

*Ret & pligt*  
*Skattestrafferet*

# Skattestraffesag, og hvad så?



5. udgave 2019

## Indhold

1.	Indledning.....	4
2.	Administrative skattestraffesager.....	6
2.1	Hvilke sager kan løses administrativt.....	6
2.2	Hvordan opstår en administrativ skattestraffesag.....	8
2.3	Hvordan kører en administrativ skattestraffesag.....	9
2.4	Hvad straffes, hvilken adfærd er strafbar.....	12
	Forsæt.....	15
	Faktiske vildfarelser.....	15
	Retlige vildfarelser.....	16
	Egentlige retsvildfarelser.....	16
	Uegentlige retsvildfarelser.....	17
	Grov uagtsomhed.....	18
	Simpel uagtsomhed og hændelighed.....	22
	Momenter i forsætsvurderingen / tilregnelsen.....	22
	Direkte bevis.....	22
	Systematikken og perioden af unddragelsen.....	23
	Beløbenes størrelse.....	23
	Uddannelsesniveaet & niveauet af rådgivning.....	23
	Karakteren af de undtagne skatter mv. / erhvervsmæssige forhold.....	23
	Omfanget og intensiteten.....	23
2.5	Hvem straffes.....	24
	Underordnede medarbejdere.....	26
	Aktionærer og direktører.....	27
	Selskabet.....	27
	Virksomheder med flere ejere.....	28
	Stråmandsvirksomhed.....	30
	Personligt ejede virksomheder.....	30
	Selskaber.....	31
2.6	Hvordan afgøres en administrativ skattestraffesag.....	32
2.7	Hvilken sanktion kan idømmes i en administrativ skattestraffesag.....	33
	Administrative bøder / multiplum bøder.....	34
	Skærpelse og lempelse i administrative skattestraffesager.....	35
	Selvanmeldelse.....	36
	Medvirken til sagens opklaring.....	37

Let konstaterbar difference .....	37
Fremført negativ indkomst .....	37
Enkeltstående overtrædelse .....	37
Engangsindtægter .....	37
Forholdets alder .....	37
Virksomheden er ophørt .....	37
Gerningsmandens alder .....	37
Forsøg .....	38
Medvirken .....	38
Rådgiveransvar .....	38
Ordensbøder .....	38
2.7 Hvad så bagefter .....	40
2.8 Overgang til en domstolssag .....	41
3. Domstolssager .....	43
3.1 Hvilke sager hører under domstolene .....	43
3.2 Hvordan er sagsforløbet i en domstolssag .....	43
3.3 Hvordan afgøres en domstolssag .....	45
3.4 Hvad straffes, hvilken adfærd er strafbar .....	45
3.5 Hvem straffes .....	46
3.6 Hvilken sanktion kan idømmes .....	46
Fængselsstraf .....	46
Tillægsbøder .....	49
Samfundstjeneste .....	49
3.7 Hvad så bagefter .....	50
4. Skattestraffesagens sammenhæng med civile sager om skatteansættelsen .....	52
4.1 Hvilken sag føres først, og hvorfor .....	52
4.2 Hvilken betydning har udfaldet af straffesagen for skattesagen .....	53
5. Afslutning og opsummering .....	54

## 1. Indledning

Fokus på skattestraffesagerne er støt stigende, og har været det igennem en længere periode. Dette gælder lige fra de små sager, hvor der alene gives ordensbøder til de største og groveste sager, der ofte ender med ubetinget fængsel og betydelige til lægsbøder.

Skattestraffesager er således en samlebetegnelse for særdeles forskelligartede sager, med meget betydelige forskelle i sanktionsniveauet.

Denne fremstilling indeholder en overordnet gennemgang af den typiske skattestraffesag, hvad enten der er tale om en administrativt behandlet skattestraffesag eller en traditionel domstolssag.

Netop sondringen mellem administrative sager og domstolssager markerer meget klart overgangen fra de mindre sager til de mere alvorlige sager, med hjemmel til frihedsstraf.

Det er formålet at give et overordnet overblik over, hvad der skal til, før der er risiko for, at der opstår en skattestraffesag, og såfremt sagen endelig måtte opstå, hvad forløbet overordnet set er i en skattestraffesag, samt hvilken sanktion sagen kan medføre.

Derudover vil alle de væsentligste spørgsmål, som et strafferetligt forløb giver anledning til, blive omtalt, både i relation til strafferetlige spørgsmål, men lige så meget i relation til spørgsmål omkring sammenhængen med det civile skattekrav.

Det civile skatteretlige krav, der ofte danner baggrund for den efterfølgende straffesag, er således et væsentligt aspekt i enhver skattestraffesag.

Det er ikke intentionen at denne fremstilling skal udgøre en lærebog i skattestraf, eller strafferet / proces i almindelighed, hvor der i stedet kan henvises til Skattestrafferet udgivet på Karnov i 2014, men formålet er derimod at besvare en række af de væsentligste spørgsmål, som vi erfaringsmæssigt ved naturligt trænger sig på, når man er involveret i en skattestraffesag.

Det er Vores erfaring, at det ofte er vanskeligt for sigtede at gennemskue forløbet i en skattestraffesag, der meget ofte løber over meget lang tid, og medfører en række processuelle skridt og overvejelser for sigtede og sigtedes forsvarer.

Det er vores håb at besvare en række af de væsentligste spørgsmål, og belyse de væsentligste aspekter inden for skattestrafferetten.

Publikationen er helt overordnet opbygget således, at første del vedrører de administrative sager, og således at der i denne del tillige er omtalt alle de aspekter, der er sammenfaldende med domstolssagerne.

Domstolssagerne behandles i anden del, dog således, at der alene henvises til første del for så vidt angår de aspekter, der er sammenfaldende mellem administrative sager og domstolssagerne.

## **2. Administrative skattestraffesager**

Administrative skattestraffesager er sager, der håndteres i det administrative system og bliver således ikke behandlet af politiet og afgøres ikke af domstolene, men derimod af Skattestyrelsens ansvarsafdeling.

Det er således en særlig afdeling i Skattestyrelsen, der vurderer sagerne, som de får oversendt fra den afdeling i Skattestyrelsen, der har truffet afgørelse i den sag, som ansvarssagen hviler på.

Selvom det således er en særlig afdeling, der vurderer sagerne er det således fortsat en del af Skattestyrelsen, hvilket på nogen punkter virker som en kunstig opdeling. Det skal dog retfærdigvis siges, at Vi meget ofte oplever en fair og sober vurdering af sagerne, men det sker omvendt også, at der anlægges en hård linje, som ikke kan bære igennem, hvis sagerne bliver afgjort i retten. Som i alle andre forhold, er det en konkret vurdering, og der kan selvfølgelig være fejlskud.

Sker dette er der ingen vej uden om at sagen må afgøres i retten.

### **2.1 Hvilke sager kan løses administrativt**

Hvorvidt en skattestraffesag kan løses administrativt, altså uden at sagen skal for retten, afhænger helt grundlæggende af to forhold. For det første sagens beløbsmæssige størrelse og for det andet, hvorvidt der er handlet forsætligt, eller groft uagtsomt.

Vurderer Skattestyrelsens ansvarsafdeling, at der er handlet forsætligt, kan sagen alene afgøres administrativt, såfremt den samlede unddragelse ikke overstiger 250.000 kr. for så vidt angår skat og moms, og 100.000 kr. for så vidt angår afgifter.

Foreligger der ikke påstand om en forsætlig overtrædelse, men kun en grov uagtsom, kan sagerne under alle omstændigheder løses administrativt, uanset beløbenes størrelse.

At det er den samlede unddragelse, der ikke må overstige kr. 250.000, betyder, at forsætlige unddragelser på kr. 130.000 i moms og kr. 150.000 i A- skatter og AM-

bidrag gør, at sagen samlet set vil overstige grænsen, og således ikke kan afgøres administrativt.

Vurderer Skattestyrelsen derimod, at der alene er handlet groft uagtsomt, kan sagerne afgøres administrativt, uanset hvor store unddragelser der foreligger.

Sondringen mellem grov uagtsomhed og forsæt bliver således helt afgørende i en meget stor del af sagerne, og har meget stor praktisk betydning, da der alene kan idømmes fængselsstraf ved forsætlige overtrædelser ved domstolene.

Problemstillingen i den henseende er, at Skattestyrelsen typisk vil sigte for en forsættlig overtrædelse, for efterfølgende i forbindelse med ansvarsmødet at kunne gå ”nedad” i vurderingen til grov uagtsomhed.

Dette har meget for sig, idet det virker helt forkert, hvis Skattestyrelsen lægger ud med at tilkendegive, at sagen vurderes som en grov uagtsomhedssag, for efterfølgende at ændre dette til en påstand om en forsættlig overtrædelse, efter at sigtede har afgivet forklaring. Vi har dog også set tilfælde, hvor Skattestyrelsen ikke håndterer sagerne på denne vis, så der er god grund til at udvise varsomhed når der indkaldes til ansvarsmøde.

Hvorvidt en unddragelse overstiger grænserne, opgøres efter skattelovgivningens almindelige bestemmelser. Der er dog den forskel, at strafferettens bevisprincipper naturligvis skal iagttages, således at enhver berettiget tvivl skal komme skatteyderen til gode.

Det er ligeledes ikke tilladt for myndighederne at ”pumpe” en sag op med henblik på, urealistisk, at komme over kr. 250.000, således at sagen kan, og skal fremsendes til retten med påstand om fængselsstraf.

Eftersom udgangspunktet i administrative sager ofte vil være en påstand om forsættlige unddragelser, vil formålet med ansvarsforhandlinger umiddelbart kunne forekomme illusorisk, hvis påstanden samtidig er en unddragelse, der overstiger 250.000 kr. Dette er imidlertid ikke tilfældet, idet Skattestyrelsen, som ovenfor anført, ofte melder ud med den strengeste grad af tilregnelser, altså forsæt, i sigtelsen.

Uanset dette vil en administrativ afgørelse forudsætte, at det lykkes at tale sagen ned i grov uagtsomhed på ansvarsmødet. Lykkes det ikke, er der ingen vej uden om en domstolssag.

Dette er naturligvis et forhold, der altid skal overvejes i forbindelse med et ansvarsmøde, idet et sådan ikke giver megen mening, medmindre den sigtede er indstillet på at afgive en forklaring om det passerede.

Man skal i øvrigt være særlig opmærksom på forældelse, da Skattestyrelsen alene kan afbryde forældelsen for de sager, som Skattestyrelsen kan afgøre. Det kan principielt medføre nogle besynderlige situationer, idet Skattestyrelsen ikke kan afgøre en forsætlig overtrædelse på f.eks. 275.000, hvorimod Skattestyrelsen kan afgøre sagen, hvis der alene er handlet groft uagtsomt.

Det betyder, at er forholdet mere end 5 år gammelt, når sagen skal afgøres, men sigtelsen er mindre end 5 år, er sagen forældet, hvis der er handlet forsætligt, men ikke, hvis der alene er handlet groft uagtsomt.

Dette er en detalje, som aldrig må overses, da man ellers risikerer en straf for grov uagtsomhed, uanset forholdet er forældet, hvis det vurderes som forsætligt.

## **2.2            Hvordan opstår en administrativ skattestraffesag**

En administrativ skattestraffesag opstår typisk ved, at den medarbejder, der har håndteret den civile skattesag, oversender sagen til Skattestyrelsens ansvarsafdeling med henblik på efterprøvelse af, om der er begået et strafbart forhold.

Det fremgik tidligere af Skattestyrelsens afgørelser, hvorvidt sagerne ville blive oversendt til ansvarsvurdering, hvilket ikke længere nødvendigvis er tilfældet. Det vil således ikke altid kunne ses af afgørelsen, hvorvidt sagen oversendes til ansvarsafdelingen til undersøgelse af potentielle strafbare forhold.

Såfremt sagen relaterer sig til indkomstår, der ligger forud for de ordinære ansættelsesfrister, kan man dog godt regne med, at sagen vil blive oversendt til ansvarsvurdering.

Denne type sager er kendetegnet ved, at Skattestyrelsen i sin afgørelse henviser til skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1 nr. 5 for så vidt angår skatter, og skatteforvaltningslovens § 32 stk. 1 nr. 3, for så vidt angår moms og afgifter.



Efter disse bestemmelser kan en ansættelse foretages uden for de ordinære ansættelsesfrister, såfremt Skattestyrelsen vurderer, at der er handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Fortsæt og grov uagtsomhed er begreber der kendes fra strafferetten, og er netop de to handlemåder, der kan begrunde strafansvar.

Rent praktisk kan oversendelse i øvrigt ske i to tilfælde. For det første, hvor sagen er endelig afgjort, og for det andet, umiddelbart efter Skattestyrelsen har færdigbehandlet sagen i første instans.

Påklages en sag ikke, vil den dog under alle omstændigheder kunne blive oversendt umiddelbart efter at klagefristen på 3 måneder er sprunget, uden at sagen er indbragt.

Disse forhold taler for, at sager der kan medføre strafansvar, under alle omstændigheder påklages, om ikke andet, så for at holde straffesagen på afstand, idet forældelsen ikke afbrydes, medmindre der sker sigtelse, hvilket vil ske såfremt der startes en egentlig sagsbehandling i Skattestyrelsens ansvarsafdeling med sigtelse til følge.

Sagerne vil dog også kunne opstå uden, at der foreligger en formel skatteretlig afgørelse, såfremt Skattestyrelsen efter en kontrol vurderer, at der er grundlag for en straffesag.

Såfremt en afgørelse påklages, vil ansvarssagen ofte blive berostillet, indtil, der foreligger en endelig afgørelse af klagesagen, i hvert fald for de forhold, der er påklaget, hvilket kan tage adskillige år.

### **2.3      Hvordan kører en administrativ skattestrafesag**

Startes en sag, vil den mistænkte blive sigtet, hvorved der opnås de rettigheder, der følger heraf, hvilket blandt andet betyder, at sigtede ikke har pligt til at tale sandt over for myndighederne, og ej heller kan straffes for at lyve. Sigtede kan også få beskikket en forsvarer. Reglerne på området er yderst kompliceret, og enhver med en skattestrafesag bør vælge en forsvarer, der virkelig har forstand på skatte, moms og afgiftsstrafesager.

Skattestyrelsen vil i øvrigt ikke efterfølgende kunne anvende de almindelige kontrolbestemmelser overfor den mistænkte, medmindre kontrollen intet har med strafferetlige forhold at gøre, og den sigtede har i øvrigt, i enhver henseende, ret til ikke at udtale sig.

Den sigtede kan dog blive mødt med en selvinkrimineringsblanket i henhold til retssikkerhedslovens § 10, hvorefter sigtede fraskriver sig sin beskyttelse og afgiver de oplysninger til Skattestyrelsen, som Skattestyrelsen måtte ønske at få udleveret.

Det er i den sammenhæng meget vigtigt, at det altid overvejes meget nøje, hvorvidt denne blanket skal underskrives, og at det under alle omstændigheder afklares præcis, hvilke forhold fraskrivelsen omfatter. Bliver en person således mødt med en sådan blanket, er det anbefalingsværdigt at tilkalde en advokat, som kan hjælpe med at oplyse, hvad der rent faktisk skrives under på.

Dette gælder både i relation til, hvilke strafferetlige forhold fraskrivelsen vedrører, men i lige så høj grad for, hvem fraskrivelsen gælder. Er det den sigtede personligt, eller eventuelt dennes selskaber?

Underskrives en blanket der vedrører selskabernes forhold, er det ikke det samme, som at beskyttelsen fraskrives for den sigtede personligt, hvilket Skattestyrelsen af og til overser, med interessante strafferetlige perspektiver.

Der er senest truffet en meget interessant afgørelse fra Datatilsynet hvorefter Skattestyrelsen blev pålagt at slette alle oplysninger, som Skattestyrelsen havde modtaget fra politiet, som havde modtaget oplysningerne i strid med retsplejeloven. Afgørelsen viser, at der under særlige omstændigheder kan være grundlag for at påstå ulovligt indhentede oplysninger slettet. Hvorvidt dette kan udstrækkes til oplysninger indhentet i strid med retssikkerhedsloven foreligger der dog pt. ingen afgørelser, der viser.

Den mistænkte vil i øvrigt, som allerede nævnt, have ret til at få beskikket en forsvarer igennem retten. Ønskes dette er der "frit valg", idet retten modsætningsvist vil beskikke en af de beneficerede forsvarere, såfremt den mistænkte ikke ønsker en bestemt forsvarer beskikket.

Valg af forsvarer er naturligvis et vigtigt element i enhver straffesag, men særligt i skattestraffesager er det tit afgørende vigtigt, at forsvareren forstår skatteretten og

sammenspillet mellem skatteretten og strafferetten, herunder de særlige bevisregler og principper, der gør sig gældende inden for skattestrafferetten.

I forbindelse med selve sigtelsen vil den mistænkte blive ”indbudt” til en ansvarsforhandling, der ikke har meget med en forhandling at gøre. Der er i stedet tale om et møde, hvor medarbejderen fra Skattestyrelsens ansvarsafdeling vil forsøge at skabe et overblik over de faktuelle omstændigheder og det passerede i sagen, og hvorvidt der er grundlag for at slutte sagen administrativt med en bøde.

Hvorvidt der er grundlag for et sådan møde, afhænger naturligvis af den konkrete sag, og hvilket grundlag Skattestyrelsen har for sagen.

Dette er et vigtigt forhold, der altid skal drøftes mellem forsvareren og den mistænkte, på grundlag af det materiale forsvareren har modtaget, og eventuelt yderligere materiale modtaget efter anmodning om aktindsigt m.v.

Selve ansvarsmødet foregår typisk helt uformelt, hvor den sigtede fortæller sin version af sagen, herunder naturligvis hvilke faktuelle forhold, der gør sig gældende, ligesom forsvareren typisk drøfter de talmæssige opgørelser og grundlaget i øvrigt for de påståede unddragelser med Skattestyrelsens medarbejder.

Det er derfor naturligvis vigtigt, at forsvareren er klædt på til at løfte denne opgave, hvilket kræver særlig indsigt i skatteretten, momsretten og afgiftsretten, lige som der kræves et særligt indblik i strafferetten.

Såfremt der kan opnås enighed, vil mødet blive afsluttet med et ”tilbud” fra Skattestyrelsen om, på hvilket grundlag sagen kan afsluttes. Herefter fremsendes et bødeforlæg.

Kan sagen ikke løses efter forhandlingen, og fastholder Skattestyrelsen sit krav, oversendes sagen til politiet med henblik på en decideret politimæssig efterforskning og efterfølgende tiltale ved retten.

Såfremt der under ingen omstændigheder kan blive tale om nogen form for erkendelse, giver det således ikke nogen mening at afholde et ansvarsmøde, idet de oplysninger der afgives, risikerer at vandre over i den efterfølgende straffesag. Dette er igen et forhold af særlig vigtighed, og bør derfor drøftes nøje mellem forsvarer og mistænkte.

## 2.4 Hvad straffes, hvilken adfærd er strafbar

Helt overordnet set er der inden for skattestrafferetten hjemmel til at idømme bødestraf for groft uagtsomme forhold og fængselsstraf i de tilfælde, hvor der er handlet med forsæt, og der kan bevises forsæt til unddragelse. Simpel uagtsomhed og almindelig hændelighed er straffri.

I praksis vil der indenfor alle relevante områder, kunne blive tale om straf for såvel den aktive forbrydelse, altså de tilfælde, hvor gerningsmanden aktivt har foretaget handling f.eks. en urigtig angivelse, som de tilfælde, hvor gerningsmanden har forholdt sig passivt i forhold til myndighederne, f.eks. ikke registreret sin virksomhed eller ikke korrigeret en for lav skønsmæssig ansættelse, i de tilfælde, hvor ansættelsen er fastsat skønsmæssigt af Skattestyrelsen, som følge af manglende selvangivelse.

Udfordringen i relation til tilregnelsen er således sondringen mellem straffri simpel uagtsomhed over for den grove uagtsomhed, og sondringen mellem grov uagtsomhed over for forsæt.

Disse vurderinger hører til blandt de vanskeligste inden for skattestrafferetten, idet skatteretten ofte indeholder vanskeligt tilgængelige regler, og en ikke entydig praksis.

I en lang række straffesager vil spørgsmålet omkring forståelsen af den skatteretlige lovgivning være afklaret, men det forekommer ikke sjældent, at omdrejningspunktet for sagerne er spørgsmålet omkring, hvorvidt den bagvedliggende regulering er overtrådt. Altså spørgsmålet, om der overhovedet er tale om en skat der skulle have været angivet.

Dette vil være særlig relevant i de tilfælde, hvor den tiltalte ikke har forholdt sig til Skattestyrelsens kendelser, og hvor straffesagen altså opstår på baggrund af en uprøvet afgørelse. Såfremt klagefristen er sprunget, hvad den meget ofte vil være, er hele omdrejningspunktet for straffesagen altså en uprøvet afgørelse.

Dette vil også kunne være tilfældet, såfremt afgørelserne relaterer sig til unddragelser i konkursramte hovedaktionærselskaber, hvor der efterfølgende rejses tiltale imod hovedaktionæren i henhold til sædvanlig praksis.

Kurator vil oftest ikke have nogen interesse i, eller have midler til, at anfægte Skattestyrelsens afgørelse, der herefter vil henstå som uprøvet. Kurator vil derimod ofte indlede en sag om konkurskarantæne baseret på Skattestyrelsens afgørelse og påstand om unddragne skatter, moms og afgifter qua manglende korrekt angivelse.

Sådanne sager er i sagens natur farlige, idet de grundlæggende bygger på den præmis, at der er udvist grov uforsvarlig forretningsførelse, og det er klart, at idømmes man konkurskarantæne baseret på, at der er unddraget skatter og moms, samt at bogføringen og angivelserne ikke har været korrekte, er der ikke langt til en skattestraffesag om de samme forhold. Det følger endvidere af fast praksis, at man ikke kan få berostillet karantænesagen, indtil straffesagen er afgjort, selvom enkelte retskredse nu gør det alligevel.

Netop i sådanne tilfælde vil en minutøs gennemgang af Skattestyrelsens afgørelse, og grundlaget herfor, være helt essentiel.

\*\*\*

Såfremt der kan konstateres en overtrædelse af lovgivningen, er det relevant at se på, om der foreligger en undskyldelig vildfarelse omkring faktuelle forhold, eller der foreligger en undskyldelig misforståelse af skatteretlige bestemmelser, de såkaldte vildfarelser, der enten kan være retlige eller faktiske.

Som det ses, vil der i en skattestraffesag forekomme en lang række vanskelige vurderinger. Vedrørende tilregnelser (forsæt – grov uagtsomhed – simpel uagtsomhed/hændelighed) er det altså afgørende for, om der foreligger et strafbart forhold, om det kan bevises, at der som minimum er handlet groft uagtsomt, eller forsætligt.

I forbindelse med denne vurdering vil vildfarelslæren og kompleksiteten af den bagvedliggende skatteretlige lovgivning skulle vurderes. Dette har væsentlig betydning for graden af tilregnelsen.

Helt overordnet set vil sagerne herefter kunne inddeles i 3 overordnede sagstyper,

1. sager, hvor der alene er tvivl om der er handlet forsætligt, groft – eller simpelt uagtsomt, men i øvrigt er enighed omkring skatteretten, samt sagens skønmæssige forhold og dermed den påståede undtagelses størrelse,
2. sager, hvor omdrejningspunktet er fortolkning/forståelse af skatteretlige spørgsmål, hvilket ofte vil indbefatte spørgsmål omkring tilregnelser og vildfarelser, men hvor der i øvrigt er enighed om tallene i sagen
3. sager, hvor omdrejningspunktet er beviserne for størrelsen af den påståede undtagelse og opgørelsen heraf. Denne type sager er karakteriseret ved en relativ tung proces, hvor omdrejningspunktet er Skattestyrelsens afgørelse sat over for strafferettens grundbegreb om *in dubio pro reo* – altså at enhver berettiget tvivl skal komme tiltalte til gode

Særligt for sagstyperne omfattet af punkt 1 og 2 vil spørgsmålet omkring tilregnelsen og vildfarelse være relevant. For sagstyperne omfattet af punkt 3 vil omdrejningspunktet derimod være selve opgørelsen og beviserne herfor, idet tilregnelsen ofte vil være åbenbar.

For så vidt angår type 3 er praksis i behandlingen af sagerne i øvrigt processuelt betænkelig. Fakta er, at Skattestyrelsen oftest vil være anmelder, og at anmeldelsen vil være baseret på Skattestyrelsens kendelse og sagsfremstilling. Såfremt kendelsen påklages, vil Skattestyrelsen meget ofte begære klagesagen berostillet, indtil straffesagen er afgjort. Dette er tilfældet såfremt sagen, efter Skattestyrelsens opfattelse, vedrører bevismæssige forhold.

Berostilles klagen, vil situationen altså reelt set være den, at Skattestyrelsen, der oftest deltager i afhøringer, og i øvrigt har et tæt samarbejde med politiet/anklagemyndigheden, både er anmelder, offer og samarbejdspartner for politi/anklager, der baserer sagen på Skattestyrelsens afgørelse, der i øvrigt ikke er efterprøvet af øvrige instanser.

Uanset, at denne praksis på nogle områder er hensigtsmæssig, indebærer den alligevel en række uheldige konsekvenser. Skattestyrelsens kendelse er retskraftig, og det forhold, at klagen berostilles indtil en eventuel straffesag er afgjort, ændrer ikke herpå.

Dermed risikerer den, der er mistænkt for en forbrydelse at måtte leve med retskraftige afgørelser, som ikke kan blive efterprøvet, alene på baggrund af mistanke om strafbare forhold.

Dette er i sig selv problematisk, men sammenholdes dette f.eks. med bestemmelserne i opkrævningslovens § 11, vil Skattestyrelsens afgørelse altså kunne medføre krav om sikkerhedsstillelse i forbindelse med anmodning om efterfølgende registrering, og opnås der ikke henstand i forbindelse med klagesagen, ligeledes tvangsinddrivelse af Skattestyrelsens udestående.

Det forhold, at Skattestyrelsens afgørelse er retskraftig, vil ligeledes medføre, at der i en række tilfælde ikke vil kunne opnås autorisation, såfremt skatteyderen er registreret med gæld til det offentlige, og gælden overstiger kr. 50.000. Dette vil f.eks. være tilfældet for advokater og revisorer, men også for en lang række andre erhverv.

Vi har oplevet konkrete eksempler på berostillelse, hvor berostillelsen blev indbragt for EMRK, hvorefter sagerne blev behandlet med det resultat, at Skattestyrelsens forhøjelse blev erklæret ugyldig.

Det giver desuden ikke meget mening at berostille en klagesag, alene med den begrundelse, at der er tale om bevissager, idet bevisbyrden er fundamental anderledes i en straffesag end i en skattesag. Der er talrige eksempler på, at en frifindelse i en straffesag, ikke bliver tillagt betydning i behandlingen af skattesagen, som følge af den ændrede bevisbyrde.

Det er omvendt oplagt, at en domsfældelse i straffesagen stiller den dømte meget vanskeligt i skattesagen, og det er derfor vanskeligt at anskue berostillelse på myndighedernes foranledning på anden vis, end at myndighederne undgår, at en succesfuld behandling af skattesagen får afsmitning på straffesagen.

Det er netop kernen i problematikken, idet berostillelse i realiteten medfører, at den tiltalte tvinges til at føre sin skattesag i forbindelse med straffesagen. Dette vil alt andet lige kunne være en fordel, såfremt der er tale om rene bevissager – hvor enhver berettiget tvivl skal komme tiltalte til gode.

Problemstillingen bliver derimod noget mere principiel, såfremt Skattestyrelsens anser en sag, der tillige indeholder fundamental uenighed omkring den materielle skatteret, for at være en ren bevissag og foranlediger klagesagen berostillet.

I et sådan tilfælde risikeres det, at det er domsmandsretten, der i realiteten bliver pålagt opgaven at fortolke ofte meget vanskelige bestemmelser i skatteretten, i forbindelse med en straffesag, hvilket er meget uheldigt – særligt da mange forsvarere ikke har den fornødne skattemæssige indsigt til at kunne håndtere denne type sager.

### **Forsæt**

For så vidt angår forsætlige forhold er det strafferetlige krav, at forsættet skal dække alle elementer i straffebestemmelsen, hvilket ikke er en let opgave at vurdere.

Dette følger af, at den bagvedliggende skattelovgivning ofte er så kompliceret, at den tiltalte med en vis ret kan påberåbe sig, at der ikke foreligger det fornødne forsæt til alle elementer, idet han svæver i en vildfarelse, da han ikke forstår skattereglerne, eller at han fastholder, at sin forståelse er korrekt.

Vildfarelser kan være forsæts udelukkende, således at der alene evt. kan dømmes for grov uagtsomhed, eller der må ske frifindelse, men det kræver naturligvis, at der med en vis rimelighed kan siges at foreligge en vildfarelse.

### *Faktiske vildfarelser*

Faktiske vildfarelser omfatter de tilfælde, hvor vildfarelsen relaterer sig til faktuelle forhold.



Er tiltalte eksempelvis af den helt klare opfattelse, at den diesel han sælger er svovlfattig diesel, til lav afgift, uagtet det viser sig, at der er tale om almindelig dieselolie til høj afgift, er det vanskeligt at se, at han skal kunne straffes for forsætlig afgiftsunddragelse.

Dette forudsætter naturligvis, at han reelt set har haft grundlag for at anse dieselolien for at være svovlfattig – og at han i øvrigt har ageret i henhold til det faktum, som han troede var til stede.

Har leverandøren eksempelvis snydt den pågældende, og helt bevidst vildledt ham, vil der ofte end ikke foreligge uagtsomhed, men derimod bedrageri fra leverandørens side overfor kunden.

Dette afhænger dog naturligvis af de faktuelle forhold, og hvad der kan bevises, men teoretisk set kan der ikke straffes for forsæt, hvis der foreligger en reel faktisk vildfarelse.

Noget helt andet er, at den konkrete bevisvurdering kan medføre, at der er oplagte indicier for, at den pågældende burde have været opmærksom på forholdet, således at der eventuelt vil kunne straffes for minimum grov uagtsomhed.

#### *Retlige vildfarelser*

Retlige vildfarelser relaterer sig til juridiske spørgsmål, og vedrører i bund og grund spørgsmål omkring forståelse af lovgivningen. Der skelnes mellem egentlige og uegentlige retsvildfarelser.

#### *Egentlige retsvildfarelser*

Egentlige vildfarelser er vildfarelser, der relaterer sig til misforståelser, vedrørende selve straffebestemmelsen.

I sådanne tilfælde er der ingen tvivl om, at den pågældende straffes. Det forhold, at man ikke har kendskab til, at handlingerne/undladelserne er strafbelagt, har ingen betydning for strafbarheden.

Det har således ingen betydning for strafbarheden, at en udlænding påstår, at han ikke var klar over, at det er strafbart ikke at angive moms i Danmark.

Uanset at manglende kendskab til de strafbare forhold således ikke fritager for straf, vil ukendskab til loven i særlige tilfælde kunne få betydning for sanktionen, således at denne nedsættes.



### *Uegentlige retsvildfarelser*

De uegentlige vildfarelser relaterer sig til den bagvedliggende skatte- moms og afgiftsretlige lovgivning, og her kan manglende forståelse være forsætsudelukkende.

Dette vil eksempelvis kunne være tilfældet, såfremt der er stiftet et anpartsselskab i Danmark, og den pågældende vurderer, at der tillige er etableret et fast forretningssted i udlandet, hvorfra en ydelse er leveret, således at der ikke skal angives eller opkræves moms i Danmark.

Viser det sig efterfølgende ikke at være korrekt, vil den pågældende, efter omstændighederne, kunne påberåbe sig, at der ikke foreligger forsæt til unddragelse af moms, idet han i god tro har undladt at opkræve moms.

Det er klart, at der er relativt snævre grænser for dette synspunkt, særligt hvor Skattestyrelsens har meget omfattende online vejledninger. Dertil kommer, at skatteyderne, særligt hvis disse er erhvervsdrivende, har pligt til at få eventuelle uklarheder afklaret ved henvendelse til Skattestyrelsens, eller konsultation af rådgivere.

Dette følger af, at erhvervsdrivende i kraft af at de har valgt at opstarte registreringspligtig virksomhed, har påtaget sig de forpligtelser, der følger heraf. Der gælder således indenfor skattestrafferetten en skærpet vurdering, såfremt forholdet relaterer sig til erhvervmæssig virksomhed.

Området for forsætsudelukkende vildfarelser er derfor reelt set reserveret til retsområder, hvor retstilstanden er uklar, reglerne relativt sjældent anvendes, eller hvor Skattestyrelsens vejledninger er uklare.

Retspraksis viser således også, at der skal, meget til førend tiltalte går fri grundet uegentlige retsvildfarelser, navnlig når der er tale om erhvervmæssige forhold og mere grundlæggende skatteretlige regler, eksempelvis om skattefrihed ved salg af bolig mv.

Har skatteyderen indladt sig på skattetænkning eller spekulationsforretninger, hvor reglerne har været anvendt forkert, vil en efterfølgende påstand om manglende kendskab til reglerne, ikke blive mødt med megen velvilje hos domstolene.

Dette følger allerede af, at der ved skattetænkning er taget en standpunktsrisiko, som ikke kan "afvaskes" ved efterfølgende at påberåbe sig manglende kendskab til reglerne. Helt generelt kan det anføres, at skattetænkning, skattearrangementer mv., ikke nyder meget forståelse i det strafferetlige system.

Har skatteyderen derimod modtaget professionel rådgivning, og er i god tro, vil der kunne foreligge en vildfarelse, der udelukker straf.

Foreligger der komplekse regler, der anvendes relativt sjældent, og hvor Skattestyrelsens vejledninger ikke giver støtte, eller praksis er uklar eller tvetydig, kan dette underbygge misforståelsen.

Overordnet set vil alene undskyldelige misforståelser af komplicerede retsregler, af mere sjældnen art, hvor der ikke har været grundlag for at søge professionel assistance, og hvor den pågældende ikke selv besidder særlige kvalifikationer indenfor jura/skat medføre frifindelse for forsæt. Dette gælder alene, såfremt der ikke har været tilsigtet skattearrangementer eller skatteudnyttelse.

Det forhold, at en uegentlig retsvildfarelse vil kunne medføre, at der ikke foreligger forsæt, medfører ikke, at der ikke efter omstændighederne vil kunne straffes for grov uagtsomhed. Der kan således ikke sluttes modsætningsvist, således at en uegentlig retsvildfarelse medfører straffrihed.

Særligt i de tilfælde, hvor der påberåbes uegentlige retsvildfarelser, vil det være uheldigt, hvis sagerne ikke har været prøvet i det skatteretlige system, idet det i disse tilfælde er op til domsmandsretten at fortolke skattelovgivningen, der i sagens natur vil være helt afgørende for strafspørgsmålet.

Dette er ikke problematisk for så vidt angår dommeren i domsmandssager, udover at omdrejningspunktet for en straffesag, ikke bør være afgørelse af principielle skattemæssige spørgsmål, men for domsmændene vil det være problematisk, idet de savner forudsætningerne for at kunne forholde sig til sådanne spørgsmål.

### **Grov uagtsomhed**

Grov uagtsomhed er den laveste grad af adfærd, der kan straffes i skattestrafferetten. Overordnet set er grov uagtsomhed karakteriseret ved en adfærd, der ud fra en objektiv målestok, overstiger grænsen for den straffrie simple uagtsomhed.

Der er således tale om en objektiv målestok, og det er ikke afgørende, om gerningsmanden har været sig grovheden bevist. Det afgørende er, om der ud fra den objektive målestok er handlet daddelværdigt.

Der skelnes mellem ubevidst grov uagtsomhed, hvor det ikke har strejft gerningsmandens opmærksomhed, at han kunne realisere et gerningsindhold, men adfærden objektivt set alligevel er daddelværdig, og bevidst grov uagtsomhed, hvor gernings-

manden har været bevist om risikoen, men har handlet i tillid til, at gerningsindholdet ikke vil blive realiseret.

Der er tale om en hårfin grænse mellem den bevidste grove uagtsomhed og forsætformen *dolus eventualis*. Ved den bevidste grove uagtsomhed er der tillid til, at forbrydelsen ikke aktualiseres, ved *dolus eventualis* ses dette som en mulighed, som man forholder sig positivt indvilgende til.

Har gerningsmanden fuldstændig glemt en indtægt, kan der alt efter omstændighederne foreligge ubevidst grov uagtsomhed

Har gerningsmanden ikke været sikker på, at bogføringen er fuldstændig, men har tillid til at dette er tilfældet, kan der alt efter omstændighederne foreligge bevidst grov uagtsomhed

Har gerningsmanden mistanke om, at bogføringen ikke er fuldstændig og accepterer dette, samt risikoen for unddragelser, men undlader at følge op herpå, kan der alt efter omstændighederne foreligge *dolus eventualis*.

Sagerne vil meget sjældent være stillet så klart op som ovenfor, og navnlig ikke såfremt der ikke er tale om tilståelsessager, hvorfor domstolene står overfor en meget vanskelig vurdering, hvor udfaldet alt andet lige vil afhænge af troværdighed, de fremlagte beviser og objektive faktuelle forhold, der lægges til grund.

Det er i sagens natur meget vanskeligt at opstille håndfaste grænser for afgrænsningen mellem grov uagtsomhed på den ene side og forsæt på den anden.

Helt overordnet kan der dog anføres en række hovedmomenter, der indgår i fastlæggelsen af grov uagtsomhed.

Overordnet taler det herefter for, at der som minimum er handlet groft uagtsomt, hvis:

- Der er tale om overtrædelse af enkle og alment kendte forskrifter, f.eks. kapitalgevinstbeskatning, aktieavance, ejendomsavance.
- Tilsvarende, hvis der er tale om løbende forhold og overtrædelse af løbende forpligtelser i erhvervsforhold, f.eks. momsangivelser modsat enkeltstående dispositioner. Dette skyldes primært, at der er tale om erhvervsdrivende og en løbende forpligtelse

Overordnet set gælder der en skærpet uagtsomhedsnorm indenfor momsområdet særligt i tilfælde, hvor

- 1.) den angivne salgsmoms er ukorrekt
  - 2.) kreditnotaer ikke bogføres
  - 3.) private udgifter fratrækkes
- Det taler også for grov uagtsomhed, hvis forholdet skyldes manglende styr på f.eks. bogholderi, og der ikke blot er tale om enkeltstående forhold. Er der tale om systematisk og organiseret forhold, taler det for forsæt
  - Beløbenes størrelse, både absolut og relativt, kan tale for grov uagtsomhed – med mindre der er tale om så omfattende forhold, at det indikerer forsæt
  - Manglende afklaring af regler kan medføre, at der handles groft uagtsomt, f.eks. hvis Skattestyrelsen tidligere har fremsendt vejledninger

Den målestok der anvendes, afhænger også af gerningsmandens uddannelse, og om der er tale om erhvervsmæssige forhold.

Målestokken er således skærpet for advokater, tidligere ansatte ved SKAT og revisorer, ligesom erhvervsdrivende har en skærpet pligt til at sikre, at bestemmelserne er overholdt. Dette gælder også i relation til ansatte, hvilket skyldes arbejdsgiverens tilsynspligt.

Målestokken er ligeledes skærpet for selvstændige i forhold til lønmodtagere, grundet de forpligtelser selvstændige har påtaget sig i henhold til momsloven, bogføringsloven, kildeskatteloven m.v.

Det indgår ligeledes i vurderingen af grovheden, om der er tale om enkeltstående tilfælde eller løbende forhold, og naturligvis om der er tale om organiserede og strukturerede forhold

Der kan ligeledes dømmes for groft uagtsomme forhold forvoldt af ansatte, hvilket kan henføres til erhvervsdrivendes skærpede tilsynspligt, som ikke blot kan fralægges ved at overlade opgaverne til ansatte.

Heri ligger, at selvstændige har en tilsynspligt i forhold til de medarbejdere, som man overlader opgaver i relation til bogføring m.v.

Ansvaret for den selvstændige, følger således ikke nødvendigvis af en aktiv handling, men kan tillige følge af, at der udvises passivitet i relation til fornøden kontrol med ansatte. Heri er der intet bemærkelsesværdigt.

*Ret & pligt*

*Skattestrafferet*

Det er den selvstændige, der er pligtsubjekt i forhold til registreringen og dette ansvar kan, som hovedregel, ikke ”afvaskes” ved at opgaverne overlades til andre.

### **Simpel uagtsomhed og hændelighed**

Kendetegnende for simpel uagtsomhed er, at forholdet burde være undgået, men at det tenderer hændelighed, at det ikke er tilfældet. Sådanne sager afgøres alene med en henstilling og medfører således ingen bøde.

Simpel uagtsomhed vil typisk være karakteriseret ved, at der kun har været ringe mulighed for at undgå situationen.

Simpel uagtsomhed vil tillige være kendetegnet ved, at der er tale om enkeltstående forhold af såvel relativ som absolut mindre størrelse, konteringsfejl eller sammentællingsfejl.

### **Momenter i forsætsvurderingen / tilregnelsen**

Indenfor det skatte og afgiftsstrafferetlige område eksisterer der en modelbestemmelse, som strafbestemmelserne er modelleret over.

Det er væsentligt, at såvel skattekontrollovens straffebestemmelser, fra d. 1. januar 2019, 82-85, som momslovens § 81 har såkaldt fremrykket fuldbyrdelsesmoment/subjektivt overskud, og det afgørende er herefter, om der er forsæt til unddragelse på tidspunktet for angivelse af oplysninger og ikke om der rent faktisk sker en unddragelse.

Skattekontrollovens § 82 erstatter de gamle § 15 og § 16 og medfører en skærpelse, idet der efter den gamle skattekontrollovs § 15 alene kunne ske domsfældelse for forsætlige forhold.

Efter § 82 kan der nu tillige ske domsfældelse for groft uagtsomme overtrædelser. Der tilsigtes derimod ikke en ændring i sanktionen for groft uagtsomme overtrædelser af § 16, der stadig sanktioneres med 1/3 af det unddragne beløb.

Tilregnellesvurderingen hører til blandt det vanskeligste indenfor skattestrafferetten, idet tilregnelsen vedrører gerningsmandens psykiske subjektive forståelse af det passerede. Det er dog muligt at opstille en række hovedmomenter, der ifølge praksis tillægges betydning for tilregnelsen.

#### *Direkte bevis*

Forsætsvurderingen er umiddelbar ikke specielt vanskelig, hvis der er direkte bevis, eksempelvis i form af falske købsbilag, hvor fakturaskabelonen, og de enkelte falske fakturaer findes på tiltaltes PC.

I disse tilfælde vil der ofte også foreligge overtrædelser af andre bestemmelser, som eksempelvis dokumentfalsk § 171 m.v.

Tilsvarende gør sig gældende med bevislig omfakturering, udeholdt omsætning – hvor virksomheden er delt op i en ”hvid” og en ”sort” del. Ligeledes hvis hele virksomheden ikke er registreret.

#### *Systematikken og perioden af unddragelsen*

Det taler i meget tydeligt omfang for forsæt, hvis virksomhedens drift er struktureret og organiseret således, at det ikke er muligt at konstatere unddragelserne, hvis der eksempelvis systematisk er udeholdt salgsbilag, der er dobbeltfaktureret m.v., tilsvarende såfremt der er tale om forhold, der har stået på igennem længere perioder.

#### *Beløbenes størrelse*

Det undtagne beløbs størrelse tillægges ofte vægt i forbindelse med afgørelserne som et bevisindicium, særligt i sammenhæng med systematikken i unddragelserne.

#### *Uddannelsesniveaet & niveaet af rådgivning*

Den tiltaltes uddannelse, og niveaet af rådgivning, spiller også ind i vurderingen. Såfremt tiltalte ikke har særlige forudsætninger for forståelse af skattelovgivningen, og i øvrigt i god tro har indgået aftale med professionelle rådgivere, som tiltalte, med rette burde have kunnet stole på, vil dette kunne spille ind, således at der ikke dømmes for forsæt, men maksimalt grov uagtsomhed.

Det er omvendt klart, at dette moment trækker i den anden retning for revisorer, skatteadvokater, tidligere ansatte hos Skattestyrelsen og andre med særlige skattemæssige kompetencer.

#### *Karakteren af de undtagne skatter mv. / erhvervsmæssige forhold*

Det forhold, at en person indlader sig på erhvervsmæssig drift af virksomhed, taler for, at en undtagelse som minimum er groft uagtsom, idet erhvervsdrivende selv har valgt at opstarte virksomhed og dermed tillige at påtage sig de forpligtelser der følger heraf.

#### *Omfanget og intensiteten*

Det taler for forsæt, hvis der er løbende undtagelser og gentagne overtrædelser af lovgivningen. Tilsvarende med undtagelser der kan relateres til generelle problemer i virksomheden, som eksempelvis mangelfuld bogføring, modsat enkeltstående fejl.

## 2.5 Hvem straffes

Der er indenfor skattestrafferetten hjemmel til at straffe såvel juridiske personer (aktieselskaber, anpartsselskaber iværksætterselskaber, fonde, foreninger mv.), som fysiske personer.

Der er således en lang række ansvarssubjekter, og det er særligt væsentligt for rådgivere at holde sig for øje, at hovedmanden indenfor skattestrafferetten er den, der angiver, hvilket også vil kunne være revisorerne, såfremt de er pålagt denne opgave.

Der er ligeledes mulighed for at straffe for medvirken til skattesvig, som ved medvirken til alle andre forbrydelser. Dette gælder, uanset hovedmanden er i fuldstændig god tro, og uanset om der rejses sag imod hovedmanden, der nemt vil kunne være i god tro.

Det kan eksempelvis være den virksomhedsejer, der følger sin revisors råd om, at en ydelse ikke er momspligtig i Danmark, uanset dette måtte vise sig at være tilfældet.

Inden for skattestrafferetten ses der dog en vis tilbageholdenhed med at rejse tiltale for medvirken. Dette har givet anledning til en lang juridisk diskussion om, hvorvidt der skulle gælde et særligt skattestrafferetligt medvirkensansvar i stedet for det almindelige strafferetlige.

Denne diskussion skal ikke forfølges nærmere her, udover at det er væsentligt at bemærke, at beviset for medvirken i skattestraffesager ofte vil være vanskeligere at løfte end i traditionelle straffesager, idet den medvirkendes forsæt/grove uagtsomhed skal dække det objektive gerningsindhold i den bestemmelse, der medvirkes til overtrædelse af.

Dette er ikke en triviel bevisbyrde at løfte i skattestraffesager, idet det kan være vanskeligt at bevise præcist, hvilken unddragelse der skulle være medvirket til. Dette gælder særligt unddragelser begået igennem selskaber, hvor der kan ske unddragelse såvel med selskabsskatter, men også med udbyttebeskatning.

Medvirken indenfor skattestrafferetten vil herefter typisk kunne foreligge i de tilfælde, hvor den medvirkende direkte tilskynder til strafbare forhold. Det kan eksempelvis være en kreditor, der tilskynder debitor til at angive for lav salgsmoms for at sikre likviditet til at betale kreditoren.

I relation til rådgivere er det klassiske tilfælde, at rådgiveren decideret laver et strafbart setup, som han rådgiver tiltalte om at anvende. Det kan eksempelvis være et



setup med periodeforskydning, eller rådgivning i øvrigt omkring ulovlige konstruktioner, eller at der foretages afskrivninger, uden at der er grundlag herfor.

Det er afgørende for rådgiver, såfremt der er tale om en autoriseret rådgiver, særligt advokater og revisorer, at der gælder en streng ansvarsnorm, og der er derfor også krav om, at rådgiveren forholder sig kritisk til modtaget materiale, og forholder klienten dette, og endelig at rådgiveren ud fra sit kendskab til virksomheden forholder sig til det materiale, han modtager.

Derudover skal rådgiver være opmærksom på at skatteunddragelse begrebsmæssigt er omfattet af hvidvakslovens kriminalitetsformer, og der er ingen tvivl om, at den rådgiver, der i forbindelse med sit klientforhold ikke har sikret sig, at han overholder hvidvasklovens bestemmelser om indberetning af mistænkelige transaktioner og ej heller har styr på ”kend din kunde” let risikerer problemer.

Dette gælder særligt i relation til udarbejdelse af regnskaber, men revisor har overordnet set ikke strafferetlig pligt til at efterprøve lønninger og om overdragelsessummer er rimelige og sædvanlige, med mindre disse åbenlyst forekommer påfaldende. Dette følger i øvrigt også direkte af hvidvaskloven og de særlige risikofaktorer, man som rådgiver skal være opmærksom på.

Inden for skattestrafferetten har ansvarssubjektet i praksis dog væsentligst vist sig at være hovedaktionærer, der samtidig er direktør i selskabet, men det følger også af praksis, at ansatte direktører og ledere er omfattet af en streng ansvarsnorm.

Er der således sket unddragelser igennem selskabet, vil selskabet sjældent blive tiltalt, men derimod direktøren og aktionæren. Dette skyldes, at aktionærer ellers ville kunne afvaske en potentiel fængselsstraf ved, at kriminaliteten begås igennem kapital-selskaber, der af gode grunde ikke kan idømmes fængselsstraf.

Direktører kan i øvrigt ikke afvaske ansvaret ved at overlade opgaverne til underordnet personale, hvilket skyldes, at direktøren i henhold til selskabsloven forestår selskabets ledelse, og således har det overordnede ansvar for selskabets daglige ledelse og tilrettelæggelsen af selskabets drift.

Direktører kan således ikke frigøre sig for ansvaret ved at overlade opgørelser af tilsvaret til underordnede medarbejdere. Direktøren leder selskabet, og har i kraft af sin stilling ansvaret for, at driften er forsvarlig tilrettelagt og til at føre tilsyn med underordnede medarbejdere.

For så vidt angår bestyrelser i kapital-selskaber fremgår det af selskabsloven, at bestyrelsen varetager den overordnede og strategiske ledelse, og sikrer en forsvarlig orga-

nisation af kapital-selskabets virksomhed, påser at bogføring, interne kontroller, rapportering mv. er forsvarlige, og at der er procedurer herfor.

Som det fremgår af bestemmelsen, er det i selskabsretlig kontekst bestyrelsen, der har det overordnede ansvar for selskabets forhold, herunder at påse, at bogføring og regnskabsaflæggelse sker på en måde, der efter det konkrete selskabs forhold er tilfredsstillende.

Derudover er det tillige bestyrelsens ansvar at sikre, at der er etableret fornødne procedurer for risikostyring og interne kontroller m.v.

Det må i den forbindelse ikke overses, at bestyrelsen ikke varetager den daglige ledelse af selskabet, og at selskabsloven hviler på den forudsætning, at den daglige ledelse foretages af selskabets ansatte ledelse (direktørerne).

Angivelse og opgørelse af skat og moms må i den forbindelse anses for at være forhold, der relaterer sig til den daglige løbende drift af selskabet, og dermed også forhold, der overordnet set hører ind under den daglige ledelse af selskabet.

Bestyrelsens forpligtelser relaterer sig, groft sagt, til at fastlægge de overordnede retningslinjer for selskabet og en overordnet tilsynsforpligtelse.

Det er oplagt, at bestyrelsen ifalder ansvar, såfremt bestyrelsen er bekendt med de strafbare forhold, og ikke foranlediger disse bragt til ophør. Dette kan være tilfældet, hvis bestyrelsen er bekendt med, at virksomheden ikke indeholder skat, eller driver uregistreret virksomhed. Det samme gælder naturligvis, såfremt det direkte er bestyrelsen, der er ansvarlig for disse forhold.

Problemstillingen er givet teoretisk interessant, men praksis viser entydigt, at der alene er rejst ansvar i tilfælde af meget grove og graverende tilfælde.

### **Underordnede medarbejdere**

For så vidt angår underordnede medarbejdere gælder, at der alene rejses tiltale imod sådanne, såfremt der foreligger særlige omstændigheder. Dette kan være tilfældet, såfremt der er tale om en grov overtrædelse, som den underordnede ansatte har begået forsætligt og eventuelt tillige på eget initiativ. Der rejses tillige tiltale mod virksomheden.

### **Aktionærer og direktører**

Aktionærer, der samtidig indgår i ledelsen af selskabet, er indenfor skattestrafferetten det praktiske ansvarssubjekt.

Praksis viser entydig, at tiltale rejses imod aktionæren, såfremt aktionæren tillige er den daglige leder, hvorfor anklageskriftet vil være formuleret således, at tiltalen rejses som følge af, at aktionæren ”ved som hovedanpartshaver, daglig leder og direktør at have...”

Det har ingen betydning for denne tiltalepraksis, om selskabet er gået konkurs eller ej. Det har i henhold til praksis heller ingen betydning, om der er tale om forsætlige eller groft uagtsomme forhold.

Praksis er i disse sager streng, men det er væsentligt, at det forhold, at der er sket unddragelser i selskabet, på ingen måde i sig selv dokumenterer, at de undtagne beløb er tilegnet af aktionæren.

Det forekommer relativt ofte, at der eksempelvis anvendes falske købsfakturaer i selskaber for at skabe det bogføringsmæssige grundlag for at overføre/udbetale penge, der herefter anvendes til betaling af sorte underleverandører eller sorte medarbejdere.

Uanset midlerne er tilvejebragt i forbindelse med skatte/momssvig, ændrer det ikke på, at de ikke er tilegnet af aktionæren, og der vil derfor ikke være grundlag for at beskatte og straffe aktionæren af maskeret udlodning.

Kan det derimod bevises, at undtagne skatter og moms er tilegnet af aktionæren, vil aktionæren tillige blive straffet for undtagelse af udbyttebeskatningen.

Der gælder naturligvis ikke et objektivt ansvar. Skal aktionæren gøres ansvarlig, skal den fornødne tilregnelser være til stede.

### **Selskabet**

Den juridiske person vil, såfremt der er sket unddragelser igennem selskabet, være pligtsubjekt i henhold til de unddragelser, der er foretaget, og dermed vil selskabet også være det subjekt, der umiddelbart opnår berigelsen herved.

Ansvaret kan gøres gældende imod selskabet, særligt hvor der alene er tale om uagtsomme forhold begået af ansatte i selskabets interesse, eller der er tale om skjulte fejl eller akkumulerede fejl, der ikke kan tilregnes enkelte medarbejdere.

Relateres en unddragelse således til underordnede handlinger, der ikke kan karakteriseres som grov, og som endvidere ej heller relateres til ledelsessvigt i form af manglende tilsyn/kontrol, taler meget for at tiltale rejses imod selskabet. Dette gælder særligt, såfremt der er tale om kumulerede fejl.

Omvendt gør sig gældende, hvis der er tale om forhold, der er begået af hovedaktionærer igennem selskaberne, for derved at opnå personlig berigelse, ved at tilegne sig de unddragne midler. I disse tilfælde, vil der ofte blive rejst tiltale mod aktionæren, idet selskabet som sådan, alene danner rammen om aktionærens kriminalitet, der er motiveret af ønsket om personlig vinding.

I disse tilfælde virker selskabet alene som en skal, hvorfor der gælder et strafferetligt ansvarsgennembrud, således at det bliver hovedaktionæren der bliver udgangspunktet for straffesagen. Dette følger også af, at det i modsat fald vil være muligt at afvise en fængselsstraf via en selskabskonstruktion.

Tilsvarende gælder, såfremt ansatte direktører groft uagtsomt tilsidesætter deres ansvar og forpligtelser, idet det følger af det ansvar, direktøren påtager sig i kraft af sin stilling, at direktøren forsvarligt leder og organiserer virksomhedens drift. Det er således vigtigt, at alle der indsætter sig som direktør i et selskab, bliver gjort bevidst om denne risiko.

### **Virksomheder med flere ejere**

Virksomheder med flere ejere giver anledning til særlige problemstillinger, idet der ikke gælder solidarisk ansvar for ejerne. Omvendt gælder udgangspunktet om skærpet tilsynspligt også i relation til medejere, og udgangspunktet er, at en sanktion vil blive pålagt deltagerne uden hensyntagen til den interne fordeling af opgaver.

Dette følger af, at alle medejere har et ansvar til at sikre skattelovgivningens overholdelse. Særligt interessentskaber har givet anledning til en relativt righoldig praksis der viser, at der gælder en streng ansvarsnorm, idet det daddelværdige forhold dog skal relatere sig til den manglende kontrol af forpligtelsernes overholdelse.

Der foreligger praksis, der er særdeles streng og lægger sig tæt op ad et solidarisk ansvar, men dette ændrer ikke på, at tilregnelsen skal vurderes for den enkelte deltager isoleret, og dermed vil det kunne være relevant at dømme den aktivt handlende for en forsætlig overtrædelse, og eventuelt den medejer, der ikke har ført tilsyn, for grov uagtsomhed eller helt at frifinde denne deltager.

Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvor arbejdsgangene er betryggende tilrettelagt og struktureret, her vil den ”ikke handlende” kunne gå fri, hvis arbejdsfordelingen gør, at denne ikke har noget med skat at gøre, og der ikke er/har været konkret grundlag for at kontrollere medejeeren.

Der er dog ingen tvivl om, at der inden for området med virksomheder med flere ejere gælder en betydelig udvidelse af de normale grænser for uagtsomhedsvurderingen for den ikke aktivt handlende.

## Stråmandsvirksomhed

### *Personligt ejede virksomheder*

Stråmandsvirksomheder er virksomheder, hvor stråmanden er registreret som indehaver af virksomheden, uagtet virksomheden drives og/eller ejes af andre.

Stråmandsvirksomheder vil ofte forekomme, hvor hovedmanden har betydelig gæld og/eller en dårlig historik hos Skattestyrelsen, og særligt i tilfælde af registreringsnægtelse, konkurskarantæne eller rettighedsfrakendelse m.v., altså de tilfælde, hvor det ikke er muligt at få en ny registrering for moms mv. hos Skattestyrelsen.

Dette vil ofte være tilfældet i forbindelse med anmeldelse af en ny virksomhed til registrering efter et sammenbrud.

Såfremt Skattestyrelsen og/eller anklagemyndigheden gør gældende, at der er tale om en stråmandsvirksomhed, er det naturligvis myndighederne, der har bevisbyrden for, at der rent faktisk er tale om et stråmandstilfælde. Der foreligger ikke mange offentliggjorte afgørelser, hvor synspunktet har været forfulgt.

Hvorvidt dette skyldes, at problemstillingen ikke er særlig tit forekommende i praksis, eller at sagerne ikke videreføres, foreligger der ikke undersøgelser af.

Ved stråmandsvirksomhed aktualiseres spørgsmålet om, hvem tiltalen skal rejses imod, stråmanden, hovedmanden eller dem begge i forening?

Dette spørgsmål er ikke helt enkelt at afdække, og det er særlig væsentligt, at stråmandsvirksomhed forekommer i mange afskygninger. Det er således i realiteten rigtigst ikke at anskue stråmandsvirksomhed som andet end en samlebetegnelse for de tilfælde, hvor andre personer end den reelle bagmand er involveret.

Dette skyldes, at stråmandsvirksomhed spænder lige fra de tilfælde, hvor stråmanden alene lægger navn til virksomheden, og således ikke har andet med virksomheden at gøre, til de tilfælde, hvor stråmanden er aktiv deltager i virksomheden, uden dog at have den reelle beslutningskompetence, eller dispositionsret.

Dette opleves oftest i tilfælde, hvor hovedmanden og stråmanden er nærtstående – ofte ægtefæller eller forældre/børn.

Det forekommer dog også i visse miljøer, at stråmanden alene i kraft af sin position, eller mangel på samme, lægger navn til andres virksomhed, ligesom ”professionelle” stråmand også forekommer. Stråmænd kan af mange årsager indsættes og købes til formålet.

Der ses også stigende problemer med identitetstyveri, altså hvor kriminelle stjæler og udnytter andres identitet til deres kriminalitet. Det er oplagt, at de rådgivere, der ikke i forbindelse med rådgivning af sådanne virksomheder har styr på sine hvidvaskregler, særligt ”kend din kunde” risikerer betydelige problemer, og det er klart et område, man skal have meget betydeligt fokus på.

Dette gælder også for de virksomheder, der i god tro har samarbejde med sådanne selskaber, da man risikerer, at Skattestyrelsen ikke anser samarbejdet for reelt, da de meget ofte anvendes til økonomisk kriminalitet i varierende omfang – dette gælder uanset man selv er i god tro, og risikoen opstår, hvis der ikke foreligger kontrakter m.v. på sædvanlige vilkår. Det siger sig selv, at enhver form for kontantbetaling derudover er ”no-go”

Der er i praksis ingen tvivl om, at der kan ske ansvarsgennembrud i den forstand, at ansvaret kan gøres gældende direkte i relation til den reelle bagmand.

Såfremt stråmanden er nærtstående, og ikke har været aktiv i virksomhedens drift og ikke aktivt har været involveret i undtagelserne, vil den nærtstående stråmand kunne gå fri. Har den formelle indehaver (stråmanden) omvendt spillet en mere aktiv rolle i virksomheden, og således har været involveret i den løbende drift, skal der ikke meget medvirken til, før den formelt ansvarlige bliver stillet til ansvar for handlingerne.

Dette gælder særligt, hvis der er deltaget aktivt i driften, og særligt såfremt arbejdet har relateret sig til bogføring, bogholderiet i øvrigt, udfærdigelse af fakturaer og opgørelser af momstilsvær (men ikke angivelse).

### *Selskaber*

Stråmandsvirksomhed i selskabsform vil sædvanligvis ske ved, at stråmanden står som stifter og/eller ejer og direktør. Baggrunden herfor skal primært findes i opkrævningslovens bestemmelser, hvorefter den der har forvoldt det offentlige tab inden for en 5 årig periode, risikerer at blive mødt med krav om sikkerhed, hvis denne på ny anmelder et selskab til registrering.

Stråmandskonstruktionen anvendes ligeledes ofte til at omgå konkurskarantæne, hvilket selvfølgelig er ulovligt. Her er det igen vigtigt at pointere, at rådgiver skal sikre sig, at der er realitet i ejerforholdene, således at der ikke medvirkes til omgåelse af konkurskarantæne m.v.

I disse stråmandssituationer er der principielt 3 subjekter, det vil kunne være relevant at rejse ansvaret imod. Stråmanden, hovedmanden og selskabet. Hvilket subjekt, der er relevant at tiltale, afhænger naturligvis af de konkrete tilfælde, idet stråmandsbegrebet, som tidligere anført, dækker et meget bredt spektrum.

For så vidt angår de helt klassiske tilfælde, hvor stråmanden alene står som stifter, men ikke i øvrigt har noget med virksomhedens drift at gøre, taler meget for at rette ansvaret imod den reelle ejer af selskabet.

Anderledes forholder det sig, hvis stråmanden udover at være registreret stifter, tillige er direktør i selskabet. Dette gælder særligt, hvis stråmanden deltager aktivt i driften, og er bekendt med baggrunden for, at han er indsat som stråmand.

Netop i stråmandstilfældene, hvor stråmændene anvendes til selskabsstiftelse, er det igen særlig væsentligt for rådgiverne, at disse er deres ansvar i henhold til hvidvaskningslovens bestemmelser, bevist. Rådgiverne skal indhente og opbevare korrekte identitetspapirer på stifterne.

Mange stråmandstilfælde ville kunne undgås, såfremt rådgivere og sælgere af kapital-selskaber, er opmærksomme på, hvorvidt der er realitet i det setup de præsenteres for.

## **2.6 Hvordan afgøres en administrativ skattestraffesag**

Den administrative straffesag kan afgøres med, at sigtelsen frafalder, såfremt det afdækkes, at der ikke har været grundlag for sigtelsen.

Derudover kan sagen eventuelt afgøres med en advarsel, eller en henstilling og endelig med bøde.

Det er medarbejderne fra Skattestyrelsens ansvarsafdeling, der i forbindelse med ansvarsmødet, eller umiddelbart herefter, vurderer sagen på baggrund af sagens akter og den forklaring, der er afgivet på ansvarsmødet.

Sagen sendes således ikke i retten, og afgøres ikke af en dommer. Det giver sig selv, at ansvarsmødet, og den forklaring der fremkommer herpå, har meget væsentlig betydning for, hvordan sagen finder sin afgørelse.



Viser sagen sig imidlertid at være af en sådan karakter, at den ikke kan afgøres administrativt, sendes sagen til politiet, hvorefter sagen overgår til at blive en domstols-sag.

Den sigtede kan altid nægte af acceptere et bødeforlæg, hvorefter sagen automatisk oversendes til politiet.

## **2.7 Hvilken sanktion kan idømmes i en administrativ skattestraffesag**

Sanktionerne i de administrative sager spænder fra advarsel, til henstand og endelig bødeansvar. Det er fast praksis, at Skattestyrelsen ikke forfølger bagatelagte sager, hvorved forstås sager, hvor unddragelser ved forsæt ikke overstiger 10.000 kr. og ved grov uagtsomhed 20.000 kr., når der er tale om førstegangsforselser.

Uanset en advarsel umiddelbart ikke har nogen sanktion, anses advarslen for at være en afgørelse, og betingelserne for at pålægge advarslen skal således være opfyldt. Det gælder både i relation til tilregnelser og de objektive forhold, og den pågældende skal være indstillet på at modtage advarslen.

En henstilling kan gives, hvis der ikke er grundlag for en advarsel, eksempelvis hvis det objektivt kan konstateres, at der er sket unddragelse, men tilregnelsen ikke kan påvises.

Vedtages en administrativ bøde, vil den ikke fremgå af straffeattesten.

### **Administrative bøder / multiplum bøder**

Bødekravene er i praksis langt den meste relevante sanktion, og bøderne er i meget vidt omfang standardiseret og afhænger af, hvorvidt der er handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Er der tale om forsætligt skatte- eller moms- svig, vil bøderne i tilfælde af unddragelse være henholdsvis 2 og 1 gange det unddragne beløb.

Unddragelser op til 60.000 kr. sanktioneres med 1 gange unddragelsen, og unddragelser der overstiger 60.000 kr. sanktioneres med 2 gange unddragelsen.

Groft uagtsomme unddragelser sanktioneres med henholdsvis 1 og 1/2 gange unddragelsen, afhængig af om unddragelsen er over eller under grænsen på kr. 60.000.

Er der eksempelvis forsætligt unddraget 100.000 kr. i skat, vil bøden blive 60.000 kr. for de første 60.000 kr. svarende til 1 gange det unddragne beløb, og 80.000 kr. for de resterende 40.000 kr., svarende til 2 gange det unddragne beløb. Bøden bliver altså i dette tilfælde kr. 140.000.

Er der i stedet tale om en groft uagtsom unddragelse af 100.000 kr. vil de første 60.000 kr. udløse en bøde på 30.000 kr. svarende til halvdelen, og 40.000 kr. for den resterende del. Den samlede bøde bliver således på 70.000 kr.

Foreligger der både forsæt og grov uagtsomhed for eksempelvis skatte- og moms- unddragelse, vil der blive beregnet to bundgrænser.

Er der eksempelvis groft uagtsomt unddraget 100.000 kr. i skat og forsætligt 100.000 kr. i moms, bliver bøden beregnet således:

Skat:  $(60.000 * 1/2) + (40.000 * 1) = \text{kr. } 70.000$

Moms:  $(60.000 * 1) + (40.000 * 2) = \text{kr. } 140.000$

Samlet bøde udgør herefter 210.000 kr.

Ved opgørelse af unddragelsen gælder nettoprincippet. Nettoprincippet medfører, at i tilfælde af, at eksempelvis manglende indbetaling af afgifter har medført et større skattepligtigt overskud, skal den skat, som virksomheden skal betale eller have tilbagebetalt, modregnes i de unddragne afgifter.

Hvis der foreligger såkaldte forskydningsdifferencer vedrørende skattepligtig indkomst, udgør bøden halvdelen af normalbøden, og der rejses kun en sag, såfremt:

1. Differencen overstiger 30.000
2. Differencen mellem 30.000 og 200.000 udgør mindst 10 % af den aktiv / passivmasse som differencen vedrører,
3. Differencen er over 200.000 uanset 10 % grænsen

Ved uberettiget kredittagning forstås groft sagt tilfælde, hvor der er angivet for lidt, når kassen er tom, og mere end der skulle, når der er likviditet hertil. I sådanne tilfælde vil bøden ved forsæt nedsættes til 1/5 og ved grov uagtsomhed til 1/10.

Uberettiget kredittagning forekommer ofte ved momsangivelser, hvor virksomhederne trækker salgsmoms henover et kvartal for at opnå, at salgsmomsen først skal angives i det efterfølgende kvartal.

Bøden beregnes ud fra det beløb, der på kontroltidspunktet ikke er angivet. Der er en hårdfin grænse mellem kredittagning, og de egentlige unddragelsessager, og medfører en forsætligt kredittagning tab for det offentlige, og har virksomhedens indehaver indset dette, vil sagen som det helt klare udgangspunkt ikke kunne behandles som en kredittagningsag, men som en egentlig unddragelsessag.

Kredittagning er meget ofte forekommende, og det er derfor ret afgørende, at virksomhederne er sig bevidst, at det, i bedste fald, kan koste bøder at optage denne uberettigede kredit hos SKAT. Det er tillige et forhold, som revisor bør være ekstremt opmærksomme på.

### **Skærpelse og lempelse i administrative skattestraffesager**

Uanset at sanktionerne er standardiseret, vil der alligevel i en lang række tilfælde foreligge særlige omstændigheder, der kan tale for enten en skærpelse eller en lempelse af bøderne.

Det er min erfaring, at der relativt ofte sker en nedsættelse, såfremt de relevante strafnedsættelsesgrunde fremhæves, men det kræver selvfølgelig at man omhyggeligt gennemgår sagen, og fremhæver alle de relevante formidlende omstændigheder. Man skal ikke forvente, at Skattestyrelsen af egen drift finder disse, eller har kendskab til dem.

Skærpelse forekommer derved, at normalbøden ved gentagelsestilfælde forhøjes med 25 %. Gentagelsesvirkningen består i 10 år efter den første dom eller bøde. Der

foreligger alene gentagelse, såfremt der foreligger en ligeartet kriminalitet, og den er begået inden for 10 års fristen. Der er ikke tale om ligeartet kriminalitet, hvis der tidligere er dømt for skattesvig, og der efterfølgende domfældes for momsstig.

Skattestyrelsen har i Den juridiske vejledning anført en lang række momenter, der kan medføre lempelse af bøderne. De vigtigste forhold, der kan begrunde lempelse i henhold hertil og praksis, er oplyst neden for.

#### *Selvanmeldelse*

Selvanmeldelse foreligger alene i de tilfælde, hvor man frivilligt har meldt sig selv og aflagt fuldstændig tilståelse til myndighederne. Der er således ikke tale om selvanmeldelse, hvis der sker tilståelse i forbindelse med en kontrol m.v.

For så vidt angår virksomheder, er det i praksis anset for selvanmeldelse, såfremt virksomheden selv, eller dens rådgivere på virksomhedens vegne, henvender sig til Skattestyrelsen med anmodning om at berigtige fejl, eller virksomheden selv har berigtiget fejlen i en senere afgift- eller selvangivelse.

Uanset om det er en virksomhed eller en fysisk person, har Skattestyrelsen pålagt sig selv bevisbyrden for, at henvendelsen ikke er sket frivillig. Ved selvanmeldelse følges sagerne ikke, hvis de er af en karakter, der ville kunne behandles administrativt.

Der vil omvendt blive gjort strafansvar gældende i sager om forsætlige overtrædelser af punktafgiftslovgivningen, hvor unddragelsen ligger mellem 100.000 og 500.000 kr. og lovgivningen om skat, moms, lønsumsafgift og arbejdsmarkedsbidrag, hvor unddragelsen ligger mellem 250.000 og 500.000 kr.

Påstanden vil i disse tilfælde være betinget frihedsstraf, samt en tillægsbøde svarende til halvdelen af det undtagne beløb. Er undragelsen derimod over 500.000 kr., vil sagen være omfattet af straffelovens § 289. I disse sager nedlægges der påstand om frihedsstraf samt en tillægsbøde efter straffelovens § 50, stk. 2, svarende til halvdelen af undragelsen. Det gør selvanmeldelse relativt uinteressant i denne type sager.

I sager med fysiske og juridiske personers selvanmeldelse af forsættelig undtagelse over 100.000 kr. og op til 250.000 kr., ved overtrædelse af lovgivningen om skat, moms, lønsumsafgift og arbejdsmarkedsbidrag samt punktafgiftslovgivningen vil strafpåstanden være en bøde på en ganget undtagelse.

*Medvirken til sagens opklaring*

Opfylder gerningsmanden ikke betingelserne for at blive betragtet som selvanmelder, kan der stadig opnås rabat, såfremt han medvirker til sagens opklaring. I disse tilfælde kan bøden nedsættes til halvdelen af normalbøden.

*Let konstaterbar difference*

Vedrører differencen beløb, der automatisk og landsdækkende indberettes til Skattestyrelsen, rejses der ikke ansvarssag. I andre tilfælde, hvor differencen er let konstaterbar, vil bøden kunne nedsættes med en tredjedel.

*Fremført negativ indkomst*

Der beregnes en bøde ud fra en fiktiv skat (inkl. arbejdsmarkedsbidrag) på 40 % af forhøjelsen, når en negativ indkomst kan fremføres til modregning i senere års skattepligtige indkomst, og forhøjelse med den udeholdte indtægt ikke udligner den negative indkomst, og derfor ikke medfører en unddraget skat.

*Enkeltstående overtrædelse*

Ved enkeltstående overtrædelser, både for så vidt angår regnskabsmæssig og forståelsesmæssig karakter, vil bøden alt efter karakteren, og såfremt der er tale om relativt små beløb, kunne fastsættes til halvdelen af normalbøden.

*Engangsindtægter*

Foreligger der groft uagtsomme forhold, hvor unddragelsen er betydelig, og vedrører unddragelsen engangsindtægter, vil bøden skulle fastsættes således, at der er balance mellem bødens størrelse og strafværdigheden af det passerede. Der vil herefter kunne blive tale om en både totalt og relativt set betydelig nedsættelse af bøden.

*Forholdets alder*

Hvis der er tale om gamle forhold, kan bøden nedsættes. Hvis overtrædelserne er mere end 5 år gamle, nedsættes bøden i almindelighed til halvdelen af normalbøden.

*Virksomheden er ophørt*

Hvis en virksomhed er ophørt, og indehaveren ikke længere driver virksomhed, vil bøden, såfremt der alene foreligger grov uagtsomhed, kunne nedsættes til halvdelen af normalbøden, alt afhængig af gerningsmandens økonomiske situation og fremtidsudsigter.

*Gerningsmandens alder*

Medfører gerningsmandens alder eller sygdom, at det er overvejende sandsynligt, at en eventuelt idømt ubetinget fængselsstraf ikke kan afsones, vil sagen kunne afsluttes administrativt med en bøde beregnet som normal forsætsbøde. Dette gælder dog

ikke, såfremt sagen er af et sådant omfang, at den er omfattet af straffelovens § 289, hvilket er tilfældet, når unddragelsen er over 500.000 kr.

#### *Forsøg*

Ved forsøg vil bøden normalt udgøre halvdelen af normalbøden.

#### *Medvirken*

I medvirkestilfælde vil bøden normalt udgøre halvdelen af normalbøden, såfremt den medvirkende kun har villet yde en mindre væsentlig bistand eller styrke et allerede fattet forsæt. Dette gør sig tillige gældende, når forbrydelsen ikke er fuldbyrdet, eller en tilsigtet medvirken er mislykket.

I virksomheder med flere indehavere, vil normalbøden deles imellem dem, medmindre, der foreligger særlige forhold. Tilsvarende gør sig gældende i de tilfælde, hvor en ægtefælle eller samlever medvirker til overtrædelsen.

#### *Rådgiveransvar*

I de sager, hvor der har været involveret en rådgiver, foretages en konkret vurdering af fordelingen af ansvaret imellem rådgiverne og kunden. Overordnet set kan grundlaget for at rejse ansvar mod kunden mangle, såfremt rådgiveren har begået betydelige, graverende fejl.

I de tilfælde, hvor ansvar alligevel pålægges, kan bøden nedsættes til en halvdel, en tredjedel eller en fjerdedel af normalbøden i samme omfang, som medansvar placeres hos rådgiver.

Rådgiverens bøde beregnes ikke takstmæssigt, men som en ordensbøde. I relation til størrelsen af ordensbøden skeles dog til det undtagne beløb, som rådgiveren har medansvar for. Bøden fastsættes normalt ikke under 5.000 kr., og der er også givet bøder på 10.000 kr. og 50.000 kr.

#### **Ordensbøder**

Ordensbøder, er bøder, der knytter sig til overtrædelse af selve de pligter, der er pålagt i lovgivningen, eksempelvis krav til fakturaers indhold, opbevaring af bilag m.v. De nuværende takster kan findes i Skattestyrelsens Juridiske vejledning afsnit A.C. 3.5.3.1.

SKAT har pålagt sig selv en formodningsregel der tilsiger, at i de tilfælde, hvor en unddragelse på under 20.000 kr. ikke er åbenbart forsætligt, er handlingen sket som følge af simpelt uagtsomt, eller groft uagtsomt, såfremt forholdene tilsiger dette.

Bødeniveauet for overtrædelse af skattekontrollovens indberetningsforpligtelser i relation til ansatte er blevet skærpet i meget væsentligt omfang, og er blevet objektiviseret således, at de udmåles i intervaller baseret på antallet af ansatte.

Sanktionsniveauet vil være:

1-4 ansatte:	Bøde på 5.000 kr.
5-19 ansatte:	Bøde på 10.000 kr.
20-49 ansatte:	Bøde på 20.000 kr.
50-99 ansatte:	Bøde på 40.000 kr.
100 + ansatte:	Bøde på 80.000 kr.

Baggrunden for denne fastsættelse er et ønske om, at sanktionen følger antallet af ansatte, idet det tab det offentlige kan påføres i vidt omfang afhænger af, hvor mange ansatte der er i virksomheden, og dermed også, hvor stor skadevirkning den manglende overholdelse af reglerne kan medføre. Derudover er det tillige retssikkerhedsmæssigt at foretrække et objektiviseret bødeniveau, således at alle identiske forhold, behandles ens.

Det vil i dag endelig kunne medføre bøder, såfremt indberetningsforpligtelsen vedrørende eksempelvis fri bil, bolig osv., overtrædes. Dette vil kunne blive anset for groft uagtsomt, og dermed bødeudløsende.

## 2.7 Hvad så bagefter

Forløbet i en administrativ skattestraffesag kan ende ud i 1) at skatteyderen accepterer en bøde, 2) at myndighederne opgiver sagen, eller 3) at sagen er af en sådan karakter, at Skattestyrelsen ikke kan afslutte den administrativt, og den er nødt til at blive overgivet til politi og anklagemyndighed.

Kan sagen således ikke slutes administrativt, oversendes sagen til politiet, der herefter opstarter en sag. Denne type sager er behandlet under domstolssager.

Accepteres derimod en bøde, vil der i praksis ske det, at der fremsendes et bødeforlæg med et tilbud om, at sagen kan afsluttes med vedtagelse af bøden.

Bøden accepteres ved at underskrive bødeforlægget og returnere det til Skattestyrelsen, hvorefter Skattestyrelsen sender et indbetalingskort. Bødeforlægget indeholder dog en rubrik, da Skattestyrelsen naturligvis godt ved, at det er et fåtal af bøderne, der betales, hvor der kan anmodes om at blive kontaktet af SKAT med henblik på indgåelse af en afdragsordning.

Afdragsordningen skal afspejle den økonomiske formåen, og indgås der ikke en afdragsordning, vil bøden blive søgt inddrevet af Gældsstyrelsen, som alle øvrige offentlige krav.

Dette kan ske i forbindelse med lønindeholdelse, hvis dette er muligt, udlæg i aktiver m.v. Er den økonomiske formåen under de fastsatte bundgrænser for et eksistensminimum, og ejes der ikke aktiver, der kan foretages udlæg i, vil Gældsstyrelsen reelt set ikke kunne gøre noget for at inddrive bøden.

Dermed vil vedtagelse af en bøde ofte være et spil for galleriet, da alle involverede parter udmærket er klar over, at den aldrig bliver betalt. Det skal dog pointeres, hvad der er meget, meget vigtigt, at kriminel gæld reelt set vil blokere for gældssanering eller eftergivelse af gældt til det offentlige. Jeg har eksempler på gæld, der går mange, mange år tilbage tiden, uden at Gældsstyrelsen har villet slippe gælden.

Betales bøden ikke skal man altså forvente, at måtte leve med offentlig gæld, med de konsekvenser det nu engang har.

Ud over bøden, vil der i øvrigt skulle betales salær til forsvareren, der i første omgang dog betales af det offentlige, og herefter lægges oveni det offentliges krav.



Vedtages bøden, vil den ikke fremgå af straffeattesten, hvilket er en meget god begrundelse for at overveje at vedtage bøder, frem for at tage risikoen i en efterfølgende domstolssag. Dertil kommer, at der ikke er hjemmel til at fastsætte forvandlingsstraf.

Underskrives bødeforlægget ikke inden den fastsatte frist, oversendes sagen til politiet med påstand om, at der skal idømmes en bøde.

Dette gælder uanset sigtelsen oprindelig gik på en forsætlig unddragelse, og har Skattestyrelsen således først administrativt accepteret, at der alene er handlet groft uagtsomt og udsendes et bødeforlæg på dette grundlag, kan myndighederne altså ikke spole sagen baglæns, og efterfølgende rejse tiltale for en forsætlig unddragelse.

## **2.8 Overgang til en domstolssag**

En administrativ skattestraffesag overgår til domstolsbehandling, hvis det ikke er muligt at opnå enighed omkring en sanktion, hvilket i praksis vil sige bødens størrelse.

En sag kan også overgå til domstolsbehandling, hvis en unddragelse overstiger 250.000 kr. (kr. 100.000 for afgifter) og Skattestyrelsen fastholder, at der er handlet forsætligt. I sådanne tilfælde har Skattestyrelsen ikke mulighed for at afgøre sagen administrativt, men skal sende den til politiet.

Endelig kan den overgå til domstolsbehandling, såfremt der opnås enighed omkring vedtagelse af en bøde, men denne ikke underskrives inden for den fastsatte frist. Måtte det være tilfældet, vil sagen blive oversendt med en påstand tilsvarende bødekra- vet i det tidligere fremsendte bødeforlæg.

Dette er en vigtig pointe, idet en tidligere påstand om forsætlige unddragelser ikke ”genopstår”, hvis en aftalt bøde alligevel ikke vedtages / underskrives.

Det er dog set, at Skattestyrelsen har udvidet sagen efter, at der har været afholdt ansvarsmøde, således at der er søgt medtaget flere indkomstår. Det er min opfattelse, at dette er særdeles problematisk, både i forhold til spørgsmålene omkring selv-

inkriminering, men også i forhold til bindende påtalebegrænsning, da sagen jo netop har været ”skåret til” i forbindelse med den oprindelige sigtelse.

Skulle man ende i en sag, hvor dette forsøges, gælder det om at rejse indsigelser både i forhold til bindende påtaleopgivelse og selvinkriminering.

### **3. Domstolssager**

#### **3.1 Hvilke sager hører under domstolene**

Domstolssager er groft sagt de største sager med forsætlige unddragelser over 250.000 kr. for så vidt angår skat og moms, og 100.000 kr. for så vidt angår afgifter, samt de administrative sager, der ikke kan findes en administrativ løsning på i forbindelse med ansvarsforhandling.

Dertil kommer de sager, der er afgjort med accept af et bødeforlæg, men hvor bødeforlægget ikke underskrives, hvilket vil medføre, at sagen oversendes til politiet med samme strafpåstand, som fremgik af bødeforlægget.

#### **3.2 Hvordan er sagsforløbet i en domstolssag**

En domstolssag kan opstå på baggrund af en anmeldelse til Skattestyrelsen / politiet, der efterfølges af telefonaflytninger, ransagning og i de mest graverende tilfælde varetægtsfængsling, såfremt domstolene finder, at der er grundlag herfor. Disse forhold afgøres i retten.

Opstår skattestraffesagen på dette grundlag, vil der naturligvis ske sigtelse således, at den mistænke opnår den beskyttelse, der ligger heri, herunder særligt beskikkelse af forsvareren til at varetage mistænktens interesser.

Udgangspunktet er her, at ønskes ikke en bestemt forsvarer beskikket, vil retten vælge at beskikke en af retskredsens beneficerede forsvarere.

Den sigtede kan dog altid begære ombeskikkelse til en valgt beskikket forsvarer, såfremt dette ønskes. Rent processuelt gør det ingen forskel om forsvareren er en beskikket forsvarer, eller en valgt beskikket forsvarer. Omkostningerne fastsættes i begge tilfælde af retten i henhold til forsvarerens salærredegørelse, og afregnes i første omgang af staten.

Tabes sagen vil den domfældte dog blive pålagt at betale omkostningerne til forsvareren, hvilket dog i langt de fleste tilfælde er underordnet, qua de skattekrav og tilfølgelsesbøder, en domsfældelse i øvrigt vil medføre for den domfældte.

Sigtelsen vil i første omgang angive de forhold, mistanken retter sig imod, og vil afbryde forældelsen i relation til disse forhold, og alene disse forhold. Er der f.eks. sket sigtelse for momssvig, men har man glemt skattesvig, vil forældelsen altså fortsat løbe i relation til skatteforholdet.

Det sædvanlige forløb i sagen vil herefter være afhøring af den sigtede med forsvareren, såfremt sigtede ønsker at afgive forklaring, og det processuelt er fornuftigt.

Skattestyrelsen vil kunne være repræsenteret i forbindelse med afhøringerne, der ofte vil kunne afdække behov for yderligere efterforskningskridt, herunder afhøring af vidner, fremskaffelse af yderligere bilag m.v. – og Skattestyrelsen vil ofte være til stede i forbindelse med selve retsmødet.

Denne efterforskning kan også ende ud i, at der ikke er grundlag for sagen, der herefter kan opgives. Dette kan Skattestyrelsen dog påklage til statsadvokaten, og der foreligger praksis, hvorefter statsadvokaten har pålagt politiet at genoptage sager, der efterfølgende er endt i lange fængselsstraffe.

Efterforskningsforløbet kan i skattestraffesager være meget langt, og i mange tilfælde også længere end sagerne kan bære, hvilket ofte får konsekvenser i form af nedsat straf, ligesom sagerne kan ligge døde i længere perioder, med samme konsekvens.

Forsvareren vil i dette forløb ofte begære relevante efterforskningskridt, og begære yderligere dokumenter m.v. fremlagt på sagen, idet der meget ofte vil være grundlag herfor.

Når sagen er færdigefterforsket, og anklagemyndigheden er enig heri, fremsendes sagen til retten med anklageskriftet eller retsmødebegæring, hvis der foreligger en tilståelsessag.

Proceduren er herefter, at der afholdes retsmøde, hvor anklageskriftet oplæses, sagen forelægges, i hvert fald de lidt større sager, og relevante bilag dokumenteres (oplæses).

I forbindelse med retsmødet vil retten i første instans være besat med én dommer og to domsmænd, såfremt det ikke er en tilståelsessag, og én dommer, hvis det er en tilståelsessag. I ankesager i landsretten, vil retten være besat med tre landsretsdommere og tre domsmænd.

Herefter får tiltalte ordet, såfremt han ønsker at afgive forklaring, hvilket han naturligvis ikke er forpligtet til. Det er anklagemyndigheden, der afhører tiltalte først, således at forsvareren herefter kan kontraafhøre.

Samme procedure gør sig gældende med vidner dog således, at anklageren først afhører de vidner anklageren har ønsket at indkalde, og forsvareren først afhører de vidner forsvareren ønsker på sagen.

I en række sager vil der først herefter ske dokumentation (oplæsning) af sagens relevante bilag.

Endelig vil tiltalte blive afhørt om sine personlige forhold, hvilket ofte vil ske i forbindelse med dokumentation af den personundersøgelse, der udarbejdes af kriminalforsorgen, med henblik på at afdække om tiltalte, er egnet til betinget fængsel, eventuelt med vilkår om samfundstjeneste, eller andre foranstaltninger. Forsvareren vil ofte have supplerende spørgsmål til undersøgelsen, der kan ligge noget tilbage i tid.

Nogle gange afklares dette led i processen direkte i forbindelse med tiltaltes forklaring.

Når bevisførelsen er ovre, får først anklageren, og herefter forsvareren, ordet med henblik på de afsluttende bemærkninger /procedure, med mulighed for, at hver part kan kommentere modpartens indlæg én gang.

Den tiltalte har til allersidst det sidste ord, inden sagen optages til dom.

SKAT vil ofte have nedlagt erstatningspåstand i en skattestraffesag. Disse krav kan behandles i forbindelse med straffesagen, såfremt behandlingen ikke kræver en bevisførelse, der ligger udover det acceptable i en straffesag. Er dette tilfældet, vil kravene blive udskilt til en eventuel særskilt efterfølgende civilsag.

### **3.3 Hvordan afgøres en domstolssag**

Domstolssagen afgøres med dom, der primært kan gå ud på frifindelse eller domsfældelse. I særegne tilfælde kan resultatet dog også være afvisning, ligesom anklagemyndigheden kan vælge at tilbagekalde sagen inden, den ender i retten.

### **3.4 Hvad straffes, hvilken adfærd er strafbar**

Uanset der er tale om en domstolssag er det den samme adfærd, der er strafbar, hvorfor der henvises til afsnit 2.4, hvor dette er omtalt.

### **3.5 Hvem straffes**

Uanset der er tale om en domstolssag er det de samme, der som udgangspunkt kan straffe, hvorfor der henvises til afsnit 2.5, idet det dog bemærkes, at det naturligvis ikke er muligt at idømme juridiske personer frihedsstraf.

### **3.6 Hvilken sanktion kan idømmes**

Hvilken sanktion der kan idømmes ved domstolene, afhænger i meget stort omfang af, hvilken tilregnelser gerningsmanden har haft.

Er der alene rejst tiltale for groft uagtsomme forhold, er der ikke hjemmel til fængselsstraf, og der vil således "alene" kunne idømmes bøder. Er der derimod tale om forsætlige overtrædelser, vil straffen kunne være fængsel og tillægsbøder.

For så vidt angår bødesagerne vil de sædvanligvis opstå derved, at et fremsendt bødeforlæg ikke underskrives, hvorefter sagen overgives til politiet, eller at den sigtede ikke kan anerkende at have handlet groft uagtsomt. Beregningen af bøder vil følge det sædvanlige system, jf. afsnit 2.6, hvortil henvises.

Det interessante er de sager, hvor der nedlægges påstand om forsætlige unddragelser, idet påstanden her vil være fængselsstraf og tillægsbøder. Sanktionen vil i disse sager bestå både i fængselsstraf og tillægsbøder.

#### **Fængselsstraf**

Stort set alle straffebestemmelser inden for skattestrafretten indeholder hjemmel til fængselsstraf ved forsætlige unddragelser. Såfremt unddragelsen er under kr. 500.000 vil der alene være hjemmel til 18 måneders fængsel, og såfremt unddragelsen, opgjort type for type af unddragelse, overstiger kr. 500.000, er der hjemmel til 8 års fængsel efter straffelovens § 289.

Det afgørende i relation til, hvilken bestemmelse der kan anvendes, er unddragelserne opgjort for sig. Er der således en momssundragelse på 450.000 kr. og en skatteunddragelse på 300.000 kr., bliver straffelovens § 289 ikke aktuel, da ingen af unddragelserne overstiger 500.000 kr.

Var skatteunddragelsen derimod på 600.000 kr., ville straffelovens § 289 kunne anvendes på dette forhold, og momslovens § 81 på momsunddragelsen.

Helt overordnet set er det i langt de fleste tilfælde et citeringsmæssigt spørgsmål, da straffen ikke i sig selv bliver hårdere af, at forholdet henføres til § 289. En unddragelse på 550.000 kr. straffes således ikke betydelig hårdere end en på 480.000 kr., blot fordi straffelovens § 289 bringes i spil.

Straffeprocessuelt kan det dog gøre en forskel i relation til de efterforskningskridt, der er til rådighed. Dette gælder eksempelvis brud på meddelelshemmeligheden, hvor det gør en forskel, om der efterforskes en forbrydelse med en strafferamme på 18 måneder, eller forbrydelse med en strafferamme på 8 år.

Tilsvarende i forhold til forældelse, idet der er 10 års forældelse, hvis sagen er omfattet af straffelovens § 289, og ellers 5 år. Det er således ikke helt ligegyldigt om en unddragelse opgøres til kr. 450.000 eller kr. 550.000.

I relation til fængselsstraffens længde vil det væsentligste forhold være unddragelsens størrelse, idet der dog naturligvis også sker inddragelse af, hvor groft forholdet i øvrigt er.

De øvrige momenter vil dog, groft sagt, være momenter, der kan tale for henholdsvis en kortere eller længere fængselsstraf, ud fra udgangspunktet i relation til unddragelsen.

De forhold der taler for skærpelse er særligt, hvor forholdet har forløbet igennem en lang periode, er professionelt tilrettelagt, involverer flere parter, er søgt sløret, efterforskningen er modarbejdet og søgt hindret og i øvrigt har karakter af, at hele virksomheden er tilrettelagt med henblik på unddragelse, således at den højeste grad af forsæt foreligger.

Det taler omvendt for en lempelse, hvis der er aflagt fuld tilståelse, der er medvirket til efterforskningen og forholdet i øvrigt ligger på grænsen til den grove uagtsomhed.

De helt typiske tilfælde af lempelse forekommer i de tilfælde, hvor en sag har varet i uforholdsmæssig lang tid, uden at det kan henføres til gerningsmandens forhold. Dette gælder særligt, hvis sagerne har været lagt "døde" af myndighederne, uden at der har været foretaget nogen efterforskning.

Det har i en række sager været tillagt betydning, at sagerne har været lagt ”døde” i en sammenlagt periode på 2 år, men både kortere og længere perioder kan indgå i vurderingen.

Det er derimod isoleret set ikke nok til rabat, at tiden går med sagens behandling, hvis sagens kompleksitet og den sigtedes forhold, herunder modarbejdelse / forhandling af efterforskningen, medfører dette. Er der uanset sigtede har modarbejdet /forhalet efterforskningen, medgået uforholdsmæssig lang tid med sagen, kan dette alligevel medføre strafreduktion.

Strafreduktionen kan forekomme i flere varianter. Enten ved, at en idømt straf gøres helt betinget, delvist betinget eventuelt med vilkår om samfundstjeneste, eller den idømte ubetingede fængselsstrafs længde reduceres.

Kombinationsdomme er derimod domme, hvor en del gøres betinget og en del ubetinget, fremfor at en idømt straf forkortes.

For den domfældte er der en verden til forskel på at få 3 måneders rabat og 15 måneders ubetinget fængsel, fremfor 18 måneder ubetinget fængsel, eller en kombinationsdom.

Dette skyldes, at den ubetingede del af fængselsstraffen ved en kombinationsdom ikke kan overstige 6 måneders fængsel, og alene 3 måneder, såfremt der samtidig idømmes samfundstjeneste.

Den foreliggende praksis peger i begge retninger, og det er således ikke muligt at sige konkret i hvilke tilfælde, der idømmes kombinationsdomme og i hvilke tilfælde, der i stedet sker afkortning. Dette beror på en helt konkret vurdering i hver sag.

Udgangspunktet i de mindre alvorlige sager defineret som sager, der ikke udløser mere end 18 måneders fængsel, vil være betinget fængsel med vilkår om samfundstjeneste.

Dette gælder dog kun, såfremt der ikke foreligger organiseret kriminalitet, bande-kriminalitet, gentagelsestilfælde, eller andre skærpende omstændigheder.



### **Tillægsbøder**

Tillægsbøder er ment til at skulle neutralisere den økonomiske gevinst der opnås, eller søges opnået, ved den realiserede forbrydelse. Tillægsbøden vil således modsvarer den unddragelse, der sker domsfældelse for, krone for krone.

Dette er det helt klare udgangspunkt, selvom der dog også forekommer få tilfælde, hvor der i helt særegne situationer er sket nedsættelse af tillægsbøden. Dette er eksempelvis sket i enkelte tilfælde, hvor skatten er betalt i lønmodtagersager.

Dette er dog undtagelsen fra den absolutte hovedregel, og er således ikke noget, man skal forvente.

Er der derimod flere tiltalte, således at der alene foreligger medvirken, uden at der er opnået nogen berigelse, idømmes som hovedregel ikke tillægsbøde.

Såfremt der er flere gerningsmænd, ses der i den seneste praksis en tendens til, at der udmåles en fuld tillægsbøde til hver gerningsmand, og man skal således ikke forvente, at tillægsbøden deles imellem dem, selvom det dog også sker.

Der idømmes efter praksis ikke betingede tillægsbøder, ligesom der i forbindelse med idømmelse af tillægsbøder ikke undersøges, om den domfældte har nogen mulighed for at betale bøden.

Ud over tillægsbøder vil der ofte blive nedlagt krav om erstatning for det tab, som Skattestyrelsen har lidt. Dette er tilfældet, hvis unddragelsen er sket igennem selskaber, og skatten ikke er betalt. Sådanne erstatningskrav kan medtages i sagerne, såfremt de er rimelig klare og den bevisførelse, der skal foretages ikke går ud over, hvad der kan håndteres i en straffesag.

Det er dog altid muligt at begære erstatningssagen udskilt til særskilt behandling, men er kravet rimeligt klart, tages det under pådømmelse.

### **Samfundstjeneste**

Samfundstjeneste kommer i skattestrafferetten i spil i forbindelse med betingede domme, enten fuldstændig betingede, eller i relation til kombinationsdomme, hvor en del af straffen gøres betinget.

Der vil i forbindelse med sagens behandling blive udarbejdet en personundersøgelse af kriminalforsorgen, en såkaldt § 808 rapport, med henblik på at vurdere, om den sigtede er egnet til samfundstjeneste.

Denne rapport, eller i hvert fald resuméet og konklusionen, vil blive dokumenteret (oplæst) i forbindelse med gennemgang af de personlige forhold i retsmødet.

Samfundstjeneste kan i praksis finde sted på offentlige institutioner, eller foreninger med almennyttigt formål. Dette kan være på biblioteker, i boligforeninger, i børnehaver, på museer, i foreninger, på plejehjem osv.

Omfanget af samfundstjeneste kan ligge imellem 30 og 300 timer, og skal normalt afvikles indenfor 4 – 12 måneder, og maksimalt over 2 år. Sker dette ikke, risikeres det at den betingede fængsel udløses.

### **3.7           Hvad så bagefter**

Forløbet efter en straffesag afhænger naturligt i høj grad af, hvilken sanktion der er idømt

I skattestraffesager hvor der idømmes frihedsstraf, afhænger sanktionen af, om en fængselsstraf er gjort betinget eller ubetinget. Udgangspunktet fra sommeren 2015 er betinget fængsel, såfremt sagen ikke relaterer sig til organiseret eller bandekriminalitet, og straffen ligger under 1 ½ år.

I de tilfælde, hvor der idømmes ubetinget fængsel, vil der ofte ske løsladelse, når 2/3 af afsoningen er udstået. Der kan dog søges om halv tid, som ofte vil blive bevilget, såfremt domfældte overholder vilkårene for afsoningen.

En idømt fængselsstraf kan også bestå i en kombinationsdom, hvor en del gøres betinget, og en del ubetinget. I disse tilfælde kan den ubetingede del ikke overstige 6 måneders fængsel, med mindre der samtidig fastsættes samfundstjeneste. Idømmes der samtidig samfundstjeneste kan den ubetingede del ikke overstige 3 måneders fængsel.

6 måneders grænsen er vigtig, idet grænsen for afsoning med fodlænke pt. netop går ved 6 måneders ubetinget fængsel. Det er således uden betydning, at fængselsstraf-

fen er længere end 6 måneder, når blot den ubetingede del ikke oversiger 6 måneders fængsel.

Fodlænkeordningen forudsætter som udgangspunkt, at den domfældte er egnet til afsone med fodlænke, hvilket forudsætter, at der er en bopæl, og at domfældte ikke skønnes uegnet til ordningen, eksempelvis som følge af misbrug af alkohol og/eller stoffer.

Rent praktisk er det ikke retten der tager stilling til, hvorvidt domfældte er egnet til afsoning med fodlænke, men derimod kriminalforsorgen. Dette sker efter endelig dom, hvor kriminalforsorgen indkalder domfældte til en samtale herom, såfremt de formelle betingelser er opfyldte, altså at den ubetingede fængselsstraf ikke overstiger 6 måneder.

Ud over fængselsstraf vil der typisk blive idømt en tillægsbøde, svarende til de unddragne skatter/moms/afgifter. Der er enkelte afgørelser, hvor idømte tillægsbøder er reduceret grundet ganske særlige forhold, eksempelvis hvor de unddragne skatter er betalt, men disse sager er enkeltstående afvigelser fra hovedreglen.

Eftersom tillægsbøden krone for krone modsvarer de unddragne beløb, vil der ofte være tale om meget store beløb. I forbindelse med idømmelse af tillægsbøder, vil der blive fastsat en forvandlingsstraf på op til 60 dages fængsel.

Dette forhold har medført den udbredte misforståelse, at man blot kan "sidde" bøden af. Dette er ikke tilfældet. Det er ikke domfældte, der bestemmer, hvorvidt domfældte ønsker at sidde en bøde af.

Forvandlingsstraffen vil, teoretisk set, kun komme i spil, såfremt den domfældte rent faktisk kan betale, men ikke gør det. I praksis kommer forvandlingsstraffen dog ikke i spil

Netop en stor ubetalt tillægsbøde (- og idømte sagsomkostninger) vil ofte forfølge domfældte længe efter en eventuel fængselsstraf er udstået. Inddrivelsen af bøderne er tillagt Gældsstyrelsen, der har et omfattende katalog af inddrivelsesværktøjer til rådighed.

En idømt tillægsbøde vil i øvrigt ofte blokere for akkordordninger, herunder eftergivelse af gæld til det offentlige, idet det netop fremgår af Skattestyrelsens vejledninger, at gæld, der relaterer sig til strafbare forhold, taler imod eftergivelse af gæld og akkordordninger.

Resultatet af straffesagen er således ofte fængsel, og at domfældte i økonomisk forstand, grundet skattekravet, tillæggsbøden og sagsomkostninger, aldrig kommer på fode igen.

#### **4. Skattestraffesagens sammenhæng med civile sager om skatteansættelsen**

##### **4.1 Hvilken sag føres først, og hvorfor**

I de normale tilfælde vil spørgsmålet afhænge af, hvilken type sag der foreligger. Er sagens omdrejningspunkt en bevisvurdering, vil straffesagen sædvanligvis blive fremskønnet, medens det modsatte gør sig gældende i de sager, der i det væsentligste vedrører fortolkning og forståelse af skatteretlige spørgsmål.

Dette har på sin vis meget for sig, idet dette system søger at modvirke, at der føres straffesager, hvor det primære omdrejningspunkt er forståelse og fortolkning af skatteretten.

En domstol nedsat med to domsmænd, der ikke er uddannet jurister, og ikke har nogen viden om skatteret, kan dårligt siges at være det rette forum til afklaring af skatteretlige spørgsmål.

Problemstillingen bliver særlig relevant i de sager, hvor der ikke foreligger en formel skatteretlig afgørelse, men Skattestyrelsen, på baggrund af en anmeldelse og efterfølgende efterforskning, fremsender en tiltalebegæring med de forhold, Skattestyrelsen vurderer der skal/bør rejses tiltale for. Her er det i endnu højere grad forsvarerens ansvar at sikre sig, at de talmæssige opgørelser og anvendelsen af skatteretten er korrekt. Der vil her kræves en endog meget stor skatteretlig ekspertise.

Foreligger der tvivlsomme momsretlige spørgsmål af en vis tyngde, vil problemstillingen kunne undgås, ved i hvert fald at begære de tvivlsomme spørgsmål forelagt EU domstolen, da den danske momslov bygger på EU's momssystemdirektiv og skal anvendes i overensstemmelse hermed.

## 4.2 Hvilken betydning har udfaldet af straffesagen for skattesagen

Det siges ofte, at udfaldet af en skattestraffesag ikke har betydning for en efterfølgende civilsag om beskatning, således at der efter en frifindende dom sker beskatning i en civilsag på det samme grundlag.

Det kan virke paradoksalt, at en skatteyder beskattes af et beløb, som han i en straffesag er blevet frifundet for at have unddraget, men dette sker ikke desto mindre relativt ofte.

Synspunktet er således langt hen ad vejen understøttet af praksis, da en frifindende dom i en skattestraffesag, kan henføres til de særlige beviskrav, der er gældende i en straffesag.

Strafferetligt er det anklagemyndigheden, der skal løfte bevisbyrden for, at der er begået et strafbart forhold, og al berettiget tvivl skal komme den tiltalte til gode.

Det samme gør sig ikke gældende i en civil skattesag, hvor det ofte er skatteyderen, der bærer bevisbyrden.

Dette er dog en sandhed med modifikationer, idet der ikke gælder særlige beviskrav i straffesager til fortolkning og forståelse af gældende ret. Skatteretten fortolkes således ens, uanset om der foreligger en skattesag, eller en skattestraffesag.

Det må ligeledes ikke overses, at der ikke i en civilsag kan bortses fra faktuelle forhold, der er fremkommet i forbindelse med straffesagen.

Faktum er faktum, uanset om det er kommet frem i en straffesag. Der foreligger således afgørelser, der er blevet erklæret ugyldige civilretlige, fordi der ses bort fra faktuelle forhold, kommet frem i straffesagen.

Det er ligeledes ikke korrekt, at anklagemyndigheden alene bærer bevisbyrden i skattestraffesager. Har anklagemyndigheden eksempelvis sikkert bevis for, at der har været udeholdt indtægter, og påstår tiltalte, at indtægten modsvares af fradragsberettede udgifter, er der tale om en påstand om en straffrihedsgrund, som det påhviler tiltalte at løfte bevisbyrden for.

Lykkes det at løfte denne bevisbyrde, som landsretterne gentagne gange har betragtet som streng, taler meget for, at dette forhold skal tillægges afgørende betydning i den efterfølgende skattesag.

I modsat fald vil der netop blive set bort fra faktuelle forhold, der er lagt til grund i straffesagen, i et tilfælde, hvor de særlige gunstige bevisregler for tiltalte ikke er gældende.

Overtrædelse af straffeprocessuelle regler vil i helt særlige tilfælde kunne få betydning for afgørelsen af den civile sag. Landsskatteretten har i flere sager måtte forholde sig til, om overtrædelse af selvinkrimineringsforbudet i retssikkerhedsloven og den europæiske menneskerettighedskonvention, har kunnet medføre ugyldighed og dermed bortfald af afgørelsen.

Sker der omvendt domsfældelse i straffesagen, vil det være voldsomt svært at undgå at tabe en civil sag om samme forhold.

Overordnet er konklusionen således, at en tabt straffesag, stort set altid vil medføre en tabt skattesag. Omvendt vil en vundet straffesag langt fra medføre en vundet skattesag.

En vundet straffesag, vil således i bedste fald være et, blandt mange, moment i den civile sag, dog således, at der ikke vil kunne bortses fra faktuelle forhold fremkommet i straffesagen af betydning for beskatningen.

## **5. Afslutning og opsummering**

Skattestraffesager adskiller sig væsentligt for de traditionelle straffesager derved, at sagerne opstår på baggrund af påståede overtrædelser af ofte relativt kompliceret lovgivning.

Dermed er skattestraffesager på sin vis særegne, og alligevel ikke, idet de har betydelig lighed med alle øvrige særlovsovertrædelser, som eksempelvis inden for miljø og arbejdsmarkedslovgivningen.

Rent processuelt er flowet i skattestraffesager i betydeligt omfang påvirket af den hjemmel Skattestyrelsen har til at afgøre alle sager, såfremt Skattestyrelsen blot vurderer, at der er handlet groft uagtsomt, modsat de forsætlige sager, hvor denne

kompetence for Skattestyrelsen kun gælder op til forsætlige unddragelser på 250.000 kr.

Dette skæringspunkt giver i de sager, hvor det er relevant, altid anledning til interessante afvejninger og processuelle beslutninger af relativt vidtrækkende karakter.

Dette forhold, sammenholdt med sammenspillet med de bagvedliggende skatteansættelser og fremme/berostillelse heraf, gør skattestraffesager til en sagstype, der kræver den største grad af årvågenhed hos forsvareren, og naturligvis kendskab til alle elementer og processuelle muligheder, samt et særligt kendskab til skatteretten.

Kontakt info:

**Skattesagsadvokaterne ApS**

Tlf. 70 20 33 13

Mail: [tsa@skattesagsadvokaterne.dk](mailto:tsa@skattesagsadvokaterne.dk)

*Vi har speciale i skatte-, moms- og afgiftssager, samt skatte-, moms og skattestraffesager. Vi fører sager overalt i Danmark, og for alle instanser.*

