



**AALBORG UNIVERSITET**  
STUDENTERRAPPORT

**GROV UAGTSOMHED  
I ET MOMSRETSLIGT  
PERSPEKTIV**

KANDIDATSPECIALE

---

Afleveret: 10-08-2017

Forfatter: Mette Steen Christensen

Vejleder: Charlotte Sørensen

Jurastudiet, Aalborg Universitet

---

## INDHOLDSFORTEGNELSE

1.	Indledning.....	4
2.	Formål.....	5
3.	Problemformulering.....	6
4.	Metode.....	6
5.	Afgrænsning .....	8
6.	Generelt om grov uagtsomhed .....	8
7.	Lovgrundlag.....	10
7.1	Momsloven.....	10
7.2	Skatteforvaltningsloven.....	10
7.3	Skattekontrolloven .....	12
7.4	Straffeloven .....	12
7.5	SKATs Juridiske vejledning.....	13
7.6	Sammenfatning .....	15
8.	Overordnede principper for beviskravet i civilretlige kontra strafferetlige sager .....	17
8.1	Civilretten .....	17
8.2	Strafferetten.....	18
8.3	Sammenfatning .....	19
9.	Uagtsomhedsvurderingen i retspraksis.....	19
9.1	Uagtsomhedsvurderingen i retspraksis ved overtrædelse af ML § 81.....	20
9.1.1	TfS1998, 710V – Eksportvirksomheden.....	20
9.1.2	SKM2006.150.ØLR – Guldsmeden.....	21
9.1.3	SKM2006.199.VLR – Vognmandsselskabet .....	22
9.1.4	SKM2004.326.VLR - Byggevirksomheden.....	22
9.1.5	Sammenfatning af retspraksis efter ML § 81 .....	23
9.2	Uagtsomhedsvurderingen i retspraksis ved overtrædelse af SFL § 32, stk. 1, nr. 3 .....	26
9.2.1	SKM2013.127.ØLR - Salg af hængekøjer .....	26
9.2.2	SKM2011.109.BR – ikke grov uagtsomhed efter ML § 81 .....	27
9.2.3	SKM2009.664.LSR – Hårde hvidevarer .....	29
9.2.4	SKM2010.396.HR - Jetbåde .....	30
9.2.5	SKM2015.360.BR – Campingvogne .....	31
9.2.6	Sammenfatning af retspraksis efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 .....	33

9.3	Sammenfatning .....	34
10.	Analyse af uagtsomhedsvurderingen i praksis.....	36
10.1	Simpel kontra grov uagtsomhed .....	36
10.2	Den skærpede uagtsomhedsvurdering .....	37
11.	Konklusion .....	38
12.	Perspektivering - momsretlige konsekvenser .....	40
13.	Abstract .....	41
14.	Litteraturliste.....	43

## 1. Indledning

Som bogholder, rådgiver eller skattemedarbejder i en virksomhed kan det synes udfordrende at følge med i skattelovgivningen, ikke mindst indenfor momsområdet. Ikke nok med, at der kontinuerligt kommer nye administrativt byrdefulde regler i form af mere dokumentation og registrering, men når dette tillige krydres med juridisk komplicerede regler, som det kan være meget svært at få afklaret rækkevidden af, så kan virksomhedens retssikkerhed synes kompromitteret. Uden klare retningslinjer, der gør det muligt for virksomhederne at sikre sig, at de handler indenfor rammerne af Momsloven, udsættes virksomhederne for ekstra risici, idet de herved risikerer en senere efteropkrævning af moms, og eventuelt en ekstraordinær genåbning af skatteår helt op til 10 år tilbage i tid samt bødestraf. Én ting er i denne forbindelse den økonomiske sanktion, men hertil kommer den administrative byrde det er for en virksomhed at behandle disse sager.

I et demokratisk land som Danmark, hvor retssikkerheden bør vægtes højt, ikke mindst på retsområder, hvor offentlige myndigheder tillægges beføjelser til at foretage indgreb i borgeres og virksomheders retsforhold, bør der ikke herske tvivl om retsstillingen. Det synes derfor ikke at være ret og rimeligt, når SKAT eksempelvis implementerer nye regler og først kommer med et styresignal flere måneder efter at reglerne er trådt i kraft, eller at SKATs styresignal simpelthen er for vagt til at virksomheden reelt kan styre efter det. Det ses også, at reglerne eksempelvis via retspraksis ændrer sig over tid og således bliver mere restriktive på områder, hvor der hidtil har været muligheder for virksomhederne, der ikke var i overensstemmelse med lovgivningens hensigt. Det er klart, at sådanne "huller" i lovgivningen skal lukkes, men lovgiver bør ikke være blind for, at i perioden hvor retsstillingen er uklar, der er virksomhederne stadig nødt til at agere. Dette naturligvis i henhold til, hvad den momspligtige, på tidspunktet ud fra lovgivning og retspraksis, må tro er gældende ret.

Inden for momslovgivningen ses denne problemstilling blandt andet, når der ikke findes hjemmel til at dømme den momspligtige til bødestraf for ved grov uagtsomhed at have overtrådt momslovens straffebestemmelse, men den samme momspligtige ved det samme forhold kan dømmes med hjemmel i Skatteforvaltningsloven for ved grov uagtsomhed at have overtrådt Momslovens bestemmelser. Herved gives SKAT således adgang til ekstraordinært at genåbne den momspligtiges skatteår op til 7 år længere tilbage i tid end de ordinære 3 år. Betyder dette så, at der begrebsmæssigt er tale om forskellige begreber, alt efter om uagtsomhedsvurderingen foretages i forbindelse med skatteansættelsen eller ved en strafferetlig sanktionering, eller er der nærmere tale om, at der er sket et skred i forhold til uagtsomhedsvurderingen i forbindelse med skatteansættelsen og der således skal mindre til, for med hjemmel i Skatteforvaltningsloven at statuere grov uagtsomhed? Noget der reelt kan få den betydning for virksomhederne, at den ordinære frist for skatteansættelsen på 3 år nærmere bliver til undtagelsen frem for udgangspunktet.

Uagtsomhedsbedømmelsen ved overtrædelse af Momsloven synes derfor på dette grundlag, at være en interessant og ikke mindst aktuel problemstilling for virksomhederne.

## 2. Formål

Det er formålet med dette speciale at afsøge, hvorledes begrebet grov uagtsomhed defineres ved en overtrædelse af Momsloven (ML), herunder SKATs anvendelse af begrebet, praksis og den bagvedliggende hjemmel.

Inden for momslovgivningen er særligt straffebestemmelsen i ML § 81 samt Skatteforvaltningslovens (SFL) § 32, stk. 1 af relevans for problemstillingen. Hvor ML § 81 giver bødestraf til den, der ved grov uagtsomhed overtræder bestemmelserne i ML, så giver reglen i SFL § 32, stk. 1, nr. 3 SKAT mulighed for ekstraordinært at genåbne virksomhedens skatteår 10 år tilbage i tid. Det vil således sige, at SKAT herved får mulighed for at ændre selskabets momsangivelse for 7 år yderligere, end hvad den normale frist på 3 år giver hjemmel til, jf. SFL § 31. Dette kan selvsagt blive en dyr fornøjelse for virksomheden, ikke blot i form af de ændringer, der måtte komme til momsangivelsen, men også – og ikke mindst – i form af de ressourcer, der enten skal findes i virksomheden eller tilkøbes som rådgiverbistand for at kunne varetage en sådan sag, da det ikke kan anses for helt simpelt at korrigere, under hensyntagen til gældende momsregler og fortolkningen heraf på tidspunktet for det dømte forhold.

Hovedreglen indenfor dansk særlovgivning er, at reglen i Straffelovens (STRFL) § 19, hvoraf det fremgår at også simpelt uagtsomme overtrædelser kan straffes, ikke fraviges. Denne hovedregel afviges dog indenfor skatte- og afgiftslovgivningen, hvor hovedreglen er, at kun forsætlige og groft uagtsomme overtrædelser er strafbare. Af ML straffebestemmelse i § 81, stk. 1, fremgår det således, at den der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger straffes med bøde. Det vil dermed sige, at for at en virksomhed kan idømmes bødestraf skal denne mindst ved grov uagtsomhed have overtrådt ML bestemmelser. Sempel uagtsomhed er således ikke tilstrækkeligt til, at der kan gøres et strafansvar gældende. Endvidere fremgår det af Skatteforvaltningslovens (SFL) § 32, stk. 1, nr. 3, at der kun kan ske ekstraordinær genåbning af skatteåret, såfremt den afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Sempel uagtsomhed er således heller ikke tilstrækkelig for at kunne udløse anvendelse af SFL § 32, stk. 1, nr. 3.

Når det hertil kommer, at der ved overtrædelse af ML som følge af retspraksis skal ske en skærpet uagtsomhedsvurdering<sup>1</sup>, har det så reelt den betydning, at der i praksis sker et skred, hvor der ikke længere sondres mellem den simple og grove uagtsomhed, men at disse blot bliver ligestillede. Endvidere åbner det op for spørgsmålet om, hvorvidt begrebsdannelsen er enslydende ved uagtsomhedsvurderingen uanset om der dømmes bødestraf med hjemmel i ML § 81 eller ekstraordinær genoptagelse med hjemmel i SF § 32, stk. 1, nr. 3.

---

<sup>1</sup> Skatte- og afgiftsret af Jan Pedersen, side 75-77.

### 3. Problemformulering

Hvordan defineres begrebet grov uagtsomhed i momsretlige sager?

### 4. Metode

Den juridiske metode er fremgangsmåden, der anvendes til at arbejde med en juridisk problemstilling, som i vid udstrækning handler om anvendelse af retskilder. En juridisk problemstilling kan som i dette speciale vedrøre en usikkerhed om, hvordan et bestemt begreb fortolkes indenfor det enkelte lovområde, som det er tilfældet med uagtsomhedsbegrebet indenfor momslovgivningen. For at komme frem til en konklusion er det derfor nødvendigt først og fremmest at forholde sig til gældende og relevant lovgivning på området og derefter gennemgå relevante domme og afgørelser for således at forstå, hvorledes retspraksis fortolker begrebet samt dets rækkevidde. Dette er tilsammen et udtryk for gældende ret.

Dette speciale følger retsdogmatikkens metode, og har til hensigt at beskrive, analysere og systematisere den gældende retstilstand.<sup>2</sup> Når problemstillingen således vil finde frem til, hvorledes begrebet grov uagtsomhed defineres i momsretlige sager, tages der først udgangspunkt i gældende lovgivning indenfor det relevante område, da det er denne hjemmel, der bør danne grundlaget for, hvorledes begrebet defineres. For dette speciale er det primært ML § 81 samt SFL § 32, stk 1, nr. 3, der er interessante at analysere nærmere, da det er disse lovregler, der giver hjemmel til at dømme ved en overtrædelse begået i grov uagtsomhed. I denne forbindelse er det dog vigtigt at holde for øje, at der indenfor lovgivningen findes et hierarki (legalitetsprincippet), som bør iagttages, da Grundloven og EU traktaterne, der fastlægger grundlæggende rettigheder og retsprincipper er lex superior i forhold til speciallovgivningen, herunder også direktiver og forordninger. Reglerne i ML og SFL er indenfor speciallovgivningen og derfor underlagt at være i overensstemmelse med lex superior. Speciallovgivning bør dog ikke kunne vedtages, såfremt denne vurderes at være i strid med lex superior, hvilket heller ikke er tilfældet her. Dette kan dog være tilfældet, eksempelvis hvor lex superior er vedtaget senere end specialloven, eller hvor der er fortolkningsforskelle i forhold til en EU traktat landene imellem.

Når det søges at fortolke lovgivningen vil udgangspunktet være, at reglen i loven forstås ved fortolkning af ordlyden i teksten. Det vil således sige den naturlige og sædvanlige forståelse af teksten, som fremgår af ML § 81 og SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Dette kan lyde enkelt, men da der ofte ikke er tale om entydige sproglige tekster, men at teksten derimod kan underlægges flere forskellige fortolkninger, så kan der blive behov for at studere forarbejderne til loven. Dette kan hjælpe til at få belyst, hvad intentionen med loven har været og på denne vis kan den enkelte lovregel fortolkes via lovens formålsbestemmelse

---

<sup>2</sup> Retsfilosofi, retsvidenskab & retskildelære af Jens Evald og Sten Schaumburg-Müller, side 210 f

og anvendelsesområde. Netop denne problemstilling opstår, når det søges at finde definitionen af begrebet grov uagtsomhed i momsmæssig forstand. For når lovreglen blot anvender et begreb uden at definere det nærmere, så er der netop behov for at søge denne definition ved fortolkning af de underliggende bearbejder mv.

Længere nede i retshierarkiet findes endvidere en række andre kilder, der også har status af retskilder og kan anvendes som fortolkningsbidrag. Dette er blandt andet bekendtgørelser og cirkulærer samt styresignaler fra SKAT, bindende svar og SKATs juridiske vejledning, hvoraf de tre sidstnævnte af disse kilder primært er af betydning for dette speciale. Således er det formålsfortolkningen, der beskrives i ovenstående, som vurderes mest egnet til brug for besvarelse af specialets problemformulering.

Det bør dog nævnes, at der herudover findes en lang række andre metoder, som eksempelvis den retssociologiske tilgang, den retspolitiske tilgang eller den retshistoriske tilgang, hvor der tages udgangspunkt i at udforske og beskrive fortidens retsinstitutioner og retsregler samt deres betydning for eftertiden. Disse metoder er dog ikke anvendt i nærværende speciale, da de ikke umiddelbart findes så anvendelige som formålsfortolkningen til besvarelse af problemformuleringen.

Ud over selve lovgivningen vil retspraksis også indgå som en vigtig komponent i forståelsen af, hvorledes domstolen foretager uagtsomhedsvurderingen samt hvilke elementer, der indgår i denne vurdering. Der vil på denne baggrund blive behandlet en række domme, som vil blive fortolket og analyseret til brug for forståelsen af fortolkning i retspraksis af begrebet grov uagtsomhed indenfor ML anvendelsesområde og dermed gældende ret. Domsanalyserne vil således tilsammen med lovgrundlaget danne baggrund for specialets konklusioner, herunder forarbejder, betænkninger, SKATs juridiske vejledning og så videre.

Specialet er med udgangspunkt i den ovenfor beskrevne metode opbygget således, at der for at kunne besvare problemformuleringen først tages udgangspunkt i en fortolkning af den relevante lovgivning, der giver hjemmel til at dømme efter grov uagtsomhed, herunder relevante forarbejder, bemærkninger til loven samt SKATs juridiske vejledning. Efterfølgende fortolkes relevante domme og afgørelser, der er afsagt med hjemmel i ML § 81 eller SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Dommene, der analyseres i specialet, er alle udvalgt med henblik på at vise bredden på definitionen af grov uagtsomhed og ikke med henblik på en gennemgang af selve det momsretlige indhold og forståelsen heraf. Dette følges til sidst op med en analyse af SKATs praksis. Denne tretrins analyse af områder, som alle skønnes relevante for at kunne besvare specialets problemformulering, samles slutteligt op i en endelig konklusion.

Til sidst afsluttes specialet med en perspektivering, der understreger fremtidige momsretlige konsekvenser af specialets endelige konklusion.

## 5. Afgrænsning

Begrebet grov uagtsomhed benyttes på forskellige retsområder både indenfor straffe- og civilrettens område. Det er ikke formålet med dette speciale at analysere begrebet på tværs af alle retsområder, hvor begrebet finder anvendelse, men blot indenfor det helt snævre område, som dette speciale vedrører. Det søges således udelukkende at fastlægge definitionen af grov uagtsomhed indenfor ML anvendelsesområde med hjemmel i § 81 samt SFL § 32, stk. 1, nr. 3.

I specialet behandles kun anvendelse af SFL § 32, stk. 1, nr. 3 ved ekstraordinær varsling og ansættelse på SKATs initiativ. Således analyseres det ikke nærmere, hvorvidt reglen også bør finde anvendelse ved ekstraordinær varsling og ansættelse på borgerens/virksomhedens initiativ. Det konstateres blot, at reglen kun kan anvendes på SKATs initiativ, jf. cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999, hvilket også understreges med kendelsen SKM2002.371.LSR, hvor et selskab blev nægtet genoptagelse, hvilket begrundes med, at bestemmelsen alene blev anset for at kunne finde anvendelse, når den momspligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndigheden har foretaget en for lav skatteansættelse.

Uagtet at den danske momslovgivning er en mere eller mindre direkte implementering af momssystemdirektivet, så har dette direktiv ikke direkte relevans for problemstillingen, idet selve straffebestemmelsen i ML er et rent dansk anliggende, da sanktionering ved overtrædelse af momslovgivningen fortsat reguleres af medlemslandets nationale lovgivning. Momssystemdirektivet er på dette grundlag ikke gennemgået nærmere i nærværende speciale.

I det kommende afsnit beskrives den overordnede samt generelle definition af grov uagtsomhed, for på denne vis at få sat rammen for den efterfølgende analyse af begrebet.

## 6. Generelt om grov uagtsomhed

Grov uagtsomhed som begreb defineres generelt på tværs af alle retsområder som en markant normafvigelse. Det vil sige, når der ikke er handlet og udvist den agtpågivenhed, som er krævet i den pågældende situation og der derfor foreligger en bebrejdselsværdig handling eller undladelse. Hvornår dette er tilfældet kan dog umiddelbart spænde meget vidt alt efter, inden for hvilket lovområde der dømmes.<sup>3</sup>

Grov uagtsomhed skal forstås som en højere grad af uagtsomhed. Det vil sige mere uagtsomt end den blot simple uagtsomhed men dog en grad mindre end forsæt. For at afgrænse den grove uagtsomhed fra forsæt, er det nødvendigt at fastsætte forsætsbegrebet. Definitionen af forsætsbegrebet er ikke defineret i selve straffeloven, som den er udformet i dag, men det anses i retspraksis for at være den

---

<sup>3</sup> 244 NFT 3/1993 "Begrebet grov uagtsomhed på forskellige retsområder" af Bo Von Eyben, side 588 ff.



gældende forsætslære, at der opereres med tre forskellige grader af forsæt: Direkte forsæt, sandsynlighedsforsæt og dolus eventualis; hvor det direkte forsæt er kendetegnende ved, at gerningsmanden uden tvivl har haft den strafbelagte handling til hensigt, ved sandsynlighedsforsæt må gerningsmanden formodes have været bevidst om, at udfaldet af sin handling har været overvejende sandsynlig og ved dolus eventualis vurderes gerningsmanden at have anset det for muligt samt accepteret, at handlingen kan resultere i et strafbelagt forhold.<sup>4</sup>

Den grove uagtsomhed adskiller sig således fra forsæt, idet der ved forsæt bebrejdes gerningsmanden dennes handling på baggrund af de tanker, han har haft, da han foretog den. Ved uagtsomhed bebrejdes denne sin handling, fordi han ikke tænkte sig om. Det bliver således en vurdering af, om gerningsmanden burde have handlet anderledes og det er typisk på baggrund af de ydre omstændigheder ved handlingen, at retten vurderer, om gerningsmanden burde have handlet anderledes.<sup>5</sup>

Den mildere grad af uagtsomhed er den simple uagtsomhed. Det har ikke været muligt at finde nogen generel definition af, hvorledes denne adskiller sig fra den grove uagtsomhed, udover at dette afgøres ud fra den enkelte sags samlede omstændigheder. Dette kan dog formentlig også begrundes i, at det næsten udelukkende, indenfor skatteretten, er af praktisk betydning, hvorvidt der er tale om simpel eller grov uagtsomhed, da denne sondring er afgørende for, om der er strafansvar eller ej. Dette gør sig ikke gældende i erstatnings- eller strafferetten, hvor det er afgørende, at der er tale om forsæt, før et straffeansvar kan gøres gældende.

Der skelnes endvidere mellem ubevidst og bevidst uagtsomhed. Denne sondring er dog ikke at sidestille med simpel og grov uagtsomhed, idet både den ubevidste og bevidste uagtsomhed kan være af grov karakter. Ubevidst grov uagtsomhed kan således være den situation, hvor gerningsmanden ikke selv har været opmærksom på en overtrædelse af ML, som retten vurderer, at denne burde have været. Hvor den bevidste grove uagtsomhed karakteriseres ved, at gerningsmanden har været bevidst om, at der forelå en vis risiko for overtrædelse af ML, men enten har ignoreret dette, eller har handlet i tillid til, at der konkret var handlet retsmæssigt. Den grove ubevidste uagtsomhed kan således være svær at afgrænse i forhold til forsæt. Det afgørende for denne vurdering må dog være, at gerningsmanden har troet på, at han ikke har overtrådt lovgivningen.<sup>6,7</sup>

Ovenstående er, som også defineret, en generel og overordnet definition af begrebet grov uagtsomhed. I det følgende afsnit vil lovgrundlaget, der giver hjemmel til sanktionering ved overtrædelse af momsloven som følge af grov uagtsomhed blive analyseret for på denne vis at søge definitionen af grov uagtsomhed ved overtrædelse af ML.

---

<sup>4</sup> "Strafferet 1 – Ansvar" af Gorm Toftegaard Nielsen, side 66-70.

<sup>5</sup> "Strafferet 1 – Ansvar" af Gorm Toftegaard Nielsen, side 99.

<sup>6</sup> "Strafferet 1 – Ansvar" af Gorm Toftegaard Nielsen, side 105.

<sup>7</sup> SR.2015.0160, "Simpel og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten", afsnit 2.1.

## 7. Lovgrundlag

I dette afsnit søges det via lovgrundlaget, at finde den lovmæssige definition på uagtsomhedsbegrebet i forhold til straffebestemmelsen i ML og SFL § 32, stk.1, nr. 3, herunder principperne for sondringen mellem den grove og den simple uagtsomhed og hvorvidt begrebet skal fortolkes entydigt lovene imellem. Det forventes ikke at svaret på dette vil kunne fastlægges alene ud fra ordlyden i lovteksten, hvorfor det også bliver aktuelt at granske lovenes forarbejder, bemærkninger til lovene, SKATs juridiske vejledning med videre.

### 7.1 Momsloven<sup>8</sup>

Det følger af straffebestemmelsen i ML § 81:

*”Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt*

- 1. afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for afgiftskontrollen ...”*

Der kan ikke ud fra lovens ordlyd findes nogen nærmere afklaring af definitionen på begrebet grov uagtsomhed og dets anvendelsesområde. Det kan dog ikke heraf udledes, at begrebsdannelsen derfor må være den samme, som på andre lovområder, da denne, som også tidligere nævnt, benyttes meget forskelligt indenfor de enkelte lovområder. Det kan dog ud fra bestemmelsens ordlyd og ved en modsætningsvis fortolkning konstateres, at når der kun kan gøres et straffeansvar gældende ved grov uagtsomhed, så er der således ikke hjemmel til at straffe for den simple uagtsomhed.

Af lovens forarbejder eller bemærkninger til loven fremgår ikke yderligere fortolkningsbidrag til brug for fastlæggelse af uagtsomhedsbegrebet.

### 7.2 Skatteforvaltningsloven<sup>9</sup>

Det fremgår af lovens kapitel 11, der vedrører fastsættelse af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift, at udover den ordinære ansættelsesfrist som følger af § 31, stk. 1, og som tilskriver en ordinær frist på 3 år, så kan denne frist, såfremt visse kriterier er opfyldt, ændres efter lovens § 32, stk. 1, nr. 3:

*”Uanset fristerne i § 31 kan et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:*

---

<sup>8</sup> LBK nr 760 af 21/06/2016. Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift.

<sup>9</sup> LBKnr. 1267 af 12/11/2015. Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven.

...

*3) Den afgiftspligtige, henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.”*

Det følger i forlængelse heraf af lovens § 34, stk. 4, at forældelse indtræder 10 år efter forfaldstiden ved ekstraordinær ansættelse. Dette får således den betydning, at SKAT får mulighed for at genåbne virksomhedens skatteår 7 år yderligere tilbage i tid, end hvad den ordinære frist på 3 år i § 31 foreskriver.

I forarbejderne<sup>10</sup> ved indførelse af bestemmelsen om mulighed for ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret og godtgørelse af afgift i daværende Skattestyrelseslov<sup>11</sup>, fremgår det:

*”Vurderingen af, om der foreligger grov uagtsomhed eller forsæt efter den foreslåede bestemmelse, er identisk med vurderingen i forhold til de tilsvarende begreber i skattekontrolloven. Bestemmelsen finder således kun anvendelse i tilfælde, hvor der foreligger et strafbart forhold, jf. skattekontrollovens afsnit III. Bestemmelsens anvendelse er imidlertid ikke betinget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den skattepligtige. Uanset at der således ikke er rejst en straffesag, eller der eventuelt er sket frifindelse i denne, kan bestemmelsen således finde anvendelse, idet baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i den civile skattesag.”*

Denne passus i forarbejderne virker umiddelbart selvmodsigende, idet det fremgår af tekstens ordlyd, at uagtsomhedsvurderingen ved afgørelsen af, om der kan foretages en ekstraordinær ansættelse, skal bedømmes ud fra samme uagtsomhedsvurdering, som gør sig gældende i straffebestemmelsen i skattekontrolloven (SKL), men samtidigt at en ekstraordinær ansættelse i øvrigt ikke er betinget af, at der gøres et strafansvar gældende efter straffebestemmelsen i SKL. Dette kan synes at åbne op for, at uagtsomhedsvurderingen efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 ved ekstraordinær afgiftsansættelse er mere lempelig end ved uagtsomhedsvurderingen efter straffebestemmelsen i ML. Dog fremgår det af selvsamme forarbejder, at hensigten med forslaget om at indføre en 3-årig frist i stedet for den daværende 5-årige frist er at undgå sager vedrørende gamle krav, der kan være en uforholdsmæssig administrativ belastning for såvel de afgiftspligtige som for myndighederne<sup>12</sup>. Dette taler ikke for, at det har været hensigten med loven, at der skal være en mere lempelig adgang for skattemyndighederne til at statuere grov uagtsomhed i sager efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 om ekstraordinær afgiftsansættelse.

Da det netop var hensigten med indførelsen af fristen for afgiftstilsvaret at harmonisere fristreglerne på moms- og afgiftsområdet med reglerne på skatteområdet, kan en udvidet fortolkning af forarbejderne

---

<sup>10</sup> LFF2002-2003.1.175 ” Forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love” Ad. § 1 nr. 2.

<sup>11</sup> Skattestyrelsesloven er ophævet med virkning fra og med 1. november 2005. En række af bestemmelserne blev overført til SFL, herunder reglerne om frister m.v. vedrørende fastsættelse af afgiftstilsvaret

<sup>12</sup> LFF2002-2003.1.175 ”Forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love”, Afsnit 2.5.2.

og hensigten med lovgivningen kun komme frem til, at ML i denne kontekst er at sidestille med SKL. Når det i forarbejderne fremgår, at uagtsomhedsbegrebet skal fortolkes entydigt uanset om det er efter SFL eller SKL må dette således også gælde ML.

### **7.3 Skattekontrolloven<sup>13</sup>**

Som netop beskrevet i ovenstående, fremgår det af forarbejderne til bestemmelsen om ekstraordinær skatte- og afgiftsansættelse, at begreberne forsæt og grov uagtsomhed i SFL § 32, stk. 1, nr. 3 er identiske med de tilsvarende begreber i SKL afsnit 3, der udgør SKL straffebestemmelser. Som i ML og SFL kræves det således også for at være omfattet af straffebestemmelsen i denne lov, at der statueres grov uagtsomhed.

Det er ikke i forarbejder eller bemærkningerne til denne bestemmelse fundet yderligere fortolkningsbidrag, der kan bidrage til fastsættelse af uagtsomhedsbegrebet.

I SKL § 20 gives SKAT kompetence til, når en sag ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, at afgøre sagen administrativt, således sagen kan afgøres uden retslig forfølgning, såfremt den afgiftspligtige erkender sig skyldig. I modsat fald er det altid domstolen, der har kompetencen til at sanktionere strafbare overtrædelser. Enhver, der er tiltalt for en strafbar overtrædelse, har således efter habeas corpus begrebet krav på at få afgjort skyldsspørgsmålet og strafudmålingen ved retten.<sup>14</sup>

### **7.4 Straffeloven<sup>15</sup>**

Efter en gennemgang af de tre ovenstående lovbestemmelser inklusive forarbejder med videre, hvor der ikke synes at findes fortolkningsbidrag til at kunne definere begrebet grov uagtsomhed, synes det relevant at søge tilbage til strafferetten, hvor begrebet har sit afsæt. Det strafferetlige uagtsomhedsbegreb er forudsat i STRFL § 19, som en del af den strafferetlige tilregnelselære.<sup>16</sup> I loven står:

*”Uagtsomhed straffes ved de i denne lov omhandlede lovovertrædelser kun, når det er særligt hjemlet. På andre lovovertrædelser er de pågældende straffebud anvendelige, også når lovovertrædelsen er begået af uagtsomhed, medmindre det modsatte har særlig hjemmel.*

Heller ikke i forarbejderne til STRFL findes der fortolkningsbidrag, der kan medvirke til at få afklaret, hvorledes uagtsomhedsbegrebet skal fortolkes. Der henvises dog til U.1970.812.HR, hvor Højesteret

---

<sup>13</sup> LBK nr 1264 af 31/10/2013. Bekendtgørelse af Skattekontrolloven.

<sup>14</sup> Kravet i den danske Grundlov § 71, stk. 3 om, at en sigtet person skal stilles for en dommer indenfor 24 timer fra anholdelse.

<sup>15</sup> LBK nr 1052 af 04/07/2016. Bekendtgørelse af Straffeloven

<sup>16</sup> Kravet om tilregnelse kaldes også for den subjektive skyld og er overbegreb for forsæt og uagtsomhed, jf. Strafferet 1 - Ansvar, side 59.

udtaler: "Den i omsætningsafgiftslovens § 35, stk. 3, indeholdte bestemmelse om straf for overtrædelser af loven »med forsæt til at unddrage statskassen afgift« findes ikke at indeholde krav om, at afgiftsunddragelsen skal være tilstræbt, men at måtte forstås i overensstemmelse med det almindelige strafferetlige forsætsbegreb og således også at være anvendelig, når blot tiltalte indså, at han ved overtrædelsen af loven unddrog statskassen afgift".

Ved at anlægge en analogitolkning, således at hvis begrebet forsæt i Lov om almindelig omsætningsafgift<sup>17</sup>, skal forstås i overensstemmelse med det almindelige strafferetlige forsætsbegreb, er resultatet, at så skal begrebet grov uagtsomhed, når det anvendes i omsætningsafgiftsloven også forstås i overensstemmelse med det almindelige strafferetlige grov uagtsomheds begreb. Om der så endvidere vil kunne argumenteres for at sidestille Lov om almindelig omsætningsafgift med den nugældende Lov om merværdiafgift er mere usikker. Det vurderes dog ikke formålstjeneligt i dette speciale at medtage en større analyse af dette forhold, hvorfor det blot konstateres, at momsloven har været ændret af flere omgange, ikke mindst med en helt ny momslov i 1994. Sidstnævnte var en større revurdering af den gældende momslov, og havde til formål at ensrette systematik og terminologi med direktivernes. Det bemærkes dog, at hensynet bag loven i udgangspunktet er det samme, som det var ved indførelsen i 1967, nemlig at den skal være neutral.<sup>18</sup>

## **7.5 SKATs Juridiske vejledning<sup>19</sup>**

I SKATs juridiske vejledning er der flere afsnit, der giver fortolkningsbidrag til uagtsomhedsvurderingen. Der er både fortolkningsbidrag vedrørende uagtsomhedsbegrebet med hjemmel i straffebestemmelsen i ML, afsnit A.C.3, og SFL, afsnit A.A.8. Disse behandles i nedenstående.

### *A.C.3.2.1.1. Generelt om straffebetingelser i skatte- og afgiftslovgivningen*

Afsnittet giver en oversigt over strafbare forhold og strafferammer indenfor skatte- og afgiftslovgivningen. Det fastsættes her, at det i afgiftslovgivningen er adfærden, der er kernen i det strafbare gerningsindhold, og unddragelse eller risiko for unddragelse er en strafskærpende omstændighed. Dette betyder således, at beviset i afgiftssagerne koncentrerer sig om handlingen men også undladelsen.

---

<sup>17</sup> Lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift.

<sup>18</sup> Neutralitetsprincippet: Loven må ikke påvirke forbrugernes dispositioner og dermed virke konkurrenceforvridende.

<sup>19</sup> Den juridiske vejledning 2017-2.

#### *A.C.3.2.4 Tilregnelser: forsæt og grov uagtsomhed*

Dette afsnit fastlægger, at det er en betingelse for at gøre strafansvar gældende, at der objektivt er foregået noget, der er ulovligt. De faktuelle forhold skal være i strid med en straffebestemmelse og denne skal yderligere være sket med subjektiv tilregnelser. Således skal den objektive overtrædelse af straffebestemmelsen kunne bebrejdes gerningspersonen, såfremt denne har handlet forsætligt eller har udvist grov uagtsomhed. Den afgiftspligtige skal dermed i kvalificeret grad have undladt at udvise den påkrævede omhu. Ved tilsidesættelse af almindelig agtpågivenhed, foreligger der derfor kun simpel uagtsomhed, som ikke er strafpådragende indenfor skatte- og afgiftsstrafferetten.

For at der kan statueres forsæt, skal dette være til stede på gerningstidspunktet. Dette betyder, at hvis den skatte- eller afgiftspligtige ikke er opmærksom på, at han har begået en fejl, der giver ham en uretmæssig fordel og er egnet til at unddrage det offentlige afgifter, så kan han ikke straffes for en forsætlig overtrædelse. Den skatte- eller afgiftspligtige vil herefter alene have handlet uagtsomt i gerningsøjeblikket og vil kun kunne straffes for grov uagtsomhed, såfremt handlingen vurderes at være en grov mangel på agtpågivenhed. En eventuel manglende handling, hvis den afgiftspligtige efterfølgende bliver opmærksom på, at denne har afgivet forkerte oplysninger, kan dog tale for at der kan statueres forsæt.

SKAT vurderer grov uagtsomhed ud fra et udgangspunkt om, at der skal være tale om en bebrejdelseværdig adfærd. Det vil sige, at når den afgiftspligtige ikke har handlet ud fra de pligter, der pålægges denne i skatte- og afgiftslovgivningen, skal det vurderes om der foreligger et forhold, som må anses for normativt eller om forholdet udgør en klar bebrejdelseværdig afvigelse fra normen. Normen for, hvad der kræves af omhu fra borgeren, opstilles gennem retspraksis af domstolene. Denne forudsætter som udgangspunkt, at borgeren sætter sig ind de regler, der er relevante for dennes virksomhed.

Uagtsomhed kan være både af ubevidst og bevidst karakter, idet den ubevidste er karakteriseret ved manglende omtanke eller ren tankeløshed, mens den bevidste omfatter den afgiftspligtiges forståelse af risikoen for, at hans handling er strafbar, men uden at han har accepteret risikoen som en konkret mulighed.

Det er SKAT, der har bevisbyrden for, at der foreligger et strafbart forhold. Ved tvivl skal dette komme den afgiftspligtige til gode. Såfremt SKAT og den afgiftspligtige ikke kan komme til enighed, bliver sagen overdraget til politiet og skyldsspørgsmål samt en eventuel strafudmåling vil blive behandlet i retten.

#### *A.A.8.3.1.2.1.3 Forsæt eller grov uagtsomhed*

I afsnittet fremgår det, at begreberne forsæt og grov uagtsomhed i SFL § 32, stk. 1, nr. 3 er identiske med de tilsvarende begreber i SKL afsnit 3, som det også fremgår af forarbejderne til SFL § 32, stk. 1, nr. 3<sup>20</sup>.

Ligeledes fremgår det heraf i overensstemmelse med forarbejderne, at bestemmelsens anvendelse ikke er betinget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede efter ML § 81 eller STRFL § 289, jf. ML § 81. Uanset at der ikke rejses krav i en straffesag, eller der er sket frifindelse i denne, kan bestemmelsen anvendes, da udfaldet i straffesagen kan afhænge af straffesagens særlige karakter, herunder fx andre krav til bevisets styrke end i den civile afgiftssag.

#### *A.A.8.3.2.2.2.3 Forsæt eller grov uagtsomhed*

Det fastsættes i denne vejledning, at SFL § 32, stk. 1, nr. 3 kun kan anvendes på SKATs initiativ og derfor ikke er relevant i forbindelse med genoptagelsesanmodninger fra borger/virksomhed, jf. SKM2005.427.BR.

## **7.6 Sammenfatning**

Efter en analyse af ovenstående lovbestemmelser kan det konkluderes, at det er meget sparsomt med fortolkningsbidrag til brug for fastlæggelse af uagtsomhedsbegrebet i lovgrundlaget, herunder sondringen mellem den grove og den simple uagtsomhed. Det primære, der kan udledes af lovenes ordlyd er således, at der ved overtrædelse af ML kun er tale om et strafbart forhold, såfremt der kan statures uagtsomhed af grov karakter. Ligeledes er der kun hjemmel til ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3, såfremt der kan statures uagtsomhed af grov karakter. Der kan i øvrigt med afsæt i forarbejderne til STRFL § 19 argumenteres for, at uagtsomhedsbegrebet skal fortolkes i overensstemmelse med det strafferetlige uagtsomhedsbegreb, jf. U.1970.812.HR.

Når forsætbegrebet gennemgås i den juridiske vejledning, tages der udgangspunkt i den manglende definition i selve STRFL. Heraf følger, at begrebsdannelsen for forsæt og grov uagtsomhed ifølge SKAT anvender samme begrebsdefinition som i STRFL. Det konstateres også her, at der ikke findes en begrebsdefinition i selve STRFL, hvorfor det er nødvendigt at tage udgangspunkt i retspraksis. SKAT har dog, jf. A.C.3.2.4, forsøgt at komme med en, om end bred, definition på, hvad den grove uagtsomhed dømmes efter. Her lægges vægt på, at den afgiftspligtige har handlet klart bebrejdesværdigt og dermed afviger fra normal handlemåde. Denne normative vurdering må således tage sit udgangspunkt i en analyse af retspraksis, da en uagtsomhedsvurdering således vil være afhængig af alle aspekter i den aktuelle sag.

---

<sup>20</sup> LFF2002-2003.1.175 "Forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love", Ad. § 1 nr. 2

Når det gælder, hvorvidt uagtsomhedsbegrebet skal fortolkes entydigt efter straffebestemmelsen i ML samt SFL § 32, stk. 1. nr. 3, er der fortolkningsbidrag at finde i forarbejderne til henholdsvis SKL og STRFL.<sup>21</sup> Heraf fremgår det, at uagtsomhedsbegrebet skal fortolkes entydigt, uanset om der dømmes efter SFL eller ML. Dette efterfølges dog af en passus om, at det i øvrigt ikke er en betingelse, at der skal gøres et strafansvar gældende mod den momspligtige for at anvende SFL § 32, stk. 1, nr. 3, idet baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter, herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i den civile skattesag. Dette synes at åbne op for en mere lempelig uagtsomhedsvurdering efter SFL end efter ML. Men når det så ligeledes af samme forarbejder fremgår, at hensigten med loven netop er, at den afgiftspligtige allerede 3 år efter angivelsesfristens udløb som hovedregel ikke mødes med yderligere krav fra myndighedernes side, da dette anses for at være en uforholdsmæssig administrativ belastning for såvel de afgiftspligtige som for myndighederne. Heraf følger, at det kan være svært at forstå, såfremt samme forarbejder skal åbne op for en mere lempelig uagtsomhedsvurdering på et område, hvor vurderingen i forvejen er skærpet, se nærmere herom i afsnit 10.

I ML er det nøje beskrevet, at afgiftspligtige personer er juridiske og fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Endvidere indeholder loven helt specifikke krav om indberetning af et korrekt momsregnskab, tidsfrister samt hvad der kræves af dokumentation. Enhver overskridelse heraf må på denne baggrund som udgangspunkt betragtes som et udtryk for uagtsomhed.<sup>22</sup>

Det er afgørende, at der mindst er udvist mindst grov uagtsomhed, for at der kan findes i hjemmel til straf efter ML og ligeledes til ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Når der er udvist uagtsomhed ved en overtrædelse af ML bør der derfor altid foretages en uagtsomhedsvurdering, der fastsætter handlingens karakter i form af simpel eller grov uagtsomhed. Denne sondring synes på det teoretiske plan mulig at beskrive på en sådan måde, at det strafbare område for afgiftsunddragelse afgrænses nogenlunde klart. Det synes dog straks at være noget vanskeligere at overføre disse generelle og ganske udflydende begreber til retspraksis, hvilket også ses af dommene, der gennemgås og analyseres i nedenstående.<sup>23</sup>

Inden en gennemgang og analyse af udvalgte domme, synes det dog relevant, med udgangspunkt i udsagnet i LFF2002-2003.1.175, jf. ovenstående afsnit 7.2, at se nærmere på kravet til bevisets styrke i strafferetlige sager kontra civile skattesager. Såfremt der er forskel på kravet til bevisets styrke, alt efter om der er tale om en strafferetlig eller civilretlig sag, er dette en vigtig detalje at have forståelse for, da denne nuance ikke vil fremgå af dommene, men kan have en afgørende betydning for konklusionen på analysen af dommene.

---

<sup>21</sup> LFF2002-2003.1.175 "Forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love", Ad. § 1 nr. 2

<sup>22</sup> SR.2015.0160 "Simpel og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten", afsnit 2.1.

<sup>23</sup> SR.2004.247 af 1. januar 2004, "Skatte- og afgiftsstrafferet - Kommentarer til udvalgte domme i perioden 1.11.2003-30.4.2004" af Jan Pedersen



## 8. Overordnede principper for beviskravet i civile og strafferetlige sager

I forarbejderne til SFL<sup>24</sup>, fremgår det, at der er forskel på kravet til bevisbyrden alt efter om der dømmes i en civilretlig sag, efter § 32, stk. 1, nr. 3 eller en strafferetlig sag efter ML § 81. Der fremgår heraf:

*”Bestemmelsens anvendelse er imidlertid ikke betinget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den skattepligtige. Uanset at der således ikke er rejst en straffesag, eller der eventuelt er sket frifindelse i denne, kan bestemmelsen således finde anvendelse, idet baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i den civile skattesag.”*

Det er således ikke afgørende for at kunne statuere grov uagtsomhed efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3, at der ligeledes gøres et strafansvar gældende mod den afgiftspligtige, og det er derfor uden betydning for afgørelsen af, om der kan foretages en ekstraordinær afgiftsansættelse, at der ikke er rejst en straffesag, eller der eventuelt er sket frifindelse i denne. Dette forhold begrundes med, at baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i den civile skattesag.

Dette synes umiddelbart svært foreneligt med præmissen om, hvilket i øvrigt fremgår af samme tekst, at uagtsomhedsbegrebet skal fortolkes entydigt, uanset om det er med hjemmel i straffebestemmelsen i ML eller adgangen til ekstraordinær afgiftsansættelse efter SFL. Det synes derfor relevant i dette afsnit at få nærmere defineret, hvorledes kravet til bevisbyrden adskiller sig alt efter om sagen dømmes i civilretten efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 eller som en strafferetssag efter ML straffebestemmelse.

### 8.1 Civilretten

Som udgangspunkt er formålet med reglerne i civilretten at afhjælpe borgernes indbyrdes tvister ved blandt andet at afgøre om skadevolder eller skadelidte skal bære tabet. Grundlæggende er der således et hensyn at tage til begge parter og afgørelsen bliver derfor en afvejning af disses modstående interesser. I civile sager bliver afgørelsen foretaget med udgangspunkt i forhandlingsprincippet, hvorefter retten kun tager stilling til det, som bliver anført af parterne i sagen.<sup>25</sup>

Ved en civilretlig sag fører parterne beviserne for retten, og det er herefter retten, der på dette grundlag afgør, hvilke faktiske omstændigheder, der skal lægges til grund for dommens resultat. Såfremt parterne er enige om et bestemt faktum, binder det retten og faktum må således lægges til grund for sagens afgørelse. Såfremt parterne er uenige, må parten, der påberåber dette, føre bevis for sin opfattelse af sagens faktum. Det er herefter retten, der med udgangspunkt i de førte beviser, som træffer afgørelsen om, hvad der må anses som de faktiske omstændigheder. Det er ikke generelle lovregler, der regulerer

---

<sup>24</sup> LFF2002-2003.1.175 ”Forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love”, Ad. § 1 nr. 2

<sup>25</sup> Strafferet 1 - Ansvar af Gorm Toftegaard Nielsen, side 98.

bedømmelsen, idet retten bedømmer en parts troværdighed baseret på det indtryk, som denne giver retten ved forklaringen.<sup>26</sup> Dommeren er således ikke bundet af regler om, hvilke beviser, der skal vægte højere end andre, men kan selv afgøre fra sag til sag, hvilken vægt forskellige beviser skal have. Dette princip kaldes den frie bevisbyrde, som også beskrives ved "Bevisbedømmelsen skal udøves på en objektiv måde, som kan meddeles og forklares omverdenen"<sup>27</sup>. Dermed er der ikke helt frie rammer for, at dommeren kan lægge sin egen subjektive vurdering til grund. Det er afgørende, at der skal være ræson i afgørelsen.

Det er som udgangspunkt skadelidte, der i civile retlige sager har bevisbyrden for at overbevise retten om, at skadevolder ikke har handlet og udvist den agtpågivenhed, som er krævet i den pågældende situation, hvorfor der foreligger en bebrejdselsværdig handling eller undladelse. Det er herefter skadevolder, der har bevisbyrden for at sandsynliggøre overfor retten, at særlige omstændigheder kan retfærdiggøre dennes handling. En undtagelse til dette udgangspunkt er dog princippet om, at den part der havde anledning til og mulighed for at sikre sig et bevis, pålægges bevisbyrden. Således kan dette i nogle sager vende bevisbyrden om, hvorved det bliver skadevolder, der har bevisbyrden og således efter omstændighederne skal sandsynliggøre forhold, der kan skubbe bevisbyrden over på skadelidte.<sup>28</sup>

Det er vanskeligt at opstille mere generelle retningslinjer for kravene til bevisets styrke, og hvad der præcist skal til for at kunne løfte en bevisbyrde. Dette kan variere fra den blotte sandsynlighedsovervægt, hvor et faktum forekommer mere sandsynligt end et andet, men der kræves som oftest en højere sandsynlighed. En styrkelse af bevisførelsen kan i nogle sager gives af en skønsmand, hvis erklæringer i retspraksis bliver tillagt meget stor værdi. Dette kræver dog, at parterne i sagen vælger at anvende en sådan, jf. forhandlingsprincippet, da dommeren ikke kan kræve dette. Ligeledes anses diverse dokumenter for objektive beviser, der kan styrke partens bevisførelse.<sup>29</sup>

## 8.2 Strafferetten

I strafferetlige sager er det pålagt domstolene at finde frem til sandheden i sagen og altså ikke som i civilretten at løse en konflikt. Dette kaldes den materielle sandhed. En strafferetlig sag bør på dette grundlag ikke kunne afgøres, som det sker i civilretten blot ved, at der dømmes efter, hvad der lyder som overvejende sandsynligt. I strafferetsplejen formuleres det grundlæggende princip som "hellere lade ti skyldige gå fri end straffe én uskyldig" og i Menneskerettighedskonventionen (EMRK) art. 6, stk. 2 er det formuleret som "enhver er uskyldig, indtil hans skyld er bevist". Det ligger heri, at domstolen ved strafferetlige sager har pligt til at undersøge alle relevante forhold i sagen, herunder også forhold, der ikke automatisk bliver bragt op af parterne, for således at blive i stand til at finde den materielle sandhed. Endvidere kan der argumenteres for, at dette princip taler for, at beviskravet i en strafferetlig

---

<sup>26</sup> Den civile retspleje side 490.

<sup>27</sup> Lindencrone og Werlauff: Dansk retspleje s. 284.

<sup>28</sup> Den civile retspleje side 491-492.

<sup>29</sup> Den civile retspleje side 491-492.

sag er stærkere, end kravet til beviserne i civilretlige sager. Dette er der dog blandt fageksperter tilsyneladende stor uenighed om, først og fremmest om det er korrekt, og dernæst, hvor lovhjæmmel til denne forskellige tilgang til bevisets styrke findes.<sup>30</sup>

Bevisførelsen i strafferetten er primært bundet op på afhøring af tiltalte og vidner. Syn og skøn finder således kun begrænset anvendelse i strafferetten, og spiller derfor slet ikke samme rolle i rettens vurdering, som det gør i civilretlige sager. Dette forklares af Gorm Toftegaard Nielsen i "Straffesagens gang" med, at det i straffesager er målet at finde den materielle sandhed, og det derfor kan være svært at give syns- og skønserklæringen den samme autoritet som i civile sager.

### **8.3 Sammenfatning**

Med udgangspunkt i ovenstående gennemgang af beviskravet for civilretlige og strafferetlige sager, kan det overordnet konkluderes, at der ligger forskellige formål til grund for civilretten og strafferetten. Hvor det i civilretten skal afgøres efter begge parter anbringender, om der kan gøres et krav gældende overfor den momspligtige, skal det i strafferetten afgøres om den momspligtiges handling har været strafbar. Denne forskel, mener nogen, medfører, at der indenfor det civilretlig område er en større tilbøjelighed til at statuere grov uagtsomhed, end hvad der er indenfor strafferetten. Dette er der dog større uenighed om blandt førende eksperter på området, se blandt andet Gorm Toftegaard Nielsen i Strafferet 1 - Ansvar og Jan Pedersen i SR.2010.0160 "Simpel og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten". Én ting er, om denne forskel overhovedet er at finde i retspraksis, en anden ting er, om der i så fald er lovhjæmmel til at behandle uagtsomhedsvurderingen forskelligt indenfor de to områder.

Det er dog ikke i dette speciale muligt at gå dybere ned i analysen af, hvorvidt kravet til bevisets styrke efter legalitetsprincippet kan antages at være forskellig, alt efter om der dømmes i en civilretlig eller strafferetlig sag. Det kan blot ud fra ovenstående konkluderes, at fremgangsmåden er forskellig, hvorfor det med en vis sandsynlighed kan konkluderes, at uagtsomhedsvurderingen kan risikere at falde forskelligt ud alt efter, hvilket retsområde der dømmes efter. Dette vil en gennemgang af dommene i det følgende kapitel søge at komme nærmere.

## **9. Uagtsomhedsvurderingen i retspraksis**

Som det fremgår af ovenstående kapitel 7, er det sparsomt med fortolkningsbidrag i lovgrundlaget til hjælp for en definition af uagtsomhedsbegrebet. Endvidere henvises der i den juridiske vejledning til, at der i uagtsomhedsbegrebet er tale om en normativ vurdering, der tager sit afsæt i alle relevante

---

<sup>30</sup> Straffesagens gang af Gorm Toftegaard Nielsen, side 21

aspekter i sagen. Det er derfor nødvendigt, for at kunne analysere uagtsomhedsvurderingen nærmere at gennemgå relevante domme, for således at kunne danne et indtryk af, hvad domstolene karakteriserer som normativ adfærd indenfor momslovens rammer.

Det kan dog allerede ved søgning i retspraksis konstateres, at det ikke er muligt at finde domme, hvor der ved statuering af grov uagtsomhed både er idømt bødestraf efter ML § 81 og samtidigt afgjort, at der kan foretages ekstraordinær ansættelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Dette kan dog ikke tages til indtægt for, at der i sager, hvor der dømmes for ved grov uagtsomhed med hjemmel i § 32, ikke også dømmes efter ML § 81, da en sag om ekstraordinær afgiftsansættelse behandles i civilretten og en overtrædelse af straffebestemmelsen i ML behandles som en straffesag. De vil derfor optræde som to særskilte sager. Endvidere er de strafferetlige domme, som udgangspunkt anonymiserede og derfor svært tilgængelige. Det må dog antages, at det vil fremgå af dommen, dersom det ville være naturligt, om den part, der har vundet i en foregående sag i civilretten ville føre dette til sit forsvar i en strafferetssag og omvendt.

### **9.1 Uagtsomhedsvurderingen i retspraksis ved overtrædelse af ML § 81**

I det følgende tages udgangspunkt i fire domme, hvor skatteyderen er sigtet efter ML § 81, for ved gennemgang og analyse af disse at kunne komme uagtsomhedsvurderingen ved grov uagtsomhed efter straffebestemmelsen i retspraksis nærmere. Disse 4 domme er udvalgt efter deres forskellighed, hvorfor de også har til hensigt at vise noget om rækkevidden for den grove uagtsomhed ved overtrædelse af ML.

Det er forsøgt kun overordnet at beskrive selve den momsretlige overtrædelse, da det for denne gennemgang ikke er selve den momsretlige forståelse af de enkelte regler i lovgivningen, der er relevant, men derimod ud fra hvilke kriterier SKAT/dommeren i den enkelte sag vurderer, hvorvidt den momspligtige har handlet groft uagtsomt eller ej.

#### *9.1.1 TFS1998, 710V – Eksportvirksomheden*

Virksomheden anklages for overtrædelse af ML § 81, stk. 4, jf. stk. 1, nr. 1 ved med grov uagtsomhed at have overtrådt ML med en bøde på 400.000 kr. til følge, svarende til 10 pct. af det samlede beløbs størrelse. Således har virksomheden angivet momstilsvaret urigtigt ved for perioden for oktober kvartal 1994 at have angivet moms til -3.164.214 kr., idet boghandleren i virksomheden har lavet en fejl i momsangivelsen, der skulle have været angivet til +890.356, en fejl på i alt +4.054.570 kr. Virksomheden anvender en særlig ordning, hvorefter en virksomheds momsfrie eksport momsregistreres som en særskilt eksportvirksomhed, således eksportdelens købsmoms (indgående moms) modsvares af tilsvarende salgsmoms for hovedvirksomheden. Bogholderen var ved momsangivelsen nyansat og havde ikke i en del år beskæftiget sig med moms. Det angives af virksomheden, at bogholderen har haft mulighed for at søge hjælp ved ledelsen eller virksomhedens revision. Direktøren fører ikke tilsyn med den nye bogholder, men underskriver momsangivelsen udarbejdet af bogholderen i tillid til, at denne er

korrekt. Fejlen opdages ved et kontrolbesøg fra SKAT, men det hævdes af virksomheden, som var i gang med at lave selskabets årsopgørelse på daværende tidspunkt, at fejlen under alle omstændigheder ville være opdaget i den forbindelse. Virksomheden accepterer SKATs korrigerede afgiftsansættelse men bestrider at have handlet groft uagtsomt efter straffebestemmelsen i ML.

Byretten lægger vægt på, at virksomheden ved indgivelsen af den ukorrekte momsangivelse ville have opnået en uberettiget kredit på 4 millioner, såfremt SKAT ikke havde foretaget en kontrol af virksomheden samt at princippet for delregistrering i forbindelse med indgivelse af momsangivelsen var let forståelig og at manglende kendskab til princippet anses for en væsentlig og elementær fejl. På dette grundlag statuerer Byretten grov uagtsomhed.

I Landsretten frifindes virksomheden med begrundelsen, at SKAT ikke havde grundlag for at antage, at fejlen ikke ville blive korrigeret, selvom kontrolbesøget ikke havde fundet sted samt det faktum, at momsordningen anses for en særlig og sjældnere anset ordning, som kun beskrives kortfattet i momsvejledningen, hvorfor reglerne ikke kan forudsættes kendt af en nytiltrådt bogholder. Disse to præmisser tilsammen vurderer Landsretten taler for, at der var tale om en enkeltstående og åbenlys fejl, som ikke danner tilstrækkeligt grundlag for at anse, at virksomheden har udvist grov uagtsomhed. På dette grundlag frifindes virksomheden. Det bemærkes dog, at dommen er afsagt med dissens, idet en enkelt dommer af de samme grunde som SKAT vurderer, at virksomheden har handlet groft uagtsomt.

#### *9.1.2 SKM2006.150.ØLR – Guldsmeden*

T som er direktør og hovedaktionær i et aktieselskab, der ejede 6 guldsmedeforretninger tiltales for overtrædelse af ML § 81, stk. 1, nr. 1 ved groft uagtsomt at have angivet ukorrekte afgiftstilsvar. T er selv på kontoret en halv time hver morgen, men har en bogholder ansat til at varetage regnskabet og derudover er der i forbindelse med årsaflutningen en ekstern revisor ansat til at revidere virksomhedens regnskab. Virksomheden afregner moms hver måned og ved indberetning af moms for januar måned 2013, kommenterede T på tallet, da dette var negativt og hun ikke syntes, at det så korrekt ud. Bogholderen oplyser direktøren, at momsangivelsen var revideret af revisoren og at tallet ifølge denne var korrekt. T foretager sig ikke yderligere for at undersøge, hvorvidt momsafregningen er korrekt, og bogholderen indberetter et negativt momstilsvar på 61.975 kr. i stedet for det korrekte momstilsvar på 49.236 kr.

Byretten udtaler, at når der henses til, at T havde påtalt, at hun synes momsangivelsen så forkert ud, så burde hun i sin egenskab som direktør og hovedaktionær i selskabet have sikret sig, at angivelsen af momstilsvaret for januar måned 2013 var korrekt, også selvom bogholderen, der var ansat til at håndtere momsangivelsen havde udarbejdet denne og samtidigt oplyste, at tallet var godkendt af den eksterne revisor. Denne manglende handling tilsammen med, at der ved overtrædelse af ML er en skærpet uagtsomhedsvurdering gør, at T er skyldig i at have handlet groft uagtsomt og skal betale en

bøde på 90.000 kr. T nægtede sig skyldig og ankede dommen til Landsretten. Landsretten finder T skyldig på samme baggrund som Byretten.

#### *9.1.3 SKM2006.199.VLR – Vognmandsselskabet*

T1 er direktør og ansvarlig daglig leder og T2 ansvarlig daglig leder af H1 transport A/S. Virksomheden har for perioden, 1. januar 2000 til 31. december 2001, indsendt urigtige momsangivelser, hvorved der unddrages moms for 179.022 kr. Dette forhold bliver T1 og T2 tiltalt for i forening at have gjort ved grov uagtsomhed. Yderligere bliver T2, der er direktør og ansvarlig daglig leder af H2, der beskæftiger sig med køb og salg af lastbiler, tiltalt for ved grov uagtsomhed i perioden fra den 1. januar 1999 til den 31. december 2000 at have indsendt urigtige momsangivelser, hvorved der unddrages 400.823 kr. i moms. Den af SKAT foretagne ansættelse bestrides ikke og det herefter skyldige momsbeløb bliver betalt umiddelbar efter skattemyndighedernes kontrolbesøg. I både Byret og Landsret angår søgsmålet udelukkende uagtsomhedsvurderingen.

Byretten lægger i sin dom vægt på:

- at den i virksomheden ansatte bogholder udfyldte virksomhedens momsangivelser
- at T1 og T2 var henholdsvis direktør og ansvarlig leder af H1 og H2 og derfor havde pligt til at sikre sig, at virksomhedens momsangivelser var korrekte.
- at tiltalte ikke havde givet bogholderen en instruktion, eller foretog kontrol vedrørende dennes arbejde med momsangivelserne.
- at virksomheden ikke selv havde efterangivet den manglende momsregistrering, men at denne først blev indgivet efter skattemyndighedernes kontrolbesøg i virksomheden
- at T2 deltog i den daglige ledelse og blandt andet underskrev momsangivelserne, dette i øvrigt, jf. TS2s egen vidneforklaring uden at sikre sig, at disse var korrekte.
- Der er ikke tale om ubetydelige afvigelser i de angivne tal.

Byretten dømmer begge ved dom af 18. marts 2005 for at have overtrådt ML ved grov uagtsomhed efter straffebestemmelsen i § 81, stk. 1, nr. 1.

Landsretten lægger til grund, at tiltalte trods modtagelse af statsautoriseret revisors korrekte efterangivelse af 6. juli 2001 undlod at efterangive den skyldige moms før skattemyndighedernes besøg i maj 2002. På denne baggrund og i øvrigt af de grunde, som Byretten har anført, stadfæstes dommen i Landsretten.

#### *9.1.4 SKM2004.326.VLR - Byggevirksomheden*

T, et anpartsselskab, der driver byggevirksomhed, er tiltalt for overtrædelse af ML ved for flere perioder i år 2000 at have angivet urigtige momsoplysninger til SKAT. Den eksterne revisor finder disse fejl i

momsrapporteringen ved udarbejdelse af årsrapporten for året og udarbejder herefter momsefterangivelser til selskabet med anmodning om at sende disse videre til SKAT. Dette sker primo juli 2001. Momsjusteringen bliver af revisoren medtaget i specifikationerne til årsregnskabet for år 2000. Selskabet får ikke sendt efterangivelserne til SKAT, før i forbindelse med en skattekontrol i december 2001.

Byretten lægger i sin dom vægt på, at der i uagtsomhedsvurderingen ved overtrædelse af ML er en skærpet uagtsomhedsbedømmelse, således at der i relation til ML må stilles strenge krav til de registreringspligtiges omhu og påpasselighed. De urigtige angivelser er foregået henover et år og der er tale om ikke uvæsentlige fejl i momsangivelsen. Dette, tilsammen med at momsefterangivelserne udarbejdet af den eksterne revisor ikke bliver indleveret til SKAT, udgør efter byrettens uagtsomhedsvurdering, at skatteyder har handlet groft uagtsomt.

Landsretten stadfæster byrettens dom og tiltræder i øvrigt byrettens begrundelser. Det understreges endvidere, at den omstændighed at momsbeløbet var medtaget under specifikationerne til årsregnskabet for 2000, ikke kan anses som en efterangivelse af beløbet, hvilket skatteyderen i øvrigt ikke kunne være i tvivl om, efter at have modtaget efterangivelsen fra den eksterne revisor med beskeden om at indsende denne til SKAT.

#### *9.1.5 Sammenfatning af retspraksis efter ML § 81*

De tre først gennemgåede domme har alle det fælles udgangspunkt, at det er en af virksomheden ansat bogholder, som har indberettet urigtige momsangivelser for virksomhederne. At det er bogholderen, som er ansat i firmaet, der har lavet fejlen og dermed overtrådt ML, ændrer ikke på, at det er virksomhedsejeren, der er ansvarlig, jf. STRFL § 26, stk. 2. Den grove uagtsomhed retter sig i disse tilfælde mod det undladte tilsyn samt den undladte sikring af, at medarbejderen har den fornødne faglige og uddannelsesmæssige baggrund. En dom, hvorefter virksomhedens bogholder anses for at have handlet groft uagtsomt, får således den betydning for virksomhedsindehaverene, at denne sidestilles med medarbejderen og derfor anses for at have udvist samme grad af uagtsomhed. Denne praksis må ifølge Jan Pedersen betragtes som ganske vidtgående, idet virksomhedsindehaverne alene kan frifindes for ansvar i en sådan situation, såfremt medarbejderen har ført denne bag lyset.<sup>31</sup> I ingen af de tre domme kan det dog ud fra dommens anbringender antages, at der kan være bagvedliggende forhold, der kunne medvirke til en anden vurdering, som eksempelvis at bogholderen har ført direktøren bag lyset og derved holdt lovovertrædelsen skjult.

I de to domme omhandlende henholdsvis eksportvirksomheden samt vognmandsvirksomheden, har direktøren/den daglige leder underskrevet momsangivelsen uden yderligere og i fuld tillid til bogholderens resultat på trods af, at disse har pligt til at tilsikre sig, at momsangivelserne var korrekte.

---

<sup>31</sup> SR.2015.0160 "Simpel og grov uagtsomhed i skattestrafretten og skatteforvaltningsretten", afsnit 3.2.

Ud over bogholderen, er der dog også tilknyttet en ekstern revisor til virksomheden. I dommen om guldsmeden underskriver direktøren også den af bogholderen udarbejdede momsangivelse i tillid til, at den er korrekt uden selv at undersøge tallet yderligere, men dog efter at være blevet forvisset om, at den eksterne revisor har godkendt den. I afsigelsen af denne dom, er det afgørende netop, at allerede fordi direktøren har studset over beløbet og spørger bogholderen ind til, om der kan være tale om en fejl, så burde direktøren selv have undersøgt momsangivelsens resultat nærmere – også selvom bogholderen oplyser direktøren, at den eksterne revisor havde godkendt momsangivelsen. Det er altså ikke nok, at direktøren konstaterer fejlen, spørger ind til den og bliver forsikret om af sin bogholder, at resultatet også er korrekt ifølge den eksterne rådgiver.

Afgørelsen i sagen om guldsmeden synes hård, også selvom der gælder en skærpet uagtsomhedsvurdering ved overtrædelse af ML, da det kan være svært at se argumentationen for, at en direktør for en guldsmedeforretning, der antageligvis ikke selv er regnskabsuddannet (dette fremgår desværre ikke af dommen), forventes at kunne udarbejde en mere korrekt momsangivelse end en bogholder og en ekstern revisor. At direktøren netop har ansat en bogholder må tværtimod nærmere anses for et af argumenterne for, at direktøren gerne vil udvise den påkrævede omhu ved herved at tilsikre sig, at virksomhedens regnskab er korrekt udarbejdet. Endvidere er der tale om en enkeltstående og formentlig åbenlys fejl i momsangivelsen for januar måned, som i andre domsafgørelser netop kan være udslagsgivende for, at der ikke dømmes for grov uagtsomhed.

Af denne dom kan det således udledes, at der tale om en særlig bebrejdellesværdig afvigelse fra normal handle måde, når en direktør vælger at sætte sin lid til, at en bogholder og ekstern revisors kan udarbejde en mere korrekt momsangivelse end direktøren selv - i hvert fald hvis der er formodning for, at direktøren har næret den mindste tvivl om resultatet. Det kan diskuteres, om det også spiller en rolle for afgørelsen, at der er tale om en mindre virksomhed, og det derfor burde være mindre komplekst at udarbejde momsangivelsen, at der tidligere har været fejl i virksomhedens regnskab samt virksomhedens dårlige økonomi på indberetningstidspunktet, selvom disse præmisser ikke fremgår af Landsrettens bemærkninger.

Dommen vedrørende eksportvirksomheden adskiller sig lidt fra de andre to domme, idet fejlen i momsangivelsen skyldes bogholderens manglende forståelse for indberetning af eksportmomsen, hvilket Landsretten, modsat Byretten, beskriver som en særlig og sjældnere ordning og bogholderens fejl på dette grundlag kan undskyldes. Det er dog relevant at bemærke, at Landsretten også giver som begrundelse for skatteyderens frifindelse, at der er tale om enkeltstående og åbenlys fejl, der tilsammen med ovennævnte præmis ikke danner tilstrækkeligt grundlag for, at skatteyderen kan tiltales for at have handlet groft uagtsomt. Endvidere har SKAT ikke kunnet bevise, at fejlen ikke var blevet korrigeret uanset SKATs kontrolbesøg, idet fejlen ifølge virksomheden ville have blevet fundet i forbindelse med udarbejdelse af årsregnskabet kort efter og derefter korrigeret. Det bemærkes i øvrigt, at der ikke i Landsrettens afgørelse lægges vægt på, at direktøren har underskrevet momsangivelsen uden at undersøge resultatet nærmere.



Denne dom synes speciel, idet Landsretten ved at friholde bogholderen på grund af et kompliceret regelsæt åbner op for undskyldelig retsvildfarelse, der ellers ikke er en præmis, der er meget brugt ved overtrædelse af ML. Dette ville også hurtigt kunne blive en glidebane, idet ML generelt er kompleks og det derfor vil blive svært for retten, at kunne holde skatteydere ansvarlige for overtrædelse af ML. Således ville dette hurtigt blive en åben havelåge til også at kunne forsvare snyd med, at skatteyderen ikke har forstået lovgrundlaget. Det vurderes på dette grundlag, at dommens resultat er en enlig svale, hvorfor præjudikatværdien heraf formentlig ikke er nævneværdig.

I dommen vedrørende vognmandsselskabet, er der igen tale om en bogholder, der har udarbejdet momsangivelsen og direktøren blot har underskrevet denne uden at sætte sig yderligere ind i baggrunden for angivelsens resultat og at dette var korrekt. Denne dom minder til forveksling om dommen vedrørende guldsmeden, dog er der i denne dom både tale om systematiske fejl samt manglende indsendelse af efterangivelser vedrørende den for lidt betalte moms udarbejdet af den eksterne revisor. I domsafsigelsen lægges der blandt andet vægt på, at der ikke er tale om ubetydelige afvigelser i de angivne tal samt at skatteyderen, selv efter den eksterne revisor har udarbejdet en efterangivelse på den for lidt betalte moms, ikke har fået denne angivet til SKAT.

Den sidste dom vedrørende byggevirksomheden er i tråd med dommen om vognmandsselskabet, idet der også her er tale om systematiske fejl og et ikke, for virksomheden, uanseeligt beløb. Skatteydere revisor gør også i denne sag selskabet opmærksom på fejlen og udarbejder en efterangivelse på den for lidt betalte moms, som sendes til virksomheden med henblik på at denne skal sende angivelsen til SKAT. Som det skete i sagen om vognmandsselskabet, så får byggevirksomheden heller ikke sendt denne til SKAT og da SKAT kommer på kontrolbesøg er efterangivelsen stadig ikke sendt.

I begge domme er der en overvejende sandsynlighed for, at såfremt SKAT var kommet på kontrolbesøg, inden det var kommet skatteyder til kundskab, at der var fejl i momsangivelserne, så ville skatteyderens adfærd alligevel være blevet dømt til at have handlet groft uagtsomt, men der bør ikke herske tvivl om, at det faktum, at skatteyderen har en efterangivelse på moms til at lægge på kontoret, som blot ikke er blevet sendt, er en yderligere skærpende omstændighed.

Det bemærkes endvidere i afsigelsen af dommen om byggevirksomheden samt dommen om guldsmeden, at retten lægger vægt på, at der i uagtsomhedsvurderingen ved overtrædelse af ML gør sig en skærpet uagtsomhedsvurdering gældende, hvorfor der må stilles strenge krav til de registreringspligtiges omhu og forsigtighed. Dette må forstås således, at der ved overtrædelse af ML ifaldes grov uagtsomhed ved mindre end der skal til indenfor andre lovområder.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> En yderligere gennemgang af den skærpede uagtsomhedsvurdering ved overtrædelse af momsloven gennemgås i afsnit 10.

Det kan herefter på baggrund af gennemgangen af disse fire domme konstateres, at der synes at være meget lidt rum til den simple uagtsomhed i uagtsomhedsvurderingen efter ML § 81, men at vurderingen for den grove uagtsomhed til gengæld spænder vidt.

## **9.2 Uagtsomhedsvurderingen i retspraksis ved overtrædelse af SFL § 32, stk. 1, nr. 3**

I dette afsnit tages udgangspunkt i fem domme, hvor spørgsmålet er hvorvidt den momspligtiges handling eller undladelse kan dømmes efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 og således danne grundlag for at genåbne den momspligtiges skatteår 10 år tilbage i tid.

Dommene, som gennemgås og analyseres i det følgende, er som de ovenstående domme udvalgt efter deres forskellighed og evne til at vise rækkevidden af begrebet for den grove uagtsomhed. Det søges således ved gennemgang og analyse af disse, at kunne komme uagtsomhedsvurderingen ved grov uagtsomhed efter reglen SFL i retspraksis nærmere.

### *9.2.1 SKM2013.127.ØLR - Salg af hængekøjer*

A driver virksomhed med blandt andet salg af hængekøjer og har ikke selvangivet resultatet af sin virksomhed i flere år. SKAT foretager på denne baggrund en skønsmæssig forhøjelse af skatteårene 2006, 2007 og 2008. Skatteåret 2006 er forældet efter den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 31 og det vil således kræve en ekstraordinær momsansættelse med hjemmel i SFL § 32, stk. 1, nr. 3 før SKAT kan forhøje skatteår 2006.

Det fremgår af revisors vidneforklaring, at han ved gennemgang af As regnskabsmateriale fandt, at A havde finansieret sin virksomhed og sit privatliv med penge, som han skulle have afregnet som moms.

Landsretten finder, at A forsætligt eller groft uagtsomt bevirkede, at momstilsvaret for hans virksomhed blev fastsat på et urigtigt grundlag og at SKAT på dette grundlag, jf. SFL § 32, stk. 1, nr. 3, har hjemmel til ekstraordinært også at ændre afgiftstilsvaret for 2006, der ligger udenfor den ordinære 3 årige angivelsesfrists udløb.

Denne sag synes umiddelbart helt oplagt til også at skulle dømmes efter ML § 81, da den groft uagtsomme handling i sagen synes svær at modbevise, idet den primært består i skatteydernes undladelse af at selvangive virksomhedens resultat. Det fremgår dog ikke af dommen, at sagen ligeledes skulle være behandlet efter straffebestemmelsen i ML af anklagemyndigheden. Dette antages derfor ikke at være sket, idet det ville være oplagt for én af parterne, alt efter udfaldet af sagen, at bringe dette resultat i spil i den efterfølgende retssag. Det er dog en mulighed, at sagen efterfølgende er blevet behandlet strafferetligt, da det ofte ses i praksis at straffesagen udskydes til det civile retlige søgsmål er afgjort.

Som det er gennemgået i afsnittet om lovgrundlaget, fremgår det dog af forarbejderne til SFL § 33, at det ikke er afgørende for, at retten kan statuere grov uagtsomhed efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Dette

---

<sup>33</sup> LFF2002-2003.1.175 "Forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love"

fremgår af dommen SKM2011.109.BR, der godt nok omhandler et skatteretligt forhold vedrørende maskeret udlodning, men som SKAT i den juridiske vejledning gør gældende, at samme vurdering vil finde tilsvarende anvendelse i moms- og afgiftsretlige sager, jf. A.A.8.3.2.1.2.3 Forsæt eller grov uagtsomhed. De væsentligste anbringender i forhold til spørgsmålet om, hvorvidt der kan statueres grov uagtsomhed efter SFL, stk. 1., nr. 3, når anklagemyndigheden har opgivet at føre sagen til dom, gennemgås i det følgende afsnit.

### 9.2.2 SKM2011.109.BR – ikke grov uagtsomhed efter ML § 81

I det dommen omhandler maskeret udbytte gennemgås udelukkende sagens anbringender i forhold til uagtsomhedsvurderingen efter ML straffebestemmelse, som blev opgivet af anklagemyndigheden.

Skatteyder gør i sagen gældende, at sagen har været sendt til anklagemyndigheden til ansvarsvurdering, hvor anklagemyndigheden er kommet frem til det resultat, at der ikke kan rejses tiltale for overtrædelse af STRFL og skattelovene i forbindelse med de pågældende indkomstår. Skatteydere påstand er derfor, at det må lægges til grund, at anklagemyndigheden ved denne vurdering har undersøgt, om der skulle være sket en overtrædelse af bestemmelserne, som hjemler straf blandt straffebestemmelserne i skattekontrolloven, herunder om der foreligger uagtsomhed. Når anklagemyndigheden har fundet, at der ikke foreligger grov uagtsomhed, må denne vurdering også være gældende for Landskatteretten og dennes vurdering af, om der foreligger grov uagtsomhed, hvorfor en ændring af klagerens skatteansættelser, således ikke kan være begrundet i bestemmelsen i SFL om ekstraordinær ansættelse ved skatteydere grove uagtsomhed.

Skattemyndighederne gør modsat det forhold gældende, at blot fordi straffesagen er opgivet anklagemyndigheden, kan dette ikke kunne begrunde et andet resultat, da forholdet skal underkastes en selvstændig skatteretlig vurdering, der adskiller sig fra den strafferetlige vurdering.

Skattemyndighederne henviser i øvrigt til Landsskatterettens kendelse i TfS2004.335, i hvilken Landskatteretten udtaler følgende:

*”Landsskatteretten finder som udgangspunkt, at der ved sagernes afgørelse skal henses til den bevisbedømmelse, som er blevet foretaget i straffesagen, og til formuleringen af præmisserne i den konkrete straffedom.*

*En frifindende straffedom kan således eventuelt blot være udtryk for, at domstolen ikke subjektivt har anset, at personen har haft tilregnelser til at opfylde straffebestemmelsens gerningsindhold. Det afgørende må efter rettens opfattelse derfor være, om det skatteretlige spørgsmål tillige kan anses for at være blevet afgjort i forbindelse med vurderingen af det strafferetlige spørgsmål.*

*I en civil skattesag er bevisbedømmelsen i øvrigt væsentlig anderledes end i en straffesag. I den civile skattesag kræves det således ikke, at der af skattemyndighederne er blevet ført bevis for hver enkelt udeholdt indtægt.*

*Hvis der efterfølgende i en civil skattesag generelt blev anlagt en mildere bedømmelse, blot fordi der tillige var blevet anlagt en straffesag mod den pågældende, der endte med en frifindelse, ville dette i øvrigt kunne medføre en vilkårlig forskelsbehandling af personer med de samme skattemæssige forhold.*

*Det vil efter rettens opfattelse derfor stride mod en grundlæggende almindelig lighedsgrundsætning, hvis en frifindende straffedom umiddelbart blev tillagt en vidtrækkende betydning for bedømmelsen af den civile skattesag.”*

Byretten tiltræder Landsskatterettens afgørelse, og finder således ikke, at det forhold, at anklagemyndigheden ikke har fundet, at kunne gennemføre en straffesag mod sagsøgerne til dom, kan føre til et andet resultat.

Det ses således med denne dom, at retten i en civilretlig sag, ikke lader uagtsomhedsvurderingen påvirke af, hvorvidt anklagemyndigheden har frifundet skatteyderen i en tilsvarende straffesag. Dette understøttes også af forarbejderne til SFL. Det har desværre ikke været muligt at finde en sag, hvor skatteyderen allerede er dømt for grov uagtsomhed efter ML § 81 i en strafferetssag inden afgørelsen om ekstraordinær genansættelse i den civilretlige sag. Her kunne der ellers være formodning for, at den civilretlige dommer kunne være mere tilbøjelig til at læne sig op ad anklagemyndighedens afgørelse og begrundelse end det ses i den omvendte situation.

De efterfølgende tre domme tager udsping i samme momsproblematik vedrørende grænsehandel og minder til forveksling meget om hinanden. Dommene er medtaget for at vise at trods den store kompleksitet indenfor momslovgivningen, hvor selv Landsret og Højesteret er uenige om lovens fortolkning på området, så er der til stadighed meget høje krav til den momspligtige. Det bemærkes, at de første to domme ikke kræver ekstraordinær genåbning efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3, men blot er medtaget for at sætte uagtsomhedsvurderingen i tredje dom i kontekst. Endvidere er det vigtigt at understrege, at der i momsretlige sager bedømmes ud fra en meget konkret vurdering, hvor der tages hensyn til alle sagens omstændigheder, hvorfor sammenligning af disse sager skal gøres med en vis forsigtighed, da sagernes omstændigheder naturligvis ikke er fuldstændigt sammenfaldende.

I de to første domme får SKAT medhold i ændringen af afgiftsansættelsen for de berørte år. Der foretages herudover tilsyneladende ingen uagtsomhedsvurdering efter ML § 81 i sagerne. Dette kan dog, som beskrevet i ovenstående ikke nødvendigvis tages til indtægt for, at dette ikke er sket i en straffesag efterfølgende. Den tredje dom vedrører en afgiftsansættelse af et forældet skatteår og kræver derfor hjemmel i § 32, stk. 1, nr. 3 for at kunne genåbnes og selvom sagens samlede omstændigheder til forveksling ligner de to foregående, så ender Byretten med at give SKAT medhold i, at selskabet har handlet groft uagtsomt. Heller ikke i denne sag er skatteyder tilsyneladende blevet anklaget af anklagemyndigheden efter straffebestemmelsen i ML § 81 på tidspunktet for denne doms afsigelse.

Som i ovenstående domsgennemgange bliver selve den momsretlige overtrædelse kun beskrevet overordnet, da det ikke er formålet med dette speciale at analysere de pågældende momsretlige regler nærmere. Det er dog intentionen med de følgende tre domme at give en overordnet forståelse af, at overtrædelserne til forveksling er meget enslydende, at dommene.

### *9.2.3 SKM2009.664.LSR – Hårde hvidevarer*

Kendelsen omhandler en detailvirksomhed i Danmark, der forhandler og udlejer hårde hvidevarer til danske kunder. Virksomheden er momsregistreret i Tyskland og har i perioden fra den 1. september til den 31. oktober 2007 et lager med hårde hvidevarer i Tyskland. Virksomheden gør ved salg kunden opmærksom på, at denne ligeledes kan vælge at indgå købsaftalen med den tyske momsregistrering og selv afhente varen i Tyskland for således at kunne købe varen med tysk moms på (dengang) 16 pct. Betalingen sker i forbindelse med ordreafgivelsen til det danske selskab. Virksomheden bestiller efterfølgende varerne hos en dansk underleverandør, som leverer varerne på virksomhedens danske adresser. Varer der er aftalt til udlevering i Tyskland transporteres for virksomhedens egen regning og risiko til Tyskland. I Tyskland har virksomheden indgået en samarbejdsamtale med en tysk lagerforvalter, der står for modtagelse og udlevering af varer fra lageret. Denne bliver honoreret for sit arbejde efter en aftalt prismodel, der ikke uddybes nærmere. Varen bliver udleveret til kunden ved fremvisning af ordrebekræftelsen, hvor det fremgår om varen er betalt. Hvis ikke, betales for varen til den tyske lagerforvalter inden udlevering. Hvis varen ikke bliver afhentet indenfor 3 uger efter det aftalte tidspunkt fragtes varen retur til Danmark for den danske virksomheds egen regning og risiko. Det er endvidere aftalt, at reklamationer fra kunden, uagtet at varen er solgt i Tyskland af den tyske momsregistrering, skal ske til den danske virksomhed. Den tyske momsregistrering foretager den nødvendige afregning af den tyske købs- og salgsmoms til de tyske myndigheder.

Virksomheden anmoder i februar 2007, i forlængelse af Skatterådets bindende svar i SKM2006.530.SR om grænsehandel med campingvogne, om et bindende svar på en række forhold i forbindelse med grænsehandel med hårde hvidevarer. Dette bliver afvist i marts måned 2007 af SKAT, da spørgsmålene ikke lever op til de formelle krav. Den 1. juli 2007 anmoder virksomheden atter om et bindende svar, hvilket Skatterådet afgiver svar på den 23. oktober 2007.758.SR. Her konstateres det, at virksomhedens grænsehandelskoncept ikke har hjemmel i dansk lov og virksomheden stopper umiddelbart herefter med at tilbyde kunder levering i Tyskland med tysk moms.

Den 28. februar 2008 træf SKAT afgørelse om, at virksomhedens salg af hårde hvidevarer til danske kunder med afhentning i Tyskland og med tysk moms i perioden 1.september 2006 til 31. oktober 2007 ikke var i overensstemmelse med Skatterådets bindende svar af den 22. juni 2006, SKM2006.530.SR. SKAT lægger i sin afgørelse vægt på følgende:

- Transaktionen er ikke i overensstemmelse med SKM2006.530.SR, hvorfor leveringen af hårde hvidevarer anses for at være sket her i landet og ligeledes er omsætningen momspligtig i Danmark.

- Virksomheden har ikke etableret et samarbejde med et selskab, der faktisk har etableret et forretningssted i Tyskland. Der er i sagen kun tale om en tysk momsregistrering med et lager, der anvendes til udlevering af varer til de danske kunder.
- Købsaftalen bliver ikke indgået direkte mellem den danske køber og den tyske samarbejdspartner, da virksomheden forestår alt vedrørende udfærdigelse af ordrebekræftelse og fakturering til den danske kunde og som oftest også selv modtager betaling for varen.
- SKM2006.530 er en skærpelse af retspraksis vedrørende grænsehandel. En sådan skærpelse kan tidligst have virkning fra det tidspunkt, hvor skærpelsen offentliggøres, jf. UfR1983.8HR.

Virksomheden anses på denne baggrund for at være momspligtig i Danmark af salget.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse med afsæt i ML § 14, stk. 1. Herefter konstateres det, at såfremt salget kan have leveringssted i Tyskland, forudsættes det, at den tyske registrering sælger varen til den danske kunde. Dette kræver, at den tyske momsregistrering skal have ret til at råde over varen. Dette sker ikke i nærværende transaktion, idet varen allerede inden den ankommer til den tyske momsregistrering reelt er solgt til den endelige danske forbruger. Endvidere bemærkes det, at den tyske registrering ikke har nogen reel risiko ved salget, idet varen ved manglende afhentning tilbageføres til den danske virksomhed og ved reklamationer er det ligeledes den danske virksomhed, der varetager behandling for egen regning og risiko.

Landsskatteretten udtaler endvidere, at der ikke er tale om fjernsalg, jf. ML § 14, nr. 2, 2. og 3. pkt., når der er indgået endelig bindende aftale ved en dansk kundes henvendelse i en forretning i Danmark og der tillige udskrives faktura og sker betaling ved henvendelsen. At der aftales udlevering i Tyskland medfører ikke, at ML § 14, nr. 2, 2. pkt. finder anvendelse, idet den eneste begrundelse for flytning udelukkende synes at være at opnå en afgiftsfordel. Der er således ikke økonomiske realiteter bag aftalens formelle fremtræden og virksomheden er derfor momspligtig af omsætningen i Danmark.

#### *9.2.4 SKM2010.396.HR - Jetbåde*

Dommen omhandler en detailvirksomhed i Danmark, der blandt andet sælger jetski, jetbåde og bådtrailere samt våddragter m.m. I årene 1998-2002 benytter virksomheden sig af et grænsehandelskoncept, der har til formål at kunne sælge både med tysk moms på (dengang) 16 pct. fremfor med dansk moms på 25 pct. Dette udføres således, at kunden så og bestilte båden ved den danske virksomhed i Danmark (A). Båden blev herefter fragtet fra Danmark på vegne af A, og for dennes regning og risiko, til den tyske samarbejdspartner i Tyskland (B), der var momsregistreret i Tyskland. Kunden skulle selv afhente og betale båden ved B. B, der i øvrigt ikke drev virksomhed med salg af både, fik en betaling på 500 kr. fra A for hver transaktion.

Den 14. juli 2003 træffer SKAT afgørelse om, at A for årene 1998-2002 er momspligtig i Danmark af indtægten for bådene solgt i Tyskland med tysk moms. SKAT lægger i afgørelsen vægt på følgende elementer:

- Kunden kontakter A om køb af en konkret vare.
- A transporterer båden til B for udlevering og fakturering.
- A fakturerer båden til B.
- B formidler faktureringen og udleveringen til kunden.
- B har ikke bestilt varen hos A.
- De oplysninger, som kunden alene modtager ved henvendelse til A samt det forhold, at B alene beholder den del af betalingen, der skal benyttes til at betale den tyske moms.
- A påtager sig garantiforpligtelsen overfor kunden.

Disse elementer danner grundlag for, at SKAT alene opfatter B som en formidler, der ikke på noget tidspunkt har råderet over båden, hvorfor salget anses som indgået i Danmark, hvorfra leveringen til kunden påbegyndes via Tyskland. Således er omsætningen momspligtigt i Danmark, når leveringen sker i Danmark, jf. ML § 4, stk. 1 og Bs momsbetaling skal forhøjes med 1.376.762 kr. for perioden.

Landskatteretten ændrer ved SKM2006.376.LSR af 3. maj 2006 SKATs afgørelse og giver A medhold i sagen. I kendelsen lægges vægt på, at ud fra en samlet vurdering af de konkrete forhold, kan de endelige aftagere af bådene ikke anses for i Danmark at have opnået ret til at råde over bådene. Der sker således ikke levering i Danmark og bådene skal derfor retteligt pålægges moms i Tyskland.

Vestre Landsret kommer i SKM2007.403VLR af 24. maj 2007 frem til samme resultat som Landskatteretten og giver dermed også A medhold. Endvidere udtaler Landsretten, at denne ikke finder grundlag for at tilsidesætte virksomhedens salg af både i Tyskland ud fra misbrugsbetragtninger, da den omstændighed, at arrangementet ubestridt er etableret for at drage fordel af den lavere tyske momssats, ikke i sig selv finder at stride mod formålet med 6. momsdirektivs beskatningsregler. Det bemærkes dog, at dommen er afsagt med dissens.

Sagen ender i Højesteret, hvor SKAT gives medhold. Dermed vælger Højesteret at tilsidesætte virksomhedens transaktioner, således salget af bådene i Tyskland bliver momspligtigt i Danmark. Højesteret lægger til grund, at B alene har fungeret som et uselvstændigt mellemlid i forbindelse med bådens udlevering og købesummens betaling, samt at leveringsstedet på dette grundlag anses for at være sket i Danmark. Omsætningen for bådene afhentet af kunderne i Tyskland er derfor momspligtigt i Danmark.

#### *9.2.5 SKM2015.360.BR – Campingvogne*

Dommen omhandler et dansk selskab med udstillingslokaler i Danmark, der sælger nye og brugte campingvogne. Ved salg af campingvogne fra en bestemt fabrikant, gøres det, i perioden fra 1. april 2003 til 31. juli 2010, muligt for selskabets kunder at afhente campingvognen ved et udleveringssted i Tyskland, hvor virksomheden er momsregistreret, med tysk moms. Virksomheden aftaler prisen med kunden og sammen laver de købstilbuddet til det tyske selskab, som også underskrives af kunden på



dette tidspunkt. Selskabet fragter den bestilte campingvogn til Tyskland og udsteder en dansk faktura hertil. Den tyske afdeling udsteder en tysk faktura med tysk moms til kunden. Betalingen sker enten til det danske selskab eller dettes pengeinstitut. Køber afhenter herefter vognen i Tyskland og indfører den til Danmark som privatperson.

Selskabet har i den af dommen omfattede periode flere gange kontakt med SKAT og rådfører sig ligeledes med en ekstern rådgiver, der har til opgave at sørge for, at selskabet overholder lovgivningen.

SKAT træffer den 31. maj 2011 afgørelse om, at selskabet skal betale 24.668.427 kr. mere i moms end angivet for perioden 1. september 2006 til 31. juli 2010. Opkrævning for perioden fra den 1. september 2006 til den 31. januar 2008 falder uden for fristerne SFL § 31, hvorfor der for denne periode skal ske ekstraordinær genoptagelse efter reglen i § 32. Momsopkrævningen for denne periode udgør 5.017.446 kr. SKAT er således af den opfattelse, at selskabet mindst har handlet groft uagtsomt, idet det i sagsfremstillingen beskrevne forretningskoncept efter SKATs opfattelse er kunstigt tilrettelagt udelukkende for at udnytte den lavere momssats i Tyskland. Skatteyder påklager afgørelsen til Landsskatteretten.

Landsskatteretten afgør ved kendelsen SKM2013.495.LSR den 9. juli 2013 sagen i overensstemmelse med SKATs afgørelse for så vidt angår spørgsmålet om momsplichten for perioden og tilsidesætter således den formelle aftale ud fra en realitetsbetragtning. Ved afgørelsen af selskabets subsidiære påstand, som vedrører ekstraordinær ansættelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 for perioden 1. september 2006 til den 31. januar 2008, kan Landsskatteretten ikke tiltræde SKATs afgørelse. Landsskatteretten lægger således vægt på, at Højesteret først endelig med afgørelsen i SKM2010.396.HR omhandlende salg af jetbåde, fik fastslået, at leveringsstedet for et tilsvarende salg i et såkaldt grænsehandelskoncept var i Danmark og ikke i Tyskland. Hidtil har der hersket divergerende opfattelser retterne imellem om, under hvilke omstændigheder, der måtte anses at foreligge levering til den danske kunde ved salg gennem en tysk samarbejdspartner. Herudover kan SKATs argument om, at selskabet har handlet groft uagtsomt, fordi grænsehandelskonceptet var kunstigt tilrettelagt heller ikke følges af Landsskatteretten. Dette ud fra den begrundelse, at Skatterådets bindende svar opstiller visse betingelser, og såfremt selskabet opfylder disse, må der anses alligevel at foreligge levering til den danske kunde i Tyskland. Et sådant arrangement må, uagtet at det følger Skatterådets krav, også antages at være kunstigt tilrettelagt. Landsskatteretten kan på dette grundlag ikke tiltræde, at selskabet har handlet groft uagtsomt, hvorfor der ikke kan ske ekstraordinær genoptagelse af momstilsvaret i den pågældende periode.

I Byretten behandles kun spørgsmålet om genoptagelse af selskabets momstilsvaret efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Byretten dømmer selskabet for at have handlet groft uagtsomt med henvisning til, at hverken selskabet eller dets rådgivere med baggrund i Skatterådets svar kunne have en berettiget forventning om, at der ikke skulle betales dansk moms ved salget af campingvognene. Der lægges endvidere vægt på, at selskabet alene anvendte grænsehandelskonceptet med henblik på at udnytte den lavere tyske moms. Når en erhvervsdrivende på denne måde indgår i systematisk afgiftsudnyttelse, påhviler der



vedkommende en særlig pligt at sikre sig, at den anvendte metode ikke indebærer en overtrædelse af ML, og den erhvervsdrivende er dermed underlagt en skærpet uagtsomhedsvurdering. Heller ikke på trods af, at selskabet har benyttet ekstern rådgivning og selv har været af den opfattelse, at reglerne har været overholdt, er det Byrettens opfattelse, at selskabet har udvist den fornødne omhu og påpasselighed.

### *9.2.6 Sammenfatning af retspraksis efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3*

Dommen om salg af hængekøjer er medtaget i dette afsnit, da den bidrager til at vise den meget vide rækkevidde, som den grove uagtsomhedsvurdering har. Uagtsomhedsvurderingen i denne dom skønnes således at måtte lægge sig meget tæt op ad vurderingen for forsæt, hvor der ikke kan være tvivl om, at det har været den momspligtiges hensigt at handle i strid med momslovgivningen. Dommen kan dermed også være med til at skabe en forståelse af, hvorfor det kan være svært for en anden momspligtig "at blive sat i samme bås", når dennes overtrædelse af loven eksempelvis skyldes en fejlfortolkning af et kompliceret lovgrundlag, som den momspligtige måske oven i købet har købt hjælp fra en ekstern rådgiver til at forstå. Det fremgår desværre ikke af dommen, hvorvidt den momspligtige i denne dom også er anklaget efter straffebestemmelsen i ML. Det må dog med rette kunne antages, at såfremt der allerede var foretaget en uagtsomhedsvurdering af anklagemyndigheden i en straffesag, så vil resultatet af denne altid være interessant at få bragt frem af den ene eller anden af parterne i den civile retlige sag. Det kan dog ikke afvises, at der har været en efterfølgende strafferetlig afgørelse for overtrædelse af straffebestemmelsen i ML § 81.

Det ses i efterfølgende gennemgang af dommen SKM2011.109 BR, hvilket også er i tråd med lovgrundlaget gennemgået i ovenstående, at blot fordi anklagemyndigheden ikke har fundet, at der foreligger grov uagtsomhed i strafferetlig henseende, så kan dette ikke begrunde, at vurderingen for forholdet skal være den samme i en selvstændig skatteretlig vurdering. Det føres netop til grund, at der ved sagernes afgørelse skal henses til den bevisbedømmelse, som er blevet foretaget i strafferetten samt formuleringen af præmisserne i den konkrete straffedom. En frifindelse i en straffesag kan således blot kan være udtryk for, at domstolen i den pågældende strafferetssag ikke subjektivt har anset, at personen har haft tilregnelser til at opfylde straffebestemmelsens gerningsindhold. I den civile skattesag er bevisbedømmelsen i langt højere grad bundet op på objektive beviser, som eksempelvis skriftlig dokumentation. Dette bliver således mere et spørgsmål om, hvad står der i lovgrundlaget, herunder forarbejderne og SKATs juridiske vejledning og hvorvidt den momspligtige har angivet sin moms i overensstemmelse hermed.

Af de sidste tre domme gennemgået i ovenstående afsnit, som skal betragtes samlet, fremgår det med en vis tydelighed, at problemstillingen i dommene overordnet er den samme; alle virksomhederne vil gerne sælge deres varer i Tyskland, således varen bliver billigere i kraft af den lavere tyske momssats. Ligeledes bliver sagens formelle aftale i sidste instans tilsidesat i alle dommene med begrundelse i

aftalens økonomiske realitet samt det forhold, at leveringen jf. ML § 14, stk. 2, 1. pkt. var sket i Danmark.

Det bemærkelsesværdige ved disse domme er først og fremmest, at selvom det ved gennemgang af dommene med tydelighed fremgår, at der er tale om et komplekst lovgrundlag, som der tilmed er divergerende opfattelser af retterne imellem, så kan det synes som en hård dom, når den momspligtige dømmes at have handlet groft uagtsomt i sager som disse. Igen skal det holdes for øje, at de to første af dommene ikke indeholder denne vurdering, da der ikke her var grundlag for en ekstraordinær skatteansættelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Det kunne dog have været meget interessant, såfremt der også her havde indgået en uagtsomhedsvurdering, ikke mindst for at se, hvorvidt vurderingen af denne ville have været den samme som i dommen om jetbådene, omhandlende perioden fra 1998 til 2002, som den er 8 år senere i dommen om campingvognene.

Et yderligere element, der taler for, at uagtsomhedsvurderingen falder ud til grov uagtsomhed i dommen om campingvognene, er formentlig også, at selskabet har benyttet en skatterådgiver. Dette kan opfattes som, at selskabet planlægger efter at skatteoptimere, men også at det med hjælp fra en professionel i endnu højere grad burde have indset, at dispositionen med udlevering i Tyskland ikke var i overensstemmelse med gældende momslovgivning. Selskabet argumenterer dog for, at dette netop har valgt at rådføre sig med en professionel for ikke at overtræde lovgivningen.

Det bemærkes endvidere, at der ved Byrettens domsafsigelse i dommen om campingvognene nævnes, at en skærpet uagtsomhedsvurdering gør sig gældende ved overtrædelse af momsloven, som det Landsretten også udtaler i dommene om guldsmeden og byggevirksohmheden. Dette princip behandles nærmere i kapitel 10.

Med baggrund i ovenstående analyse af de 5 domme kan det således konstateres, at definitionen for den grove uagtsomhed, jf. SFL § 32, stk. 1, nr. 3, har en meget vid rækkevidde, da den omfatter alt fra den momspligtiges ligegyldige og tilnærmelsesvis forsætlige adfærd, som det ses i dommen om salg hængekøjer, til den mere ubevidste overtrædelse af momsloven som det især ses i grænsehandelsdommen om campingvognene. At kalde sidstnævnte ubevidst er måske ikke en helt korrekt definition, men i hvert fald har den momspligtige tilsyneladende gjort sig klart, at dennes dispositioner vurderes at kunne holdes indenfor ML grænser. Denne fortolkning af lovgivningen er søgt via ekstern rådgivning samt ved bindende svar fra SKAT i en periode, hvor afgørelserne fra domstolene indenfor området har været divergerende.

### **9.3 Sammenfatning**

Generelt kan det konkluderes ud fra gennemgang og analyse af dommene medtaget i ovenstående kapitel, at definitionen for den grove uagtsomhed rækker vidt, dette uanset om der dømmes efter straffebestemmelsen i ML eller SFL. Denne ses således at omfatte alt fra forhold, der tilnærmelsesvis

kan forveksles med forsæt til fejlfortolkning af kompleks lovgivning, der oven i købet har været genstand for divergerende opfattelser retterne imellem.

Det kan endvidere, dog med en vis forsigtighed, det minimale datagrundlag taget i betragtning, udledes af dommene, at der umiddelbart synes at skulle mindre til for at ifalde den grove uagtsomhed ved dom med hjemmel i SFL § 32, stk. 1, nr. 3 end ved dom med hjemmel i ML § 81. Dette begrundes med udgangspunkt i sagernes kompleksitet, hvor der synes at skulle mindre til for at blive dømt for ved grov uagtsomhed at have overtrådt ML med hjemmel i SFL end overtrædelse af straffebestemmelsen med hjemmel i ML 81. Således synes det eksempelvis svært at forestille sig, at den momspligtige i dommen vedrørende grænsehandel med campingvogne ville kunne ifalde bødestraf efter ML § 81, og det har da heller ikke lykket at finde en sag, hvor der er dømt efter ML § 81 med en tilsvarende kompleksitet i den for sagen underliggende lovgivning.

Endvidere er det bemærkelsesværdigt, at kun den ene af sagerne umiddelbart er dømt efter både SFL § 32, stk. 1, nr. 3 samt ML § 81, da det alt andet lige burde være oplagt, dersom en momspligtig dømmes til ved grov uagtsomhed at have overtrådt ML efter straffebestemmelsen i SFL også har overtrådt straffebestemmelsen i selve ML. Dette kan desværre ikke undersøges til bunds, da de strafferetlige afgørelser som udgangspunkt er anonymiserede. Det må dog med en vis berettigelse kunne forventes, at såfremt en sag allerede er afgjort i strafferetten, så vil resultatet af denne sag altid være relevant for den vindende part at nævne i en efterfølgende skatteretlig sag, som det også ses i SKM2011.109.BR. Dette også selvom bevisførelsen i den strafferetlige sag som udgangspunkt vil være anderledes end i den skatteretlige. Det afgørende vil her være, om det skatteretlige spørgsmål i forbindelse med vurderingen af det strafferetlige spørgsmål ligeledes, efter rettens opfattelse, anses at være blevet afgjort.

Det kan i hvert fald synes svært forståeligt, såfremt dommen om salg af hængekøjer ikke også kvalificerer til at blive dømt efter straffebestemmelsen i ML § 81, da overtrædelsen må siges at komme så tæt på forsæt, som det synes tænkeligt. Da det desværre ikke har været muligt at finde frem til, om denne sag efterfølgende er fremsat som en strafferetssag, så kan det kun på denne baggrund konkluderes, at hvis dette ikke er sket, så kan dette næsten ikke andet end at tages til udtryk for, at uagtsomhedsvurderingen er mere lempelig ved afgørelsen af, om der kan foretages ekstraordinær afgiftsansættelse i sammenligning med en sanktionering efter ML § 81. Der bør således tilstræbes en vis overensstemmelse mellem sager, der giver SKAT adgang til at foretage en ekstraordinær momsangivelse ved en groft uagtsom overtrædelse af ML samt de sager, hvor der gives bøde efter straffebestemmelsen i ML § 81. Her skal den forskellige tilgang til bevisførelsen i civile retlige sager kontra strafferetlige sager iagttages, hvilken kan være årsag til, at det allerede på forhånd opgives at forfølge en strafferetlig dom på sagen. Dog må det antages, at det som oftest vil være svært på forhånd at afgøre, hvorvidt en sag, hvor der er dømt grov uagtsomhed efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 ikke vil kunne dømmes efter ML § 81, hvorfor skyldsspørgsmålet som udgangspunkt bør afgøres i begge instanser, når det i forarbejderne hævdes at definitionen på grov uagtsomhed er den samme efter ML og SFL.

## 10. Analyse af uagtsomhedsvurderingen i praksis

I dette afsnit analyseres uagtsomhedsvurderingen på baggrund af ovenstående gennemgang af lovgivning og retspraksis med mere, herunder forholdet mellem den simple og grove uagtsomhed samt princippet om den skærpede uagtsomhedsvurdering ved overtrædelse af ML. Disse områder synes væsentlige at medtage til brug for den endelige konklusion på specialet, idet disse er med til at understrege betydningen af sammenfatningerne igennem specialet.

### 10.1 Simpel kontra grov uagtsomhed

Ved uagtsomhedsvurderingen ved overtrædelse af ML sondres mellem grov og simpel uagtsomhed, hvilket umiddelbart synes interessant, idet denne sondring afgør, hvorvidt overtrædelsen er strafbar eller straffri. Hvad der kan være udslagsgivende for, om uagtsomhedsvurderingen bliver den ene eller anden grad, er svært at sige noget specifikt om, idet dette afgøres af retten på baggrund af sagens samlede omstændigheder. Der kan dog nævnes noget generelt, der som udgangspunkt kan være afgørende. Eksempelvis vil en enkelt mindre fejl i momsangivelsen typisk vurderes som simpel uagtsomhed, hvorimod flere gentagne fejl nærmere vil vurderes som en groft uagtsom handling. Ligeledes vil en enkelt overtrædelse af en kompliceret regel også kunne vurderes som en simpelt uagtsom handling, hvor en overtrædelse af en elementær og helt gængs regel ikke vil kunne kvalificeres som blot simpel uagtsomhed. Endvidere er den momspligtiges person og dennes forudsætninger også af afgørende betydning. Således bør en momspligtig med særlige kompetencer indenfor regnskab eller momsret kunne forventes at have større indsigt i den gældende lovgivning, end en momspligtige, der ikke besidder disse kompetencer.<sup>34</sup>

Det kan dog ud fra retspraksis med udgangspunkt i ovenstående domme konkluderes, at der generelt ikke gøres meget ud af denne sondring ved afgørelser efter straffebestemmelsen i ML eller SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Eftersom straffebestemmelsen i ML kræver, at der som minimum er handlet groft uagtsomt, hvilket ligeledes gælder ved afgørelser med hjemmel i SFL § 32, stk. 1, nr. 3, og det derfor er denne grad af uagtsomheden, der er relevant. Hvorvidt forholdet så vurderes som blot simpelt uagtsomt eller slet ikke vurderes at være af uagtsom karakter, det har derfor ikke relevans for bedømmelsen, hvilket dommene medtaget i specialet også bærer præg af, idet ikke en eneste af dem, kommer med en sådan sondring mellem den grove og simple uagtsomhed. Enten er handlingen således foretaget ved grov uagtsomhed, hvilket medfører straf, eller også er handlingen ikke strafbar.

At denne sondring ikke får den store opmærksomhed skyldes formentlig ikke mindst princippet om, at der ved overtrædelse af ML altid skal bedømmes ud fra en skærpet uagtsomhedsvurdering. Dette må derfor også være medvirkende til at gøre rækkevidden for den grove uagtsomhedsvurdering større og

---

<sup>34</sup> SR.2015.160 "Simpel og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten" af Jan Pedersen

ligeledes rækkevidden for den simple uagtsomhedsvurdering mindre, hvorved denne sondring mellem den grove og simple uagtsomhed i denne sammenhæng som oftest helt udelades.

Dette er helt i overensstemmelse med retspraksis, der også viser, at rækkevidden af definitionen på den grove uagtsomhed ved overtrædelse af ML er stor. Dette vil automatisk gøre anvendelsesområdet for den simple uagtsomhed mindre, og dermed også mindske pladsen til nuancer i denne type afgørelser.

## 10.2 Den skærpede uagtsomhedsvurdering

Som det fremgår af flere af domsafsigelserne gennemgået i ovenstående afsnit<sup>35</sup>, så påpeger både Byret og Landsret, at der ved overtrædelse af ML gælder en særligt straffskærpende omstændighed. Dette har den betydning, at der skal ske en mere streng uagtsomhedsvurdering af den momspligtiges handling, når denne dømmes for at have overtrådt ML, end hvad der på andre lovområder anses for at kunne udgøre grov uagtsomhed. Dette princip synes at stemme rigtig godt overens med afgørelserne i ovenstående domme, hvor domstolene også påpeger princippet og henviser til andre afgørelser, hvor princippet lægges til grund for afgørelsens udfald. Det er således ikke lykkedes at finde en dom med en henvisning til, hvor dette princip har sin hjemmel i gældende lovgivning, men en henvisning i afgørelsen af dommen vedrørende campingvogne til TfS 1996.695V angiver, at retspraksis med denne dom blev skærpet ved overtrædelse af ML.

I dommen blev en revisor pålagt strafansvar for momsfradrag for uerholdelige fordringer, selvom fordringerne kunne betegnes som alvorligt nødlidende. Revisoren havde således foretaget tabsfradrag på fordringerne, selvom disse endnu ikke var objektivt konstaterede, men som revisoren besad via sit indgående kendskab til debitorernes økonomi. Dommen viser dermed, at i hvert fald revisorer er pålagt et skærpet ansvar ved overtrædelse af ML.<sup>36</sup> Hvorvidt denne skærpelse også kan udstrækkes til at gælde ikke-regnskabskyndige kan afgørelserne i ovenstående domme pege i retning af, men en nærmere præcisering af dette i lovgrundlaget eller retspraksis, kan ikke umiddelbart konstateres.

Ligeledes henvises til dommen SKM2006.199.VLR, der også er gennemgået og analyseret i ovenstående afsnit 9.1.3. Denne dom skærper også praksis yderligere, da T2, som var aktionær og herudover havde til opgave at købe og sælge selskabets lastbiler samt være på kontoret, dømmes for grov uagtsomhed. T2 havde ikke med den daglige bogføring at gøre men underskrev dog den af bogholderen udarbejdede momsangivelse, der også blev revideret af en ekstern revisor. Alligevel lægger Byret samt Landsret blandt andet til grund, at tiltalte ingen kontrol førte med de tal, der var opgivet i momsangivelsen eller på anden måde sikrede sig, at de indberettede tal var korrekte, før denne underskrev disse.

---

<sup>35</sup> I domsafsigelserne SKM2006.150.ØLR – Guldsmiden, SKM2006.199.VLR - Vognmansselskabet, SKM2004.326.VLR-Byggevirksomheden samt SKM2015.360.BR.

<sup>36</sup> SR.1997.75 "Skatte- og afgiftsstrafferet – udvalgte domme mv. I perioden 1. maj-31. oktober 1996" af Jan Pedersen

Også i faglitteraturen beskrives princippet om den skærpede uagtsomhedsvurdering ved overtrædelse af momsloven. Dette blandt andet i Skatte- og afgiftsret af Jan Pedersen, side 75-77, hvor princippet ikke betvivles, men hvor der heller ikke henvises til gældende lovhjemmel.

Endvidere kan samme princip genfindes indenfor skattelovens straffebestemmelser, hvor den erhvervsdrivende er undergivet en skærpet bedømmelse i forhold til den ikke erhvervsdrivende. Her holdes for øje, at den momspligtige altid vil være at karakterisere som erhvervsdrivende. Heller ikke indenfor skatteretten er det umiddelbart muligt at finde hjemmel i selve skattekontrolloven eller dennes forarbejder til anvendelse af princippet om den skærpede uagtsomhedsvurdering for erhvervsdrivende. Dette antages derfor ligeledes at tage sit afsæt i retspraksis.

Det konkluderes på baggrund af ovenstående derfor, at den skærpede uagtsomhedsvurdering har sit afsæt i retspraksis og i øvrigt er i tråd med den generelle skattelovgivning om en strengere uagtsomhedsvurdering for den erhvervsdrivende.

## **11. Konklusion**

Enhver overskridelse af ML betragtes i udgangspunktet som et udtryk for uagtsomhed. Det er dog afgørende, at der mindst er udvist grov uagtsomhed for at der kan findes hjemmel til straf efter ML § 81 og ligeledes til ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Således er det interessant at finde frem til definitionen på den grove uagtsomhed.

I det relevante lovgrundlag er det meget sparsomt med fortolkningsbidrag til brug for fastlæggelse af uagtsomhedsbegrebet, herunder sondringen mellem den grove og simple uagtsomhed. Det vil sige det strafbare kontra ikke strafbare forhold. Den nærmeste definition synes at findes i SKATs juridiske vejledning, hvoraf det fremgår, at den momspligtige skal have handlet klart bebrejdesværdigt og dermed afvige fra normal handlemåde. En sådan normativ vurdering medtager alle relevante aspekter i den aktuelle sag og lader sig vanskeligt overføre til generelle begreber.

Det kan dog på baggrund af lovgrundlaget konkluderes, at uagtsomhedsbegrebet skal fortolkes entydigt, uagtet om der dømmes med hjemmel i ML eller SFL. Det fremgår også, at dette ikke nødvendigvis betyder, at der kan gøres et strafansvar gældende efter straffebestemmelsen i ML, blot fordi den momspligtige er dømt efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 eller omvendt. Dette bunder i de forskellige principper, der gør sig gældende for beviskravet til henholdsvis civilretlige kontra strafferetlige sager.

Årsagen til, at der ligger forskellige principper til grund for bevisbyrden i civilretten og strafferetten skal findes i, at der ligger forskellige formål til grund for den enkelte ret. Således skal det i civilretten, efter begge parter anbringender, afgøres, om der kan gøres et krav gældende overfor den momspligtige, hvor det i en strafferetlig sag skal afgøres, om den momspligtiges handling har været strafbar. Denne

forskellighed leder til, at bevisførelsen for retten er ganske forskellig, idet bevisførelsen i strafferetlige sager primært er bundet op på afhøringer af tiltalte og vidner, hvor den i civilretten primært er bundet op på dokumentation samt syn og skøn. Herefter kan det således konkluderes, at når fremgangsmåden er forskellig og der på denne vis lægges vægt på forskellige elementer, så kan det med en vis sikkerhed udledes, at uagtsomhedsvurderingen med en sandsynligvis kan falde forskelligt ud, alt efter om sagen dømmes efter ML § 81 i en strafferetlig sag eller efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 i en civilretlig skattesag.

Efter analyse af en række domme, hvor der er dømt med hjemmel i henholdsvis ML og SFL, kan det konkluderes, at rækkevidden for definitionen af den grove uagtsomhed rækker vidt uanset om der dømmes med hjemmel i ML § 81 eller SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Der synes dog, at kunne anes en tendens til, at der skal endnu mindre til for at ifalde den grove uagtsomhed, når der dømmes med hjemmel i SFL § 32, stk. 1, nr. 3.

På denne baggrund synes der således, i grove træk, at danne sig et billede af, at uagtsomhedsvurderingen ved overtrædelse af momsretlige sager ikke er så meget andet end en vurdering af, om virksomheden har overtrådt ML og hvis ja, så statueres der grov uagtsomhed. Det der så afgør, hvorvidt den momspligtige bliver dømt til at have handlet groft uagtsomt bliver herefter primært spørgsmålet om bevisbyrde. Dette synes at afspejle sig i retspraksis ved, at det er sværere for den momspligtige at løfte bevisbyrden i den strafferetlige sag kontra den civilretlige skattesag. Dette ses blandt andet ved, at der er en større tendens til, at den momspligtige bliver dømt til at have handlet groft uagtsomt i de civilretlige skattesager. I nogle tilfælde dømmes endda meget hårdt, når den momspligtige bliver dømt til at have handlet groft uagtsomt ved fejlfortolkning af komplekst lovstof, hvor retterne oven i købet har afsagt divergerende domme i tilsvarende sager indenfor samme periode. Dette bør om noget understrege, at der er tale om kompleks lovgivning.

Det skal dog her understreges, at det er vigtigt at holde for øje, at denne konklusion er baseret på et relativt spinkelt grundlag, da denne type afgørelser som også beskrevet i opgaven afgøres ud fra en normativ vurdering, der tager afsæt i alle relevante aspekter i den enkelte sag. Hver eneste lille forskellighed fra dom til dom kan derfor tillægges betydning i uagtsomhedsvurderingen, hvilket gør sammenligning meget svær. Det vil derfor kræve en gennemgang af mange flere domme end dette speciale kan rumme, såfremt der skal kunne udledes mere specifikt.

Det kan således endeligt konkluderes, at begrebet grov uagtsomhed i momsretlige sager defineres ud fra en normativ vurdering af den enkelte sags samlede aspekter. I tråd med den generelle skatterets principper om en skærpet uagtsomhedsbedømmelse overfor den erhvervsdrivende, dømmes også den momspligtige efter en særlig skærpet uagtsomhedsbedømmelse. Denne synes i princippet at have fået den betydning, at der som udgangspunkt ved overtrædelse af ML tages udgangspunkt i, at overtrædelsen er groft uagtsom.

Om der dømmes med hjemmel i straffebestemmelsen i ML § 81 eller SFL § 32, stk. 1, nr. 3, er definitionen for uagtsomhedsvurderingen den samme. Det afgørende for om den momspligtige bliver

dømt eller ej er herefter kravet til bevisbyrde og bevisførelse, som er forskellig afhængig af, om der er tale om en straffesag eller en civilretlig sag.

## **12. Perspektivering - momsretlige konsekvenser**

Når det i dette projekt konkluderes, at der synes at være en tendens til, at der ved uagtsomhedsvurderingen med hjemmel i SFL § 32, stk. 1, nr. 3, oftere statueres grov uagtsomhed, end når der dømmes efter straffebestemmelsen i ML § 81, er der som sådan ikke noget odiøst i dette. Dette skyldes, som også fremgår af ovenstående analyse, at der kræves flere og mere omfattende beviser i en strafferetssag end i en momsretlig sag.

Det er dog betænkeligt, når det også synes at fremgå af retspraksis, at grundet princippet om en ekstra skærpet uagtsomhedsvurdering ved overtrædelse af ML bestemmelser, så skelnes der principielt ikke mellem den simple og den grove uagtsomhed – eller i hvert fald synes der, at skulle en meget lidt uagtsom adfærd til, før den karakteriseres som grov, især når der dømmes efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3. Det vil således sige, at adgangen for SKAT til at få genåbnet den momspligtiges skatteår i op til 10 år tilbage, umiddelbart er meget vidtrækkende.

I LFF2002-2003.1.175 vedrørende den ordinære ansættelsesfrist, tilsvarende SFL § 31, fremgår det, at hensigten med indførelse af den kortere frist fra 5 år til 3 år er, at denne netop nedsættes, fordi det anses som uforholdsmæssigt administrativt tungt for både virksomheder og SKAT, at skulle forholde sig til regnskaber så langt bag ud i tid.

Det synes ikke mindst på denne baggrund problematisk, såfremt udviklingen i retspraksis går imod en endnu mere skærpet uagtsomhedsvurdering i sager om ekstraordinære skatteansættelser, da dette i princippet kan ende med at gøre SFL § 31 til undtagelsen frem for hovedreglen. Herefter vil ansættelsesfristen for fastsættelse af afgiftstilsvar og godtgørelse af afgift således blive udvidet til 10 år, hvilket ikke synes at være i overensstemmelse med hensigten med loven.

Såfremt denne udvikling fortsætter, vil det få betydelige konsekvenser for virksomhederne, der så skal leve med den ekstra usikkerhed det giver, at have 10 åbne skatteår fremfor 3. Én ting er de korrektioner, der vil være risiko for i perioden, men en anden meget væsentlig ting er også de både interne og som oftest også eksterne ressourcer en sådan skattesag belaster virksomheden med. En momsretlig sag, der rækker 10 år tilbage i tid, vil som typisk være vanskelig, idet lovgrundlaget formentlig har ændret sig væsentligt i perioden. Endvidere vil der typisk kun være få medarbejdere, hvis nogen, i virksomheden, der har historikken så langt tilbage i tid, hvilket også øger virksomhedens risiko for ikke at kunne løfte sagen overfor SKAT.



Om det er hensigten, at rækkevidden for uagtsomhedsvurderingen efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 skal kunne strækkes så vidt, som det synes at være blevet tilfældet i dag, bliver en mere politisk diskussion. Men såfremt denne udvikling er i overensstemmelse med dette, så kan det blot konstateres, at virksomhederne i fremtiden skal forvente at kunne lignede 10 år tilbage, såfremt SKAT ønsker dette i den konkrete sag.

### **13. Abstract**

As an accountant, consultant or tax employee in a business corporation it can seem challenging to keep up to date on current tax legislation and regulation, not least around VAT. Changing regulation and complicated legislature can make it difficult to remain certain that you are operating within the boundaries of the law. In certain instances, it can seem unintelligible how SKAT defines the degree of negligence. If SKAT defines a certain act as being of gross negligence, they have basis for opening the books a further 7 years back in time. This definition of the degree of negligence seems however to be somewhat unclear, as often it seems that SKAT's definition of gross negligence is very wide. This thesis will seek to analyze by which parameters SKAT determines the degree of negligence, and if these are the same, when determining the degree in relation to the possibility of reopening the books for a greater amount of time rewards, as when determining if the negligence is of such gross nature that it can be punished in accordance with the relevant paragraphs of the VAT legislation.

If SKAT almost per definition defines negligence as gross negligence, when the definition is made in relation to the possibility of looking further back in time, then the amount of time will de facto become 10 years instead of the official 3 years. This does not coincide with the stated purpose of the change made to the regulations, changing the rule from 5 years to 3 years, in order to lessen the burden on the businesses.

As stated, the purpose of this thesis is to analyze how the term gross negligence is defined in relation to breach of the VAT legislation. The most relevant paragraphs regarding this subject are Momslovens (ML) § 81 and Skatteforvaltningslovens (SFL) § 32. The former is the basis for ensuing a punishment in the form of a fine, in case one is convicted of fraudulent reporting of VAT. And the latter being the basis for reopening the books for a further 7 years as opposed to the standard 3 years. Reopening the books a further 7 years back, will naturally pose a risk of having to pay a substantial backlog of taxes, and will also with great likelihood require the help of external consultants, which will also incur a substantial financial burden for the company, regardless of the outcome of the case.

Four rulings relating to ML § 81, and five relating to SFL § 32 has been scrutinized, as well as the available documentation from the conception of the two laws, in order to determine the usage of the term gross negligence. The summarization of the aforementioned, seems to indicate that the term gross

negligence has a very broad usage, both in relation to ML § 81 and SFL § 32. It does, however, seem as if it takes slightly less in order to be defined as gross negligence in relation to SFL § 32 than ML § 81.

The above-mentioned journey has led to the conclusion that any breach of the VAT legislation is defined as negligence. In order for ML § 81 to provide basis for incurring a punishment in the form of a fine is that the degree of negligence is defined as gross negligence. The same is the case with SFL § 32 in relation to providing the basis for reopening the books a further 7 years back in time. On this basis it seems interesting to seek the definition of the term gross negligence in violation of ML.

The term gross negligence in relation to VAT judicial matters seems to be defined by a normative assessment of the aspects of the individual case. The common principle in tax legislature of enforcing a stricter evaluation of the definition of negligence in relation to businesses, is also prevalent in relation to VAT legislature, seeing as the VAT payer is by definition a business. This seems to have had the effect of always deeming the negligence exercised as of a gross nature.

Whether the definition is in relation to ML § 81 or SFL § 32 does not seem to matter as this should be considered the same. The difference is to find in the burden of proof that is different in a criminal court case than in a civil court.

## 14. Litteraturliste

"Dansk retspleje" af Lars Lindencrone Petersen og Erik Werlauf, 6. udgave

"Den civile retspleje" af Ulrik Rammeskov Bang-Pedersen og Lasse Højlund Christensen, 3. udgave

"Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis" af Oskar Henkow og Jette Thygesen, 1. udgave

"Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære" af Jens Evald og Sten Schaumburg-Müller, 1. udgave

"Skatte- og afgiftsret" af Jan Pedersen, 3. udgave

"Straffesagens gang" af Gorm Toftegaard Nielsen, 3. udgave

"Strafferet 1 – Ansvar" af Gorm Toftegaard Nielsen, 3. udgave

SR.2015.0160 "Simpel og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten"

SR.2004.247 af 1. januar 2004 "Skatte- og afgiftsstrafferet – Kommentarer til udvalgte domme i perioden 1.1.2003-30.4.2004" af Jan Pedersen

LFF2002-2003.1.175 "Forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love"

SR.1997.75 "Skatte- og afgiftsstrafferet – udvalgte domme mv. I perioden 1. maj- 31. oktober 1996" af Jan Pedersen

244 NFT 3/1993 "Begrebet grov uagtsomhed på forskellige retsområder" af Bo Von eyben

### Love

Momsloven – LBK nr 760 af 21/6/2016.

Skatteforvaltningsloven - LBK nr 1267 af 12/11/2015.

Skattekontrolloven - LBK nr 1264 af 31/10/2013

Lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift.

SKATs juridiske vejledning, 2017-2

- A.C.3.2.1.1 Generelt om straffebetingelser i skatte- og afgiftslovgivningen
- A.C.3.2.4 Tilregnelser: forsæt og grov uagtsomhed
- A.A.8.3.1.2.1.3 Forsæt eller grov uagtsomhed
- A.A.8.3.2.2.2.3 Forsæt eller grov uagtsomhed

## **Domme**

SKM2004.326.VLR

SKM2006.150.ØLR

SKM2006.199.VLR

SKM2009.664.LSR

SKM2010.396.HR

SKM2011.109.BR

SKM2013.127.ØLR

SKM2015.360.BR

Tfs 1998,710V

U.1970.812.HR

**Dokumentation for antal anslag**

Word Count ? X

Statistics:

Pages	45
Words	18.002
Characters (no spaces)	100.881
Characters (with spaces)	118.648
Paragraphs	363
Lines	1.454

Include textboxes, footnotes and endnotes

Close