



Til medlemmerne af Skatteudvalget

Vedr. L 13 Forslag til ny skattekontrollov – særligt om strafansvaret for medvirken til skattesvig

Det er tiltrængt med en ny og forenklet skattekontrollov. Mine bemærkninger i det følgende angår derfor alene strafansvaret for medvirken til skattesvig i forskellige situationer, hvor jeg ønsker at gøre Skatteudvalgets medlemmer opmærksom på nogle særlige problemstillinger, herunder at det i de sidste tre årtier i praksis har været vanskeligt at straffe andre end selve skatteyderen for skattesvig.

1. Kort om dansk rets vidtrækkende medvirkensansvar – straffelovens § 23

Straffelovens § 23 om strafbar medvirken er særdeles vidtrækkende og omfatter "alle, der ved tilskyndelse, råd eller dåd har medvirket til gerningen". Efter ordlyden er det svært at forestille sig en handling eller adfærd, der ikke vil kunne rammes af bestemmelsen. Ofte anføres det, at § 23 omfatter både fysisk og psykisk medvirken ("tilskyndelse"). Dertil kommer, at også passiv medvirken i et vist omfang kan straffes.

Efter bestemmelsen sondres der retligt set ikke mellem gerningsmænd/hovedmænd og medvirkende. "Alle" er i bogstaveligste forstand omfattet. Når man i dansk ret taler om medvirken, betyder det slet og ret at tage del i udførelsen af en forbrydelse (og ikke at deltage i udførelsen af en "andens" forbrydelse).

Der stilles heller ikke krav om, at medvirkenshandlingen skal have været tjenlig i forhold til at realisere forbrydelsen. Selv den person, der bistår på den mest klodsede og unyttige vis, vil kunne straffes. Det afgørende for afgrænsningen af medvirkensansvaret er derfor, om man deltog i forbrydelsen med den fornødne kriminelle tilregnelser i form af forsæt eller efter omstændighederne uagtsomhed. På skattestrafferettens område kan der både straffes for forsætlig og groft uagtsom medvirken.

Internationalt set er der – både med hensyn til bestemmelsens opbygning og rækkevidde – tale om en ret enestående bestemmelse. Vi behøver i dansk ret ikke særskilte bestemmelser for at kunne ramme tidsmæssigt adskilte og fjernere medvirkenshandlinger. Vi har heller ikke – som i mange andre lande – behov for særbestemmelser om f.eks. kriminelle komplotter ("conspiracy"). Straffelovens § 23 udgør i sig selv det fornødne hjemmelsgrundlag.

Juridisk Institut

Lasse Lund Madsen
Professor

Dato: 13. november 2017

Direkte tlf.: +45 8716 5141
E-mail:
lundmadsen@law.au.dk
Web:
au.dk/lundmadsen@law

Afs. CVR-nr.: 31119103

Side 1/7

I en del fagministerier er forståelsen af det vidtrækkende danske medvirkensansvar ikke i tilstrækkelig grad erkendt (eller forstået). Det har gennem årene givet anledning til problemer, når der på forskellige lovområder er givet særlige medvirkensbestemmelser i den (fejlagtige) tro, at dette var nødvendigt for at kunne ramme en særlig persongruppe eller denne eller hin handling.

2. Gælder der et særligt indskrænket medvirkensansvar på skattestrafferettens område?

På trods af den lovmæssigt enkle udformning af straffelovens § 23 har medvirkensansvaret på skatte- og afgiftsstrafferettens område gennem de seneste snart 30 år levet en omtumlet tilværelse. Som følge af landsretternes fejlfortolkning af en højesteretsdom fra 1989 (U 1989.128 H) var det op gennem 1990'erne næsten straffrit at medvirke til skattesvig. Der opstod en retspraksis, hvor kun personer, der havde ydet skatteyderen en umiddelbar bistand ved afgivelsen af urigtige oplysninger til myndighederne, kunne straffes for medvirken.

Denne fejlagtige retsstilling kulminerede med to domme fra henholdsvis Vestre og Østre Landsret i 1998, hvorefter medvirkensansvaret i praksis helt blev bortfortolket.

I Tfs 1998.187 V frifandt Vestre Landsret således en ægtefælle, der bistod sin mand, der var restauratør, med helt systematisk at udeholde 10 % af omsætningen. Hendes rolle var ellers alt andet end perifer, idet hun var daglig bestyrer og regnskabsfører (!) i restauranten, som hendes mand ejede. Det var alene manden, der som det formelle skattesubjekt blev dømt.

I Tfs 1998.387 Ø frifandt Øste Landsret to personer på trods af, at disse havde bistået med at udfærdige to fiktive provisionsnotaer, der af en tredje person (som blev dømt for skattesvig) var blevet benyttet til at opnå et uberettiget skattemæssigt fradrag, der førte til en skatteunddragelse på ca. 750.000 kr.

Denne retsstilling var i klar modstrid med det vidtrækkende danske medvirkensansvar efter straffelovens § 23. Daværende professor i strafferet ved Københavns Universitet, *Vagn Greve*, har talt om en "fejlfortolkning har slået rod".

Min forgænger som strafferetsprofessor ved Aarhus Universitet, *Gorm Toftegaard Nielsen*, kritiserede ligeledes retspraksis. Han anførte i en artikel i Ugeskrift for Retsvæsen (U 1998B.336), at "praksis synes reelt at have udviklet sig til en udelukkelse af straffelovens medvirkensregel vedrørende skattesvig". På den baggrund anbefalede han, at der blev indsat en udtrykkelig henvisning til medvirkensbestemmelsen i straffelovens § 23.

Dette skete ved lov nr. 388 af 2. juni 1999. Meningen var efter lovforarbejderne at foretage et opgør med fejlfortolkningen. Det bemærkes, at det ligger fast, at der var tale om en fejlfortolkning fra landsretternes side. Udover at det turde være oplagt, at det aldrig har været

¹ *Vagn Greve*: Det strafferetlige ansvar, s. 128, note 68.

meningen, at det i praksis næsten skulle være straffrit at medvirke til skattesvig, så fremgår det af Højesterets voteringsprotokoller fra 1989-dommen, som *Gorm Toftegaard Nielsen* har haft adgang til, at Højesteret først og fremmest hjemviste sagen til landsretten som følge af sjusket og ringe sagsoplysning.

Højesteret har i en senere dom fra 2003 (U 2003.1183 H) udtalt, at straffelovens § 23 finder anvendelse. Men det beror naturligvis – som i en hvilken som helst anden straffesag – på en konkret bevismæssig vurdering, om der er grundlag for at gøre et medvirkensansvar gældende. I virkeligheden var det præcist det samme, Højesteret nåede frem til i 1989-dommen, men dette blev misforstået formentlig som følge af nogle lidt uklare præmisser og sagens specielle omstændigheder.

Problemet er blot, at denne konkrete bevismæssige vurdering af medvirkensansvaret reelt ikke fandt sted op gennem 1990'erne som følge af landsretternes bortfortolkning af medvirkensansvaret.

3. Hvordan er medvirkensansvaret blevet praktiseret i nyere tid?

Med lovændringen fra 1999 og 2003-dommen fra Højesteret kunne det være nærliggende at tro, at forholdet herefter var blevet bragt i orden. En del tyder på, at en sådan konklusion vil være forhastet. Lad mig i det følgende give nogle eksempler herpå:

Da jeg som erhvervsforsker med delt tid i anklagemyndigheden og på Aarhus Universitet skrev min ph.d.-afhandling "Strafbar medvirken i erhvervsforhold", blev jeg under arbejdet med en større sag i 2005/2006 – altså 6-7 år efter lovændringen fra 1999 – opmærksom på, at SKAT fortsat opfattede retsstillingen således, at der gjaldt et særligt indskrænket medvirkensansvar på skatte- og afgiftsstrafferettens område. SKAT havde derfor i vidt omfang undladt at begære en person – der ellers fremstod som bagmanden – tiltalt ud fra en betragtning om, at det var meget vanskeligt at få dømt nogen for medvirken.²

Sagen blev et sjældent eksempel på, at anklagemyndigheden (in concreto undertegnede) af egen drift udvidede tiltalen i forhold til det af SKAT anbefalede. Ved byretten blev vedkommende idømt 2½ års fængsel, og retten anførte, at personen havde været "*drivkraften bag samtlige de implicerede virksomheder*". Landsretten lagde ved straffastsættelsen tilsvarende vægt på, at tiltalte havde haft "*en meget aktiv rolle i forbindelse med momsunddragelserne*". Det er i lyset af disse udtalelser tankevækkende, at han oprindeligt stod til kun i begrænset omfang at blive tiltalt.

Domfældelsen er dog samtidig et vidnesbyrd om, at retsstillingen efter 1999-lovændringen og Højesterets dom i 2003 i nogen grad har normaliseret sig. Der foreligger imidlertid ikke i nyere tid en samlet undersøgelse af medvirkensansvarets udstrækning inden for skatte-

² Forløbet er udførligt beskrevet i min ph.d.-afhandling "Strafbar medvirken i erhvervsforhold" (2009), s. 369-396.

og afgiftsstrafferetten. Det er derfor vanskeligt helt præcist at udlægge retstilstandens aktuelle status, men i forhold til andre retsområder er der efter min opfattelse næppe tvivl om, at det fortsat er vanskeligere at få dømt andre end selve skattesubjektet (skatteyderen) for medvirken. Samtidig oplever jeg, at der både i teori og praksis er tvivl om, hvorvidt der gælder noget særligt på dette område.

Professor i skatteret ved Aarhus Universitet, *Jan Pedersen*, anfører f.eks. i en artikel fra 2012 om lovændringen i 1999, at den ikke "har haft nogen praktisk relevans".³ Om en dom fra 2011 (SKM 2011.778 V), hvor landsretten domfældte to personer for medvirken til skattevig ved grov udnyttelse af en udviklingshæmmed, anfører forfatteren, at dommen må "betragtes som bemærkelsesværdig set i lyset af tidligere praksis". *Jan Pedersen* synes næsten at måtte forstås således, at dommen udgør en slags undtagelse til den – i forfatterens optik – ellers faste og restriktive medvirkenspraksis på området. Tilsvarende anfører han i 2014, at "[d]en skete skærpelse har indtil videre ikke givet sig synlige aftryk i praksis".⁴

Jeg er ikke nødvendigvis enig med *Jan Pedersen* i udlægningen af retspraksis, men det citerede er med til at understrege, at der fortsat hersker en retsikkerhed på området.

Tilsvarende kan det nævnes, at da jeg for få år tilbage (!) var ansat som specialanklager i anklagemyndigheden, erfarede jeg på et fagmøde mellem anklagere med økonomisk kriminalitet som speciale, at der stadig herskede tvivl om, hvorvidt Højesterets dom fra 1989 skulle forstås således, at der gjaldt et indskrænket medvirkensansvar på skatte- og afgiftsstrafferettens område.

Ved samtale med advokat *Kåre Pihlmann*, der er en af landets førende og mest respekterede forsvarsadvokater, blev jeg for ganske nylig bekræftet i, at det fortsat den dag i dag er et område, hvor medvirkensansvaret har trange kår, og at det beror på, at fejldommene fra 1998 fortsat spøger i kulissen, bl.a. fordi forsvarerne i et vist omfang har held med at påberåbe sig disse afgørelser.⁵ Det er naturligvis ikke forsvarernes, men anklagemyndighedens og domstolens problem, at dette øjensynligt fortsat lykkes for dygtige forsvarere.

Når *Vagn Greve* i sin tid anså retsstillingen som et eksempel på en fejlfortolkning, der har slået rod, kan det tilføjes, at en del tyder på, at rødderne har vist sig at være dybe, og fejlfortolkningen særdeles sejlivet.

4. Stråmænd og bagmænd

I praksis ses det ofte, at kriminelle indskyder stråmænd, der formelt registreres som virksomhedsejere. Stråmændene er typisk letsindige personer, der ikke nødvendigvis har noget med selve de bagvedliggende kriminelle aktiviteter at gøre. Meningen er at aflede opmærksomheden fra de egentlige bagmænd. Straffelovens § 23 er fuldt ud dækkende i forhold til (også) at kunne straffe bagmændene, og der findes også eksempler herpå, som den ovenfor

³ SR-SKAT 2012.0205.

⁴ SR-SKAT 2014.0292.

⁵ Jeg har fået advokat Pihlmanns tilladelse til at referere til vores samtale.

nævnte afgørelse (SKM 2011.778 V) viser. Men når strafansvaret næsten udelukkende har været placeret hos den formelle skatteyder, kan tiltale- og retspraksis paradoksalt nok hævedes – naturligvis ufrivilligt – indirekte at understøtte et sådant kriminelt set-up. Dette forekommer hverken rimeligt eller hensigtsmæssigt.

5. Tager lovforslaget i tilstrækkelig grad højde for fejlfortolkningen?

I lovforslagets bemærkninger (pkt. 3.9.2.2.) anføres det, at "[h]envisningen til straffelovens § 23 om strafbar medvirken foreslås ophævet, da en sådan henvisning findes at være unødvendig".

Videre anføres det under bemærkningernes pkt. 3.9.3.2.:

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

Jeg er meget enig i, at dette er meningen med straffelovens § 23, og at bestemmelsen gælder fuldt ud. Medvirkensansvaret er bredt favnende og omfatter også handlinger, der tidsmæssigt ligger længere tilbage i forløbet. Som det er forsøgt beskrevet ovenfor, er problemet, at den gamle fejlfortolkning – hvorefter medvirkensansvaret er knyttet til den umiddelbare bistand med at begå skattesvig – ikke er udryddet. Som anført af professor *Jan Pedersen* mangler der fortsat "et klart præjudikat for udstrækningen af en strafbar medvirken, når medvirkenshandlingen ligger forud for selve udfærdigelsen af urigtig indkomstopgørelse i selvangivelse eller regnskab".⁶

Dette synes i øvrigt anerkendt i lovforslagets bemærkninger, hvor det under pkt. 3.9.2.2. anføres:

"Imidlertid viser retspraksis, at der er tilbageholdenhed med at straffe andre former for medvirken end den, der direkte er relateret til afgivelsen af de urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger ..."

På den baggrund kan det undre, at lovforslagets bemærkninger samtidig finder henvisningen til straffelovens § 23 "unødvendig".

6. Konkluderende bemærkninger vedrørende det indskrænkede medvirkensansvar

I lyset af den usikkerhed, der fortsat hersker i tiltale- og retspraksis vedrørende medvirkensansvarets udstrækning på skatte- og afgiftsstrafferettens område, frygter jeg, at lovforslagets bemærkninger overvurderer "normaliseringen" i retsstillingen, når det kommer

⁶ SR-SKAT 2014.0292

til medvirken til skattesvig. Fejlfortolkningen er efter min opfattelse ikke endegyldigt udryddet, og selvom det er muligt, at den ikke lever i bedste velgående, så lever den dog i et eller andet omfang i den praktiske juridiske virkelighed.

Side 6/7

Selvom jeg er enig i, at særskilte henvisninger til straffelovens § 23 principielt bør undgås, da bestemmelsen allerede gælder som følge af straffelovens § 2, kan det ikke afvises, at fejlfortolkningen vil få yderligere næring, såfremt henvisningen helt udelades.

Alternativt bør det i forbindelse med udvalgsarbejdet med lovforslaget fra politisk hold tydeligere markeres, at straffelovens § 23 gælder fuldt ud på skatte- og afgiftsstrafferettens område. Dette indebærer en grundlæggende ansvarsmæssig ligestilling i strafferetlig henseende mellem skatteyderen og andre, der måtte bistå ham med at begå skattesvig. I lyset af de fejlopfattelser, der i årevis i større eller mindre grad har hersket på dette område, tror jeg ikke, dette kan gentages for ofte eller siges tydeligt nok.

7. Særligt om sagkyndig rådgivning og betydningen af modtaget rådgivning

I en tid med fokus på (muligvis) ulovlig og strafbar rådgivning vedrørende skattearbitrage og et politisk ønske om – i hvert fald sådan som jeg har forstået det – også at kunne komme efter rådgivere rent strafferetligt, såfremt omstændighederne måtte tilsige dette, bør I være opmærksomme på, at det inden for skatte- og afgiftsstrafferetten har vist sig meget vanskeligt at straffe rådgivere (f.eks. revisorer) for medvirken til klientens skatte- og afgiftssvig.

Selvom der findes eksempler herpå, er disse ikke mange. Professor ved Aalborg Universitet, *Lars Bo Langsted*, har engang udtrykt det sådan, at ”risikoen for at en rådgiver bliver tiltalt og senere dømt for medvirken til en klients forbrydelser [er] meget, meget lille”.⁷ Den ovenfor beskrevne fejlagtige retsstilling med et ansvarsmæssigt næsten entydigt fokus på skatteyderen har naturligvis kun været med til at forstærke denne tendens.

Et andet aspekt, som jeg ganske kort vil adressere i det følgende, er, hvilken strafferetlig betydning det har – eller bør have – for skatteyderen, at han har indhentet sagkyndig bistand, som han har indrettet sig i tillid til.

Det er på den ene side klart, at den skatteyder, der ikke afleverer alle relevante regnskabsmæssige oplysninger til sin revisor, vil kunne straffes, såfremt dette udmønter sig i, at der senere afgives urigtige oplysninger til SKAT. Derom hersker der ingen tvivl.

På den anden side forekommer det at være urimeligt, at skatteyderen kan straffes for fejl, som den sagkyndige begår. Dette er imidlertid – lidt uforståeligt – retsstillingen i Danmark. Professor *Jan Pedersen* har sammenfattet denne retsstilling på følgende vis:⁸

⁷ Juristen, nr. 5, 1998, s. 176.

⁸ Skatte & afgiftsstrafferet, 3. udg. (2009), s. 146.

”Spørgsmålet er herefter, om det forhold, at klienten har antaget professionel rådgivning, influerer på klientens strafansvar, eller nærmere bestemt, om vurderingen af klientens tilregnelser kan påvirkes heraf. Som udgangspunkt gælder, at skatte- og afgiftslovgivningens pligter direkte er pålagt de skatte- og afgiftspligtige, således at disse ikke kan frigøre sig fra ansvar blot ved at engagere professionel medhjælp.”

Med andre ord indfortolkes der i lovgivningen en pligt for f.eks. den tømrermester, der har overladt alt papirarbejdet til en revisor, til at efterkontrollere revisorens arbejde. En sådan retsstilling er næsten fornuftsstridig og vanskelig at forene med sædvanlige strafferetlige principper om ansvar og skyld, som i øvrigt kan udledes af straffelovens § 23, hvis funktion ikke mindst er at sikre, at ansvaret lander dér, hvor den strafmæssige bebrejdelse ligger.

Kun ét sted i dansk ret er der på nuanceret vis taget højde for denne situation, nemlig i byggelovens § 30, stk. 3, hvorefter ansvaret for et ulovligt byggeri som udgangspunkt placeres hos den eller de sagkyndige. Ordlyden af bestemmelsen er følgende:

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

Jeg mener, at det vil være på sin plads at lade en lignende ansvarsmæssig ordning blive lovfæstet ved den tiltrængte modernisering af skattekontrolloven, således at skatteyderen – i tilfælde af at han har modtaget professionel og sagkyndig bistand – kun drages til ansvar, hvis han har været vidende om eventuelle ulovligheder (eller naturligvis såfremt han ikke har afgivet alle de for ligningen relevante oplysninger til revisoren).

Dette ville i øvrigt harmonere med, at den nye skattekontrollov i den foreslåede bestemmelses § 82, stk. 2, fritager skatteyderen for strafansvar i forhold til de fejlregistreringer i tast selv-systemets oplysningsskema, som skatteyderen ikke selv har haft indflydelse på.

- - - 00000 - - -

Jeg står naturligvis til rådighed for eventuelle yderligere spørgsmål, som Skatteudvalgets medlemmer måtte have til ovenstående.

Venlig hilsen



Lasse Lund Madsen

Professor