

Styrket indsats mod skattely

Skærpe af rådgiveransvar

Skattelovrådet

22. marts 2018

Indhold

1. Indledning og sammenfatning	1
2. Hensynet bag reguleringen af skatterådgivere	3
3. Gældende branchespecifik regulering af rådgivere	4
3.1 Regulering af advokater	4
3.1.1 Tilsyn med advokater	4
3.1.1.1 Advokatsamfundet og Advokatrådet	4
3.1.1.2 Advokatnævnet	5
3.1.2 Om advokaters ansvar og god advokatskik	6
3.1.2.1 Advokaters honorar	7
3.1.2.2 Krav til advokater	7
3.2 Regulering af revisorer	8
3.2.1 Tilsyn med revisorer	8
3.2.1.1 Tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder	8
3.2.1.2 Revisornævnet	9
3.2.2 Revisorers ansvar og god revisorskik	9
3.2.2.1 Revisorers honorar	10
3.2.3 Regulering af revisorerers skatterådgivning	10
3.2.3.1 Revisorloven	10
3.2.3.2 Særligt om EU's revisorforordning	10
3.2.4 Andet	10
3.2.4.1 Godkendelse af revisorer	10
3.2.4.2 Revisors ansvarsforsikring	10
3.2.4.3 Efteruddannelse	11
3.2.4.4 Gennemsigtighed	11
3.3 Regulering af finansiel virksomhed	11
3.3.1 Tilsyn med rådgivning fra finansielle virksomheder	11
3.3.2 Finansielle virksomheders skatterådgivning	12
3.3.3 Finansielle virksomheders rådgivning og erstatningsansvar	12
3.4 Opsummering	13
4. Straffe- og erstatningsretligt ansvar	14

4.1 Rådgivers strafferetlige ansvar for medvirken	14
4.1.1 Strafferetligt ansvar ved rådgivning i Danmark.....	14
4.1.2 Strafferetligt ansvar ved rådgivning i udlandet.....	16
4.1.3 Skattelovrådets overvejelser om rådgivers strafferetlige ansvar	19
4.2 Rådgivers erstatningsretlige ansvar for statens tab af skatteindtægter.....	20
4.2.1 Erstatningsretligt ansvar ved rådgivning i Danmark.....	20
4.2.2 Erstatningsretligt ansvar ved rådgivning i udlandet.....	22
4.2.3 Skattelovrådets overvejelser om rådgivers erstatningsretlige ansvar	23
5. Automatisk udveksling af oplysninger og brancheanbefalinger	24
5.1 Direktiv om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (DAC 6) – Mandatory Disclosure	24
5.2 Anbefaling om styrket rådgiver- og branchesamarbejde mod grænseoverskridende skatteunddragelse..	25
5.3 Skattelovrådets overvejelser	27
6. Omfanget af brug af rådgivere.....	28
6.1 Money Transfer I.....	28
6.2 HSBC-lækket og Panama-papers.....	29
7. FSR – danske revisorers forslag vedrørende skatterådgivning	31
8. Skattelovrådets overvejelser og anbefalinger	1
8.1 Skattelovrådets samlede konklusion.....	1
Bilag 1: Supplerende kommissorium for styrket indsats mod skattely	2
Bilag 2: Skattelovrådets høringssvar til udkast til ændring af Rådets direktiv 2011/16/EU.....	4

1. Indledning og sammenfatning

I maj 2017 indgik samtlige partier i Folketinget en aftale, der skulle styrke indsatsen mod international skatteunddragelse. Som led i aftalen blev det besluttet, at Skattelovrådet skulle undersøge rådgiveres rolle i forbindelse med skatteplanlægning samt tilvejebringe et kvalificeret grundlag for at vurdere, om yderligere tiltag bør iværksættes.

I et supplerende kommissorium for en styrket indsats mod skattely blev Skattelovrådet bedt om at vurdere ti forslag fra FSR - danske revisorer, som skal bidrage til at skabe synlighed vedrørende skatterådgiveres arbejde og virksomhedernes brug af skatterådgivere i Danmark. Skattelovrådet skulle særligt vurdere forslaget om at indføre en oplysningspligt for rådgivere i forbindelse med rådgivning om forretningsmodeller ved brug af skattely (OECD's actionplan nr. 12 - Mandatory Disclosure). Hensigten med forslaget var gennem en obligatorisk indberetningspligt at øge opdagelsesrisikoen og dermed afskrække dem, der overvejer at etablere grænseoverskridende ordninger med henblik på skatteundgåelse.

Kort tid efter fremsatte EU-Kommissionen et forslag om ændring af direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på skatteområdet (DAC). Med forslaget foreslog EU-Kommissionen at indføre en obligatorisk indberetningspligt af oplysninger om skatteforhold i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner (Mandatory Disclosure). Skatteministeren anmodede på den baggrund Skattelovrådet om at indstille videre analyser af behovet for at indføre Mandatory Disclosure. Skattelovrådet blev i stedet bedt om at afgive et officielt høringssvar til direktivforslaget, *jf. bilag 2*. Skattelovrådets bemærkninger indgår i den endelige fastsættelse af et grund- og nærhedsnotat om direktivforslaget.

Skattelovrådet er et uafhængigt, stående udvalg, der blev nedsat i forbindelse med *Retssikkerhedspakke II – Borgeren skal stå stærkere*. Rådet består af en række faste medlemmer, ligesom der har været tilknyttet to ekstra medlemmer med relevante kompetencer til arbejdet med skatteunddragelse via skattely, *jf. boks 1*.

Skattelovrådet har undersøgt mulighederne for at skabe mere synlighed vedrørende skatterådgivning samt at tilvejebringe et kvalificeret grundlag for at vurdere, om gældende regler er tilstrækkeligt robuste, eller om der bør iværksættes yderligere tiltag på området med henblik på at bekæmpe brug af skattely.

På baggrund af undersøgelsen fremsætter Skattelovrådet følgende vurderinger og anbefalinger:

- **Nye initiativer bør afvente effekterne af iværksatte initiativer.** Det gælder fx EU-Kommissionens forslag om *Mandatory Disclosure*, som vil medføre en obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger om skatteforhold i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner. Af øvrige væsentlige initiativer kan fremhæves internationale aftaler om udveksling af informationer og afgørelser samt EU's fjerde hvidvaskdirektiv.
- **Eksisterende instrumenter skal anvendes optimalt i indsatsen mod skattely.** Skattemyndighederne bør overveje om der er grundlag for i højere grad at rejse sager om strafferetligt medvirkenansvar eller erstatningsansvar over for skatterådgivere, herunder i forhold til udenlandske rådgivere, ved brug af instrumenter, som allerede er tilgængelige inden for gældende regulering og myndighedernes rammer i øvrigt.
- **Tidligere fremsatte anbefalinger for grænseoverskridende skatterådgivning bør anvendes mere aktivt i skatterådgivning og formaliseres i form af et kodeks.** Anbefalingerne blev udarbejdet af et udvalg, der bestod af repræsentanter fra rådgiverbranchen. Udvalgsarbejdet blev initieret af den tidligere SRSF-regering.

Skattelovrådets rapport indledes med en afklaring af, hvilke hensyn reguleringen af skatterådgivere bør tilgodesee (kapitel 2). Dernæst følger en gennemgang af den branchespecifikke regulering af rådgivere (kapitel 3), de strafferetlige og erstatningsretlige regler ved medvirken til skattesvig (kapitel 4) samt øvrige reguleringer, der går på tværs af de forskellige rådgiverbrancher (kapitel 5). Herefter følger en vurdering af omfanget af brugen af skatterådgivere i skattely (kapitel 6). I det efterfølgende kapitel gennemgås FSR's forslag vedrørende skatterådgivning (kapitel 7). Rapporten afsluttes med Skattelovrådets generelle overvejelser og anbefalinger (kapitel 8).

Boks 1. Skattelovrådets medlemmer

Niels Winther-Sørensen (formand) Professor i skatteret, dr.jur., PwC.

Jakob Bundgaard Partner hos Corit Advisory, adjungeret professor, ph.d.

Christian Bachmann Advokat og partner hos Bachmann-Partners.

Ria Falk Partner hos KPMG Acor Tax, cand.merc.aud, cand.polit.

Niels Johannesen Professor MSO ved Økonomisk Institut på Københavns Universitet, ph.d.

Kim Pedersen Advokat og partner SIRIUS Advokater.

Preben Underbjerg Poulsen Chefrådgiver i Skatteministeriet, cand.scient.adm.

Thomas Elholm Professor i strafferet, ph.d.

Nina Dietz Legind Prodekan for Forskning ved Syddansk Universitet, professor i bank- og kapitalmarkedsret, ph.d.

Skattelovrådet er et stående og uafhængigt udvalg. Alle anbefalinger og vurderinger i denne analyse er således Skattelovrådets. Skatteministeriet har fungeret som sekretariat for Skattelovrådet med inddragelse af Justitsministeriet og Erhvervsministeriet.

2. Hensynet bag reguleringen af skatterådgivere

De seneste sager med skattely bl.a. Panama-papers har rejst spørgsmål om behov for skærpet rådgiveransvar. På den baggrund er Skattelovrådet blevet anmodet om at undersøge rådgivernes rolle og tilvejebringe et kvalificeret grundlag for at vurdere evt. yderligere tiltag for at imødegå brug af skattely.

Undersøgelsen omfatter både den ulovlige skatteunddragelse, der indebærer en overtrædelse af lovregler, og den lovlige skatteundgåelse, hvor man udnytter forskelle i landes skatteregler til at minimere skattebetalingen.

Den nuværende regulering af skatterådgivere har primært til formål at varetage hensynet til klienten/kunden, dvs. modtageren af rådgivningen. Reguleringen indeholder regler, som fastsætter en branchestandard for god rådgivning, regler om særlige klageorganer, regler om erstatning mv., *jf. kapitel 3*.

Der kan imidlertid også varetages andre hensyn i en regulering af skatterådgiverne. Det gælder særligt hensynet til det offentliges interesser i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Skattelovrådet har i undersøgelsen vurderet, hvorvidt den gældende regulering af skatterådgivere varetager hensynet til det offentliges interesser, og om der er behov for yderligere regulering af skatterådgivere for bedre at varetage dette hensyn.

Skattelovrådet undersøger derimod ikke det offentliges interesser i bredere forstand fx ved at sikre retsstillingen for modtagere af rådgivningsydelser eller sikre lige konkurrencebetingelser for forskellige rådgivergrupper.

I rapporten behandler Skattelovrådet spørgsmålet om, hvorvidt gældende regulering skal suppleres af regulering, der har til formål at beskytte det offentliges interesser i form af oplysningspligter for rådgiver, når rådgivningen vedrører tiltag til at minimere kundens skattebetaling.

3. Gældende branchespecifik regulering af rådgivere

I dette kapitel gennemgås den branchespecifikke regulering af skatterådgivere, henholdsvis regulering af advokater (afsnit 3.1), revisorer (afsnit 3.2) og finansielle virksomheder (afsnit 3.3).

Kapitlet udgør dele af grundlaget for at vurdere, om gældende regler er tilstrækkeligt robuste til at bekæmpe brug af skattely. Skattelovrådets samlede vurdering af gældende regler (kapitel 7) indrager ligeledes hensynet til reguleringen af skatterådgivere på tværs af brancher, *jf. kapitel 4 og 5*.

3.1 Regulering af advokater

Advokater beskikkes af justitsministeren efter retsplejelovens § 119. Advokater skal være medlem af Advokatsamfundet og skal følge de retningslinjer for god advokatskik, som fremgår af retsplejeloven og de advokatetiske regler, som følger af Advokatsamfundets vedtægter.

Der findes ikke en særlig regulering af advokaters rådgivning om skattemæssige forhold. Det er således de almindelige regler om overholdelse af god advokatskik mv., der gælder ved advokaters rådgivning om forhold af skattemæssig karakter. Klienten eller tredjemand, herunder SKAT, kan klage til Advokatnævnet over rådgivningen.

Den eksisterende regulering af advokater har fokus på klientforholdet, herunder beskyttelsen af klientrelationen gennem advokatens tavshedspligt. Advokaten har i øvrigt en væsentlig funktion med hensyn til at forebygge kriminalitet gennem god professionel rådgivning.

3.1.1 Tilsyn med advokater

3.1.1.1 Advokatsamfundet og Advokatrådet

Det Danske Advokatsamfund (herefter benævnt Advokatsamfundet) udgøres af alle danske advokater, *jf. retsplejelovens § 143, stk. 1*. Advokatsamfundets bestyrelse, Advokatrådet, fører tilsyn med advokaterne og advokaternes autoriserede fuldmægtige. Advokatrådet består af en formand og 14 andre medlemmer. Formanden vælges blandt alle advokater for en periode på fire år. De resterende bestyrelsesmedlemmer vælges ligeledes for en periode på fire år i de otte advokatkrede, landet er opdelt i. Såfremt rådet finder, at en advokat ikke har handlet i overensstemmelse med de

pligter, som stillingen medfører, kan rådet indklage den pågældende for Advokatnævnet, *jf. retsplejelovens § 143, stk. 2.*

3.1.1.2 Advokatnævnet

Advokatnævnet er et uafhængig klagenævn, der behandler salær- og adfærdssager vedrørende advokater. Klager kan indgives af klienter, advokater og andre, der har en retlig interesse i klagen. Fristen for at klage over en advokats adfærd er 1 år. Advokatnævnet har kompetence til at behandle klager over advokater og advokatselskaber. Nævnet består af en formand og to næstformænd, der alle skal være dommere, samt 18 andre medlemmer, *jf. retsplejelovens § 144, stk. 1.* Formanden og næstformændene udpeges af Højesterets præsident. Advokatsamfundet udpeger herudover ni medlemmer blandt advokater, der ikke må være medlem af Advokatrådet, og justitsministeren udpeger de sidste ni medlemmer, der ikke må være advokater. Justitsministerens udpegning af medlemmer sker efter indstilling fra myndigheder, organisationer og lignende, således at det sikres, at der til nævnet udpeges medlemmer og stedfortrædere herfor, der har kendskab til både private klienters, erhvervsklienters og offentlige klienters interesse. Medlemmer af Advokatnævnet og stedfortrædere herfor udpeges for en periode af seks år, og der er ikke mulighed for genudpegning.

Det fremgår af forarbejderne til retsplejelovens § 144, stk. 1, at sammensætningen af Advokatnævnet har til formål at sikre offentlighedens tillid til nævnets tilsyn med advokaterne. I bemærkningerne til lovforslaget fremgår:

Baggrunden for at udpege flere offentlighedsrepræsentanter til Advokatnævnet og for at fastsætte bestemmelse om, at der ved behandlingen af en sag skal deltage lige mange offentlighedsrepræsentanter og advokater, er navnlig at sikre befolkningens tillid til nævnets behandling af klagesagerne, således at klagerne ikke får indtryk af, at advokaterne behandler klager over sig selv. S sammensætningen af de udpegede offentlighedsrepræsentanter og stedfortrædere herfor skal sikre, at alle klageres interesser kan varetages.¹

Det er således sikret, at der ved nævnets behandling af sager deltager et flertal af medlemmer, der ikke er advokater. Ved nævnets behandling af en sag skal der deltage et eller flere medlemmer af formandskabet, et eller flere medlemmer, der er udpeget af justitsministeren, og et antal advokater, der svarer til antallet af de deltagende medlemmer, der er udpeget af justitsministeren.

3.1.1.2.1 Advokatnævnets sanktionsmuligheder

Advokatnævnet har bl.a. mulighed for at behandle klager over, at en advokat har tilsidesat pligter, der følger af retsplejeloven eller af forskrifter fastsat i medfør af retsplejeloven, *jf. retsplejelovens § 147 b.* Advokatnævnet påser således, om advokater overholder god advokatskik. Klager vedrørende advokaters adfærd kan indgives af alle inden for et år efter, at klageren er blevet bekendt med det forhold, klagen vedrører. Nævnet kan dog afvise at behandle klager fra personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, som klagen angår, samt klager, der på forhånd må skønnes åbenbart grundløse.

Advokatnævnet har desuden mulighed for at behandle klager over størrelsen på det vederlag, en advokat opkræver. Klager kan indgives inden et år efter, at klageren er blevet bekendt med kravet om vederlag, og klageren skal have retlig interesse i spørgsmålet.

Advokatnævnet har bl.a. mulighed for at pålægge bøder på op til 300.000 kr. Hvis der er tale om en grov eller oftere gentagen overtrædelse af pligterne som advokat, og der er grund til at antage, at den pågældende advokat ikke for fremtiden vil udøve advokatvirksomhed på forsvarlig måde, kan

¹ Justitsministeriet. (2007). *Forslag til Lov om ændring af retsplejeloven (Revision af regler om advokaters virksomhed)*. LSF nr. 163, 2006/1. Kbh. (pkt. 3.3 i bemærkninger til lovforslaget).

Advokatnævnet fratager advokaten retten til at udføre sager eller forretninger af nærmere angiven karakter eller retten til at udøve advokatvirksomhed, *jf. retsplejelovens § 147 c, stk. 3*. Frakendelsen kan ske i et tidsrum fra seks måneder til fem år eller indtil videre.

Det er ikke muligt at klage over Advokatnævnets afgørelser, *jf. retsplejelovens § 147 c, stk. 5*. Dog kan den omhandlede advokat eller advokatselskab indbringe afgørelsen for domstolene. Domstolene har mulighed for at stadfæste, ophæve eller ændre Advokatnævnets afgørelse, *jf. retsplejelovens § 147 d, stk. 1*.

Ifølge Advokatnævnets årsberetning behandlede Advokatnævnet i 2016 i alt 1.246 sager. Dette inkluderer sager, der afgøres ved nævnet ved kendelse, afvises af nævnet, afvises af nævnets sekretariat mv.

3.1.1.2.2 Frakendelse af advokatbeskikkelse ved en straffesag

Det følger af retsplejelovens § 138, at retten til at udøve advokatvirksomhed efter reglerne i straffelovens § 79 kan fratages under en straffesag, såfremt forholdet begrundet en nærliggende fare for misbrug af stillingen eller gør den pågældende uværdig til den agtelse og tillid, der må kræves til udøvelse af advokatvirksomhed. Det er i givet fald anklagemyndigheden, der rejser tiltale med påstand om frakendelse.

3.1.2 Om advokaters ansvar og god advokatskik

Det følger af retsplejelovens § 126, stk. 1, at en advokat skal udvise en adfærd, der stemmer med god advokatskik. I forbindelse hermed fastslås det, at advokaten skal udføre sit hverv grundigt, samvittighedsfuldt og i overensstemmelse med, hvad berettigede hensyn til klienternes tarv tilsiger, og at sager skal fremmes med fornøden hurtighed.

Det nærmere indhold af god advokatskik, *jf. retsplejelovens § 126, stk. 1*, fastlægges gennem Advokatnævnets og domstolenes praksis.

I medfør af § 31 i Advokatsamfundets vedtægter udsteder Advokatrådet de advokatetiske regler.² De nuværende advokatetiske regler er gældende pr. 1. november 2016.

Følgende fremgår om de advokatetiske regler af pkt. 2.1.5. i Advokatudvalgets betænkning nr. 1479/2006 om retsplejelovens regler om advokater:

Reglerne er udtryk for advokatstandens opfattelse af de krav, som må stilles til advokaters professionelle standard og etik i forbindelse med udøvelse af advokatvirksomhed, og skal tjene som vejledning for advokaterne, deres klienter og offentligheden, ligesom reglerne har til formål dels at sammenfatte Advokatnævnets praksis, dels at udgøre et bidrag til Advokatnævnets fastlæggelse af retsplejelovens standard "god advokatskik", navnlig på områder, hvor der ikke findes nævns- eller domstolspraksis. Reglerne er ikke bindende for Advokatnævnet.³

De advokatetiske regler indeholder bl.a. regler om tavshedspligt og om, at advokaten ikke ved udførelse af en sag må gå videre, end berettigede hensyn til varetagelse af klientens interesser tilsiger. Reglerne indeholder ikke derudover specifikke krav til advokaters rådgivning.

² Justitsministeriet. (2009). *Bekendtgørelse om godkendelse af ændringer af vedtægt for Det Danske Advokatsamfund*. BEK nr. 907 af 16/9/2009. Kbh., bilag 2.

³ Justitsministeriet. (2006). *Betænkning om retsplejelovens regler om advokater*. BEK nr. 1479/2006. Kbh.

De advokatetiske regler indeholder også regler om advokatens rolle i samfundet. Advokatnævnet har i en kendelse af 25. juni 2009 eksempelvis udtalt følgende om grænserne for advokatens rådgivning:

Hvis en advokat i forbindelse med klientens anmodning om bistand får begrundet mistanke om, at klientens formål er at misbruge advokatens rådgivning til at fremme strafbare handlinger eller undladelser, herunder »hvidvaskning« af penge, må advokaten ikke påtage sig opgaven.⁴

Den specifikke kendelse angik en advokat, som havde rådgivet om hvidvaskning af penge. Det kan lægges til grund, at de samme forhold vil gøre sig gældende, hvis advokaten får begrundet mistanke om, at klientens formål er at misbruge advokatens rådgivning til at fremme andre strafbare handlinger eller undladelser, herunder skatteunddragelse, og at advokaten dermed ikke må påtage sig opgaven.

3.1.2.1 Advokaters honorar

Advokater må i medfør af retsplejelovens § 126, stk. 2 ikke kræve højere vederlag for deres arbejde, end hvad der kan anses for rimeligt.

I forlængelse heraf fremgår det af de advokatetiske regler pkt. 16.1, at en advokat ikke må kræve højere honorar for sit arbejde, end hvad der kan anses for rimeligt. Honoraret, herunder et aftalt honorar, fastsættes efter et skøn under hensyn bl.a. til sagens betydning og værdi for klienten, sagens udfald, arten og omfanget af det arbejde, advokaten har udført og det med sagen forbundne ansvar.

Efter de advokatetiske regler pkt. 16.2 må en advokat ikke indgå honoraraftaler om vederlæggelse af en procentdel af det udbytte, der måtte opnås ved gennemførelse af en sag (pactum de quota litis).

Der gælder derimod ikke i dansk ret noget forbud mod, at advokater anvender en salæraftale, hvorefter der ikke opnås salær, såfremt en række nærmere aftalte kriterier ikke indfries for klienten. Det er således tilladt for en advokat at lade sit honorar bortfalde, hvis sagen tabes eller ender til ugunst for klienten. Det er også tilladt for advokaten at forpligte sig til kun at modtage salær, såfremt klienten vinder sagen, eller såfremt visse succeskriterier indfries. Det aftalte salær må blot ikke være højere, end hvad der kan anses for rimeligt, *jf. retsplejelovens § 126, stk. 2.*

3.1.2.2 Krav til advokater

Retsplejelovens § 119 oplister betingelserne for at kunne få beskikkelse som advokat, herunder at man har bestået dansk juridisk bachelor- og kandidateksamen, og at man har gennemført en teoretisk grunduddannelse og bestået eksamen i forhold af særlig betydning for advokathvervet samt bestået en praktisk prøve i retssagsbehandling.

3.1.2.2.1 Advokaters ansvarsforsikring og garanti

Det fremgår af § 61 i Advokatsamfundets vedtægter, at enhver advokat har pligt til at tegne ansvarsforsikring i henhold til en af Advokatrådet godkendt police til dækning af det erstatningsansvar, som personen som advokat måtte ifalde for formueskade påført tredjemand ved enhver form for uagtsom handling eller undladelse, der skyldes advokaten eller advokatens personale. Forsikringssummen skal andrage mindst 2,5 mio. kr., og forsikringen skal dække i mindst fem år efter ophør af den danske advokatbeskikkelse eller opgivelse af EU-advokatens varige udøvelse af advokatvirksomhed her i landet. Det skal fremgå af policen, at forsikringen kun kan bringes til ophør ved forsikrings-selskabets underretning af Advokatrådet.

⁴ Kendelsen er gengivet i U.2011.1895 Ø.

Det følger endvidere af § 62 i Advokatsamfundets vedtægter, at enhver advokat har pligt til gennem en erklæring fra et forsikringsselskab eller et pengeinstitut at stille garanti i henhold til en af Advokatrådet godkendt garantiformular om, at forsikringsselskabet eller pengeinstituttet som selvskyldner hæfter direkte over for advokatens klient for dækning af tab, som klienten har lidt ved, at advokaten eller dennes personale uretmæssigt har forbrugt midler, der var advokaten betroet i dennes egenskab af advokat. Garantisummen skal andrage mindst 5 mio. kroner. Det skal fremgå af garantien, at garantien kun kan bringes til ophør ved forsikringsselskabets eller pengeinstituttets underretning af Advokatrådet.

3.1.2.2.2 Advokaters efteruddannelse

I medfør af retsplejelovens § 126, stk. 5 skal enhver advokat og advokatfuldmægtig løbende deltage i efteruddannelse af betydning for advokathvervet. De nærmere krav fremgår af bekendtgørelse nr. 1474 af 12. december 2007 om løbende obligatorisk efteruddannelse for advokater og advokatfuldmægtige. Det følger af bekendtgørelsens § 4, at for at opfylde kravet om løbende efteruddannelse skal advokaten eller den advokatfuldmægtige inden for en periode på tre år som udgangspunkt have deltaget i mindst 54 lektioners efteruddannelse af betydning for advokathvervet. Hver lektion skal have haft en varighed af 45 minutter.

3.1.2.2.3 Gennemsigtighed

Advokatvirksomheder er ikke forpligtede til at udarbejde gennemsigtighedsrapporter eller lignende.

Alle advokater er forpligtede til at være medlem af Advokatsamfundet, *jf. retsplejelovens § 143*. Det følger af de advokatetiske regler pkt. 5 om tavshedspligt, at en advokat ikke må oplyse om klientens sagsforhold uden klientens samtykke.⁵

3.2 Regulering af revisorer

Til forskel fra advokater har revisorer lovfæstede forpligtelser over for det offentlige i forbindelse med revisionsarbejdet. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelse af revision og afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, og de skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. Det er endvidere et krav, at revisor skal være uafhængig af sin klient ved afgivelse af erklæring med sikkerhed.

Der findes ikke en særlig regulering af revisors rådgivning om skattemæssige forhold, hvilket betyder, at rådgivningen ikke er omfattet af særlige bestemmelser om tilsyn, og klienten eller tredjepart – som fx SKAT eller andre myndigheder – har ikke mulighed for at indgive klage over rådgivningen til revisornævnet.

3.2.1 Tilsyn med revisorer

3.2.1.1 Tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder

Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder, herunder den lovpligtige kvalitetskontrol. Den lovpligtige kvalitetskontrol omfatter bl.a. en kontrol af revisionsvirksomhedens interne kvalitetsstyringssystem og en kontrol af udvalgte revisionsager og andre sager, hvor der er afgivet erklæring med sikkerhed.

Erhvervsstyrelsen kan indbringe en revisor eller en revisionsvirksomhed for Revisornævnet, hvis revisor eller revisionsvirksomheden ikke har overholdt de pligter, der følger af revisorloven.

⁵ Jørgensen, Lars Økjær & Martin Lavesen, (2017). *De advokatetiske regler: Kommentar til de advokatetiske regler, som ses nest vedtaget på Advokatrådets møde 25. august 2016*. Kbh.: Advokatsamfundet.

3.2.1.2 Revisornævnet

Revisornævnet er en uafhængig administrativ klageinstans, der behandler klager over godkendte revisorer. Nævnet består af en formand, der skal være dommer, og mindst 16 andre medlemmer, hvoraf otte skal være godkendte revisorer og otte skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Mindst to af de medlemmer, der repræsenterer regnskabsbrugerne, skal have ledelseserfaring fra virksomheder af interesse for offentligheden. Repræsentanterne for regnskabsbrugerne må ikke være godkendte revisorer eller være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med godkendte revisorer. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes forholdsmæssigt lige mange statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, ligesom antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne skal opretholdes forholdsmæssigt. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en eller flere dommere som næstformænd. Mindst et medlem af formandskabet skal være landsdommer.

Ved Revisornævnets behandling af en sag vedrørende statsautoriserede revisorer skal foruden formanden eller en næstformand deltage mindst en statsautoriseret revisor og en repræsentant for regnskabsbrugerne. Ved nævnets behandling af en sag vedrørende registrerede revisorer skal foruden formanden eller en næstformand deltage mindst en repræsentant for regnskabsbrugerne og mindst en revisor, der så vidt muligt skal være registreret revisor. Deltager flere medlemmer, skal antallet af revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne. I sager, hvor retfærdighedsfrakendelse, nedlæggelse af forbud eller betinget frakendelse kan komme på tale, skal foruden formanden eller en næstformand altid medvirke mindst to statsautoriserede revisorer, dog ved en klage mod en registreret revisor så vidt muligt to registrerede revisorer, samt et tilsvarende antal repræsentanter for regnskabsbrugerne.

3.2.1.2.1 Revisornævnets sanktionsmuligheder

En revisor, der ved udførelsen af erklæringsopgaver tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Revisornævnet. Alle, der har en retlig interesse i sagen, kan indbringe en sag for nævnet. Revisornævnet kan give en advarsel eller pålægges en bøde på op til 300.000 kr. og i sager af grov karakter op til 600.000 kr.

Ved grove eller gentagne overtrædelser kan Revisornævnet frakende godkendelsen, betinget frakende godkendelsen eller nedlægge forbud mod udøvelse af visse funktioner eller aktiviteter. Revisornævnet kan kun træffe afgørelse om frakendelse, forbud eller betinget frakendelse, når der under sagen af klager er nedlagt påstand om anvendelse af en sådan sanktion.

Revisionsvirksomheder kan ligeledes sanktioneres, hvis der påhviler virksomheden et selvstændigt ansvar eller et medansvar for en revisors tilsidesættelse af sine pligter.

3.2.1.2.2 Frakendelse af godkendelsen som revisor ved en straffesag

Retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor kan efter reglerne i straffelovens § 79, *jf.* § 78, *stk.* 2, frakendes under en straffesag, såfremt det udviste forhold begrunder en nærliggende fare for misbrug af stillingen.

3.2.2 Revisorers ansvar og god revisorskik

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelse af revision og afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed og skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. God revisorskik udfyldes bl.a. gennem domme, revisornævnskendelser, responsa, revisionsstandarder mv. Det er endvidere et krav, at revisor skal være uafhængig. Kravet om uafhængighed gælder ikke ved afgivelse af erklæringer uden sikkerhed, men revisor skal i givet fald i erklæringen oplyse, at vedkommende ikke er uafhængig.

Revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed skal afgives igennem en godkendt revisionsvirksomhed, og erklæringerne er dermed omfattet af den lovpligtige kvalitetskontrol.

3.2.2.1 Revisorers honorar

Revisor må ikke for udførelse af revision eller andre erklæringer med sikkerhed betinge sig et højere vederlag, end der kan anses for rimeligt, eller et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af andre forhold end det udførte arbejde. Det gælder også for rådgivningsopgaver, som revisor samtidig udfører for en erklæringskunde.

Hvis revisor derimod kun afgiver erklæringer uden sikkerhed eller udfører rådgivning for en kunde, er honoraret for disse opgaver ikke reguleret af revisorloven, og derfor ikke omfattet af klageadgang til Revisornævnet. I disse situationer er der således intet til hinder for, at revisor fx benytter sig af betalingsformen "good cure - good pay" eller lignende.

3.2.3 Regulering af revisorers skatterådgivning

3.2.3.1 Revisorloven

Revisorloven fastsætter regler om godkendelse af revisorer og revisionsvirksomheder, udførelse af revisionsopgaver mv. samt om offentligt tilsyn. Loven finder anvendelse på revisors afgivelse af revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed, ligesom et mindre antal bestemmelser finder anvendelse ved afgivelse af erklæringer uden sikkerhed, dvs. erklæringer hvor revisor ikke udtrykker en konklusion.

Revisorloven regulerer således ikke revisors rådgivning, herunder revisors rådgivning om skattemæssige forhold, og der er derfor ikke klageadgang til Revisornævnet. Det vil være op til domstolene at tage stilling til, om de civilretlige betingelser for at ifalde erstatningsansvar er opfyldt.

3.2.3.2 Særligt om EU's revisorforordning

Levering af ikke-revisionsydelse til en revisorkunde kan påvirke revisor uafhængighed. Som noget nyt er der vedtaget en ny revisorforordning, der fastsætter yderligere krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder), dvs. børsnoterede virksomheder, penge- og realkreditinstitutter samt forsikringselskaber. Forordningen opregner en række ikke-revisionsydelser, herunder skatteydelse, der altid vil kompromittere revisors uafhængighed og derfor ikke må leveres til en revisionskunde. Danmark har udnyttet en option i forordningen til at tillade, at revisor under visse betingelser kan levere visse skatte- og vurderingsydelser. Der er alene tale om regulering af revisors uafhængighed og ikke indførelse af en regulering af revisors rådgivning. Erhvervsstyrelsen har udgivet en vejledning om tilladte skatte- og vurderingsydelser.⁶

3.2.4 Andet

3.2.4.1 Godkendelse af revisorer

Revisorloven indeholder en række betingelser for at kunne blive godkendt som revisor, herunder at revisor deltager i efteruddannelse og er dækket af en garantistillelse og en ansvarsforsikring.

3.2.4.2 Revisors ansvarsforsikring

Garantien og ansvarsforsikringen skal dække for krav, der opstår som følge af revisors afgivelse af erklæringer. Revisionsvirksomheders og/eller revisorers tegning af forsikringer til dækning af fx ansvar som følge af opgaver, der falder uden for revisorlovens anvendelsesområde, er ikke reguleret i loven.

⁶ Erhvervsstyrelsen. (2017). *Vejledning om revisors levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser til revisionskunder af interesse for offentligheden*. Kbh.

FSR har oplyst, at når man er medlem af FSR, er det et krav, at man tegner en rådgiveransvarsforsikring med samme sum, som man har på den lovpligtige forsikring. Det er et vedtægtsbestemt krav. FSR har endvidere modtaget oplysninger om, at ca. 98 pct. af alle revisorer tegner en rådgiveransvarsforsikring.

Godkendelsen som revisor bortfalder, hvis vedkommende ikke er dækket af den lovpligtige garanti-stillelse og ansvarsforsikring.

3.2.4.3 Efteruddannelse

Det er en betingelse, at godkendte revisorer skal deltage i 120 timers efteruddannelse over en tre-årig periode inden for fagområder, der er relevante for erklæringsafgivelse. Det omfatter bl.a. revision, regnskabsvæsen, selskabsret samt direkte og indirekte skatter.

Erhvervsstyrelsen kan fratage en revisor godkendelsen som revisor ved manglende opfyldelse af efteruddannelseskrauet.

3.2.4.4 Gennemsigtighed

Revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder), skal årligt udarbejde en gennemsigtighedsrapport. Den skal indeholde en lang række oplysninger om virksomheden, herunder om den juridiske struktur og ejerskab, ledelsesstrukturen, det interne kvalitetskontrollsystem, erklæring om uafhængighedspolitik og politik for efteruddannelse, grundlag for partnervederlag mv.

3.3 Regulering af finansiel virksomhed

Der findes en omfattende regulering af finansiel virksomhed. Særligt i forlængelse af den finansielle krise er der gennemført en række stramninger af reguleringen af den finansielle sektor. Hertil kommer, at alle finansielle virksomheder er omfattet af oplysningspligter om kundeforhold, indeståender, renter, afkast, transaktioner mv., fx i den gældende skattekontrollov.⁷

Der findes ligeledes en regulering af forholdet til kunderne, fx *jf. bekendtgørelsen om god skik for finansielle virksomheder*.⁸

Skatterådgivning er normalt ikke en selvstændig og/eller uafhængig ydelse, men den finansielle virksomhed skal som led i rådgivningen oplyse om konsekvenser af de skatteregler, der er relevant for kunden i forhold til de produkter og ydelser, som rådgivningen omfatter.

3.3.1 Tilsyn med rådgivning fra finansielle virksomheder

Finanstilsynet fører tilsyn med finansielle virksomheder, herunder med efterlevelsen af bekendtgørelsen om god skik for finansielle virksomheder, der fastsætter regler om, hvordan finansielle virksomheder skal handle over for deres kunder.

Det følger bl.a. af reglerne i bekendtgørelsen om god skik for finansielle virksomheder, at en finansiel virksomhed skal yde rådgivning, hvis en kunde anmoder om at modtage rådgivning. Endvidere skal virksomheden af egen drift yde rådgivning, når omstændighederne tilsiger, at der er behov herfor.

⁷ Skatteministeriet. (2013). *Bekendtgørelse af skattekontrolloven. LBK nr. 1264 af 31/10/2013*. Kbh.

⁸ Erhvervsministeriet. (2016). *Bekendtgørelse om god skik for finansielle virksomheder. BEK nr. 330 af 7/4/2016*. Kbh.

Den rådgivning, som ydes i pengeinstitutterne, skal tilgodese kundens interesser og give kunden et godt grundlag for at træffe sin beslutning. Rådgivningen skal være relevant, retvisende og fyldestgørende. Pengeinstitutterne skal orientere om de risici, der er relevante for kunden.

Finanstilsynet kan give påtaler og påbud over for pengeinstitutter som følge af overtrædelser af regler for god skik. Efterlever et institut ikke et påbud, kan instituttet straffes med bøde. Hvis tilsynsreaktionerne har almen interesse eller betydning for forståelsen af reglerne, offentliggøres disse påtaler og påbud gennem orienteringer til offentligheden på Finanstilsynets hjemmeside.

Pengeinstitutternes rådgivning ydes som led i pengeinstitutvirksomheden, og rådgivning er dermed en integreret del af de ydelser og produkter, som pengeinstituttet yder. Pengeinstitutterne leverer således ikke rådgivning som selvstændig ydelse modsat fx revisorer og advokater, hvis primære ydelse er henholdsvis regnskabsmæssig, skatteteknisk og juridisk rådgivning.

Der gælder ikke en autorisationsordning for bankrådgivere, men de er omfattet af de kompetencekrav, som Finanstilsynet har fastsat for deres fagområde. Disse kompetencekrav omfatter bl.a. kendskab til generelle skatteregler, der er relevante for de produkter, som rådgiveren beskæftiger sig med.

3.3.2 Finansielle virksomheders skatterådgivning

Et pengeinstitut skal oplyse om de skattereftige regler, der bliver aktiveret af kundens finansielle dispositioner, som er genstand for pengeinstituttets skatterådgivning. Herved forstås ikke personlige anbefalinger om skattemæssige forhold, men derimod generelle principper om beskatning i forhold til de produkter, som tilbydes til kunden.

Et pengeinstitut skal således som led i sin rådgivning oplyse om konsekvenserne af de skatteregler, som er relevante for kunden i forhold til de produkter og ydelser, som rådgivningen omfatter. Det kan fx være oplysninger om, at der er skattefradrag for renterne på et lån.

Hvis pengeinstituttet er eller bliver opmærksom på andre skattereftige spørgsmål, som ikke er en direkte følge af deres produkter og ydelser, skal instituttet henvise kunden til en anden rådgiver, hvis pengeinstituttet ikke rådgiver om disse spørgsmål, da pengeinstitutterne ikke er forpligtet til at kende til samtlige regler om skatteforhold.

3.3.3 Finansielle virksomheders rådgivning og erstatningsansvar

Det fremgår af lov om finansiel virksomhed,⁹ at det indgår i vurderingen af, om et pengeinstitut ifalder erstatningsansvar over for kunden, om reglerne om god skik er iagttaget.

Overtrædelse af reglerne om god skik er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkeligt til at ifalde et erstatningsansvar. De øvrige erstatningsbetingelser skal være opfyldt. Det vil sige, at der skal være lidt et tab og være en årsagssammenhæng mellem overtrædelse af reglerne om god skik og det lidte tab. Hertil kommer, at den lidte skade skal være en adækvat følge af, at reglerne ikke er overholdt.

⁹ Erhvervsministeriet. (2017). *Bekendtgørelse af lov om finansiel virksomhed. LBK nr. 1140 af 26/9/2017*. Kbh.

Det vil være op til Pengeinstitutankenævnet¹⁰ og i sidste ende domstolene at tage stilling til, om de civilretlige betingelser for at ifalde erstatningsansvar er opfyldt. Forbrugerombudsmanden har mulighed for at anlægge et kollektivt erstatningssøgsmål, hvis en gruppe har lidt ensartede tab.

Det kan have bevismæssig betydning for et erstatningsansvar, hvis Finanstilsynet har givet påtale eller på anden kritiseret, at en finansiel virksomhed ikke har overholdt lovgivningen.

3.4 Opsummering

Gennemgangen af den branchespecifikke regulering af rådgivere illustrerer, at der eksisterer en regulering af rådgivere indenfor specifikke rådgivningsbrancher eller hverv.

Reguleringen af rådgivningsbranchen har primært til formål at beskytte den kunde/klient, som modtager skatterådgivningen. Den branchespecifikke regulering varetager således kun i begrænset omfang hensynet til det offentliges interesser i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

En gennemgang af den branchespecifikke regulering giver ikke i sig selv et tilstrækkeligt grundlag for at kunne vurdere, om gældende regler er tilstrækkeligt robuste til at bekæmpe brug af skattely. I de følgende kapitler gennemgås eksempler på generel regulering, der går på tværs af rådgiverbrancher, samt omfanget af brug af rådgivere. Disse forhold er også væsentlige for at vurdere behovet for evt. yderligere tiltag.

¹⁰ Pengeinstitutankenævnet er i medfør af lov om forbrugerklager godkendt til at behandle klager over pengeinstitutter. Ankenævnet er oprettet i 1988 af Finansrådet (nu Finans Danmark), Sammenslutningen Danske Andelskasser og Forbrugerrådet Tænk.

4. Straffe- og erstatningsretligt ansvar

Foruden den branchespecifikke regulering af rådgivere er der generelle reguleringer, der berører rådgiveransvar på tværs af de enkelte brancher. Disse forhold er også væsentlige, når der skal foretages en samlet vurdering af, om gældende regler er tilstrækkeligt robuste til at bekæmpe brug af skattely, eller der er behov for at anbefale lovændringer, *jf. kapitel 7*.

I kapitlet gennemgås rådgivers strafferetlige ansvar for medvirken (afsnit 4.1) samt rådgiveres erstatningsretlige ansvar for statens tab af skatteindtægter (afsnit 4.2). I begge afsnit skelnes der mellem, hvorvidt rådgivningen har fundet sted i Danmark eller i udlandet.

I overvejelserne om at gøre ansvar gældende overfor rådgiver er det et væsentligt spørgsmål, om bevisbyrden for, at rådgiver har handlet forsættligt eller groft uagtsomt i forhold til en skatteunddragelse, kan løftes i en straffesag. Hvis dette er usikkert, vil et muligt alternativ være et erstatningskrav mod rådgiver, hvis den danske stat har lidt et tab som følge af rådgivningen.

4.1 Rådgivers strafferetlige ansvar for medvirken

4.1.1 Strafferetligt ansvar ved rådgivning i Danmark

Skatterådgivere kan strafforfølges, hvis de medvirker til skatteunddragelse, medvirker til forsøg på skatteunddragelse eller forsøger at medvirke til skatteunddragelse.

Strafforfølgelsen sker efter straffelovens § 23, som indeholder nogle ret vide regler om medvirken. Her fremgår det, at der kan rejses tiltale for enhver handling, som sigter mod at fremme eller bevirke udførelsen af en forbrydelse. Det gælder også den, der forsøger at få nogen til at begå noget strafbart.

Det er kun muligt at strafforfølge, hvis der i den konkrete sag er tilstrækkeligt bevis for, at vedkommende har handlet på en måde, der er omfattet af straffelovens medvirkensbestemmelse. Samtidig skal vedkommende have haft den fornødne tilregnelighed, dvs. have handlet forsætligt eller groft uagtsomt.¹¹

I forhold til skattelovgivningen kan strafforfølgning komme i spil, når skatterådgivere afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om personers skattepligt eller grundlag for ansættelse af skatten, *jf. den gældende skattekontrollov § 13*. Strafansvaret omfatter enhver, der bidrager til, at skattemyndighederne modtager urigtige eller vildledende oplysninger.

Medvirkensansvaret er et selvstændigt ansvar. Det betyder, at strafansvar for rådgiver kan blive aktuelt, uanset om et strafferetligt ansvar kan gøres gældende over for kunden. Situationen kan fx opstå, hvis en kunde har givet rådgiver alle relevante oplysninger og derfor har tillid til, at rådgivningen udføres korrekt. Kunden har hermed handlet i god tro, uanset rådgiverens videre håndtering af oplysningerne.

Rådgiveransvaret kan også pålægges en juridisk person. En juridisk person i straffelovens forstand er alle former for selskaber, herunder interessentskaber mv., fonde, boer, kommuner og statslige myndigheder. En juridisk person i straffelovens forstand omfatter også en enkeltmandsvirksomhed, for så vidt den i størrelse og med hensyn til organisation kan sidestilles med et selskab.

Selskaber kan således også pålægges et medvirkensansvar, *jf. boks 2*.

Boks 2. Eksempel hvor selskaber pålægges medvirkensansvar

Et eksempel på, at selskaber pålægges medvirkensansvar er to domme om samme sag, SKM2014.405.BR og SKM2014.406.BR, hvor både den ansvarlige revisor og revisionselskabet blev tiltalt. Revisorens fejl blev anset for simpelt uagtsomme, hvorfor revisor frifandtes, mens selskabet idømtes en bøde på 5.000 kr., fordi fejlene, som de ansatte i rådgiverselskabet havde begået, tilsammen udgjorde en sådan tilsidesættelse af de krav, der måtte stilles til agtpågivenhed i forbindelse med udarbejdelse af selvangivelse for en kunde med betydelige og forskelligartede aktiviteter, at de måtte anses som udslag af grov uagtsomhed.

Hvis der er flere rådgivere involveret i skatteundragelsen, vil de alle kunne strafforfølges for medvirken. Hver enkelt rådgivers deltagelse i overtrædelsen skal bedømmes individuelt.

Der skelnes mellem den situation, hvor rådgiveren er direkte involveret i at afgive eller bistå med at afgive urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger, og den situation, hvor rådgiveren medvirker ved at tilskynde eller yde råd og (anden form for) dåd. I det første tilfælde er der tale om et samvirke mellem rådgiver og den skattepligtige ved overtrædelsen af skattekontrollovens § 13, stk. 1, hvor begge realiserer det strafbare gerningsindhold i bestemmelsen. I det sidste tilfælde er der tale om medvirken i traditionel strafferetlig forstand, *jf. straffelovens § 23*. Her ydes bistanden typisk på et tidspunkt forud for afgivelsen af de urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger.

¹¹ I retspraksis er uagtsomhedsvurderingen af en rådgiver strengere end af en almindelig skattepligtig, fordi vurderingen inddrager et strafferetligt professionsansvar. Det lægges således til grund, at en rådgiver har pligt til at have et indgående kendskab til den lovgivning, som er relevant for dennes rådgivning.

Afgrænsningen mellem de to former for medvirken har voldt fortolkningsproblemer. Dette blev med lov nr. 388 af 2. juni 1999¹² søgt løst ved i skattekontrollovens § 13, stk. 1, at tilføje, at medvirken til skattesvig, *jf. straffelovens § 23*, skal straffes på lige fod med direkte skattesvig. Lovændringen havde til formål at fastslå, at medvirkensansvaret ikke skulle begrænses til tilfælde, hvor bistanden havde en særlig nær tilknytning til skattesvigen (afgivelsen af de urigtige oplysninger til SKAT), men at det også kunne omfatte andre tilfælde, hvor den pågældende ved tilskyndelse, råd eller dåd havde medvirket til skattesvigen.

Det har vist sig, at henvisningen til straffelovens § 23 i skattekontrollovens § 13, stk. 1, ikke har fjernet fortolkningsstvivlen om rækkevidden af medvirkensansvaret på skattestrafferettens område, selvom det i dag synes at være den herskende opfattelse i teorien, at det meget brede og vidtgående danske medvirkensansvar også gælder fuldt ud inden for skattestrafferetten.¹³

I den nye skattekontrollov, som træder i kraft 1. januar 2019, har Skatteministeriet i forbindelse med det lovforberedende arbejde haft fokus på denne problemstilling og skatteministeren har tilkendegivet, at medvirkensbestemmelsen i straffelovens § 23 har en rækkevidde, der gør det muligt at straffe enhver form for medvirken til overtrædelse af en straffebestemmelse.¹⁴ Det er baggrunden for forslaget om at fjerne henvisningen til straffelovens § 23 i lovforslagets § 82, som viderefører den gældende skattekontrollovs § 13. Hermed undgås det at sende et signal om, at der gælder et særligt medvirkensansvar på skattestrafferettens område.

Den eksisterende fortolkningsstivl om rækkevidden af medvirkensansvaret kan delvist forklare den meget sparsomme retspraksis, hvor rådgivere er dømt for medvirken til skattesvig, når rådgiveren alene har medvirket i form af tilskyndelse og rådgivning, og ikke direkte har bistået ved afgivelsen af urigtige eller vildledende oplysninger.

En anden og mere væsentlig årsag til den sparsomme retspraksis er, at det kan være vanskeligt at løfte bevisbyrden for rækkevidden af rådgivers bistand, når der er tale om andre former for medvirken end den, der er knyttet til den umiddelbare afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger. Det gælder fx i de såkaldte selskabstømmersager, hvor det kun var køberne, der blev straffet for at have købt og tømt flere overskudsselskaber. Der blev således ikke rejst straffesager mod rådgivere eller sælgere, da det var anklagemyndighedens vurdering, at det var for usikkert, om der kunne bevises tilstrækkelig tilregnelighed hos sælger, dennes rådgivere og de involverede banker.

Skattemyndighederne besluttede i stedet at anlægge erstatningssager mod det sælgende selskab og købers bank, når SKAT havde lidt et tab i forbindelse med en selskabstømning (afsnit 4.2.1).

4.1.2 Strafferetligt ansvar ved rådgivning i udlandet

Når der placeres midler i skattely for at undgå dansk beskatning, er der tale om en grænseoverskridende aktivitet. Det er derfor naturligt at overveje, om en udenlandsk rådgiver kan straffes for medvirken til skattesvig overfor den danske stat efter danske regler, eller om den danske stat kan anmode den pågældende udenlandske myndighed om at rejse sag.

En udenlandsk rådgiver defineres her som en rådgiver, der som udgangspunkt er omfattet af et andet lands lovgivning (jurisdiktion). En udenlandsk rådgiver kan således godt være dansk statsborger. Hvis en dansk juridisk person har en filial i udlandet, vil filialen være underlagt dansk lovgivning.

¹² Skatteministeriet. (1999). *Lov om ændring af skattekontrolloven, kildeskatteloven, momsloven og kommuneskatteloven (Indgreb mod sort arbejde, socialt bedrageri m.v.)*. Lov nr. 388 af 2/6/1999. Kbh. (Historisk)

¹³ Langsted, Lars Bo. (2007). *Rådgivning II: Det strafferetlige medvirkensansvar*. Kbh.: Forlaget Thomsen.

¹⁴ Se svar til Skatteudvalget på spørgsmål 12 til L 13 Forslag til Skattekontrollov.

da den ikke kan karakteriseres som en selvstændig juridisk enhed. Det betyder, at sagen kan rejses i Danmark mod den danske juridiske person. Omvendt er et datterselskab en selvstændig juridisk person, og datterselskabet er derfor omfattet af lovgivningen i det land, hvor datterselskabet er lokaliseret. Fysiske personer er som udgangspunkt omfattet af lovgivningen i bopælslandet.

Den danske strafferet finder anvendelse ved handlinger, som er begået inden for dansk territorium, *jf. territorialprincippet*. Når en del af en lovovertrædelse er begået i Danmark, anses lovovertrædelsen i sin helhed for at være begået her i landet. Når rådgivningen sker i udlandet, er det relevant at supplere territorialprincippet med virkningsprincippet, *jf. straffelovens § 9*.

Virkningsprincippet betyder, at en handling er undergivet dansk straffemyndighed, hvis den uden at være foretaget i Danmark har haft virkning her i landet. Det fremgår af straffelovens § 9, stk. 2, at hvis en handling straffbarhed afhænger af eller påvirkes af en indtråd eller tilsigtet følge, anses handlingen tillige for foretaget, hvor virkningen er indtråd, eller hvor gerningsmanden har forsæt til, at virkningen skulle indtræde. Også lovovertrædelser, der ikke efter beskrivelsen til deres fuldbyrdelse kræver en fra handlingen adskilt følge, antages at kunne medføre kompetence efter § 9, hvis den faktiske virkning indtræder i Danmark.¹⁵ Det omfatter formentlig også tilfælde, hvor rådgivning fører til urigtige oplysninger til SKAT.

Endvidere fremgår det af straffelovens § 8, nr. 1, 2. led, at der er dansk straffemyndighed for handlinger, som foretages uden for den danske stat, uden hensyn til hvor gerningsmanden hører hjemme, når handlingen krænker interesser, hvis retsbeskyttelse i den danske stat forudsætter en særlig tilknytning til denne (beskyttelsesprincippet). Det kan fx være fiskale interesser, *jf. U1986.402 V*. Følgende fremgår af Jurisdiktionsbetænkningen:

Bestemmelsen i straffelovens § 8, nr. 1, 3. led, indebærer således, at der er sikret dansk straffemyndighed også i de tilfælde, hvor en handling krænker visse af den danske stats interesser - herunder eksempelvis den bestående danske fiskale ordning - uanset at handlingen er foretaget uden for den danske stat, og uafhængigt af om handlingen tillige er strafbar (og eventuelt pådømt) efter lovgivning i det land, hvor den finder sted.¹⁶

Det er som udgangspunkt ikke afgørende for jurisdiktionen, om rådgivningen er foregået på havnen i Rungsted eller i Nice, da virkningsprincippet og/eller beskyttelsesprincippet betyder, at der er dansk jurisdiktion, og de danske strafferegler finder anvendelse.

Samlet set er det derfor i praksis muligt at retsforfølge skatterådgivere, hvis rådgivning i udlandet har virkning i Danmark. Den enkelte retsforfølgelse vil bero på de konkrete omstændigheder.

Der kan imidlertid være strafprocessuelle udfordringer forbundet med retsforfølgning af udenlandske rådgivere. Udfordringerne opstår, fx fordi myndighederne ikke kan få disse udleveret med henblik på at gennemføre en straffesag i Danmark, eller fordi det ikke kan lade sig gøre for de danske myndigheder at skaffe beviser fra det land, hvor rådgivningen har fundet sted.

Den europæiske arrestordre, som Danmark er fuldt ud med i, giver generelt gode muligheder for udlevering af mistænkte mellem EU-landene. Samtidig er "svig" anført på den såkaldte positivliste i arrestordren, hvorefter der ikke kan stilles krav om dobbelt strafbarhed for udlevering. Drejer sagen

¹⁵ Jensen, Poul Dahl, Gorm Toftegaard Nielsen & Vagn Greve. (2013). *Kommenteret straffelov. Almindelig del: Lovbekendtgørelse nr. 1028 af 22. august 2013 af Straffeloven af 15. april 1930, kap. 1-11 (§§ 1-97c)* (10. omarbejdede udgave). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag. Kbh, s. 182.

¹⁶ Justitsministeriet. (2007). *Betænkning om Dansk Straffemyndighed*. BEK nr. 1488. Kbh.

sig om en mistænkt rådgiver i et andet EU-land, vil der således være gode muligheder for at få vedkommende udleveret til Danmark. Ifølge sagens natur kan en udenlandsk juridisk person imidlertid ikke udleveres, så udleveringsmuligheden gælder alene for fysiske personer.

Der er større vanskeligheder forbundet med udlevering af mistænkte fra lande uden for EU. Den europæiske retshjælpskonvention regulerer spørgsmålet for de lande, der er omfattet af konventionen, og ellers vil forholdet kunne være omfattet af gensidige aftaler mellem Danmark og det pågældende land.¹⁷

Hvis det er vanskeligt for danske myndigheder at gennemføre en sag mod en udenlandsk rådgiver, fx fordi danske myndigheder ikke kan skaffe beviser fra udlandet eller få de mistænkte udleveret, er der alene mulighed for at få andre lande til at føre sagen.

Rigsadvokaten har udstedt en række retningslinjer om tiltalerejsning i sager vedrørende juridiske personer (Rigsadvokatmeddelelsen, Juridiske Personer, Strafansvar for juridiske personer). Retningslinjerne angår navnlig valg af ansvarssubjekt i sager, hvor der er mulighed for at rejse tiltale mod både fysiske og juridiske personer (retningslinjerne afsnit 3.1). Retningslinjerne berører tillige kort tiltalepraksis inden for skatteområdet, men ikke specifikt i relation til tiltalerejsning over for udenlandske virksomheder m.m. Såfremt der i en konkret sag kun rejses tiltale mod en udenlandsk juridisk person, vil det som udgangspunkt ikke være muligt at gennemføre en udlevering.

Skattelovgivningen er normalt territorielt (nationalt) begrænset. Det betyder, at Danmark som udgangspunkt kun forfølger skatteunddragelse, hvis de danske beskyttelsesinteresser er krænket. I udgangspunktet vil det derfor ikke være muligt i Danmark at straffe skattesvig over for den tyske eller franske stat, og vice versa.

Vedrørende straffeprocessuelle forhold bemærkes i øvrigt, at det generelt vil være vanskeligere at sikre bevis fra udlandet, og Danmark er ikke tilsluttet de samme vidtgående regler om bevissikring som de øvrige EU-lande. Det er dog ikke udelukket at søge beviser indhentet fra andre lande.

Der tegner sig således et billede af, at det i praksis vil være vanskeligt at gennemføre straffesager mod udenlandske rådgivere, især hvis rådgiveren befinder sig uden for EU.

I nedenstående eksempel er valgt en schweizisk bank for at illustrere, hvilke problemer der kan opstå, når skatterådgivningen finder sted i et land uden for EU, *jf. boks 3*.

Boks 3. Eksempel på medvirkensansvar for udenlandsk bank

En schweizisk bank har oplyst en dansk skattepligtig om, at Schweiz fremover årligt skal oplyse Danmark om indestående på kontoen samt påløbne renter og andet afkast. Banken anbefaler i den forbindelse den pågældende skatteyder at flytte sin konto til en bank, som er lokaliseret i en jurisdiktion uden oplysningspligt – og eventuelt også indregistrere et selskab i en jurisdiktion, hvor der ikke er krav om at oplyse ejerforhold i selskabet for herefter at lade kontoen stå i selskabets navn. Den danske kunde får oplyst, at allerede registrerede tomme selskaber kan købes i et bestemt advokatfirma.

Den danske skattepligtige har intet ønske om, at den danske stat får oplysninger om indestående og kapitalafkast på hans konto. Herefter er der to scenarier:

- Banken tilbyder at gennemføre det skitserede arrangement på kundens vegne.
- Banken oplyser om, hvor kunden skal henvende sig for at få gennemført arrangementet.

¹⁷ Udenrigsministeriet (1963). *Bekendtgørelse af Europæisk konvention af 20. april 1959 om gensidig retshjælp i straffesager*. BK1 nr. 18 af 17/07/1963. Kbh.

Det kommer til SKATs kundskab, at den pågældende skatteyder har unddraget indkomstskat i en del år, og der bliver rejst straffesag mod skatteyder.

Hvilke muligheder er der for at gennemføre en straffesag eller en erstatningssag mod banken i hver af de to ovennævnte situationer?

Scenario 1

Efter dansk strafferet har banken et medvirkensansvar for skatteunddragelsen, uanset om banken selv har gennemført arrangementet på kundens vegne eller alene rådgivet om arrangementet, hvis det kan bevises, at banken har handlet forsættligt eller groft uagtsomt. Det skal kunne dokumenteres, at banken har været i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at kunne konkludere, at overflytning af en konto fra banken til en jurisdiktion uden oplysningspligt og i en selskabskonstruktion, der slører ejerforholdet, har til formål at undgå skattebetaling, og såfremt banken ikke selv har gennemført transaktionen tillige, at den danske skattepligtige faktisk realiserer arrangementet. Det kan her overvejes, om det er den konkrete bankrådgiver eller banken, der skal strafforfølges, da begge dele er muligt efter danske regler.

Danmark har jurisdiktion, da følgen af den strafbare handling – skattesvigen mod den danske stat – er indtrådt i Danmark.

Muligheden for at få Schweiz til at udlevere bankrådgiveren til strafforfølgning i Danmark eller få de schweiziske myndigheder til at gennemføre en straffesag mod banken i Schweiz afhænger af, om Schweiz og Danmark har forpligtet sig til et sådant samarbejde gennem internationale aftaler. Det fremgår af den europæiske retshjælpskonventions artikel 2, at en begæring (fra Danmark) om retshjælp kan afslås, hvis der er tale om en fiskal forbrydelse. Det er derfor tvivlsomt, om en strafferetlig forfølgning af en schweizisk bank/bankrådgiver vil kunne gennemføres.

Såfremt rådgivningen i stedet var foregået fra en bank i et EU-land, ville der være bedre mulighed for at få udleveret bankrådgiveren til strafforfølgning i Danmark

Der er ingen tilsvarende retlige begrænsninger for at gennemføre en erstatningssag, hvis den danske stat har lidt et tab på baggrund af de foretagne dispositioner. Den danske stat kan anlægge sagen, enten hvor skaden er indtrådt, hvor den skadevoldende handling er begået, eller hvor skadevolder er bosiddende.

Scenario 2

I scenario 2 vil banken have et medvirkensansvar, hvis det kan bevises, at banken har handlet forsættligt eller groft uagtsomt i forhold til, at resultatet af rådgivningen bliver skatteunddragelse. Samme overvejelser som angivet ovenfor i scenario 1 vil være aktuelle i forhold til de øvrige rådgivere, der har bistået ved gennemførelsen af arrangementet.

4.1.3 Skattelovrådets overvejelser om rådgivers strafferetlige ansvar

Det kan på baggrund af ovenstående to afsnit konkluderes, at de danske regler om strafansvar og jurisdiktion er ganske vidtgående. Skattelovrådet finder derfor ikke, at der er nogen begrundelse for at foreslå ændringer af de gældende regler.

Spørgsmålet er snarere, om gældende regler bliver anvendt fuldt ud, dvs. om der bliver rejst tiltale i alle de sager, der kan føre til et strafansvar. Heri indgår også overvejelser om ressourcestræk, hvor særligt retsforfølgning af rådgivere, der er omfattet af udenlandske jurisdiktioner, er krævende.

Også vanskeligheder med at bevise den fornødne tilregnelser hos en rådgiver (uanset om det er i udlandet eller i Danmark) vil kunne skabe praktiske forhindringer for tiltalerejsning.

SKAT har oplyst, at der igennem de seneste år har været et øget fokus på at rejse sager om rådgiveransvar, hvilket afspejles i flere nyere domme om rådgiveres medvirken til skattesvig. Der er imidlertid endnu ingen eksempler på sager om rådgiveransvar for medvirken til skattesvig ved brug af skattelykonstruktioner – hverken i relation til danske eller udenlandske rådgivere.

Det er således Skattelovrådets opfattelse, at de praktiske udfordringer med at strafforfølge rådgivere i udlandet ikke kan løses ved at ændre danske strafferegler, herunder strafbetingelse og strafudmåling. De straffeprocessuelle udfordringer kan kun håndteres gennem internationale aftaler og et velfungerende samarbejde mellem danske og udenlandske straffemyndigheder.

Skattelovrådet gør opmærksom på, at der kan opstå processuelle og praktiske udfordringer i forbindelse med tiltalerejsning mod udenlandske juridiske personer, *jf. afsnittet ovenfor*.

Skattelovrådet vil samtidig henlede opmærksomheden på, at en personlig ejet rådgivervirksomhed (med under 20 ansatte) efter de gældende regler ikke kan strafforfølges, *jf. reglen om enkeltmandsvirksomheder i straffelovens § 26, stk. 2*. Strafforfølgning kan i sådanne tilfælde derfor alene rettes mod fysiske personer, herunder ansatte i rådgivervirksomheden. Foreligger der såkaldte anonyme fejl, hvor det ikke er muligt at udpege en fysisk person, der har handlet med den fornødne tilregnelser, kan sagen typisk ikke forfølges. Det samme gælder såkaldt kumulerede fejl, hvor flere personer tilsammen (men ikke individuelt) har handlet med den fornødne tilregnelser.

Der er intet i SKATs afdækning af rådgiveres bistand i forbindelse af placering af midler i skattely, der indikerer, at straffelovens § 26, stk. 2, hidtil skulle have skabt problemer i praksis, idet rådgivningen efter det foreliggende alene er foretaget af juridiske personer, der er omfattet af straffelovens § 26, stk. 1. Skattelovrådet anbefaler dog, at problemstillingen undersøges nærmere, og at udviklingen følges opmærksomt med henblik på at vurdere behovet for at kunne straffe personligt ejede rådgivervirksomheder (med under 20 ansatte).

4.2 Rådgivers erstatningsretlige ansvar for statens tab af skatteindtægter

Hvis staten har lidt et tab som følge af skatterådgivning, vil der være tale om erstatningsansvar uden for kontrakt, idet der ikke eksisterer et aftaleforhold mellem den danske stat og skatterådgiveren. Dette afsnit behandler derfor udelukkende de regler, der gælder for erstatning uden for kontrakt.

4.2.1 Erstatningsretligt ansvar ved rådgivning i Danmark

Det kan være muligt at rejse et erstatningskrav mod skatterådgivere på grundlag af et medansvar for statens tab af skatteindtægter. I de fleste situationer vil staten dog kunne inddrive de skyldige skatter og afgifter hos den skattepligtige selv, og skattemyndighederne har derfor ikke anledning til at gøre et erstatningsansvar gældende over for andre end den skattepligtige.

En mulig erstatningssag kan fx være en sag, hvor skattemyndighederne har genoptaget skatteansættelsen efter oplysninger om indeståender på udenlandske konti, og skatteyderen skal betale skat for en række tidligere indkomstår. Da skatteyder ikke er i stand til at betale den skyldige skat, lider staten et tab. Skattemyndighederne kan herefter undersøge, om andre kan gøres ansvarlige for tabet fx skatterådgivere.

Dansk ret opererer som udgangspunkt med fire betingelser, når der skal gøres et eventuelt erstatningsansvar gældende. Betingelserne er henholdsvis tab, ansvarsgrundlag, kausalitet og adækvans.

For det første skal der være lidt et *tab*. Hvis skatterådgivere skal gøres erstatningsansvarlige, forudsætter det, at staten skal have lidt et tab af skatteindtægter, da der ellers ikke vil være noget at erstatte.

For det andet skal der foreligge et *ansvarsgrundlag*. Der kan foreligge et ansvarsgrundlag, hvis skatterådgiveren har handlet i strid med de gældende normer inden for skattelovgivning. Der findes forskellige typer ansvarsgrundlag, men i erstatning uden for kontrakt anvendes culpaansvaret. Culpa omfatter både handlinger/undladelser foretaget med forsæt, ved grov uagtsomhed og ved

simpel uagtsomhed. Da simpel uagtsomhed således er et tilstrækkeligt ansvarsgrundlag i en erstatningssag, betyder det, at skatterådgivere i videre omgang kan gøres erstatningsansvarlige end strafansvarlige, da sidstnævnte forudsætter, at skatterådgiveren har handlet groft uagtsomt eller forsættigt.

Rådgivere er generelt underlagt et såkaldt professionsansvar. Professionsansvaret betegnes ofte som et skærpet ansvar. Et i praksis oplevet skærpet ansvar er imidlertid et udslag af culpanormens relativitet. Baggrunden er, at rådgivere forventes at have en større indsigt end lægmand i de retsregler, som rådgivningen bygger på, og de normer, der gælder på området, er således ikke uden betydning ved culpavurderingen. Før der kan statueres et erstatningsansvar ud fra en professionsnorm over for skattemyndighederne, er det en betingelse, at der er begået fejl fra rådgivers side i forhold til korrekt skatterådgivning. Der er således typisk tale om mangelfuld rådgivning i forhold til gældende skatteregler, herunder at man i rådgivningen på uforsvarlig måde har tilsidesat skattevæsenets interesser. Rådgivningen lever dermed ikke op til de standarder, som må forventes overholdt under de givne omstændigheder.

En tredje betingelse er, at der skal være *kausalitet* mellem den skadevoldende handling og det lidte tab. Det økonomiske tab, som følger af skatteundgåelsen eller skatteunddragelsen, skal således indtræde som en følge af skatterådgiverens rådgivning.

Den fjerde betingelse angår *adækvans*, dvs. at det lidte tab skal være en adækvat (påregnelig) følge af den ansvarspådragende handling. Det kan ofte være svært at skelne mellem kausalitet og adækvans. Hvor kausalitet handler om sammenhængen mellem den ansvarspådragende handling og det økonomiske tab, benyttes adækvans til at begrænse, hvilke følger rådgiver er erstatningsansvarlig for.

Adækvans forudsætter således, at den ansvarspådragende handling skal have øget risikoen i ikke ubetydelig grad for det lidte økonomiske tab.

Som et eksempel på, at skattemyndighederne har gjort erstatningsansvar gældende over for rådgivere, kan nævnes selskabstømmersagerne. Her blev der rejst erstatningssager mod bl.a. de banker, som havde ansvaret for pengestrømmen i forbindelse med overtagelsen af et selskab. Sagerne drejede sig om køb af overskudsselskaber med en latent skattebyrde. Et køb skete for selskabets egne midler, og efter købet tømte køber det købte selskab for likvide midler. Selskabet blev tvangsopløst, fordi det ikke indsendte årsregnskaber, eller erklæret konkurs, hvis skattemyndighederne inden tvangsopløsningen indgav konkursbegæring pga. skattegælden. Da det pågældende selskab ikke kunne betale skattegælden, led staten således et tab.

Flere købere blev straffet for at have købt og tømt flere overskudsselskaber, men det var anklagemyndighedens vurdering, at det var for usikkert, om det kunne bevises, at sælger af et overskudsselskab, dennes rådgivere og de involverede banker havde handlet forsættigt eller groft uagtsomt i forhold til tømningen af selskabet og derfor kunne straffes.

Skattemyndighederne besluttede derfor at anlægge erstatningssager mod det sælgende selskab og købers bank, for det tab staten havde lidt i forbindelse med selskabstømningen. Typisk havde skattemyndighederne ikke et indgående kendskab til indholdet i den konkrete rådgivning af sælger, hvorfor erstatningskravet blev rettet direkte mod sælger. I flere af sagerne inddrog sælger dog sine rådgivere i erstatningssagen med påstand om, at de bar ansvaret for indholdet af salgsaftalen.

Den ledende dom om erstatningsansvaret i selskabstømmersagerne er U.2000.365.H, *jf. boks 4*. Her blev såvel købers bank, sælger samt sælgers advokat og revisor gjort erstatningsansvarlige for statens tab ved salg af et overskudsselskab.

De ansvarspådragende forhold var primært, at der ikke forelå en normal forretningsmæssig disposition, da købet af selskabet var finansieret af det solgte selskabs egne midler, og der var tale om overpris i forhold til den latente skattebyrde.

Højesteret fandt, at købers bank samt sælger og sælgers rådgivere var ansvarlige for statens tab af skatteindtægter. Højesteret tog desuden stilling til, hvordan erstatningsansvaret beløbsmæssigt skulle fordeles henholdsvis mellem købers bank og sælger og mellem sælger og sælgers rådgivere.

Boks 4. Eksempel på rådgivers erstatningsansvar

I U.2000.365.H, blev købers bank, sælger samt sælgers advokat og revisor gjort erstatningsansvarlige for statens tab af skatteindtægter ved salg af et overskudsselskab.

Sagen omhandlede et selskab, der skulle sælges som led i et sædvanligt generationsskifte. I denne forbindelse modtog sælgeren rådgivning fra både advokat og revisor. Selskabet bestod udelukkende af likvide midler, udskudt skattegæld og anpartskapital. Den aftalte købesum svarede til egenkapitalen plus en million kroner. Overprisen på den ene million var betaling for den latente skattegæld, der lå i selskabet. Dagen for betaling af købesummen og overdragelse af selskabets midler var sammenfaldende, hvilket var en betingelse i købskontrakten. Køber finansierede således købet af selskabet med selskabets egne midler. Både Landsretten og Højesteret anså finansieringen for ulovlig selvfinansiering, *jf. dagældende anpartsselskabslovs § 84, stk. 2*.

4.2.2 Erstatningsretligt ansvar ved rådgivning i udlandet

Hvis den rådgivning, der har ført til et tab for den danske stat, er foregået i udlandet, opstår spørgsmålet om, hvor en erstatningssag kan anlægges. De centrale overvejelser i den forbindelse er sagsomkostningerne i forbindelse med at føre en sag i udlandet i forhold til, om en dansk retsafgørelse kan fuldbyrdes i det land, hvor den udenlandske rådgiver er bosiddende.

I forbindelse med spørgsmålet om, hvor sagsøger (skadelidte) kan anlægge sagen, er det relevant at afklare, hvilke regler om lovvalg (hvilket lands lov, der finder anvendelse), der gælder i det givne land. Sagsøgers (skadelidtes) valg træffes ofte på baggrund af overvejelser om, hvor skadelidte kan få mest ud af at anlægge sagen, og hvor det vil være mest praktisk at føre retssagen, fx i forhold til processprog og omkostninger.

Da der er tale om erstatning *uden for kontrakt*, vil spørgsmålet om lovvalg afhænge af reglerne i landet, hvor sagen er anlagt. De to mest udbredte lovvalgsregler i Danmark er anvendelse af loven i det land, hvor skaden er indtrådt, og anvendelse af loven i det land, som sagen har sin nærmeste tilknytning til. Lovvalget afgøres af den domstol, hvor sagen er anlagt. En dansk domstol kan således efter omstændighederne vælge at afgøre en sag efter udenlandske erstatningsretlige regler. Tilsvarende gælder, at en udenlandsk domstol kan vælge at afgøre en sag efter danske regler.

Det følger af Bruxellesforordningen, som regulerer forholdet inden for EU og visse EFTA-lande (bl.a. Schweiz), i artikel 7, nr. 2, at sagen kan anlægges ved retten på det sted, hvor skadestilførelsen er

foregået.¹⁸ Sagen kan således anlægges enten på det sted, hvor den skadegørende handling er foretaget (dvs. rådgivningen), eller det sted hvor skaden er indtrådt (dvs. i Danmark). Skadelidte (dvs. den danske stat) kan vælge imellem disse to steder, hvilket betyder, at sagen ikke behøver at blive ført i udlandet, når rådgiveren er bosiddende i en stat, der er omfattet af Bruxellesforordningen.

Hvis sagen anlægges ved en dansk domstol, vil den udenlandske rådgiver få stævningen forkyndt af myndigheden i sit eget land. Det følger ligeledes af forordningen, at en retsafgørelse i en af de kontraherende stater kan fuldbyrdes i en anden af de kontraherende stater, hvilket betyder, at et erstatningskrav, som er idømt af en dansk domstol, kan inddrives i det land, hvor rådgiveren er bosiddende, når bopælsstaten er omfattet af Bruxellesforordningen.

Såfremt rådgiveren ikke er bosat i et land, der er omfattet af Bruxellesforordningen, vil det være vanskeligere at føre en retssag i Danmark mod rådgiveren. Forudsætningen for at anlægge sagen i Danmark vil for det første være, at myndigheden i den stat, hvor rådgiveren er bosiddende, vil forkynde stævningen, for det andet, at den pågældende myndighed vil inddrive erstatningskravet, hvis rådgiveren bliver dømt.

Stævningen kan forkyndes efter (Haager)konventionen om forkyndelse i udlandet af retslige og udenretslige dokumenter i sager om civile eller kommercielle spørgsmål.¹⁹ En lang række lande har tilsluttet sig denne konvention, fx Bahamas, og andre har ikke fx Panama.

Haagerkonferencen har ligeledes vedtaget en konvention om værnetingsaftaler i 2005, som giver mulighed for at få fuldbyrdet en retsafgørelse.²⁰ Danmark har tilsluttet sig konventionen, og stadig flere lande tilkendegiver at ville tilslutte sig, men processen er langsommelig. Konventionen har endnu ikke fået tilslutning af lige så mange lande som retshjælpskonventionen, fx har Bahamas ikke tilsluttet sig denne konvention. Det vil således i dag være vanskeligt at fuldbyrde en dansk retsafgørelse i flere af de kendte skattelylande.

Tilbage står muligheden for at anlægge erstatningssag i det pågældende land, hvor rådgiveren er bosiddende.

4.2.3 Skattelovrådets overvejelser om rådgivers erstatningsretlige ansvar

Reglerne om erstatning uden for kontrakt giver gode muligheder for at rejse erstatningssager, hvis den danske stat har lidt et tab som følge af skatterådgivning. Skattelovrådet finder derfor ikke, at der er behov for ændringer i gældende regler.

Spørgsmålet er, om reglerne bliver anvendt fuldt ud, dvs. om skattemyndighederne rejser sager om erstatningsansvar, når betingelserne er til stede for at gennemføre sagen. Heri indgår naturligvis overvejelser om ressourceforbrug og procesrisiko særligt ved retsforfølgning af rådgivere, der er omfattet af lovgivningen i et andet land.

¹⁸ Rådets forordning (EF) nr. 44/2001 af 22. december 2000 om retternes kompetence og om anerkendelse og fuldbyrdelse af retsafgørelser på det civil- og handelsretlige område som senere omarbejdet ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning nr. 1215/2012 af 12. december 2012 om retternes kompetence og om anerkendelse og fuldbyrdelse af retsafgørelser på det civil- og handelsretlige område (omarbejdning). Danmark har indgået en parallelaftale om forordningen, jf. lov nr. 1563 af 20. december 2006 om Bruxelles I-forordningen m.v. med senere ændringer. Lugano-konventionen af 2007 sikrer, at der gælder tilsvarende regler for visse EFTA-lande (Norge, Island og Schweiz).

¹⁹ Udenrigsministeriet. (1970). *Bekendtgørelse af konvention af 15. november 1965 om forkyndelse i udlandet af retslige og udenretslige dokumenter i sager om civile eller kommercielle spørgsmål. BEK nr. 15 af 13/2/1970*. Kbh.

²⁰ Danmark har tiltrådt konventionen jf. Justitsministeriet. (2017). *Lov om ændring af retsplejeloven, lov om Bruxelles I-forordningen m.v. og forskellige andre love. Lov nr. 670 af 8/6/2017*. Kbh.

5. Automatisk udveksling af oplysninger og brancheanbefalinger

De senere år har der været et øget fokus på at iværksætte initiativer, der skal styrke indsatsen mod skattely. Det gælder internationalt, hvor der fx i regi af EU og OECD er indgået aftaler om udveksling af oplysninger og afgørelser, ligesom EU har vedtaget et fjerde hvidvaskdirektiv.²¹ Der er ligeledes iværksat initiativer i dansk kontekst.

I kapitlet gennemgås to forskellige typer initiativer, henholdsvis EU-Kommissionens forslag om *Mandatory Disclosure* om automatisk udveksling af oplysninger (afsnit 5.1) og det danske udvalgsarbejde om grænseoverskridende skatteunddragelse fra 2014 (afsnit 5.2).

5.1 Direktiv om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (DAC 6) – Mandatory Disclosure

I juni 2017 fremsatte EU-Kommissionen forslag om *Mandatory Disclosure*.²² Forslaget indebærer, at medlemsstaterne indfører regler, der forpligter rådgivere til at indberette oplysninger om bestemte grænseoverskridende ordninger til de relevante skattemyndigheder i den medlemsstat, hvor kunden er hjemmehørende. Oplysningerne skal herefter udveksles automatisk mellem EU-landenes skattemyndigheder.

Formålet er at sikre, at der gennem en indberetningspligt på et tidligt tidspunkt kan identificeres og kastes lys over grænseoverskridende ordninger, der vurderes at have som primært formål at facilitere skatteundgåelse. Formålet er endvidere at give EU-Kommissionen og medlemsstaterne et oplysningsgrundlag, som kan danne grundlag for nye lovgivningstiltag med henblik på fremadrettet at dæmme op for en utilsigtet brug af skatteregler. Det er målet, at forslaget skal have en præventiv effektivitet, idet den foreslåede indberetningspligt kan virke afskrækkende for dem, der overvejer at etablere grænseoverskridende ordninger med henblik på skatteundgåelse.

²¹ Initiativerne er nærmere beskrevet i Skattelovrådets rapport *Styrket indsats mod skattely: Udveksling af oplysninger, hvidvask, straf* (marts 2018).

²² Rådet for den Europæiske Union. (2017, 21. juni). Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. *Den Europæiske Unions Tidende*.

Indberetningspligten vil omfatte grænseoverskridende ordninger, der på baggrund af en række foruddefinerede kendetegn (såkaldte "hallmarks") vurderes at have som primært formål at facilitere skatteundgåelse.

EU-Kommissionens forslag indeholder en liste med konkrete kendetegn, som skal identificere skatteundgående adfærd. Kendetegnene er bl.a. baseret på oplysninger om skatteundgåelsesteknikker, der er kommet frem i forskellige lækagesager, fx Panama-papers. Eksempler på kendetegn kan være, at ordningerne indeholder fortrolighedsklausuler, eller at skatterådgiverens aflønning afhænger af den skattemæssige fordel, som klienten opnår som følge af rådgivningen.

Er mindst ét sådan kendetegn til stede i ordningen, skal den indberettes. Indberetningspligten omfatter oplysninger om rådgiverens og skatteyderens (klientens) identitet samt nærmere oplysninger om indholdet af den konkrete grænseoverskridende ordning, fx hvilke medlemsstater den vedrører.

Med forslaget vil oplysningspligten påhvile skatteyderen i de tilfælde, hvor rådgiveren ikke kan afgive oplysningerne fx grundet tavshedspligt eller som følge af, at rådgiveren ikke opholder sig i EU. Det gælder også i de tilfælde, hvor der ikke er nogen selvstændige skatterådgivere involveret i etableringen af en grænseoverskridende ordning, fordi en skatteyder selv udtænker og gennemfører denne.

Med henblik på at sikre størst mulig videndeling om de indberettede oplysninger om de anmeldte grænseoverskridende ordninger foreslår EU-Kommissionen, at oplysningerne bliver genstand for automatisk udveksling mellem medlemsstaters nationale skattemyndigheder.

Endelig foreslår EU-Kommissionen, at medlemsstaterne fastsætter de nødvendige bestemmelser om sanktioner for overtrædelse af de nationale bestemmelser, der vil blive vedtaget i medfør af direktivforslaget.

Der er tale om et minimumsdirektiv. EU-landene kan fx nationalt fastlægge yderligere kendetegn, der skal udløse indberetningspligt, hvis de ønsker dette. EU-Kommissionen lægger op til, at direktivet skal træde i kraft den 1. januar 2019.

Skattelovrådet blev, som led i sit arbejde med at undersøge behovet for en skærpelse af skatterådgiveres ansvar, bedt om afgive bemærkninger til direktivforslaget. Det er Skattelovrådets vurdering, at forslaget er et væsentligt initiativ til at styrke indsatsen mod skattely. Skattelovrådets samlede høringssvar fremgår af bilag 2.

5.2 Anbefaling om styrket rådgiver- og branchesamarbejde mod grænseoverskridende skatteunddragelse

I 2014 fremsatte et udvalg under Skatteministeriet fem anbefalinger, der skal bidrage til at minimere rådgivning, som tilskynder til grænseoverskridende skatteunddragelse, *jf. tabel 1*. Samtidig skal anbefalingerne være med til at sætte fokus på, hvad der karakteriserer god skatterådgivning.

Udvalget bestod af repræsentanter for rådgivere (Advokatsamfundet, Danske Advokater, Finansrådet, Forsikring & Pension og FSR – danske revisorer), der blev inviteret til at deltage i et særligt branchesamarbejde. Udvalgsarbejdet var en del af den daværende SRSF-regerings initiativ til styrkelse af indsatsen mod skattely.

Tabel 1. Anbefalinger om styrket rådgiver- og branchesamarbejde

Emne	Anbefaling
Rådgivning bør basere sig på fornøden information om faktiske forhold	Skatterådgivning bør i videst mulig udstrækning ske på baggrund af den fornødne information om de faktiske forhold. I tilfælde af, at rådgivning ydes på generel basis uden orientering om de faktiske forhold og uden præcis viden om den påtænkte anvendelse af rådgivningen, bør rådgiveren udvise særlig opmærksomhed.
Usædvanlige løsninger kræver særlig opmærksomhed	Skatterådgiveren bør udvise særlig opmærksomhed, såfremt der efterspørges usædvanlige løsninger, eller rådgivningen involverer brug af såkaldte skattelylande.
Relevant information skal kunne tåle dagens lys	Enhver skatterådgivning bør forudsætte, at samtlige relevante informationer kan tåle dagens lys. Det er uacceptabelt at basere sin rådgivning på, at et forhold ikke opdages.
Tvivl om skatteretlig vurdering bør bemærkes	Såfremt der er rimelig anledning til tvivl om den skatteretlige vurdering, og den ikke afklares, bør rådgivningen indeholde en bemærkning om dette. Om der bør foretages en nærmere vurdering af risikoen for, at SKAT anfægter den skatteretlige vurdering, afhænger af det konkrete opdrag og den konkrete kundes forhold.
Rådgiver bør overveje hensyn til øvrige relevante spørgsmål	Rådgiver bør efter omstændighederne overveje relevante spørgsmål udover den konkrete skattemæssige behandling, eksempelvis risiko for negativ omtale. Den nærmere afgrænsning af dette afhænger af det konkrete opdrag og den konkrete kundes forhold.

Skatteministeriet. (2014). *Styrket rådgiver- og branchesamarbejde mod grænseoverskridende skatteunddragelse*. Kbh.

Udvalgets anbefalinger for grænseoverskridende skatterådgivning er ikke udtryk for egentlig lovregulering. Derfor var udvalget også enig om, at en væsentlig faktor for, at anbefalinger ville gøre en forskel, var en vedvarende fokuseret kommunikation herom.

På den baggrund har Skattelovrådet foretaget en rundspørge blandt brancheorganisationerne, der indgik i udvalgsarbejdet for at få et overblik over den hidtidige indsats for at udbrede anbefalingerne.

Rundspørgen blandt brancheorganisationerne viser, at der har været en bred kommunikation om anbefalingerne i 2014, da udvalget offentliggjorde sit arbejde. Brancheorganisationerne har fx orienteret medlemmer om anbefalinger via nyhedsbreve, ligesom anbefalinger har været genstand på diverse møder med medlemmer og interessenter. Rundspørgen viser samtidig, at den videre indsats med at udbrede anbefalingerne har været begrænset, *jf. tabel 2*.

Tabel 2. Brancheorganisationers arbejde med udvalgets anbefalinger

Brancheorganisation	Kommunikationsindsats
Advokatsamfundet	Udvalgets anbefalinger inddrages, hvor det er relevant fx artikler i magasinet Advokaten, pressehenvendelser, nyhedsbreve mv., ligesom udvalgsarbejdet har været genstand for drøftelser under møder i landets advokat-kredse.
Finans Danmark	Udvalgets anbefalinger er bl.a. indarbejdet i de enkelte pengeinstitutters skattepolitik, ligesom anbefalingerne indgår i løbende drøftelser om grænseoverskridende skatteunddragelse.
Forsikring og Pension	Skriftlig orientering om udvalgets anbefalinger til kredsen af Livsforsikringsselskaber og Pensionskasser i 2014.
FSR	Orientering om udvalgets anbefalinger fx i nyhedsbreve og faglige tidsskrifter til medlemmer. Udvalgets arbejde har afledt en række initiativer vedrørende skatterådgivernes rolle, herunder oplysning om etiske regler for rådgivere, forslag til nye indsatser samt deltagelse i forskellige fora og arrangementer.

5.3 Skattelovrådets overvejelser

Der har de senere år været et øget fokus på at iværksætte initiativer, der skal styrke indsatsen mod skattely. Det gælder både internationalt i regi af EU og OECD samt i en dansk kontekst.

Som eksempel kan fremhæves EU-Kommissionens forslag om *Mandatory Disclosure* fra juni 2017, hvor rådgivere forpligtes til at indberette oplysninger om bestemte grænseoverskridende ordninger. Det er forventningen, at initiativet vil øge gennemsigtigheden vedrørende rådgivning og dermed lette bevisbyrden i sager, hvor rådgivere er involveret. Desuden kan forslaget forventes at have en afskrækkende effekt på rådgivere, der bidrager eller planlægger at bidrage til at facilitere skatteundgåelse.

Det er samtidig muligt at pege på initiativer, der ikke er egentlig lovregulering, men som alligevel bidrager til indsatsen mod skattely. I 2014 offentliggjorde et udvalg under Skatteministeriet fem anbefalinger om styrket rådgiver- og branchesamarbejde mod grænseoverskridende skatteunddragelse. Anbefalingerne indgår i brancheorganisationernes løbende arbejde med rådgivning, om end i varierende grad. Det kan derfor overvejes, om anbefalingerne i højere grad skal synliggøres.

De to initiativer indgår begge i den samlede vurdering af, hvorvidt gældende regler er tilstrækkeligt robuste til at bekæmpe skattely, *jf. kapitel 7*.

6. Omfanget af brug af rådgivere

Når der skal foretages en vurdering af behovet for yderligere regulering af skatterådgivere, er det væsentligt at holde sig omfanget af brug af rådgivere i forbindelse med skatteunddragelse og skatteundgåelse forbundet med skattely for øje.

På den baggrund har Skattelovrådet anmodet SKAT om oplysninger fra kontrolprojektet Money Transfer I samt oplysninger fra HSBC-lækket og Panama-papers.

6.1 Money Transfer I

Skatteministeriet har anmodet SKAT om en nærmere beskrivelse af erfaringerne fra kontrolprojektet Money Transfer 1 (MT-1), herunder hvilke materielle problemstillinger, der er tvist om, og hvilke bevisproblemer der har været.

MT-1 omhandler sager med fysiske personer, der har erhvervet en skattepligtig indkomst i form af løn, honorarer, aktieavance og udbytte mv., ladet beløbet stå i en udenlandsk bank under eget navn og undladt at give SKAT oplysninger om erhvervelsen.

Der er tale om meget simple skattelykonstruktioner, hvor der af samme grund ikke er rejst spørgsmål om rådgiveransvar. SKATs kontrolprojekt MT-1 kan derfor ikke anvendes som grundlag for at kvalificere omfanget af brugen af danske rådgivere ved facilitering af skattelykonstruktioner.

En generel gennemgang af kontrolprojektet fremgår af Skattelovrådets rapport *Styrket indsats mod skattely – Udveksling af oplysninger, hvidvask og straf* (marts 2018).

6.2 HSBC-lækket og Panama-papers

Skattelovrådet har anmodet SKAT om at vurdere omfanget af brug af rådgivere i lækager om skattely. SKAT har foretaget en gennemgang af det foreliggende materiale fra HSBC-lækket og Panama-papers, jf. tabel 3.

Tabel 3. Omfang af brug af rådgivere i lækager om skattely

	HSBC (Swiss le-aks)²³	Panama-papers
Antal fysiske og juridiske personer i leak	378	494 ²⁴
Ydet rådgivning fra dansk rådgiver i Danmark	Nej ²⁵	SKAT er stadig i gang med at gennemgå materialet. Derfor kan SKAT på nuværende tidspunkt ikke udtale sig herom.
Rådgivning sket fra dansk hovedsæde (antal)	Nej	På nuværende tidspunkt har SKAT ikke set eksempler på rådgivning fra danske hovedsæder.
Rådgivning sket fra dansk filial/datterselskab i udlandet (antal)	Nej	Der er indikationer på, at der er givet rådgivning på dansk af medarbejdere ansat i udenlandske pengeinstitutter beliggende i EU. Disse pengeinstitutters forskellige koncernforhold vanskeliggør yderligere oplysninger herom på nuværende tidspunkt.
Rådgivertype Bank	Der er via banken ydet ydelser, der indikerer rådgivning fra banken. SKAT er dog ikke i besiddelse af dokumentation for denne rådgivning.	SKAT har kendskab til, at pengeinstitutter har deltaet aktivt i oprettelse af selskaber i langt størstedelen af sagerne. Der er i sagerne sket selskabs- og skattemæssig rådgivning i forbindelse med opstart og drift af selskaber i Panama.
Rådgivertype Revisor	SKAT har ingen kendskab til evt. rådgivning, der ligger før oprettelsen i HSBC bank.	På nuværende tidspunkt har SKAT ingen kendskab til evt. rådgivning, der ligger før oprettelsen af selskaberne i Panama.
Rådgivertype Advokat	SKAT har ingen kendskab til evt. rådgivning, der ligger før oprettelsen i HSBC bank.	På nuværende tidspunkt har SKAT ingen kendskab til evt. rådgivning, der ligger før oprettelsen af selskaberne i Panama. SKAT har ved den foreløbige gennemgang af materialet set indikationer på, at enkelte advokater har deltaet i efterfølgende rådgivning af skattemæssig karakter.

SKAT pr. 31. december 2017

Det er Skattelovrådets vurdering, at SKATs foreløbige gennemgang af Panama-papers har vist, at primært udenlandske pengeinstitutter, der er beliggende inden for EU, har ydet rådgivning, og at der

²³ Tallene er taget fra den slutrapport, der er udarbejdet ved kontrollernes afslutning.

²⁴ Tallene fra Panama-papers er ikke endelige. Sagerne er igangsat, og der kan således være information, som er ufuldstændig eller kan ændre sig over tid.

²⁵ I de fleste sager er rådgivning sket fra en dansk bankrådgiver, der er ansat i HSBC bank, beliggende i Schweiz.

i enkelte tilfælde heraf har været tale om rådgivning på dansk af medarbejdere ansat i de udenlandske pengeinstitutter. Skattelovrådet noterer sig i den forbindelse, at der fortsat udestår gennemgang af dele af materialet fra Panama-papers.

7. FSR – danske revisorerers forslag vedrørende skatterådgivning

Den 2. maj 2017 offentliggjorde FSR en række forslag, der skal bidrage til at skabe synlighed vedrørende skatterådgivernes arbejde og virksomhedernes brug af skatterådgivere i Danmark, *jf. boks 6*.

Boks 5. FSR's ti forslag til synlighed vedrørende skatterådgivning

1. Indberetning af aggressive skattekonstruktioner til myndighederne
2. Offentlig liste over skatterådgivere
3. Gennemsigtighedsrapport fra alle skatterådgivere
4. Etablering af et skatterådgivernævn
5. Lovpligtig forsikring for skatterådgivere
6. Offentligt regnskab for alle skatterådgivere
7. Krav til store virksomheder om offentlig skattepolitik
8. Tilslutning til skattelyliste
9. Særlig efteruddannelse/uddannelse
10. Opdateret code of conduct eller branchenorm

FSR – danske revisorer (2017).

Ifølge FSR er der behov for at sikre ensartede vilkår for alle skatterådgivere og dermed undgå unfair konkurrence. I dag er markedet kendetegnet ved mange forskellige rådgivertyper, som dækker over revisorer, skatteadvokater, bankansatte skatterådgivere, men også af en mere diffus gruppe af skatterådgivere, der opererer på et uorganiseret marked.

Skattelovrådet er blevet bedt om at vurdere FSR's forslag som en del af arbejdet med at undersøge behovet for skærpet rådgiveransvar.

I sin vurdering af FSR's ti forslag har Skattelovrådet lagt vægt på, om forslagene har til formål at beskytte det offentliges interesser i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse eller skatteundgåelse. Nedenfor følger en overordnet gennemgang af forslagene, ligesom der er en opsummering af de enkelte forslag, *jf. tabel 4*.

FSR's forslag kan groft opdeles i forslag, der retter sig mod unfair konkurrence, og forslag, der retter sig mod større åbenhed om skatterådgivningen.

Regulering af hensyn til fair konkurrence

Skattelovrådet finder ikke, at det er rådets opgave at tage stilling til forslag om reguleringer, der er båret af konkurrencehensyn.

Regulering af hensyn til større åbenhed

Med EU-Kommissionens forslag om Mandatory Disclosure er der i EU-regi igangsat en proces med fælles initiativer til åbenhed om skatterådgivning. Skatteministeren har på den baggrund bedt Skattelovrådet om at indstille sin analyse af direktivforslaget. Skattelovrådet vurderer, at EU-Kommissionens direktivforslag generelt kan være med til at styrke kampen mod skatteundgåelse ved brug af skattely og skattemyndighedernes mulighed for at gennemføre en effektiv skattekontrol. Direktivet skal således bidrage til at sikre medlemsstaternes skattegrundlag mod aggressiv, grænseoverskridende skatteplanlægning.

Det er Skattelovrådets vurdering, at FSR's forslag om etablering af et skatterådgivnævns, en offentlig liste over skatterådgivere, lovpligtig forsikring, gennemsigtighedsrapport, offentligt regnskab, krav om særlig uddannelse/efteruddannelse af skatterådgivere og opdateret code of conduct eller branchenorm kun i begrænset omfang har til hensigt at varetage hensynet til det offentliges interesser i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Forslagene rejser en række spørgsmål i forhold til den gældende regulering og i forhold til definitionen af skatterådgivning/skatterådgiver. Skattelovrådet har ikke forholdt sig til, om der måtte være et behov for en særlig regulering af skatterådgivning, ligesom Skattelovrådet ikke har forholdt sig til afgrænsningsspørgsmål i forhold til den eksisterende regulering.

Skattelovrådet kan ikke afvise, at en offentlig liste eller en lovpligtig forsikring for skatterådgivere vil kunne medvirke til at undgå uønsket skatterådgivning, men Skattelovrådet finder ikke, at der på nuværende tidspunkt er grundlag for at hævde, at der er et påtrængende behov herfor. Skattelovrådet bemærker, at forslaget bør opvejes i forhold til omkostningerne ved at etablere og vedligeholde en sådan ordning og risikoen for, at man med en sådan ordning – utilsigtet – vil kunne "blåstemple" rådgivere på et mangelfuldt grundlag.

FSR's forslag om, at virksomheder skal indberette tilfælde af aggressive skattekonstruktioner til myndighederne indgår i EU-kommissionens aktuelle direktivforslag om Mandatory Disclosure.

Skattelovrådet kan endelig henviser til, at der inden for EU er opnået enighed om en liste over eksisterende skattely, som Danmark har tilsluttet sig.

Skattelovrådets samlede vurdering af FSR's forslag

På baggrund af ovennævnte gennemgang af FSR's ti forslag er det Skattelovrådets vurdering, at der for nærværende ikke er et reguleringsbehov. Det skyldes, at forslagene kun i begrænset omfang har til hensigt at beskytte det offentliges interesser.

På den baggrund vil Skattelovrådet ikke arbejde videre med FSR's ti forslag. Nedenfor følger en opsummering af Skattelovrådets gennemgang af de enkelte forslag, *jf. tabel 4*.

Tabel 4. Skattelovrådets vurdering af FSR's forslag

Anbefaling	Indhold	Skattelovrådets vurdering
1. Indberetning af aggressive skattekonstruktioner til myndighederne.	Forslaget har til hensigt at øge transparens for skattemyndighederne og gøre det mindre attraktivt at udbyde sådanne konstruktioner.	Skattelovrådet henviser til EU-kommissionen forslag om Mandatory Disclosure.
2. Offentlig liste over skatterådgivere.	Forslaget har til hensigt, at gøre det mere transparent for skattemyndighederne, hvem der rådgiver på det danske marked. Forslaget vil derudover gøre det muligt at skærme mod såkaldte "sidegade-rådgivere", der eksempelvis som sidebeskæftigelse yder rådgivning mod kontant betaling. Forslaget skal gøre det strafbart at yde rådgivning uden at være på listen. Alle der yder skatterådgivning mod betaling skal være omfattet.	<p>Skattelovrådet konstaterer, at SKAT i sine analyser af "Money Transfer"-sagerne ikke har identificeret, at der skulle være danske skatterådgivere involveret i de pågældende sager, herunder "sidegade-rådgivere". I forbindelse med undersøgelsen af Panama-papers har der omvendt været indikationer på en vis grad af involvering fra banksektoren, som er underlagt en særskilt regulering.</p> <p>Skattelovrådet kan ikke afvise, at en offentlig liste vil kunne medvirke til at undgå uønsket skatterådgivning, men Skattelovrådet finder ikke, at der på nuværende tidspunkt er grundlag for at hævde, at der er et påtrængende behov herfor. Skattelovrådet bemærker, at forslaget bør opvejes i forhold til omkostningerne ved at etablere og vedligeholde en sådan ordning og eventuelt risikoen for, at man med en sådan ordning – utilisitet – vil kunne "blåstemple" rådgivere på et mangelfuldt grundlag.</p>
3. Krav om gennemsigtighedsrapport fra alle skatterådgivere.	Forslaget har til hensigt at øge transparensen i forhold til hvilke skatterådgivere, der udbyder rådgivning til hvilke kunder.	Skattelovrådet vurderer, at FSR's forslag om krav om gennemsigtighedsrapport fra alle skatterådgivere kun i begrænset omfang vil kunne medvirke til at varetage hensynet til statens interesse i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse og skatteundgåelse, især ved brug af skattelykonstruktioner. I modsætning til EU's aktuelle direktivforslag om Mandatory Disclosure, der pt. overvejes i EU, vil FSR's forslag 3 således ikke være knyttet til konkrete transaktioner.
4. Oprettelse af et skatterådgivernævn.	Forslaget har til hensigt at sikre en høj standard for skatterådgivere og indramme de rådgivere, som i dag ikke er omfattet af en organisation mv. og som derfor ikke er underlagt disciplinære systemer. Derudover har forslaget til hensigt at sikre, at rådgivere tænker sig grundigt om, inden de foreslår meget aggressive konstruktioner uden hold i virkeligheden. Formålet er derudover at give et nævn mulighed for at udstede bøder for utilbørlig opførsel.	<p>Det er Skattelovrådets vurdering, at forslaget kun i begrænset omfang vil kunne varetage hensynet til statens interesse i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse og skatteundgåelse, især ved brug af skattelykonstruktioner.</p> <p>Som det fremgår af Skattelovrådets undersøgelse af den gældende regulering af rådgivere, varetager den gældende regulering vedrørende de enkelte rådgivere kun i begrænset omfang dette hensyn.</p> <p>Skattelovrådet vurderer, at det vil være naturligt, at et skatterådgivernævn primært vil skulle varetage hensynet til modtagerne af rådgivningen og eventuelt det offentlige mere generelle interesse i at sikre en vis standard af skatterådgivningen. Skattelovrådet har ikke forholdt sig til, om der måtte være et behov herfor, ligesom Skattelovrådet ikke har forholdt sig til afgrænsningsspørgsmål i forhold til den eksisterende regulering.</p>

<p>5. Krav om lovpligtig forsikring for skatterådgivere.</p>	<p>Forslaget har til hensigt at sikre det offentlige krav, hvis rådgiveren dømmes erstatningsansvarlig for statskassens tab, samt at dæmme op for såkaldte "sidegade-rådgivere".</p>	<p>Skattelovrådet henviser til bemærkningerne ovenfor til FSR's forslag 2.</p>
<p>6. Krav om offentligt regnskab for alle skatterådgivere.</p>	<p>Forslaget har til hensigt at øge transparensen i forhold til hvad skatterådgivervirksomheder har af aktiviteter.</p>	<p>Skattelovrådet henviser til bemærkningerne til FSR's forslag 3.</p>
<p>7. anbefaling om at store virksomheder skal have en offentliggjort skattepolitik.</p>	<p>Forslaget har til hensigt at øge synligheden vedrørende virksomheders skattepolitik.</p>	<p>Skattelovrådet bemærker indledningsvis, at SKATs erfaringer med bl.a. "Money Transfer"-sagerne ikke giver belæg for at antage, at store virksomheder skulle have været involveret i skatteunddragelse.</p> <p>Der er efter Skattelovrådets vurdering ikke grundlag for at antage, at et krav om, at store virksomheder skal have en offentliggjort skattepolitik, i væsentlig grad vil kunne varetage hensynet til statens interesse i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse og skatteundgåelse, især ved brug af skattelykonstruktioner. Af denne grund finder Skattelovrådet ikke, at det i nærværende rapport har været naturligt at gennemføre en nærmere analyse af fordele og ulemper af forslaget.</p>
<p>8. Tilslutning til skattelyliste.</p>	<p>Forslaget har til hensigt øge transparensen i forhold til hvilke lande, der kan karakteriseres som skattelylande.</p>	<p>Skattelovrådet henviser til, at der inden for EU er opnået enighed om en liste over eksisterende skattely. Danmark har således tilsluttet sig denne skattelyliste.</p>
<p>9. Krav om særlig efteruddannelse/uddannelse.</p>	<p>Forslaget har til hensigt, at skatterådgivningen bliver forbeholdt særlige professioner eller en særlig autorisation eller efteruddannelse af yde rådgivningen.</p>	<p>Skattelovrådet konstaterer, at SKAT i sine analyser af "Money Transfer"-sagerne ikke har identificeret, at der skulle være danske skatterådgivere involveret i de pågældende sager, herunder "sidegade-rådgivere". I forbindelse med undersøgelsen af Panama-papers har der omvendt været indikationer på en vis grad af involvering fra banksektoren, som er underlagt en særskilt regulering.</p> <p>Skattelovrådet vurderer på denne baggrund, at der ikke er grundlag for at hævde, at krav om en særlig efteruddannelse eller uddannelse i sig selv vil kunne medvirke til at varetage hensynet til statens interesse i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse og skatteundgåelse, især ved brug af skattelykonstruktioner.</p> <p>Skattelovrådet bemærker, at varetagelsen af andre hensyn, der kunne tale for en sådan ordning, skal afvejes over for modstående hensyn, herunder hensynet til omkostninger og erhvervspolitiske hensyn.</p>
<p>10. Opdateret code of conduct eller branchenorm.</p>	<p>Forslaget har til hensigt at bidrage til at dæmme op for såkaldte "sidegade-rådgivere".</p>	<p>Skattelovrådet henviser til bemærkningerne til FSR's forslag 2.</p>

8. Skattelovrådets overvejelser og anbefalinger

Skattelovrådet er i kommissoriet blevet anmodet om at undersøge rådgivernes rolle og tilvejebringe et kvalificeret grundlag for at vurdere yderligere tiltag for at imødegå international skatteunddragelse ved brug af skattely.

Skattelovrådets opgave er efterfølgende udvidet til at omhandle såvel den ulovlige skatteunddragelse som den lovlige skatteundgåelse.

Gennemgangen af gældende ret viser bl.a., at reguleringen af skatterådgivere primært varetager hensynet til den kunde/klient, som rådgivningen er tiltænkt. Den gældende regulering indeholder dermed ikke eksplicit et hensyn til det offentliges interesser i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse og skatteundgåelse.

8.1 Skattelovrådets samlede konklusion

Skattelovrådet anbefaler, at overvejelser om yderligere tiltag og vurderinger om egentlig lovregulering på området bør afvente effekterne af EU-Kommissionens forslag om Mandatory Disclosure. Det er således Skattelovrådets forventning, at initiativet vil skabe mere åbenhed om skatterådgivning, og dermed øge den præventive effekt, samt styrke skattemyndighedernes mulighed for at gennemføre en effektiv skattekontrol. Skattelovrådet noterer sig samtidig, at der er iværksat en række øvrige initiativer, som forventes at have en effekt i forhold til at bekæmpe skatteunddragelse, herunder aftaler om udveksling af information og afgørelser samt EU's fjerde hvidvaskdirektiv.

Det er Skattelovrådets vurdering, at der ikke er behov for yderligere lovgivningsmæssige tiltag vedrørende regulering af skatterådgivere. Det skyldes, at den nuværende regulering af skatterådgivere i tilstrækkeligt grad beskytter det offentliges interesser i at undgå tab af skatteindtægter ved skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Efter Skattelovrådets opfattelse understøttes dette bl.a. af, at SKATs foreløbige gennemgang af Panama-papers og HSBC-lækket primært synes at indikere, at der er ydet rådgivning på dansk af medarbejdere ansat i udenlandske pengeinstitutter i forbindelse med etablering af skattelykonstruktioner. Skattelovrådet noterer sig i den forbindelse, at der fortsat udestår gennemgang af dele af materialet fra Panama-papers.

Skattelovrådet anbefaler på den baggrund, at de eksisterende instrumenter, som den gældende regulering og myndighedernes rammer i øvrigt giver mulighed for, i højere grad anvendes i indsatsen mod skattely. Skattelovrådet kan i den forbindelse bl.a. anbefale at se på mulighederne for, at skattemyndighederne i højere grad – end hvad praksis synes at indikere – rejser sager over for skatterådgivere. Dette gælder både i forhold til strafansvar og (såfremt staten har lidt et tab) erstatningsansvar.

Hertil noterer Skattelovrådet sig, at det ikke er muligt at strafforfølge en personligt ejet rådgivervirksomhed (med under 20 ansatte) efter de gældende regler i straffeloven. Strafforfølgning kan kun rette sig mod fysiske personer, herunder ansatte i rådgivervirksomheder. I forlængelse heraf anbefaler Skattelovrådet, at det undersøges nærmere, om der er behov for at kunne straffe personligt ejede rådgivervirksomheder.

Skattelovrådet opfordrer desuden til, at anbefalingerne for udvalgsarbejdet om grænseoverskridende skatterådgivning anvendes mere aktivt i de enkelte rådgivningsbrancher og den finansielle sektor. Anbefalingerne kan være med til at sætte fokus på, hvad der karakteriserer god skatterådgivning.

Udvalgets anbefalinger for grænseoverskridende skatterådgivning er ikke udtryk for egentlig lovregulering. Derfor anbefaler Skattelovrådet, at anbefalingerne formaliseres i form af et kodeks. Det konkrete arbejde med at formalisere og udbrede et fælles kodeks bør ske i de enkelte brancheorganisationer for at sikre, at kodeks integreres i de eksisterende branchenormer.

Bilag 1: Supplerende kommissorium for styrket indsats mod skattely

Den danske lovgivning skal være tilstrækkelig robust til at imødegå international skatteunddragelse ved brug af skattely. Skatteministeren har derfor bedt Skattelovrådet belyse og afgive indstilling om en styrket indsats mod skattely, *jf. Kommissorium for styrket indsats mod skattely*.

Regeringen (Venstre, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti) samt Socialdemokratiet, Dansk Folkeparti, Enhedslisten, Alternativet, Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti indgik den 17. maj 2017 *Aftale om styrket indsats mod international skatteunddragelse*. Følgende fremgår af aftalen:

"Skærpet rådgiveransvar

Aftalepartierne er enige om, at der i forhold til dansk lovgivning er behov for, at Skattelovrådet i særlig grad har fokus på rådgivernes rolle og får tilvejebragt et kvalificeret grundlag for at vurdere yderligere tiltag.

I denne analyse skal tillige indgå en vurdering af ti forslag fra FSR-Danske Revisorer, der skal skabe synlighed omkring skatterådgivning. Det drejer sig bl.a. om forslag om oprettelse af en offentlig tilgængelig liste over skatterådgivere, der opererer på det danske marked, et fælles etisk regelsæt for skatterådgivere og en pligt for alle skatterådgivere til at offentliggøre, hvilke kunder de arbejder for.

Aftalepartierne noterer sig i særdeleshed FSR-Danske Revisorerers forslag om at indføre en oplysningspligt for rådgivere i forbindelse med rådgivning om forretningsmodeller ved brug af skattely (OECD's actionplan nr. 12 - Mandatory Disclosure) med henblik på, at opdagelsesrisikoen skal øges gennem en højere grad af åbenhed. Aftalepartierne er enige om, at Skattelovrådet skal analysere behovet herfor, samt hvordan en eventuel regulering mest hensigtsmæssigt indrettes.

Rådgivere, der gennem deres rådgivning medvirker til skatteunddragelse, kan efter gældende regler straffes for medvirken til skatteunddragelse. Medvirken bliver dog kun gjort gældende i ganske få sager.

Skattelovrådet har iværksat en analyse af alle Money Transfer-sager, som er afgjort strafferetligt i 2014, med henblik på at se, hvilke skattelymønstre, de konkrete sager dokumenterer, samt eventuelle bevisproblemer, sagerne illustrerer.

Aftaleparterne er enige om, at fokus for denne analyse tillige bør omfatte eventuelle bevisproblemer ift. rådgiveres medvirken – og eventuelle anbefalinger med henblik på i højere grad at kunne gøre ansvar gældende over for rådgivere.

Når skattelovrådets arbejde er færdigt i slutningen af 2017, vil rådets anbefalinger blive fremlagt for aftalepartierne med henblik på at forhandle tiltag. I forbindelse hermed vil aftalepartierne tillige tage stilling til behovet for, at anbefalingerne i "Styrket rådgiver- og branchesamarbejde mod grænseoverskridende skatteunddragelse" omsættes til et egentligt kodeks."

På baggrund heraf anmoder skatteministeren derfor Skattelovrådet om at udvide rådets arbejde med skattely således, at analysen tillige omfatter de ovennævnte tiltag i aftalen af 17. maj 2017.

Flere af de beskrevne tiltag, som skal analyseres, er præventive værktøjer, som gennem en øget grad af åbenhed bl.a. vil give skattemyndighederne mulighed for at gribe ind for at stoppe arrangementer mv., som kan føre til skatteundgåelse. Analysens genstand for Skattelovrådet arbejde vedrørende skattely, som i hovedsagen hidtil har været initiativer målrettet skatteunddragelse, udvides således til, for så vidt angår rådgiveransvar, tillige at omfatte skatteundgåelse.

Senest med udgangen af 2017 skal Skattelovrådet fremlægge sin samlede indstilling for skatteministeren.

Skatteministeren har den 8. september 2017 rettet fornyet henvendelse til Skattelovrådet vedr. arbejdet med at se på mulighederne for at indføre en oplysningspligt for rådgivere (Mandatory Disclosure), idet EU-kommissionen kort tid efter, at Skattelovrådet fik udvidet sit arbejde til at se på Mandatory Disclosure, fremsatte et forslag om ændring af direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på skatteområdet (DAC). Med forslaget foreslår EU-Kommissionen indført en obligatorisk indberetningspligt af oplysninger om skatteforhold i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner (Mandatory Disclosure). Regeringen har stillet sig positiv over for forslaget.

Såfremt forslaget bliver vedtaget i sin nuværende form, vil medlemsstaterne skulle indføre regler der forpligter rådgivere til at indberette oplysninger til de relevante nationale skattemyndigheder om bestemte grænseoverskridende transaktioner og forretningsmodeller.

EU-Kommissionens forslag er i øjeblikket henvist til videre behandling i en arbejdsgruppe sammensat af repræsentanter fra EU-Kommissionen og medlemsstaternes skattemyndigheder. I lyset af denne udvikling i EU-regi ville der være stor sandsynlighed for, at Skattelovrådets arbejde med at få analyseret behovet for at indføre en oplysningspligt for skatterådgivere, både tids- og indholdsmæssigt ville blive sammenfaldende med EU-Kommissionens aktuelle direktivforslag.

I lyset af ovenstående har skatteministeren derfor i stedet bedt Skattelovrådet afgive et officielt høringssvar til direktivforslaget. Skattelovrådets bemærkninger vil herefter indgå i den endelige fastsættelse af et grund- og nærhedsnotat om direktivforslaget.

Skatteministeren vil endvidere sørge for at inddrage Skattelovrådet, hvis det videre arbejde viser anledning hertil.

Bilag 2: Skattelovrådets hørings svar til udkast til ændring af Rådets direktiv 2011/16/EU

I det følgende gengives Skattelovrådets hørings svar af 10. oktober 2017 i sin fulde længde.

”Skattelovrådet har modtaget EU-Kommissionens direktivforslag om ændring af Rådets direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk indberetning af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Skattelovrådet er generelt positiv over for tiltag, som kan bidrage til at styrke kampen mod international skattely og skattemyndighedernes mulighed for at gennemføre en effektiv skattekontrol. Formålet med EU-Kommissionens direktivforslag er generelt med til at understøtte disse målsætninger, og kan bidrage til at sikre medlemsstaternes skattegrundlag mod aggressiv, grænseoverskridende skatteplanlægning.

Kommissionens direktivforslag har imidlertid på en række punkter behov for at blive mere målrettet og præciseret med henblik på at skabe større klarhed omkring forslaget rækkervidde og indhold. En sådan yderligere kvalificering er efter Skattelovrådets opfattelse af afgørende retssikkerhedsmæssig betydning, idet et uklart regelgrundlag vil skabe grobund for betydelig usikkerhed hos de fysiske og juridiske personer, som måtte blive omfattet af direktivforslagets obligatoriske oplysningspligt.

Skattelovrådet skal i den forbindelse henvise til direktivudkastets anvendelsesområde, der i sin nuværende form er formuleret meget bredt og med få fortolkningsmæssige holdepunkter for, hvem og hvilke typer af transaktioner der er omfattet af den obligatoriske oplysningspligt. Skattelovrådet kan i forlængelse heraf konstatere, at den obligatoriske oplysningspligt, ifølge direktivudkastets art. 8aaa, stk. 2, ikke finder anvendelse for rådgivning, som er omfattet af tavshedspligten mellem advokater og klienter. Skattelovrådet anerkender behovet for en sådan undtagelse fra den foreslåede obligatoriske oplysningspligt, idet denne fortsat vil muliggøre et fortroligt rum for rådgivning mellem en advokat og dennes klient. Som bestemmelsen er formuleret, efterlader denne imidlertid tvivl om tavshedspligtens anvendelsesområde og rækkevidde, og således hvornår denne har forrang for den obligatoriske oplysningspligt. Det vil derfor være hensigtsmæssigt, at bestemmelsen nærmere

kvalificerer hvilke typer af ordninger, der er omfattet af en sådan fortrolighed. Skattelovrådet noterer sig i den forbindelse, at det i overensstemmelse med det EU-retlige subsidiaritetsprincip er de enkelte medlemsstaters tavshedspligtsregler, der for advokaters vedkommende vil angive tavshedspligtens rækkevidde, hvorefter denne vil kunne gå forud for den oplysningspligt, der følger af direktivforslaget.

Udover ovennævnte forhold skal Skattelovrådet henlede opmærksomheden på direktivforslagets bilag, hvor de nærmere kendetegn ("hallmarks"), som ifølge forslaget skal kvalificere en obligatorisk indberetningspligt af forretningsmodeller og transaktioner, nærmere er opregnet. Skattelovrådet finder, at der særligt på dette punkt er et behov for præciseringer, idet de nuværende kendetegn er udformet meget bredt. Kendetegnenes brede form vil medføre, at mange almindelige forretningsdispositioner bliver omfattet af den obligatoriske oplysningspligt, hvilket ikke formodes er målet for nærværende direktivforslag. En så bred og uklar ramme for, hvilke kriterier der skal udløse en obligatorisk indberetningspligt, vil dermed skabe risiko for, at der sker en for uforholdsmæssig stor indberetning og dermed også ophobning af oplysninger hos skattemyndighederne. Dette vil efter Skattelovrådets opfattelse give anledning til retssikkerhedsmæssige betænkeligheder for de implicerede virksomheder, som oplysningerne vedrører, ligesom den store mængde af oplysninger, som skal bearbejdes af skattemyndighederne, vil udhule myndighedernes effektive kontrol og opfyldelse af direktivforslagets målsætninger om at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning.

I forlængelse af ovenstående bemærker Skattelovrådet, at det af direktivudkastet fremgår, at EU-Kommissionen vil få tildelt beføjelser til at vedtage delegerede retsakter, hvorefter Kommissionen suverænt vil have kompetence til at forestå den løbende opdatering af de omtalte kendetegn, der følger af direktivudkastets bilag. Skattelovrådet finder, at der med en sådan delegeret beføjelse til EU-Kommissionen bør følge en beslutningsproces, hvor medlemsstater og relevante aktører i erhvervslivet bliver inddraget i og får indflydelse på en evt. løbende opdatering af direktivforslagets kendetegn. En mulighed kunne her være at indføre en revisionsbestemmelse i direktivudkastet, hvorefter de nævnte kendetegn bliver taget til genovervejelse medlemsstaterne og EU-Kommissionen imellem og efter behørig inddragelse af relevante dele af erhvervslivet.

Skattelovrådet skal i øvrigt henlede opmærksomheden på direktivudkastets sanktionsbestemmelse, som i sin nuværende form overlader det til de enkelte medlemsstater at fastsætte nærmere sanktioner for overtrædelse af den obligatoriske oplysningspligt efter direktivforslaget. Skattelovrådet finder det retssikkerhedsmæssigt meget betænkeligt at fastsætte sanktionsbestemmelser på baggrund af et så uklart regelgrundlag, som der med nærværende direktivforslag er tale om. Dette vil medføre en øget usikkerhed om anvendelsen af reglerne for den obligatoriske oplysningspligt og manglende gennemsigtighed i, hvornår en given handling eller undladelse i relation til direktivforslaget, kan sanktioneres af skattemyndighederne.

Endelig skal Skattelovrådet generelt opfordre til, at der i de videre forhandlinger om direktivudkastet tages højde for, at den endelige regulering ikke pålægger unødige byrder for erhvervslivet.

Skattelovrådet vil følge det videre arbejde med EU-Kommissionens direktivudkast og stiller sig til rådighed for yderligere drøftelse om forslaget."