

Notat af 30. september 2005

SKATTERETS RÅDET

Den 30. september 2005

1. Indledning

Skattemyndighederne har til opgave at sikre en korrekt skatteansættelse. Til brug for udførelsen af denne opgave har erhvervsdrivende efter skattekontrolloven pligt til - på begæring fra skattemyndighederne - at indsende regnskabsmateriale og andre former for dokumentation, der har betydning for skatteligningen.

Skatteretsrådet finder, at der kan være behov for at se på, om denne ret til at kræve udlevering af forskelligt materiale anvendes på en måde, der er retssikkerhedsmæssigt i orden, eller om der kunne være behov for, at skattemyndighederne tager retningslinjerne for, hvilket dokumentationsmateriale der kræves indsendt, op til revision.

2. Lovgrundlaget

Skattekontrollovens § 6¹ har følgende ordlyd:

§ 6. Enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, har, hvad enten den pågældende ifølge lovgivningen er regnskabspligtig eller ej, pligt til på begæring af en skattemyndighed til denne at indsende sit regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt her til landet. Indsendelsespligten omfatter også regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

Stk. 2. Samme pligt som nævnt i stk. 1 påhviler enhver juridisk person, hvadenten den er erhvervsdrivende eller ej.

Stk. 3. Beror regnskabsmaterialet m.v. hos tredjemand, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdelsesret herover, efter anmodning udlevere materialet til skattemyndigheden, som i så fald drager omsorg for, at materialet afleveres til den pågældende tredjemand efter benyttelsen.

¹ Som optrykt i lovbekendtgørelse nr. 869 af 12. august 2004

Stk. 4. Skattemyndighederne har, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til hos de i stk. 1 og 2 nævnte på stedet at gennemgå deres regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, og foretage opgørelse af kassebeholdning og lignende. Efter samme regler har skattemyndighederne adgang til hos erhvervsdrivende at foretage opgørelse og vurdering af lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel. Ejeren og de hos denne ansatte skal yde skattemyndighederne fornødne vejledning og hjælp ved kontrollen.

Stk. 5. I det omfang de nævnte regnskabsoplysninger m.v. er registreret elektronisk, omfatter myndighedernes adgang til disse oplysninger også en elektronisk adgang hertil.

Stk. 6. Vægrer nogen sig ved at efterkomme en begæring efter stk. 1 eller 2, jf. stk. 5, finder § 5, stk. 3, tilsvarende anvendelse.

Stk. 7. Politiet yder skattemyndighederne bistand til gennemførelsen af kontrollen efter stk. 4. Justitsministeren kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler herom.

I bemærkningerne til skattekontrollovens § 6, stk. 1, jf. lovforslag nr. L 73 fra folketings-samlingen 1998-99, vedtaget ved lov nr. 380 af 2. juni 1999, er anført følgende:

"Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. omfatter regnskabsførende personligt erhvervsdrivende, uanset om de er regnskabspligtige eller ej. Føres således frivilligt et egentligt regnskab om virksomheden eller dele heraf af en personligt erhvervsdrivende, påhviler indsendelsespligten også denne.

Såvel kommunale som regionale eller centrale statslige skattemyndigheder kan kræve regnskabsmateriale m.v. indsendt.

Det materiale, der kan kræves indsendt, er for det første »regnskabsmateriale med bilag«, hvorved der ikke kun sigtes til det regnskabsmæssige grundlag for årsregnskabet, herunder de dokumenter hvorefter de enkelte grundposter foretages i bogholderiet, men også kassekladder, beskrivelser af tilrettelæggelsen af bogføringen m.v., kontoudskrifter og lignende. Indsendelsespligten omfatter også et eventuelt momsregnskab eller et kildeskatteregnskab, hvis det kan have betydning for skatteligningen.

Der kan imidlertid også kræves indsendt andre dokumenter vedrørende virksomheden, der kan have betydning for skatteligningen. Det kan bl.a. være korrespondance, kontrakter, kalkulationer, aktionærfortegnelser, aktionær-/anpartshaveroverenskomster m.v. samt revisionsprotokoller og revisionsbemærkninger

Bestemmelsen omfatter regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for den løbende regnskabsperiode. Skattemyndighederne har således bl.a. mulighed for ved en gennemgang af en skatteydners regnskab for det senest afsluttede år at se, om de deri anførte balanceposter passer med bogføringen for det løbende år.

Kun regnskabsmateriale m.v., der tilhører den regnskabsførende, kan kræves indsendt, men indsendelsespligten omfatter eksempelvis også materiale, der på grund af »distancearbejde« er på en medarbejders private adresse, eller materiale, der på grund af at bogføringen udføres i udlandet, er i udlandet.

Materialet kan kræves indsendt, hvis det kan have betydning for skatteligningen. Med denne formulering er det tilsigtet, at skattemyndighederne kan bruge de oplysninger, som fremgår af regnskabsmateriale m.v., ved kontrollen af andre skatteyderes skatteansættelse. Skattemyndighederne har herved mulighed for at indhente oplysninger til brug ved kontrol med andre skatteyderes ligningsmæssige forhold.

Regnskabsmateriale m.v. kan kræves indsendt, hvis det har betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt her til landet. Indsendelsespligten omfatter såvel fuldt som begrænset skattepligtige regnskabsførende erhvervsdrivende. For at kunne kræve indsendt materiale vedrørende virksomhed i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, er det en forudsætning, at dette sker med henblik på kontrol af skatteligningen her til landet. En undtagelse gøres dog i det omfang, den danske stat gennem deltagelse i internationalt skattesamarbejde har forpligtet sig dertil.

Efterkommes en anmodning om indsendelse af regnskabsmateriale m.v. ikke, kan skatteministeren eller den, ministeren bemyndiger dertil, beslutte at søge materialet indsendt ved et pålæg af daglige bøder, jf. skattekontrollovens § 9. Forsætlig eller grov uagtsom tilsidesættelse af indberetningspligten kan efter skattekontrollovens § 14, stk. 2, straffes med bøde."

3. Ligningsvejledningen

Af Told- og Skattestyrelsens ligningsvejledning (Almindelig del 2005-2, afsnit A.I.3.) fremgår bl.a. følgende:

"I det omfang oplysningspligten er omfattet af skattekontrollovens bestemmelser, kan den, der pålægges oplysningspligten, ikke påberåbe sig tavshedspligt, medmindre den pågældende oplysning er omfattet af en særlig hemmeligholdelsespligt, som f.eks. Danmarks Statistik og Værdipapircentralen.

Enhver erhvervsdrivende, som er bogføringspligtig efter bogføringsloven, skal vedlægge selvangivelsen et årsregnskab, der opfylder de i bekendtgørelse nr. 1068 af 17. december 1999 (mindstekravs bekendtgørelsen) stillede skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet. Ifølge SKL § 6, stk. 1, har erhvervsdrivende, der fører regnskab, pligt til på begæring af de skatteansættende myndigheder (SKAM) at indsende regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår. Samme pligt påhviler selskaber, foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, hvad enten de er erhvervsdrivende eller ikke og uanset, om de er skattepligtige eller ej.

Udover det egentlige regnskabsmateriale med bilag kan også kræves indsendt »andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt.« Som eksempler på sådanne dokumenter nævner bemærkningerne til lovforslaget

»korrespondance, kontrakter, revisionsbemærkninger og kalkulationer«. Opregningen er således ikke udtømmende. Også bilagsmateriale, der ikke er det direkte grundlag for posteringerne i bogholderiet, men som kan tjene til at dokumentere eller sandsynliggøre disse, kan kræves indsendt.

Skattemyndighederne anses således for berettiget til at forlange aktionær-/ anpartshaveroverenskomster udleveret til gennemsyn, ligesom selskabets revisionsprotokoller også anses for at være »andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt«. Se Erhvervs- og Selskabsstyrelsens Bogføringsvejledning, juni 1999, kapitel 4, afsnit 4.5.7.

For så vidt angår bestyrelseres forhandlingsprotokoller er disse dokumenter som nævnt i SKL § 6, stk. 1, og derfor omfattet af udleveringspligten².

Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. omfatter også erhvervsdrivende, som faktisk fører regnskab uden at være forpligtet dertil, jf. SKL § 6, stk. 1.

Indsendelsespligten efter SKL § 6, stk. 1, omfatter også regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

Ved »bilag«, herunder originalbilag, forstås i praksis de dokumenter, hvorefter de enkelte grundposter foretages i selve bogholderiet. De til grund for f.eks. en håndværksmesters salgsfakturaer foreliggende opgørelser over anvendt arbejdstid i form af ugesedler, timesedler eller lignende og opgørelse over anvendt materiale i form af rekvisitioner, følgesedler eller lignende skal således indsendes på begæring.

Opbevares de i SKL § 6, stk. 1, nævnte regnskabsoplysninger m.v. på mikrofilm, et elektronisk medium eller på anden lignende måde, kan skattemyndighederne forlange oplysningerne udleveret i klarskrift eller på diskette m.v. Afgørende for udleveringspligten er ikke på hvilken måde regnskabsoplysningerne m.v. opbevares, men om de pågældende oplysninger er omfattet af SKL § 6, stk. 1.

Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. som nævnt i SKL § 6, stk. 1, påhviler endvidere alle juridiske personer, hvad enten de er erhvervsdrivende eller ej, jf. SKL § 6, stk. 2.

Materialet kan kræves indsendt, hvis det har betydning for »skatteligningen«. Med anvendelsen af ordet »skatteligning« er tilsigtet at fjerne den tvivl der har været om, hvorvidt de skattelignende myndigheder har adgang til at bruge de oplysninger, som fremkommer ved gennemgangen af indhentet regnskabsmateriale m.v., ved kontrollen med andre skatteyderes skatteansættelse. Udover at give hjemmel for at kræve dokumentation af grundlaget for en skatteydere egen skatteansættelse giver bestemmelserne i SKL § 6 således også

² Skatteretsrådet finder det særdeles tvivlsomt, om der i lovtæksten eller bemærkningerne er tilstrækkelig støtte for denne udmelding, jf. punkt 5 og 6 i dette notat.

mulighed for, at skattemyndighederne kan indsamle oplysninger til brug ved kontrol med andre skatteydere.

De skattelignende myndigheder er ikke pligtige at begrunde et krav om indsendelse af dokumentation efter SKL § 6, stk. 1, og kan afvise at afgive erklæringer om, at oplysninger der fremkommer ved gennemgang af indkrævet regnskabsmateriale, alene vil blive anvendt til kontrol af skatteyderens egen skatteansættelse.

Bestemmelserne i SKL § 6, stk. 1, indeholder ikke hjemmel til at forlange udarbejdet særlige oversigter m.v., som ikke er krævet i anden lovgivning, men alene hjemmel til at indkræve foreliggende materiale. Såfremt en erhversdrivende ikke efterkommer en anmodning om indsendelse af regnskabsmateriale efter SKL § 6, stk. 1 og 2, afgør skatteministeren, hvorvidt den pågældende er pligtig dertil, og om udleveringspligten skal gennemtvinges ved pålæg af daglige bøder, jf. SKL § 9, stk. 1. Denne kompetence er udlagt til told- og skatteregionerne, København og Frederiksberg skatteforvaltninger med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen.

Skattemyndighederne har mulighed for ved en gennemgang af en skatteydere regnskab for det afsluttede år at se, om de deri opførte balanceposter: debitorer, kreditorer og varelager, passer med bogføringen for det løbende år. Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. gælder derfor også for det løbende regnskabsår, jf. SKL § 6, stk. 1.

Regnskabs- og bogføringspligtige erhversdrivende er ifølge § 10 i bogføringsloven pligtige til at opbevare regnskabsmateriale i 5 år efter udløbet af det pågældende regnskabsår. Uanset denne begrænsede opbevaringspligt kan skattemyndighederne kræve indsendt det regnskabsmateriale, som skatteyderen måtte have i behold, der er ældre end 5 år.

Beror regnskabsmaterialet hos tredjemand, skal den pågældende, selv om denne har tilbageholdelsesret over materialet, udlevere det til skattemyndighederne, som i så fald skal drage omsorg for, at materialet efter afbenyttelsen tilbageleveres den pågældende tredjemand, jf. SKL § 6, stk. 3. Tredjemands udleveringspligt omfatter alene den skattepligtiges regnskabsmateriale og ikke materiale, der tilhører den pågældende tredjemand som f.eks. revisors interne arbejdsnotater m.v.

I det omfang der er indhentet regnskabsmateriale m.v. i medfør af SKL § 6, stk. 1 eller 2, skal skattemyndighederne underrette den skattepligtige om resultatet af undersøgelsen, såfremt det modtagne materiale ikke giver anledning til ansættelsesændringer. Underretningen bør vejledende gives senest 3 måneder efter materialets modtagelse. Er undersøgelsen ikke afsluttet eller ansættelsesændringer ikke varslet inden dette tidspunkt, skal der orienteres om, at undersøgelsen endnu ikke er afsluttet og om, at den skattepligtige vil blive orienteret om resultatet af undersøgelsen, når denne er afsluttet. Regnskabsmaterialet m.v. må kun tilbageholdes så længe behandlingen af sagen gør det påkrævet, og den skattepligtiges begrundede anmodning om adgang til regnskabsmaterialet m.v. eller udlevering af fotokopi af nærmere angivne bilag eller dokumenter m.v. bør så vidt muligt imødekommes af skattemyndighederne."

4. Regnskabsmateriale

Som nævnt indeholder skattekontrollovens § 6, stk. 1, en pligt til på begæring at indsende regnskabsmateriale med bilag. Da alle erhvervsdrivende med de ganske få undtagelser, der følger af overgangsbestemmelserne i lov nr. 1006 af 23. december 1998 (Bogføringsloven), er bogføringspligtige, vil hovedreglen være, at erhvervsdrivende skal føre et regnskab og dermed umiddelbart bliver omfattet af udleveringspligten efter § 6, stk. 1.

Det samlede materiale, der dokumenterer bogføringens udførelse og verificerer dens rigtighed og nøjagtighed, er benævnt med det fælles udtryk regnskabsmateriale. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i Bogføringsvejledningen, juni 1999, anført, at regnskabsmateriale omfatter "Alt materiale, der skal dokumentere eller underbygge transaktionsspor og kontrolspor".

Efter bogføringslovens § 3 anses følgende som regnskabsmateriale:

- 1) registreringer, herunder transaktionssporet (ved transaktionssporet forstås den sammenhæng, der er mellem de enkelte registreringer og den bogføringspligtiges årsregnskab, skatte- eller afgiftsopgørelse, tilskudsregnskab eller tilsvarende regnskabsopstilling, der skal udarbejdes i henhold til lovgivning),
- 2) beskrivelser af bogføringen, herunder aftaler om elektronisk dataudveksling,
- 3) beskrivelser af systemer til at opbevare og fremfinde opbevaret regnskabsmateriale,
- 4) bilag og anden dokumentation (ved bilag forstås enhver nødvendig dokumentation for transaktioner, der registreres i bogføringen, uanset dokumentationen er på elektronisk medie, mikrofilm, papir eller andet medie),
- 5) oplysninger i øvrigt, som er nødvendige for kontrolsporet (ved kontrolsporet forstås de oplysninger, der dokumenterer registreringernes rigtighed),
- 6) regnskaber, som kræves udarbejdet i henhold til lovgivning, og
- 7) revisionsprotokoller.

Medmindre andet fremgår af lovgivningen i øvrigt, omfatter et regnskab også eventuelle årsberetninger og lignende, der er knyttet til regnskabet.

Revisionsprotokoller, der er revisors kommunikationsmedie til beskrivelse af udførelsen og omfanget af revision som følge af krav i lovgivningen, vedtægter eller efter aftale med revisors hvervgiver, indgår som en del af regnskabsmaterialet. Begrundelsen er, at revisionsprotokollen ofte indeholder væsentlig information for forståelsen af virksomhedens årsregnskab. Sådanne regnskabsmæssige informationer kan f.eks. være analyser, sammenligninger, specifikationer m.v.

5. Andre dokumenter end regnskabsmateriale

Udleveringspligten efter § 6, stk. 1, omfatter foruden regnskabsmateriale "andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen...". Alt materiale er efter ordlyden således omfattet af udleveringspligten, hvis det falder ind under den i bestemmelsen opstillede relevansbetingelse, at der skal være tale om dokumenter indeholdende oplysninger, der kan have betydning for skatteligningen.

Efter den praksis, der følges af skattemyndighederne, synes der ikke at være nogen begrænsning i de dokumenter, som skattemyndighederne kan forlange at få udleveret, når dokumenterne i øvrigt skønnes at have betydning for skatteligningen. Skattemyndighederne behøver efter myndighedernes opfattelse heller ikke at have en konkret formodning om, at et bestemt dokument faktisk indeholder oplysninger, der har betydning for skatteligningen, og har heller ikke pligt til at begrunde, hvorfor dokumentet skal udleveres til skattemyndigheden.

Udgangspunktet for skattemyndighederne er efter myndighedernes opfattelse derfor, at der ikke i skattekontrolloven - bortset fra "betydning for skatteligningen" - er nogen begrænsning for, hvilke dokumenter der kan forlanges udleveret, og at behovet for udleveringen må vurderes af den skattelignende myndighed og ikke af den erhvervsdrivende virksomhed eller juridiske person, der skal lignedes.

I praksis kan der være tale om mange typer af materiale, som ønskes udleveret, såsom bestyrelsesprotokoller, management letters, kontrakter, forretningskorrespondance, herunder kopier af telefaks, aktionærfortegnelser, advokaters klientmapper, E-mails eller andre elektroniske dokumenter og øvrige informationskilder, der efter skattemyndighedernes skøn har betydning for ligningen af den konkrete skattepligtige eller af tredjemand.

Det er indtrykket, at skattemyndighederne normalt får udleveret, hvad de beder om. Der har efter det oplyste kun været problemer i enkelte konkrete sager. Efter Skatteretsrådets opfattelse skal man imidlertid være meget varsom med at tillægge dette forhold for stor betydning. Ganske vist må det antages, at virksomhederne kun sjældent har noget imod en udlevering. Men virksomhederne vil antagelig i langt de fleste tilfælde under alle omstændigheder foretrække at undgå at gøre et problem ud af myndighedernes udleveringskrav. Dette ville ellers kunne "misfortolkes" af skattemyndighederne. Manglende indvending kan derfor ikke nødvendigvis tages som udtryk for, at virksomhederne er enige i retten til at kræve udlevering.

Hertil kommer, at hvis myndighederne ikke får udleveret det materiale, de kræver, kan der pålægges virksomhederne daglige bøder. Hvis virksomhederne betaler disse bøder, kan de ikke kræves tilbagebetalt, hvis udleveringskravet senere underkendes.

Skatteretsrådet finder det derfor helt generelt af retssikkerhedsmæssige grunde væsentligt, at skattemyndighederne i deres kontrolstrategi ikke pr. automatik tillægger det betydning, om en virksomhed er "villig" eller "uvillig" til at efterkomme myndighedernes krav om udlevering. Det forhold, at en virksomhed fremsætter indvendinger imod udlevering af konkret materiale, må f.eks. ikke ukritisk kunne føre til, at virksomheden får sværere ved at blive anset for en "mønstervirksomhed".

Skatteretsrådet finder det imidlertid tvivlsomt, om der er fornøden hjemmel til at gå så vidt i kravene til udlevering af dokumenter, som myndighederne tilsyneladende gør. Retssikkerhedsmæssige betragtninger gør det under alle omstændigheder påkrævet, at

skattemyndighedernes praksis for krav om udlevering af dokumenter og oplysninger tages op til revurdering.

For det første tyder praksis på, at der generelt er behov for, at man fra myndighedernes side bliver mere bevidst om, at man ikke blot "pr. refleks" bredt udbeder sig materiale.

Det er efter rådets opfattelse således tvivlsomt, om det er korrekt, at myndighederne ikke behøver at have en konkret formodning om, at de dokumenter, der begæres udleveret, har betydning for ligningen. Man kan - og bør - også anlægge den betragtning, at et krav om konkret formodning kan være med til at give virksomhederne/skatteyderne sikkerhed for, at der ikke forlanges udleveret irrelevant materiale, men at det konkret udbedte materiale har betydning for skatteansættelsen. Myndighederne bør på forhånd vide, hvad de går efter, og alene efterspørge disse dokumenter - og ikke tage på "fisketure". Rækkevidden af bestemmelsen om udleveringspligt er ikke ubegrænset. Anvendelsen af bestemmelsen er underlagt almindelige forvaltningsretlige grundsætninger som f.eks. proportionalitetsgrundsætningen.

For det andet må man efter Skatteretsrådets opfattelse skelne mellem de oplysninger og dokumenter, som virksomheden ligger inde med.

Bestemmelserne i skattekontrollovens § 6, stk. 1, om pligten til at give skattemyndighederne adgang til regnskabsmateriale med bilag stammer grundlæggende tilbage fra 1940'erne. Tilføjelsen om andre dokumenter blev indsat i skattekontrolloven i 1964. I lovbemærkningerne til tilføjelsen er der alene anført følgende: "Som eksempel på sådanne dokumenter kan nævnes korrespondance, kontrakter, revisionsbemærkninger og kalkulationer". Disse bemærkninger genfindes i lovbemærkningerne til skattekontrollovens § 6, stk. 1, som affattet ved lov nr. 380 af 2. juni 1999, jf. ovenfor under punkt 2. Dog er der sket visse tilføjelser til eksemplerne i bemærkningerne til den sidstnævnte affattelse.

Det afgørende kriterium for udleveringspligten efter skattekontrollovens § 6 er som tidligere nævnt, at der skal være tale om dokumenter af betydning for skatteligningen. Efter Skatteretsrådets opfattelse skal skatteligningen baseres på autentiske dokumenter, oplysninger og forklaringer. Det er disse fakta, der skal danne baggrund for en skatteansættelse, og derfor er det oplysninger af denne karakter, som myndighederne kan kræve udleveret. På baggrund af disse autentiske, faktuelle oplysninger skal skattemyndighederne foretage de fornødne vurderinger for at se, om de er enige i virksomhedens indkomstopgørelse.

I modsætning hertil står oplysninger af vurderende eller rådgivende karakter, som er tilgået den skattepligtige fra dennes rådgivere. Efter rådets opfattelse er dette ikke sådanne oplysninger, som myndighederne kan kræve udleveret. Rådgivernes notater og andre udmeldinger indeholdende vurderinger, rådgivning og forbehold m.v. bygger ligeledes på de autentiske dokumenter og oplysninger, men er alene fremkommet til brug for virksomheden. Hvad rådgiverne når frem til, er for så vidt uden betydning for skatteligningen. Myndighederne må på basis af de autentiske, faktuelle oplysninger selv foretage de fornødne vurderinger for at se, om de er enige i indkomstopgørelsen.

De eksempler, der er anført i bemærkningerne i begge de nævnte love om skattekontrollovens § 6, støtter efter rådets opfattelse synspunktet om, at de dokumenter og oplysninger, som skattemyndighederne har adgang til at få udleveret, skal være af autentisk, faktisk karakter. Lovbemærkningerne giver efter Skatteretsrådets opfattelse ikke tilstrækkeligt grundlag til at slutte, at også dokumenter og oplysninger af anden art - herunder især af rådgivende og vurderende karakter - kan kræves udleveret. Dette er også baggrunden for rådets opfattelse af, at der ikke er fornødent grundlag for det anførte i Ligningsvejledningen om, at "For så vidt angår bestyrelsers forhandlingsprotokoller er disse dokumenter som nævnt i SKL § 6, stk. 1, og derfor omfattet af udleveringspligten".

Det er således indholdet af det enkelte dokument, der er afgørende for spørgsmålet om udlevering, mere end selve dokumenttypen. Der vil derfor være dokumenttyper, hvor der på grund af karakteren af deres indhold vil være en formodning for, at de er udleveringsrelevante, og andre, hvor det modsatte vil være tilfældet. Det sidstnævnte gælder f.eks. for bestyrelsesreferater og rådgivernotater, jf. herom senere.

Det er vanskeligt at opstille en udtømmende liste over, hvilket materiale og hvilke oplysninger der skal udleveres, og hvilket der ikke skal udleveres. En hel del vejledning herom er givet i lovbemærkningerne og i Ligningsvejledningen, jf. overfor afsnit 3. Men der synes at kunne være behov for, at der fra centralt hold bliver givet yderligere vejledning, der mere omfattende og systematisk indeholder eksempler på, hvad der kan kræves udleveret, og hvad der ikke kan kræves udleveret. Ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt er det væsentligt, at man ikke mindst får udbredt kendskabet til, hvilke oplysninger og dokumenter myndighederne ikke kan kræve udleveret. Det er væsentligt, at man kommer væk fra det uholdbare udgangspunkt, at der - når blot det på en eller anden måde kan have betydning for skatteligningen - ikke er nogen begrænsning for, hvilke dokumenter der kan forlanges udleveret.

Når man lægger til grund, at det mere er oplysningerne i det enkelte dokument end det enkelte dokument type, der er afgørende for udleveringspligten, rejser det et væsentligt spørgsmål om, hvem der skal gennemse dokumenterne for at tage stilling til, om disse skal udleveres i det hele, om der skal ekstrahering af relevante oplysninger fra dokumenterne, eller om de slet ikke skal udleveres.

Det er indtrykket, at spørgsmålet om udlevering ofte løses ved, at en skattemedarbejder og en medarbejder fra den pågældende virksomhed eller virksomhedens revisor på stedet gennemgår materialet. Det giver myndighederne mulighed for at se, om der er noget relevant i materialet samtidig med, at det giver virksomheden mulighed for at se, at der ikke bliver udleveret noget, der ikke indeholder ligningsmæssigt relevante oplysninger. Dette er en pragmatisk løsning på spørgsmålet. Men da løsningen på sin vis alligevel indebærer, at skattemyndighederne mere eller mindre får indblik i dokumenterne, er det væsentligt, at virksomhederne ikke "påtvinges" denne løsning. Det er der ikke hjemmel til. Det er ligeledes væsentligt, at man på forhånd er enige om, hvad der ledes efter, nemlig historiske fakta, ikke vurderinger, rådgivning eller efterfølgende bemærkninger.

En anden løsning på spørgsmålet kan efter rådets opfattelse være en erklæring fra virksomhedens revisor eller advokat om, at der ikke i det eller de pågældende dokumenter er relevante oplysninger for skatteligningen. Eller en erklæring om, at de ekstraherede og udleverede oplysninger fra de pågældende dokumenter er de eneste af relevans for skatteligningen. I denne situation bør dokumenterne ikke kunne kræves udleveret i deres helhed. Det skal i den forbindelse erindres, at afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved skattekontrollen kan være strafbart efter skattekontrolloven.

6. Særligt om bestyrelsesprotokollater

For så vidt angår bestyrelsers forhandlingsprotokollater, er det i Ligningsvejledningen som tidligere nævnt anført, at "disse er dokumenter som nævnt i skattekontrollovens 6, stk. 1, og derfor omfattet af udleveringspligten". Efter det oplyste har Ligningsrådet således i en konkret sag efter klage fra et pengeinstitut bekræftet, at bestyrelsesprotokoller også er omfattet af udleveringspligten efter § 6, stk. 1, 1. pkt.

Efter Skatteretsrådets opfattelse er det dog særdeles tvivlsomt, om der i lovtæksten eller forarbejderne er fornøden støtte for denne udmelding, jf. ovenfor under punkt 5.

De fakta, der måtte være nævnt i bestyrelsesprotokoller, foreligger som altovervejende regel tillige i underliggende dokumenter (aftaler m.v.), og det er dette autentiske materiale, der kan kræves udleveret. Der må efter rådets opfattelse derfor bestå en forhåndsformodning om, at bestyrelsesprotokoller ikke skal udleveres som et dokument, der har betydning for skatteligningen.

I øvrigt kan protokollaterne ikke sjældent indeholde strategiovervejelser m.v., der måske rækker mange år ud i fremtiden, og som kan være yderst følsomme. Sådanne overvejelser synes sjældent at have betydning for den aktuelle skatteligning.

Det er givet, at bestyrelsesreferater kan være nyttige for skattemyndighederne som arbejdsredskaber i forbindelse med skatteligningen. "Fri adgang" til referaterne og dermed en bred vifte af oplysninger gør antagelig ligningsarbejdet hurtigere, idet man ofte kan finde "interessante" oplysninger samlet heri. Men dette berettiger ikke i sig selv til at kræve udlevering af disse dokumenter.

I enkelte tilfælde kan der dog antagelig være behov for, at skattemyndighederne får adgang til forhandlingsprotokollater eller dele af disse. Det gælder i situationer, hvor disse indeholder ligningsmæssigt relevante oplysninger af faktisk karakter, som ikke allerede fremgår af eksterne bilag, f.eks. aftaler, og hvor de derfor supplerer sådanne - f.eks. ved at fastslå, hvornår der er indgået en aftale, hvis bestyrelsen skal godkende denne.

Derfor er det også af væsentlig betydning, at skattemyndighederne specificerer anmodningen om udlevering, så det fremgår, hvilke oplysninger man går efter. Det giver virksomheden og dens rådgivere mulighed for at påvise eller fremskaffe de faktuelle oplysninger på anden vis - eller eventuelt at fremfinde og ekstrahere de relevante oplysninger fra bestyrelsesprotokollater, uden at disse i det hele behøver at blive udleveret.

7. Særligt om materiale fra rådgivere

Det synes at være almindeligt, at skattemyndighederne anmoder om at få udleveret materiale, der har karakter af rådgivning fra f.eks. advokat eller revisor til den enkelte virksomhed. Det kan f.eks. dreje sig om due diligence rapporter. Due diligence er undersøgelser, der gennemføres i forbindelse med fusion og virksomhedsovertagelser. Due diligence undersøgelsen har til formål at indhente og efterprøve oplysninger om virksomheden og give køberen indsigt i virksomhedens forhold til brug ved vurdering, gennemførelse af købsforhandling samt strukturering og integration af virksomheden efter overtagelsen.

Forhold, som ofte undersøges, er bl.a. virksomhedens historiske og nuværende resultater, budgetter, markeder, produkter, kunder, konkurrencemæssig position, skatteforhold, personaleforhold, miljøforhold samt regnskabs- og informationssystemer. Due diligence rapporter kan således også indeholde rådgivers vurderinger af eventuelle skattemæssige risici, som en køber løber ved køb af en virksomhed.

På samme måde kan et responsum eller tilsvarende udtalelse eller redegørelse fra virksomhedens rådgiver være omfattet af det materiale, som ønskes udleveret.

I virksomhedernes dokumenter af denne karakter er der - som et væsentligt led i rådgivningen - ofte udtrykt forbehold og tvivl til brug for virksomhedens interne overvejelser om køb, førelse af retssager m.v. Der er tale om rådgivning, hvor worst case scenarier ofte beskrives. I relation til skatteforhold vil rådgiver således bl.a. kunne beskrive, hvad der taler imod mulighederne for at vinde en skattesag mod skattemyndighederne, dvs. en beskrivelse af sagens svage punkter for virksomheden.

Myndighederne bør efter Skatteretsrådets opfattelse ikke kunne læne sig op ad eller tage udgangspunkt i sådanne forbehold m.v., hvis de vil kritisere virksomhedens dispositioner.

Nogle af dokumenterne kan efter rådets opfattelse sidestilles med myndighedernes interne forelæggelser og med responsa fra Kammeradvokaten, som ikke kan forlanges udleveret efter aktindsigtsreglerne. Dette skyldes netop også hensynet til, at myndighederne internt og i forhold til deres rådgivere skal kunne udveksle synspunkter og overvejelser, før en beslutning træffes, uden at offentligheden kan kræve at få kendskab til disse overvejelser. Hvis tilsvarende hensyn ikke anerkendes i forhold til private virksomheder, vil der være en betydelig asymmetri mellem, hvad myndighederne forlanger udleveret, og hvad de selv udleverer i lignende situationer.

Den enkelte virksomhed og skatteyder bør kunne henvende sig til advokat og revisor, uden at dennes rådgivning skal kunne kræves udleveret. Det ville i øvrigt være paradoksalt, hvis de virksomheder, der har fået den bedste rådgivning om skattemæssige forhold, skal stilles dårligst. Det vil kunne være tilfældet, hvis det pågældende materiale udleveres, da det som nævnt ofte vil indeholde forbehold m.v., der "forærer" skattemyndighederne deres argumentation mod selv samme virksomhed.

Rådgivning til klienter er ikke faktuelle oplysninger, og den har derfor ikke den fornødne betydning for skatteligningen. Der bør alene kræves dokumenter med faktuelle oplysninger. Det vil sige, at de faktuelle dokumenter, der har ligget til grund for f.eks. en advokats rådgivning, naturligvis skal kunne kræves udleveret, men ikke advokatens responsum. Hvad advokaten har skrevet i sit responsum til klientens brug er irrelevant for myndighedernes bedømmelse af sagen. Denne bedømmelse skal bygge på sagens faktuelle oplysninger - ikke på rådgivning om skat eller efterfølgende beskrivelser af faktiske forløb.

8. Udleveringsanmodninger, begrundelser, forholdet til retssikkerhedsloven

Som det fremgår af citaterne fra Ligningsvejledningen ovenfor under punkt 3, er det skattemyndighedernes opfattelse, at myndighederne ikke har pligt til at begrunde et krav om indsendelse af dokumentation efter skattekontrollovens § 6, stk. 1. Dette skal muligvis ses i lyset af, at myndighederne ikke hidtil har anset en anmodning om indsendelse af materiale efter skattekontrollovens § 6, stk. 1, for en afgørelse i forvaltningslovens forstand med deraf følgende begrundelsespligt og klagevejledning. Hvis en anmodning om at indsendelse af dokumentation ikke efterkommes, afgør skatteministeren (told- og skatteregionerne), jf. skattekontrollovens § 9, stk. 1, om vedkommende er pligtig hertil, og om pligten til indsendelse af dokumentationen skal fremtvinges ved pålæg af daglige bøder. Denne stillingtagen er en afgørelse i forvaltningslovens forstand.

Skatteretsrådet finder det dog utvivlsomt, at myndighederne også i sådanne tilfælde, hvor der efter skattekontrollovens § 6, stk. 1, anmodes om indsendelse af dokumentation, som led i god forvaltningsskik skal give en rimelig orientering om baggrunden for henvendelsen/opfordringen. Der er ikke tale om et fuldstændigt "tag-selv-bord" for myndighederne. Det er ikke kun myndighederne, der skal have grundlag for at vurdere, om udleveringen opfylder lovgivningens krav. Det skal virksomheden og dens rådgivere også have mulighed for at bedømme - også på dette indledende stadium.

I dette notat er der generelt taget udgangspunkt i de situationer, hvor skattemyndighedernes anmodning om indsendelse af materiale alene er et led i myndighedernes løbende skattemæssige ligning. Ikke hvor indsendelsen har betydning for bedømmelse af et muligt strafbart forhold. Hovedtemaet for notatet er således at få belyst arten af det dokumentationsmateriale, der i disse almindelige ligningssituationer kan kræves indsendt til skattemyndighederne.

Sammen med reglerne i skattekontrollovens § 6, stk. 1, og pligts- og tvangsreglerne i § 9 skal skattemyndighederne imidlertid selvsagt have lov nr. 442 af 9. juni 2004 om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter for øje. Sidstnævnte lov, som trådte i kraft den 1. januar 2005, indebærer en begrænsning i forvaltningsmyndighedernes mulighed for at anvende oplysningspligter i lovgivningen m.v., når der foreligger konkret mistanke om, at en person har begået en strafbar lovovertrædelse.

Lovens § 10 fastslår således, at hvis der er konkret mistanke om, at en person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndighederne ikke i forhold til den mistænkte,

medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.

Der er ved reglerne i den nævnte § 10 taget højde for det almindelige forbud mod selvinkriminering, som navnlig er fastlagt i Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis om art. 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention. Dette forbud indebærer, at en person, som i konventionens forstand er anklaget for et strafbart forhold, har ret til ikke at udtale sig om den påståede lovovertrædelse og til ikke at blive tvunget til at medvirke til at opklare det påståede strafbare forhold.

Der er med bestemmelsen endvidere lagt vægt på hensynet til at imødegå omgåelse af de regler, der gælder inden for strafferetsplejen. Det vil således efter omstændighederne være en omgåelse af strafferetsplejens regler, hvis en forvaltningsmyndighed, der ikke handler på grundlag af strafferetsplejens regler, gennemfører sagsbehandlingsskridt, f.eks. i form af indhentelse af oplysninger hos berørte personer, der fører til tilvejebringelse af oplysninger, som kan indgå i en aktuel straffesag. Hvis en person er mistænkt for et strafbart forhold, skal tvangsindgreb m.v. med henblik på at efterforske og opklare det formodede strafbare forhold ske på grundlag af de straffeprocessuelle regler, som navnlig findes i retsplejeloven.

Der er ved bestemmelsernes udformning tillige taget hensyn til, at der i forhold til borgere og virksomheder, som mistænkes for at have begået et strafbart forhold, fortsat som udgangspunkt vil bestå det samme behov for, at en forvaltningsmyndighed, som handler uden for strafferetsplejen, og som har til opgave at administrere og kontrollere på et givent område, kan udøve sin virksomhed. En borger eller virksomhed, som er mistænkt for en strafbar lovovertrædelse, er derfor ikke "fredet" med den virkning, at forvaltningsmyndigheden generelt skulle være afskåret fra at udføre kontrolopgaver m.v. i forhold til vedkommende, så længe straffesagen ikke er afsluttet.

Told- og Skattestyrelsen har i tilknytning til lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter den 17. august 2005 udstedt cirkulære 2005-20 om behandling af skatte- og afgiftsstraffesager - indhentelse af oplysninger hos tredjemand. I cirkulæret er det bl.a. anført, at skattekontrollovens oplysningsmidler kan anvendes til indhentning af oplysninger fra tredjemand, hvis det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af en formodet strafbar overtrædelse. Er der konkret mistanke om, at skatteyder har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, kræves der direkte samtykke fra den mistænkte til indhentelse af oplysninger hos tredjemand. Samtykket skal være skriftligt og meddeles på et frivilligt, specifikt og informeret grundlag.

9. Tavshedspligter

Udleveringspligten efter skattekontrollovens § 6 skal bl.a. ses i sammenhæng med tavshedspligtsbestemmelser i lovgivningen. Både tavshedspligtsbestemmelser rettet mod myndighederne og bestemmelser rettet mod virksomheder/rådgivere.

Ikke mindst spørgsmålet om, hvilke dokumenter og øvrigt materiale myndighederne kan kræve udleveret fra en advokat som led i skattekontrollen, har været genstand for adskillige artikler. For advokater har især bestemmelser i retsplejeloven og straffeloven betydning for tavshedspligten. Der kan bl.a. henvises til en artikel i TfS 2005, 264, hvoraf fremgår Advokatrådets opfattelse af, i hvilket omfang der med hjemmel i skattekontrollovens regler kan gøres indgreb i advokaters tavshedspligt.

Den ledende dom på advokatområdet er UfR 1981, s. 106 H. Efter denne dom kunne skattemyndighederne med hjemmel i skattekontrollovens § 6, stk. 1 og 3, kræve en advokats regnskabsmateriale udleveret med henblik på kontrol af advokatens egen skatteansættelse. Skattemyndighederne var endvidere berettiget til, såfremt der af det lovligt frembragte materiale måtte fremgå oplysninger vedrørende advokatens klienters skatteforhold, at anvende disse oplysninger ved kontrol af disse klienters skatteansættelser. Den for advokater gældende tavshedspligt kunne ifølge Højesteret ikke føre til en begrænsning i anvendelsen af de omhandlede skattekontrollovbestemmelser. Der gælder således ikke særlige regler for advokater, blot fordi advokater er undergivet særlige regler om tavshedspligt.

Den nævnte artikel i TfS 2005, 264, indeholder i øvrigt en oversigt over, hvilke oplysninger en advokat i alt fald har pligt til at udlevere til skattemyndighederne. Det er i artiklen anført, at der vanskeligt kan opstilles en tilsvarende liste over dokumenter og oplysninger, som advokaten under ingen omstændigheder er forpligtet til at udlevere.

Skattemyndighedernes generelle adgang til at få regnskabsmateriale og andre dokumenter udleveret efter skattekontrollovens § 6 modsvarer af skattemyndighedernes særlige tavshedspligt i skattestyrelseslovens § 37. Efter denne bestemmelse skal skattemyndighederne under sædvanligt strafansvar iagttage ubetinget tavshed overfor uvedkommende med hensyn til oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske, erhvervmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med.

Den særlige, skærpede tavshedspligt for skattemyndighederne er videreført i skatteforvaltningslovens § 17. Denne indebærer samtidig, at anvendelsesområdet for den skærpede tavshedspligt udvides, således at den omfatter hele ministerområdets lovgivning bortset fra lovgivning, der ikke er lovgivning om skatter i bred forstand. Skattestyrelseslovens § 37 gælder kun i det omfang, der er tale om forvaltning af lovgivningen om indkomst- eller ejendomsværdiskat. Den skærpede tavshedspligt gælder ikke ved forvaltningen af ministerområdets øvrige lovgivning.

Anledningen til at udvide tavshedspligtsbestemmelsen til hele ministerområdet er etableringen af den statslige enhedsforvaltning.

Uanset denne særlige tavshedspligt for skattemyndighederne må en betydelig del af virksomheders "ubehag" ved udlevering af dokumenter antages at bunde i, at de pågældende virksomheder ikke føler sig helt sikre på, at forvaltningernes håndtering af de udleverede

dokumenter på tilstrækkelig vis sikrer, at dokumenterne kun kommer rette vedkommende i hænde. Dette "ubehag" gælder nok ikke mindst, hvor der er tale om dokumenter, hvor fortrolighed er af meget væsentlig betydning for virksomheden. Dokumenterne kan f.eks. indeholde børskonfidentielle oplysninger.

Det er derfor vigtigt, at myndighederne er meget opmærksomme på, at der sikres en behandlingsprocedure, så udleverede dokumenter alene kommer rette vedkommende i hænde. Dette gælder ikke i mindre grad med indførelsen af en enhedsforvaltning.

I sådanne situationer kunne den fælles gennemsynsordning, der er nævnt ovenfor under punkt 5, antagelig være én af løsningerne.

10. Konklusion og henstilling

På baggrund af det anførte kan følgende konkluderes:

- Kerneområdet for skattekontrollovens § 6, stk. 1, er regnskabsmateriale med bilag, som der derfor er pligt til på begæring at indsende til skattemyndighederne.
- Skatteretsrådet finder det imidlertid meget tvivlsomt, om der er fornøden hjemmel til at gå så vidt i kravene til udlevering af andre dokumenter end regnskabsmateriale, som myndighederne tilsyneladende gør efter gældende praksis. Retssikkerhedsmæssige betragtninger gør det under alle omstændigheder påkrævet, at skattemyndighedernes praksis for krav om udlevering af dokumenter og oplysninger tages op til nyvurdering.
- Det er efter rådets opfattelse således for det første tvivlsomt, om det er korrekt, at myndighederne ikke behøver at have en konkret formodning om, at de dokumenter, der begæres udleveret, har betydning for ligningen. Myndighederne bør på forhånd vide, hvad de går efter, og alene efterspørge disse dokumenter og oplysninger - og ikke tage på "fisketure". Anvendelsen af retten til at kræve dokumenter udleveret er underlagt almindelige forvaltningsretlige grundsætninger som f.eks. proportionalitetsgrundsætningen.
- For det andet må man efter Skatteretsrådets opfattelse skelne mellem de oplysninger og dokumenter, som virksomheden ligger inde med. Det afgørende kriterium for udleveringspligten efter skattekontrollovens § 6 er, at der skal være tale om dokumenter af betydning for skatteligningen. Efter Skatteretsrådets opfattelse skal skatteligningen derfor baseres på autentiske dokumenter, oplysninger og forklaringer. Det er disse fakta, der skal danne baggrund for en skatteansættelse, og derfor er det oplysninger af denne karakter, som myndighederne kan kræve udleveret.

I modsætning hertil står oplysninger af vurderende eller rådgivende karakter, som er tilgået den skattepligtige fra dennes rådgiver. Efter rådets opfattelse er dette ikke sådanne oplysninger, som myndighederne kan kræve udleveret.

- Det er indholdet af det enkelte dokument, der er afgørende for spørgsmålet om udlevering, mere end selve dokumenttypen. Der vil derfor være dokumenttyper, hvor der på grund af karakteren af deres indhold vil være en formodning for, at de er udleveringsrelevante, og andre, hvor det modsatte vil være tilfældet.

Det har efter rådets opfattelse således formodningen imod sig, at rådgiverdokumenter, f.eks. due diligence rapporter eller et responsum eller en tilsvarende udtalelse eller redegørelse fra virksomhedens rådgiver, er dokumenter, der kan kræves udleveret.

Det samme gælder for bestyrelsesreferater. Oplysningerne i referaterne vil som altovervejende regel tillige foreligge i underliggende, faktuelle dokumenter (aftaler).

Hvis de omhandlede dokumenter mod forventning indeholder faktuelle oplysninger, der ikke allerede fremgår af underliggende dokumenter, bør oplysningerne kunne udleveres i form af ekstrahering af de pågældende oplysninger.

- En erklæring fra virksomhedens revisor eller advokat om, at der ikke i det eller de pågældende dokumenter, som myndighederne ønsker udleveret, er relevante oplysninger for skatteligningen, eller en erklæring om, at de ekstraherede og udleverede oplysninger fra de pågældende dokumenter er de eneste af relevans for skatteligningen, bør medføre, at dokumenterne ikke behøver at blive udleveret i deres helhed.
- Der synes behov for, at der fra centralt hold bliver givet systematisk vejledning og eksempler på, hvad der kan kræves udleveret, og hvad der ikke kan kræves udleveret. Ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt er det væsentligt, at man ikke mindst får udbredt kendskabet til, hvilke oplysninger og dokumenter myndighederne ikke kan kræve udleveret.
- Ved indkrævning af materiale bør skattemyndighederne som led i god forvaltningsskik give en rimelig orientering om baggrunden for henvendelsen/opfordringen.
- Det er vigtigt, at myndighederne er meget opmærksomme på, at der sikres en behandlingsprocedure, så udleverede dokumenter alene kommer rette vedkommende hos skattemyndigheden i hænde. Dette gælder ikke mindst, hvor der er tale om dokumenter, hvor fortrolighed er af meget væsentlig betydning for virksomheden. En sikker behandlingsprocedure bliver ikke mindre vigtig med indførelsen af en enhedsforvaltning.

Rådet ønsker afslutningsvis at henstille til, at man fra centralt hold - fra Told- og Skatte- styrelsens side - tager initiativ til at revurdere retningslinjerne for anvendelsen af reglerne om udleveringspligt. I denne revurdering bør bl.a. inddrages de kritikpunkter, overvejelser og konkrete dokumenttyper, som er omtalt i dette notat.

Rådet vil finde det formålstjenligt, at revurderingen sker i tæt dialog med relevante rådgiverorganisationer som Advokatrådet, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer.