

CIR nr 123 af 28/07/1999 Gældende

Offentliggørelsesdato: 12-08-1999

Skatteministeriet

Den fulde tekst

Cirkulære om lov nr. 388 af 2. juni 1999 om ændring af skattekontrolloven, kildeskatteloven, momsloven og kommuneskatteloven

(Til de statslige told- og skattemyndigheder og de kommunale skattemyndigheder)

Indledning

Ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 om ændring af skattekontrolloven, kildeskatteloven, momsloven og kommuneskatteloven (Indgreb mod sort arbejde, socialt bedrageri m.v.) er der som led i finanslovsaftalen for 1999 gennemført en række initiativer, der har til formål at nedbringe omfanget af »sort« arbejde og socialt bedrageri, herunder forbedre myndighedernes muligheder for at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatter og andre ydelser til det offentlige.

Efter loven er Told- og Skattestyrelsen bemyndiget til, med henblik på at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatter og andre ydelser til det offentlige, at foretage en tidsbegrænset registrering af personer og virksomheder, der har påført eller forsøgt at påføre det offentlige betydelige tab af skatter eller afgifter.

I skattekontrollovens § 13 om straf for skattesvig er det præciseret, at den almindelige medvirkningsregel i straffelovens § 23 finder anvendelse i fuldt omfang i forbindelse med skattesvig.

Endvidere er det gjort strafbart for virksomheder at udstede urigtige fakturaer eller lignende dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser, og der er foretaget en kriminalisering af virksomheders aftagelse af »sorte« varer eller ydelser.

Cirkulæret omhandler ikke de dele af loven, der vedrører Told- og Skattestyrelsens adgang til at foretage registersamkøring, jf. skattekontrollovens § 6 E, indeholdelsespligtiges pligt til at foretage månedlige indberetninger om modtagere af A-indkomst (MIA-ordningen), jf. kildeskattelovens § 57, og ændringen af reglerne om regulering og afregning af kommunale skatter mellem staten og kommunerne, jf. kommuneskattelovens § 16 b.

Paragrafhenvisningerne er, hvis ikke andet er anført, til skattekontrolloven.

Indholdsfortegnelse

1. Told- og Skattestyrelsens observationsregister, jf. § 6 F.
2. Strafansvar for medvirken til skattesvig, jf. § 13, stk. 1, 2. pkt.
3. Strafansvar for virksomheders udstedelse af urigtige fakturaer og lignende dokumentation, jf. § 13 B og momslovens § 81, stk. 4.
4. Strafansvar for virksomheders aftagelse af »sorte« varer eller ydelser, jf. § 13 C og momslovens § 81, stk. 5.
5. Ikrafttræden.

1. Told- og Skattestyrelsens observationsregister, jf. § 6 F

1.1. Generelt: Efter § 6 F i skattekontrolloven kan Told- og Skattestyrelsen, med henblik på at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatter og andre ydelser til det offentlige, oprette et register over fysiske og juridiske personer, der har påført eller forsøgt at påføre det offentlige betydelige tab af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter.

Formålet med registret er at skabe et modspil til selskabstømmere, konkursryttere, udbydere af uholdbare skattearrangementer og lignende større skatteundragere. Med registret vil de statslige told- og skattemyndigheder kunne blive varskoet om identiteten af personer og selskaber, der repræsenterer en betydelig risiko for unddragelse af skatter og lignende ydelser til det offentlige. Told- og skattemyndighederne får således bedre mulighed for at tilrettelegge behandlingen af sager, hvori sådanne personer eller selskaber er involverede, og for at opdage tilfælde, hvor lovgivningen er overtrådt eller forsøgt overtrådt.

Ved udformningen af § 6 F er der foretaget en afvejning mellem på den ene side virkningen af at blive registreret i et register som det foreslåede, og på den anden side skattemyndighedernes behov for et register som dette, herunder at det indeholder aktuelle oplysninger.

En registrering vil indebære, at den pågældende vil blive fulgt nøjere af skatte- og afgiftsmyndighederne. Men den pågældende bliver ikke - som følge af registreringen - afskåret fra nogen rettigheder, og de registrerede oplysninger må ikke samkøres med andre registrerede oplysninger.

1.2. Kriterier for registrering: Registrering i observationsregistret kan kun foretages, hvis formålet er at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatter eller andre ydelser til det offentlige.

Det er derudover en betingelse for en registrering, at den pågældende har påført eller forsøgt at påføre det offentlige betydelige tab af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter, herunder moms.

Der skal være tale om et betydeligt tab for det offentlige, for at en registrering kan foretages. At tabet skal være betydeligt indebærer, at påførte tab samlet set skal være i en størrelsesorden på mindst 50.000 kr. Et tab anses i denne sammenhæng for påført, når kravet er overgivet til tvangsinddrivelse.

Grundlaget for registrering er objektive kriterier i den forstand, at der som udgangspunkt skal foreligge *en dom eller en endelig administrativ afgørelse*, hvori det er konstateret, at den pågældende *forsætligt eller groft uagtsomt* enten har påført det offentlige et betydeligt tab af den nævnte slags eller forsøgt at påføre det offentlige et sådant betydeligt tab.

Den pågældende skal således have været part i den pågældende sag, med deraf følgende partsbeføjelser, herunder beføjelse til at påklage en afgørelse i sagen. Der kan ikke foretages registrering på grundlag af en dom eller en endelig administrativ afgørelse, hvor det kun indirekte er konstateret, at den pågældende enten har påført det offentlige et betydeligt tab eller har forsøgt at påføre det offentlige et betydeligt tab. Er tabet påført eller forsøgt påført af en juridisk person, vil der dog i et vist omfang kunne foretages en registrering af ejere mv. af den juridiske person, jf. nedenfor under punkt 1.3.

Udover registrering på grundlag af en dom eller en endelig administrativ afgørelse vil der kunne foretages registrering i følgende tilfælde og i tilfælde, der ganske kan sidestilles hermed, af:

- 1) En fysisk eller juridisk person, der administrativt har vedtaget en bøde for overtrædelse af told-, skatte- eller afgiftslovgivningen.
- 2) En udbyder eller erhvervsmæssig formidler af skattearrangementer, der ved forskudsregistreringen eller ligningen er tilsidesat som værende uden reelt indhold. Et skattearrangement er karakteriseret ved, at der med det primære formål at spare eller udskyde skat er anskaffet et formuegode eller finansielt instrument, og at anskaffelsen helt eller delvis er finansieret ved lån.
- 3) En fysisk eller juridisk person, der har deltaget i momskarruselsvindel. Ved momskarruselsvindel forstås en svindelmetode, hvor der igangsættes transaktioner mellem en række momspligtige i to eller flere EU-lande med eller uden varer med henblik på misbrug af reglerne vedrørende momsfrist salg mellem momsregistrerede virksomheder i medlemslandene.
- 4) En fysisk person, der har deltaget i selskabstømning på køberside.
- 5) En fysisk eller juridisk person, der har fået inddraget en bevilling til særlige kreditvilkår til told- eller afgiftslempelse, fordi den pågældende har overtrådt de vilkår, som bevillingen var tildelt under.

Dokumentationen kan eksempelvis have karakter af en faktura, en afregningseddell eller en kreditnota. Dokumentationen vil sædvanligvis indeholde oplysninger om karakteren og mængden af de varer eller ydelser, der er disponeret over, identifikation af leverandør og aftager, dato og eventuelt prisen.

Udtrykket »varer eller ydelser« dækker såvel fysiske genstande, herunder valuta, som ydelse af arbejdskraft.

Dokumentationen skal være egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Heri ligger bl.a., at urigtigheden i dokumentationen skal være relevant for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Indeholder eksempelvis en faktura, der udstedes til en erhvervsdrivende, og som er egnet til at indgå i den pågældendes skatteregnskab, en forkert dato, vil forholdet kun være omfattet af § 13 B i det omfang, den urigtige dato må anses at have betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

At dokumentationen skal være egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst betyder ikke, at der alene sigtes til *modtagerens* skattepligtige indkomst. Men det vil normalt være den, der ifølge fakturaen er anført som aftager af den underliggende vare eller ydelse, som vil kunne anvende fakturaen m.v. som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. I visse tilfælde vil dokumentationen også være egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af andre personers skattepligtige indkomst, eksempelvis en ægtefælle.

Ikke enhver form for dokumentation vil være omfattet af bestemmelsen, selv om dokumentet vedrører levering eller aftagelse af en vare eller en ydelse. Som eksempel kan nævnes de såkaldte »pizzerialønsedlere«, der udstedes af arbejdsgivere til brug for ansattes dokumentation for forsørgerevne overfor Udlændingestyrelsen i forbindelse med sager om familiesammenføring. Der er i disse tilfælde tale om en særlig dokumentation, der er udarbejdet specielt til brug for Udlændingestyrelsen. Dokumentationen erstatter ikke de lønsedler, arbejdsgivere efter kildeskatteloven skal udfærdige til brug for skattemyndighederne.

Strafansvaret omfatter såvel urigtig dokumentation udstedt på papirmedium som urigtig dokumentation udstedt på anden måde, f.eks. elektronisk.

3.4. Fuldbyrdelestidspunkt og subjektive betingelser: Overtrædelsen af § 13 B er fuldbyrdet på tidspunktet for udstedelsen af den urigtige dokumentation. Det er således uden betydning, om modtageren eller andre efterfølgende faktisk anvender dokumentationen til at begå skattesvig med.

Såfremt betingelserne for at anvende § 13 B er opfyldt, forudsættes det, at der alene straffes efter denne bestemmelse. Dette betyder, at selv om betingelserne for at straffe for medvirken til skattesvig efter § 13, jf. straffelovens § 23, isoleret set er opfyldt, skal der ikke samtidig straffes efter disse bestemmelser. Der bliver således ikke tale om at straffe i sammenstød mellem § 13 og § 13 B.

Straffelovens § 289 om bl.a. straf i tilfælde af grov skattesvig omfatter ikke § 13 B.

De subjektive betingelser for overtrædelse af § 13 B, stk. 1, er forsæt til alle led i gemingsindholdet. Forsætskravet er således knyttet til såvel udstedelsen af den urigtige dokumentation som til dokumentationens egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. I relation til sidstnævnte vil forsætskravet være opfyldt, hvis den pågældende forstår, at dokumentationen er egnet til at blive anvendt på den nævnte måde.

4. Strafansvar for virksomheders aftagelse af »sorte« varer eller ydelser, jf. § 13 C og momslovens § 81, stk. 5

4.1. Generelt: § 13 C har følgende ordlyd:

»§ 13 C. Den, der som led i virksomhed aftager varer eller ydelser på sådanne fordelagtige vilkår, at den pågældende indser, at leverandøren eller yderen ikke vil opfylde sine forpligtelser til rettidigt at selvangive vederlaget eller til rettidigt at afregne skyldig skat eller indeholdt skat eller arbejdsmarkedsbidrag, straffes med bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år.

Stk. 2. Begås handlingen af grov uagtsomhed, er straffen bøde.»

I bemærkningerne til lovforslaget er om baggrunden for § 13 C anført:

»I praksis straffes den, der aftager »sorte« varer eller ydelser, som udgangspunkt ikke. Ved »sorte« varer eller ydelser forstås i denne sammenhæng, at den, der leverer varen eller præsterer ydelsen, ikke opfylder sine forpligtelser efter den fiskale lovgivning til f.eks. at betale skat af vederlaget.

Denne praksis bygger bl.a. på, at skattespørgsmålet opfattes som et spørgsmål mellem den, der modtager vederlaget, og det offentlige, således at strafansvar alene kan komme på tale for den »sortarbejdende« og ikke for kunden. Dertil kommer, at aftagelse af »sorte« varer eller ydelser normalt ligger forud for det tidspunkt, hvor den fiskale forpligtelse skal opfyldes.

De almindelige regler om medvirken, jf. straffelovens § 23, fører imidlertid ikke nødvendigvis til det resultat, at medvirksomansvar for kunden principielt er udelukket. Det bemærkes herved, at også den medvirkende, der står udenfor et pligtforhold, er strafferetlig ansvarlig....

Det skal fremhæves, at selve det at købe en vare eller ydelse billigst muligt selvsagt ikke skal være strafbart. Bestemmelsen tager således ikke sigte på tilfælde, hvor der nok er tale om fordelagtige vilkår, men hvor der ikke er grund til at tro, at vilkårene er påvirket af, at leverandøren eller yderen ikke vil opfylde sine forpligtelser efter den fiskale lovgivning.

Det må forventes, at bestemmelsen navnlig på grund af bevismæssige vanskeligheder kun vil blive anvendt i begrænset omfang i praksis....

Selv om private således holdes udenfor kriminaliseringen efter skattekontrollovens §13 C, er det hensigten i større omfang at synliggøre eksistensen af »sort« arbejde for derigennem at fremme en holdningsændring i befolkningen til gavn for en begrænsning af efterspørgslen på »sorte« ydelser. Det er derfor tanken - sideløbende med den her foreslåede kriminalisering af aftagere af »sorte« varer eller ydelser som led i virksomhed - administrativt at indføre krav om udstedelse af faktura, når en virksomhed leverer varer eller ydelser.

Efter merværdiafgiftsloven og den i medfør heraf udstedte bekendtgørelse skal der for hver leverance af momspligtige varer eller ydelser fra en registreret virksomhed udstedes faktura til modtageren. Ved salg fra en erhvervsdrivende til private forbrugere kan udstedelse af faktura dog undlades.

Det er nu tanken ved en ændring af moms bekendtgørelsen at ophæve denne fritagelse for udstedelse af fakturaer ved leverancer til privat forbrug, eventuelt med en bagatelgrænse.

Ændringen indebærer ikke en pligt for den private forbruger til at opbevare fakturaen. Myndighederne vil således ikke i forbindelse med en konkret forespørgsel kunne forlange, at køber skal kunne fremvise relevant udstedt faktura til dokumentation.

Fakturakravet vil ikke fjerne »sorte« varer eller ydelser fra det private forbrug, men kravet forventes at ville påvirke befolkningens holdning til efterspørgslen af »sorte« varer eller ydelser.«

Det særlige ved en straffebestemmelse som § 13 C er, at selve den kriminaliserede handling - aftagelsen af varer eller ydelser - foretages på et tidspunkt, der ligger forud for det tidspunkt, hvor leverandøren eller yderen skal opfylde sine forpligtelser efter skattelovgivningen, og hvor skatteunddragelsen således muligvis finder sted.

Ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 er indsat følgende bestemmelse i momslovens § 81:

»Stk. 5. Den, der som led i virksomhed aftager varer eller ydelser på sådanne fordelagtige vilkår, at den pågældende indser, at leverandøren eller yderen ikke vil opfylde sin forpligtelse til at medregne vederlaget til afgiftstilsvaret eller til rettidigt at afregne afgiftstilsvaret, straffes med bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år. Begås handlingen af grov uagtsomhed, er straffen bøde.»

De bemærkninger, der i det følgende gøres om § 13 C, gælder tilsvarende for momslovens § 81, stk. 5.

4.2. Alene virksomheders aftagelse af »sorte« varer eller ydelser er omfattet: Det er alene aftagelse af »sorte« varer eller ydelser, når dette sker som led i virksomhed, der er strafbart. § 13 C omfatter således ikke privates aftagelse af »sorte« varer eller ydelser. Hvorvidt private vil kunne straffes beror på opfyldelse af de objektive og subjektive betingelser for at bringe den almindelige medvirkningsregel efter straffelovens § 23 i anvendelse i forbindelse med overtrædelse af andre straffebestemmelser, eksempelvis skattekontrollovens § 13 eller kildeskattelovens § 75.

§ 13 C finder anvendelse, uanset om virksomheden drives personligt, af et selskab eller af en anden juridisk person. Ved forståelsen af ordet »virksomhed« er det skattelovgivningens almindelige virksomhedsbegreb, der finder anvendelse, jf. f.eks. skattekontrollovens § 8 P.

Udtrykket »varer eller ydelser« dækker såvel fysiske genstande, herunder valuta, som ydelse af arbejdskraft.

I situationer, hvor der foreligger et ansættelsesforhold mellem aftageren og yderen af en arbejdsydelse, således at aftageren er indeholdelsespligtig efter kildeskatteloven ved lønafregningen, vil der kunne straffes i sammenstød mellem § 13 C og kildeskattelovens § 74.

Hvis der udbetales A-indkomst uden samtidig indeholdelse af A-skat, vil forholdet være omfattet af kildeskattelovens § 74 om indeholdelsespligt, herunder af dens kvalificerede bestemmelse. Hvis arbejdsydelsen samtidig modtages på sådanne fordelagtige vilkår - typisk en lav løn - at arbejdsgiveren indser, at den ansatte ikke vil opgive vederlaget overfor skattevæsenet, vil der tillige kunne straffes efter § 13 C.

Hvis derimod aftageren modtager en arbejdsydelse fra en ansat i en anden virksomhed - og der således ikke foreligger et egentligt ansættelsesforhold mellem aftageren og yderen af arbejdskraften fra den anden virksomhed - til så fordelagtig en pris, at aftageren indser, at den pågældende virksomhed ikke vil opfylde sine forpligtelser til at indeholde skat eller arbejdsmarkedsbidrag, vil aftageren alene kunne straffes efter § 13 C. Et praktisk eksempel herpå er den såkaldte »piratrenøgning«.

4.3. Fordelagtige vilkår: Afgørende for om der kan ifaldes ansvar efter § 13 C er, om aftagelsen af de »sorte« varer eller ydelser er sket på sådanne fordelagtige vilkår, at aftageren - det vil sige den, der erhverver en ret over varen eller ydelsen - indser, at leverandøren eller yderen ikke vil opfylde sine forpligtelser efter skattelovgivningen.

Det forudsættes, at bestemmelsen primært anvendes i de tilfælde, hvor leverandøren eller yderen efterfølgende faktisk har overtrådt sine forpligtelser efter skattelovgivningen.

Anvendelsen af ordet »indser« dækker det traditionelle strafferetlige forsætsbegreb.

Idet baggrunden for bedømmelsen af aftagerens tilregnelser normalt er de vilkår, som aftagelsen er sket på, må der foretages en markedsrettet vurdering af vilkårene for aftagelsen.

Særligt vedrørende priser bemærkes, at priser under særlige omstændigheder kan ligge under de markedspriser, der ville gælde under normale forhold. Som eksempel kan nævnes et nødlidende firmas lagersalg eller særlige introduktionspriser for at komme ind på markedet. Afvigelse fra normale markedspriser kan således være en indikator, men det vil bero på en konkret bedømmelse i den enkelte sag, hvilken betydning markedsprisen har i relation til tilregnelserbeviset.

4.4. Tilsidesættelse af fiskale forpligtelser: De forpligtelser, som aftageren efter § 13 C skal indse, at leverandøren eller yderen ikke vil opfylde, er pligten til rettidigt at selvangive vederlaget eller rettidigt at afregne indeholdt eller skyldig skat eller arbejdsmarkedsbidrag.

Ordet »rettidigt« er udtryk for, at leverandøren eller yderen på sædvanlig måde af egen drift skal selvangive eller betalt skat af vederlaget. Kravet om rettidig selvangivelse af vederlaget eller rettidig afregning af skatter m.v. er ikke opfyldt, såfremt leverandøren eller yderen venter med at selvangive vederlaget m.v., indtil den pågældende opdager, at en kontrol er ved at blive indledt.

4.5. Ansvarsfriholdelse: Under hensyn til den tvivl om leverandørens hensigter i forhold til skattelovgivningen, der kan være forbundet med aftagelsen af varer eller ydelser på fordelagtige vilkår, kan den aftagende virksomhed frigøre sig for en eventuel tiltalerejsning efter § 13 C eller momslovens § 81, stk. 5, ved at indsende en meddelelse om leverancen til den told- og skatteregion, hvor leverandøren er hjemmehørende. Meddelelsen skal udover at identificere afsenderen indeholde kopi af faktura eller lignende dokumentation for leverancen og vilkårene herfor, samt i øvrigt fremstå som en meddelelse vedrørende ansvarsfriholdelse efter § 13 C eller momslovens § 81, stk. 5.

Told- og skatteregionen skal kvittere for modtagelsen af meddelelsen.

I de tilfælde, hvor der er indsendt en sådan meddelelse om aftagelse af varer eller ydelser, må de statslige told- og skattemyndigheder ikke indlede en sag om overtrædelse af § 13 C eller momslovens § 81, stk. 5, mod aftageren for det forhold, der er omfattet af meddelelsen.

Med denne ordning kan på den ene side aftagerne i tvivlstilfælde friholde sig for et muligt strafansvar, og på den anden side får myndighederne et grundlag for at foretage stikprøvekontrol.

5. Ikrafttræden

Loven trådte i kraft den 1. juli 1999.

Dette medfører, at registrering efter § 6 F ikke vil kunne foretages af forhold, der er konstateret før udgangen af juni 1994.

Bestemmelserne i § 13 B og momslovens § 81, stk. 4, har virkning for fakturaer og anden urigtig dokumentation, der udstedes efter lovens ikrafttræden.

Bestemmelserne i § 13 C og momslovens § 81, stk. 5, har virkning for varer eller ydelser, der aftages efter lovens ikrafttræden.

Skatteministeriet, den 28. juli 1999

Peter Loft

/Claus Kargo