

Skatteministeriet
Nicolai Eigvedsgade 28

1402 København K

Margrete.Kiil@skat.dk + js@skat.dk

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98
FAX 33 36 97 50

DATO: 22-02-2012
SAGSNR.: 2012 - 439
ID NR.: 163122

Høring - forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted mv.)

Ved e-mail af 1. februar 2012 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast.

Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Vedrørende solidarisk hæftelse for indkomstskat mv. (lovforslagets § 2, nr. 13)

Advokatrådet anser det bl.a. af retssikkerhedsmæssige årsager for uacceptabelt, at aktionærer, der er uden faktisk indflydelse på et selskabs drift og ledelse (typisk minoritetsaktionærer), med den formue disse har bundet i sådanne selskaber, som tvangsmæssigt sambeskattes med dem helt uvedkommende selskaber, efter lovforslaget skal hæfte med denne formue for alle de sambeskattede selskabers forpligtelser overfor SKAT. Såfremt denne del af lovforslaget gennemføres må der nødvendigvis samtidig vedtages regler som indebærer, at staten skadesløsholder sådanne minoritetsaktionærer for ethvert formuetab der kan henføres til den nævnte, udvidede solidariske hæftelse i forbindelse med tvungen, national sambeskatning.

Vedrørende forslaget om revisorerklæringspålæg (lovforslagets § 8, nr. 1, 2 og 4)

Som bekendt har Advokatrådet afgivet et høringssvar den 3. august 2011 til det tidligere udsendte udkast til lovforslag om revisorerklæringspålæg.

Det er glædeligt, at Skatteministeriet i væsentligt omfang i det nu foreliggende lovforslag har adresseret Advokatrådets tidligere kritikpunkter.

Det ændrer dog ikke på, at Advokatrådet fortsat anser lovforslaget for unødvendigt og uproportionalt byrdefuldt over for de angivne virksomheder, der som udgangspunkt under strafansvar har aflagt årsrapport med revisionspåtegning uden

forbehold, og derfor må anses for at opfylde skattelovgivningens krav, herunder ligningslovens § 2 om handel med interesseforbundne parter på armslængdevilkår.

På side 85 i lovforslaget begrundes kravet om en revisorerklæring således:

”Muligheden for at pålægge en virksomhed at indhente en revisorerklæring tænkes at ske i den situation, hvor SKAT har en overvejende formodning om, at TP-dokumentationen er utilstrækkelig, dvs. hvor der er rimeligt klare indikationer på, at TP-kravene ikke er overholdt. I den situation vil det være hensigtsmæssigt at indhente erklæringen, eftersom den vil kunne give SKAT en ”second opinion” om dokumentationens kvalitet og dermed bidrage til, at SKAT kan få be- eller afkræftet sin formodning om TP-dokumentationens utilstrækkelighed. Revisorerklæringen er ikke bindende for SKATs endelige holdning til dette spørgsmål.” En supplerende revisorerklæring udgør altså ikke noget nødvendigt instrument for, at SKAT kan gennemføre en fuldstændig ligning af kontrollerede transaktioner eller gennemføre en skønsæssig ansættelse for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Hvis SKAT i dag har en rimelig klar indikation af, at TP-kravene ikke er overholdt, står det SKAT frit for inden for rammerne af den nuværende lovgivning at igangsætte en ligning af forholdene.

Skattelovgivningens kompleksitet udgør i sig selv et alvorligt retssikkerhedsmæssigt problem. Der skal derfor tungtvejende grunde til øge kompleksiteten, og der må herudover forlanges tungtvejende grunde til at pålægge et begrænset antal virksomheder de foreslåede meget væsentlige økonomiske udgifter til en revisorerklæring. SKATs mulighed for at få en ”second opinion” forud for en egentlig ligning af et selskab, er som nævnt ikke nødvendigt for SKATs ligning, og udgør dermed ikke et tilstrækkeligt tungtvejende grundlag.

Af samme grund må forslaget om en revisorerklæring fortsat anses for at være i grundlæggende modstrid med det generelle proportionalitetsprincip. Da det står i lovforslagets bemærkninger, at de grundlæggende forvaltningsretlige proportionalitetskrav skal være opfyldt, må det forventes, at de fleste påbud om revisorerklæringer vil være ugyldige, da de må forventes at være en unødvendig væsentlig forvaltningsretlig indgriben over for de pågældende virksomheder. SKAT vil altid have mulighed for at vælge den mindre indgribende vej at begynde en ligning af det pågældende selskab.

Advokatrådet finder det endvidere fortsat principielt betænkeligt, at indførelsen af SKATs mulighed for at få en ”second opinion” reelt indebærer en privatisering af den særlige kontrol, som de af SKAT udvalgte virksomheder underlægges. SKATs ligning og kontrol af landets selskaber er efter Advokatrådets opfattelse en del af SKATs centrale myndighedsudøvelse, og efter Advokatrådets opfattelse bør denne opgave udelukkende varetages af SKAT.

Kravet om en supplerende revisorerklæring kan herudover fremsættes på et tidspunkt, hvor det ikke er fastslået, at virksomheden har overtrådt nogen lovgivning, men udelukkende fordi virksomheden har haft en nærmere defineret adfærd, eksempelvis uforskyldt har haft en gennemsnitligt driftsunderskud i de seneste 4 år. Samtidig kan kravet om en revisorerklæring fremsættes, uden at virksomheden samtidig får kendskab til grundlaget herfor, der er ingen mulighed for at klage over påbuddet (før efterfølgende under nærmere definerede omstændigheder), og der er ikke angivet nogen mulighed i loven for at få erstatning for et påbud. Med andre ord er der tale om at pålægge en afgrænset gruppe af virksomheder en yderligere sanktion, før det er fastslået, om der er noget reelt grundlag herfor. Advokatrådet tager afstand fra en civilretlig lovgivning, der har et væsentligt pønalt element over for en begrænset gruppe af virksomheder, der præsumptivt agerer inden for lovgivningens rammer, men udenfor nærmere definerede faktiske rammer, og som pålægges en meget væsentlig økonomisk udgift, uanset om lovgivningen viser sig at være overtrådt eller ej.

Vedrørende forslaget om ændring af de generelle bødereger (lovforslagets § 8, nr. 3 og 4)

1. Forslaget til skattekontrollovens § 14, stk. 5:

Skattekontrollovens § 14, stk. 2, og stk. 3, omfatter tilsidesættelse af ordensforskrifter, hvor der ikke er nogen tilregning til skatteunddragelse eller medvirken hertil.

Det fremgår af side 38 i lovforslagets bemærkninger, at skattekontrollovens § 14, stk. 2, ikke har været anvendt i praksis, da en manglende indberetning også kan straffes efter kildeskatteloven og opkrævningsloven, og da en efterrettelighed tillige kan opnås ved tvangsbøder.

Tilsidesættelse af ordensforskrifter sanktioneres med takstbøder. I SKM 2007.2 er offentliggjort en harmonisering af ordensbødesatserne på SKATs område, og det fremgår, at justeringen og harmoniseringen er sket med Rigsadvokatens tilladelse.

Det er Advokatrådets opfattelse, at det nuværende bødeniveau for overtrædelse af en ordensforskrift sædvanligvis udgør 1.000 – 5.000 kr.

På ovennævnte grundlag foreslås nu en forhøjelse af ordensbøderne til mellem 5.000 kr. – 80.000 kr., dvs. en stigning på indtil 1.600 procent.

Advokatrådet finder det generelt retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at udstikke detaljerede bødeniveauer, idet den administrative praksis grundlæggende må underlægges domstolens praksis og ikke omvendt, netop for at sikre, at bødeniveauet er balanceret i forhold til bødeniveauet på sammenlignelige retsområder.

Herunder savnes en gengivelse af Rigsadvokatens eventuelle bemærkninger til det foreslåede bødeniveau. Hvis Rigsadvokaten ikke er inddraget, savnes en forklaring herpå.

Der savnes tillige en redegørelse for, om det foreslåede bødeniveau afviger markant fra andre retsområder, hvor tredjemand har tilsvarende indberetningspligter over for det offentlige til sikring af borgernes efterrettelighed. Hvis det foreslåede bødeniveau afviger markant fra den øvrigt gældende praksis, savnes der tungtvejende grunde til, at der netop på skatteområdet skal være en afvigende praksis med væsentlig forhøjede ordensbøder.

2. Forslaget til skattekontrollovens § 14, stk. 6, og § 17, stk. 4:

Skattekontrollovens § 14, stk. 1, omhandler et medvirkensansvar for tredjemand, hvor myndighederne vildledes eller forsøges vildledt, men som ikke er omfattet af det almindelige medvirkensansvar i straffelovens § 23. Der kan henvises til bemærkningerne herom på side 329-331 i Skatte & afgiftsstrafferet (3. udg., 2009) af professor Jan Pedersen.

Det er usikkert, om lovforslaget gengiver det korrekte anvendelsesområde for skattekontrollovens § 14, stk. 1.

Skattekontrollovens § 14, stk. 4, omhandler en skatteyder, der foretager urigtige eller vildledende oplysninger med hensyn til anvendelsen af skattekontrollovens § 3 B, stk. 6. Tilsvarende omfatter skattekontrollovens § 17, stk. 3, en undladelse af at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 og 6.

Skattekontrollovens § 17, stk. 1, omfatter bødestraf for manglende opbevaring af regnskabsmateriale, og skattekontrollovens § 17, stk. 2, omhandler bødestraf vedrørende omregning af regnskabsbeløb i fremmed valuta og pligtmæssige angivelser i dansk mønt.

De fem nævnte lovovertrædelser – henholdsvis skattekontrollovens § 14, stk. 1, § 14, stk. 4, § 17, stk. 1, § 17, stk. 2, og § 17, stk. 3 – foreslås undergivet samme afvejning, jf. ordlyden af forslaget til skattekontrollovens § 14, stk. 6, og § 17, stk. 4, nemlig at der ved udmålingen af bødestraffen skal ”tages hensyn til den økonomiske fordel af overtrædelserne og virksomhedens omsætning eller antal ansatte. Det skal anses for en skærpende omstændighed, at overtrædelserne er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen.”

På side 41 i lovforslaget omtales principperne for beregning af en bøde for overtrædelse af skattekontrollovens § 14, stk. 4, og her gennemgås udelukkende virksomhedens omsætning eller antal ansatte. Der savnes en nærmere redegørelse for, hvordan kriteriet ”den økonomiske fordel af overtrædelserne” spiller ind på bødens

størrelse, og om det både kan give anledning til en nedsættelse og forhøjelse af bødeniveauet. Advokatrådet finder det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, hvis den økonomiske fordel ikke kan give grundlag for en markant nedsættelse af bødeniveauet. Eksempelvis kan man forestille sig, at den økonomiske fordel er meget begrænset eller at der ikke er nogen økonomisk fordel, således at en bøde inden for de udstukne retningslinjer vil være åbenbart uproportionalt.

Vedrørende en bøde efter skattekontrollovens § 17, stk. 3, er angivet på side 42 i lovforslaget, at der skal være en fast bøde på 250.000 kr., som dog kan nedsættes til 125.000 kr. Denne del af bøden må karakteriseres som en ordensbøde. Hvis der herudover er grundlag for en indkomstforhøjelse, forhøjes bøden med 10 % af indkomstforhøjelsen.


En ordensbøde på 250.000 kr. må anses for at være uproportional i den situation, hvor det ligger klart, at de faktiske udgifter for virksomheden til udarbejdelse af dokumentationsmaterialet klarlagt måtte være væsentligt under 250.000 kr. Dette kan være tilfældet i den situation, hvor virksomheden har en meget begrænset koncernintern omsætning.

I lovforslagets bemærkninger ses kun en omtale af det forudsatte bødeniveau for en overtrædelse af skattekontrollovens § 14, stk. 4, og § 17, stk. 3. Der savnes en beskrivelse af, om og i givet fald, hvordan bøder efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, § 17, stk. 1, og § 17, stk. 2, skal indpasses i de angivne bøderammer for overtrædelse af skattekontrollovens § 14, stk. 4 og § 17, stk. 3.

Som angivet ovenfor, finder Advokatrådet det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at udstikke detaljerede bødeniveauer. Dette gælder også bøder efter skattekontrollovens § 14, stk. 4, og § 17, stk. 3.

Lovforslagets bemærkninger om overlappende regler i kildeskatteloven, opkrævningsloven og skattekontrolløven samt regler der ikke anvendes i praksis, illustrerer i øvrigt et relevant behov for en grundlæggende regelsanering af bødeområdet på skatteområdet.

Med venlig hilsen



Torben Jensen