

Rækkevidden af medvirkensansvaret i skattestrafferetten

The Scope of Accomplice Liability in Criminal Tax Law

af CASPER TOBIAS NIELSEN

Formålet med afhandlingen er at undersøge rækkevidden af det strafferetlige medvirkensansvar i skattestrafferetten med afsæt i skattekontrollovens § 82 om aktivt skattesvig.

Straffelovens § 23 omfatter efter sit indhold enhver deltager i et kriminelt handlingsforløb, hvis bstanden kan karakteriseres som enten tilskyndelse, råd eller dåd, uanset hvor fjern medvirkenshandlingen er i forhold til den kriminelle handling.

På baggrund af en fejlfortolkning af en højesteretsdom fra 1989, blev medvirkensansvaret i de følgende år indskrænket i retspraksis. Udviklingen medførte, at alene personer der med kvalificeret forsæt ydede umiddelbar bistand til skattesvig kunne straffes.

I lyset af nyere retspraksis påvises det, at fejlfortolkningen stadig udgør en indskrænkende retlig faktor, og at det er tvivlsomt om straffelovens § 23 har en rækkevidde, hvorefter et strafferetligt ansvar kan pålægges for fjernere medvirkenshandlinger, selv hvor beviserne tilsigter det.

Indholdsfortegnelse

Abstract.....	2
1. Introduktion	3
1.1. Indledning og baggrund.....	3
1.2. Problemformulering og afgrænsning.....	3
1.3. Metode og terminologi.....	5
1.4. Struktur og fremgangsmåde.....	5
2. Strafbar medvirken	6
2.1. Introduktion.....	6
2.2. Historiske perspektiver og medvirkensteorier	7
2.3. Straffelovens § 23, stk. 1, 1. pkt.	8
2.3.1. Objektiv medvirken	8
2.3.2. Subjektiv medvirken	9
2.4. Medvirken i erhvervsforhold.....	11
2.4.1. Intern medvirken.....	11
2.4.2. Ekstern medvirken	12
3. Udviklingen i skattestrafferetten	12

3.1.	<i>Aktivt skattesvig – og medvirken hertil</i>	13
3.1.1.	Personel afgrænsning	13
3.2.	<i>Retsusikkerhedens fundament</i>	14
3.2.1.	U 1989.128 H.....	15
3.2.2.	TfS 1990.52 V.....	16
3.3.	<i>Efterfølgende betydning af U 1989.128 H, jf. TfS 1990.52 V</i>	19
3.3.1.	Retspraksis fra 1990'erne	19
3.3.2.	Sammenfattende.....	21
3.4.	<i>Ændring af Skattekontrolloven</i>	21
3.4.1.	Henvisning til straffelovens § 23	22
3.5.	<i>Højesterets dom U 2003.1183 H</i>	23
3.6.	Sammenfattende	23
4.	Rækkevidden af medvirkensansvaret i skattestrafferetten	24
4.1.	<i>Gennemgang af retspraksis</i>	25
4.1.1.	SKM 2013.725 V	25
4.1.2.	TfS 2015.777 Ø.....	27
4.1.3.	TfS 2016.43 V.....	28
4.2.	Sammenfattende	30
4.3.	Faktorer i retspraksis.....	31
5.	Samarbejdet mellem skattemyndighederne og anklagemyndigheden	32
5.1.	<i>Den administrative straffesags gang</i>	32
5.2.	<i>Tiltalebegæring og tiltalerejsning</i>	33
6.	Fremtidsperspektiver for medvirkensansvaret	34
7.	Konklusion	36
8.	Kildefortegnelse	37

Abstract

The purpose of this thesis is to examine the scope of accomplice liability in criminal tax law. More specifically, the statement of problem is: “*What is the scope of section 23 of the Danish Criminal Act in the case of active tax fraud pursuant to section 82 of the Danish Tax Control Act and which factors influence the legal position?*”

The wording of section 23 of the Danish Criminal Act suggests, that the provision applies to every participant in a criminal act if the assistance can be characterized as either incitement, advice or deed, regardless of how distant the act of complicity is to the criminal act.

Section 23 of the Danish Criminal Act applies in the Danish Tax Control Act. However, on the basis of a misinterpretation of a Supreme Court judgement in 1989 by which a case was

remitted for re-trial at the High Court, a curtailment of the scope of section 23 of the Danish Criminal Act was developed throughout the 1990s. As a result, only persons who with qualified intent providing direct assistance in the submission of incorrect information, etc. could be complicit in tax fraud.

In the view of recent case law, it is concluded that the misinterpretation which attached in prior case law still constitutes an influencing factor in recent days and that it is doubtful whether Section 23 of the Danish Criminal Act in all cases has a scope according to which criminal liability may be imposed for distant acts of complicity, even if the evidence alludes so.

1. Introduktion

1.1. Indledning og baggrund

I dansk ret er et strafferetligt ansvar ikke forbeholdt gerningsmanden. Alle der deltager i et kriminelt handlingsforløb kan i princippet straffes for deres rolle. En sådan ordning er velbegrunderet og findes derfor også i de fleste andre retssystemer. Den danske medvirkensordning kommer til udtryk i straffelovens § 23. Efter bestemmelsen straffes *alle* der ved tilskyndelse, råd eller dåd har medvirket til gerningen. Et strafferetligt ansvar er naturligvis betinget af, at de almindelige ansvarsbetingelser er opfyldt herunder navnlig kravet om tilregnelser. Hvis det er tilfældet, er udgangspunktet efter bestemmelsen, at *alle* deltagere straffes. Straffelovens regler om medvirken finder anvendelse på alle straffbare forhold, medmindre andet er bestemt.¹ Skattekontrolloven er ingen undtagelse og skattekontrollovens § 82 om aktivt skattesvig kan derfor kombineres med straffelovens § 23.

Hvis man herefter rejser spørgsmålet, om *alle* der medvirker til skattesvig kan straffes, synes svaret nærmest givet. Det kræver ikke megen strafferetlig forståelse, for at nå den konklusion, at al medvirken til skattesvig er strafbart uanset hvordan det strafbare bidrag udøves, når ansvarsbetingelserne i øvrigt er opfyldt. Alligevel er det usikkert om det rent faktisk er tilfældet og har været det siden 1989. Usikkerheden beror på en fortolkning af en højesteretsdom², og blev op igennem 1990'erne så befæstet i retspraksis, at man i 1999 forsøgte at mane den til jorden ved at indføre en decideret henvisning til straffelovens § 23 i lovtæksten, mens man samtidig indførte andre særlige bestemmelser om medvirken. Skatteministeriet har senest i forbindelse med det lovforberedende arbejde med en ændring af skattekontrolloven, der trådte i kraft den 1. januar 2019, haft fokus på problemstillingen, som derfor stadig må siges at være aktuel.³ Det er derfor heller ingen overraskelse, at der blandt nogle af landets førende straffes- og skattestrafferetlige professorer, er enighed om, at der er retsusikkerhed om rækkevidden af medvirkensansvaret på skattestraffens område.⁴ Der foreligger ikke i nyere tid en samlet undersøgelse af medvirkensansvarets udstrækning inden for skattestrafferettens område, og det er derfor intentionen at skabe klarhed omkring medvirkensansvaret i skattestrafferetten.

1.2. Problemformulering og afgrænsning

Formålet med afhandling er således at undersøge rækkevidden af medvirkensansvaret på skattestrafferettens område. Derfor er nærværende speciale opbygget omkring følgende problemformulering:

¹ Jf. strfl. § 2

² U 1989.128 H

³ FT, 2017/18, Tillæg B, L 13 om lovforslag til skattekontrolloven, svar på spørgsmål 12 af 15. november 2017

⁴ Lund Madsen, FT 2017/18, Tillæg B, L 13 om lovforslag til skattekontrolloven, Bilag 6 & Pedersen, SR.2019.247, s. 5.

Hvad er rækkevidden af straffelovens § 23 ved aktivt skattesvig efter skattekontrollovens § 82 og hvilke faktorer kan have indflydelse på retstilstanden?

I forbindelse med behandlingen af afhandlingens emne arbejdes der ud fra den formodning, at området for medvirken til skattesvig er foreneligt med det område der følger af straffelovens § 23. Denne formodning skal i nærværende sammenhæng alene forstås som udtryk for en tydeliggørelse af den grundtanke, der har præget udarbejdelsen af afhandlingen.

Afhandlingens omdrejningspunkt er medvirkensansvaret efter straffelovens § 23, stk. 1, 1. pkt. Idet der i afhandlingen tages afsæt i bestemmelsens anvendelse i skattestrafferetten, vil der opstå både skatteretlige, selskabsretlige og strafferetlige problemstillinger. Det skal derfor fremhæves, at der er tale om en strafferetlig afhandling. Jeg vil således fokusere på de strafferetlige problemstillinger med afsæt i den almindelige medvirkenslære.

Selvom denne afhandling bærer overskriften *Rækkevidden af medvirkensansvaret på skattestrafferettens område*, afgrænses afhandlingens undersøgelsesområde til medvirken i tilfælde af aktivt skattesvig efter skattekontrollovens § 82 (tidligere § 13). Årsagen hertil er, at det netop var denne bestemmelse, der blev omdrejningspunktet for retsikkerheden med Højesterets afgørelse fra 1989. Jeg finder det derfor naturligt at medvirken til aktivt skattesvig tillige skal være omdrejningspunktet i denne afhandling. Denne prioritering medfører, at jeg ikke vil komme ind på, om retstilstanden har betydning for andre strafbestemmelser i skattelovgivningen eller i øvrigt på fiskallovgivningens område. Prioriteringen sker for at sikre et fyldestgørende grundlag til at besvare opgavens problemformulering henset til omfanget af denne afhandling.

Med afhandlingen tilsigtes en mere generel fremstilling af medvirkensansvaret på skattestrafferettens område. Derfor rettes fokus ikke stringent mod en bestemt persongruppe, som f.eks. rådgiverens ansvar for medvirken. Rådgiverens medvirkensansvar er tillige velbeskrevet i den juridiske litteratur.⁵ Selvom der kan være store individuelle forskelle på involverede personer i et kriminelt handlingsforløb, findes det forsvarligt at bevare et generelt sigte med afhandlingen, så længe hensynet hertil ikke negligeres.

Jeg vil i øvrigt overveje undersøge retsstillingen i relation til primitiv skattesvig, hvorfor spekulativ skattesvig som udgangspunkt falder uden for rammerne af denne afhandling. Det skyldes, at primitiv skattesvig sjældent er forbundet med retlige problemer af skatteretlige karakter, og derfor i højere grad er af ren strafferetlig relevans. Det karakteristiske ved primitiv skattesvig er endvidere, at de ansvarlige deltagere ofte vil have handlet forsætligt. Den strafferetlige vurdering af forsættet tager sit afsæt i den psykiske bevidsthed og den tankemæssige aktivitet, der rent faktisk foregår inde i hovedet på vedkommende.⁶ Herved friholdes undersøgelsen fra de mange normative momenter, som uagtsomhedsvurderingen bygger på, hvilket tillige muliggør en mere generel fremstilling af medvirkensansvaret. Det findes dog alligevel velbegrunderet med en kort beskrivelse af uagtsom medvirken i fremstillingen af det almindelige medvirkensansvar for fuldstændighedens skyld.

En særlig gruppe af sager vedrører de såkaldte stråmandsvirksomheder. Der er i strafferetlig henseende tale om et medvirkensansvar, hvor straffelovens § 23 indebærer, at den medvirkende

⁵ Se f.eks. Langsted, Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar

⁶ Toftegaard Nielsen, Strafferet I - ansvaret, s. 66

sidestilles med hovedmanden. Der findes imidlertid en fasttømret praksis vedrørende de såkaldte stråmænd i skattestrafferetten,⁷ hvorfor jeg ikke vil inddrage denne særlige form for medvirken.

Slutteligt skal det nævnes, at afhandlingen er ikke komparativ. Det er ganske enkelt ikke muligt inden for afhandlingens rammer at medtage studier af fremmedret i et sådant omfang, at det findes meningsfuldt.

1.3. Metode og terminologi

Afhandlingen udarbejdes under anvendelse af den traditionelle retsdogmatiske metode. Formålet er at beskrive, analysere og fortolke gældende ret (de lege lata)⁸, med henblik på at besvare afhandlingens problemformulering. Analysen er centreret omkring en fortolkning af loven med tilhørende lovforarbejder samt retspraksis. Sidstnævnte vil spille en ikke uvæsentlig rolle i afhandlingen, idet rammerne for medvirkensansvaret fastlægges i praksis. Der tages udgangspunkt i den juridiske metode ved anvendelse af retskilderne. Afhandlingen baseres på traditionelle retskilder i form af lovgivning, lovforarbejder, retspraksis samt relevant juridisk litteratur. Afhandlingen indeholder en gennemgang af nyere retspraksis. Det har ikke været muligt at inddrage utrykte domme, hvorfor gennemgangen alene baseres på trykte domme.

I afhandlingen anvendes udtryk som *medvirkende*, *hovedmand*, *medvirkensbestemmelsen*, *medvirkensansvar* mv. Årsagen hertil er, at jeg finder det terminologisk hensigtsmæssigt at anvende disse udtryk i overensstemmelse med gængs sprogbrug. Det skal således ikke tillægges juridisk betydning eller fjerne fokus fra, at medvirkensansvaret ikke er et særligt strafferetligt ansvar. Medvirkensordningen i straffeloven betyder, at hver persons adfærd skal bedømmes for sig, og at alle, der i bestemmelsens forstand deltager i en forbrydelse, pådrager sig samme strafansvar. Jeg vil endvidere benytte udtrykkene *nær-* og *fjern medvirken*.⁹ Herved forstås hhv. bistand, der i tid og/eller årsagssammenhæng ligger nærmere ved forbrydelsen og bistand, der i tid og/eller årsagssammenhæng ligger fjernere fra forbrydelsen. Medvirken til aktivt skattesvig bestående i bistand med udfærdigelse af en urigtig selvangivelse, vil derfor udgøre nær medvirken, mens rådgivning om udeholdelse, udfærdigelse af urigtigt dokumentationsmateriale, ukorrekt bogføring mv., der først senere danner grundlag for selvangivelsen, vil udgøre fjern medvirken.

1.4. Struktur og fremgangsmåde

Afhandlingen inddeles i en række kapitler. Flere kapitler og afsnit afrundes med et *sammenfattende* afsnit af analytisk, diskuterende og konkluderende karakter. Kapitlerne inddeles som følger:

I kapitel 2 foretages en redegørelse for af den traditionelle opfattelse medvirkensansvaret. Der er ikke tiltænkt en udtømmende behandling af straffelovens § 23.

I kapitel 3 følger en fremstilling af udviklingen af medvirkensansvaret på skattestrafferettens område. Det indbefatter en analyse af grundlaget for den herskerne antagelse om, at der består en retsusikkerhed om rækkevidden af medvirkensansvar, der centrerer omkring fortolkningen af Højesterets dom U 1989.128 H. Kapitlet er ikke alene retshistorisk interessant, idet forståelsen og fortolkningen heraf er af afgørende betydning.

⁷ Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 124 ff.

⁸ Evald, Juridisk teori, metode og videnskab, s. 200 ff.

⁹ Med inspiration fra Jan Pedersen

I kapitel 4 foretages en analyse af nyere praksis med henblik på at undersøge den gældende retstilstand og fastslå rækkevidden af medvirkensansvaret. Analysen bygger på en gennemgang af omkring 100 afgørelser, der er afsagt i perioden fra og med 2006 og frem til tidspunktet for udarbejdelsen af denne afhandling. Afslutningsvis peges på nogle faktorer, der kan have indflydelse på retstilstanden.

I kapitel 5 berøres samarbejdet mellem skattemyndighederne og politi- og anklagemyndigheden. Jeg vil alene gøre mig nogle overordnede overvejelser om, hvorvidt samarbejdet og anklagemyndighedens tiltalepraksis kan influere på medvirkensansvarets anvendelse i skattestrafferetten.

I kapitel 7 vil jeg kort berøre den nye skattekontrollov, som trådte i kraft den 1. januar 2019. Der foretages i den forbindelse en kort kommentering af lovens mulighed for at påvirke retstilstanden.

I kapitel 8 afrundes afhandlingen med en konklusion. Det skal bemærkes, at afhandlingen indeholder flere sammenfattede afsnit. Den endelige konklusion er således en sammenfatning heraf.

2. Strafbarmedvirken

Omdrejningspunktet for nærværende afhandling er strfl. § 23. Bestemmelsen er placeret i straffelovens almindelige del, og har i sin helhed følgende ordlyd:

§ 23 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. (min fremhævning)

Stk. 2. Straffen kan ligeledes nedsættes for den, der medvirker til krænkelse af et særligt pligtforhold, men selv står uden for dette.

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.

Bestemmelsen er opbygget på den måde, at det alene er strfl. § 23, stk. 1, 1. pkt., der regulerer *strafansvaret*. Stk. 2. giver indirekte hjemmel til at straffe medvirkende til krænkelse af et særligt pligtforhold, hvor vedkommende selv står uden for dette. Den resterende del af bestemmelsen angår *strafansættelsen* herunder eventuelt nedsættelse eller bortfald af straffen. Idet jeg i nærværende afhandling alene vil beskæftige mig med strafansvaret, er det alene strfl. § 23, stk. 1, 1. pkt., der vil være genstand for en behandling i det følgende.

2.1. Introduktion

Et strafferetligt ansvar er grundlæggende betinget af lovhjemmel. Det følger af legalitetsprincippet.¹⁰ De fleste gerningsindhold i såvel straffeloven som speciallovgivningen er formuleret

¹⁰ Jf. hertil strfl. § 1

ud fra enkeltmandsvirksomhed. Det kommer til udtryk i den konsekvente anvendelse af formuleringen, hvorefter ”den, der...” foretager sig en strafbar handling kan straffes. Heraf kan udledes, at der som udgangspunkt kun er ét ansvarssubjekt, nemlig den der realiserer det strafbare gerningsindhold. Eventuelt andre, der deltager i forbrydelsen, uden selvstændigt at realisere gerningsindholdet, vil herefter ikke kunne straffes efter den pågældende bestemmelse. Det strafferetlige legalitetsprincip ville bl.a. være til hinder for, at personer, som reelt står bag forbrydelsen, kan straffes i tilfælde hvor disse lader andre om at udføre den kriminelle handling. En sådan retstilstand er næppe tilstræbelsesværdig eller acceptabel.

For at undgå uhensigtsmæssige begrænsninger for strafansvaret findes i strfl. § 23 en bestemmelse om straf for medvirken. Strfl. § 23 har i første række til funktion at skabe den fornødne hjemmel til, at alle personer, der deltager i et kriminelt handlingsforløb, kan straffes for deres handlinger. Ansvarssubjekterne efter alle strafbestemmelser er hermed udvidet til at omfatte flere end ”den, der...” realiserer det pågældende straffebyd.

Den retlige funktion af strfl. § 23 er dog ikke alene begrænset til det legalitetsmæssige. Bestemmelsen udvider også selve gerningsbeskrivelsen ved, at ordlyden af strfl. § 23 kan indlæses i enhver strafbestemmelse.¹¹ Bestemmelsen kan derfor betragtes som et objektivt led i gerningsindholdet med den konsekvens, at man må vurdere den medvirkendes tilregnelighed ud fra en kombineret gerningsbeskrivelse.¹²

Lund Madsen kalder disse to funktioner for hhv. den retskildemæssige funktion og den adfærdsmæssige funktion.¹³ Den retskildemæssige funktion af strfl. § 23 betyder, at bestemmelsen bliver en ubetinget retlig faktor, så snart mere end en person deltager i en given forbrydelse. Den adfærdsmæssige funktion beskriver helt generelt, hvilken type adfærd der i det hele taget kan anses for strafbar medvirken. Den adfærdsmæssige funktion er derfor afgørende ved vurdering af, om en handling kan anses for strafbar medvirken.

2.2. Historiske perspektiver og medvirkensteorier

Indtil straffeloven af 1866¹⁴ fandtes der ikke i dansk ret en generel medvirkensregel. Man kunne derfor kun straffe for medvirken, hvis dette var særskilt hjemlet for den konkrete forbrydelse.¹⁵ Retstilstanden blev ændret med straffeloven af 1866, hvor der blev indført regler om medvirken, som rummede en række medvirkenstilfælde, der var karakteriseret ved forskellig strafværdighed.¹⁶ 1866-straffelovens medvirkensregler angik kun lovens egne delikter, og reglerne om medvirken fandt derfor ikke anvendelse på de strafbelagte regler i speciallovgivningen. Dette blev først ændret med straffeloven af 1930¹⁷, hvor strfl. § 23 samtidig fik sit nuværende indhold. Udformningen af medvirkensansvaret var en grundlæggende ændring af hele medvirkenskonstruktionen. Før 1930-straffeloven var reglerne baseret på den positive medvirkensteori, hvor man sondrede mellem forskellige ansvarskategorier og dermed mellem hovedgerningsmand og medvirkende herunder forskellige former for medvirken.¹⁸ Denne sondring blev lagt i graven med 1930-straffeloven, som bygger på den negative medvirkensteori, hvorefter medvirkensreglerne omfatter alle, der har bidraget til den kriminelle handling. Man

¹¹ Jf. strfl. § 2, hvorefter strfl. § 23 overføres til både i straffelovens specielle del og særlovgivningen

¹² Langsted, Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar, s. 26

¹³ Lund Madsen, Strafbar medvirken i erhvervsforhold, s. 93

¹⁴ Almindelig borgerlig Straffelov af 10. februar 1866

¹⁵ Langsted, Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar s. 32 ff.

¹⁶ Langsted, Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar s. 36.

¹⁷ Lov nr. 126 af 15. april 1930

¹⁸ Baumbach & Elholm, Strafferettens almindelige del, s. 241

sondrer således ikke længere mellem hovedpersoner og forskellige typer af medvirkende eller bipersoner.

Der blev desuden med 1930-straffeloven taget afstand fra den tanke, at ansvarsgrundlaget skulle være accessorisk til hovedmandens. Et accessorisk ansvar kan føre til urimelige resultater. Bl.a. hvis hovedmanden er mindreårig eller ikke har fornøden tilregnelse. Hver enkelt person betragtes derfor som et selvstændigt ansvarssubjekt under den forudsætning, at den pågældende deltager i et strafbart handlingsforløb, og forudsat at personen opfylder forbrydelsens subjektive krav.¹⁹ Efter dansk ret skelnes derfor ikke mellem, hvem der objektivt foretager hvilke handlinger. Fokus er i stedet rettet mod den subjektive skyld. Man bliver ikke dømt for at have medvirket til en andens forbrydelse, men for at have deltaget i udførelsen heraf, og ansvarsmæssigt bliver alle dømte efter samme regler.²⁰

2.3. Straffelovens § 23, stk. 1, 1. pkt.

Et strafferetligt medvirkensansvar forudsætter, at det relevante ansvarssubjekt objektivt har medvirket til den strafbare gerning med den fornødne subjektive tilregnelse. I det følgende vil disse betingelser summarisk blive gennemgået.

2.3.1. Objektiv medvirken

Strfl. § 23 kriminaliserer deltagelse i form af *tilskyndelse, råd eller dåd*. Den valgte formulering betyder, at handlinger af såvel fysisk som psykisk karakter kriminaliseres. Det er imidlertid ikke blot aktive handlinger, der kriminaliseres gennem strfl. § 23. I den juridiske litteratur er det fast antaget, at passiv adfærd i et vist omfang tillige kan straffes.²¹ Det er i den forbindelse en forudsætning, at passiviteten kan ligestilles med positiv virksomhed i form af tilskyndelse, råd eller dåd. Passivitet som ansvarsnorm spiller generelt en ikke ubetydelig rolle i skattestrafferetten.²² Det er også på baggrund af passivtetsbetragtninger, at ledere i en virksomhed i strafferetlig henseende er pålagt en tilsyns- og kontrolpligt for deres underordnede²³, hvilket indebærer en pligt til at kontrollere, at dispositioner foretages på forsvarlig og lovlig vis.²⁴

Den første måde, der kan medvirkes på, er ved *Tilskyndelse*. Udtrykket dækker over, at nogen påvirker andres vilje til at begå en strafbar handling, og er dermed en form for psykisk medvirken. Det kan ske ved at anspore, motivere, opfordre, stimulere, understøtte eller opmuntre den pågældende til at begå en strafbar handling.²⁵ Den klassiske og groveste form for tilskyndelse er anstiftelse, men begrebet rummer også den blotte påvirkning eller understøttelse af et allerede fattet forsæt. Tilskyndelsen behøver ikke at tage sigte på forbrydelsens hovedindhold, men kan også angå forskellige former for hjælpehandlinger.²⁶ Det er dog ikke enhver form for tilskyndelse, der er omfattet af medvirkensreglerne, idet tilskyndelsen må være mere eller mindre konkretiseret.²⁷

¹⁹ Waaben, Strafferettens ansvarslære, s. 219 f.

²⁰ Waaben, Strafferettens ansvarslære, s. 219 f.

²¹ Elholm, Jakobsen & Lund Madsen, Kommenteret straffelov, alm. del, s. 271 f.

²² Jf. f.eks. kildeskattelovens § 74, skattekontollovens § 83

²³ Elholm, Jakobsen & Lund Madsen, Kommenteret straffelov, alm. del, s. 283

²⁴ Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 106

²⁵ Baumbach & Elholm, Strafferettens almindelige del, s. 248

²⁶ Langsted, Waaben, Strafferettens almindelige del, s. 238

²⁷ Hurwitz & Waaben, Den danske kriminalret, alm. del, s. 355.

De to andre former for medvirken er *Råd* og *dåd*. Råd kan både være fysisk og psykisk og omfatter rådgivning og vejledning. Rådgivning kan både tage sigte på, hvordan den pågældende skal handle ligesom det kan give grundlaget for hvordan den pågældende kan handle. Rådgivningen kan herunder indeholde en anbefalet handlemåde eller en neutral informationsydelse.²⁸ Dåd betegnes som den fysiske medvirken og omfatter al fysisk medvirken i gerning.²⁹

Det er svært at forestille sig nogen form for adfærd, der ikke kan karakteriseres som enten tilskyndelse, råd eller dåd, hvorfor området for de objektive medvirkenstilfælde må siges at være særdeles vidtrækkende. I den juridiske litteratur er det sågar blevet anført, at bestemmelsen efter sin ordlyd omfatter *enhver* medvirkenshandling, uanset hvor fjern denne er i forhold til den strafbare handling.³⁰ Hvorvidt det også gælder indenfor skattestrafferetten, vil jeg senere vende tilbage til.³¹

Ligeledes synes det vanskeligt at drage grænsen mellem de forskellige former for medvirken. Det har dog ingen selvstændig betydning for anvendelsen af strfl. § 23, så længe den konkrete medvirken kan karakteriseres som enten tilskyndelse, råd eller råd.

Det afgørende bliver herefter i høj grad fortolkningen af kravet om, at man skal have *medvirket* til gerningen. Heri ligger, at der nødvendigvis må forelægges en form for fællesskab eller samvirke mellem deltagerne. I den juridiske litteratur er der dog bred enighed om, at der ikke kan kræves kausalitet i snæver forstand.³² Lærersætningen om *conditio sine qua non* har derfor ikke betydning for fortolkningen af strfl. § 23. Konsekvensen heraf bliver, at også klodset og unyttig bistand kan straffes. Samtidig udelukker det ansvar i tilfælde, hvor flere personer uafhængigt af hinanden begår en forbrydelse, såkaldt *tilfældigt samvirke*. I disse tilfælde anvendes læren om *konkurrence skadesårssager*.³³

Tidsmæssigt er et ansvar efter strfl. § 23 traditionelt begrænset til den medvirken, der ydes før eller senest samtidig med fuldbyrdelsestidspunktet.³⁴ Toftegaard Nielsen har i nyere tid argumenteret for at anvende tidspunktet for den forbryderiske virksomheds ophør som skæreringstidspunkt.³⁵ I alle tilfælde modificeres dette, hvor den efterfølgende medvirken baserer sig på en forudgående aftale. Uden en sådan aftale, straffes en efterfølgende handling kun, hvis den er særskilt kriminaliseret.

2.3.2. Subjektiv medvirken

Som følge af det brede og næsten altomfattende objektive område efter strfl. § 23, ligger den egentlige begrænsning i kravet om tilregnelser. Efter dansk ret straffes både forsætlig og uagtsom medvirken. Der kræves som udgangspunkt forsæt ved overtrædelser af straffeloven, mens udgangspunktet efter speciallovgivningen er uagtsomhed, jf. strfl. § 19. Det er dog kendetegnende for skattestrafferetten, at tilregnelserkravet alene er opfyldt ved forsæt eller grov uagtsomhed.

²⁸ Langsted, Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar, s. 122 f.

²⁹ Greve, Det strafferetlige ansvar, s. 163 f.

³⁰ Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 109

³¹ Mere herom kapitel 3 & 4

³² Elholm, Jakobsen & Lund Madsen, Kommenteret straffelov, alm. del, s. 270 med henvisninger

³³ Elholm, Jakobsen & Lund Madsen, Kommenteret straffelov, alm. del, s. 270

³⁴ Greve, Det strafferetlige ansvar, s. 165

³⁵ Toftegaard Nielsen, Strafferet I – Ansvar, s. 216 f.

2.3.2.1. Forsætlig medvirken

Traditionelt inddeles forsæt i tre former: direkte forsæt, sandsynlighedsforsæt og eventualitetsforsæt.³⁶ De tre former for forsæt har det tilfælles, at de alle handler om, hvad gerningsmanden faktisk har indset modsat uagtsomhedsbedømmelsen. Den strafferetlige vurdering tager navnlig afsæt i den psykiske bevidsthed og den tankemæssige aktivitet der foregår inde i hovedet på vedkommende.³⁷

I skattestrafferetten finder alle tre forsætsgrader anvendelse. Der findes flere eksempler på, at der i domspræmisserne er henvist til, at den tiltalte måtte anse gerningsindholdets realisering som *overvejende sandsynligt*.³⁸ Ligeledes er der klare eksempler på, at domstolene har statueret ansvar på baggrund af et eventualitetsforsæt.³⁹

I medvirkenstilfælde skal enhver deltager opfylde forsætskravet efter den for lovovertredelsen relevante bestemmelse, og forsættet skal omfatte alle led i den fuldbyrdede forbrydelses gerningsindhold. De subjektive elementer hos hver deltager kan være fælles, men ofte vil det strafbare bidrag være begrænset til en del af det kriminelle handlingsforløb. Der behøver som sådan ikke at være en udtrykkelig aftale mellem deltagerne i den kriminelle handling.⁴⁰ Det kan i et vist omfang mellem deltagerne være underforstået, hvad der skal ske. Hvorvidt forsætskravet er opfyldt, vil bero på, hvad den enkelte deltager subjektivt har tilsluttet sig.⁴¹ Den enkelte deltager bedømmes på grundlag af sine egne subjektive forhold og kan straffes så langt dennes individuelle forsæt rækker. Det kan føre til, at den i objektiv henseende sekundære deltager, dømmes for forsøg på en grovere forbrydelse end den vedkommende deltager i.

Langsted argumenterer for at forsætskravet mere præcist kan inddeles i tre led.⁴² For det første skal den medvirkende have forsæt til sin egen handling. Dette er teoretisk ukompliceret. For det andet skal den medvirkende have forsæt til, at et gerningsindhold vil blive realiseret. Heri ligger kravet om, at den medvirkende skal have forsæt til alle leddene i gerningsindholdet. For det tredje skal den medvirkende have forsæt til, at dennes handling har sammenhæng med realiseringen af gerningsindholdet. Den medvirkende skal altså være bevist om, at vedkommendes adfærd vil indgå i den begivenhedskæde, der leder frem til realiseringen af forbrydelsen. Det støttes i øvrigt i litteraturen. *Pedersen* anfører i overensstemmelse med *Langsted*, at den medvirkende dels skal have forsæt til sin egen medvirkenshandling, dels til hovedmandens planlagte eller forudsatte overtrædelse. Herudover skal den medvirkendes forsæt dække den nærmere sammenhæng mellem medvirkenshandlingen og hovedmandens kriminelle handling.⁴³

2.3.2.2. Uagtsom medvirken

Uagtsomhed findes i to forskellige former: simpel og grov uagtsomhed. Det der grundlæggende kendetegner uagtsomhed er, at der er tale om en normativ vurdering, der går ud på at bedømme, om den tiltalte burde have forholdt sig anderledes i relation til den bestemmelse, der er rejst tiltale efter.⁴⁴

³⁶ Om de forskellige forsætsgrader henvises til den strafferetlige teori herom navnlig: Waaben, Det kriminelle forsæt

³⁷ Toftegaard Nielsen, ansvaret, s. 66

³⁸ Jf. f.eks. TFS 1993.584 V, SKM 2004.94 V og SKM 2005.325 V.

³⁹ Jf. f.eks. TFS 1989.646 Ø og SKM 2015.721 Ø.

⁴⁰ Elholm, Jakobsen & Lund Madsen, Kommenteret straffelov, alm. del, s. 285 ff.

⁴¹ Waaben & Langsted, alm. del, Ansvarslæren, s. 425 f.

⁴² Langsted, Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar, s. 272 ff.

⁴³ Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 109

⁴⁴ Langsted, Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar, s. 285

Det er som nævnt en betingelse i skattestrafferetten, at der er handlet groft uagtsomt. Grænsen mellem den simple og grove uagtsomhed er derfor af afgørende betydning. Generelt kan det siges, at forskellen mellem den simple eller grove uagtsomhed beror på en vurdering af de samlede omstændigheder i forbindelse med lovovertrædelsen.⁴⁵ Der kan bl.a. lægges vægt på reglernes kompleksitet og det almene kendskab hertil. Der kan tillige lægges vægt på vedkommens person herunder uddannelse, baggrund og intelligens. For særligt uddannede personer, som f.eks. revisorer og advokater, gælder derfor en streng uagtsomhedsnorm. Hvis forholdet er begået som led i erhvervsvirksomhed, gælder en strengere uagtsomhedsnorm for ledere end for ansatte. Det særdeles vanskeligt at foretage en egentlig grænsedragning, og afgørelsen vil i sidste ende afhænge af rettens skøn.⁴⁶

Ser man på uagtsomhed i medvirkenstilfælde, vil et ansvar i første række bero på en traditionel uagtsomhedsbedømmelse og afgørende bliver her, om den pågældende efter en konkret objektiv og subjektiv målestok har handlet uagtsomt. Hvis uagtsomhed statueres, skal denne uagtsomhed herefter vurderes i forhold til det samlede hændelsesforløb. Afgørende for denne vurdering bliver, om den uagtsomt handlende burde være klar over, at dennes uagtsomme adfærd ville indgå i et vidererækkende kriminelt handlingsforløb.⁴⁷

2.4. Medvirken i erhvervsforhold

Skattekriminalitet begås ofte i erhvervsforhold. Der findes både i skattekontrolloven og straffeloven hjemmel til at pålægge juridiske personer strafansvar.⁴⁸ Det er en forudsætning for at pålægge en juridisk person strafansvar, at der inden for dens virksomhed er begået en overtrædelse, der kan tilregnes en eller flere til virksomheden knyttede personer eller virksomheden som sådan.⁴⁹

Der sondres overordnet mellem *ekstern medvirken*, der vedrører flere juridiske personers samvirke, og *intern medvirken*, der angår den personelle ansvarsplacering i selve den juridiske person.⁵⁰ Både den interne og eksterne medvirken reguleres af strfl. § 23, hvor ansvaret rettes mod flere ansvarsubjekter. Spørgsmålet i denne sammenhæng er navnlig hvem ansvaret i praksis rettes mod.

2.4.1. Intern medvirken

Rigsadvokatens Meddelelse 5/1999 indeholder væsentlige retningslinjer for ansvarsfordelingen.⁵¹ Det fremgår heraf, at udgangspunktet ved valget af ansvarssubjekt i speciallovgivningen er, at tiltalen rejses mod den juridiske person som sådan. Årsagen hertil er, at det i forarbejderne⁵² er forudsat, at juridiske persons strafansvar i udgangspunktet er det primære. Der kan herudover tillige rejses tiltale mod ledelsen af den juridiske person eller en overordnet ansat i tilfælde hvor der er handlet forsættligt eller groft uagtsomt. Det er ikke herved forudsat, at vedkommende udtrykkeligt eller stiltiende har autoriseret en overtrædelse. Kendskab til overtrædelsen kan være tilstrækkelig.⁵³ Tiltale mod underordnede ansatte finder i almindelighed ikke

⁴⁵ Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 75 ff.

⁴⁶ Toftgaard Nielsen, Strafferet I - Ansvar, s. 106

⁴⁷ Lund Madsen, Straffbar medvirken i erhvervsforhold, s. 122.

⁴⁸ Jf. skl. § 85 og strfl. 306

⁴⁹ Jf. strfl. § 27, stk. 1

⁵⁰ Toftgaard Nielsen, Strafferet I - Ansvar, s. 221 ff.

⁵¹ RM 5/1999, afsnit 3.1.

⁵² Betænkning nr. 1289/1995

⁵³ Elholm, Jakobsen & Lund Madsen, Kommenteret straffelov, alm. del, s. 283

sted, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Der lægges i disse tilfælde vægt på forholdets grovhed og karateren af tilregnelsen.

I skattestraffesager er ansvar i henhold til en særlig praksis gjort gældende mod hovedaktionæren i hovedaktionærselskaber, og navnlig i forsætlige tilfælde, hvor der kan udmåles en frihedsstraf. Her består et særligt behov for at gøre et personligt ansvar gældende, idet virksomhedslederne ellers kan unddrage sig ansvar, ved at drive virksomhed i selskabsform.⁵⁴ RM 1995/5 blev i 2015 revideret i henhold til denne praksis.⁵⁵ Alligevel findes der eksempler på, at strafansvaret alene er pålagt ledere og direktører i selskaber, uden at det fremgår, at disse tillige er hovedaktionærer i selskabet og derved har økonomisk interesse.⁵⁶ Tiltalepraksis fremstår derfor ikke helt klar i skattestraffesager.

2.4.2. Ekstern medvirken

Ved ekstern medvirken kan der ikke, som ved intern medvirken, opstilles et generelt udgangspunkt for valg af ansvarssubjekter. En begrænsning af kredsen af ansvarssubjekter beror på sagens konkrete omstændigheder, herunder parternes ekspertise, en aftale mellem parterne og eventuelle instruktionsbeføjelser mv.⁵⁷

Ekstern medvirken i skattestraffesager vil ikke sjældent forekomme i form af professionelle rådgivere, herunder advokater og revisorer. Rådgiverens strafansvar kan navnlig komme på tale ved rådgiverens overtrædelse eller medvirken til overtrædelse af skattelovgivningen. Rådgiveres strafansvar er tillige reguleret efter straffelovens kapitel 16, for offentlig autoriserede rådgiveres vedkommende, og straffebestemmelser i branchelovene. I nærværende speciale fokuseres alene på det strafferetlige medvirkensansvar efter strfl. § 23, som udgør en fællesnorm for alle deltager i et kriminelt handlingsforløb. Rådgiverens strafferetlige ansvar vil derfor ikke blive særskilt behandlet yderligere.

3. Udviklingen i skattestrafferetten

I det følgende vil en række afgørelser, som har haft betydning medvirkensansvaret inden for skattestrafferetten blive behandlet. Behandlingen vil være centreret omkring U 1989.128 H og den efterfølgende TfS 1990.52 V, idet disse domme har vist sig at have afgørende betydning for medvirkensansvaret. Indledningsvist vil skl. § 82 og den tidligere skl. § 13 blive præsenteret, idet forståelsen heraf har betydning for den følgende behandling. Senere vil efterfølgende praksis og lovændringer blive inddraget.

Indledningsvist bemærkes det, at straffelovens almindelige del finder anvendelse på alle strafbare forhold.⁵⁸ Alle de strafferetlige principper overføres herved direkte til de skattestrafferetlige regler, herunder reglerne om medvirken. Skattestrafferettens placering under strafferetten medfører tillige, at de straffeprocessuelle regler i retsplejeloven finder anvendelse i skattestraffesager.⁵⁹

⁵⁴ Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 140 f.

⁵⁵ RM 5/1999, afsnit 3.1.6.

⁵⁶ Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 141

⁵⁷ Baumbach & Elholm, Strafferettens almindelige del, s. 271

⁵⁸ Jf. strfl. § 2.

⁵⁹ Amstrup, SR.2003.173, s. 1

3.1. Aktivt skattesvig – og medvirken hertil

Aktivt skattesvig udgør i historisk sammenhæng den klassiske form for skattesvig, hvor der afgives urigtige eller vildledende indkomstoplysninger, og der herved ansættes en for lav skat.⁶⁰ Aktivt skattesvig er i dag kriminaliseret gennem bestemmelsen i skl. § 82, stk. 1,⁶¹ som har følgende ordlyd:

”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”

Der er i strafferetlig systematik tale om en handlingsforbrydelse. Forbrydelsens objektive indhold er afgivelse af urigtige, vildledende og ufuldstændige oplysninger til skattemyndighederne, når de pågældende oplysninger er afgivet til brug for afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse. Subjektivt stilles krav om, at gerningsmanden har haft forsæt til skatteunddragelse eller at oplysningerne af afgivet som følge af grov uagtsomhed.⁶²

Skl. § 82 trådte i kraft den 1. januar 2019. Bestemmelsen er en videreførelse af det strafbare gerningsindhold i den tidligere skl. § 13, stk. 1⁶³, uden at der er fortaget større indholdsmæssige ændringer.⁶⁴ Retspraksis, forarbejder mv. i henhold til den tidligere skl. § 13 kan derfor bruges som fortolkningsbidrag til forståelsen af bestemmelsens anvendelse, herunder dens sammenhæng med strfl. § 23.

3.1.1. Personel afgrænsning

Strafansvaret efter skl. § 82 omfatter ”Den, der... afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger...”. Det fremgår af ordlyden, at strafansvaret ikke er forbeholdt den skattepligtige, men kan pålægges enhver, som på dennes vegne afgiver de kriminaliserede oplysninger. Bestemmelsen rummer således i sig selv en form for medvirken til skattesvig. Hermed er både rådgivere, ansatte mv., direkte omfattet af bestemmelsen, uden det er nødvendigt at anvende den almindelige medvirkensbestemmelse i strfl. § 23. Et medvirkensansvar aktualiseres derfor navnlig, når den medvirkende har deltaget i udarbejdelsen af de urigtige eller vildledende oplysninger, f.eks. misvisende regnskaber, bilag mv., der danner grundlag for skatteyderens skatteansættelse eller skattepligt, men uden at have deltaget i selve *afgivelsen* af oplysningerne.

Bestemmelsens personelle anvendelsesområde svarer til den tidligere skl. § 13. Skattekontrolloven blev ved lov nr. 539 af 17. december 1971, undergivet betydelige modifikationer, som indebar en udvidelse af det direkte anvendelsesområde efter skl. § 13. Bestemmelsen fik formuleringen: ”Den, der... afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt...”. Netop ved formuleringen ”en person”, blev anvendelsesområdet udvidet til at omfatte en videre personkreds end hidtil, hvilket blev fremhævet i bemærkningerne til lovforslaget.⁶⁵ I bemærkningerne tilføjes det, at bestemmelsen i overensstemmelse med hidtil gældende praksis vil medføre ansvar for (1) en gift kvinde, der

⁶⁰ Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 241

⁶¹ Lov nr. 1535 af 19. december 2017 – fremover henvist til som ”skl. § 82”

⁶² Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 241

⁶³ Lov nr. 539 af 17. december 1971 – fremover henvist til som ”skl. § 13”

⁶⁴ Christensen, Bonde Eriksen & Holm, Skattekontrolloven med kommentarer, s. 540

⁶⁵ FT, 1971/72, Tillæg A, sp. 120

giver sin mand urigtige oplysninger om egen indtægt til brug ved udfærdigelse af mandens selvangivelse, og (2) personer der optræder på andre personers vegne, typisk advokater og revisorer samt (3) ledere af juridiske personer som overtræder lovgivningen i selskabets interesse.⁶⁶

Ved lov nr. 539 af 17. december 1971 blev en særlig medvirkensbestemmelse i den tidligere skl. § 14 samtidig ophævet. Bestemmelsen kriminaliserede erhvervsmæssig bistand i form af udarbejdelse af selvangivelse eller regnskab til brug for ligningsmyndighederne, hvorved der blev unddraget, eller søgt at undraget, det offentlige skat. Bestemmelsen blev til dels inkorporeret i skl. § 13. Under bemærkningerne til skl. § 13 blev det anført, at skl. § 14, efter ændringen af skl. § 13, blev anset for overflødig. Det tilføjes herefter:

”Hvis en person, der har medvirket til skattesvig, ikke er omfattet af § 13, vil hans forhold været omfattet af de almindelige regler om medvirken i borgerlig straffelovs § 23 og 24.”⁶⁷

Under bemærkningerne til skl. § 14 anføres det endvidere, at udeladelsen ikke er ment som udtryk for ”mildere syn på strafbarheden af medvirken”⁶⁸, og at en ”mildere vurdering... ikke (er) indiceret ved, at straffelovens almindelige regler nu forslås anvendt”.⁶⁹

3.2. Retsusikkerhedens fundament

Det kan for en umiddelbar betragtning synes som en let opgave at overføre medvirkensansvaret til skattestrafferetten, idet strfl. § 23 – på papiret – er en af de mest simple regler. En ordlydsfortolkning af bestemmelsen om aktivt skattesvig sammenholdt med medvirkensbestemmelsen synes da også at lede til det resultat, at en person, som medvirker til at skabe grundlaget for en senere urigtig skatteangivelse, kan pådrages et medvirkensansvar. Det kunne f.eks. være rådgivning om udeholdelse, udfærdigelse af urigtigt dokumentationsmateriale, ukorrekt bogføring mv. Det er klart, at de subjektive betingelser skal være opfyldt, herunder at den pågældende er bevist om sin handling samt forbindelse til den senere unddragelse.

Det følger da også af den skattestrafferetlige praksis, der ligger før U 1989.128 H, at domstolene opererede med det man kan kalde et *almindeligt* medvirkensansvar efter strfl. § 23.⁷⁰ Almindeligt forstået på den måde, at retspraksis afspejlede en naturlig fortolkning og anvendelse af medvirkensbestemmelsen. Som eksempel herpå kan nævnes en række domme fra sidst i 1970’erne indenfor skibsprovisianteringsbranchen, hvor visse skibsprovisianteringshandlere i vidt omfang omfakturerede leverancer af private forbrugsgoder til fiskeskippere, hvorved leverancerne fremstod som fradragsberettigede driftsomkostninger. Skibsprovisianteringshandlerne blev herved dømt for medvirken til fiskeskippernes skattesvig.⁷¹ Det var derfor også almindeligt antaget i både i teori og praksis, at forsætlig udfærdigelse af ukorrekt regnskabsmateriale til brug for andre personers bogføring og senere selvangivelse, udløste et ansvar for medvirken til skattesvig.⁷²

⁶⁶ FT, 1971/72, Tillæg A, sp. 120

⁶⁷ FT, 1971/72, Tillæg A, sp. 122

⁶⁸ FT, 1971/72, Tillæg A, sp. 123

⁶⁹ FT, 1971/72, Tillæg A, sp. 120

⁷⁰ Toftegaard Nielsen, U.1998B.336, s. 1.

⁷¹ Jf. Dom nr. 1264 VLD, 1272 VLD og 1277 VLD omtalt i Pedersen, Skatteudnyttelse, s. 564 f.

⁷² Pedersen, SR.1998.190, s. 1.

3.2.1. U 1989.128 H

I 1988 afsagde Højesteret dom i en sag, der skulle vise sig at få afgørende betydning for medvirkensansvaret i skattestrafferetten.

Sagen omhandler en håndværksmester, som var direktør og aktionær i et entreprenørfirma, der udførte arbejder indenfor byggesektoren. Håndværksmesteren var bl.a. tiltalt for medvirken til skattesvig ved at have omskrevet eller tolereret omskrivning af fakturaer med i alt 871.620 kr. Omfaktureringen var bl.a. sket ved, at et svømmebassin, som håndværksmesteren havde opført til en kundes private brug, var blevet faktureret som fradrags- og afskrivningsberettigede arbejder for kundens hovedaktionærselskab. Tiltalen vedrørte derfor både medvirken til skattesvig i hovedaktionærselskabet og skattesvig hos kunden, idet værdien af arbejderne blev anset for maskeret udlodning til hovedaktionæren.

I sagen, der var fremmet som en tilståelsessag, havde håndværksmesteren tilstået forholdet, og derved erkendt sig skyldig i medvirken til skattesvig. Han blev i underinstanserne dømt i overensstemmelse hermed, og accepterede at betale de skatter og afgifter, som han selv havde undraget sig betaling af. Der var i sagen også nedlagt påstand om solidarisk medhæftelse for de personlige skattebeløb, som hovedaktionæren ved endelig dom måtte blive tilpligtet at udrede. Denne del af tiltalen nægtede han sig imidlertid skyldig i, men han blev i både byretten og landsretten pålagt solidarisk hæftelsesansvar.

Håndværksmesteren fik tilladelse til at anke afgørelsen til Højesteret og nedlagde bl.a. påstand om formildelse af straffen samt om principal afvisning, subsidiært frifindelse, af det solidariske ansvar. Det har formentlig været det primære formål med anken at få prøvet spørgsmålet om det solidariske hæftelsesansvar. Ikke desto mindre tog Højesteret slet ikke stilling hertil. Højesteret fandt nemlig af egent drift anledning til at prøve, om betingelserne for at fremme sagen som tilståelsessag var til stede. Højesteret fandt herefter ikke, trods den afgivne tilståelse, at der forelå tilstrækkeligt bevis til at domfælde for medvirken til skattesvig. Dommen blev ophævet og hjemvist til fornyet behandling.

Højesteret begrundede indledningsvist resultatet med følgende bemærkninger:

”Skattekontrollovens § 13, stk. 1, har efter sin ordlyd - ligesom den tidligere bestemmelse - 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.” (min fremhævning)

Indledningsvist konstaterer Højesteret, at bestemmelsen direkte omfatter visse former for medvirken. Det hænger netop sammen med, at gerningsbeskrivelsen efter den tidligere skl. § 13 ikke var begrænset til skattesubjektet alene. Denne del synes ukompliceret. Herefter konkluderer Højesteret, under henvisning til forarbejderne, at det er en betingelse for at være omfattet af gerningsindholdet, at den pågældende har *”bistået umiddelbart ved afgivelsen af urigtige eller vildledende oplysninger... ”*. Hermed fastlægger Højesteret det direkte anvendelsesområde, som den formentligt ikke mener, at håndværksmesteren er omfattet af, idet det herefter om sagens centrale problemstilling, strfl. § 23, anføres:

”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” (min fremhævning)

Præmissen er desværre meget kortfattet, og det kan for en umiddelbar betragtning være svært at udlede hvad der egentlig ligger i det anførte. Det synes dog ikke helt oplagt, når Højesteret formulerer præmissen sådan, at det afhænger af en konkret vurdering ”... om... der med hjemmel i straffelovens § 23 kan ske en udvidelse af bestemmelsen...”. Hvorvidt en person kan straffes for medvirken, må naturligvis afhænge af en konkret vurdering. Den konkrete vurdering må imidlertid angå sagens omstændigheder og dermed bevisbedømmelsen, herunder hvorvidt de objektive og subjektive betingelser er opfyldt. Spørgsmålet er derfor om Højesterets præmis skal forstås sådan, at der i en medvirkenssammenhæng gælder noget særligt i henhold til skattekontrolloven. Det kan der både argumenteres for og imod. Ud fra en ren sproglig og objektiv fortolkning kan præmisserne udlægges på den måde, at Højesteret har ment at det var spørgsmål om fortolkning af selve loven. Resultatet er imidlertid ikke oplagt, idet det er indlysende, at det i forarbejderne til bestemmelsen, var anført, at ”hvis en person, der har medvirket til skattesvig, ikke direkte er omfattet af § 13, vil hans forhold være omfattet af de almindelige regler om medvirken”⁷³, hvorefter der henvises til strfl. § 23. Et andet væsentligt moment er, at den foreliggende praksis havde været ret klar, idet der i de ovenfor omtalte omfakturerings-sager inden for skibsprovianteringsbranchen blev idømt ansvar for medvirken til skattesvig. Hvis Højesteret ønskede at gøre op med denne praksis, havde det været nærliggende at udtalte sig mere klart herom.

Herefter konstaterede Højesteret, at håndværksmesteren med rette var fundet skyldig i overtrædelse af momsloven, og udtalte:

”... efter det foran anførte og efter de *sparsomme oplysninger i dommene og retsbogsudskrifterne*, som må være lagt til grund for pådømmelsen, [er det] tvivlsomt, om han tillige ved omfaktureringerne har gjort sig skyldig i medvirken til skattesvig.” (min fremhævning)

Højesteret fandt herefter, at betingelserne for at fremme sagen som tilståelsessag ikke var til stede, hvorfor de tidligere instansers domme blev ophævet, og sagen hjemvist til fornyet behandling. Det citerede må udlægges sådan, at Højesteret mente, at behandlingen i de tidligere instanser havde været for overfladisk, og derfor ikke opfyldte kravene i retsplejelovens § 925 (nu § 831). Når Højesteret statuerer, at faktum var for dårligt belyst til at afgøre skyldsspørgsmålet, kan det muligvis også tages til indtægt for, at Højesteret rent faktisk mente, at det var muligt at medvirke til skattesvig på den formodede måde, idet der ellers ikke havde været grund til at udtale sig herom. Det er ikke helt klart, om Højesteret alene har set et processuelt problem eller tillige et problem med anvendelsen af strfl. § 23. Hvis højesteret alene har set et processuelt problem, har afgørelsen ikke betydning for den retlige anvendelse af strfl. § 23. Ud fra en samlet vurdering forekommer det mest oplagt, at hjemvisningen alene skete af processuelle årsager, hvorfor U 1989.128 H ikke kan antages at have præjudikatsværdi vedrørende spørgsmålet om fortolkningen af strfl. § 23 ved skattesvig.

3.2.2. TfS 1990.52 V

Ved sagens genoptagelse blev håndværksmesteren frifundet for medvirken i relation til hovedaktionæren, idet landsretten fandt, at de pågældende omfaktureringer nok havde til formål at gøre det muligt for hovedaktionæren at besvige de selskaber, som han var direktør for og aktionær i, men ikke at muliggøre skattesvig. Selv om omfaktureringerne var egnet til at hidføre skattesvig, fandtes håndværksmesteren, der naturligt nok havde trukket sin tilståelse tilbage,

⁷³ FT, 1971/72, Tillæg A, sp. 122

ikke at have haft det fornødne forsæt til hovedaktionærens skattesvig. Han blev derimod dømt for overtrædelse af skl. § 13, stk. 1 for så vidt angår sin egen og det af ham beherskede selskabs skatteunddragelser.

Under sagens behandling for landsretten procederede Anklagemyndigheden for, at Højesterets dom ikke skulle tages til indtægt for, at der gjaldt noget særligt i medvirkestilfælde til skattesvig. Anklagemyndigheden fremhævede, at Højesteret:

”... alene har fastslået, at betingelserne for at fremme sagen som tilståelsessag ikke har været til stede. Dommen kan ikke forstås således, at Højesteret har villet foretage en snævrere afgrænsning af de handlinger, der er strafbare efter skattekontrollovens § 13, stk. 1, jf. straffelovens § 23, end hidtidig sket i retspraksis”

Denne udlægning står i kontrast til forsvarerens fortolkning, som må siges at være noget vidtgående, idet forsvareren fremhævede, at det i U 1989.128 H var fastslået, at:

”... der skal foreligge en *massiv medvirken* i relation til selve afgivelsen af urigtige eller vildledende oplysninger til skattemyndighederne for, at der kan statueres strafbar medvirken til skattesvig” (min fremhævning).

Landsretten tiltrådte forsvarerens udlægning af U 1989.128 H og frifandt som nævnt håndværksmesteren for medvirken til skattesvig. Landsretten begrundede resultatet med:

”... 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 fremhævninger)

Noget kan tyde på, at landsretten fortolker Højesterets præmisser som udtryk for, at der er sket en uhensigtsmæssig udstrækning af medvirkesansvaret i helhold til skl. § 13 og dermed de omtalte omfaktureringsager. Hvis man dechifrerer landsrettens begrundelse, kan den deles op i to led. Det første led med henvisning til, at der bør udvises *”betydelig varsomhed”* i forhold til sammenspillet mellem strfl. § 23 og skl. § 13. Andet led, at det må bero på en *”konkret vurdering”*, hvorvidt der er grundlag for at udvide skl. § 13 til at gælde andre former for medvirken. Det andet led giver ikke anledning til større betænkeligheder, idet begrundelsen tilnærmelsesvis er en gentagelse af Højesterets præmisser. Hvad der i øvrigt ligger heri, synes ikke nærmere redegjort for. Det forholder sig imidlertid anderledes med begrundelsens første led. Dette synspunkt er slet ikke at finde Højesterets præmisser. At der i givet fald skal *”udvises betydelig varsomhed”* i relation til anvendelsen af strfl. § 23 i sager om skattesvig er udtryk for landsrettens egen fortolkning af Højesterets præmisser. Som påpeget er det næppe krystalklart, hvad der ligger i Højesterets præmisser, og de bliver derfor naturligt genstand for fortolknings- tvivl. Det problematiske med landsrettens fortolkning, er, at landsretten udlægning medfører en klar indskrænkelse af området for medvirken i relation til skattekontrolloven.

Landsretten begrundede herefter frifindelsen med følgende bemærkninger:

”Ved vurderingen af om det udviste forhold [...] medfører strafansvar efter skattekontrollovens § 13, stk. 1, jf. straffelovens § 23 for medvirken til skattesvig, må landsretten lægge vægt på, dels at *omfaktureringens formål* [...] ikke har været at muliggøre skattesvig, dels at forholdet ikke er begået *umiddelbart i forbindelse med afgivelsen af oplysninger* til brug for ligningsmyndighederne” (mine fremhævninger)

Først og fremmest er det interessant, at landsretten lægger vægt på omfaktureringens formål. Landsretten havde forinden konstateret, at håndværksmesteren havde *"anset det for overvejende sandsynligt, at de omskrevne fakturaer ville indgå i selskabernes skatteregnskaber med unddragelse af skat til følge"*. Landsretten lægger med andre ord til grund, at håndværksmesteren havde sandsynlighedsforsæt til selskabernes skattesvig. Desuagtet frifindes han herfor med den begrundelse, at håndværksmesteren ikke var klar over, at *"omfaktureringens formål"* var at muliggøre den skete skattesvig. Det må siges at være en ret enestående begrundelse henset til den almindelig opfattelse af medvirkensansvaret, hvor sandsynlighedsforsæt er tilstrækkelig til domfældelse. Landsretten opstiller med dommen en regel om, at der i medvirkenstilfælde til skattesvig kræves et kvalificeret forsæt. Det er med til at underbygge, at landsretten foretager en særdeles indskrænkende fortolkning af medvirkensansvaret i relation til skattekontrolloven.

Det er også interessant, at landsretten lægger vægt på, at forholdet ikke er begået *"umiddelbart i forbindelse med afgivelsen af oplysninger"* til brug for skattemyndighederne. I U 1989.128 H afgrænser Højesteret, som beskrevet ovenfor, de medvirkenstilfælde, der er direkte omfattet af skl. § 13 og henviser i den forbindelse til kravet om umiddelbar bistand. Landsretten henviser imidlertid hertil i relation til *"strafansvar efter skattekontrollovens § 13, stk. 1, jf. straffelovens § 23"*, hvilket må forstås sådan, at landsretten mener at være af den opfattelse, at kravet om umiddelbar bistand knytter sig til vurderingen af strafansvaret for medvirken til skattesvig efter straffeloven. Det synes der umiddelbart ikke at være grundlag for at udlede af U 1989.128 H eller forarbejderne til bestemmelsen.

Landsrettens fortolkning er betænkelig. Der ses ikke klare holdepunkter for, at Højesterets præmisser skal udlægges som sket i landsrettens afgørelse. Især ikke når resultatet sammenholdes med bemærkningerne til skattekontrolloven, idet det som nævnt var klart forudsat, at hvis personen ikke var direkte omfattet af skl. § 13, ville denne være omfattet af strfl. § 23. Det var ligeledes fremhævet i bemærkningerne, at ændringen ikke var udtryk for et mildere vurdering af medvirkensansvaret.⁷⁴ Dette er svært foreneligt med landsrettens konklusioner om: *for det første*, at der skal udvises betydelig varsomhed i forhold til sammenspillet mellem strfl. § 23 og skl. § 13, *for det andet*, at der til domfældelse for medvirken til skattesvig kræves kvalificeret forsæt, og *for det tredje*, at kravet om umiddelbar bistand knytter sig til vurderingen af medvirkensansvaret efter strfl. § 23.

Der synes også at være bred enighed i den juridiske litteratur om, at landsretten fejlfortolkede Højesterets præmisser i U 1989.128 H, og at dommen alene skal ses i lyset af, at sagen var utilstrækkelig oplyst, og dermed ikke kunne danne grundlag for domfældelse i en tilståelses-sag.⁷⁵ Toftegaard Nielsen, som har haft adgang til voteringsprotokollen, anfører, at *"hele voringen handler om, at sagen ganske enkelt er for dårligt oplyst til, at det er forsvarligt at behandle den"*.⁷⁶ Ifølge Toftegaard Nielsens fremgår det da også klart af præmisserne i U 1989.128 H, at *"dette er det afgørende for afvisningen"*.⁷⁷

⁷⁴ Se hertil kapitel 3.1.1.

⁷⁵ Lund Madsen, Strafbart medvirken i erhvervsforhold, s. 374 ff., Langsted, Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar, s. 214 ff. og Toftegaard Nielsen, U.1998B.336 og Greve, Det strafferetlige ansvar, s. 168 n.

⁷⁶ Toftegaard Nielsen, Festskrift til Jan Pedersen, s. 373.

⁷⁷ Toftegaard Nielsen, Festskrift til Jan Pedersen, s. 373.

3.3. Efterfølgende betydning af U 1989.128 H, jf. TfS 1990.52 V

De omtalte afgørelser skulle hurtigt vise sig at få indflydelse på retstilstanden, hvilket kom til udtryk i sagen TfS 1990.81 V. Den tiltalte var i byretten blevet dømt for medvirken til skattesvig i overensstemmelse med sin *uforbeholdne tilståelse*. Under henvisning til U 1989.128 H ankede anklagemyndigheden med påstand om, at dommen blev ophævet og hjemvist til fornyet behandling. Landsretten tiltrådte, at ”... sagen, således som den var oplyst i byretten, ikke burde være fremmet som en tilståelsessag”.

På administrativt plan medførte afgørelserne også tilbageholdenhed. Told- og Skattestyrelsen anmodede i en skrivelse af 27. april 1990 told- og skatteregionerne om, at der blev udvist tilbageholdenhed med hensyn til at gøre strafansvar gældende i de omtalte medvirkestilfælde.⁷⁸ Der er derfor heller ikke noget opsigtsvækkende i, at tiltalerejsningen for medvirken i sager inden for skatteområdet i de efterfølgende år stilnede af. Anklagemyndigheden gik ifølge *Pedersen* helt væk fra at rejse tiltale for medvirken i disse sager.⁷⁹

3.3.1. Retspraksis fra 1990'erne

Der faldt i 1998 endelig dom i to sager om medvirken til skattesvig. I den følgende behandles disse med henblik på at fastslå hvilken betydning U 1989.128 H, jf. TfS 1990.52 V blev tillagt.

3.3.1.1. *TfS 1998.187 V*

Sagen omhandler en restauratør, T1, og dennes samlevende, T2. De var fraskilte, men havde efterfølgende opretholdt samlivet. T2 var ansat som daglig leder og bestyrer af restaurationen, og stod generelt for bogføringen. Svindlen bestod i, at T2, efter ordre fra T1, opgjorde salget ved, at det, der ifølge lageroptællingen var blevet brugt, blev fratrukket 10%. Disse reducerede opgørelser blev indgivet til skattemyndighederne og dannede følgelig grundlag for virksomhedens skatteangivelse.

T1 blev tiltalt for skattesvig efter den tidligere skl. § 13, og dømt i overensstemmelse hermed for den systematiske svindel der var foregået fra 1990 til 1993. T2 blev tiltalt for medvirken til T1's skattesvig. Det synes oplagt, at T2 skulle dømmes i overensstemmelse med tiltalen, idet det må have stået T2 klart, at den af hende fortagende nedskrivning af omsætningen senere ville danne grundlag for virksomhedens urigtige skatteangivelse, hvorved det offentlige ville blive unddraget skat. I byretten blev T2 da også dømt for medvirken til skattesvig som følge af den systematiske svindel, som hun helt åbenlyst havde bidraget til.

Dommen blev anket til landsretten, og det skulle vise sig, at landsretten ikke var enig med byretten, idet landsretten frifandt T2 for den rejste tiltale. I de indledende præmisser bemærkede landsretten følgende:

”Ifølge retspraksis forudsætter domfældelse for medvirken til skatte- og afgiftsunddragelse som udgangspunkt, at den pågældende har *bistået umiddelbart* ved indgivelser af det urigtige afgiftstilsvær eller urigtige oplysninger til skattevæsenet” (min fremhævning)

Landsretten begrundede i øvrigt frifindelsen med, at T2 alene havde opgjort den urigtige omsætning og at oplysningerne herefter var blevet videregivet til virksomhedens revisor. På baggrund heraf, sammenholdt med den ovenfor citerede præmis, konkluderede landsretten, at T2

⁷⁸Jf. FT, 1991/92 (2. samling), Forhandlinger, sp. 6584 f.

⁷⁹Pedersen, SREV2012.6.7, s. 3

ikke har haft det fornødne forsæt til medvirken. Det er tankevækkende, at landsretten ikke mente, at det var tilstrækkeligt bevist, at T2 var klar over, at de reducerede opgørelser skulle udgøre grundlaget for en urigtig selvangivelse.

Den citerede præmis er i overensstemmelse med landsrettens dom, TfS 1990.52 V, hvor landsretten indfortolker kravet om umiddelbar bistand i relation til strfl. § 23. Det skal i den sammenhæng fremhæves, at Højesteret i U 1989.128 H fremhævede kravet om umiddelbar bistand i relation til det direkte anvendelsesområde for den dagældende skl. § 13 i overensstemmelse med forarbejderne. Afgørelsen synes imidlertid ikke at forholde sig til den nærmere afgrænsning af kravet om umiddelbar bistand i relation til strfl. § 23. Det er i den sammenhæng bemærkelsesværdigt, at det netop var de reducerede opgørelser, der dannede det umiddelbare grundlag for skattesvigen. Det står i modsætning til omfaktureringsstiltældende, som kan ligge langt forud for selve den strafbare handling. Der kan næppe siges andet, end at medvirkens-handlingen ifølge landsretten ikke var tilstrækkelig umiddelbar.

3.3.1.2. *TfS 1998.317 Ø*

TfS 1998.317 Ø omhandlede ligesom U 1989.128 H medvirken ved omfakturering. I sagen var en hovedaktionær, T1, tiltalt for groft skattesvig for bl.a. at have unddraget selskabsskat for 749.050 kr. Skattesvigen var sket ved, at T1 havde benyttet fiktive fakturaer til fradrag i sit selskab, hvorved han uberettiget havde nedbragt selskabets skattetilsvær. Den registrerede revisor, T2, havde været med til at iværksætte arrangementet samtidig med, at han havde ladet de fiktive fakturaer indgå i regnskabet, selvom han vidste, at der ikke lå erhvervsmæssig virksomhed til grund herfor. Endelige var yderligere to personer, T3 og T4, inddraget i sagen. Deres rolle havde været, på opfordring fra T2, at underskrive de fiktive fakturaer, som var blevet anvendt til at opnå det uberettigede fradrag. Både T2, T3 og T4 var følgelig blevet tiltalt for medvirken til groft skattesvig efter den tidligere skl. §13, jf. straffelovens § 289.

I byretten blev T2 ikke overraskende dømt for medvirken til skattesvig. Det samme gjorde T3 og T4, da det fandtes bevist, at de havde været klar over, at de urigtige fakturer skulle bruges i skattemæssigt sammenhæng som sket. Det er ikke overraskende, at der skete domfældelse af T3 og T4, og byretten var heller ikke var betænkelig ved at pålægge dem ansvar.

Dommen blev anket til landsretten, som tillige fandt T2 skyldig i medvirken til skattesvig. Landsretten frifandt derimod T3 og T4 for deres rolle i undtagelsesarrangementet med følgende begrundelse:

”De tiltaltes handlinger, der ikke omfattes af beskrivelsen i skattekontrollovens § 13, findes ikke at have haft en så *nær tilknytning* til skatteunddragelsen, at der er tilstrækkeligt grundlag for at fastslå medvirkningsansvar i medfør af straffelovens § 23.” (min fremhævning).

Landsretten lægger hermed vægt på tilknytningen til skatteunddragelsen, hvilket formodningsvist svarer til kravet om umiddelbar bistand, og afgørelsen falder dermed i tråd med den ovenfor gennemgåede TfS 1998.187 V og følger dermed samtidig U 1989.128 H, jf. TfS 1990.52 V. Afgørelsen er interessant, idet T2 blev dømt for sin rolle mens T3 og T4 blev frifundet. Landsretten har formentlig lagt vægt på, at T2 havde bidraget aktivt i forbindelse med udfærdigelsen af de underliggende fakturaer, som dannede grundlag for det bevidst urigtige regnskab, hvilket T2 i øvrigt havde underskrevet. Derved havde T2's handling den krævede direkte tilknytning til den urigtige selvangivelse. Til forskel herfra havde T3 og T4 underskrevet de urigtige fakturaer, som senere hen var indgået i regnskabet. Deres rolle var altså mere perifer

end T2's til trods for, at de formentligt havde været helt klar over sammenhængen og dermed bevidst bidrog unddragelsesarrangementet.

3.3.2. Sammenfattende

Efter gennemgangen af ovenstående afgørelser hersker der næppe tvivl om, at U 1989.128 H, jf. TfS 1990.52 V blev normerende for den efterfølgende praksis. Det ses derved, at Landsrettens fejlfortolkning går igen i præmisserne i både TfS 1998.187 V og TfS 1998.317 Ø. Landsretterne lagde nærmest altafgørende vægt på, om forholdet var begået umiddelbart i forbindelse med afgivelsen af oplysninger til de relevante myndigheder, ved vurderingen af om et medvirkensansvar kunne gøres gældende. Det er problematisk, at retspraksis udviklede sig i denne retning, da kravet om umiddelbar bistand som nævnt alene vedrører det direkte anvendelsesområde for den tidligere skl. § 13 og derfor ikke har, eller burde have, indflydelse på vurderingen af medvirkensansvaret efter strfl. § 23.

Domstolene synes at bevæge sig væk fra at foretage en konkret og individuel vurdering af, om den pågældende handling kunne karakteriseres som medvirken til skattesvig. I både TfS 1998.187 V og TfS 1998.317 Ø måtte det have stået de tiltalte klart, at deres handling havde en sammenhæng med realiseringen af gerningsindholdet, hvorfor forsætskravet i givet fald var opfyldt. At der desuagtet skete frifindelse kan hænge sammen med, at landsretten i TfS 1990.82 V som nævnt opstillede et krav om kvalificeret forsæt og umiddelbar bistand.

Ovenstående underbygges af den omstændighed, at revisoren blev dømt for medvirken til skattesvig mens de andre medvirkende blev frifundet i TfS 1998.317 Ø. I sagen var revisoren uden tvivl bevidst om formålet med unddragelsesarrangementet, og idet han tillige bistod skattesubjektet umiddelbart ved afgivelsen af de urigtige oplysninger, opfyldte han betingelserne for medvirkensansvaret som opstillet i TfS 1990.82 V. Det omvendte gjorde sig gældende for de andre to medvirken, og de blev følgelig frifundet.

Retsudviklingen er paradoksal, når man tager forarbejder til den tidligere skl. § 13 i betragtning. Formålet med ændringen i 1971 var at udvide det direkte anvendelsesområde. Det var samtidig meningen, at der herudover skulle kunne dømmes for medvirken. Praksis synes imidlertid at have udviklet sig til en udelukkelse af medvirkensansvaret.

3.4. Ændring af Skattekontrolloven

I tiden umiddelbart efter de to domme fra 1998, blev den omtalte praksis ikke overraskende diskuteret i den juridiske litteratur.

En af de førerende teoretikere inden for skattestrafferetten kritiserede i 1998 den omtalte praksis.⁸⁰ *Pedersen* anser det for problematisk, at klart mislige og strafværdige forhold ikke kan rammes af et strafansvar. Forfatteren tilskynder en lovmæssig revision, der kan skabe grundlag for et strafansvar ved fjernere medvirkenshandlinger, herunder forsætlige udfærdigelser af urigtige bilag, bogføring etc. med viden om, at urigtighederne anvendes i forbindelse med en senere skatteunddragelse.

Toftgaard Nielsen, der tillige må siges at være en af de førerende eksperter indenfor specialstrafferetten, forholdt sig i artiklen U 1998B.333 skeptisk overfor den omtalte praksis. Han anførte, at retstilstanden ville kunne ændres ved at prøve nogle lignende sager for Højesteret,

⁸⁰ Pedersen, SR.1998.190, s. 3

men at det sandsynligvis ville være bedre og hurtigere, at søge retstilstanden ændret ved lov. F.eks. ved at henvise direkte til strfl. § 23 i skl. § 13.⁸¹

3.4.1. Henvisning til straffelovens § 23

Om den ovenfor omtalte kritik skulle vise sig at være udslagsgivende for lovgivers forsøg på at komme medvirkensansvaret til undsætning, vides ikke. Ikke desto mindre blev der ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 i skl. § 13, stk. 1 indsat et 2. pkt. med henvisning til strf. § 23:

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

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at baggrunden for lovændringen var, at revisionen af skattekontrolloven i 1971 havde givet anledning til tvivl om, i hvilket omfang strfl. § 23 kunne anvendes som grundlag for strafansvaret for personer, der ikke direkte var omfattet af personkredsen i skl. § 13, hvorefter der blev henvist til den ovenfor beskrevne praksis.⁸² Formålet med indføjelserne var derfor at præcisere, at de almindelige regler for strafbar medvirken efter strfl. § 23 i fuldt omfang skulle finde anvendelse ved medvirken til skattesvig efter skl. § 13.⁸³ Det blev i forlængelse heraf anført, at hensigten med lovforslaget var at fastslå, at medvirkensansvaret ikke var begrænset til tilfælde, hvor bistanden havde en særlig nær tilknytning til skattesvigen, men at det også skulle omfatte andre former for medvirken, hvor den pågældende ved tilskyndelse, råd eller dåd havde medvirket til skattesvigen. Det fremgår i den forbindelse, at også ”*handlinger, der er fjernere fra selve afgivelsen af oplysninger, vil kunne danne grundlag for et medvirkensansvar*”.⁸⁴ Et sådant ansvar måtte ifølge forarbejderne bero på en konkret vurdering af, om der foreligger den fornødne tilregnelser og om det tilstrækkelige bevismateriale var tilvejebragt.⁸⁵

Det i forarbejderne anførte kan formentlig udlægges sådan, at der blev taget afstand fra den måde, som domstolene havde forvaltet medvirkensansvaret i sager vedrørende skattesvig, herunder det i retspraksis udviklede krav om, at ansvar for medvirken var betinget af, at den pågældende havde bistået umiddelbart ved afgivelsen af urigtige oplysninger til skattemyndighederne. Henset til den direkte omtalte af U 1989.128 H samt de to afgørelser fra 1998, var det formentligt også opfattelsen, at der i disse sager både kunne og skulle dømmes for medvirken til skattesvig.

Lovgivers bestræbelser på at kriminalisere medvirken til skattesvig gik imidlertid endnu videre. Ikke nok med den direkte henvisning til det almindelige medvirkensansvar indførtes også en bestemmelse, der kriminaliserer de omtalte omfaktureringsstilfælde. Det skete med den tidligere skl. § 13 b⁸⁶, der skabte hjemmel til at straffe forsætlig udstedelse af ukorrekt faktura, der er egnet til at blive anvendt som grundlag for skatteangivelsen. Det blev i forarbejderne begrundet med, at en sådan urigtig fakturering m.v. fremmer modtagerens muligheder for på et senere tidspunkt at begå skattesvig.⁸⁷ Med bestemmelsen blev fuldbyrdelsen fremrykket til tidspunktet hvor der udstedes urigtig dokumentation, hvorfor det er uden betydning, om modtageren efterfølgende faktisk anvender dokumentationen til at begå skattesvig.

⁸¹ Toftegaard Nielsne i U 1998B.336, s. 4

⁸² FT, 1998/99, Tillæg A, sp. 5474

⁸³ FT, 1998/99, Tillæg A, sp. 5475

⁸⁴ FT, 1998/99, Tillæg A, sp. 5475

⁸⁵ FT, 1998.199, Tillæg A, sp. 5475

⁸⁶ Bestemmelsen er videreført i skl. § 84, stk. 1, nr. 6

⁸⁷ FT, 1998/99, Tillæg A, sp. 5475

3.5. Højesterets dom U 2003.1183 H

Højesteret fik først igen i 2003 mulighed for at udtale sig om det strafferetlige medvirkensansvar inden for skattestrafferetten. Sagen omhandlede forhold begået i årene fra 1992 til 1995, og dermed retsstillingen før den netop omtalte ændring af skattekontrolloven i 1999.

U 2003.1183 H omhandler bedrageri og forsøg på medvirken til skattesvig i forbindelse med udbydelse af nogle leasingarrangementer mm. For så vidt angår tiltalen for medvirken til skattesvig havde anklagemyndigheden rejst tiltale efter den tidligere skl. § 13. Den tiltalte havde forestået eller deltaget i udbydelse af forskellige investeringsarrangementer, som skulle skaffe investorerne skattemæssige fradrag for afskrivninger og renter. Den tiltalte havde fremkommet med urigtige oplysninger, som han tilskyndede de implicerede investorer til at videregive til skattemyndighederne med det formål at opnå skattefradrag. Problemet var imidlertid, at disse fradrag ikke var berettigede, da arrangementerne savnede realitet. Det interessante er i den forbindelse, at Højesteret igen skulle tage stilling til samspillet mellem skl. § 13 og skl. § 23. Det skete ved at Højesteret kom med en generel udtalelse, hvor følgende blev anført:

”Skattekontrollovens § 13, stk. 1 [...] 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”
(min fremhævning)

Højesteret udtalte sig denne gang med al ønskelig tydelighed. Højesteret fastslår, at det *direkte* anvendelsesområde efter skl. § 13 omfatter personer, der har bistået skattesubjektet umiddelbart ved afgivelsen af urigtige eller vildledende oplysninger. Der var præcis det samme Højesteret gjorde i U 1989.128 H. Dermed cementerer Højesteret, at kravet om umiddelbar bistand ikke vedrører medvirkensansvaret efter strfl. § 23. Herefter følger præmisserne om strfl. § 23 anvendelse ved aktivt skattesvig, som er helt centralt for forståelsen af medvirkensansvarets anvendelse i skattestrafferetten. Højesteret udtaler, at andre former for medvirken – efter omstændighederne – kan straffes efter medvirkensbestemmelsen. Det er naturligvis ikke overraskende, at Højesteret når frem til, at der i disse sager skal – og altid har skulle – foretages en konkret bevismæssig vurdering og ikke en vurdering af, om den medvirkende har udøvet umiddelbar bistand i relation til strfl. § 23. Det kan vel næppe udtales mere klart.

Højesteret synes hermed at tage afstand fra landsretternes praksis. Det kommer særligt til udtryk, idet der eksplicit henvises til U 1989.128 H. Det er derfor ikke utænkeligt, at Højesteret har ønsket at gøre endeligt op med den retstilstand, der udviklede sig med U 1989.128 H og fulgte i de efterfølgende år. Det skal samtidig holdes for øje, at afgørelsen er afsagt før den omtalte lovændring i 1999. Det forklarer hvorfor der ikke henvises hertil i domspræmisserne. Resultatet havde derfor næppe været anderledes, hvilket underbygger, at Højesteret opfattelse var, at strfl. § 23 hele tiden havde været fuldt ud anvendelig i sager om skattesvig.

3.6. Sammenfattende

Det følger af den skattestrafferetlige praksis forud for U 1989.128 H, at domstolene anvendte medvirkensansvaret i overensstemmelse med det anvendelsesområde der følger af strfl. § 23. Med U 1989.128 H blev der sat unødvendigt fokus på medvirksansvaret som følge af kortfattede og uklare præmisser, selvom Højesterets hjemvisning efter alt at bedømme alene skyldtes,

at sagen var utilstrækkeligt oplyst og ikke egnede sig som tilståelsessag. Ved sagens genoptagelse fejlfortolkede landsretten Højesterets præmisser, hvilket medførte en indskrænkelse af medvirkensansvaret i relation til skattekontrollen. Med sagen blev der opstillet et meget skærpet forsætskrav, således at det skulle bevises, at den medvirkeren var klar over sine handlingers formål og dens nærmere karakter, mens det samtidig blev forudsat, at der skulle foreligge en meget nær tilknytning til skattesvigen. Retsstillingen kulminerede i 1998, hvor der skete frifindelse i to domme, hvor det skærpede forsætskrav øjensynligt var opfyldt. Domstolene bevægede sig med disse afgørelser væk fra at foretage en konkret og individuel vurdering af, om den pågældende handling kunne karakteriseres som medvirken til skattesvig. I TfS 1998.317 Ø konstateres det blot, at de medvirkendes handlinger ikke havde ”... haft en så nær tilknytning til skatteunddragelsen, at der (var) tilstrækkeligt grundlag for at fastslå medvirkningsansvar i medfør af straffelovens § 23.”. Medvirkensansvaret endte således med at blive de facto bortfortolket, og det blev dermed nærmest straffrit at medvirke til skattesvig ved fjernere medvirkenshandling. Retsstillingen var klart i modstrid med det vidtrækkende medvirkensansvar efter strfl. § 23, hvilket blev fremhævet i den juridiske litteratur. Skl. § 13 blev følgelig ændret med det formål at præcisere, at de almindelige regler for stafbar medvirken i fuldt omfang skulle finde anvendelse. Det blev særlig fremhævet, at medvirkensansvaret ikke var begrænset til tilfælde, hvor medvirkenshandlingens havde en særlig nær tilknytning til skattesvigen. Der var formentligt tale om et opgør med fejlfortolkningen og forvaltningen af medvirkensansvaret, og dermed en klar svækkelse af den præjudikatsværdi, som U 1989.128 H, jf. TfS 1990.81 V helt åbenlyst var blevet tillagt i praksis. Højesteret tog formentligt også afstand fra den praksis, der havde udviklet sig med U 1989.128 H, da Højesteret i dommen fra 2003 udtalte at strfl. § 23 finder anvendelse, men at det naturligvis beror på en konkret bevismæssig vurdering om der er grundlag for at pålægge et medvirkensansvar. Det var i virkeligheden præcis det samme, som Højesteret nåede frem til i U 1989.128 H, men det blev misforstået. Med lovændringen fra 1999, og Højesterets præjudikat fra 2003 er det derfor nærliggende at antage, at medvirkensansvaret fandt sin vej tilbage i skattestrafferetten, og at fejlfortolkning blev aflivet.

4. Rækkevidden af medvirkensansvaret i skattestrafferetten

I det foregående kapitel er der foretaget en gennemgang og analyse af udviklingen af medvirkensansvaret med særlig fokus på retspraksis. I dette kapitel behandles en række nyere afgørelser, der er afsagt på skattestrafferettens område. Formålet hermed er at undersøge gældende ret og fastslå rækkevidden af medvirkensansvarets i nyere tid, navnlig i lyset af tendenserne i tidligere retspraksis, herunder kravet om umiddelbar bistand og kvalificeret forsæt.

Den følgende analyse bygger på en gennemgang af omkring 100 afgørelser i tidsintervallet fra 2006 og frem til primo 2021, hvor nærværende afhandling er udarbejdet. Samtlige afgørelser, som eventuelt kunne have betydning for besvarelsen af nærværende afhandlings problemformulering er taget i betragtning. Undersøgelsen er centreret omkring skl. § 82 (tidligere § 13), idet bestemmelsen udgør grundlaget for afhandlingens undersøgelsesområde. Jeg har udvalgt et antal afgørelser, som kan være med til at belyse den rækkevidden af medvirkensansvaret i nyere tid. Der er endnu ikke meget praksis efter skl. § 82, hvorfor analysen baserer sig på den tidligere skl. § 13.

Jeg har ved gennemgangen af retspraksis haft fokus på medvirkensansvaret i de tilfælde, hvor den ydede bistand er af fjern karakter. Det skal ses i sammenhæng med, at det på baggrund af ovenstående analyse af retstilstanden op gennem 1990'erne kan konstateres, at frifindelserne i særlig grad vedrørte denne form for medvirken. Det må tilskrives det i praksis stillede krav om

såkalddt umiddelbar bistand i henhold til strfl. § 23. Der ses således en sammenhæng mellem på den ene side den nære og umiddelbare medvirken, og den fjerne og ikke-umiddelbare medvirken på den anden side. Spørgsmålet bliver derfor navnlig, om og i hvilket omfang der i nyere praksis pålægges et ansvar for fjernere medvirken og om medvirkensansvaret begrænses på dette område. Det bemærkes, at det for analysen ikke er relevant at inddrage praksis, hvor bistanden består i selve afgivelsen af de kriminaliserede oplysninger. Ligeledes er der for nærværende undersøgelse heller ikke relevant at inddrage de såkaldte stråmandstilfælde, idet der allerede foreligger en fasttømret praksis herom.

Gennemgangen af retspraksis viser, når de ovenfor omtalte tilfældegrupper udelades, at der kun foreligger et meget begrænset antal trykte afgørelser om medvirken til aktivt skattesvig. Især afgørelser der vedrører fjernere medvirkenshandlinger er yderst begrænset. Dette er i sig selv bemærkelsesværdigt og et faktum, som jeg senere vil vende tilbage til.⁸⁸ I det følgende foretages en analyse retspraksis, hvorefter jeg med afsæt i analysen vil pege på nogle faktorer, der kan have indflydelse på retstilstanden

4.1. Gennemgang af retspraksis

4.1.1. SKM 2013.725 V

I sagen var tiltalen ikke rejst efter den tidligere skl. § 13. I stedet var der rejst tiltale efter specialbestemmelsen i den tidligere skl. § 13 b, jf. strfl. § 23. Afgørelsen er dog alligevel interessant, idet den illustrerer nogle centrale problemer.

Sagen omhandler en salgschef i en større tømmerhandle og dennes leder, der var regionsdirektør. I forhold 1 var de begge tiltalt efter skl. § 13 b, for at have deltaget i viderefakturering af omfakturerede leverancer til tømmerhandlens kunder. Omfaktureringen skete ved, at en af tømmerhandlens underleverandører omfakturerede forskellige jagtartikler, så de fremstod som byggeartikler. Disse fakturaer blev herefter viderefaktureret gennem tømmerhandlen. Det fremgår af sagen, at det var salgschefen, der var drivkraften i omfaktureringsarrangementet. Regionsdirektøren var også tiltalt for sin rolle, til dels for at medvirke hertil, idet omfaktureringen ifølge anklagemyndigheden var sket med regionsdirektørens viden og godkendelse.

Salgschefen havde tilstået forholdet, og han blev følgelig dømt i overensstemmelse med tiltalen. Regionsdirektøren nægtede sig skyldig og forklarede under sagen, at han ikke kendte til omfaktureringen, og ikke vidste, at fakturaerne kunne anvendes til skatteunddragelse. Retten tilsidesatte forklaringen, idet retten bemærkede følgende:

”[regionsdirektøren] blev ifølge [salgschefen] af denne orienteret om muligheden for at omfakturere indkøb hos [underleverandøren]. Ifølge samme forklaring sagde [regionsdirektøren] hertil, at det bare ikke måtte være [tømmerhandlen], der ændrede beskrivelsen af varen. Vidnet V.4 har forklaret bl.a., at han efter forehold af politirapportens indhold husker at have forklaret til politiet, at [regionsdirektøren] ved en telefonsamtale med vidnet erkendte at have haft kendskab til omfakturering i virksomheden og havde godkendt bilagene på de seneste 3-4 handler. Endelig har vidnet V.11 fra G4 A/S forklaret bl.a., at han havde lavet en aftale med [regionsdirektøren] om, at han kunne tillade sig at tage op til [underleverandøren] og ikke kom der uden hver gang at have talt med [regionsdirektøren], som fakturaerne fra [underleverandøren] efter aftale skulle sendes til.”

⁸⁸ Mere herom kapitel 5

På baggrund heraf, var det heller ikke overraskende, at retten lagde til grund, at regionsdirektøren ”vidste, at (salgschefen) i et vist omfang udstedte fakturaer med urigtigt indhold”, og at dette efter det samlede arrangement med underleverandøren ”ikke skete med andet formål end, at fakturaerne kunne anvendes af kunderne til skatte- og momsunddragelse”. Til trods herfor, blev regionsdirektøren alligevel i al væsentlighed frifundet (!). Retten fandt kun, at regionsdirektøren overfor V.11’s virksomhed, G4, havde bistået direkte med omfaktureringen, og derfor i bestemmelsens forstand havde udstedt fakturaen. Til sammenligning blev salgschefen dømt for omfakturering til 11 kunder.

Retten anførte indledningsvist i præmisserne, at regionsdirektørens ”strafansvar for medvirken skal vurderes på baggrund af straffelovens § 23, stk. 1, og retspraksis, herunder afgørelsen U 1989.128 H”. Dette selv om afgørelsen vedrører retstilstanden før indsættelsen af skattekontrollovens § 13 b. I forlængelse heraf udtalte retten følgende:

”Retten finder efter de nævnte omstændigheder, at [regionsdirektøren] ikke har bistået [salgschefen] med dennes omfaktureringer eller i øvrigt har - eller burde have - haft en sådan kvalificeret viden om omfanget heraf, at han ifalder ansvar for medvirken hertil, og han frifindes derfor for sådant ansvar.” (mine fremhævninger)

Frifindelsen fremsår ikke åbenbar. For det første sker der frifindelse under henvisning til, at regionsdirektøren ikke har bistået med omfaktureringerne. Når man tager den direkte henvisning til ”retspraksis, herunder afgørelsen U 1989.128 H” i betragtning, skal kravet om bistand formentlig ses i sammenhæng den praksis der udprang af afgørelsen fra 1989. Rettens synspunkt er interessant, idet det netop var meningen med lovændringen i 1999 at fastslå, at medvirkensansvaret ikke var begrænset til tilfælde, hvor bistanden havde en særlig nær tilknytning til den kriminelle handling. Det kan også diskuteres om ikke regionsdirektøren rent faktisk havde bistået salgschefen. Regionsdirektøren havde nok ikke bistået med omfaktureringerne i sproglig forstand. Dog var han regionsdirektør i virksomheden og dermed i strafferetlig henseende pålagt en tilsyns- og kontrolpligt for den underordnede salgschef. Man kan argumentere for, at han havde autoriseret overtrædelsen ved at forholde sig passivt, og dermed havde bistået i juridisk forstand. Når det samtidig bemærkes, at alene kendskab til overtrædelsen kan være tilstrækkeligt for at statuere ansvar⁸⁹, er frifindelsen ikke oplagt, idet retten som nævnt ligger til grund, at han i et vist omfang vidste, dels at salgschefen udstedte urigtige fakturaer, dels at det ikke skete med andet formål, end at fakturaerne kunne anvendes til skatteunddragelse. Han havde med andre ord forsæt til både sin egen adfærd og den nærmere sammenhæng med omfaktureringen. For det andet skete frifindelsen under henvisning til, at han ikke havde kvalificeret viden om omfanget af omfaktureringerne. Det fremstår uklart hvad der ligger heri, når man tager i betragtning, at retten rent faktisk mente, at han i et vist omfang kendte til omfaktureringen. Det kan tænkes, at retten ikke mente, at regionsdirektørens forsæt var tilstrækkeligt fattet og at det alene var et sådan fattet forsæt der kunne danne grundlag for ansvar. Det er ikke utænkeligt. Det er i øvrigt bemærkelsesværdigt, at retten ”kun” mente, at regionsdirektøren havde viden og ikke kvalificeret viden, når man tager omstændighederne i betragtning.

Det er min opfattelse, at frifindelsen overvejende skal ses i lyset af den direkte henvisning til U 1989.128 H og retspraksis. Rettens begrundelse bærer præg af, at retten tilnærmelsesvis måtte konstruere en frifindelse som følge af de ret klare omstændigheder, for at bringe dommen i overensstemmelse med U 1989.128 H og den praksis der fulgte heraf. Set i lyset af denne praksis, særligt Tfs 1990.52 V, der også forudsatte kvalificeret forsæt, er frifindelsen heller

⁸⁹ Elholm, Jakobsen & Lund Madsen, Kommenteret straffelov, alm. del, s. 283

ikke overraskende. Regionsdirektøren blev som nævnt alene dømt i ét tilfælde af omfakturering, hvor han opfyldte gerningsbeskrivelsen. Det er herefter et åbent spørgsmål, om retten overhovedet var af den opfattelse, at det var muligt at medvirke til omfakturering.

Salgschefen ankede til landsretten, hvor dommen blev stadfæstet. Idet tiltalen var rejst efter specialbestemmelsen i skl. § 13 b og ikke efter skl. § 13, fik retten ikke mulighed for at tage stilling til det ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 tilføjede skl. § 13, stk. 1, 2. pkt. om præcisering af medvirkensansvaret. Dommen er dog svær at forene med de forarbejderne til lovændringen, hvor skl. § 13 b blev indsat. Ligeledes synes Højesterets præjudikat i U 2003.1183 H ikke at have spillet nogen rolle i afgørelsen trods henvisningen til retspraksis.

4.1.2. TfS 2015.777 Ø

Den særdeles omfangsrige afgørelse vedrører en ejendomsmatadors betydelige økonomiske kriminalitet i en stor ejendoms- og finansieringsvirksomhed herunder skyldnersvig, bedrageri og skattesvig.

Ejendomsmatadoren, T1, var i forhold 6 tiltalt for groft skattesvig, idet han ikke havde selvangivet en personlig indkomst på 18,5 mio. kr. som lønindtægt, men i stedet som resultat af virksomhed, hvorved han unddrog 619.232 kr. i arbejdsmarkedsbidrag. T1 blev fundet skyldig i tiltalen.

I forhold 7 var T2, som rådgiver for T1, tiltalt for medvirken til denne unddragelse. T2 havde ifølge anklagemyndigheden udarbejdet og indsendt T1's selvangivelse selvom han vidste, at den personlige indkomst svigagtigt var angivet som resultat af virksomhed. T2 blev frifundet i byretten under henvisning til, det ikke var tilstrækkelig bevist, at han på tidspunktet for afsendelse af selvangivelsen, havde virket som rådgiver for T1 eller i øvrigt konkret havde rådgivet herom. I landsretten blev T2 dømt. Retten fandt det godtgjort, at T2 havde medvirket til udfærdigelsen af T1's selvangivelse, og at han havde haft det fornødne forsæt. Retten lagde bl.a. vægt på, at T2 ved brev af 16. marts 2009 havde indsendt T1's selvangivelse hvorpå T2 havde skrevet "OK/T1", samt at T2 som følge af sin ansættelse i et af selskaberne vidste, at de 18,5 mio. kr. skulle selvangives som lønindkomst og et brev afsendt af T2.

Resultatet er ikke overraskende. Det er væsentligt at have for øje, at T2 havde medvirket til selve udarbejdelsen og indgivelsen af den urigtige selvangivelse, hvilket fremgik af omstændighederne. T2 havde dermed realiseret gerningsindholdet i skl. § 13.

T1 var i forhold 8 ligeledes tiltalt for groft skattesvig. Forholdet vedrører udeholdelse af et aktieudbytte på 40 mio. kr., hvorved der blev unddraget ca. 17 mio. kr. i aktieskat.

T3 var advokat for T1 og dennes selskaber samt bestyrelsesformand i disse selskaber. T3 var i forhold 9 tiltalt for at have medvirket til T1's skattesvig, ved, som rådgiver for T1, at have rådgivet om dennes skatteforhold med viden om, at aktieudbyttet ikke blev selvangivet. Anklagemyndigheden fremlagde i sagen en mail, sendt til T1, hvor T3 havde anført, at det var "vigtigt *"at holde tungen lige i munden"*, når der skal skabes en løsning, der tilgodeser... 2) Evt. reduktion af udlodning 3) Udbytteskat (undgå denne)". Herudover henviste anklagemyndigheden til et håndskrevet notat, der var udfærdiget af T3, som angav, at udlodningen var gennemført. T3's forsvarer gjorde blandt andet gældende, at T3 som bestyrelsesformand ikke havde haft kendskab til udbetalingen, og at T3 ikke havde rådgivet T1 om hans skatteforhold, samt at han ikke havde haft kendskab til at udlodningen ikke var blevet selvangivet. Navnlig blev det fremført, at den omtalte mail alene angav, at der ved fastsættelsen af størrelsen af

udlodningen skulle tages hensyn til udbytteskatten, således at en mindre udlodning ville indebære en lavere udbytteskat.

Ved bedømmelsen af T3's ansvar for medvirken tilsidesatte landsretten T3's forklaring om, at der på det bestyrelsesmøde, hvor udlodningen fandt sted, alene blev truffet beslutning om, at det økonomisk var forsvarligt at udbetale 40 mio. Landsretten konkluderede herefter at T3, som referent under selvsamme bestyrelsesmøde, var fuldt ud orienteret om udlodningen, idet T1 havde redegjort for sit ønske om udbytteudlodningen, hvilket bestyrelsen havde godkendt. Med henvisning til byrettens præmisser, hvorefter T3 i mailen, sendt til T1, havde rådgivet om, at der skulle ske "*evt. reduktion af udlodning*" og "*udbytteskat (undgå denne)*" samt notatet, hvor det blandt andet stod anført "*depot i F5-bank 40 mio. kr.*", blev T3 dømt i overensstemmelse med anklageskriftet for medviden til T1's skattesvig.

Domfældelsen af T3 er interessant i nærværende sammenhæng. T3 havde ikke bistået eller ydet rådgivning ved selve det strafbare forhold, nemlig udarbejdelsen og indgivelsen af den ukorrekte selvangivelse, og medvirkenshandlingen var dermed af fjernere karakter. Alligevel fandt retten det bevist, at T3 havde medvirket til, at T1 havde udeholdt akteudbyttet. Det ses ikke i dommen, at retten ved vurderingen af T3's medvirkensansvar tillagde det betydning, at bistanden ikke var umiddelbar, ligesom det ikke ses, at retten forudsatte et kvalificeret forsæt. Retten foretog derimod en konkret bevismæssig vurdering, der dannede grundlag for domfældelsen.

Dommen er et eksempel på, at der i nyere tid er dømt for fjernere medvirkenshandlinger. Dommen adskiller sig dermed fra U 1989.128 H og den følgende landsretspraksis. Det bringer dermed medvirkensansvaret i overensstemmelse med det område der følger af strfl. § 23 og følger linjen i højesteretsdommen U 2003.1183 H.

4.1.3. TfS 2016.43 V

Afgørelsen omhandler to ægtefæller, som var involveret i skattesvig på baggrund af et nøje planlagt skattearrangement, der savnede realitet, hvorfor anklagemyndigheden rejste tiltale for skattesvig.

T var i forhold 1 tiltalt efter skl. § 13, jf. strfl. § 23 for at have medvirket til sin ægtefælles mere eller mindre reelle fraflytning fra Danmark. Ægtefællen havde ved sin pensionering tilrettelagt et skatte-setup, der indebar en fraflytning til Asien. Formålet hermed var, at ægtefællen skulle fritages for skattepligt til Danmark. Ægtefællen indhentede i den forbindelse et bindende svar fra SKAT vedrørende sin skattepligt i tilfælde af permanent fraflytning, separation og bodeling mv. SKAT gav ægtefællen en tilsagn om, at skattepligten til Danmark ville ophøre under disse omstændigheder. Herefter gennemførte ægtefællerne separationen og bodeling mv., hvorefter ægtefællen meldte sin fraflytning til myndighederne og udbad sig skattefritagelse. Det var SKAT og anklagemyndighedens opfattelse, at den gennemførte separation, senere skilsmisse samt bodelingen var proforma, og at ægtefællen reelt havde bevaret sin skattepligt til Danmark. T havde dermed bistået ægtefællen med at opnå fritagelse for dansk skattepligt.

Retten fulgte i et vist omfang SKAT og anklagemyndighedens opfattelse, og det blev lagt til grund, at separationen, bodelingen og den efterfølgende skilsmisse blev gennemført med den hensigt, at ægtefællen skulle fritages for dansk skattepligt ved at tilsløre sin personlige tilknytning til Danmark. Ligeledes lagde retten til grund at ægtefællen i realiteten bevarede sin bopæl sammen med T i Danmark og dermed var fuld skattepligtig til Danmark. Ved vurderingen af T's ansvar for medvirken lagde retten til grund, at separationen, bodelingen og den efterfølgende skilsmisse udsprang af ægtefællens ønske om at tilsløre sin personlige tilknytning til

Danmark, og at T havde medunderskrevet de i den forbindelse oprettede dokumenter. Retten fandt det dog betænkeligt at anse det for bevist, at *"T var klar over, at disse foranstaltninger havde til formål at dække over LV's bopælsforhold"*, idet det ikke kunne udelukkes, at T havde *"anset separationen, bodelingen og skilsmissen som led i en lovlig skattetænkning"*. T blev på denne baggrund frifundet.

Der var i sagen ikke tvivl om, at formålet med fraflytningen var at undgå beskatning. Det støttes af, at ægtefællen havde søgt rådgivning om sine skatteforhold samt anmodet om bindende svar. Spørgsmålet er herefter om der nogensinde havde været tale om en reel fraflytning, og navnlig om T var vidende herom da hun foretog medvirkenshandlingerne. Ud over at ægtefællerne havde opretholdt samlivet, kom det frem under sagen, at ægtefællen ikke ved fraflytningen medbragte personlige ejendele ud over tøj og smykker, og han alene tog sporadiske ophold på forskellige hoteller i Asien. Ligeledes kom det frem, at ægtefællerne i de følgende syv år efter fraflytningen havde mellem 61 og 137 fælles rejsedage om året. Omstændighederne pegede med andre ord i retning af, at fraflytningsarrangementet alene havde været båret af ønsket om at få flere midler til rådighed til at forsøge pensionisttilværelsen med, hvilket naturligvis også tilgodeså T i kraft af deres senere papirløse ægteskab. Det er derfor svært at forestille sig, at T ikke havde været indblandet fra starten, og dermed kendte til formålet med fraflytningen, da hun underskrev separationsdokumenterne og indgik bodelingsoverenskomsten. At separationen, skilsmissen mv. var uden realitet understøttes endvidere af, at de kort tid efter afholdt et arrangement i anledning af deres sølvbryllup.

Selvom disse omstændigheder taler for, at fraflytningen var nøje planlagt af ægtefællerne og uden realitet, er det på den anden side også klart, at der alene var tale om indicier, og at der ikke som sådan var ført et egentligt bevis for T's vidererækkende forsæt. Det kan naturligvis heller ikke udelukkes, at T havde *"anset separationen, bodelingen og skilsmissen som led i en lovlig skattetænkning"*, som anført af retten. Det må konstateres at netop denne tvivl kom T til gode.

Frifindelsen skal imidlertid også ses i sammenhæng med de øvrige præmisser, hvor følgende blev anført:

"Domfældelse for medvirken til skatteunddragelse kan som udgangspunkt ske, hvis en person har bidraget umiddelbart ved afgivelse af urigtige og vildledende oplysninger til brug for ligningsmyndighederne." (min fremhævning)

Det er nærliggende at antage, at retten herved henviser til U 1989.128 H. Det underbygges af ordlyden i det fremhævede citat, der er en gengivelse af fra præmissen i U 1989.128 H. Det er ikke utænkeligt, at U 1989.128 H og den heraf følgende praksis har øvet indflydelse på sagens resultat. Sagen kan på flere punkter sammenlignes med disse afgørelser. For det første var der i sagen ikke ydet tidsmæssig nær medvirken, idet T havde underskrevet nogle dokumenter, som senere blev anvendt til at danne grundlag for skattesvigen. For det andet kan sagen sammenlignes med den frifindende dom TfS 1998.187 V, der også omhandlede tidligere ægtefæller, som dog havde opretholdt samlivet. Det er derfor heller ikke underligt, at forsvareren for T under sagen gjorde gældende, at *"der skal ganske særlige omstændigheder til, for at en ægtefælle dømmes for medvirken"*. Rettens resultat er derfor på linje med denne praksis. Der er som nævnt ikke tvivl om, at der i forarbejderne til skattekontrolloven blev taget afstand herfra, og at det var forudsat, at det ikke skulle tillægges betydning om den medvirkende havde

bidraget umiddelbart.⁹⁰ Når retten anfører, at domfældelse ”*som udgangspunkt*” kan ske i disse tilfælde, kan det dog heller ikke tages til indtægt for, at retten decideret betingede et medvirkensansvar af sådan umiddelbar og nær bistand. Det fremgår da også af dommen, at retten foretog en, mere eller mindre, konkret vurdering.

4.2. Sammenfattende

Ovenstående gennemgang af kan umiddelbart synes at give et uklart billede af anvendelsen af medvirkensansvar for fjernere medvirkenshandlinger i skattestrafferetten i nyere retspraksis. I SKM 2013.725 V fandt retten først at regionsdirektøren opfyldte betingelserne for at pålægge et medvirkensansvar, men retten endte med at afskære ansvaret ud fra en fortolkning, der byggede på, at han ikke havde bistået slagschefen eller havde kvalificeret viden, selvom det i øvrigt ikke er indiskutabelt om det faktisk var tilfældet. Denne dom synes at opstille så strenge kriterier for medvirkensansvaret, at der de facto skete en bortfortolkning af medvirkensansvaret. I TfS 2016.43 V spillede det også en rolle, hvorvidt T havde bidraget umiddelbart til ægtefællens skattesvig. Det afholdte imidlertid ikke retten fra, at foretage en vurdering af T’s forsæt. Ved denne vurdering endte en række indicier, der samlet set talte for at pålægge et medvirkensansvar, med at blive tilsidesat. Der opstilles med dommen et strengt beviskrav for medvirkensansvaret, hvorefter det formentligt vil kræve et egentligt bevis for T’s vidererækkende forsæt. Kontrasten opstår derfor særligt, når TfS 2015.777 Ø inddrages i sammenhængen. I forhold 9, der omhandlede fjerne medvirken, blev T3 dømt for medvirken. Det var i sagen klart, at T3 rådgav om reduktion af udlodning og udbytteskat. Der blev dog ikke i sagen ført et egentligt bevis for T3’s vidererækkende forsæt. Dommen opstiller altså ikke samme strenge beviskrav som SKM 2013.725 V, men retten foretog derimod en konkret bevismæssig vurdering med afsæt i strfl. § 23.

På baggrund heraf synes det vanskeligt at opstille nogle vejledende kriterier for, hvordan medvirkensansvaret i praksis forvaltes. Isoleret set er linjerne i SKM 2013.725 V og TfS 2016.43 V mere klare. Det er ud fra disse domme klart, at domstolene stadigvæk lægger vægt på, om den medvirkende har øvet umiddelbar bistand eller ej. Der er derfor muligt at påvise, at der i nyere praksis stadigvæk skelnes mellem den nære og fjerne medvirken. Det medfører, at ansvarsvurderingen i høj eller nogen grad baseres på, om den medvirkende har ydet umiddelbar bistand og domstolene synes herved at udvise en tilbageholdenhed med at pålægge et medvirkensansvar. Det er kendetegnede for begge domme, at der ved domspræmisserne sker henvisning til U 1989.128 H. Det er derfor heller ikke overraskende, at domstolene herefter stiller meget strenge, endsige umulige, krav ved vurderingen af om et medvirkensansvar kan pålægges. TfS 2015.777 Ø er på den anden side et udmærket eksempel på, at domstolene ikke altid skelner mellem fjern og nær medvirken. Det ses ikke i domspræmisserne, at det ved medvirkensvurderingen er tillagt vægt, om der medvirkende har bistået umiddelbart. Det er da også karakteristisk, at retten domfælder for medvirken af fjernere karakter og at der foretages en konkret bevismæssig vurdering.

For så vidt angår den nære medvirken er domstolene omvendt ikke tilbageholdende med at pålægge et medvirkensansvar. Det fremgår af TfS 2015.777 Ø. Det er dog ikke i sig selv bemærkelsesværdigt, idet det klart er forudsat i loven, forarbejder og retspraksis, at der kan pålægges et medvirkensansvar i disse sager. Der er derfor næppe tvivl om retsstillingen for den nære medvirken.

⁹⁰ Se hertil kapitel 3.4.1.

Det kan på baggrund heraf påvises, at der fortsat skelnes mellem den nære og fjernere medvirken. Retsstillingen kan sammenfattes sådan, at domstolene ikke tøver med at pålægge et medvirkensansvar ved nære medvirkenshandlinger, men at domstolene på den anden side er tilbageholdende med at statuere ansvar ved fjernere medvirkenshandlinger. Det kan derfor konkluderes, at der stadig gælder et område i skattestrafferetten – den fjerne medvirken – hvor medvirkensansvaret har trænge kår, idet det er tvivlsomt om strfl. § 23 i alle tilfælde har en rækkevidde, hvorefter der kan pålægges ansvar for fjernere medvirkenshandlinger, selv hvor beviserne tilsigter det.

4.3. Faktorer i retspraksis

Der kan peges på flere faktorer, som kan have indflydelse på retstilstanden. Jeg vil i det følgende pege på nogle af de faktorer, som gennemgangen af retspraksis i nogen eller særlig grad har givet anledning til.

Den første faktor er *bevismæssige problemer*. I strafferetsplejen er det anklagemyndigheden, der skal løfte bevisbyrden.⁹¹ Anklagemyndigheden skal føre bevis for samtlige gerningsmomenter samt de subjektive betingelser for at pålægge straf. Princippet in dubio pro reo medfører, at anklagemyndigheden ikke alene har bevisbyrden, men også må løfte bevisbyrden i en sådan udstrækning, at der ikke længere kan rejses rimelig tvivl om den tiltaltes skyld. Det er karakteristisk for netop skattesvig, at der en væsentlig tidsmæssig adskillelse mellem medvirkenshandlingen og forbrydelsens fuldbyrdelse. Ved en disposition foretaget i januar måned, må medvirken i til skattesvig teoretisk set bedømmes i forhold til de indkomstoplysninger, der skal indgives den 1. juli det følgende år.⁹² Anklagemyndigheden skal altså bevise – ud over enhver rimelig tvivl – at den medvirkende var på det rene med, at denne medvirkede til den sene skattesvig. Ved eksempelvis udeholdelse skal beviset altså omfatte den medvirkendes viden om, at en omsætning, udbytte el.lign. ikke ville blive indberettet, endda muligvis over 12 måneder efter. Det er derfor klart, at det meget brede tilregningskrav hos den medvirkende i bevismæssig henseende vil være vanskeligere at dokumentere, jo fjernere medvirkenshandlingen befinder sig fra hovedmandens strafbare skatteangivelse. Det er da også muligt at påvise, at beviserne for det vidererækkende forsæt – eller mangel herpå – har været afgørende i praksis. Det kommer f.eks. til udtryk i TfS 2016.43 V, hvor retten finder det ”betænkeligt at anse det for bevist” at den medvirkendes handlinger ”havde til formål at dække over (hovedmandens) bopælsforhold”. I denne sammenhæng må sagen dog fremhæves som speciel, idet medvirkenshandlingen bestod her bl.a. i en separation og bodeling, som blev gennemført i 2003. Selve skattesvigen blev først opdaget omkring 2011.

Den anden faktor er *betydningen af praksis*. Helt overordnet kan det konstateres, at SKM 2013.725 V og TfS 2016.43 V adskiller sig fra TfS 2015.777 Ø på ét meget centralt punkt. Nemlig at der i domspræmisserne til de to førstnævnte afgørelser – mere eller mindre eksplicit – henvises til U 1989.128 H og den praksis der udsprang heraf, hvilket ikke er tilfældet for sidstnævnte afgørelse. Det er formentlig hovedårsagen til, at dommene falder forskelligt ud. Det er naturligvis ikke overraskende af domstolene har en tilbøjelighed til at frifinde under henvisning til den frifindende praksis der udviklede sig med U 1989.128 H. Det er dog som allerede påpeget berettiget at rejse tvivl om dommens præjudikatværdi, især efter lovændringen i 1999 og højesteretsdommen U 2003.1183 H. Det kan på denne baggrund påvises, at den U 1989.128 H og den frifindende praksis fra 1990’erne til stadighed øver indflydelse i nyere retspraksis. Det mest klare eksempel er SKM 2013.725 V, hvor det i præmisserne fremhæves,

⁹¹ Jf. forudsætningsvis retsplejelovens § 96

⁹² Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 109

at ”strafansvar for medvirken skal vurderes på baggrund af straffelovens § 23, stk. 1, og retspraksis, herunder afgørelsen U 1989.128 H”. Det er derfor min opfattelse, at dommene isoleret set udgør en indskrænkelse af medvirkensansvaret, som der ikke er belæg for. Dermed spøger U 1989.123 H til stadighed i kulissen og udgør en ikke ubetydelig retlig faktor, når domstolene skal bedømme medvirkensansvaret. Bestræbelserne på at ændre retstilstanden kan derfor ikke siges at have slået fuldt ud igennem, idet det dog bemærkes, at der findes eksempler på domfældelse for fjernere medvirkenshandlinger. Det kan derfor ikke afvises, at lovændringen i 1999 var helt uden betydning. Vagn Greve anførte i 2004, at en fejlfortolkning har slået rod.⁹³ Meget tyder altså på, at rødderne er dybt forankret. En medvirkende faktor hertil kan være, at nogle forsvarer har held med at påberåbe sig disse afgørelser, hvilket støttes af forsvarsadvokaten Kåre Pihlmann.⁹⁴ Det kan samtidig forklare den mere eller mindre vilkårlige retsstilling.

Den tredje faktor er *vedkommende person*. Det er i øjnefaldende, at der i de ovenfor behandlede domme alene statueres et medvirkensansvar for fjernere medvirkenshandlinger, hvor den medvirkende er rådgiver og har en professionel baggrund. Det kan muligvis have en sammenhæng med, at der i relation til de faktiske omstændigheder kan lægges vægt på normative momenter ved bedømmelsen af vedkommendes forsæt, såsom faglige kompetencer og karakteren af den strafbare gerning.⁹⁵ Dette indicerer en strengere vurdering af strafansvaret for professionelle aktører, hvilket tillige understøttes af sagernes forskellige udfald til trods for at der ikke i nogen af sagerne var et egentligt fældende bevis. Det kan derfor ikke afvises, at det har betydning om den medvirkende er professionel aktør, ægtefælle eller noget helt tredje. For så vidt angår ægtefæller blev det som nævnt under en af sagerne gjort gældende, at der skal ganske særlige omstændigheder til, for at en ægtefælle kan dømmes for medvirken. Selvom synspunktet ikke ses støttet i den juridiske teori, findes støtte i praksis, jf. den omtalte TfS 1998.187 V. Det kan derfor heller ikke udelukkes, at ægtefæller generelt bedømmes mildere i praksis.

5. Samarbejdet mellem skattemyndighederne og anklagemyndigheden

I nærværende kapitel vil jeg berøre samarbejdet mellem skattemyndighederne og politi- og anklagemyndigheden, og gøre mig nogle overordnede overvejelser om, hvorvidt dette samarbejde kan have betydning for medvirkensansvaret. I den sammenhæng rettes fokus særligt mod de processuelle aspekter herunder tiltalepraksis i skattestraffesager.

5.1. Den administrative straffesags gang

Skattestrafferetten er karakteriseret ved, at det er skattemyndighederne, der kontrollerer overholdelsen af skattelovgivningen. Der er derfor også skattemyndighederne, der står for at oplyse en skattesag. Det sker bl.a. på baggrund af oplysninger, som skatteyderen har indsendt til skattemyndighederne, samt de administrative kontrol- og tilsynsbeføjelser. Når en sag er oplyst på en sådan måde, at der er grundlag for at antage, at skatteyderen har overtrådt skattelovgivningen, skal der tages stilling til, hvorvidt der skal gøres et strafansvar gældende. Den strafferetlige vurdering sker enten på grundlag af de sagsakter, der foreligger, eller på grundlag af de pågældende akter suppleret med en forhandling med en pågældende skatteyder.⁹⁶

Det er i første omgang indsatsmedarbejderen, der behandler spørgsmålet om ændring af skatteansættelsen, som foretager en vurdering af, om det skal undersøges, om der er begået noget

⁹³ Greve, Det strafferetlige ansvar, s. 292, n. 68

⁹⁴ L 13 om lovforslag til skattekontrolloven, Bilag 6, s. 5.

⁹⁵ Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, s. 75

⁹⁶ Albrechtsen & Rønfeldt, Skattestrafferet, s. 67

strafbart.⁹⁷ Hvis indsatsmedarbejderen finder, at dette er tilfældet, overgår sagen til skattemyndighedernes straffesagsenhed, som foretager den strafferetlige vurdering. I de sager, hvor skattemyndighederne ikke har kompetencen til at afslutte sagen med et bødeforlæg, sender skattemyndighederne en anmeldelse til politiet med begæring om, at sagen skal indbringes for retten af anklagemyndigheden.⁹⁸ Dette betegnes som en tiltalebegæring.

5.2. Tiltalebegæring og tiltalerejsning

Det er naturligt, at skattemyndighederne har fokus på det skatteretlige pligtsubjekt. Det er der flere årsager til. For det første har de administrative kontrol- og tilsynsbeføjelser typisk pligtsubjektet som adressat. For det andet er det en naturlig følge af det forvaltningsretlige specialitetsprincip. For det tredje påhviler det pligtsubjektet at efterbetale den skyldige skat i overensstemmelse med den materielle skatte- og afgiftslovgivning uanset årsagen til den for lidt erlagte skat.⁹⁹

Der er en risiko for, at det i skatteretten markante pligtsynspunkt kan påvirke den strafferetlige vurdering hos skattemyndighederne. Denne risiko kan frygtes at manifestere sig i, at der ikke sker en traditionel strafferetlige vurdering i den pågældende sag, herunder en vurdering af, hvorvidt der er grundlag for at rette et strafferetligt ansvar mod eventuelt andre deltagere, der i den konkrete sag ikke er pligtsubjekter. Det problematiske heri er, at det netop er skattemyndighedernes vurdering, der danner grundlag for tiltalebegæringen. Der foretages i realiteten et indirekte et valg af ansvarssubjekt på dette stadige. Hvis dette valg er præget af skattemyndighedernes fokus mod lovens pligtsubjekt, kan der herved ske beskæring af sagen, således at tiltalebegæringen begrænses til netop skattesubjektet.

Toftegaard Nielsen, har beskrevet samarbejdet mellem anklagemyndigheden og skattemyndighederne. Forfatteren anfører, at anklagemyndigheden opfatter sig selv om specialmyndighedernes "forlængede arm", og at der som altovervejende hovedregel rejses sager på baggrund af tiltalebegæringen med de påstande der ønskes nedlagt.¹⁰⁰ Det støttes af *Lund Madsen*, der på baggrund af sin erfaring som anklager tilslutter sig *Toftegaard Nielsens* opfattelse af samarbejdet.¹⁰¹

Idet skattemyndighedernes tiltalebegæring øjensynligt lægges til grund for udarbejdelsen af anklageskriftet, vil det selvsagt have betydning for anklagemyndighedens tiltalepraksis. Selvom det er klart, at anklagemyndigheden ikke er bundet af skattemyndighedernes tiltalebegæring, er det bemærkelsesværdigt, at skattemyndighederne er tillagt en form for klageadgang i tilfælde af uenighed om afgørelsen af tiltalespørgsmålet eller udformningen af tiltalen.¹⁰² Sagen skal i så fald forelægges for statsadvokaten. Det er med til at underbygge forståelsen af den indflydelse som skattemyndighederne har i disse sager.

På baggrund af min gennemgang af retspraksis er det muligt at konkludere, at der alene findes et meget begrænset antal afgørelser, hvor der rejses tiltale for medvirken herunder især fjernere medvirken, hvor den medvirkende ikke kan siges at havde den i praksis krævede nære og direkte tilknytning til det strafbare forhold. Det kan derfor ikke udelukkes, at skatterettens markante pligtsynspunkt til stadighed har indflydelse på anklagemyndighedens tiltalepraksis. Hvis

⁹⁷ Albrechtsen & Rønfeldt, Skattestrafferet, s. 67

⁹⁸ JV 2021-1, AC.3.1.1.1.

⁹⁹ Lund Madsen, Strafbar medvirken i erhvervsforhold, s. 347

¹⁰⁰ Toftegaard Nielsen, Særlovgivningen - Forvaltningstvung eller straf, s. 17 ff.

¹⁰¹ Lund Madsen, Strafbar medvirken i erhvervsforhold, s. 353

¹⁰² RM 6/1994, afsnit 3.1.1.

det er tilfældet, har det den afledte effekt, at anvendelsesområdet for strfl. § 23 beskæres på administrativt plan.

Lund Madsen beskriver i sin ph.d.-afhandling sagsforløbet i TfS 2009.274 V, der blev ført af *Lund Madsen* som anklager. Han beskriver, at han på baggrund af skattemyndighedernes tiltalebegæring undrede sig over, at en person, der ifølge *Lund Madsen* havde været drivkraften i en af de implicerede virksomheder, ikke var begæret tiltalt for medvirken i det pågældende forhold. Skattemyndighederne mente, at det var irrelevant, idet det efter deres opfattelse ikke var muligt at få noget dømt for medvirken i skatte- og afgiftssager. Dette til trods for, at der ifølge *Lund Madsen* var det fornødne bevismæssig belæg. Forfatteren erfarede efterfølgende, at der var tale om en fastgroet opfattelse af medvirkensansvarets i disse sager.¹⁰³

Hvorvidt denne opfattelse stadig hersker hos skattemyndighederne, har desværre ikke været mulig at efterprøve. Det er dog værd at fremhæve, at der i den juridiske litteratur siden 1990'erne har været en opfattelse af, at der i skattestraffesager gælder et indskrænket medvirkensansvar. Denne opfattelse er stadig fremtræden i den skattestrafferetlige litteratur herunder især hos *Pedersen*.¹⁰⁴ Det er derfor ikke en helt fjern tanke, at skattemyndighederne deler samme opfattelse som *Pedersen*.

Hvis det kan lægges til grund, at skattemyndighedernes opfattelse af medvirkensansvaret med *Lund Madsens* ord er "fastgroet" og stadigvæk hersker hos skattemyndighederne, kan det være med til at forklare, hvorfor der foreligger meget få afgørelser vedrørende fjernere medvirken. Den specielle opfattelse af medvirkensansvaret kommer naturligvis til at udgøre en medvirkende faktor til, at der sjældent rejses tiltale for medviren i skattestraffesager. Især henset til at skattemyndighedernes tiltalebegæring formentligt ofte lægges til grund af anklagemyndigheden.

6. Fremtidsperspektiver for medvirkensansvaret

I det følgende behandles summarisk uddrag fra den nye skattekontrollov, der trådte i kraft den 1. januar 2019. Initiativer rettet mod strfl. § 23 har i den forbindelse interesse.

Den tidligere V-regering, senere VLAK-regering, gennemførte i deres regeringsperiode fra 2015 til 2019 en række ændringer på skatteområdet, der gik under navnet "retssikkerhedspakker". Som en del af regeringens *Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning*, blev lovforslag L 13 om forslag til skattekontrollov enstemmigt vedtaget i folketinget. Loven trådte i kraft den 1. januar 2019¹⁰⁵. Med 2019-skattekontrolloven blev bestemmelsen om aktivt skattesvig flyttet til skl. § 82. Bestemmelsen er en videreførelse af det strafbare gerningsindhold i den tidligere skl. § 13¹⁰⁶, uden at der er fortaget større indholdsmæssige ændringer.¹⁰⁷ Med den nye skattekontrollov blev henvisningen til strfl. § 23 samtidig ophævet.

Ophævelsen af henvisningen til strfl. § 23 skal imidlertid ikke tages til indtægt for, at det almindelige medvirkensansvar ikke længere skal gælde ved aktivt skattesvig. Det fremgår af

¹⁰³ Lund Madsen, *Strafbar medvirken i erhvervsforhold*, s. 370 ff. – Lund Madsen udvidede efterfølgende tiltalen og vedkommende blev dømt i både by- og landsret.

¹⁰⁴ Jf. f.eks. Pedersen, *Skatte- & afgiftsstrafferet*, s. 30, s. 105 ff. & 248, Pedersen, SR.2000.429, s. 1.

¹⁰⁵ lov nr. 1535 af 19. december 2017

¹⁰⁶ Lov nr. 539 af 17. december 1971

¹⁰⁷ Bonde Eriksen m.fl. (2019), s. 540 (SKL m. komm.)

lovforslaget, at det almindelige medvirkensansvar stadig gælder, og at *"den almindelige forståelse af medvirkensansvaret omfatter både den medvirken, der er direkte relateret til fuldbyrdelsen af en overtrædelse, og medvirkenshandlinger, der ligger tidligere i forløbet."*¹⁰⁸ Det er formentlig årsagen til, at det i lovforslaget blev anført, at henvisningen ansås unødvendig.¹⁰⁹

Det fremgår af udvalgsbehandlingen at Skatteministeriet havde fokus på problemet med anvendelsen af medvirkensansvaret i skattestrafferetten i forbindelse med det lovforberedende arbejde.¹¹⁰ Om den nærmere begrundelse for at fjerne henvisningen til strfl. § 23, blev det anført: *"Hermed undgås det at sende et signal om, at der gælder et særligt medvirkensansvar på skattestrafferettens område"*.¹¹¹

Der foreligger endnu ikke praksis om fjernere medvirken efter den nye bestemmelse, og det er derfor ikke muligt at vurdere, om lovændringen har fået indflydelse på retstilstanden. Det må derfor forblive et åbent spørgsmål. Jeg stiller mig imidlertid skeptisk overfor, om retstilstanden vil normalisere sig, således at domstolene igen vil anvende medvirkensansvaret uden begrænsninger. Min gennemgang af nyere praksis viser, at der stadigvæk er usikkerhed om rækkevidden af medvirkensansvaret ved fjernere medvirkenshandlinger, jf. SKM 2013.725 V og TfS 2016.43 V. Det er efter min opfattelse utopisk at tro, at domstolene i disse sager når deres resultat, fordi henvisningen til strfl. § 23 i den tidligere skl. § 13 sender et signal om, at der gælder noget særligt i relation til aktivt skattesvig. Derimod er det min opfattelse, at det i nogen grad kan skyldes bevismæssige udfordringer og helt overvejende retspraksis i henhold til U 1989.128 H.

Udviklingen i skattestrafferetten viser, at en lovændring ikke i sig selv er tilstrækkelig. Ved lovændringen i 1999 forsøgte man at i høj grad at præcisere, at strfl. § 23 i fuldt omfang skulle finde anvendelse ved medvirken til skattesvig. Det ses ikke, at det i praksis hverken er blevet forstået eller forvaltet i den ønskede udstrækning. Spørgsmålet er derfor, om tiden ikke er moden til at prøve endnu en sag om fjernere medvirken for Højesteret. Idet der ikke foreligger nogen højesteretsafgørelse, der vedrører forhold efter lovændringen i 1999, er det ikke en fjern tanke, at det netop kunne bidrage til en ændring af retstilstanden. Det vil formentlig kræve en udførlig gennemgang af bemærkningerne til både 1999-loven og 2017-loven. En sådan afgørelsen smh. U 2003.1183 H vil formentlig kunne skabe den fornødne ballast.

Medvirkensansvaret er næppe blevet mere *"klar og præcis"*. Fejlfortolkningen har vist sig at være særdeles sejlivet, og uden en ny højesteretsafgørelse vil den formentlig også i fremtiden yde indflydelse på medvirkensansvaret i skattestrafferetten – også med skattekontrolloven anno 2019.

¹⁰⁸ FT, 2017/18, Tillæg A, L 13 om lovforslag til skattekontrolloven, pkt. 3.9.2.2.

¹⁰⁹ FT, 2017/18, Tillæg A, L 13 om lovforslag til skattekontrolloven, pkt. 3.9.2.2.

¹¹⁰ FT, 2017/18, Tillæg B, L 13 om lovforslag til skattekontrolloven, svar på spørgsmål 12 af 15. november 2017

¹¹¹ FT, 2017/18, Tillæg B, L 13 om lovforslag til skattekontrolloven, svar på spørgsmål 12 af 15. november 2017

7. Konklusion

Afhandlingen har belyst rækkevidden af medvirkensansvaret på skattestrafferettens område.

Medvirkensansvaret efter strfl. § 23 rammer efter sit indhold *enhver* deltager i et kriminelt handlingsforløb, hvis bistanden kan karakteriseres som enten tilskyndelse, råd eller dåd, uanset hvor fjern medvirkenshandlingen er i forhold til den strafbare handling. Medvirkensansvaret begrænses alene af de almindelige ansvarsbetingelser herunder navnlig kravet om tilregnelser, der skal omfatte selve handlingen, at et gerningshold realiseres og den nærmere sammenhæng med realiseringen heraf. Strfl. § 23 finder anvendelse i såvel straffeloven som speciallovgivningen, herunder ved aktivt skattesvig skl. § 82 (tidligere skl. § 13).

I den skattestrafferetlige praksis var det oprindelige udgangspunkt, at fjernere medvirkenshandlinger resulterede i strafansvar, indtil Højesteret i U 1989.128 H hjemviste en tilståelses-sag til fornyet behandling. Ved sagens genoptagelse, TfS 1990.52 V, blev Højesterets budskab fejlfortolket, hvilket ledte til en indskrænkelse af medvirkensansvaret, hvorefter alene personer der med kvalificeret forsæt ydede umiddelbar bistand ved afgivelsen af urigtige oplysninger mv. kunne straffes. Retsstillingen kulminderede i 1998, hvor domstolene bevægede sig helt væk fra at foretage en bevismæssig vurdering, og det blev nærmest straffrit at medvirke til skattesvig ved fjernere medvirkenshandlinger. Ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 blev det præciseret, at også fjernere medvirken kunne straffes og en henvisning til strfl. § 23 blev indsat i skl. § 13. I U 2003.1183 H slog Højesteret endelig fast, at § strfl. § 23 omfatter alle medvirkenstilfælde uanset om bistanden er umiddelbar eller ej.

På baggrund af en undersøgelse af nyere retspraksis, er det påvist, at der fortsat skelnes mellem den nære og fjernere medvirken i praksis. Der findes også i nyere praksis tilfælde, hvor domstolene tillægger det vægt, om der er ydet umiddelbar bistand ved afgivelsen af urigtige oplysninger mv. Retsstillingen kan sammenfattes sådan, at domstolene ikke tøver med at pålægge et medvirkensansvar ved nære medvirkenshandlinger, men er tilbageholdende med at pålægge medvirkensansvar ved fjernere medvirkenshandlinger. På denne baggrund konkluderes det, at der gælder et område i skattestrafferetten, hvor medvirkensansvaret er indskrænket, idet det i praksis er tvivlsomt om strfl. § 23 i alle tilfælde har en rækkevidde, hvorefter der kan pålægges ansvar for fjernere medvirkenshandlinger, selv hvor beviserne tilsigter det.

Retsstillingen kan skyldes bevismæssige problemer og individuelle forudsætninger. Det er dog påvist, at retstillingen overvejende skal ses i lyset af den retsudvikling der fulgte efter U 1989.128 H. Det konkluderes, at denne retspraksis isoleret set udgør en indskrænkelse af medvirkensansvaret i nyere tid. Endelig peges der på, at samarbejdet mellem skattemyndighederne og anklagemyndigheden kan være medvirkende til, at der sjældent rejses tiltale for medviren i skattestraffesager.

Bestemmelsen om aktivt skattesvig blev i 2019 flyttet til skl. § 82, hvor henvisningen til strfl. § 23 udgik. Det får formentligt ingen indflydelse i fremtiden uden en ny afgørelse fra Højesteret.

8. Kildefortegnelse

Litteratur

- Baumbach, Trine & Elholm, Thomas: *Strafferettens almindelige del – det strafferetlige ansvar*, 1. udg., Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, København, 2020 (Baumbach & Elholm, Strafferettens almindelige del)
- Christensen, M. Hanne, Bonde Eriksen, Hans Henrik & Holm, Leo: *Skattekontrolløven med kommentarer*, 1. udg. Karnov Group, København, 2019 (Christensen, Bonde Eriksen & Holm, Skattekontrolløven med kommentarer)
- Elholm, Thomas, Jakobsen, Morten Niels & Lund Madsen, Lasse: *Kommenteret straffelov, almindelig del*, 11. udg., Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, København, 2019 (Elholm, Jakobsen & Lund Madsen, Kommenteret straffelov, alm. del)
- Evald, Jens: *Juridisk teori, metode og videnskab*, 1. udg., Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, København, 2016 (Evald, Juridisk teori, metode og videnskab)
- Greve, Vagn: *Det strafferetlige ansvar*, 2. udg., Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, København, 2004 (Greve, Det strafferetlige ansvar)
- Hurwitz, Stephan & Waaben, Knud: *Den danske kriminalret, Almindelig del*, 4. udg., Gad Jura, København, 1971 (Hurwitz & Waaben, Den danske kriminalret, alm. del)
- Langsted, Lars Bo: *Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar*, 1. udg., Forlaget Thomson, København, 2007 (Langsted, Rådgivning II – det strafferetlige medvirkensansvar)
- Langsted, Lars Bo: *Waaben, Strafferettens almindelige del*, 6. udg. Karnov Group, København, 2015 (Langsted, Waaben, Strafferettens almindelige del)
- Lund Madsen, Lasse: *Strafbar medvirken i erhvervsforhold*, 1. udg. Thomson Reuters, København, 2009 (Lund Madsen, Strafbar medvirken i erhvervsforhold)
- Pedersen, Jan: *Skatte- & afgiftsstrafferet*, 4. udg. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, København, 2019 (Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet)
- Pedersen, Jan: *Skatteudnyttelse*, Gads Forlag, Aarhus, 1989 (Pedersen, Skatteudnyttelse)
- Stenkær Albrechtsen, Tobias & Rønfeldt, Thomas, *Skattestrafferet*, 1. udg. Karnov Group, København, 2014 (Albrechtsen & Rønfeldt, Skattestrafferet)
- Toftegaard Nielsen, Gorm: *Strafferet I - Ansvar*, 4. udg., Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, København, 2013 (Toftegaard Nielsen, Strafferet I - Ansvar)
- Toftegaard Nielsen, Gorm: *Festskrift til Jan Pedersen: Strafferet – Ny vin på to gamle flasker*, 1. udg., Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, Aarhus, 2011 (Toftegaard Nielsen, Festskrift til Jan Pedersen)
- Waaben, Knud & Langsted, Lars Bo: *Strafferettens almindelig del I: Ansvarslæren*, 5. udg., Karnov Group, København, 2012 (Waaben & Langsted, alm. del, Ansvarslæren)
- Waaben, Knud: *Strafferettens ansvarslære*, Gads Forlag, Vojens, 1987 (Waaben, Strafferettens ansvarslære)
- Waaben, Knud: *Det kriminelle forsæt*, Gyldendal, København 1957

(Waaben, Det kriminelle forsæt)

Artikler

- Amstrup, Michael: SR.2003.173, *Udviklingen i skattestrafferetten gennem 100 år* (Amstrup, SR.2003.173)
- Pedersen, Jan: SR.2019.247, *Straffebestemmelserne i den nye skattekontrollov - hvad er opretholdt og hvad er ændret?* (Pedersen, SR.2019.247)
- Pedersen, Jan: SREV2012.6.7, *Rådgiveransvar i skattesager - navnlig om medvir- kensansvaret ved skatte og afgiftsunddragelser* (Pedersen, SREV2012.6.7)
- Pedersen, Jan: SR.2000.429, *Skatte- og afgiftsstrafferet - Udvalgte domme i perioden 1.5.-31.10.2000* (Pedersen, SR.2000.429)
- Pedersen, Jan: SR.1998.190, *Skatte- og Afgiftsstrafferet – kommentarer til udvalgte domme i perioden 1.11.1997 - 30.4.1998* (Pedersen, SR.1998.190)
- Toftegaard Nielsen, Gorm: U.1998B.336, *Er det strafbart at få lavet sort arbejde? - om medvirken inden for skattestrafferetten* (Toftegaard Nielsen, U.1998B.336)
- Toftegaard Nielsen, Gorm: *Særlovgivningen - Forvaltningstvung eller straf*, Nordisk Tidsskrift for Kriminalvidenskab, årgang 81, nr. 1. (Toftegaard Nielsen, Særlovgivningen, Forvaltningstvung eller straf)

Love og lovebekendtgørelser

- *Straffeloven (strfl.)*
LBKG nr. 1650 af 17. november 2020
Lov nr. 126 af 15. april 1930
Almindelig borgerlig Straffelov af 10. februar 1866
- *Skattekontrolloven (skl.)*
Lov nr. 1535 af 19. december 2017
Lov nr. 388 af 2. juni 1999
Lov nr. 539 af 17. december 1971

Betænkninger

- Betænkning nr. 1289/1995, Straffelovrådets betænkning om juridiske personers bøde- ansvar (Betænkning nr. 1289/1995)

Lov- og beslutningsforslag

- Folketingstidende (FT), 2017/18, Tillæg A
- Folketingstidende (FT), 1998/99, Tillæg A
- Folketingstidende (FT), 1971/72, Tillæg A

Udvalgsspørgsmål og udvalgsdokumenter

- Folketingstidende (FT), 2017/18, Tillæg B
L 13 om lovforslag til skattekontrolloven, svar på spørgsmål 12 af 15. november 2017
L 13 om lovforslag til skattekontrolloven, Bilag 6, Henvendelse af 13. november 2017 fra Juridisk Institut, Aarhus Universitet, Aarhus, Lasse Lund Madsen
- Folketingstidende (FT), 1991/92 (2. samling), Forhandlinger

Vejledninger og meddelelser

- Den juridiske vejledning 2021-1, SKAT (JV 2021-1)
- Rigsadvokatens Meddelelse nr. 5/1999, Strafansvar for juridiske personer, revideret 17. april 2015 (RM 5/1999)
- Rigsadvokatens Meddelelse, nr. 6/1994, *Særlov - Samarbejdet med særmyndigheder i særlovssager*, revideret 16. juli 2014 (RM 6/1994)

Domsregister

Skatteministeriets nyhedsformidling (SKM):

- SKM 2015.721 Ø
- SKM 2013.725 V
- SKM 2005.325 V
- SKM 2004.94 V

Tidsskrift for Skatter og afgifter (TfS):

- TfS 2016.43 V
- TfS 2015.777 Ø
- TfS 2009.274 V
- TfS 1998.187 V
- TfS 1998.317 Ø
- TfS 1993.584 V
- TfS 1990.52 V
- TfS 1989.646 Ø

Ugeskrift for Retsvæsen (UfR/U):

- U 2003.1183 H
- U 1989.128 H

Andre domssamlinger:

- Statsskattedirektoratet, Retssagsafdelingen: *Domme i skattesager rejst i henhold til skattekontrolloven*: Statsskattedirektoratet informerer, bd. 1-5., København, 1971
Dom nr. 1264 VLD
Dom nr. 1272 VLD
Dom nr. 1277 VLD