

Jan Pedersen

Skatte- og afgiftsstrafferet

ADVOKAT
JERRY OSBAK
NØRREGADE 30 - 1165 KBH. K
(100 m FRA NØRREØST)
TEL. (01) 14 42 00 - CIRK 9 94 74 70



Jurist- og Økonomforbundets Forlag
1996

Skatte- og afgiftsstrafferet

1. udgave, 1. oplag

© 1996 by Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Alle rettigheder forbeholdes.
Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse eller
mangfoldiggørelse af denne bog eller dele heraf er
uden forlagets skriftlige samtykke ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.

Tryk: Narayana Press, Gylling
Indbinding: Damm's Bogbinderi, Randers
Printed in Denmark 1996
ISBN 87-574-7300-5

Indholdsfortegnelse

Forord	13
Afsnit I. Skatte- og afgiftsstrafferetten og den almindelige strafferet	15
Kapitel 1. Skatte- og afgiftsstrafferettens systematiske placering ..	17
1.1 Karakteren af den skatte- og afgiftsstrafferetlige lovgivning ..	19
Kapitel 2. Skatte- og afgiftskriminalitet – »Sort arbejde« og anden undergrundsøkonomi	22
2.1 Skatte- og afgiftskriminalitet i kriminologisk belysning	24
2.2 Årsager til skatte- og afgiftskriminalitet	26
2.3 Bekæmpelsen af skatte- og afgiftskriminalitet	29
Kapitel 3. Skatte- og afgiftskriminalitet som forbrydelsesform ...	31
Kapitel 4. Skatte- og afgiftsstrafferettens afgrænsning overfor andre straffebestemmelser	33
4.1 Strafferetlig konkurrence	33
4.2 Forholdet til Straffelovens erklæringsforbrydelser, Strl. §§ 161-163	35
4.3 Forholdet til Straffelovens forbrydelser vedrørende bevismidler, Strl. §§ 171-175	36
4.4 Forholdet til Straffelovens formueforbrydelser, Strl. §§ 276-305	37
4.4.1 Realkonkurrence	38
4.4.2 Idealkonkurrence	41
Afsnit II. Skatte- og afgiftsstrafferettens almindelige del ..	45
Kapitel 1. Straffelovens almindelige del	47
Kapitel 2. Strafansvarets grundbetingelser	48
2.1 »In dubio pro reo«	48

2.2	Strafferettens legalitetskrav	50
2.3	Strafbar tilregnelser	52
2.3.1	Forsæt	53
2.3.2	Uagtsomhed	57
2.3.3	Simpel uagtsomhed – hændelighed	60
2.3.4	Tilregnelser og motiv	60
2.3.5	Vildfarelser	63
Kapitel 3. Forsøg og selvanmeldelse		69
3.1	Strafbart forsøg	69
3.2	Tilbagetræden fra forsøg	71
3.3	Selvanmeldelse	73
Kapitel 4. Medvirken		75
4.1	Det almindelige medvirkensansvar	75
4.2	Medvirken til skatte- og afgiftskriminalitet	76
4.3	Økonomisk medvirken	77
4.3.1	»Skatte- og afgiftshæleri«	79
4.4	Ansvar i erhvervsvirksomheder	80
4.4.1	Ansvar for ejere og ledere i personligt ejede virksomheder	80
4.4.2	Ansvar for underordnede ansatte	81
Kapitel 5. Selskabsansvar		83
5.1	Selskabsansvar og strafferetlig tilregnelser	83
5.2	Ansvarssubjekter	85
5.2.1	Nystiftede selskaber	86
5.2.2	Opløsning og omstrukturering af selskaber	86
5.3	Kollektivt ansvar i enkeltmandsvirksomheder – Strl. § 26, stk. 2	89
5.3.1	Kredsen af enkeltmandsvirksomheder omfattet af kollektivt ansvar	90
Kapitel 6. Ansvarsplacering		91
6.1	Ansvarsfordeling mellem indehaver, ledelse og personale i personligt ejede virksomheder	91
6.2	Ansvarsfordeling blandt flere medejere	92
6.3	»Stråmandsvirksomhed«	93
6.4	Ansvarsplacering i selskaber	94
6.4.1	Ansvar for bestyrelsesmedlemmer	95

kapitel 7. Rådgiveransvaret		98
7.1	Professionsansvaret – ansvarsformer	98
7.2	Rådgiveransvaret på skatte- og afgiftsområdet	100
7.3	De almindelige erstatningsregler og professionsansvaret	101
7.3.1	Erstatningsansvaret for mangelfuld skatterådgivning	104
7.3.2	Erstatningsansvaret for undladt skattetænkning	104
7.3.3	Erstatningsansvaret for positiv urigtig skatterådgivning	107
7.3.3.1	Kravet om culpøs handlemåde	108
7.3.3.2	Kravet om kausalt og adækvat tab	110
7.3.4	En vurdering af praksis vedrørende erstatningsansvaret for mangelfuld skatterådgivning	114
7.3.5	Ansvar ved flere skadevoldere	115
7.3.6	Ansvar for medarbejdere og ansatte i firmaer	116
7.4	Strafansvaret	117
7.4.1	Hovedformer for strafansvar	117
7.4.2	Strafansvaret for regnskabsførelse, påtegninger m.v.	119
7.4.3	Strafansvaret for rådgivning m.v.	121
7.5	Rådgiveransvaret for overtrædelse af Kildeskatteloven og Momsloven	125
7.6	Ansvarsfordeling mellem rådgiver og klient	126
kapitel 8. Sanktioner		128
8.1	Den skatte- og afgiftsstrafferetlige sanktionslære	128
8.2	Normalbødesystemet	129
8.3	Skærpene og formildende omstændigheder	131
8.3.1	Formildende omstændigheder	132
8.3.1.1	Advarsel	132
8.3.1.2	Forsøg og medvirken	133
8.3.1.3	Uvidenhed eller vildfarelse	133
8.3.1.4	Gamle forhold – lang verseringstid	134
8.3.1.5	Selvanmeldelse	134
8.3.1.6	Øvrige formildende omstændigheder	135
8.3.2	Skærpene omstændigheder	135
8.4	Administrative bøder	136
8.5	Frihedsstraf	138
8.5.1	Betingede domme – samfundstjeneste	140
8.5.2	Tillægsbøde	141

Kapitel 9. Andre retsfølger af den strafbare handling	144
9.1 Rettighedsfrakendelse	144
9.1.1 Frakendelse af retten til at drive autoriseret eller godkendt virksomhed	144
9.1.2 Frakendelse af retten til at drive erhvervsvirksomhed i øvrigt	146
9.1.2.1 Almindelig erhvervmæssig virksomhed ..	146
9.1.2.2 Selskabsvirksomhed m.v.	148
9.2 Medansvar for undtagne skatter og afgifter	150
 Kapitel 10. Skatte- og afgiftsstrafproces	153
10.1 Sagens forberedelse og efterforskning	153
10.2 Forsvarerbeskikkelse	154
10.3 Administrativ bødesag og domstolsprøvelse	155
10.4 Fastlæggelse af det underliggende skatte- og afgiftskrav	156
 Afsnit III. Skatte- og afgiftsstrafferettens specielle del ..	161
 Kapitel 1. Indkomst- og formueskattestrafret	163
1.1 Oversigt	163
 Kapitel 2. SKL § 13 – Skattesvig	165
2.1 Objektive gerningsbetingelser	165
2.1.1 Kravet om afgivelse af oplysninger	165
2.1.2 Kravet om skatteunddragelse	167
2.1.2.1 Udeholdte indtægter eller urigtige fradrag ..	168
2.1.2.2 Forskydningsdifferencer – Periodeforskydning	169
2.1.2.3 Udeholdelse af ugyldige, ulovlige og strafbare indkomsterhvervelser	170
2.1.2.4 Udeholdelsen modsvares af yderligere fradrag	173
2.1.2.5 Navnlig om unddragelser i selskaber	174
2.1.2.6 Bestemmelse og opgørelse af udeholdte beløb	179
2.1.3 Kravet om urigtige eller vildledende oplysninger ...	182
2.1.3.1 Navnlig om vildledende oplysninger – »Fiktionsteorien«	183
2.1.4 Kravet om, at oplysninger skal angå skattepligt, skatteansættelse eller skatteberegning	187
2.1.4.1 Emigration	187

2.1.1 Subjektive betingelser	191
2.2.1 Forsætsbedømmelsen	192
2.2.1.1 Urigtige oplysninger	193
2.2.1.2 Vildledende oplysninger	194
2.2.2 Bedømmelse af den grove uagtsomhed	195
2.3 Sanktionsudmåling ved overtrædelse af SKL § 13	198
2.3.1 Unddragelser	198
2.3.2 Forskydningsdifference	199
2.3.3 Bødeafkrædning – Strafnedsættelsesgrunde m.v.	200
 Kapitel 3. Strl. § 289 – Skattesvig af særlig grov karakter	201
 Kapitel 4. Passiv skattesvig – SKL § 15	205
4.1 Passiv skattesvig ved indtræden af skattepligt	206
4.2 Passiv skattesvig ved fraflytning	208
4.3 Passiv skattesvig uden ændring af skattepligtsforholdene ...	211
 Kapitel 5. SKL § 16 – Skattesvig uden indgivelse af selvangivelse	212
5.1 Objektive betingelser	213
5.1.1 Skatteansættelse uden indgivelse af selvangivelse ...	213
5.1.1.1 Skatteansættelse ved taksation	213
5.1.1.2 Skatteansættelse ved forudfyldt selvangivelse	214
5.1.2 Kravet om modtagelse af skatteansættelse	215
5.1.3 Fuldbyrkelse	216
5.2 Subjektive betingelser – Forsæt og grov uagtsomhed	216
5.2.1 SKL § 16, stk. 2 – Grov uagtsomhed, Forsæt	218
5.2.1.1 Taksation	218
5.2.1.2 Forudfyldt selvangivelse	219
5.2.2 SKL § 16, stk. 3 – Forsæt til unddragelse	221
5.3 Sanktionering	222
 Kapitel 6. Tilsidesættelse af kontroloplysnings- og valutaoplysningspligter – SKL § 13 A og § 14	224
6.1 Skattekontrollovens kontroloplysninger – Skattekontrollovens afsnit II	224
6.2 SKL § 14, stk. 1 – Afgivelse af urigtige eller vildledende kontroloplysninger	226
6.3 Manglende afgivelse af kontroloplysninger – SKL § 14, stk. 2	227
6.4 Tilsidesættelse af pligter til afgivelse af valutaoplysninger – SKL § 13 A	228

Kapitel 7. Overtrædelse af bogførings- og regnskabspligter – SKL § 17	231
Kapitel 8. Ansvar for skattesvig i selskaber og hos virksomhedsejere – SKL § 18	233
8.1 Ansvarsplacering	234
8.2 Selskabets ansvar for andres skattesvig – SKL § 18 analogt	238
8.3 Objektivt ansvar i personligt ejede virksomheder	238
Kapitel 9. Forældelse	239
9.1 Forældelsesfristens påbegyndelse	239
9.2 Forældelsesfristens afbrydelse	240
9.3 Tillægsskat	242
Kapitel 10. Hæftelse for unddragne skatter	243
Kapitel 11. Kildeskattestrafret	244
11.1 Kildeskattelovens pligter	244
11.1.1 Indeholdelsespligt	244
11.1.2 A-skat m.v.	245
11.1.3 Udbytter m.v.	247
11.1.4 Indeholdelsestidspunkt	249
11.1.5 Indbetalingstidspunkt	249
11.1.6 Registrerings- og indberetningspligter m.v.	251
11.1.7 Pligtsubjekt og ansvarssubjekt	251
11.2 Strafansvaret for den indeholdelsespligtige – KSL § 74	253
11.2.1 KSL § 74, stk. 1, nr. 1	253
11.2.1.1 Gerningsindhold	253
11.2.1.2 Sanktioner	255
11.2.2 KSL § 74, stk. 1, nr. 2	255
11.2.2.1 Gerningsindhold	255
11.2.2.2 Sanktioner	257
11.2.3 KSL § 74, stk. 1, nr. 3	259
11.2.3.1 Gerningsindhold	259
11.2.3.2 Sanktioner	259
11.2.4 KSL § 74, stk. 1, nr. 4	259
11.2.4.1 Gerningsindhold	259
11.2.4.2 Sanktioner	260
11.2.5 KSL § 74, stk. 2 – Forsæt til unddragelse eller andre skærpende omstændigheder	260

11.2.5.1 Gerningsindhold	260
11.2.5.2 Sanktioner	262
11.2.6 KSL § 74 A – Drift af indeholdelsespligtig virksomhed på trods af nægtet registrering	263
11.2.6.1 Gerningsindhold	263
11.2.6.2 Sanktioner	263
11.3 Strafansvaret for indkomstmotageren – KSL § 75, nr. 1 og 2	264
11.3.1 Gerningsindhold	264
11.3.2 Sanktioner	265
11.4 Strafansvaret for urigtige eller vildledende oplysninger ved dødsboopgørelser – KSL § 75, nr. 3 og 4	266
11.4.1 Gerningsindhold	266
11.4.2 Sanktioner	267
11.5 Strafansvaret i h.t. Kildeskattelovens administrative forskrifter – KSL § 76	267
11.5.1 Gerningsindhold	267
11.5.2 Sanktioner	268
11.6 Selskabsansvar – KSL § 77	268
11.6.1 Ansvars- og tiltalesubjekter	269
11.7 Forældelse	272
11.8 Hæftelse for kildeskatter m.v.	275
11.8.1 Indkomstmotagerens og den indeholdelsespligtiges hæftelse ved manglende indeholdelse – KSL § 68 og § 69	276
11.8.1.1 Indkomstmotagerens hæftelse	276
11.8.1.2 Den indeholdelsespligtiges hæftelse	277
11.8.1.3 Eftergivelse	278
11.8.2 Erstatningsansvar	279
11.8.2.1 Nærmere om erstatningsansvaret for indeholdelser i ansattes løn	281
11.8.2.2 Nærmere om nulstilling af indeholdelser hos ledelsen	283
Kapitel 12. Momsstrafferet	285
12.1 Momstovgivningens pligter	285
12.2 Ikke-strafbare overtrædelser	286
12.2.1 Forsinket afgiftsangivelse – ML § 58, stk. 1 og 2	286
12.2.2 Manglende afgiftsangivelse	286
12.2.3 Forkortet afgiftsperiode	287
12.2.4 For sen betaling af afgiftstilsvaret	288

12.3	Momslovens straffebestemmelser	289
12.3.1	Objektive gerningsindhold	291
12.3.1.1	Generelle delikter – ML § 81, stk. 1, nr. 1	291
12.3.1.2	Specielle delikter – ML § 81, stk. 1, nr. 2-5	294
12.3.1.3	Overdragelse, erhvervelse eller tilegnelse af varer og ydelser, hvoraf der ikke er betalt afgift – ML § 81, stk. 1, nr. 6	299
12.3.2	Overtrædelse af fastsatte forskrifter – ML § 81, stk. 2	301
12.4	Subjektive betingelser	302
12.4.1	Grov uagtsomhed i henseende til unddragelse – ML § 81, stk. 1	303
12.4.2	Forsæt til unddragelse af afgift – ML § 81, stk. 3	306
12.4.2.1	Nærmere om passiv momsunddragelse	307
12.5	Forsøg	309
12.5.1	»Frivillig selvanmeldelse«	309
12.6	Medvirken	310
12.7	Selskabsansvar – ML § 81, stk. 4	310
12.8	Ansvarsplacering	311
12.9	Sanktioner	313
12.10	Forældelse	314
12.11	Hæftelse og medhæftelse	318
Forkortelser		321
Litteraturfortegnelse		322
Domsregister		324
Stikordsregister		328

Forord

Bogen indeholder en fremstilling af reglerne om strafansvar ved overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

Skatte- og afgiftsstrafferetten anvendes som fællesbetegnelse for reglerne om strafansvar ved overtrædelse af indkomstskattelovgivningen, kildeskattelovgivningen, momslovgivningen, toldlovgivningen og en række af forbrugs- og energiforbrugslove m.v.

Skatte- og afgiftsstrafferetten henhører i systematisk henseende til specialstrafferetten og omfatter som sådan de klassiske strafferetlige problemer. Disciplinen er imidlertid tæt knyttet til den materielle skatte- og afgiftslovgivning, og det strafansvar som oftest forudsætter en forudgående skatte- og afgiftsretlig vurdering.

Skatte- og afgiftsstrafferetten må derfor opfattes som en tværfaglig juridisk disciplin, der fordrer sin egen retsvidenskabelige beskrivelse.

Bogen indeholder foruden et indledende hovedafsnit et afsnit om skatte- og afgiftsstrafferettens almindelige del, hvori der gives en generel beskrivelse af strafansvarets almindelige problemer om forsæt, uagtsomhed, medvirken, selskabsansvar, ansvarsplacering m.v. Det er hensigten, at denne beskrivelse har gyldighed for samtlige strafbare overtrædelser af skatte- og afgiftslovgivningen. Dette hovedafsnit indeholder samtidig en beskrivelse af rådgiveransvar. Af undervisningsmæssige hensyn omfatter beskrivelsen tillige rådgiverens civile retlige erstatningsansvar for mangelfuld skatterådgivning m.v.

Bogens andet hovedafsnit omfatter skatte- og afgiftsstrafferettens specielle del. Afsnittet indeholder en beskrivelse af mere specielle problemer ved udvalgte straffebestemmelser, nemlig straffebestemmelserne i Skattekontrolloven, Kildeskatteloven og Momsloven. Det har desværre ikke været muligt at medtage samtlige skatte- og afgiftsretlige straffebestemmelser. Det er håbet, at spørgsmål vedrørende disse bestemmelser kan løses på grundlag af den almindelige beskrivelse.

Bogen har et dobbelt sigte. Den anvendes i undervisningen på overbygningstypet »Skatteproces – skattekontrol og skattestrafferet« ved den juridiske kandidatuddannelse på Aarhus Universitet og tilstræbes at kunne anvendes i undervisningen i skatte- og afgiftsstrafferet på andre højere læreanstalter. Samtidig er det håbet, at bogen kan anvendes som håndbog i det praktiske retsliv.

Forord

Manuskriptet er med vanlig dygtighed renskrevet af Bente Schandorff Hansen, som jeg takker for et godt og kvalificeret samarbejde.

Manuskriptet er ajourført til 1. juni 1996.

Århus, august 1996
Jan Pedersen

Afsnit I

Skatte- og afgiftsstrafferetten og
den almindelige strafferet

Skatte- og afgiftsstrafferet er en hånd- og lærebog om strafansvaret ved overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

Den indeholder bl.a. en gennemgang af straffebestemmelserne i skattekontrolloven, momsloven og kildeskatteloven og udførlige henvisninger til praksis med tilhørende kommentarer.

Bogen henvender sig til advokater, revisorer, myndigheder og andre, som i praksis beskæftiger sig med skatte- og afgiftsstrafferet. Derudover tilstræbes bogen at kunne anvendes som lærebog på universiteter og højere læreanstalter.

Bogens forfatter er professor, dr. jur. Jan Pedersen, Aarhus Universitet



ISBN 87-574-7300-5

Bogen eller lignende bøger kan findes på:

Juridisk Antikvariat

www.lovsamlingen.dk