

Anders Vinding Kruse
Jesper Lett

Ansvar for rådgivning vedrørende
skattespørgsmål
Civilretligt og strafferetligt

Indhold

| | |
|--|----|
| I. Indledning | 5 |
| II. Det civile retlige ansvar for skatterådgivning | 6 |
| A. Ansvarsgrundlaget | 6 |
| B. Ansvar for »undladt skattetænkning» | 17 |
| C. Andre erstatningsspørgsmål i forbindelse med skatterådgivning | 31 |
| III. Det strafferetlige ansvar for skatterådgivning | 34 |
| Dansk litteratur | 40 |

Bogen udsendes til
alle landets advokater og statsaut. revisorer
af



Forord

Vi har hermed fornøjelsen at fremsende Dem »Ansvar for rådgivning vedrørende skattespørgsmål — Civilretligt og strafferetligt» af professor, dr.jur. Anders Vinding Kruse og advokat Jesper Lett.

Afhandlingen er optrykt i »Forhandlingerne ved Det 31. Nordiske Juristmøde i Helsingfors den 19.—21. august 1987 — Del I» og har dannet baggrund for forfatternes indlæg om problemstillingen på juristmødet.

Ønsker De at gøre Dem bekendt med debatindlæggene på juristmødet, henviser vi til ovenstående udgivelse Del II, som vil blive udgivet af lokalstyrelsen for Finland.

Med venlig hilsen



Ansvar for rådgivning vedrørende skattespørgsmål Civilretligt og strafferetligt

Af professor ANDERS VINDING KRUSE og advokat JESPER LETT

I. Indledning

Rådgivning om skattespørgsmål har i de senere årtier fået et kolossalt opsving. Af helt åbenbare årsager: Skattetrykket er steget voldsomt. I de nordiske lande nærmer personbeskatningen sig i værste fald til 80 % af indtægten. Men også de indirekte skatter er steget meget betydeligt i form af moms, punktbeskatning og andre afgifter. Endvidere er selve skattelovgivningen svulmet op og blevet præget af betydelige uklarheder, der ofte først kan blive opklaret gennem en retsafgørelse. I det hele taget er retsstoffet blevet uhyre indviklet og uoverskueligt. Dermed er behovet for professionel rådgivning steget tilsvarende. Men af de nævnte grunde er mulighederne for fejl i rådgivningen også vokset betydeligt — og hermed er vi ovre i vort mødes ansvarsemne. I det følgende skal der gives et oplæg til diskussionen på basis af *dansk ret*.

Vi sigter kun mod den egentlige *professionelle skatterådgivning*; altså en rådgivning, som den pågældende påtager sig som et led i sin profession som sagkyndig rådgiver. Her er der først og fremmest tale om revisorer og advokater, der traditionelt har beskæftiget sig med denne form for rådgivning. Men i de senere år er der kommet andre grupper til, der tilbyder professionel skatterådgivning, som for eksempel ejendomsformidlere (ejendomsmæglere og ejendomshandlere), forsikringsselskaber, banker, sparekasser, investeringsselskaber med flere.

Vi har delt oplægget således, at Anders Vinding Kruse har forfattet afsnit II om det civilretlige ansvar, medens Jesper Lett har forfattet afsnit III om det strafferetlige ansvar.

II. Det civilretlige ansvar for skatterådgivning

Ved *Anders Vinding Kruse*

A. Ansvarsgrundlaget

Dansk lovgivning har ingen regler, som direkte tager sigte mod ansvaret for fejlagtig rådgivning. Ansvaret bygger således på domspraksis, der har anvendt *culpaprincippet* i kontraktsforhold. Dog vil en professionel rådgiver være objektiv ansvarlig for sine arbejdstageres fejl i henhold til den gamle regel i Danske Lov (1683) 3-19-2-.

Som nævnt i indledningen er der i nutiden adskillige erhvervsgrupper, som tilbyder professionel skatterådgivning. Retspraksis har dog i det hele og store kun beskæftiget sig med revisorers og advokaters ansvar. Det forekommer imidlertid temmelig klart, at de civilretlige ansvarsnormer i alt fald som udgangspunkt bør være de samme for alle professionelle skatterådgivere. Det ville således ikke være rimeligt, at en bank, der giver sig af med skatterådgivning, skulle være undergivet andre, for eksempel mildere, ansvarsregler end advokater og revisorer. Banken har ved at tilbyde sin assistance skabt en berettiget forventning om, at den besidder samme sagkundskab som en revisor eller en advokat, og bør ikke kunne undskylde sig med, at dens medarbejdere har en mindre omfattende uddannelse.

Retspraksis bygger som nævnt på en culpanorm, og det vil i nærværende forbindelse sige, at bedømmelsen af erstatningsansvaret for tab, der skyldes fejlagtig rådgivning sker efter *en speciel, faglig målestok*, der kan udtrykkes derhen, at det afgørende for ansvaret må være, om rådgiveren i den konkrete situation har udvist den omhu og faglige dygtighed, som man med rimelighed må kunne forlange af den pågældende professions udøvere. Ligesom ved den almindelige culpanorm må man i første række se hen til, hvad der blandt fagets udøvere (for eksempel Advokatrådet etc.) anses for forsvarlig fremgangsmåde i det foreliggende tilfælde, men det må samtidig understreges, at dette selvsagt ikke forhindrer domstolene i at fastslå — om end dette vil være temmelig sjældent — at den normale og sædvanlige fremgangsmåde inden for det pågældende fagområde ikke er tilstrækkelig i henseende til at undgå et erstatningsansvar. Det modsatte kan også være tilfældet. For øvrigt gives der mange tilfælde, hvor der ikke har dannet sig nogen bestemt tradition om fremgangsmåden; se som eksempel fra advokatgerningen rådsudtalelsen i Ugeskrift for Retsvæsen (UfR) 1958, 510, Højesteretsdom

(HD), hvori det hed, »at der ikke kan siges at foreligge kutyper eller lignende på det omhandlede område, men omfanget af en advokats pligt til nærmere at undersøge et pantebrevs godhed må efter rådets opfattelse bero på en rent konkret bedømmelse».

Men selv om bedømmelsesmålestokken for rådgiveransvaret således i princippet ligger fast, er det indlysende, at denne målestoks konkrete anvendelse vil frembyde meget differentierede træk. Hertil kommer, at det er umuligt at få noget klart billede af culpanormens konsekvenser i det enkelte tilfælde, før det er fastslået, hvilke pligter, der påhviler den pågældende sagkyndige i den foreliggende situation.

Dette vil inden for skatterådgivningen betyde, at der må lægges megen vægt på, hvad rådgiveren har påtaget sig af pligter i den konkrete sag — eller som han ud fra sagens karakter med rimelighed bør pålægges.

Dersom det i den enkelte sag må antages, at rådgivningen har været forsvarlig, er rådgiveren ikke ansvarlig, selv om resultatet af rådgivningen ikke har givet positive resultater, ja måske endog ført til tab, og hun/han vil ligeledes være berettiget til sædvanligt vederlag.

Skatterådgivningen vil alt efter omstændighederne kunne antage forskellige former. I sin mest umiddelbare form sker den ved en henvendelse fra klienten som en forespørgsel om, hvilke skatteregler der gælder for et eller andet forhold, for eksempel om hvilken skat der udløses ved salg af en fast ejendom eller en forretningsvirksomhed, eller om en nærmere bestemt omkostning kan fradrages i den skattepligtige indkomst, eller om hvilken afskrivningsprocent der gælder for en maskine o.s.v. Men rådgivningen kan også forekomme mere indirekte. For eksempel må det være klart, at en revisor, som påtager sig at udarbejde en klients selvangivelse, må antages at gøre det i overensstemmelse med skattelovgivningen, hvorimod dette ikke umiddelbart kan antages ved udarbejdelsen af et årsregnskab, som ikke direkte skal anvendes i forhold til skattemyndighederne. Regnskabet vil jo ofte være udarbejdet med helt andre formål for øje. Det må også være klart, at et forsikringsselskab, som opfordrer en person til at tegne en livsforsikring, blandt andet under henvisning til, at præmien kan fradrages i den skattepligtige indtægt, må være ansvarlig for ukorrekte oplysninger herom. Noget lignende må gælde om investeringsselskabers oplysninger vedrørende skattefordelene ved tegning af anparter i et investeringsprojekt.

Mere omdiskutabelt er de tilfælde, hvor for eksempel en advokat er engageret til at koncipere en kontrakt om overdragelse af nogle industrielle maskiner fra en erhvervsdrivende til en anden, men hvor han ikke ved opdragets givelse er blevet anmodet om at rådgive vedrørende de skattemæssige

konsekvenser af overdragelsen. Endnu mere diskutabelt er de tilfælde, hvor en advokats opdrag drejer sig om salg af en fast ejendom for eksempel fra et dødsbo eller et skilsmissebo. Bør han her prøve på at udtænke den fremgangsmåde ved salget, der giver det mindste skattetilsvær, således at advokaten ifalder ansvar, hvis han undlader dette. Problemstillingen, som kunne kaldes »ansvar for undladt skattetænkning», er blevet yderst aktuell i Danmark efter nogle i de senere år afsagte domme. Spørgsmålet vil blive behandlet særskilt nedenfor under B.

Hvad angår hovedspørgsmålet om ansvaret for fejlagtig skatterådgivning forestiller man sig uvilkårligt, at denne altid må dreje sig om egentlige juridiske problemer. Dette er imidlertid langt fra tilfældet. Ofte vil klienten også have et forretningsmæssigt råd. Drejer det sig for eksempel om klientens påtænkte køb af en udlejningsejendom, ønsker han jævnligt ikke alene sin advokats bistand med den juridiske ordning af ejendomshandelen, men tillige hans mening om dispositionens forretningsmæssige betimelighed, og som følge af den pågældende advokats ofte indgående erfaringer i det rent forretningsmæssige vil klienten også i denne henseende kunne blive godt hjulpet. Men det siger sig selv, at selv om en advokats ansvar for et forretningsmæssigt råd ikke på forhånd kan afvises, må bedømmelsen af ansvaret stille sig forskelligt, praktisk udtrykt »mildere», end hvor det drejer sig om den rent juridiske rådgivning, hvor advokaten konsulteres som sagkyndig. Det samme kan være tilfældet ved revisorbistand. Ved siden af disse former for rådgivning vil en advokat eller en revisor også ofte rådgive klienten om rent personlige forhold. Advokaterne og revisorerne kan også i denne henseende i kraft af deres erfaringer hjælpe mange af deres klienter rent menneskeligt. Men erstatningsretligt kan der her kun undtagelsesvis blive tale om et ansvar, f.eks. hvis rådet er illoyalt.

Rådgivningsvirksomheden kan således groft opdeles i 3 kategorier: den sagkyndige juridiske rådgivning, den forretningsmæssige og den rent personlige. Disse forskellige former for rådgivning sker naturligvis i praksis ofte jævnsides, eller snarere indflettet i hinanden, men ved erstatningsansvarets bedømmelse må de søges adskilt.

Ved den nærmere bedømmelse af ansvaret må man sondre mellem, om det drejer sig om et *vanskeligt og intrikat juridisk problem*, eller om det angår *klare retsregler*, hvis indhold ikke åbner mulighed for rimelig tvivl.

Hvis rådgivningen drejer sig om simple eller klare retsspørgsmål, det vil sige retsspørgsmål, hvis besvarelse ingen omhyggelig jurist eller revisor vil nære nogen rimelig tvivl om, som for eksempel om betydningen af et skødes tinglysning eller størrelsen af arveafgiften for livsarvinger, vil rådgiveren

normalt være ansvarlig, hvis den fejlagtige rådgivning påfører klienten et påviseligt og adækvat tab. Drejer det sig derimod om tvivlsomme retsspørgsmål, vil han som hovedregel være ansvarsfri for et fejlskøn. Det samme gælder den forretningsmæssige rådgivning, hvor skønnet er endnu mere usikkert.

Ansvarsgrundlaget for fejl vedrørende klare retsspørgsmål er i øvrigt ret parallelt til ansvaret for rene ekspeditionsfejl, som for eksempel ikke-betaling af en terminsydelse, som advokaten, revisoren eller ejendomsmægleren har påtaget sig at betale. Drejer det sig for eksempel om ordningen af en ejendomshandel, må det erstatningsretligt set være underordnet, om advokatens undladelse af at bringe gældsovertagelsen i orden skyldes en ren forglemelse, eller om det skriver sig fra en misforståelse af forskrifterne i Tinglysningslovens § 39.

Den afgørende sondring mellem klare contra tvivlsomme retsspørgsmål rejser imidlertid flere problemer.

For det første er grænsen mellem klare og tvivlsomme retsregler ikke altid let at drage. Kan der rejses rimelig tvivl om en retsregels fortolkning, bør rådgiverens fejlskøn normalt ikke være ansvarspådragende. Man kan her næsten anvende den gamle maxime, at enhver rimelig tvivl bør komme rådgiveren tilgode. På den anden side kan det ikke udelukkes, at fejlskønnet er så hasarderet, at det kan medføre ansvar.

Man må også være opmærksom på spørgsmålet om præciseringen af rådgiverens opdrag og dets betydning for ansvaret, idet ansvaret må afhænge af, hvilke pligter rådgiveren har påtaget sig. I mangfoldige tilfælde vil dette følge af traditionen, men er der tvivl, bør den forsigtige rådgiver skriftlig præcisere hvilke opgaver, han har påtaget sig.

Der er som sagt ingen tvivl om, at udgangspunktet i dansk ret er, at skatterådgiveren er ansvarlig for fejl vedrørende klare retsregler, hvad enten fejlen skyldes fejlagtig tro på, at retsreglen kan give anledning til fortolkningstvivl, eller fordi fejlen skyldes ukendskab til den pågældende regel.

Bliver en advokat eller en revisor derimod rådspurgt om tvivlsomme juridiske problemer, som kun kan besvares ved hjælp af mere eller mindre usikre fortolkninger af lovbestemmelser eller retspraksis, vil rådgiveren som regel være ansvarsfri, men anvendelsen af culpanormen kan dog give anledning til visse vanskeligheder. Det samme gælder, når spørgsmålet drejer sig om advokatens bedømmelse af en sags faktiske omstændigheder med henblik på betimeligheden af at lade sagen indbringe for domstolene.

Indledningsvis må man spørge: På hvilken måde kan det konstateres, at rådgiveren har skønnet forkert? Hertil må svares, at det principielt kun

vil kunne konstateres ved hjælp af en domstolsafgørelse. At andre jurister, herunder også dommere, der udtaler sig privat, måtte have en anden opfattelse af reglens fortolkning, må som regel være ligegyldigt, medmindre det drejer sig om en almen og fast retsopfattelse, som ikke i litteraturen er blevet underkastet alvorlig tvivl. Men i så fald vil der normalt være tale om et »klart« retsspørgsmål, som kan medføre ansvar. Dette tjener dog til at understrege, at der objektivt må foreligge et tvivlsomt retsspørgsmål. At rådgiveren subjektivt og uden særlig undskyldning tror, at retsreglens indhold er tvivlsomt, medens enhver habil jurist vil karakterisere reglen som ganske utvivlsom, vil ikke kunne disculpere den pågældende rådgiver.

På den anden side bør man ikke gøre rådgiveren ansvarlig for et »fejl-skøn« vedrørende forståelsen af en tvivlsom retsregel, når hans skøn er baseret på en forsvarlig undersøgelse af lovteksten, lovens motiver, eventuel retspraksis og den retsvidenskabelige litteratur, og hans slutninger fra disse kilder er i overensstemmelse med — eller dog ikke klart afviger fra — sædvanlig retskildelære. Thi i så fald foreligger der ikke culpa, og pålæggelse af ansvar ville være udtryk for et objektivt ansvar, som der ikke ville være rimelig grund til at påbyrde rådgiveren, og som for øvrigt heller ikke ville være i klienternes interesse. Samme synspunkter må selvsagt gælde, når talen drejer sig om indholdet af en regel, som har udviklet sig i retspraksis.

Drejer det sig om vurderingen af en sags faktum med henblik på at skønne over det sandsynlige udfald af en eventuel retssag, må tilsvarende betragtninger anlægges. Har advokaten omhyggeligt søgt at trænge ind i sagens faktiske omstændigheder, og er hans skøn baseret på en rimelig vurdering af bevisernes vægt ud fra almindelige erfaringer fra førelse af retssager, må han være ansvarsfri.

I det foregående er der nærmest blevet opstillet et idealbillede af rådgivningen om tvivlsomme retsspørgsmål, og udtrykt det selvfølgelige, at der i så fald ikke kan være tale om at pålægge ansvar for et »fejl-skøn«. Problemet er imidlertid, om man ikke i det praktiske liv bør sænke kravene til rådgiverens arbejde og hans omhu noget. Det vil formentlig ikke være i klienternes normale interesse, at rådgiverne før enhver rådgivning foretager en større retsvidenskabelig undersøgelse, fordi dette måtte indebære en klækkelig forhøjelse af salærerne, uden at det vist tør antages, at sådanne undersøgelser i almindelighed ville resultere i en »bedre« rådgivning. Hvor meget man skal forlange af rådgiveren i retning af indgående og omhyggelige undersøgelser, bør formentlig også i ikke uvæsentlig grad afhænge af sagens og opdragets nærmere omstændigheder, herunder sagens størrelse og dens øvrige be-

tydning for klienten, forespørgslens art, hvor meget arbejde og hvor stor betaling opdraget forudsættes at betinge etc.

Men selv om man således ud fra en rimelighedsbetonet vurdering er nået frem til en nogenlunde klar standard for, hvor megen kraft og omhu rådgiveren bør behandle den konkrete sag med, er alle vanskeligheder for bedømmelsen af ansvarsgrundlaget ikke dermed overvundet. Thi selv om den pågældende rådgivers arbejde med sagen ikke kan stå mål med standarden — måske foreligger der endog betydeligt sløseri — er det jo ikke sikkert, at hans skøn og dermed hans rådgivning havde ført til et andet og bedre resultat, dersom hans arbejde havde været fuldt tilfredsstillende. Det drejer sig nu engang om tvivlsomme juridiske problemer, hvor flere modstridende løsninger i og for sig er »lige gode«. Efter almindelige erstatningsretlige grundsætninger skulle der i slige tilfælde ikke foreligge noget ansvarsgrundlag, således at myndighederne alene må være henvist til at anvende disciplinære sanktioner, eller eventuelt til nedsættelse eller bortfald af salæret. Spørgsmålet om standarden for advokatens eller revisorens arbejdsindsats i den enkelte sag er imidlertid ikke let at besvare. Dette kan belyses ved nogle karakteristiske tilfælde fra praksis.

I UfR 1946.205 forelå følgende tilfælde: Køberen af en fast ejendom havde sagsøgt sælgeren til at betale en erstatning på 15.000 kr., fordi nogle lejligheder i tagetagen var ulovligt indrettede, således at lejeindtægten blev mindre end opgivet. Sælgeren påstod sig frifundet under henvisning til, at han havde været i god tro, da der i meget lang tid og før hans ejertid havde været indrettet beboelse i tagetagen. Efter at sagen af forskellige grunde var trukket i langdrag, tilbød køberens advokat at give saldokvittering mod betaling af 3.500 kr. Sælgerens advokat anbefalede denne ordning, og sælgeren indgik herefter på dette forlig. Nogen tid efter kom sælgeren i forbindelse med en højesteretssagfører, som udtalte, at sælgeren efter stillingen i domspraksis ville være blevet frifundet, såfremt sagen var blevet afgjort af retten. Sælgeren anlagde derefter sag mod sin advokat. Under sagen blev den gamle sag trevlet op, ligesom retspraksis og ejendoms-sælgerens ansvar blev drøftet. Retten tog imidlertid ikke stilling til, hvad den tidligere sag antagelig ville være faldet ud til, såfremt den var blevet optaget til doms, men den fastslog, at den omstændighed, at advokaten i tillid til sin erfaring og indsigt vedrørende ejendomssager uden nærmere undersøgelse af teori og praksis efter sit bedste skøn havde rådet sælgeren til at indgå på forliget, ikke kunne bebrejdes ham som forsømmelighed af en sådan karakter, at den kunne pådrage ham erstatningsansvar over for klienten, idet — som det videre hed i dommen — »den af sagsøgeren på-

beråbte retspraksis ikke kan antages at have en sådan klarhed som af sagsøgeren hævdedet».

Det kan selvfølgelig undertiden være forbundet med nogen vanskelighed at drage grænsen mellem klare retsregler og sådanne, som må anses for tvivlsomme. Under erstatningssagen bliver domstolene som berørt i den nævnte dom nødt til at foretage en realitetsprøvelse af dette spørgsmål, men denne prøvelse skal i princippet kun tjene til at fastslå, om spørgsmålet henhører til de tvivlsomme retsspørgsmål eller ej. Jfr. i nærværende forbindelse en landsretsdom ref. i Sagførerbladet 1939 A.75, hvor det i præmisserne bl.a. hed: »Uanset om det af de sagsøgte hævdede synspunkt måtte findes at være det rette for afgørelsen af det omhandlede spørgsmål, har dette dog været af en så tvivlsom karakter, at et eventuelt fejlskøn i så henseende ikke vil kunne pådrage sagsøgeren erstatningspligt.»

Det er interessant at mærke sig udtalelsen i 1946-dommen om undersøgelse af litteratur. Under sagen havde advokaten forklaret, at han altid læste Ugeskrift for Retsvæsen (UfR), men at han ikke havde underkastet litteratur og domspraksis nogen særskilt undersøgelse med henblik på den foreliggende sag, men alene havde givet sit råd på grundlag af sin almindelige juridiske indsigt og erfaring. På basis af denne dom kan stillingen i retspraksis formentlig gengives derhen, at en rådgiver normalt ikke er forpligtet til at anstille omfattende undersøgelser af litteratur og domspraksis, hver gang han afæskes en udtalelse om et juridisk spørgsmål. Han må kunne forlade sig på sit almindelige judgement. Men hvis det imidlertid drejer sig om betydelige beløb, eller hvis sagen i øvrigt har afgørende betydning for klienten, bør rådgiveren formentlig foretage en undersøgelse af retspraksis og litteratur. Såfremt en rådgiver i disse tilfælde rådgiver uden en elementær undersøgelse af litteratur og domspraksis, bør han e.o. kunne gøres ansvarlig, hvis domstolene med nogenlunde sikkerhed tør statuere, at hans rådgivning har været baseret på en urigtig retsopfattelse, eller dog en retsopfattelse, som har meget ringe chancer for at få medhold hos domstolene. Men det må åbent erkendes, at det er vanskeligt at fastlægge grænsen for det »oplagte» fejlskøn.

Et helt andet spørgsmål er, om rådgiveren skal *informere klienten om, at spørgsmålet er juridisk tvivlsomt*. Det bør rådgiveren normalt gøre, da det meget vel kan tænkes, at klienten ikke ønsker at handle på basis af en usikker retstilstand. Det kan jo blive bekosteligt, hvis klienten, fordi han har handlet på basis af et usikkert skøn, senere bliver trukket ind i retssager om spørgsmålet, eller dog bliver involveret i besværlige diskussioner med skattevæsenet. Hvis klienten f.eks. har forespurgt, om han ved en udbe-

taling skal trække modtageren i kildeskat, og fået det svar, at det skal han ikke, risikerer han, hvis spørgsmålet i virkeligheden er omtvisteligt, at blive forpligtet til at foretage indbetaling eller at indskibe sig i en retssag. Havde klienten på forhånd fået at vide, at spørgsmålet var tvivlsomt, ville han ofte have renonceret og trukket kildeskat og dermed undgået senere ubehageligheder. Denne afgørelse må det være klientens egen sag at træffe. Rådgiveren må derfor ikke fratage klienten afvejningen og afgørelsen ved at skjule, at retsstillingen er usikker. Og som sagt: Rådgiverens fejlagtige tro på, at spørgsmålet er uomtvisteligt, er ikke nogen undskyldning.

Et andet spørgsmål er, om rådgiveren på eget initiativ skal foreslå klienten en fremgangsmåde, der vil være skattebesparende, men som, fordi fremgangsmåden kan give anledning til retlig tvivl, kan risikere at blive tilsidesat af skattemyndighederne. Spørgsmålet er vanskeligt og vil blive uddybet nedenfor i afsnittet om »undladt skattetænkning».

I nærværende forbindelse må det igen pointeres, at rådgiverne i disse tilfælde må være forpligtet til at informere klienten om risikoen, og er der risiko for, at fremgangsmåden kan udløse et strafansvar, bør den under alle omstændigheder frarådes.

Til belysning af problemet kan nævnes en dom afsagt af Vestre Landsret 20. juni 1986:

I sagen havde en statsautoriseret revisor sammen med en i Schweiz boende dansk advokat etableret et interessentskab i Schweiz, som skulle virke som salgskontor for et dansk hovedaktionærsselskab. Interessentskabet bestod af hovedaktionæren og en svensk forretningsmand og skulle ifølge en samarbejdsaftale varetage selskabets interesser i Mellemuropa. I praksis virkede interessentskabet imidlertid alene som faktureringselskab uden egen organisation for hovedaktionærsselskabets eksport til Sverige og Finland. Interessentskabet blev dog undergivet beskatning i Schweiz. De danske skattemyndigheder anerkendte imidlertid ikke konstruktionen, men beskattede det danske selskab og hovedaktionæren for de i Schweiz indtægtsførte indtægter, uden at der kunne ske lempelse i den danske beskatning for schweiziske skatter. Hovedaktionæren indgik derfor forlig med skattemyndighederne og efterbetalte betydelige skattebeløb og vedtog betydelige skattebøder. Hovedaktionæren og dennes selskab rejste derfor et erstatningskrav mod det revisorfirma, hvori revisor var ansvarlig deltager, på i alt 1.992.370 kr., opgjort som den i Schweiz betalte skat: 1.158.307 kr., personlig bøde og bøde til det danske selskab: 700.000 kr. samt advokatudgifter i forbindelse med efterbetalingsagen: 134.063 kr.

Vestre Landsret pålagde revisorfirmaet et erstatningsansvar på ca. 1,2 mio. kr. Landsretten lagde til grund, at revisoren havde virket som rådgiver for såvel hovedaktionæren som dennes selskab ved etableringen af interessentskabet, og at hovedaktionæren havde krævet, at etableringen ikke tilsigtede »opnåelse af skattefordele ved omgåelse af den danske skattelovgivning«. Med henvisning til den såkaldte Havnemølle-dom (UFR 1960.535 HD) udtalte retten, at revisor burde have gjort opmærksom på de særlige problemer, en udskillelse af en driftsaktivitet indebar, navnlig når udskillelsen skete i udlandet.

Endvidere lagde retten vægt på, at revisor havde haft nøje kendskab til interessentskabets drift og derfor burde have meddelt, at den blotte fakturering ikke eliminerede skattepligten i Danmark.

Revisorfirmaet blev derfor dømt til at erstatte de i Schweiz betalte skatter og halvdelen af hovedaktionærens udgifter til advokatbistand, i alt 1.225.338 kr. Hovedaktionærens bøde og den anden halvdel af advokathonoraret, som skønmæssigt blev anset at dække advokatbistand i forbindelse hermed, blev ikke medtaget i erstatningsopgørelsen, idet hovedaktionæren som forudsætning for bødevedtagelsen havde erkendt at have udvist grov uagtsomhed og dermed egen skyld af en sådan grovhed som efter almindelige egen-skyldsregler vil medføre bortfald af erstatningsansvaret. Dommen er anket til Højesteret. Se også HD i UfR 1986.662.

Som det vil forstås, forudsætter dommen, at rådgiveren også kan blive ansvarlig for klientens bødeansvar, jfr. herved også UfR 1922.921, 1924.56 HD, sml. 1986.662 HD. Dette ansvar forekommer mig dog betænkeligt, medmindre der intet kan bebrejdes klienten, fordi han er gået ud fra, at rådgiveren ville holde sig strengt til skattereglerne.

Vor skattelovgivning er som anført i indledningen præget af en betydelig udviklethed og uoverskuelighed. Lovstoffet er svulmet voldsomt op og en stor mængde regler giver, ikke mindst når de sammenholdes med andre regler, anledning til fortolkningstvív. Dette medfører, at den for ansvaret fundamentale sondring mellem klare og tvívsomme retsregler ofte bliver diffus. Som anført i det foregående bør der ikke pålægges ansvar, hvis der kan rejses rimelig tvív om skattereglens fortolkning. Men selv om den ikke giver anledning til fortolkningstvív, kan der være tilfælde, hvor ansvaret kan forekomme diskutabelt. Som et eksempel vil jeg nævne et tilfælde, hentet fra Advokatbladets rubrik »Rævesaksen» som p.t. er under påkendelse:

En forretningsmand købte i 1975 en erhvervsjendom, hvori han indrettede en forretning i selskabsform; selskabet betalte husleje til forretningsmanden, og i 1979 foretoges en omfattende om- og tilbygning på ejendommen. Momsen til håndværkerne udgjorde kr. 250.000,00, som forretningsmanden, der var bygherre og personligt momsregistreret, trak fra.

I 1982 solgte forretningsmanden hele ejendommen til en bank. Banker er imidlertid ikke momspligtige og kan derfor ikke videreføre en afskrivning af en sælgers momsforpligtelse. Herved udløstes en momsreguleringsforpligtelse efter Momslovens § 16 jfr. lov-bekendtgørelse nr. 312 af 16. 5. 1978 § 2, og forretningsmanden måtte herefter tilbagebetale det fratrukne momsbeløb med kr. 166.000,00.

Under salgsforhandlingerne var forretningsmanden bistået af en advokat og en statsautoriseret revisor. Ingen af de pågældende rådgivere bragte momsproblemet frem under forhandlingerne. Forretningsmanden har derfor nu rejst et erstatningskrav overfor revisor og advokat for manglende rådgivning på dette punkt.

I diskussionen i »Advokaten» 1982 om undladt skattetænkning foreslog jeg, at Advokatrådet udarbejdede checklister over de juridiske faldgruber. Efter at jeg har læst Advokatens rubrik »Rævesaksen» i den efterfølgende tid om faldgruberne i skattelovgivningen, er jeg kommet stærkt i tvivl om, hvorvidt noget sådant overhovedet er muligt.

Danske Lov omfattede praktisk talt hele retssystemet: Strafferet, proces, formueret, ejendomsret, erstatningsret, landboret, kirkeret o.s.v. Alligevel klarede den opgaven ved hjælp af ca. 2.000 lovparagraffer. I de 300 år, der siden er forløbet, er lovmaskineriet taget til i et voldsomt omfang. Tager man et eksemplar af Lovtidende fra de senere år og optæller antallet af paragraffer, når man til det næsten utrolige tal af ca. 12.000 som årsproduktion. Lad så være, at nogle af disse lovparagraffer er gengangere fra tidligere love. Tallet er alligevel formidabelt, og jeg vil tilføje: Helt uacceptabelt. Man skulle tro, at vore lovgivere går ud fra, at jo flere love et land har, desto bedre er det for dette land. Ganske vist siges det i fortalen til Jyske Lov, at »Med Lov skal man Land bygge», men denne prægnante sentens må formodes mere at have taget sigte på kvaliteten end på kvantiteten. Nu er næsten alt, hvad vi møder mellem vugge og grav, gennemtrængt af paragraffer. Det giver jurister nok at bestille, men alligevel vil jeg som jurist advare mod denne udvikling. I det lange løb kan den nedbryde respekten for lovgivningens gyldighed, og så visner retsidéen i det samfund.

På det foreliggende område om rådgiverens ansvar for ukendskab til lovstoffet, rejser det spørgsmålet, om rådgiveren altid bør være ansvarlig for sit ukendskab? I denne forbindelse bør nævnes den nye (fællesnordiske) lempelsesregel, som hos os er indføjet i Erstatningsansvarsloven, 1984 (EAL), § 24, hvorefter:

»Erstatningsansvar kan nedsættes eller bortfalde, når ansvaret vil virke urimeligt tyngende for den erstatningsansvarlige, eller når ganske særlige omstændigheder i øvrigt gør det rimeligt. Ved afgørelsen skal der tages hensyn til skadens størrelse, ansvarets beskaffenhed, skadevolderens forhold, skadelidtes interesse, foreliggende forsikringer samt omstændighederne i øvrigt».

Reglen gælder alt erstatningsansvar, altså ansvar både efter culpereglen og efter strengere ansvarsregler; også erstatningsansvaret i kontraktsforhold falder ind under reglen.

Men som det vil forstås er der tale om en snæver undtagelsesregel en slags »sikkerhedsventil» på erstatningsansvaret. Den bør dog kunne anvendes ved rådgivningsansvaret, når ansvaret vil virke urimeligt tyngende, f.eks. hvis ansvaret langt overstiger ansvarsforsikringens maksimum, og den udviste

culpa er relativt beskednen eller f.eks. ved rådgiverens ansvar for en fuldmægtig i henhold til DL 3-19-2. Endvidere er der mulighed for at anvende den, selv om ansvaret ikke vil virke urimeligt tyngende, »når ganske særlige omstændigheder i øvrigt gør det rimeligt».

Om den særlige lempelsesregel i Aktieselskabslovens § 143 se ndf. C.

Men selv om man ikke finder, at betingelserne for at lempe ansvaret efter EAL § 24 er opfyldt, må man rejse spørgsmålet, om ikke selve ansvarsnormen er for streng, når det f.eks. drejer sig om skatte- og afgiftslovgivningen.

Spørgsmålet er vanskeligt, men for mig at se, bør der være mulighed for at gøre modifikationer. Endnu for en 20—30 år siden, kunne en dygtig rådgiver normalt finde ud af, hvilke uomtvistelige retsregler, der var gældende vedrørende et skattespørgsmål, og han kunne ligeledes angive, hvor der kunne rejses tvivl om retstilstanden, altså tilfælde, hvor tvivlen først kunne afklares ved en retsafgørelse. Men sådan er det ikke længere.

Som pointeret i det foregående vil løsningen af et skattespørgsmål ofte kræve et betydeligt arbejde alene med hensyn til kildesøgningen. Juristforbundets skattelovsamling er på næsten 1300 sider, og da lovstoffet ændres i stadigt stigende tempo, vil der let opstå usikkerhed med hensyn til, om reglen er ændret. Hertil kommer så fortolkningsproblemet, der ofte vil kræve indgående studier af retspraksis (Landsskatterettens og de almindelige domstoles praksis), administrative afgørelser, som for eksempel Ligningsdirektoratets, etc., der endog ofte må søges i mange forskellige trykte og utrykte kilder. Det er tænkeligt, at den pågældende relevante regel efter en sådan indgående undersøgelse fremstår som en klar retsregel, men er det dermed givet, at rådgiveren eo ipso skal være ansvarlig?

Det må derfor overvejes, om rådgiveren ikke bør være ansvarsfri, når fejlen skyldtes ukendskab til specielle, især nye lovbestemmelser, og navnlig når de er »gemt» hen i et lovkompleks, hvor man ikke ville forvente en bestemmelse om det pågældende forhold: En ikke sjælden foreteelse nu om dage, og som derfor selv for den omhyggelige og samvittighedsfulde rådgiver indeholder et ubehageligt »overraskelsesmoment». Altså regler, som man ikke med rimelighed kan forlange, at rådgiveren bør være bekendt med.

Synsmåden lyder særdeles provokerende. Vort retssystem bygger jo stadig — selv for almindelige borgere — på den gamle sentens: Ignorantia juris semper nocet. Hvorledes kan man så foreslå modifikationer i sentensen, når talen er om en sagkyndig rådgiver?

Jeg gør det imidlertid alligevel. For det er ikke mere rimeligt af statsmagten at hævde grundsætningen uden modifikationer, når den selv har

skabt en lovjungle. Jeg skal ikke beskæftige mig med de sociologiske årsager til, at vi er endt i et lovkaos, men kun konstatere, at det er vi.

Det kan selvsagt anføres, at den foreslåede undtagelsesregel kan være vanskelig at håndtere i retspraksis. Men det er der så mange andre regler der er, uden at domstolene kan unddrage sig at anvende dem. Og for mig at se, forekommer reglen i nutidens kaotiske skattelovgivning som en rimelig modifikation i ansvaret. Man kunne også henvise til Straffelovens § 84, stk. 1, nr. 3, hvorefter straffen kan nedsættes, »når gerningsmanden har handlet i undskyldelig uvidenhed om eller undskyldelig misforståelse af retsregler, der forbyder eller påbyder handlingens foretagelse«. Bestemmelsen, som dog ikke synes at have haft større indflydelse i skattestraffesager, bør også have en civilretlig pendant.

Man kan indvende, at en sådan undtagelse undergraver tilliden til revisor- og advokatstanden. Den burde snarere undergrave tilliden til lovgivningen.

Reglen har da også nogen støtte i enkelte domme. Man kan nævne UfR 1947.676 og 1977.50 HD. Den seneste højesteretsdom findes i UfR 1985.589, som vil blive omtalt i forbindelse med spørgsmålet om undladt skattetænkning, hvor jeg også vil rejse spørgsmålet, om den foreslåede undtagelsesregel er vidtgående nok.

Henvisning til, at skatterådgiveren kan tage det afslappet, fordi han normalt vil have en ansvarsforsikring, er ikke noget særligt overbevisende argument, dels fordi rådgiveren som regel er undergivet en væsentlig selvrisko og maksima, og dels at tarifieringen kan blive influeret af skadesforløbet. De allerede gældende tariffer er særdeles tyngende.

B. Ansvar for »undladt skattetænkning»

Det foreliggende ansvarsproblem er navnlig blevet rejst i forbindelse med advokatansvaret og fremkommer på den måde, at advokaten af en klient bliver anmodet om at ordne den juridiske side af en sag, for eksempel en separationssag. Spørgsmålet er så, om advokaten på eget initiativ skal tage sagens skattemæssige aspekter op og prøve at gennemføre sagen på en sådan måde, at klienten slipper billigst muligt i skat. Der foreligger således ikke en direkte anmodning til advokaten om at anvise en skattebillig løsning, men snarere om en slags serviceydelse, der skal dækkes af det sædvanlige takstmæssige salær for den pågældende sags juridiske gennemførelse. Denne forskel i rådgivningssituationen bør efter min opfattelse spille en ikke uvæsentlig rolle ved bedømmelsen af ansvaret.

Men hvad enten rådgiveren er blevet direkte spurgt om han kan anvise en »skattebillig« ordning, eller om han pålægges en pligt til selv at tage spørgsmålet op, indeholder denne form for skatterådgivning overordentlig vanskelige problemer, ikke mindst fordi transaktioner, som har til formål at slippe billigst muligt i skat, ofte indebærer fare for at blive tilsidesat som omgåelse — ja de kan i værste fald føre til et betydeligt strafansvar både for klienten og rådgiveren.

Men der kan også opstå andre problemer ved den slags skatterådgivning som for eksempel etiske problemer. Disse skal søges belyst i forbindelse med de seneste retsafgørelser om spørgsmålet.

Spørgsmålet havde i lang tid indtaget en temmelig beskedent plads i litteraturen om advokatansvaret, indtil der kom en Østre landsrets dom af marts 1981, som blev trykt i Advokaten i 1982. Her gav den i samme årgang af bladet stødet til en større debat.

Sagen drejede sig om følgende tilfælde (navnene på de implicerede personer er ændret til fiktive):

Fru Vibe Hald rettede i oktober 1976 henvendelse til advokat Flink om at yde hende bistand under en sag om separation fra hendes ægtefælle Valdemar Hansen. Advokat Flink gennemførte separationsagen, og der blev afsagt separationsdom den 17. februar 1977.

Men allerede inden separationen havde ægtefællerne drøftet den kommende bodeling med advokat Flink. Det blev nævnt, at manden havde en landbrugsejendom, som skulle sælges, og at ægtefællerne var enige om at dele salgsprovenuet lige. Flink sagde, at de skulle holde ejendommen uden for bodelingen, som Flink i øvrigt skulle ordne efter separationen. Ejendommen blev solgt den 10. januar 1977 uden bistand af Flink, idet det var en anden advokat som sammen med en ejendomsmægler ordnede ejendoms-salget og tinglysningen.

Advokat Flink konciperede efter separationen en aftale om bodelingen, som begge ægtefæller underskrev den 30. marts 1977. I aftalen anføres det blandt andet:

»I bodelingen er ikke indgået provenu ved salg af landbrugsejendommen i Slaglille, idet den berigtigende advokat har fremsendt halvdelen af udbetalingen og værdipapirerne til hver af parterne. . . »

Flink beregnede sig et salær på 700 kr. for bistanden med bodelingen, og heraf blev de 250 kr. betalt af Valdemar Hansen.

Ægtefællerne anlagde senere sag mod advokat Flink, idet de gjorde gældende, at der var påført dem et tab på 20.300 kr. fordi salget af landbrugsejendommen ikke var blevet udsat til efter separationen og her gennem-

ført efter en lighedeling af ejendommen på skiftet ved udlæg af en halvdel til hver af ægtefællerne. Var dette sket, ville der ikke være blevet pålagt dem særlig indkomstskat i anledning af salget, og dette tab måtte advokat Flink være ansvarlig for, fordi han ikke havde tilrådet ægtefællerne at gennemføre bodelingen vedrørende ejendommen på denne måde.

Flink påstod frifindelse og anførte navnlig, at han intet havde haft at gøre med salget af landbrugsejendommen og ikke havde haft nogen anledning til at tage sig heraf. Forud for separationen repræsenterede han kun sagsøgeren Vibe Hald og måtte gå ud fra, at den fornødne vejledning af Valdemar Hansen blev ydet af 1) ejendomsmægleren, af 2) Valdemar Hansens egen advokat eller 3) af den berigtigende advokat.

Byretten afsagde følgende dom:

»Retten finder det ikke godtgjort, at der af ejendomsmægler Dal er givet sagsøgerne urigtig vejledning om det mest hensigtsmæssige tidspunkt for salget af ejendommen. Det lyder således rimeligt, at salget blev udsat til efter 1. januar 1977 for at opnå større fradrag ved beregningen af den særlige indkomstskat, medens det derimod må henstå som særdeles tvivlsomt, om det havde været fornuftigt at udskyde salget til efter bodelingen. I 1977 indgik ingen forpagtningsafgift, og besparelsen ved at blive fri for ejendommens driftsudgifter fra en tidligere overtagelsesdag sammenlagt med indtægten fra salgsprovenuet kan meget vel have oversteget den særlige indkomstskat rent bortset fra, at retten ikke kan bedømme, om det rent handelsmæssigt var forsvarligt at foreslå en sådan yderligere udskydelse af salget.

Retten finder i øvrigt ikke i det fremkomne støtte for, at advokat Flink har haft anledning til at rådgive sagsøgerne med hensyn til salget og allerede af denne grund må sagsøges frifindelse påstand følges».

Byretten fandt altså, at der ikke var dokumenteret noget tab, men mente for øvrigt, at advokaten slet ikke i den pågældende situation havde haft nogen rådgivningspligt vedrørende skattespørgsmålet.

I Østre landsrets dom hed det imidlertid:

»Af en af Advokatrådet afgivet erklæring fremgår det blandt andet:

»Rådet skal herefter udtale, at en advokat, der bistår den ene eller begge ægtefæller med deling af fællesboet, uden særlig opfordring bør foretage undersøgelse af de skattemæssige konsekvenser af et påtænkt salg af boets aktiver og bør oplyse klienten om muligheden for at formindske særlig indkomstskat ved at udlægge aktiver med halvdelen til hver ægtefælle efter separationen og foretage salget derefter».

Herefter siges det i dommen: »Det er for landsretten oplyst, at forsøg

på at opnå tilbagebetaling af det omhandlede skattebeløb fra skattevæsenet har været forgæves.

Spørgsmålet om særlig indkomstskat ved salg af et fællesboaktiv på et tidspunkt, hvor ægtefæller ligger i separationsforhandlinger, må også under hensyn til den rette opgørelse af boet — anses for så væsentligt, at en advokat, der bistår den ene af parterne under bodelingen, i boets interesse har pligt til at gøre opmærksom herpå, uanset om han, som i dette tilfælde, har fået oplysning om, at salget ordnes på anden vis. Idet det må lægges til grund, at der som anført af appellanterne, forelå rimelige muligheder for at tilvejebringe de fornødne formaliteter for at undgå skattepligt, findes advokat Flink ved sin undladelse på en til erstatning forpligtende måde at have medvirket til, at der er opstået et tab for boet. Dette tab må begge ægtefæller være berettiget til at kræve erstattet. Idet erstatningen af de indstævnte anførte grunde ikke findes fuldt ud at kunne fastsættes til et beløb, svarende til det pålignede skattebeløb, findes erstatningen skønsmæssigt at burde ansættes til 10.000 kr».

Hvad angår revisorer, anlægger vore domstole lignende synspunkter, se Tidsskrift for Skatteret 1986.398 f (kommenteret af I. A. Strobel), men som oftest ifalder revisoren erstatningsansvar, fordi han ikke har advaret mod farerne for, at skattevæsenet ikke vil godkende en disposition eller forretningsgang, se blandt andet VLD af 20. juni 1986, refereret ovenfor og UfR 1986.662 HD (landsrettens dom).

Den ovenfor refererede Østre landsretsdom fra 1981 er blevet fulgt op af en Vestre landsretsdom af 7. marts 1983, refereret af Georg Lett i Revision og Regnskabsvæsen 1986.253 f:

I sagen afgik en gårdejer ved døden den 31. december 1976, efterladende kone og fem myndige børn. Den 10. januar 1977 købte hun et lille hus, og den 21. januar 1977 solgte hun landbrugsejendommen. Den 2. februar 1977 var arvingerne til møde i skiftemødet, hvorefter boet blev udleveret til hendsiden i uskiftet bo.

I forbindelse med salget af landbrugsejendommen havde beregningen af den særlige indkomstskat voldt knuder, fordi ejendommen var blevet til i forbindelse med en jordfordelingssag, hvilket gav problemer i forbindelse med beregning af anskaffelsessummen. Ejendomsmægleren havde med forbehold skønnet den særlige indkomstskat. Sluttedlen var derfor blevet betinget af godkendelse af advokat og landboforening. Der var under sagen en del usikkerhed med hensyn til, hvad der egentlig var blevet oplyst om størrelsen af den særlige indkomstskat, fordi de ikke havde vejledt om muligheden for helt at undgå den særlige indkomstskat. Ejendomsmægleren blev frifundet, blandt andet fordi det ikke blev anset for at være hans pligt at rådgive om særlig indkomstskat. Landboforeningen og advokaten blev både ved underret og landsret dømt til in solidum at betale 30.000 kr., der skulle fordeles ligeligt imellem dem i det indbyrdes forhold. Det

lagdes til grund i underretsdommen og landsretsdommen, at både landboforeningen og advokaten havde pligt til at vejlede om den særlige indkomstskat.

I landsrettens præmisser hedder det blandt andet:

»I betragtning af, at salget af landbrugsejendommen fandt sted i umiddelbar forbindelse med appellantens ægtefælles død, at slutsedlen var betinget af såvel landboforeningens som advokatens godkendelse, og at spørgsmålet om særlig indkomstskat for disse måtte fremstå som det væsentligste problem i forbindelse med handelen, findes disse indstævnte ved ikke at have rådgivet appellanten om virkningerne med hensyn til særlig indkomstskat ved foretagelse af skifte på ansvarspådragende måde at have tilsidesat deres pligter som henholdsvis advokat og regnskabskonsulent. . . . Opgørelse af det tab, der er påført enken, findes at være behæftet med betydelig usikkerhed. Den af enken opgjorte skattebesparelse forudsætter en fremgangsmåde i forbindelse med skiftet, der — i hvert fald på daværende tidspunkt — ikke kunne anses for almindelig kendt og anvendt, og det er usikkert, hvor stor en skattebesparelse et skifte med en anden valgt fremgangsmåde kunne have medført. Blandt andet under hensyn hertil og i øvrigt af de i dommen i så henseende anførte grunde tiltrædes det, at erstatningen er fastsat skønsmæssigt som sket».

Både i 1981- og 1983-dommen var der involveret salg af en fast ejendom. I salærtaksterne *for advokater* omfatter salæret for berigtigelsen af en ejendomshandel blandt andet: »Sædvanlig rådgivning om handelen og dens skattemæssige konsekvenser». Her er skatterådgivning altså ligefrem gjort til en pligt for advokaten. Men hvad denne rådgivning skal omfatte er tvivlsomt. Det må blandt andet afhænge af de konkrete omstændigheder, for eksempel om det drejer sig om en bolig, en forretningsejendom eller en landejendom og så videre. Der må også tages hensyn til, at handelen normalt er afsluttet på dette stadium, hvor skødet skal skrives. Advokatrådet synes at ville pålægge advokaterne temmelig vidtgående pligter her, jævnfør udtalelsen i 1981-dommen og nedenfor.

Både dommenes og Advokatrådets indstilling synes at være den, at ikke alene bør advokat og revisor som almindelig regel altid rejse de skattespørgsmål, som en ekspedition kan give anledning til. Nej, rådgiverne bør også samtidig udtænke den fremgangsmåde, som giver det lavest mulige skatte-tilsvar.

De to domme er i nogen grad blevet modificerede ved højesteretsdommen refereret i UfR 1985.489, men rækkevidden af dommen må anses for temmelig tvivlsom. Sagen drejede sig om følgende:

En advokat A fik i november 1978 henvendelse fra to søstre B og C, der mødte med en revisor, om at bistå dem med behandling af boet efter deres moder. Boets væsentligste aktiv var en landbrugsejendom, som B skulle overtage den 31. december 1978 på i forvejen aftalte vilkår. A udfærdigede straks skøde til B, medens skæringsdagen for boopgørelsen fastsattes til 15 måneders-dagen den 17. september 1979. Ejendomsudlægget blev herefter beskattet i boet. En anden revisor udarbejdede senere en redegørelse, som viste, at den pålignede skat kunne have været undgået, hvis A havde ladet B og C succedere i afdødes skattemæssige stilling hver for halvdel og derefter ladet C overdrage sin halvdel til B. Herefter anlagde C sag mod A med påstand om erstatning for mangelfuld rådgivning ved ikke at have givet oplysning om denne mulighed. Påstand: 32.000 kr. Byretten idømte en erstatning, som skønsmæssigt blev ansat til 20.000 kr. Landsretten og Højesteret frifandt imidlertid advokaten.

Der var også under denne sag indhentet en udtalelse fra Advokatrådet:

1. Er en advokat, der bistår arvinger i forbindelse med et privat skifte, forpligtet til at foretage selvstændig rådgivning om de skattemæssige konsekvenser af udlæg af boets aktiver med og uden succession, når det lægges til grund, at sådan rådgivning allerede er givet af arvingernes revisor?

Svar: Ja.

2. Gør det nogen forskel, om den i spørgsmål 1 nævnte revisor er

- a) statsautoriseret,
- b) registreret revisor eller
- c) en anden revisor?

Svar: Nej, idet advokaten bør foretage en selvstændig rådgivning.

3. Bør en advokat ved tilrettelæggelsen af behandlingen af et dødsbo udelukkende tage hensyn til skattemæssige overvejelser, således at boets arvingers skattetilsvaret begrænses mest muligt?

Svar: Nej, ikke altid, idet der kan foreligge andre relevante hensyn end de skattemæssige.

4. I tilslutning til spørgsmål 3 bedes Advokatrådet oplyse, om det altid er en fejl at anbefale udlæg uden succession, såfremt det for boet medfører et større skattetilsvaret end udlæg med succession.

Svar: Som 3.

5. Er advokaten forpligtet til i forbindelse med sin rådgivning og behandlingen af boet at anbefale transaktioner, hvis eneste formål er at formindske skattetilsvaret, såsom udlæg af aktiver til personer, som ikke er interesseret i at erhverve disse, men blot skal videretransportere dem?

Svar: Advokaten bør oplyse om mulighederne for at formindske eller undgå særlig indkomstskat.

Fra advokatens side blev det for det første gjort gældende, at han ikke havde selvstændig pligt til at rådgive, når klienten i forvejen var rådgivet af revisor. Ligesom Advokatrådet afviste Højesteret dette synspunkt.

For det andet blev det gjort gældende, at den anviste løsning ikke var skattemæssig holdbar. Synspunktet var, at den søster, som ikke skulle have ejendommen, kun kunne være tryk ved løsningen, hvis hun på forhånd havde sikkerhed for, at den anden søster ville erhverve denne på forud aftalte vilkår. I landsretten forklarede hun ganske enkelt, at hun ikke havde økonomisk mulighed for at overtage halvdelen af ejendommen. Hvis der imidlertid forudgående var indgået en aftale mellem søstre — mundtlig eller skriftlig — hvorefter halvparten skulle videreoverdrages til den anden søster på forud fastsatte vilkår og i øvrigt således, at denne søster blev friholdt for alle økonomiske virkninger og risici ved ejerskabet, ville dette udlæg ikke have andre virkninger for denne søster end de skattemæssige. Efter skattepraksis ville dette udlæg herefter ikke have nogen skattemæssig gyldighed.

For det tredje gjordes det gældende, at en advokat ikke kunne ifalde ansvar ved at undlade rådgivning om en ordning, der lå så tæt på kanten af det lovlige.

Landsrettens præmisser var følgende:

»Ved valget af beskatningsform lå det klart, at det var indstævntes søster, der skulle have ejendommen udlagt, og et forudgående udlæg af halvdelen af ejendommen til indstævnte med efterfølgende overdragelse af denne halvdel til søsteren ville alene have været begrundet i skattemæssige overvejelser. Landsretten finder det ikke nødvendigt at tage stilling til, om en disposition af denne karakter kunne få de tilsigtede skattemæssige virkninger, eller om den som af appellanten anført måtte tilsidesættes. Selv om dispositionen skattemæssigt kunne opretholdes, findes det efter dispositionens karakter ikke at burde medføre erstatningsansvar for appellanten, at han undlod at give oplysning om den nævnte fremgangsmåde».

Dommen blev stadfæstet af Højesteret, men med ændrede præmisser:

»Indstævnte bistod arvingerne med behandlingen af det privatskiftede bo og havde derfor en selvstændig pligt til at rådgive dem om den fremgangsmåde med hensyn til udlæg af landbrugsejendommen, som måtte være den fordelagtigste, herunder i skattemæssig henseende. Den i statsautoriseret revisor Bent Madsens skrivelse af 4. juli 1980 gengivne beretning, der ligger til grund for appellants krav, forudsatte imidlertid anvendelse af en fremgangsmåde ved appellants søsters erhvervelse af ejendommen, som ikke

naturligt kunne udledes af reglerne i Kildeskatteloven om beskatning af dødsboer sammenholdt med reglerne i den dagældende Lov om særlig indkomstskat vedrørende beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Denne fremgangsmåde kan heller ikke i øvrigt antages at have været således kendt på daværende tidspunkt, at oplysning herom måtte gives for at opfylde kravet om korrekt og fyldestgørende rådgivning. Under disse omstændigheder findes der ikke at være grundlag for at pålægge indstævnte erstatningsansvar, og dommen vil derfor være at stadfæste».

Som det vil ses, knytter hverken Landsretten, Højesteret eller Advokatrådet advokatens pligt til at rådgive om den skatteretlige stilling til den ovenfor gengivne regel i salærtaksterne om berigtigelse af ejendomshandler, men til ordningen af et dødsbo. Det må også være en følge af reglerne om dødsbobeskatningen, at advokaten bør søge forskellige forhold afklaret under bobehandlingen, som har skattemæssige aspekter: Skal man for eksempel lade et aktiv beskattes i boet eller bør en eller flere arvinger succedere i boets og afdødes skattemæssige stilling? Svaret er ofte vanskeligt at give. Det afhænger blandt andet af, om arvingerne kan blive enige om aktivets udlægsværdi; om det er hensigten hurtigt at realisere aktivet efter bobehandlingen. Hvordan er boets likviditet? O.s.v. Men selv om problemerne kan være vanskelige at ordne, og ofte vil kræve en del diplomati fra advokatens side, er beskatningsreglerne nogenlunde klare. Det er først, når der fokuseres på særlige, mere indviklede transaktioner, som giver muligheder for at gøre skattetilsvaret mindre end »normalt«, at der opstår de problemer, som de anførte domme beskæftiger sig med.

Som det fremgår af den sidste dom, tager Højesteret sit udgangspunkt i, at advokaten under behandlingen af et dødsbo har en selvstændig pligt til at rådgive om den skattemæssige billigste fremgangsmåde. Men efter præmisserne gælder dette dog ikke, hvis fremgangsmåden er vanskelig at finde frem til som følge af skattelovgivningens indviklethed, medmindre fremgangsmåden er almindelig kendt i advokat- og revisorkredse. På dette punkt harmonerer dommen med den ovenfor under A foreslåede undtagelsesregel. Derimod går Højesteret ikke direkte ind på spørgsmålet, om den omhandlede fremgangsmåde ville blive godkendt af skattemyndighederne. Landsretten strejfer spørgsmålet, men vil ikke tage stilling til det, og fastslår blot, at der efter dispositionens karakter ikke bør være noget erstatningsansvar. Hvad der nærmere ligger heri, kan man kun gætte på. Højesteret synes derimod at gå ud fra, at dispositionen ville have været lovlig. Thi havde Højesteret anset den for ulovlig, måtte dommen have afvist erstatningspligten under henvisning hertil.

Men selv om det må antages, at Højesteret anså ordningen for lovlig, drejer det sig dog om et så omtvisteligt spørgsmål, at det er umuligt for en advokat eller en revisor på forhånd at fastslå, at myndighederne vil godkende ordningen. Det er et tvivlsomt retsspørgsmål, som først endeligt kan opklares ved en afgørelse af myndighederne.

Kommer revisoren eller advokaten på eget initiativ ind på spørgsmålet om betimeligheden af at anvende fremgangsmåden, må disse rådgivere sikkert være berettiget til efter bedste skøn at tilråde eller fraråde klienten at indgå dispositionen. Tilråder de dispositionen, bør advokaten og revisoren dog informere klienten om den retlige tvivl og dermed om risikoen ved den pågældende disposition og formentlig bør de også informere klienten om muligheden for at få bindende forhåndsbesked fra skattemyndighederne i henhold til loven (143) af 13. april 1983. Og revisoren eller advokaten bør ikke medvirke, hvis de føler risiko for at skattemyndighederne vil anse transaktionen for en »skattefidus» med hvad deraf følger. Og de bør være ansvarsfri, hvis de nægter at medvirke.

I de nævnte domme drejer det sig derimod om rådgivernes pligt til at tage initiativet og nævne de mulige fremgangsmåder, som kan føre til et lavere skattetilsvare for klienten, og så enten anbefale den eller advare mod den.

I Østre Landsretsdommen fra 1981 (refereret ovenfor) ville skattemyndighederne formentlig have betragtet transaktionen som en omgåelse, hvis man allerede inden boets afslutning havde underskrevet en slutseddel, men hvor berigtigelsen af handelen blev udsat til efter boets afslutning. Men der er også andre hensyn at tage. Hvordan er advokatens eller revisors stilling, hvis det senere viser sig, at ejendommen er svær at sælge (faldende konjunkturer)? Eller hvis en af ægtefællerne eller arvingerne senere modsætter sig salg, fordi han ikke synes, at det opnåede tilbud er fordelagtigt nok, o.s.v. Også uden for bobeskatningen kan der opstå tilsvarende problemer.

Havde advokaten fulgt dommens anvisning, burde han af forsigtighedshensyn samtidig have forlangt klienternes skriftlige indforståelse med, at advokaten skal være ansvarsfri, hvis (1) ejendommen ikke senere kan sælges til den forudsatte pris, (2) at der ikke senere opstår uenighed om salgsbetingelserne, og (3) at skattemyndighederne ikke tilsidesætter fremgangsmåden som omgåelse eller lignende. Nu er ansvarsfraskrivelse for fagkyndig assistance ikke pyntelige — ja, undertiden ugyldige — og det er forståeligt, at advokater og revisorer helst vil undgå dem. Derfor er det også bedst, at ansvarsfraskrivelse normalt er overflødige.

Mange skattemæssige ordninger, som tilsigter et lavere skattetilsvare, vil

være juridisk tvivlsomme og bør derfor normalt ikke kunne pådrage rådgiver ansvar over for klienten hvis for eksempel skattemyndighederne senere tilsidesætter dem som ugyldige, men risikoen for ansvarspådragelse vil være til stede, og ansvarsgrænsen er her svær at drage. På den anden side vil et strengt ansvar for manglende rådgivning om billigst mulig skat netop tvinge rådgiveren og revisoren til at balancere på lovens kant med risiko for påtale for skattefiduser af tvivlsom karakter.

Nutidens skattelovgivning er som sagt såre indviklet, og det er evident, at en fantasifuld advokat eller revisor vil kunne finde på mange formentlig lovlige skattetransaktioner, som kan spare skat. Men er det rimeligt, at mangel på en sådan fantasi skal være ansvarspådragende? Man bør snarere bebrejde myndighederne, at de har skabt en sådan skattejungle, og hvor myndighederne for at »redde ansigt» ofte vil forsøge at ramme transaktionerne ved hjælp af analogibetragtninger eller omgåelseshensigt eller som pro forma værk etc.

Nogle skatteregler forekommer mig direkte stødende, fordi de ligefrem indbyder til transaktioner, som udelukkende har til formål at undgå beskatning.

Dødsbøbeskatningen frembyder som sagt adskillige eksempler, men for at tage et simpelt eksempel, vil jeg nævne gaver fra forældre til børn. Hvis der er fuldstændigt fælleseje, kan forældrene kun tilsammen give 8.000 kr. skattefrit til hvert af børnene; ved fuldstændigt særeje: Hver 8.000 kr., altså 16.000 kr., og ved blandet fælles- og særeje i alt 24.000 kr. til hver.

Hvad skal den slags mærkværdige regler egentlig tjene til? Hertil kommer, at mange borgere endnu besidder rudimenter af hæderlighed, som vil afholde dem fra den slags ordninger. Man kan fristes til at spørge, om lovgivningen har opgivet at fremme almindelig hæderlighed i befolkningen. Den eneste fornuftige og moralske ordning ville være at give en regel, hvorefter hver forælder kunne give deres børn hver for eksempel 8.000 kr. skattefrit uden hensyn til om forældrene er gift, har formuefællesskab, særeje eller blandet fælles- og særeje.

I min bog »Advokatansvaret» har jeg sat spørgsmålstegn ved, om den evige jagt efter smarte skattefif virkelig kan siges at være i overensstemmelse med god advokatskik og det strenge hæderlighedskrav, som med rette må stilles til en advokat. Og det samme gælder revisorer.

I hvert fald bør en undladelse heraf ikke straks medføre erstatningsansvar. Og med lidt god vilje kan landsrettens præmisser til 1985-dommen bruges som støtte for dette synspunkt.

I denne forbindelse vil jeg gerne fremdrage et klassisk synspunkt inden

for erstatningsretten, som ikke har været inde i debatten om ansvaret for skatterådgivning. Jeg tænker herved på den betingelse, man i sin tid opstillede, nemlig at erstatningsansvaret er betinget af, at den skadede interesse skal være værdig til retsordenens beskyttelse. Her kommer der et etisk synspunkt ind i erstatningsreglen. Erstatningskravet bør ikke kunne opfattes som umoralsk — eller sagt med andre ord: Ikke alle interesser bør være værnet af erstatningsreglerne. Jeg er klar over, at jeg herved bevæger mig ind i et vanskeligt problem. Man har sagt, at der er intet umoralsk ved at forsøge at undgå skat, blot metoden er lovlig, eller som det er udtrykt: At hensigten med en aftale eller en anden disposition udelukkende er at undgå beskatning, gør den ikke i sig selv ulovlig. Dette synspunkt er nok rigtigt et langt stykke hen ad vejen. Men dansk retspraksis viser, at sådanne dispositioner kan tilsidesættes af myndighederne således, at der alligevel skal betales skat, idet man anser dispositionen for en »omgåelse« af skattereglerne. Man anvender en disposition, som ikke direkte falder ind under skattebestemmelsens ordlyd, i håb om at undgå skattepligten.

Jeg ser bort fra rene pro forma transaktioner, da disse ikke volder de helt store problemer, idet de selvsagt ikke er bindende for skattemyndighederne, når de ikke er bindende inter partes. Problemet er blot at afsløre, at der kun er tale om pro forma; hvilket naturligvis kan volde bevismæssige problemer.

Derimod er der betydelige problemer, hvis en disposition skal tilsidesættes ud fra synspunktet »omgåelse af skattelovgivningen».

Nu har dansk retsteori siden Julius Lassen og Ussing betegnet doktrinen om omgåelse af retsregler som et overflødigt rekvisit. Det, der er tale om, er i virkeligheden kun et spørgsmål om lovfortolkning, nærmere betegnet et spørgsmål om en udvidende fortolkning, af lovteksten — altså et spørgsmål om dens analogi — således at dispositionen føres ind under skattereglen, selv om den ikke rammes af ordlyden i loven. Heri ligger utvivlsomt den rigtige betragtning, at hensigten til at undgå skat ikke i sig selv er afgørende for, om dispositionen skal tilsidesættes. Betragtningen har dog været anvendt i flere tilfælde hos vore lavere retsinstanser, men Højesteret har derimod aldrig anvendt synspunktet; tværtimod har Højesteret sagt det modsatte i UfR 1975.788 (Glistrup-sagerne, refereret nedenfor).

I HD, UfR 1986.649, lagde en mindretalsudtalelse i landsretsdommen vægt på, at hovedformålet med de omhandlede aftaler var »at spare arveafgift«. Højesteret stadfæstede afgørelsen ved at henvise til de i »dommen anførte grunde«, men heri ligger næppe en stadfæstelse af mindretallets begrundelse. Se om dommen nedenfor.

Men bortset fra dette motivspørgsmål, er der mange eksempler på, at domstolene har tilsidesat en disposition, fordi man ikke ville godkende den i skattemæssig henseende, selv om den i øvrigt er fuldt bindende for den pågældende. Man slipper således ikke af med problemet. Man kalder det blot noget andet.

Den ovenfor nævnte HD fra 1986.649 kan tjene som eksempel: Ingeniør D udstedte til sin søn og sin datter to 15-årige gældsbreve på henholdsvis 1.500.000 kr. og 1.000.000 kr. at forrente og afdrage med halvårslige ydelser mod at disse påtog sig at betale livsvarige ydelser på henholdsvis 294.000 kr. og 196.000 kr. til D, der var 87 år, og hans hustru, der var 82 år. Restgælden var ved den længstlevendes død henholdsvis 1.370.000 kr. og 913.000 kr. Forskellen mellem gældsbrevenes pålydende ved udstedelsen og den kapitaliserede værdi af aftægtsydelse var blevet betalt kontant af børnene. Gældsbrevene var uopsigelige fra begge sider indtil udløb (15 år). For sønnens gældsbrev havde faderen givet fuld sikkerhed (håndpant i værdipapirer).

Da begge forældre var døde, blev der i boopgørelsen fratrukket den nævnte restgæld på gældsbrevene. Dette ville skattemyndighederne ikke godkende og forlangte arveafgiften beregnet uden fradrag af gældsbrevene.

I Østre Landsrets dom udtalte to dommere følgende:

»De af arveladeren ved gældsbrevsudstedelsen påtagne gældsforpligtelser over for de sagsøgte hidrører ikke fra et virkeligt ydet lån, og det findes henset til arveladerens og hans hustrus alder og økonomiske forhold uantageligt, at arrangementet med de samtidig oprettede aftægtskontrakter reelt har haft noget forsørgelsesformål. Der må derfor gives det sagsøgende ministerium medhold i, at restgælden ifølge de to gældsbreve vil være at medregne til de sagsøgte arv, jfr. arveafgiftslovens § 16».

Den tredje dommer udtalte:

»Under hensyn til de konkrete omstændigheder ved aftalernes indgåelse, herunder særlig ingeniør D og hustrus høje alder og økonomiske forhold samt de indkomst- og formueskatteretlige følger af aftalen, findes de sagsøgte ikke at have godtgjort, at aftalerne har haft andet hovedformål end at spare arveafgift. Med denne begrundelse stemmer denne dommer som flertallet».

Som nævnt stadfæstede Højesteret afgørelsen i henhold til »de i dommen anførte grunde».

Ordningen var konciperet af en revisor, og man kunne — lidt maliciøst — spørge, om han ville have pådraget sig ansvar, hvis han havde undladt at tilråde ordningen. Sammenlign for øvrigt UfR 1986.576 VLD. og ØLD af 3. 9. 1986 (11. afd. 196/1985, ref. i Skattepolitisk Oversigt 1987).

Jeg skal ikke fordybe mig i det terminologiske spørgsmål. Personligt mener jeg, at udtrykket »omgåelse» er ganske rammende, når blot man

præciserer, at omgåelseshensigten ikke er det afgørende moment. Men hvad er så det afgørende? Det skal jeg ikke fordybe mig i. Det er et stort og vanskeligt spørgsmål, som efter læsningen af en række domme hos mig efterlader et vist indtryk af tilfældighed eller måske endog vilkårlighed. Nogle transaktioner holder — andre ikke. Og står man overfor et nyt tilfælde, hvor omgåelsessynspunktet kan melde sig, er det mit indtryk, at selv den kyndigste skatteekspert vil kunne tage fejl med hensyn til, hvorledes skattemyndighederne og domstolene vil bedømme dispositionen.

Men rent bortset herfra kommer efter min opfattelse det tidligere nævnte etiske synspunkt ind i problemstillingen. Transaktioner, som indebærer mulighed for tilsidesættelse ud fra et omgåelsessynspunkt — eller hvad man nu vil kalde det — vil mange borgere stadig anse for en disposition med et præg af uhæderlighed. Dette vil også gælde for juridiske eller regnskabsmæssige rådgivere. Det ville derfor være urimeligt, hvis disse rådgivere skulle pålægges erstatningsansvar, dersom de undlader at tilråde eller fraråde sådanne omtvistelige transaktioner, selv om det senere måtte vise sig, at transaktionen ikke ville være blevet ramt. Og man bør sikkert indrømme rådgiverne en ret bred margin i henseende til bedømmelsen af, om der foreligger en risiko for, at en transaktion vil blive betragtet som et forsøg på at omgå en beskatningsregel.

Det forekommer mig klart, at tab forårsaget ved at undlade at tilråde diskutabile skatteordninger, bør anses for tab, som ikke er beskyttet af erstatningsreglerne. Bliver revisoren eller advokaten rådspurgt om et skatte-spørgsmål, bør de uden ængstelse kunne undlade at bringe tvivlsomme skatte-transaktioner på bane. Og så meget mere må de være fritaget for under deres rådgivning at komme ind på slige ordninger. Tiltrædes dette synspunkt, må det også være ligegyldigt, om rådgiveren har været opmærksom på muligheden for at undgå skat ved at foretage særlige posteringer eller anvende usædvanlige dispositioner.

Det kan være på sin plads afslutningsvis at nævne dommene over advokat Mogens Glistrup: Den afgørende civilretlige højesteretsdom er refereret i UfR 1975.788: Glistrup havde for at udnytte skattelovgivningens fradragsregler og forskellen mellem person- og selskabsbeskatningen opbygget et omfattende administrationssystem. Han havde stiftet mere end 2700 aktieselskaber og administrerede for et betydeligt antal klienter deres økonomiske anliggender, således at klienterne optog lån hos Glistrup og for låneprovenuet erhvervede aktieselskaber, som administreredes af Glistrup, og hvor han havde fået ubegrænset fuldmagt fra klienterne. Om de af en klient A ejede aktieselskaber var det blandt andet oplyst, at de bogførte dispositioner i det

væsentlige bestod i optagelse af lån hos og udlån til andre selskaber og personer, hvis anliggender også administreredes af Glistrup, således at der på tidspunkter valgt af Glistrup selv foretoges konteringer af lån og renter på selskabernes kontokort i Glistrups bogholderi. I øvrigt drev selskaberne ikke virksomhed af nogen art.

Mellem Glistrup og A var det aftalt, at A skulle optage et lån på 250.000 kr. til 18 % rente. A skulle af det årlige rentebeløb 45.000 kr. kun betale et mindre beløb, medens resten skulle udlignes ved Glistrups administration af A's aktierettigheder. Dette indebar, at A hvert år måtte optage nye lån, således at der for hans stadig voksende gæld stilledes sikkerhed i aktieselskaberne, som måtte anses for usælgelige udenfor systemet, og hvis indre værdi henstod som ganske usikker.

Retssagens spørgsmål var, om klienten kunne ophæve ordningen. I Højesterets præmisser siges det, at den omstændighed, at forretningsmæssige dispositioner udelukkende eller dog delvis har et skattemæssigt sigte, ikke i almindelighed medfører deres ugyldighed. Den trufne ordning — hvis nærmere karakter og fulde konsekvenser for A ikke kunne anses at have været klarlagt for ham — bestod imidlertid af et kompleks af dispositioner, hvilende på posteringer i Glistrups bogholderi uden nogen erhvervmæssig og økonomisk realitet. Denne ordning fandtes at være af en sådan beskaffenhed og at medføre så vidtgående og uoverskuelige konsekvenser for A langt ud i fremtiden, navnlig med hensyn til den stadigt voksende gældsbyrde, at han ikke kunne være forpligtet over for Glistrup af ordningen. I konsekvens heraf fandtes A berettiget til at få udleveret et af ham ved hans udtræden af ordningen til Glistrup udstedt pantebrev. Generalklausulen i Aftalelovens § 36 kunne sikkert også anvendes, men den var ikke gennemført på aftalernes tidspunkt.

Samtidig løb der en straffesag mod Glistrup for skattesvig. Den blev afgjort af Højesteret i 1983 (UfR 1983.705). Sagen drejede sig om de samme forhold som i den civile sag. De nævnte og lignende dispositioner blev opgivet til skattemyndighederne, hvorved Glistrup selv og klienterne opnåede eller forsøgte at opnå betydelige rentefradrag og fradrag for tab ved salg af aktier. Posteringerne ansås som nævnt for indholdsløse og oplysningerne herom til skattemyndighederne for urigtige. Glistrup fandtes at have handlet forsættigt og blev idømt 3 års fængsel, en bøde på 1 mill. kr. og mistede retten til at være advokat. Glistrup-sagen er nok unik, men den accentuerer efter min opfattelse, at domstolene bør være forsigtige med at idømme en skatterådgiver ansvar, fordi han kun har undladt at tilråde sin klient at gå ind i rene skattetransaktioner. Det ville efter min opfattelse være uheldigt,

hvis de privates kamp mod skattemyndighederne altid skal føres over på det erstatningsretlige plan med mulighed for at ramme en skatterådgiver, som har villet undgå ethvert skær af uhæderlighed eller ukorrekthed.

Det er også urealistisk at tro, at den enkelte revisor- eller advokathjerne kan rumme alt, hvad skattemyndighederne løbende finder på og have tilstrækkelig fantasi til at kombinere dette uhyre komplicerede lovstof, så klienterne altid slipper billigst muligt. Den af mig foreslåede regel om ansvarsfrihed for ukendskab med hensyn til udviklede specielle eller bortgemte retsregler bør her suppleres med en regel om *en indskrænkning af ansvaret til tilfælde, hvor skattebegrænsningen er 1) klart (utvivlsomt) lovlig og 2) almindelig kendt i skatterådgiverkredse, og som 3) undgår, at der senere opstår uenigheder mellem klienterne eller kan føre til tab på grund af konjunkturudviklingen*. Tiltrædes denne undtagelsesregel, måtte landsretsdommen fra 1981 have ført til frifindelse, allerede fordi betingelse 3) ikke var opfyldt. Men den kunne også have støttet sig på betingelse 1) og muligvis også 2). Højesteretsdommen i UfR 1985.489 frifandt under henvisning til 2), men dommen kunne og burde formentlig snarere have henvist til 1) og formentlig også til 3).

Indskrænkningen i ansvaret bør gælde, hvad enten rådgiverne er blevet direkte spurgt om skattereglerne, eller om skatterådgivningen må anses for en sædvanlig »service-forpligtelse» ved den pågældende rådgivning. Hvad angår det sidste, bør man nok være tilbageholdende med at fastslå en slig forpligtelse. Hvis for eksempel en klient anmoder advokaten om at udfærdige et testamente, hvor langt skal advokaten så gå i retning af at rådgive klienten med hensyn til andre skattemæssigt billigere generationsskifter?

Det er selvsagt vigtigt for advokatstanden, revisorstanden og andre skatterådgivere, at deres »serviceniveau» med hensyn til skatterådgivning ligger på et højt plan. Men det er efter min mening ikke rimeligt, at erstatningsansvaret skal drives til dets yderste grænse blot for at sikre klienterne, at de altid slipper billigst muligt i skat i alle situationer. Det er for smed at rette bager. Og smeden er her skattelovgivningen og dens udviklethed, som altid vil friste de mere robuste sjæle.

C. Andre erstatningsspørgsmål i forbindelse med skatterådgivning

De sædvanlige erstatningsretlige regler gælder selvsagt også for erstatningsansvaret for fejlagtig rådgivning, som for eksempel reglerne om årsags- og adækvansbetingelsen, tabets størrelse, skadelidtes medvirken, herunder

accept af risiko, solidarisk ansvar for flere skadevoldere, principalansvar (DL 3-19-2), ansvarsfraskrivelse etc. Der må herom henvises til den erstatningsretlige litteratur. Der skal dog knyttes nogle bemærkninger til enkelte af de nævnte ansvarsspørgsmål.

Hvad angår tabets størrelse, skal det bemærkes, at en fejlagtig oplysning om skattetilsvarets størrelse ikke nødvendigvis vil resultere i et tab. Har en revisor til eksempel beregnet indkomstskatten og formueskatten for en klient for lavt, vil denne fejl normalt ikke medføre et tab, da klienten skal betale det fulde beløb. Klienten kan naturligvis hævde, at havde han kendt det fulde beløb, ville han have foretaget en disposition, som kunne have bragt skatten ned, for eksempel ved at tegne en livrente, som giver fradrag for præmien, eller en skibsanpart. Men selv om klienten kan sandsynliggøre sin påstand, kan man dog ikke uden videre beregne tabet til det ved dispositionen sparede skattebeløb. Der må ses på, hvilke skattemæssige konsekvenser dispositionen senere vil få, når der sker udbetalinger fra forsikringen eller udbytte fra skibsanparten, som da kommer til beskatning; en efter omstændighederne ret indviklet beregning med flere usikkerhedsfaktorer. Drejer det sig om salg af et aktiv, hvor rådgiveren har beregnet beskatningen af salgssummen forkert, vil der normalt ikke kunne være tale om, at rådgiveren skal erstatte forskelsbeløbet. Skatten skulle jo betales under alle omstændigheder. Her kan klienten naturligvis igen påstå, at han ikke ville have solgt aktivet, hvis han havde kendt det nøjagtige skattetilsvaret. Kan klienten sandsynliggøre sin påstand, vil der være basis for et erstatningskrav, men også dets beregning vil kunne volde vanskeligheder, og her har klienten også bevisbyrden for beregning af tabet.

Hvad angår klientens medvirken (herunder accept af risiko) og rådgiverens ansvarsfraskrivelse, skal bemærkes:

Drejer det sig således om rådgivning vedrørende spørgsmål, som rådgiveren efter den forudgående udvikling normalt ikke er ansvarlig for, såsom råd angående omtvistelige retsspørgsmål eller rent forretningsmæssige råd, vil et ansvarsforbehold som regel ikke kunne få noget misligt præg, men vil snarere være overflødig; en *ex tuto*-bestemmelse. Dermed skal ikke være sagt, at en rådgiver som følge heraf ikke bør gøre klienten opmærksom på mulighederne for et fejlskøn. Tværtimod vil det ofte som nævnt ovenfor under B være rigtigt loyalt at give klienten oplysninger om skønets usikkerhed.

Drejer det sig derimod om et generelt ansvarsforbehold vedrørende spørgsmål, hvor selve rådgiverens juridiske sagkundskab skal værne mod tab, altså rådgivning angående klare (simple) retsforhold, samt den rent

ekspeditions-mæssige udførelse, turde det formentlig være overflødigt at påpege, at det som regel må anses for misligt at tage et sådant forbehold. I grove tilfælde vil et sådant forbehold ligefrem kunne tilsidesættes under henvisning til Aftalelovens §§ 31 eller 36, men bortset herfra vil mange af de her henhørende ansvarsforbehold ofte stride mod god revisor- eller advokatskik, hvilket dels må kunne føre til, at forbeholdet erklæres ugyldigt efter DL 5-1-2, og dels til disciplinære sanktioner samt erstatningsansvar for det eventuelle tab.

Drejer det sig om et omtvisteligt skattespørgsmål, og har rådgiveren oplyst klienten om risikoen for en tilsidesættelse af skattemyndighederne, men ønsker klienten desuagtet at »løbe risikoen», vil det dog være på sin plads, at rådgiveren tager et ansvarsforbehold, og indvilger han i at medvirke ved dispositionen og regnskabsaflæggelsen, bør han sørge for, at alle »kort bliver lagt på bordet» over for skattemyndighederne. Tilsidesætter myndighederne herefter dispositionen, må rådgiveren være ansvarsfri, idet klienten har påtaget sig den fulde risiko over for skattemyndighederne. Finder rådgiveren imidlertid, at transaktionen eller konteringen i regnskabet til myndighederne ligefrem indebærer fare for, at der kan blive rejst straffesag, har rådgiveren efter min opfattelse både ret og pligt til at nægte at medvirke, se ovenfor under A navnlig om Vestre Landsrets dom af 20. juni 1986.

Har en revisor og en advokat i fællesskab rådgivet en klient, vil de efter almindelige regler være solidarisk ansvarlige, men med indbyrdes regres efter sædvanlige regler, hvilket i nærværende forbindelse normalt vil føre til en lighedeling. Se i øvrigt Advokatrådets udtalelse i UfR 1985.489 (refereret ovenfor B). Der må dog være mulighed for at aftale en anden ansvarsfordeling, for eksempel om at revisoren alene skal tage sig af skatteproblemerne, medens advokaten alene skal beskæftige sig med formuleringen for eksempel af den kontrakt, som rådgivningen drejer sig om. Forudsætningen for en slig ansvarsfordeling må naturligvis være, at klienten er indforstået med ordningen.

Foreligger der solidarisk ansvar, men har kun den ene af rådgiverne en fuldt ud dækkende ansvarsforsikring (bortset fra en eventuel selvrisiko), åbner Erstatningsansvarsloven § 25, stk. 2, mulighed for, at den anden rådgivers ansvar bliver lempet.

Har rådgiveren pådraget sig ansvar i sin egenskab af bestyrelsesmedlem i henhold til Aktieselskabslovens ansvarsregler, kan ansvaret lempes i videre omfang end efter Erstatningsansvarslovens § 24 (se ovenfor B), jfr. Aktieselskabslovens §§ 143 og 140 og tilsvarende bestemmelse i Anpartselskabsloven. Disse lempelsesregler forudsætter imidlertid, at det drejer

sig om selve bestyrelsesansvaret. Har rådgiveren derimod som rådgiver udført en skatterådgivning til selskabet, kan han ikke påberåbe sig lempelsesreglen. Dog gælder den særlige lempelsesregel for selskabets revisorer, jfr. Aktieselskabslovens § 141, Anpartsselskabslovens § 111.

III. Det strafferetlige ansvar for skatterådgivning

Ved *Jesper Lett*

Uden at det skal tages for en matematisk nøjagtighed kan man næsten sige, at borgernes interesse for skattereglerne og borgernes bestræbelser for at reducere skattebetalingen og som følge deraf skattereglernes kompleksitet er direkte proportional med skattetrykket.

Beskatning af indkomst og formue har nu nået en sådan højde, at skatterådgivning og skatteplanlægning er blevet en dagligdags foreteelse også for ganske almindelige mennesker.

Skattereglerne er så komplekse, at noget så dagligdags og almindeligt, som at familiegården skal gå i arv til sønnen, udløser vidt forskellige skattebeløb, alt efter om man blot lader sønnen arve gården, eller om man foretager nogle »fikse«, men lovlige transaktioner inden gården havner hos sønnen, der skal arve den. Det dyreste er blot at lade sønnen arve gården. Der er således fra lovgivningsmagts side indbygget en opfordring og et incitament til skattespekulationer. Selv om retstilstanden er ændret noget gennem en nyere lovgivning om overdragelse af fast ejendom er eksemplet, som også har været behandlet i norsk skattelitteratur, et typisk eksempel på skattelovgivningens opbygning.

Da der ofte er betydelige beløb at spare ved fuldt ud lovlig udnyttelse af skattereglerne, er skatterådgivning blevet til et fremtrædende element i den normale erhvervsmæssige rådgivning for en lang række professionelle rådgivere.

Skattereglernes kompleksitet og den omstændighed, at den samme disposition beskattes vidt forskelligt, alt efter hvilken fremgangsmåde der vælges har inden for erstatningsretten ført til en fokusering på spørgsmålet om, hvor iderig rådgiveren skal være på eget initiativ.

Inden for strafferetten er problemet anderledes, selv om der måske er en vis sammenhæng.

Hvis den erstatningsretlige bedømmelse er meget streng, forstået på den måde, at rådgiveren ifalder erstatningsansvar, hvis ikke han er yderst krea-

tiv med hensyn til at udnytte skattereglerne til den yderste grænse, kunne det tænkes at smitte af på den strafferetlige bedømmelse af rådgiverens handlinger i grænseområdet for, hvad der er strafbart.

Mens skatteyderne er blevet mere opmærksomme på, om deres rådgiver har pådraget sig et erstatningsansvar for forkert eller manglende skatterådgivning, har anklagemyndigheden omvendt i videre udstrækning rettet sin opmærksomhed mod spørgsmålet om, hvorvidt skatterådgiveren har medvirket til skattesvig.

Skattestraffesager er en gruppe inden for straffesagerne, der adskiller sig fra de »normale» straffesager. Der er ofte tale om et relativt kompliceret faktum. Dernæst er de civilretlige regler, der er gældende på dette område, meget komplekse og uoverskuelige, hvilket bl.a. kan ses af det meget betydelige antal civile skattesager, der afgøres af domstolene. Det er værd at mærke sig, at det ikke er noget særsyn, at skatteyderen først får medhold i sine synspunkter ved domstolene, ligesom det ikke er noget særsyn, at Højesteret når frem til et andet resultat end landsretten. Disse forhold understreger efter min opfattelse den usikkerhed, der råder med hensyn til, hvad den rette forståelse af skattereglerne er. Det komplicerede faktum og de ikke mindre komplicerede skatteregler skal så sættes i relation til straffeloven, typisk straffelovens svigsregler. Den rette bedømmelse af en sag om skattesvig får man efter min opfattelse kun, hvis der i forbindelse med domsafsigelsen er fuldt overblik over skatteretten og, hvad der betragtes som holdbare og normale skattemæssige dispositioner.

Det særegne for bedømmelsen af handlinger på det skattemæssige område er den betydelige forskel, der er ved pådømmelsen af det civilretlige skattespørgsmål, det civilretlige erstatningsansvar og det strafferetlige skattesvigs spørgsmål.

De civilretlige skattespørgsmål behandles grundigt i et administrativt skattesystem, hvor slutstenen er Landsskatteretten. Herefter kan skattespørgsmålet forelægges for domstolene med landsretten som 1. instans og automatisk appelmulighed til Højesteret. Det civilretlige erstatningsansvar for manglende eller dårlig skatterådgivning er et almindeligt domstols-spørgsmål, hvor erstatningens størrelse er afgørende for om sagen starter i underretten eller landsretten som 1. instans. For såvidt angår det strafferetlige system starter sagerne typisk i underretten og med medvirken af domsmænd.

I det følgende vil jeg fremdrage nogen forhold af betydning for den strafferetlige behandling af skattesvig for til slut at behandle spørgsmålet om, hvorvidt det forum skattestraffesager behandles i idag er det rette forum

eller om der bør foretages nogen ændringer i reglerne om behandlingen af skattestraffesager under hensyn til disses særegne karakter.

Rådgiverens eventuelle strafansvar kan navnlig foreligge i to hovedformer. Enten i form af en aktiv rådgivning, hvor det er rådgiveren, der foreslår og anbefaler den anvendte fremgangsmåde, eller i den form, hvor rådgiveren er mere passiv og blot undlader at gribe ind over for klientens dispositioner. Der er naturligvis en glidende skala fra den ene hovedform til den anden.

Der er en principiel forskel mellem erstatningsansvar og strafansvar i forbindelse med skatterådgivning. For såvidt angår erstatningsansvaret for dårlig eller manglende skatterådgivning er det spørgsmålet om, hvorvidt skatterådgiveren burde have vidst bedre, og hvor store krav man kan stille til hans viden og dermed til hans »burde viden» ved bedømmelsen af, hvorvidt der er handlet culpøst. For såvidt angår den strafferetlige side af sagen er det afgørende derimod om der har været forsæt til at besvige skattevæsenet. I erstatningsretlig henseende bliver rådgiveren ikke erstatningsansvarlig, hvis han fuldt ud gør klienten opmærksom på, at det ønskede resultat af en foreslået ordning må anses for tvivlsomt. At skatterådgiveren herefter medvirker til at gennemføre den foreslåede skatteordning pådrager ham ikke erstatningsansvar, hvis det ønskede resultat ikke opnås. Strafferetligt disculperer det derimod ikke, at skatterådgiveren meddeler klienten, at den foreslåede fremgangsmåde er strafbar, hvis han desuagtet medvirker — eventuelt blot med herefter at forholde sig passiv.

Strafferetligt drejer det sig hovedsageligt om rådgiverens forsæt og i mindre grad om klientens egen skyld eller eventuelle faktisk indtrådte virkninger af dispositionen.

For såvidt særlovgivningen på skatterettens område måtte indeholde strafbestemmelser, kunne det nok være relevant at tage op til diskussion, hvorvidt den gamle læresætning om, at ukendskab til loven ikke disculperer, fortsat skal være gældende ret.

Navnlig inden for skatteretten synes denne gamle læresætning at være blevet mindre velbegrunderet i takt med, at skattereglerne kun er overskuelige for egentlige specialister inden for kredsen af rådgivere og selv disse kan undertiden blive overraskede.

At domstolene ikke er fremmede over for den tanke at acceptere, at f.eks. advokater ikke bør have fuldt overblik over hele skattesystemet kan ses af, at rådgivere er frifundet for erstatningsansvar, selv om skattespecialister umiddelbart kunne have anvist en fremgangsmåde, der ville have sparet klienten for et betydeligt skattebeløb.

Straffelovens § 84, stk. 1, nr. 3, om mulighed for strafbortfald ved undskyldelig uvidenhed eller misforståelse af retsregler, er også udtryk for en vis forståelse for synspunktet. Men dels er der kun tale om strafbortfald, og dels er anvendelsen af bestemmelsen sjælden.

For såvidt angår skattesvig er det centrale, om der har været forsæt til at begå eller medvirke til skattesvig d.v.s. forsæt til at vildlede skattemyndighederne. Alligevel kunne det nok være på sin plads at fremhæve skatterettens betydelige kompleksitet og dermed muligheden for, at der har været rådgivet om skattemæssige forhold uden det fulde kendskab til loven eller praksis.

Et andet spørgsmål, som har vist sig aktuelt at tage op til nærmere overvejelse og behandling er det i og for sig selvfølgelige, at rådgiverens eventuelle strafansvar skal vurderes selvstændigt og uafhængigt af klientens eventuelle strafansvar. Denne tese lyder umiddelbart selvfølgelig, men har dog i praksis givet anledning til tvister og uenighed, idet anklagemyndigheden synes at anlægge det synspunkt, at advokat og revisor, som udgangspunkt, er strafskyldige, såfremt klienten dømmes for skattesvig. Højesteret i Danmark har klart tilkendegivet, at der skal ses individuelt på de enkeltes strafansvar. Jeg har fundet det rigtigt at fremdrage spørgsmålet her, da Højesteretsafgørelsen er relativ ny.

For det første må man gøre sig klart, at der kan være en afgrundsdyb forskel mellem den viden om de faktiske forhold klienten har og den viden rådgiveren har. Nogle gange sker det ubevidst, men desværre nogle gange bevidst, at klienten kun fortæller sin rådgiver det klienten mener at rådgiveren skal vide. Men derudover kan der i den enkelte sag meget vel være en betydelig principiel forskel mellem det forhold rådgiveren har medvirket til, og den handling, klienten dømmes for. Den ovennævnte Højesteretsdom drejede sig — beskrevet forenklet — om et i Danmark registreret aktieselskab, hvis hovedaktionær ikke indgav selvangivelse til de danske skattemyndigheder, idet han gjorde gældende at være udenlandsdansker. Hovedaktionæren fik fra selskabet udbetalt beløb for salgsaktivitet for selskabet i udlandet. Hovedaktionæren blev af domstolene anset for skattepligtig i Danmark og blev dømt for skattesvig, da der ikke var tale om salgsaktivitet i udlandet. Skattesvigen bestod også i unddragelse af selskabsskatter, idet selskabets betaling til hovedaktionæren var fradraget som en driftsudgift. Efter at hovedaktionæren var blevet dømt for skattesvig blev der rejst sag mod selskabets revisor for medvirken til skattesvig ved at acceptere de pågældende dispositioner i selskabets regnskab. Ved den endelige pådømmelse af revisorens straffesag for Højesteret var selskabernes skatte-

pligtige indkomst, herunder fradraget for hovedaktionærens vederlag, fortsat ikke ændret af skattemyndighederne, men derimod lagt til grund for skatteligningen. Forsvareren gjorde gældende, at den omstændighed, at hovedaktionæren var blevet dømt for skattesvig og at hans aktivitet ikke kunne betragtes som salgsaktivitet i udlandet ikke automatisk førte til, at udbetalingerne ikke med rette var fratrukket i selskabets skattepligtige indkomst, hvorfor der ikke automatisk var tale om noget strafbart forhold for revisorens vedkommende, som revisor for selskabet. Revisoren var blevet dømt i underretten og landsretten, men blev for Højesteret frifundet. I Højesterets præmisser er bl.a. anført følgende:

»Det forhold, at F (hovedaktionæren) ikke udførte salgsarbejde i udlandet, medførte ikke nødvendigvis, at ydelserne til ham var udbytte og dermed ikke fradragsberettigede i selskabets indkomst. Hvis således F — som af forsvareren hævdede — har udført arbejde for selskabet her i landet ville det eventuelt have kunnet begrunde fradrag helt eller delvist for honorarene. . . Ved dommene (mod hovedaktionæren) ses der — i overensstemmelse med tiltalen — alene at være taget stilling til om F havde udført salgsarbejde i udlandet.

Under disse omstændigheder findes det, som byretten og landsretten har lagt til grund som bevis, ikke har kunnet begrunde en domfældelse efter de bestemmelser, der er nævnt i anklageskriftet.»

Dommen er trykt i UfR 1986, s. 662.

Den ovennævnte Højesteretsdom peger også på et andet problem. I sager om skattesvig synes der at have været en vis tendens til ikke at ville gå ind i den skatteretlige behandling af de udgiftsposter, der f.eks. har givet anledning til, at straffesagen blev rejst. Konstateres det under straffesagen, at udgiftsposterne ikke er berettigede og at der endog er tale om skattesvig synes de tiltalte at have svært ved at trænge igennem med argumenter om, at beløbene er fradragsberettigede ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst om end ud fra andre synspunkter end dem skatteyderen i første omgang har gjort gældende. Højesterets dom viser efter min opfattelse, at der i straffesagen skal foretages en egentlig skatteretlig vurdering af hele materialet i lyset af samtlige foreliggende faktiske oplysninger.

Dette spørgsmål fører over til det ovennævnte spørgsmål om for hvilket forum sager om skattesvig skal behandles.

Det nuværende forum, hvor de behandles som alle andre straffesager er ikke tilfredsstillende. En sag om den strafferetlige bedømmelse af handlinger på skatterettens område egner sig ikke til at blive pådømt af det almindelige domsmandssystem. Hertil kommer, at i hvert fald i Danmark, hvor

sagerne normalt vil starte i underretten har den juridiske dommer generelt kun lidt kendskab til skatteret, idet alle civile skattesager starter i landsretten som første instans. For såvidt angår den juridiske dommer må det give en skæv bedømmelse, når han skal dømme i straffeskattesager, at han aldrig får forelagt almindelige civile skattesager til pådømmelse.

Problemet er efter min opfattelse dog langt større for såvidt angår domsmændene. Skatteretten har nået en grænse, hvor en række af de dispositioner, der lovligt kan foretages, på almindelige mennesker kan virke som småuhæderlige smarte fiduser. Det vil derfor være vanskeligt at få en objektiv og nøgtern bedømmelse fra domsmænd, der ikke har et rimeligt kendskab til skatteretten.

Man kunne overveje, hvorvidt det var hensigtsmæssigt i hvert fald i en vis udstrækning at samordne det forum, hvor erstatningssager behandles, hvor de civile skattesager behandles med det forum, hvor skattestraffesagerne behandles. Det forekommer umiddelbart mindre betryggende, at en skattestraffesag kan afgøres uden at den sædvanlige civile skattemæssige behandling af skattespørgsmålet har fundet sted. Man kunne fristes til at sige, at enten er den skattemæssige behandling af de civile spørgsmål for langstrakt eller også er den strafferetlige behandling af en sag om skattesvig for summarisk. Den ovennævnte Højesteretsdom peger efter min opfattelse direkte på den vanskelighed, der ligger i at gennemføre en straffesag uden at den sædvanlige ligningsmæssige behandling har været gennemført. Ved klare entydige skattelovsovertrædelser rejser dette naturligvis ikke noget problem, men hvis spørgsmålet er af mere kompleks karakter er det ikke betryggende at den skattemæssige behandling alene sker i forbindelse med den strafferetlige bedømmelse. Således som sagerne i dag gennemføres i praksis synes der i øvrigt at være en vis tilfældighed om nogen af skattestraffesagerne starter som straffesag eller som en civil skattesag.

Da der for behandlingen af skattespørgsmål er anordnet et særligt administrativt klagesystem, der særlig lægger vægt på, at behandlingen sker i skattekyndige organer er det utilfredsstillende at bedømmelsen af indviklede skatteforhold i straffesager kan ske uden at de særlige sagkyndige organer har haft adgang til at behandle den skatteretlige side af sagen.

At lade straffesagen afvente en fuldstændig behandling af skattesagen ville medføre en uacceptabel udskydelse af straffesagen. En kompromisløsning kunne være at lade disse straffesager starte i 1. instans i den samme retsinstans, der er 1. instans for domstolsbehandlingen af civile skattesager.

Yderligere vil det formentlig medføre en væsentlig forbedring, hvis man f.eks. udpegede domsmændene blandt erhvervsfolk f.eks. de sagkyndige

dommere, der er fast knyttet til Sø- og Handelsretten. Hvis domsmænd i strafferetsplejen skal have nogen mening bør man sikre, at domsmændene har et vist forhåndskendskab til det område sagen vedrører og derfor har en opfattelse af hvad der er sædvanligt og almindeligt accepteret.

I den nuværende behandling af skattestraffesager hviler opfattelsen af, hvad der er skatteretligt acceptabelt ofte på udtalelser fra skattemyndighederne. Under hensyn til, at skattemyndighedernes opfattelse ikke er et afgørende bevis i en civil skattesag er det ikke acceptabelt at sådanne udtalelser får afgørende betydning for bedømmelsen i en straffesag.

En mulig konsekvens kunne være, at man ikke alene overvejede reglerne for behandlingen af skattestraffesager, men at man samtidig overvejede reglerne for behandling af civile skattesager.

Dansk litteratur om skatterådgivning

Bernhard Gomard, Revisors stilling i retlig belysning, 1979.

Jørgen Hansen, Advokatgerningen som Liberalt Erhverv, 1986.

Anders Vinding Kruse, Advokatansvaret, 5. udgave, 1985.

Sysette Vinding Kruse, Revisorers strafansvar, 1987.

Endvidere henvises til diskussionen i Advokaten 1982 vedrørende 1981-dommen med indlæg af Mikael Bernhoff, Bernhard Gomard, R. Koch Nielsen, Anders Vinding Kruse, P. Spleth, Ebbe Suenson og Finn Thomsen. Se endvidere I. A. Strobel, Advokaten 1986.245 f, Revision og Regnskabsvæsen 1986 med indlæg af Karen Gausland, Preben Juul Kjær, Georg Lett, Jan Pedersen og Aage Spang-Hanssen.