslag, men tillige med at blive advaret mod ens egne ulovlige forslag.²⁰⁰

Det kunne derfor være på sin plads at lade en tilsvarende ansvarsmæssig ordning fremgå direkte af SKL § 82. Herved sikres det, at en klient, når han har givet alle de nødvendige oplysninger til sin sagkyndige rådgivning, kun drages til ansvar, hvis han har været vidende om eventuelle ulovligheder. Det er netop denne retsstilling, der kommer til udtryk i forarbejderne. Dette harmonerer i øvrigt med, at den nye SKL i den foreslåede bestemmelses § 82, stk. 2 fritager skatteyderen for strafansvar i forhold til de fejlregistreringer i tast selv-systemets oplysningsskema, som skatteyderen ikke selv har haft indflydelse på.²⁰¹

Selvom en kodificering af forarbejdernes udgangspunkt ikke er nødvendig for at opnå den ønskede retsstilling, må det alligevel synes fornuftigt og formålsfremmende at lave en kodificering, henset til det faktum, at pligtsynspunktet og det indskrænkede medvirkensansvar fortsat er at finde i praksis. Om lovgiver får ret i, at henvisningen til STRFL § 23 var unødvendig, og en henvisning i forarbejderne er tilstrækkelig til at ændre praksis, vil snart vise sig, idet der er sat store beløb af til kontrol af skatteområdet i strafhenseende.²⁰²

¹⁹⁷ Madsen, Lasse Lund, (2018), *Strafbar medvirken i erhvervsforhold* (1. udgave – særtryk), s. 224.

¹⁹⁸ Ibid. s. 225.

¹⁹⁹ Ibid.

²⁰⁰ Nielsen, Gorm Toftegaard: Medvirken i særlovsstrafferetten Bygherrens strafansvar efter bygge- og miljølovgivningen, U 1996B.25, s. 26.

²⁰¹ Spørgsmål og svar til lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til Skattekontrollov, bilag 6 til spørgsmål 12, afsnit 7, ”Særligt om sagkyndig rådgivning og betydningen af modtaget rådgivning”.

²⁰² Skatteministeriets pressemeddelelse af 10. marts 2021, ”Skattekontrollen styrkes, Alle Folketingets partier bag stærkere skattekontrol”.

5. Konklusion

I gennemgangen af, hvilken betydning fejlagtig rådgivning har for klientens ansvar er der taget udgangspunkt i en traditionel strafferetlig vurdering, hvorefter klienten kun kan ifalde ansvar i det omfang klienten selvstændigt opfylder både den objektive og subjektive side af uagtsomhedsansvaret. Det konkluderes, at fejlagtig rådgivning kan have betydning for vurdering af virksomhedens strafansvar, men at betydningen bør være større end den er i retspraksis.

Når klienten lader rådgiveren stå for indberetningerne vil det kunne have betydning for klientens tilregnelser, når denne begår passiv skattesvig efter SKL § 83. Klienten er forpligtet til at reagere, hvis posten er for lav, men da rådgiveren står for indberetningerne, vil klienten i mindre grad kunne indse, at ansættelsen var for lav. Ved poster, der ”stikker ud”, har klienten altid en pligt til at reagere. Klienten vil efter omstændighederne selv kunne rette åbenlyse fejl og dermed opfylde handlepligten, men kan klienten ikke dette, er klienten forpligtet til at henvende sig til sin rådgiver for at søge afklaring af posten. En undladelse heraf begrundes følgelig et strafansvar for klienten.

Fejlagtig rådgivning har betydning for klientens ansvar, når klienten begår aktiv skattesvig efter SKL § 82 eller medvirker til rådgiverens aktive skattesvig efter STRFL § 23. Efter forarbejderne har den modtagne rådgivning den betydning, at klienten ikke kan ifalde et strafansvar for grov uagtsomhed, såfremt klienten har givet sin rådgiver alle relevante oplysninger og har handlet i tillid til sin rådgiver. Klienten kan kun ifalde et strafansvar, hvis denne burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nøjere. Forarbejdernes udgangspunkt modificeres i praksis. Klienten bør efter praksis sikre sig, at indberetningerne ikke er åbenbart forkerte. Retspraksis pålægger således klienten en generel pligt til at føre tilsyn uanset, at klienten ikke burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nøjere. Klienten vil som selvstændigt erhvervsdrivende have en udvidet pligt til at føre tilsyn med sin rådgiver og den sagkyndige distance vil betragtes som lille, uanset om virksomheden reelt har sagkyndighed på området. Det konkluderes dermed, at rådgivning efter retspraksis kun har betydning, når klienten har ført tilsyn med rådgiverens indberetninger.

Pligtsynspunktet hersker således fortsat retspraksis og forarbejdernes beskrivelse af gældende ret er nærmere et udtryk for den ønskede retsstilling. Klienten har allerede en lovmæssig pligt til at gennemgå sin årsopgørelse efter SKL § 83, hvorfor en retsstilling, hvor klienten er forpligtet til at føre tilsyn med rådgiverens indberetninger, ikke er ønskelig. Den ønskede retsstilling kan nås inden for gældende ret, men henset til en tiltalte- og retspraksis, der ikke stemmer overens med forarbejderne, er en kodificering af en ansvarsfordeling mellem virksomhed og rådgiver værd at overveje. Det konkluderes derfor i denne sammenhæng, at der med udgangspunkt i byggelovens § 30, stk. 3, bør kodificeres en tilsvarende ansvarsfordeling i SKL § 82, for at sikre, at den retsstilling, som er udtrykt i forarbejderne, rent faktisk bliver udtryk for gældende ret.

6. Litteraturliste

6.1. Love, lovforslag og betænkninger m.v.

- Lovbekendtgørelse af 31. oktober 2013 om skattekontrol, **Den gamle SKL**
- Lovbekendtgørelse af 2. marts 2022, Skattekontrolløvslov, **SKL**
- Lovbekendtgørelse 2022-09-28 nr. 1360 Straffeloven, **STFL**
- Lovbekendtgørelse nr. 1754 af 30. august 2021, Skatteindberetningslov, **SIL**
- Lov nr. 149 af 10. oktober 1922, om indkomstskat til staten, **SL**
- Lov nr. 388 af 2. juni 1999, om ændring af skattekontrolløvsloven, kildeskatteloven, momsloven og lov om kommunal indkomstskat

- Lov nr. 1535 af 19. december 2017, Skattekontrol, **Den nye SKL**
- Lov nr. 1536 af 19. december 2019, Skatteindberetningslov
- Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, Forslag til Skattekontrolllov.
- Spørgsmål og svar til lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017. Forslag til Skattekontrolllov.
- Betænkning nr. 1289 af 1995, *Straffelovrådets betænkning om juridiske personers bødeansvar*.

6.2. Bøger

- Christensen, Hanne, Eriksen, Hans Henrik, Holm, Leo, (2019) **Skattekontrolloven med kommentarer** (1. udgave). Karnov Group.
- Elholm, Thomas, Jakobsen, Morten Niels, Madsen, Lasse Lund, (2019). **Kommenteret straffelov Almindelig del** (11. udgave). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Evald, Jens (2020). **Juridisk teori, metode og videnskab** (2. udgave). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Langsted, Lars Bo, (2007). **Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar** (1. udgave). Forlaget Thomson
- Kerzel, Malene, (2011). **Festskrift til Jan Pedersen** (1. udgave). Jurist- og Økonomforbundets forlag.
- Madsen, Lasse Lund, (2018), **Strafbar medvirken i erhvervsforhold** (1. udgave – særtryk). Thomson Reuters Professional A/S, København 2009.
- Madsen, Lasse Lund på grundlag af Gorm Toftegaard Nielsen, (2020), **Strafferet I. Ansvar** (6. udgave). Djøf Forlag.
- Pedersen, Jan, (2019). **Skatte- & afgiftsstrafferet** (4. udgave). Jurist- og Økonomforbundets forlag.
- Pedersen, Jan, (1991). **Skatteudnyttelse** (3. oplag). Gads forlag.
- Pedersen, Jan, Kerzel, Marlene, Ferniss, Jane, Eriksen, Claus Hedegaard, (2021). **Skatteretten 1** (9. udgave). Karnov Group
- Holst, Nicolaj Sivan (2014). **Strafbar Passivitet**. Ph.d.-afhandling, Juridisk Institut, s. 383

6.3. Artikler

- Bolander, Jane: Udvalgte domme, kendelser og afgørelser, **SR.2016.9**
- Hansen, Nils: Retssikkerhed i skattestrafferetten - om aktieavancer, **SR.2002.215**
- Nielsen, Gorm Toftegaard: Er det strafbart at få lavet sort arbejde? – om medvirken inden for skattestrafferetten, **U.1998B.336**
- Nielsen, Gorm Toftegaard: Medvirken i særlovsstrafferetten Bygherrens strafansvar efter bygge- og miljølovgivningen, **U 1996B.25**
- Pedersen, Jan: Kommentarer til udvalgte skattestraffedomme, **SR.2018.185**
- Pedersen, Jan: Ny skattekontrolllov, **SR.2018.33**
- Pedersen, Jan: Rådgiveransvar i skattesager - navnlig om medvirkensansvaret ved skatte- og afgiftsunddragelser, **SREV2012.6.7**
- Pedersen, Jan: Skattestrafferet – kommentarer til udvalgte afgørelser. SKM2015.640.VLR, Rådgiverfejl – kundens ansvar; SKM2015.773.VLR – Urigtige oplysninger ved fraflytning, herunder ved indhentelse af bindende svar og tilrettelæggelse af “proforma skilsmisse”, ægtefælles medvirken, **SR.2016.173**
- Pedersen, Jan: Straffebestemmelserne i den nye skattekontrolllov – hvad er opretholdt og hvad er ændret?, **SR.2019.247**
- Waaben, Knud: Det objektive bødeansvar Anmeldelse af Sysette Vinding Kruses disputats »Erhvervslivets kriminalitet«, **U 1986B.289**

6.4. Domme

Ugeskrift for retsvæsen:

- U 1983.705 H
- U 1989.128 H
- U 1996.209/2
- U 2003.1183 H
- U 2014.1540 H

Skatteministeriets offentliggørelse af domme, kendelser, afgørelser m.v.

- SKM2011.526.BR
- SKM2014.405.BR
- SKM2014.406.BR
- SKM2015.601.VLR
- SKM2015.650.VLR
- SKM2017.202.VLR
- SKM2017.400.ØLR
- SKM2018.106.BR
- SKM2018.320.VLR
- SKM2018.387.VLR
- SKM2020.487.ØLR
- SKM2021.231.VLR
- SKM2021.317.ØLR
- SKM2021.388.ØLR
- SKM2021.588.VLR
- SKM2021.628.ØLR
- SKM2022.456.BR

Tidsskrift for skatter og afgifter

- TfS 1989.146 Ø
- TfS 1989.616 Ø
- TfS 1989, 646 Ø
- TfS 1990,52 V
- TfS 1998, 187 V
- TfS 1998,317 Ø
- TfS 2004.32 V

Utrykt:

- Dom fra Retten i Randers af 29. november 2000, nævnt som dom nr. 6 i SR.2002.215.

6.5. Hjemmesider

- Den juridiske vejledning 2023-1, A.A.3, ”Bindende svar samt bindende tariferingsoplysninger og bindende oprindelsesoplysninger” (Link: <https://skat.dk/data.aspx?oid=1898457>) (senest tilgået 29. maj 2023)
- Den juridiske vejledning 2023-1, A.A.3.1, ”Baggrund og regler” (Link: <https://skat.dk/data.aspx?oid=1898510&chk=218574>) (senest tilgået 29. maj 2023)
- Den juridiske vejledning 2023-1, A.A.3.10., ”Bindende virkning fremadrettet” (Link: <https://skat.dk/data.aspx?oid=1898521&chk=218574>) (senest tilgået 29. maj 2023)

- Den juridiske vejledning 2023-1, A.C.3.5.2.1, ”Beregning af normalbøde i skatte-, moms- og lønsumsafgiftsstraffesager”, (Link: <https://skat.dk/data.aspx?oid=1919833>) (senest tilgået 29. maj 2023)
- Den juridiske vejledning 2023-1, A.C.3.5.5.2, ”Praksis for strafnedsættelse i bødesager”, (Link: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2242140&chk=218574>) (senest tilgået 29. maj 2023)
- Skat.dk, ”B-indkomst” (Link: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2234739>) (senest tilgået 29. maj 2023)
- Skat.dk, ”Få et bindende svar” (Link: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2242235>) (senest tilgået 29. maj 2023)
- Skatteministeriets pressemeddelelse af 10. marts 2021, ” Skattekontrollen styrkes: Alle Folketingets partier bag stærkere skattekontrol” (Link: <https://www.skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/skattekontrollen-styrkes-alle-folketingets-partier-bag-staerkere-skattekontrol/>) (senest tilgået 29. maj 2023)²⁰³

²⁰³ Alternativt link:
<https://www.skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/skattekontrollen-styrkes-alle-folketingets-partier-bag-staerkere-skattekontrol/>