



# Styrket rådgiver- og branchesamarbejde mod grænseoverskridende skatteunddragelse



Rapport  
6. november 2014

Skatteministeriet

---

# Indhold

---

<b>1. Indledning</b> .....	<b>3</b>
<b>2. Udvalgets medlemmer</b> .....	<b>4</b>
<b>3. Kommissorium</b> .....	<b>5</b>
<b>4. anbefalinger for grænseoverskridende skatterådgivning</b> .....	<b>6</b>
<b>5. Udvalgets arbejde og baggrund for anbefalinger</b> .....	<b>8</b>
5.1 Definitioner .....	8
<b>6. Ethiske regelsæt</b> .....	<b>9</b>
6.1 Ethisk regelsæt for advokater .....	9
6.2 Ethisk regelsæt for revisorer .....	11
<b>7. Strafferetligt rådgiveransvar på skatte- og afgiftsområdet</b> .....	<b>14</b>
7.1 Den strafferetlige lovgivning .....	14
7.2 Den strafferetlige vurdering .....	15
<b>8. SKATs arbejde for begrænsning af grænseoverskridende skatteunddragelse</b> .....	<b>16</b>
8.1 Fokus på skattely .....	16
8.2 SKATs informationsudveksling vedrørende skattely .....	16
8.3 SKATs gennemførte tiltag mod skattely .....	17
<b>9. Henvendelser til udvalget</b> .....	<b>18</b>

---

# 1. Indledning

---

Regeringen prioriterer kampen mod ulovlig brug af skattely højt og lægger stor vægt på et styrket internationalt samarbejde på området. Bekæmpelse af grænseoverskridende skatteunddragelse og ulovlig brug af skattely er derfor også et fokusområde i SKAT.

I efteråret 2013 tog regeringen initiativ til styrkelse af indsatsen mod ulovlig brug af skattely.

Som et af initiativerne inviterede daværende skatteminister Holger K. Nielsen repræsentanter for rådgiverne til at deltage i et særligt branchesamarbejde. Blandt de andre initiativer var nedsættelse af tværministeriel task force mod skattely.

SKAT fik tildelt formandskabet for udvalget, som skal komme med forslag til et styrket rådgiver- og branchesamarbejde mod grænseoverskridende skatteunddragelse. Arbejdet i udvalget er gennemført uafhængigt af arbejdet i den tværministerielle task force mod skattely.

Udvalgets formål er at udarbejde et sæt anbefalinger, som kan medvirke til, at rådgivere afholder sig fra at anbefale løsninger, som medvirker til grænseoverskridende skatteunddragelse. Samtidig kan anbefalingerne være med til at sætte fokus på, hvad god skatterådgivning bør basere sig på.

Udvalget har afholdt otte møder, som har resulteret i fem anbefalinger, der skal bidrage til at minimere rådgivning, som tilskynder til grænseoverskridende skatteunddragelse. Udvalget er enig om, at en væsentlig og afgørende faktor, for at anbefalingerne kommer til at gøre en forskel, er en vedvarende fokuseret kommunikationsindsats fra udvalgets deltagere. Udvalget har afsluttet arbejdet den 31. oktober 2014.

Der findes en række uautoriserede rådgivere, der opererer uden nogen form for individuelle retningslinjer, tilsyn og disciplinærfølgningssystem, og udvalget finder, at anbefalingerne kan være med til at sætte en fælles standard også for disse rådgivere.

## 2. Udvalgets medlemmer

---

Udvalget er sammensat af nedenstående medlemmer:

Skatteministeriet

Winnie Jensen, SKAT (formand)

Preben Underbjerg Poulsen, departementet

Advokatsamfundet

Torben Jensen, generalsekretær

Martin Lavesen, advokat

Kim Pedersen, advokat

Peter Fogh, advokat

Danske Advokater

Paul Møllerup, adm. direktør

Claus Holberg, advokat

Finansrådet

Neel Frederikke Gronemann, kontorchef (september – oktober 2014)

Jesper Goul, juridisk konsulent (november 2013– august 2014)

Forsikring & Pension

Torsten Schiøler, chefkonsulent

FSR-danske revisorer

John Bygholm, formand for Skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen, chefkonsulent

Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet

Henrik Helmer Steen, vicesstatsadvokat

Malene Rysgaard, senioranklager

Udvalget er blevet betjent af et sekretariat fra Skatteministeriet bestående af Louise Egede Olesen, SKAT. Udvalget har afholdt otte møder fra november 2013 – oktober 2014.

## 3. Kommissorium

---

*Kommissorium for udvalget for styrket rådgiver- og branchesamarbejde mod grænseoverskridende skatteunddragelse*

Danmark og de øvrige nordiske lande er i flere år gået forrest i indsatsen mod grænseoverskridende skatteunddragelse.

Den danske lovgivning indeholder allerede i dag regler om rådgiveransvar, ligesom der for nogle rådgivere gælder særlige etiske retningslinjer, praksis mv., som er fastsat af deres rådgiver- eller brancheorganisationer. En nylig medieopmærksomhed har dog vist, at det ikke nødvendigvis er alle rådgivere, som er deres ansvar bevidst og handler derefter.

Skatteministeren har derfor ønsket at nedsætte et udvalg til styrkelse af samarbejdet mellem myndighederne og rådgiver- og brancheorganisationerne for at begrænse rådgivning om grænseoverskridende skatteunddragelse.

Skatteministeren har bedt SKAT varetage formandskabet samt bedt relevante organisationer om at deltage i udvalget.

Den overordnede målsætning for udvalgets arbejde er at udarbejde et sæt overordnede anbefalinger for god skatterådgivning, som kan være med til at sætte fokus på rådgivers ansvar for ikke at rådgive om løsninger, som medvirker til grænseoverskridende skatteunddragelse. Anbefalingerne skal holdes inden for gældende lovgivning samt de deltagende rådgiver- og brancheorganisationers etiske regelsæt.

Det er formålet, at anbefalingerne skal medvirke til at begrænse rådgivning om grænseoverskridende skatteunddragelse.

Udvalget vil i sit arbejde foretage den fornødne definatoriske afgrænsning mellem rådgivning om henholdsvis lovlig skatteoptimering og ulovlig grænseoverskridende skatteunddragelse.

Det er ikke udvalgets opgave at fremkomme med forslag til yderligere lovgivning eller forholde sig til gældende lovgivning.

## 4. anbefalinger for grænseoverskridende skatterådgivning

Udvalget bemærker, at adgangen til kvalificeret skatterådgivning er helt essentiel. Dette gælder i særdeleshed for personer og virksomheder, der opererer i en globaliseret verden, da international aktivitet indebærer risici for utilsigtet dobbeltbeskatning og utilsigtet asymmetri i beskatning. Kvalificeret skatterådgivning vil også være nødvendig med henblik på at bevare eller styrke danske virksomheders konkurrenceevne og Danmarks tiltrækningsevne for udenlandsk arbejdskraft.

Udvalget bemærker endvidere, at skattelovgivningen og den nødvendige skatterådgivning herom, i særdeleshed skatterådgivning med internationale aspekter, er et meget kompliceret område, der er under kontinuerlig udvikling.

Enhver kan gøre brug af de handlemuligheder, som findes inden for lovgivningens rammer, og rådgiver kan medvirke til dette.

På denne baggrund har udvalget udarbejdet følgende anbefalinger:

- 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.
- Skatterådgiveren bør ligeledes udvise særlig opmærksomhed, såfremt der efterspørges usædvanlige løsninger, eller rådgivningen involverer brug af såkaldte skattelylande.
- Enhver skatterådgivning bør forudsætte, at samtlige relevante informationer kan få dagens lys. Det er uacceptabelt at basere sin rådgivning på, at et forhold ikke opdages.
- 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 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.

## 5. Udvalgets arbejde og baggrund for anbefalinger

---

### 5.1 Definitioner

Udvalget for styrket rådgiver- og branchesamarbejde mod grænseoverskridende skatteunddragelse har i kommissoriet sondret mellem skatteoptimering og skatteunddragelse – begge begreber i forhold til grænseoverskridende aktiviteter.

Udvalget har drøftet fastlæggelsen af et begrebsapparat med henblik på at foretage den fornødne definatoriske afgrænsning mellem rådgivning om henholdsvis grænseoverskridende lovlig skatteoptimering og ulovlig skatteunddragelse. I den forbindelse har udvalget drøftet de begreber, der arbejdes med i OECD, hvor man gennem årtier har anvendt udtryk som "tax avoidance" og "tax evasion." Udvalget har også drøftet de begreber, som er belyst i dansk skattelitteratur. Udvalget finder, at det til brug for sit arbejde har behov for en forenklet afgrænsning. På den baggrund har man defineret nedenstående begreber, som anses for tilstrækkelige i forhold til de anbefalinger, som udvalget kommer med.

Udvalgets primære formål med definitionerne er at pointere, at skatterådgivning ikke bør omfatte initiativer, der fører til ulovlig skatteunddragelse. Samtidig er udvalget enig om, at skatterådgivning omfatter tilladelig og lovlig skatteplanlægning, som ligger inden for de rammer, en rådgiver skal følge i forhold til sin klient.

*Grænseoverskridende skatteunddragelse* omfatter ulovlige arrangementer med det formål, at skatteyderen eliminerer eller minimerer sin skat til det land, hvor beskatningen retmæssigt skal finde sted. Det kan fx ske ved at skjule, ignorere, eller sløre oplysninger om skattepligt for skattemyndighederne. En særlig form for skatteunddragelse er, hvor der bevidst fremlægges falske erklæringer eller udarbejdes forfalskede dokumenter.

*Grænseoverskridende skatteoptimering* er at gøre brug af de handlemuligheder, der i forbindelse med aktiviteter inden for lovgivningens rammer stiller skatteyderen i en gunstig skattemæssig situation eller forhindrer dobbeltbeskatning af skatteyderen.



## 6. Etiske regelsæt

---

Udvalgets anbefalinger retter sig mod alle rådgivere, også de der ikke er omfattet af brancheregler eller lignende fra andre organisationer. To af de vigtige rådgivergrupper - nemlig advokater og godkendte revisorer - er imidlertid underlagt etiske retningslinjer, der oven i købet er sanktionsbelagte. Disse regelsæt er beskrevet i det følgende.

### 6.1 Etisk regelsæt for advokater

#### 6.1.1 Advokatsamfundet, tilsynet og disciplinærsystemet

Alle advokater er i følge retsplejeloven en del af Advokatsamfundet. Advokater bliver automatisk tilknyttet, når de får advokatbeskikkelse, og tilknytningen ophører, når de ikke længere har beskikkelse.

Gennem tilknytningen til Advokatsamfundet er advokater underlagt Advokatsamfundets tilsyn og disciplinære system. Det er Advokatsamfundets bestyrelse, Advokatrådet, der i retsplejeloven er pålagt at føre tilsyn med, at advokaterne overholder de regler, der gælder for deres virksomhed. Advokatsamfundet er på samme måde forpligtet til at drive Advokatnævnet, der behandler sager om klager over advokater. Advokatnævnet er at anse for et uafhængigt klagenævn, da flertallet ikke er advokater, men repræsentanter udpeget af det offentlige samt dommere.

Alle, der har retlig interesse heri, kan klage til Advokatnævnet over advokaters adfærd og deres salærberegning. Advokatrådet kan som tilsynsmyndighed rejse disciplinærsager ved Advokatnævnet.

Advokatnævnet kan ved kendelse sanktionere advokaters tilsidesættelse af reglerne med en irettesættelse, en bøde eller frakendelse af retten til at udøve advokatvirksomhed. Advokatnævnets fældende afgørelser kan af den pågældende advokat indbringes for domstolene. Sanktionen er oftest en bøde, og standardbøden er 10.000 kr. Den maksimale bøde er 300.000 kr.

Fældende kendelser offentliggøres med navns nævnelser på Advokatsamfundets hjemmeside, hvis sanktionen er mindst bøde på 10.000 kr.

### 6.1.2 Advokatreglerne

Der er særlige regler, der kun gælder for advokater, når de udøver advokatvirksomhed. Den overordnede regel findes i retsplejelovens § 126, stk. I, der lyder således:

"En advokat skal udvise en adfærd, der stemmer med god advokatskik. Advokaten skal herunder udføre sit hverv grundigt, samvittighedsfuldt og i overensstemmelse med, hvad berettigede hensyn til klienternes tarv tilsiger. Sagerne skal fremmes med fornøden hurtighed. "

Første del af bestemmelsen er den såkaldte generalklausul. Denne regel danner baggrund for Advokatnævnets fastlæggelse af "god advokatskik" i sammenhæng med behandlingen af konkrete klagesager. På denne måde bidrager praksis fra Advokatnævnet og fra domstolene, når de behandler indbragte kendelser fra Advokatnævnet, til at fastlægge de rammer for advokaters virksomhed, som ligger i begrebet "god advokatskik".

Advokatrådet er desuden, som forudsat i retsplejeloven og i henhold til Advokatsamfundets vedtægter, der er godkendt af Justitsministeriet, forpligtet til at udarbejde vejledende advokatetiske regler som en hjælp til forståelsen af "god advokatskik". Regelsættet skal afspejle Advokatnævnets og domstolenes praksis og tillige give Advokatrådets bud på, hvad der er god advokatskik på områder, som praksis endnu ikke har dækket, eller hvor praksis ikke er entydig.

### 6.1.3 Begrebet "god advokatskik"

Advokater skal som andre medlemmer af samfundet overholde landets lovgivning, herunder de generelt gældende regler i eksempelvis straffeloven og skatte- og afgiftslovene, men også speciallovgivningen, der gælder for advokaters (og andres) virksomhed, herunder markedsføringsloven, bogføringsloven, samt de regler, der kun gælder for advokater, herunder reglerne om obligatorisk efteruddannelse af advokater med henblik på at holde sin viden ajour og klientkontoreglerne.

Hvis en advokat overtræder lovgivningen, vil det som udgangspunkt være ensbetydende med, at advokaten også har tilsidesat god advokatskik og dermed overtrådt § 126, stk. I. Imidlertid indeholder "god advokatskik" flere og skærpede krav til en advokats adfærd end § 126.

Rammerne for god advokatskik i § 126, stk. I, skal overordnet set værne om advokaters omdømme samt uafhængighed og dermed om tilliden til advokater, som er afgørende for opretholdelsen af vores retssystem. Bestemmelsen omfatter derfor normer, som kan være skrevne eller uskrevne, og som i vidt omfang forbyder adfærd, som er egnet til at påvirke advokaters omdømme eller uafhængighed negativt.

Advokaters ydelser, herunder førelse af retssager og rådgivning, er generelt omfattet af de advokatetiske regler. Der er således ikke dele af advokaters arbejde, der ikke er reguleret af de etiske regler. Når advokater rådgiver om skat, vil de derfor udover lovgivningen - yderligere være bundet af et sæt skrevne og uskrevne normer, som regulerer deres adfærd.

### 6.1.4 Advokaters skatterådgivning

Hverken retsplejelovens § 126, de advokatetiske regler eller andre skrevne særregler for advokater indeholder specifikke regler om rådgivning på det enkelte fagområde. Mens der således er en række generelle regler, der også gælder rådgivning på skatteområdet, eksempelvis reglerne om interessekonflikter, tavshedspligt og grundighed, er der ingen skrevne særregler for rådgivning inden for skatteretten.

De advokatetiske regler indeholder bl.a. følgende indledende bestemmelser:

"Pkt. I Advokaten indtager i et retssamfund en særlig stilling. Advokatens opgave er at fremme retfærdighed og modvirke uret.

Advokaten skal aktivt varetage og forsvare sin klients rettigheder og friheder samt være klientens rådgiver.

Advokaten skal ved sin repræsentation af klienten iagttage fortrolighed samt bevare sin uafhængighed og integritet, herunder i forhold til staten.

Advokaten har juridiske og etiske forpligtelser over for klienten."

Desuden findes i de advokatetiske regler følgende bestemmelser, der sætter grænser for bl.a. advokatens rådgivning på skatteområdet:

"Pkt. 17.1. En advokat må ikke ved udførelse af en sag gå videre, end berettigede hensyn til varetagelse af klientens interesser tilsiger."

"Pkt. 18.1. Advokaten skal udføre sit hverv under respekt for retten og andre myndigheder. Advokaten må ikke forhindre, at sagen behandles og afgøres efter de regler, der gælder herom."

Reglerne afvejer hensynet til klienten og behandlingen af klientens sag over for hensynet til andre, for hvem advokatens indsats for klienten kan medføre skadevirkning. Den sætter således en grænse for, hvor langt advokaten kan gå for at fremme klientens interesser og anerkender den modstridende interesse, som eksempelvis det offentlige har på skatteområdet. Udgangspunktet er imidlertid, at advokaten har en forpligtelse over for klienten og kun klienten.

De senere års praksis i Advokatnævnet vedrørende skattesager omfatter nogle få sager, hvor klienten har klaget over kvaliteten af advokatens behandling af sagen. Derimod synes der ikke at være afgørelser fra Advokatnævnet, der behandler advokaters rådgivning i forhold til skattelovgivningen eller advokaters forhold til skattemyndighederne.

## 6.2 Etisk regelsæt for revisorer

I det følgende præsenteres kortfattet de etiske regler for revisorer i sammenhæng med deres relevans for skatterådgivning, der involverer risiko for grænseoverskridende skatteunddragelse i strid med relevant lovgivning og øvrig regulering.

Det følgende vedrører kun skatterådgivning som sådan og ikke de særlige uafhængighedsregler, der gælder i de etiske regler (afsnit 290.181-290.194), når en sådan rådgivning ydes for revisions- eller reviewklienter. Disse uafhængighedsregler er således uden betydning i sammenhængen. Hertil skal det fremhæves, at en sådan skatterådgivning ikke omfattes af revisorlovgivningen, der kun gælder for erklæringsopgaver.

Det følgende redegør derfor kun for betydningen af de grundlæggende etiske principper, der gælder for alle de opgaver, der løses af godkendte danske revisorer, der som medlemmer af FSR-danske revisorer er forpligtede til at overholde "Retningslinjer for revisors etiske adfærd (Etiske regler for revisorer) 2010" (herefter ER), der trådte i kraft med virkning fra 1.1. 2011.

I medlemsvirksomhederne, som sådanne revisorer udøver deres hverv igennem, er der typisk i ansættelseskontrakter, i interne retningslinjer eller i et tilsvarende grundlag fastlagt en forpligtelse til, at medarbejderne i revisionsvirksomheden overholder alle professionsregler, og herunder de i denne sammenhæng relevante etiske regler.

I det følgende refererer "revisor" derfor underforstået til medlemmer af FSR-danske revisorer og ansatte i deres revisionsvirksomheder.

### **6.2.1 Skatterådgivning med risiko for grænseoverskridende skatteunddragelse i lyset af de fem etiske grundsætninger**

Ved al rådgivning er revisor som enhver anden rådgiver naturligvis forpligtet til at varetage klientens interesser bedst muligt inden for rammerne af relevant lovgivning og øvrig regulering. Revisorer er forpligtede til at overholde de grundlæggende etiske principper for professionen. Disse principper gælder for alle de opgaver, der løses af godkendte revisorer, og derfor også for opgaver, der indebærer mulige risici for, at revisor kunne blive forbundet med grænseoverskridende skatteunddragelse.

Overordnet som en generel adfærds klausul tilhører revisorer en profession, der er forpligtet til at agere i offentlighedens interesse (ER 100.1). Dette gælder således også ved skatterådgivning, selv om revisor ikke optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, sådan som dette begreb er afgrænset i revisorloven for erklæringsopgaver.

Det etiske regelsæt for revisorer operer med fem etiske principper, eller "leveregler" og er udledt af denne generelle professionsforpligtelse. Sikring af efterlevelsen af de etiske principper understøttes af krav om konsultation i tvivlstilfælde (ER 100.11 og ER 100.21) og om at afstå fra opgaven ved uløste etiske konflikter (ER 100.22).

Integritetsprincippet "pålægger alle revisorer en forpligtelse til at være reelle og ærlige i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser. Integritet omfatter også redelig handlemåde og sandfærdighed." (ER 110.1).

I sammenhængen indebærer dette princip helt indlysende, at revisor under ingen omstændigheder kan rådgive aktivt om skatteunddragelse, heller ikke grænseoverskridende skatteunddragelse. Forsætlige eller grove forsyndelser herimod kan naturligvis udløse strafferetlige sanktioner mod revisor efter lovgivningen om medvirkensansvar. Revisor må aldrig bevidst lade sig forbinde med oplysninger, der er væsentligt urigtige eller vildledende, uforsvarligt udarbejdede eller med vildledende udeladelser og tilsløringer (ER 110.2).

I tilfælde, hvor en rådgivningsklient insisterer på at gennemføre skattemæssige dispositioner med sådanne karakteristika, skal revisor afstå fra at medvirke som følge af den "uløste" etiske konflikt. Afhængigt af denne konflikts karakter kan revisor overveje, om der i de grove tilfælde overhovedet kan løses andre opgaver for den pågældende klient.

Objektivitetsprincippet "pålægger alle revisorer en forpligtelse til at undgå at kompromittere deres professionelle eller forretningsmæssige dømmekraft på grund af manglende neutralitet, interessekonflikter eller utilbørlig indflydelse fra andre (ER 120.1)."

I sammenhængen indebærer dette princip, at revisor ved sin skatterådgivning skal tage hensyn til alle berettigede interesser, og herunder relevant national og international skatteregulering. Hvis en klient insisterer på at se bort fra betydningen af eller bevidst fejlfortolker en relevant regulering, skal

revisor rådgive klienten om at undlade dette og afstå fra opgaven som følge af den uløste etiske konflikt, hvis det ikke lykkes at bringe klienten på sporet.

Princippet om professionel kompetence og fornøden omhu pålægger revisorer at vedligeholde faglig viden og færdigheder på det niveau, der er nødvendigt for at sikre en kvalificeret professionel ydelse og at optræde omhyggeligt i overensstemmelse med relevante tekniske og professionelle standarder ved levering af professionelle ydelser (ER 130.1).

I sammenhængen indebærer kravet om kompetence og omhu, at revisor skal undgå uforvarende at blive involveret i en klients grænseoverskridende skatteunddragelse. Revisor skal altid overveje og sikre sig tilstrækkelige kompetencer til at rådgive korrekt, herunder under eventuel inddragelse af eksperter og anvendelse af konsultation eller kvalitetssikringsgennemgang, samt tilstrækkelige ressourcer til at løse opgaven med fornøden omhu. Et eventuelt honorar- eller tidspres er ingen undskyldning for at gå på kompromis med kvaliteten. Er forudsætningerne om kompetence og omhu ikke opfyldt, skal revisor undlade at påtage sig opgaven.

Fortrolighedsprincippet pålægger revisor en forpligtelse til at afholde sig fra at videregive fortrolige informationer (ER 140.1). Princippet gennembrydes, når videregivelse er tilladt ved lov og er godkendt af klienten, krævet ved lov, eller der er en professional pligt eller ret til videregivelse, når dette ikke er forbudt ved lov (ER 140.7).

Princippet om professionel adfærd skal sikre og værne om professionens generelle omdømme. Det pålægger alle revisorer at overholde relevante love og øvrige reguleringer og at undgå enhver handling, som kan miskreditere revisorstanden i en velinformeret tredjemand's øjne (ER 150.1).

Samlet set kan revisor ikke optræde som enøjet eller blind partsrepræsentant i rådgivningsopgaver. Revisor er naturligvis forpligtet til at varetage sin klients interesser bedst muligt og herigennem medvirke til at finde løsninger, der er hensigtsmæssige for klienten; men valgte løsninger, som revisor har rådgivet om, skal altid befinde sig inden for grænserne af relevant lovgivning og øvrig regulering.

### **6.2.2 Kundeaccept ved risiko for grænseoverskridende skatteunddragelse**

Når revisorer påtager sig opgaver, indgår overvejelse af mulige etiske konflikter som en del af acceptprocessen (ER 210.1). I tilfælde af konflikter, der ikke kan imødegås af passende sikkerhedsforanstaltninger, skal revisor afstå fra opgaven (afsnit 220.5).

I sammenhængen indebærer dette, at revisor skal overveje, om der er risiko for at blive inddraget i grænseoverskridende skatteunddragelse ud fra en umiddelbar vurdering af den mulige klients integritet og troværdighed. Er der åbenlyse årsager til at være skeptisk herom, bør revisor på forhånd afstå fra at påtage sig opgaven.

## 7. Strafferetligt rådgiveransvar på skatte- og afgiftsområdet

---

Det er karakteristisk for advokaters, revisorers og andre professionelle skatterådgiveres arbejde, at det på den ene side ligger i opdragets natur, at klienten skal stilles skattemæssigt mest fordelagtigt, mens rådgiveren på den anden side naturligvis ikke derved må bevæge sig uden for lovens rammer.

Er rådgivningen ikke i tilstrækkelig grad egnet til at varetage klientens økonomiske interesser, risikerer rådgiveren at blive mødt med et krav om erstatning. Er rådgivningen ulovlig, kan konsekvensen være en straffesag, ligesom det for nogle rådgivere kan resultere i disciplinære sanktioner.

### 7.1 Den strafferetlige lovgivning

Straffelovens § 23 foreskriver ansvar for enhver, der ved tilskyndelse, råd eller dåd medvirker til strafbare forhold. Bestemmelsen gælder fuldt ud på området vedrørende skatte- og afgiftsunddragelse – hvad enten der måtte være tale om overtrædelse af straffeloven eller straffebestemmelser i den øvrige lovgivning (særlovgivningen). Således fremgår det blandt andet af skattekontrollovens § 13, at medvirkensansvar ikke er begrænset til tilfælde, hvor bistanden har haft en særlig nær tilknytning til skattesvigen, men at ansvaret også omfatter øvrige tilfælde, hvor den pågældende har medvirket til skattesvigen, jf. straffelovens § 23. Bestemmelsen gælder for advokater og revisorer, men også for uautoriserede rådgivere.

Hvidvaskloven pålægger advokater, revisorer og andre professionelle skatterådgivere en strafbelagt pligt til at underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK) ved mistanke om hvidvask begået af en klient (dog med visse undtagelser for advokater). For advokater gælder den ordning, at indberetning kan ske til Advokatsamfundet.

Endelig er advokater og revisorer omfattet af straffelovens bestemmelser om stillingsmisbrug samt grov forsømmelse eller skødesløshed i tjenesten og vil således kunne ifalde særskilt strafansvar ved overtrædelse heraf.

## 7.2 Den strafferetlige vurdering

I retspraksis er der indtil nu kun få sager om strafansvar for rådgiveres medvirken til skatte- og afgiftsunddragelse.

Det vil altid bero på en helt konkret strafferetlig vurdering, om en rådgiver kan anses for at have ydet en sådan tilskyndelse, råd eller dåd, at vedkommende derved har gjort sig skyldig i strafbar medvirken til skatte- og afgiftsunddragelse.

I praksis vil denne vurdering kunne være relevant i tilfælde, hvor det kan konstateres, at der er ydet rådgivning til klienten forud for, at denne foretog strafbare økonomiske dispositioner som fx maske-rede udlodninger, bortsalg af fiktive andele eller indkomstoverførsler til skattely. Anses rådgiver for at have rådet eller tilskyndet klienten hertil, risikerer rådgiveren således et strafferetligt ansvar.

Ligeledes kan et sådan strafansvar komme på tale, hvis rådgiveren direkte har medvirket til klientens ulovlige dispositioner gennem eksempelvis urigtig bogføring eller udarbejdelse af ukorrekt regnskab, indkomstopgørelse eller anden urigtig erklæring.

Den strafferetlige betingelse om fornøden tilregnelser (forsæt/uagtsomhed) hos den handlende som betingelse for at kunne pålægge strafansvar betyder, at det som hovedregel er en betingelse for at pålægge en rådgiver et medvirkensansvar, at det kan bevises, at rådgiveren indså eller burde have indset sagens rette sammenhæng. Herunder vil det indgå, hvilken rolle rådgiveren konkret havde i forhold til klienten, hvilken rådgivning der præcist blev ydet, hvilke forudsætninger rådgiveren havde for at yde rådgivningen, og hvilket faktum der blev stillet til rådighed for rådgiveren.

# 8. SKATs arbejde for begrænsning af grænseoverskridende skatteunddragelse

---

## 8.1 Fokus på skattely

Der har i de senere år været et betydeligt fokus på skattely - både i den skattepolitiske debat i mange lande og hos de nationale skattemyndigheder. Internationalt arbejdes der også på at skabe løsninger eksempelvis via OECD. Brugen af skattely er et internationalt problem, og fra dansk side støttes indsatsen ved at indgå internationale aftaler, som er et meget vigtigt element i forhold til at begrænse misbruget af skattely.

Ud over at der fra dansk side arbejdes for internationale løsninger, så er bekæmpelse af ulovlig brug af skattely også et prioriteret fokusområde for SKAT.

## 8.2 SKATs informationsudveksling vedrørende skattely

Det gælder for SKAT som for udenlandske skattemyndigheder, at informationsudveksling mellem landene er helt centralt. SKAT er således afhængig af at få informationer fra andre lande for at kunne gennemføre egentlige kontrolsager, ligesom åbenhed omkring, at der udveksles oplysninger mellem skattemyndigheder, kan have en præventiv effekt.

SKAT kan indhente oplysninger fra udlandet ud fra to typer af aftaler.

1. Udveksling af informationer i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Danmark og det pågældende land. Disse aftaler er typisk udformet i overensstemmelse med den på tidspunktet for aftalen gældende OECD's Modeloverenskomst.
2. Udveksling af informationer efter en Tax Information Exchange Agreement (TIEA). Disse aftaler er indgået mellem Danmark og en række stater, hvor der ikke er indgået en egentlig dobbeltbe-



skatningsoverenskomst og er ofte stater, der tidligere har været på OECD's liste over skattelylande.

SKAT deltager aktivt i myndighedssamarbejde om konkret informationsudveksling. Således arbejder Danmark tæt sammen med de øvrige nordiske lande om etablering af informationsudvekslingsaftaler med lande, der tidligere har været brugt som skattely. De nordiske lande er blandt dem, der er længst fremme med i alt over 40 aftaler (TIEA).

Det er SKATs oplevelse, at Danmarks øgede interesse for at indgå internationale aftaler sammenholdt med den åbenhed, som Danmark viser ved det øgede internationale samarbejde, i sig selv giver en præventiv effekt og derfor afholder nogen fra at benytte et såkaldt skattely.

SKAT har tillige et tæt samarbejde med Hvidvaskningssekretariatet hos Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK)

Endvidere deltager SKAT i et Hvidvaskforum, som er et samarbejde mellem danske myndigheder med ansvar for at varetage opgaver i forbindelse med bekæmpelse af kriminelle aktiviteter relateret til hvidvask. Finanstilsynet er formand for forummet, og fra Skatteministeriets koncern deltager både SKAT og Spillemyndigheden.

### 8.3 SKATs gennemførte tiltag mod skattely

SKAT har i de senere år gennemført en række indsatsprojekter med fokus på skattely rettet mod henholdsvis borgere og selskaber.

Tiltagene med fokus på borgere er blandt de kendte indsatsprojekter om credit cards, om udenlandske kreditkort brugt i Danmark og Money Transfer, der følger op på projektet om credit cards, men som også omhandler spørgsmålet om skattepligt til Danmark.

Tiltag på selskabsområdet vedrører områder som transfer pricing, hvor SKATs fokus er på internationale koncerner, som placerer indtægter i lande med lav skat, mens udgifter fratrækkes i lande, hvor fradragsværdien er stor.

Herudover arbejder SKAT med et styrket skattelyprojekt. Projektet skal med udgangspunkt i konkrete sager fokusere på såvel skatteydere som rådgivers rolle. Formålet er at afdække dybere karakteristika bag skattelykonstruktioner, og dermed skabe bedre mulighed for at identificere potentielle sager om beløb, der ulovligt holdes uden for dansk beskatning.

## 9. Henvendelser til udvalget

---

Rådet for Samfundsansvar, Erhvervsstyrelsen, har rettet henvendelse til udvalget med et ønske om, at formanden Winnie Jensen skulle deltage på et møde i rådet for at fortælle om udvalgets arbejde. Winnie Jensen orienterede på udvalgets møde den 28. februar 2014 om henvendelsen. Winnie Jensen deltog den 28. april 2014 i et møde i Rådet for Samfundsansvar.

Mellemfolkeligt Samvirke har rettet henvendelse til udvalget med ønske om foretræde, da Mellemfolkeligt Samvirke i kraft af deres medlemskab af Action Aid besidder kompetencer inden for virksomheders samfundsansvar og er en del af en international skattekampagne i mere end 20 lande, der sætter fokus på ansvarlig skatterådgivning og virksomheders skadelige skatteplanlægning. Udvalget har i den forbindelse modtaget materiale fra Mellemfolkeligt Samvirke.

Udvalget drøftede henvendelsen fra Mellemfolkeligt Samvirke på sit møde den 19. maj 2014. Der var i udvalget enighed om, at udvalgets arbejde har fokus på rådgivernes rolle som skatterådgivere i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner, mens Mellemfolkeligt Samvirkes arbejde i særlig grad er rettet mod globale, multinationale selskabers samlede skattebetaling, og den effekt selskabernes adfærd måtte have – særligt i forhold til det skatteprovenu, der aflejres i udviklingslandene.

Udvalget vurderer, at det fokus, som Mellemfolkeligt Samvirke har, er vigtigt, men at det er et andet end formålet med udvalgets arbejde. Udvalgets medlemmer er derfor enige om, at der ikke er behov for at holde møde med Mellemfolkeligt Samvirke.

---

Skatteministeriet/Ministry of Taxation  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
DK 1402 – København K

Telefon +45 3392 3392

Mail [skm@skm.dk](mailto:skm@skm.dk)

[www.skm.dk](http://www.skm.dk)

