

Skattestrafferet – Udvalgte afgørelser, Strafansvaret for undladt transfer pricing-dokumentation, SKM 2022.75 BR og SKM 2022.76 BR

af professor, dr.jur. Jan Pedersen, specialkonsulent Bachmann/Partners,
Advokatpartnerselskab

Resumé:

Tilsyneladende har Skattekontrolloven (SKL) § 84, nr. 5, om strafansvar for undladt rettidig TP-dokumentation en øget aktualitet. En række domme er i de seneste år publiceret. Disse har navnlig vedrørt bødeudmålingen i henseende til, om og i givet fald i hvilken udstrækning lovforarbejdernes anvisninger herom skal anvendes i praksis. Det har navnlig været spørgsmålet, om de i forarbejderne nævnte normalbøder på 250.000 kr. for hvert indkomstårs helt undladt TP-dokumentation og på 125.000 kr. for hver blot forsinket TP-dokumentation ved flere års undladelser har skullet sammenlægges ved fuld kumulation, eller om der skulle gives nedslag i form af begrænset kumulation. Artiklen gennemgår indholdet af SKL § 84, nr. 5, og de krævede betingelser for strafansvar. Herudover gennemgås den foreliggende domspraksis, navnlig i henseende til spørgsmålet om bødeudmåling ved flere års overtrædelser. To nye domme, SKM 2022.75 BR og SKM 2022.76 BR, der er angivet som ”prøvesager”, gennemgås og kommenteres.

1. Armslængdeprincippet – Materiel og formel transfer pricing-lovgivning

Armslængdeprincippet, dvs. at dispositioner mellem interesseforbundne parter skal beskattes, som om de er indgået på markedsmæssige vilkår, har en central placering i skatteretten. Reglerne herom, den såkaldte transfer pricing-lovgivning (TP-lovgivningen), sonderer i systematisk henseende mellem materiel TP-lovgivning og formel TP-lovgivning.

Den materielle TP-lovgivning indeholder hjemlen for at tilsidesætte og korrigere ikke-markedsbestemte vilkår og findes navnlig i ligningslovens (LL) § 2 om korrektion af hovedaktionær- og koncerndispositioner og i kapitalgevinstlovenes regler om overdragelser inden for interessefællesskaber. Helt overordnet omfatter LL § 2 alle former for aftalemæssige dispositioner, men er forbeholdt nærmere angivne kontrollerede hovedaktionær- og koncerntilstande. Kapitalgevinstbeskatningslovenes regler omhandler derimod alle dispositioner mellem interesseforbundne parter men er til gengæld begrænset til overdragelser omfattet af kapitalgevinstbeskatningslovene, dvs. aktier (aktieavancebeskatningslovens § 31), fast ejendom (ejendomsavancebeskatningslovens § 3), fordringer (kursgevinstlovens § 34) og afskrivningsberettigede aktiver (afskrivningslovens § 49). Korrektion af arbitrære prisvilkår uden for disse regelsæt er som udgangspunkt ikke muligt. Det gælder navnlig, at statsskattelovens § 4 ikke indeholder noget almindeligt armslængdeprincip. Dette blev statueret af Højesteret i den centrale rentefikseringsdom, TfS 1998.199 H.

Den formelle TP-lovgivning indeholder de kontrolpligter og kontrolbeføjelser, som har til formål at sikre, at TP-lovgivningen effektivt kan håndhæves. Samtidig med indførelsen af LL

§ 2 i 1998 blev i dagældende skattekontrollovs (SKL) § 3 B etableret en oplysningspligt og en dokumentationspligt. Oplysningspligten indebar – og indebærer – at skattepligtige, der deltager i kontrollerede transaktioner omfattet af LL § 2, samtidig med indgivelse af oplysningsskemaet (tidligere selvangivelsen) skal give oplysning om sådanne transaktioner, såkaldte TP-oplysninger parter. Meningen var – og er – at skattemyndighederne herved gøres opmærksom på transaktioner omfattet af armslængdeprincippet. Dokumentationspligten, som var – og er – forbeholdt nærmere angivne ”store virksomheder” og transaktioner med skattely, indebar – og indebærer – at disse skatteydere ved en løbende såkaldt TP-dokumentation skal godtgøre, at den stedfundne internomsætning er sket på armslængdevilkår. Kredsen af TP-dokumentationspligten fremgår af SKL § 40, stk., 1, nr. 1-3. Det fremgår heraf, at virksomheder som på koncernniveau har mere end 250 ansatte og en samlet årlig balance på mindst 125. mio. kr. eller en omsætning på mindst 250 mio. kr. er pålagt dokumentationspligten. Tilsvarende gælder mindre virksomheder, der har internomsætning med forbundne foretagender, hjemmehørende i ikke-overenskomstdækkede stater. De nærmere krav for TP-dokumentationen fremgår af en bekendtgørelse, senest Bkg. 2022.468 om dokumentation af kontrollerede transaktioner med tilhørende vejledning, senest Vejledning af 21. januar 2019: ”Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse”. Denne bekendtgørelse er indholdsmæssigt koordineret med anbefalingerne i OECD-Transfer Pricing Guidelines Chapter V. Meningen var – og er – at skattemyndighederne herefter har et grundlag for en nærmere skattekontrol. Oprindeligt kunne den undladte opfyldelse af dokumentationspligten alene sanktioneres med en løbende daglig bod (tvangsbøde) og en skønsmæssig fastlæggelse og dermed skønsmæssig skatteansættelse af internomsætningen. Herved blev indført en form for omvendt bevisbyrde i TP-sager, når dokumentationen ikke opfyldte de ganske komplicerede og abstrakte pligter.

Reglerne om TP-dokumentation findes nu i SKL §§ 39-42. Oprindeligt skulle TP-dokumentationen alene indsendes på anmodning efter myndighedernes indkaldelse heraf med en frist på 60 dage. Ved L 2020.1835 blev dette ændret med virkning for indkomstår påbegyndt 1. januar 2021 og senere, således at de dokumentationspligtige selskaber skal udarbejde dokumentationen løbende og uden særskilt påkrav indlevere denne. En anden sag er så, at kravet om den løbende udarbejdelse giver ringe mening, når henses til, at væsentlige dele af dokumentationen først kan udarbejdes efter indkomstårets udløb.

Også på andre område er den formelle TP-lovgivning blevet skærpet. Dette er udtryk for de vanskeligheder, der opstår, når det utvivlsomt rimelige og fornuftige armslængdeprincip skal overføres til det praktiske liv. Hertil kommer den omstændighed, at TP-området i beløbsmæssig henseende utvivlsomt udgør den største skattemæssige udfordring i international henseende, idet TP-problematikken må anses som hovedårsagen til international skatteunddragelse ved såkaldt ”base erosion”. Udover at TP-lovgivningen har betydelig indflydelse på størrelsen af det nationale skatteprovenu, har den også indflydelse på den internationale fordeling heraf. Det er derfor ikke underligt, at den formelle TP-lovgivning ikke blot har haft national interesse men også international interesse. OECD’s BEPS rapport indeholder da også betydelige anvisninger vedr. formel TP-lovgivning.

På nationalt plan er skærperne udmøntet i muligheden for indhentelse af erklæring fra uafhængig revisor om, at vilkårene for internomsætningen rent faktisk opfylder armslængdekravet. Reglerne herom findes nu i SKL §§ 43-45 og senest Bkg. 2018.1298. Herved er myndighedernes kontrolfunktion så at sige ”privatiseret”. Den nærmere

begrundelse for og navnlig hensigtsmæssigheden af dette tiltag henstår i det uvisse. Den udpegede revisor synes anbragt på en ”uriaspost”, når henses til, at revisoren – vel – først inddrages, når de i øvrigt højt kvalificerede myndigheder ikke er i stand til at udrede armslængdeproblematikken. Reglerne om revisorerklæring synes derfor at være udtryk for en ”politisk symbollovgivning” snarere end en brugbar skattekontrolbeføjelse. Det mest positive er vel, at ordningen – så vidt denne forfatter bekendt – ikke bruges i praksis. Herudover er indført regler om ”land for land-rapportering”, hvorefter nærmere angivne ultimative moderselskaber skal afgive en samlet rapport for hele koncernen med en fordeling af koncernindkomsten på de omfattede koncernselskaber. Reglerne herom findes nu i SKL §§ 47-52 og senest Bkg. 2018.1304. Herved gives skattemyndighederne mulighed for at få et samlet billede af koncernindkomstens fordeling på de enkelte koncernselskaber og et indblik i, om denne fordeling svarer til de aktiviteter, der er foregået i koncernselskaberne.

En væsentlig skærpelse af den formelle TP-lovgivning skete ved, at pligten til rettidigt at afgive forskriftsmæssig TP-dokumentation blev kriminaliseret, således at undladelsen heraf kunne sanktioneres med bøde. Reglerne blev indført ved L 2005.408 i dagældende SKL § 17, stk. 3, hvorefter der kunne pålægges bøde for den, der forsætligt eller ved grov uagtsomhed undlod rettidigt at opfylde pligten til indgivelse af skriftlig TP-dokumentation. Reglerne herom findes nu i SKL § 84, nr. 5. Herefter kan den manglende TP-dokumentation såvel sanktioneres skatteretligt som strafferetligt, idet der fortsat er hjemmel til daglig bod og skønsmæssig ansættelse, såfremt TP-dokumentationen ikke foreligger. Den helt undladte indgivelse af TP-dokumentationen kan derfor give anledning til såvel en skønsmæssig ansættelse som et strafansvar. Det må hævdes, at den blot forsinkede men dog forskriftsmæssige indsendelse af dokumentationen, inden ansættelsen rent faktisk foretages i mangel af særlige regler, ikke kan give anledning til en skønsmæssig ansættelse. I SKM 2019.136 H udtalte Højesteret da også, *”at der ikke er holdepunkter for en forståelse, hvorefter det tidspunkt, hvor der kan foretages skønsmæssig ansættelse af indkomsten, hvis transfer pricing dokumentationen ikke foreligger, er et andet end ansættelsestidspunktet”*. Højesteretsdommen førte imidlertid til en ændring af SKL § 39, stk. 3, hvorefter det blev tydeliggjort, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse, også når TP-dokumentationen blot ikke er indsendt rettidigt, jf. L 2020.1835. Herved er etableret en forskel i henseende til taksering i form af skønsmæssig ansættelse ved undladt indsendelse af oplysningsskema i SKL § 74, hvor det anerkendes, at en forsinket indgivelse af behørigt oplysningsskema medfører en genoptagelse af den foretagne taksering. Dette kan da også forklares med, at indgivelse af behørigt oplysningsskema medfører krav om ordinær genoptagelse af skatteansættelsen efter SFL § 26, stk. 2. Herved synes adgangen til at foretage en skønsmæssig ansættelse, selvom TP-dokumentationen foreligger på ansættelsestidspunktet at stride mod reglerne om kravet på en fornyet ansættelse ved nye relevante oplysninger indenfor den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 26, stk. 2. Det fremgår dog af forarbejderne til L 2020.1835, at den skattepligtige indkomst fortsat og i overensstemmelse med de almindelige forvaltningsretlige principper skal være begrundet med angivelse af de forhold, der er tillagt betydning ved prisfastsættelsen og med angivelse af den metode, der er anvendt ved beregningen heraf.¹ Det tilføjes, at også den skønsmæssige ansættelse skal være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvorfor der ikke vil være behov for en skønsmæssig ansættelse, hvis skatteyderen i en efterfølgende TP-dokumentation rent faktisk

¹¹ Se hertil Lovforslag nr. 28 FT 2020-2021, Almindelige bemærkninger, ad § 6, nr. 3 og 4.

godtgør, at de oplyste priser og vilkår opfylder armslængdekravet. Disse bemærkninger synes da også i højere grad at være i overensstemmelse med kravet om genoptagelse, når relevante oplysninger foreligger.

2. Strafansvaret for undladt TP-dokumentation, SKL § 84, nr. 5

Den gældende straffebestemmelse findes som nævnt nu i SKL § 84, nr. 5. Efter bestemmelsen kan der pålægges bødestraf for den, der forsætligt eller ved grov uagtsomhed undlader rettidigt at indgive den skriftlige dokumentation efter SKL 39, undlader at afgive ”land for land-rapport” efter SKL §§ 48, 49 og 51 eller undlader at afgive revisorerklæring efter SKL § 43. Bestemmelsen er en videreførelse af dagældende SKL § 17, stk. 3, hvorfor praksis og forarbejder vedr. denne bestemmelse har en vis relevans.

2.1. Gerningsindholdet i SKL § 84, nr. 5

Bestemmelsen omfatter navnlig den manglende rettidige indgivelse af TP-dokumentationen, således som den er foreskrevet i SKL § 39. Efter denne bestemmelse skal nærmere angivne koncerner løbende udfærdige og opbevare den skriftlige TP-dokumentation og efter stk. 3 senest 60 dage efter udløbet af oplysningsfristen indgive dokumentationen til skattemyndighederne. Selvom selskaberne således er forpligtet til en løbende udfærdigelse, er det således alene den rettidige indgivelse, der er strafbar. Dette betyder, at en undladelse af den løbende udarbejdelse af TP-dokumentation ikke er strafbar, når en forskriftsmæssig og rettidig indgivelse dog er sket.

Det fremgår af SKL § 39, stk. 1, at TP-dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var foregået mellem uafhængige parter. Rimeligvis på denne baggrund har det siden straffebestemmelsens indførelse været klart, at strafansvaret ikke blot omfatter den helt undladte indgivelse af TP-dokumentation, men også omfatter den forsinkede men dog indgivne TP-dokumentation.

Strafansvaret omfatter tillige den rettidige indgivelse, men hvor TP-dokumentationen har sådanne mangler, at den må anses for en nullitet og derfor anses for ikke-indgivet. Det fremgår således af bemærkningerne til den oprindelige straffebestemmelse, at bødestraf f.eks. vil kunne komme på tale, hvis der overhovedet ikke foreligger nogen dokumentation. Ligeledes fremgår, at det samme gælder, hvis der godt nok foreligger en vis dokumentation, men denne har en sådan karakter, at der reelt ikke foreligger nogen dokumentation.²

Spørgsmålet er derfor, hvilken grad af mangelfuldhed og utilstrækkelighed der skal foreligge, for at der kan ses bort fra TP-dokumentationen med den følge, at denne anses for ikke-indgivet. Som anført aktualiseres denne problemstilling både i henseende til adgangen til skønsmæssig ansættelse og til strafansvar.

Indledningsvist konstateres, at transfer pricing ikke er en eksakt videnskab, men derimod i høj grad er funderet på retlige og navnlig økonomiske skøn. De økonomiske modeller, der er udviklet til fastlæggelse af armslængdevilkårene, er – i høj grad – normative og abstrakte og udtrykker derfor snarere overordnede principper end entydige og konkrete anvisninger.³

² Se hertil forarbejderne til L 2005.408 i LF 120 af 2. marts 2005, Almindelige bemærkninger, punkt 3.2.

³ En række økonomiske modeller er udviklet i OECD Transfer Pricing Guidelines omfattende såvel transaktionsbaserede modeller (”The Comparable Uncontrolled Prices method”, ”The Cost Plus method”, ”The

Reglerne for indholdet af en fyldestgørende TP-dokumentation er derfor tilsvarende generelle og abstrakte. Ret beset foreligger alene nogle økonomiske standarder, som må udfyldes i den konkrete sammenhæng. Ganske vist anses den økonomiske videnskab som en eksakt videnskab, men virkeligheden er, at de udviklede og anerkendte armslængdemodeller – i høj grad – indeholder skønsmæssige vurderinger. Det må derfor afgøres konkret, om en given TP-dokumentation er forskriftsmæssigt i en sådan grad, at beskrivelsen af internomsætningens art, karakter, gennemførelse, afvikling etc. kan udgøre grundlaget for en forskriftsmæssig TP-dokumentation. Den foreliggende praksis om kravene til forskriftsmæssig TP-dokumentation vil derfor være retningsgivende. I denne sammenhæng skal kravene til en forskriftsmæssig TP-dokumentation og tilhørende praksis ikke udredes nærmere. Det skal alene anføres, at domstolene i flere sager har taget stilling til spørgsmålet. Se hertil navnlig: SKM 2019.136 H, SKM 2020.224 H, SKM. 2020.303 V og SKM 2020.397 V. Det er selvsagt vanskeligt at sammenfatte disse konkrete afgørelser andet end i programmæssige erklæringer, om at en skønsmæssig ansættelse forudsætter, at TP-dokumentationen er kvalificeret mangelfuld i en sådan grad, at den mangler det relevante sammenligningsgrundlag for den tilsvarende uafhængige omsætning. Det erindres her, at armslængdeprincipets kerne netop er sammenligningen med tilsvarende uafhængig omsætning.⁴

Vurderingen af, om den klart mangelfulde og utilstrækkelige TP-dokumentation kan anses som en nullitet, er den samme i henseende til, om der er grundlag for en skønsmæssig ansættelse og i henseende til, om der er grundlag for et strafansvar. Her må det imidlertid have for øje, at vurderingen er en bevismæssig vurdering, som må foretages på det faktuelle grundlag, nemlig TP-dokumentationens nærmere indhold eller mangel på samme. I strafferetlig sammenhæng må vurderingen ske efter de straffeprocessretlige principper på linje med straffesagens øvrige bevisbedømmelse. Navnlig grundsætningen om ”In dubio pro reo” dvs. kravet om, at enhver berettiget tvivl kommer anklagede til gode, vil betyde, at kun den helt åbenbare og ekstraordinært mangelfulde TP-dokumentation vil kunne sidestilles med den undladte TP-dokumentation. Der er således muligt, at der kan bortses fra en utilstrækkelig TP-dokumentation i skattemæssig henseende med følgende skønsmæssig ansættelse, mens dette ikke er muligt ved den strafferetlige vurdering. I SKM 2020.224 V, hvor Vestre Landsret statuerede, at der var grundlag for en skønsmæssig ansættelse, blev der – denne forfatter bekendt – ikke rejst straffesag.

Der foreligger dog praksis, hvor den indgivne men dog mangelfulde TP-dokumentation også i strafferetlig henseende er blevet anset for en nullitet med strafansvar til følge. I SKM 2017.216 BR modtog selskabet i august 2013 en anmodning om indsendelse af TP-dokumentation for indkomstårene 2009, 2010, 2011 og 2012, og selskabet indsendte derfor en række bilag og dokumenter, der var rekvireret fra selskabets tyske moderselskab, og som alene redegjorde for koncernens generelle TP-principper, ligesom de alle vedrørte tidligere indkomstår. De indsendte dokumenter indeholdt ikke som krævet særskilte og konkrete oplysninger om det danske selskabs opbygning, aktiviteter og internomsætning og heller ikke nogen redegørelse for armslængdevurderingen i forhold til det danske koncernselskabs internomsætning. Byretten konkluderede derfor, at det indsendte materiale eller ikke i

Resale method”) som resultatbaserede metoder ”The transactional Net Margin method” og ” The Profit Split method), jf. hertil Jens Wittendorff: Transfer Pricing, 2. udg., 2018, Del VI, p. 516 ff.

⁴ Se en analyse af praksis hos Troels Kjølby Nielsen i SR-Skat 2021.36.

strafferetlig sammenhæng opfyldte kravene til behørig TP-dokumentation. Retten lagde herved vægt på, at materialet ikke var opdateret siden 2007 og ikke indeholdt de oplysninger, der var krævet. Først i februar 2014 fremsendte selskabets revisor en behørig TP-dokumentation. I SKM 2019.272 BR havde selskabet tilsvarende fremsendt en række dokumenter og bilag, uden at disse var sammenfattet i en egentlig redegørelse. Selskabet forklarede, at det havde befundet sig i den misforståelse, at det var koncernens moderselskab, der varetog også det danske selskabs TP-dokumentation. Byretten fandt, at selskabet alene havde indsendt nogle historiske oplysninger angående koncernens opbygning og samhandlen i koncernen, men at der ikke var indsendt landespecifikt materiale for Danmark. Det blev herefter lagt til grund, at den indsendte dokumentation også i strafferetlig henseende var så mangelfuld, at den måtte sidestilles med manglende dokumentation.

2.2. De subjektive krav for strafansvar for manglende indsendelse af TP-dokumentation

I subjektiv henseende stiller SKL § 84, nr. 5, krav om, at den undladte indgivelse er sket med en tilregnelse af forsæt eller grov uagtsomhed. Dette svarer til øvrige straffebestemmelser i skattekontrolloven. Den subjektive tilregnelse må herefter vurderes på grundlag af den sædvanlige afgrænsning af forsæt og grov uagtsomhed. Kan der ikke skaffes tilstrækkeligt bevis for et egentligt forsæt, må det herefter afgøres, om der foreligger en uagtsomhed, og om denne kan karakteriseres som udslag af grov uagtsomhed. Et ukendskab til dokumentationspligten eller fejl og forsømmelser ved udarbejdelsen eller indsendelsen må i almindelighed kvalificeres som udslag af grov uagtsomhed. Dette må forklares med, at de TP-dokumentationspligtige er professionelle erhvervsdrivende, endda alene større selskaber og selskaber med internomsætning med koncernforbundne foretagender i ”skattely”. En gennemgang af den foreliggende praksis viser, at der alene er pålagt ansvar for groft uagtsomme undladelser. I SKM 2017.225 Ø, SKM 2019.272 BR, SKM 2022.75 BR og SKM 2022.76 BR var der rejst tiltale og dømt for grov uagtsomhed. I SKM 2017.216 BR og SKM 2018.584 BR var rejst tiltale for forsæt eller grov uagtsomhed, men i begge tilfælde blev statueret grov uagtsomhed.

Tilregnellesvurderingen vil ofte centrere sig om selskabets viden om dokumentationspligtens eksistens eller nærmere indhold. Som anført blev dokumentationspligten skærpet med virkning fra 1. januar 2021, således dokumentationen løbende skal indgives for hvert indkomstår. Før dette tidspunkt skulle dokumentationen alene indgives på skattemyndighedernes anmodning. Herved blev selskabet gjort positiv opmærksom på dokumentationspligten, og i hvert fald i tilfælde af manglende rettidig indsendelse synes dette i almindelighed at kunne kvalificeres som en forsætlig undladelse. For indsendt dokumentation efter 1. januar 2021 er der ikke samme grundlag for at statuere et forsæt. En indsigelse om ukendskab til eller misforståelse af dokumentationspligten synes derfor i højere grad troværdig end efter den tidligere ordning. Et forsæts kvalificering vil derfor skulle ske på et andet grundlag. Dette vil f.eks. kunne bestå i et særligt fagkundskab, gentagelsestilfælde eller hvis det fornødne forsæt på anden vis kan dokumenteres.

2.3. Selskabsansvar og personligt ansvar

SKL § 85 angiver, at ansvar for overtrædelser af skattekontrolloven kan pålægges som et selskabsansvar, dvs. at ansvaret pålægges et selskab som sådan. Samtlige domme pålægger

derfor selskabet det pådømte bødekraft. Ganske vist er det praksis ved overtrædelser af skattekontrollovens bestemmelser om skattesvig, at en hovedaktionær i mindre selskaber ofte pålægges (medvirkens)ansvar for selskabets unddragelser. Et sådan strafferetligt ansvarsgennembrud har dog sammenhæng med, at hovedaktionæren – i hvert fald indirekte – har økonomisk fordel af unddragelsen og i øvrigt er bestemmende for selskabets virke. Det kan måske hævdes, at tilsvarende er gældende for den besparelse af udgiften til udarbejdelse af TP-dokumentation, som er tæt knyttet til bødeudmålingen (jf. nedenfor under 2.5), men uanset dette kan denne praksis ikke overføres til SKL § 84, nr. 5.

Et strafferetligt ansvarsgennembrud med inddragelse af ledelsen vil også aktualiseres ved grovere forbrydelser, der sædvanligvis sanktioneres med frihedsstraf. Den omstændighed, at SKL § 84 alene hjemler bødestraf og ikke frihedsstraf, synes tilsvarende at medføre, at der heller ikke i særligt strafværdige forsætlige tilfælde er grundlag for at inddrage selskabets ledelse gennem et supplerende personligt ansvar. Det erindres her, at selskaber pr. definition ikke kan pålægges frihedsstraf.

2.4. Strafansvaret for undladt TP-dokumentation og øvrige overtrædelser af skattekontrolloven

Som det nærmere fremgår af SKL § 40, er alene nærmere angivne ”store” virksomheder og selskaber med internomsætning med datterforetagender og faste driftssteder beliggende i ”skattely” omfattet af dokumentationspligten. Straffebestemmelsen i SKL § 84, nr. 5, suppleres derfor af straffebestemmelsen i SKL § 84, nr. 2, der omfatter den, der afgiver urigtige eller vildledende oplysninger i henseende til, om betingelserne for begrænset TP-dokumentationspligt er opfyldt. Denne bestemmelse aktualiseres, såfremt et selskab urigtigt oplyser, at det ikke i henseende til selskabets omsætning, balance eller antal ansatte opfylder betingelserne for fuld TP-dokumentation eller tilsvarende urigtigt oplyser, at selskabet ikke har internomsætning med kontrollerede datterforetagender i ”skattely”. En overtrædelse af SKL § 84, nr. 2, vil i almindelighed indebære en efterfølgende overtrædelse af SKL § 84, nr. 5, idet dokumentationspligten rettelig forelå.

Så vidt vides, findes ingen offentliggjorte afgørelser om SKL § 84, nr. 2. Det er således uafklaret, om der i givet fald pålægges ansvar efter begge bestemmelser eller blot én af disse. Umiddelbart synes det nærliggende, at der pålægges ansvar efter begge bestemmelser. Dette må begrundes med, at der foreligger to adskilte strafbare gerninger, nemlig den urigtige oplysning om betingelserne for fritagelse for TP-dokumentation og den efterfølgende undladelse af indgivelse af TP-dokumentationen.

Det er bemærkelsesværdigt, at SKL § 84, nr. 5, alene omfatter den undladte indgivelse af TP-dokumentationen. Den urigtige eller vildledende TP-dokumentation er derfor alene omfattet af SKL § 84, nr. 5, hvis urigtigheden er så omfattende, at der kan ses helt bort fra dokumentationen, jf. ovenfor under 2.1.

I øvrige tilfælde må strafbarheden af urigtig TP-dokumentation bedømmes efter SKL § 82 om skatteunddragelse ved afgivelse af urigtige, vildledende eller ufuldstændige indkomstoplysninger, såkaldt aktivt skattesvig. Det erindres her, at SKL § 82 ikke er begrænset til afgivelse af urigtige oplysninger m.v. i oplysningsskemaet, men omfatter samtlige oplysninger, herunder i en TP-dokumentation.

Det er bemærkelsesværdigt, at praksis ikke udviser eksempler på skattesvig gennemført ved TP-unddragelser, selvom oplysning om arbitrære vilkår i internomsætningen i oplysningsskemaet klart er omfattet af SKL § 82 og heri indeholdte krav om bl.a. ”vildledende oplysninger”. De foreliggende ”rene” TP-sager har derfor alle været behandlet som civile skattesager. Dette må formentlig forklares med, at det fornødne grundlag for at anse den forkerte prissætning som udslag af forsæt eller grov uagtsomhed ikke har kunnet fremskaffes. Alene sager om indkomstopførsler med klare fiktive elementer, der rækker udover den blotte værdiansættelse, har derfor givet anledning til strafansvar. Den foreliggende – ganske vist noget ”ujævne” – praksis for skattesvig gennemført ved international skatteunddragelse har derfor været kendetegnende, ved at der er afgivet urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger om en omsætnings hele eksistens eller nærmere karakter og ikke ”blot” om de økonomiske vilkår herfor.⁵

Et strafansvar efter SKL § 82 om skattesvig ved urigtig TP-dokumentation aktualiseres dog, såfremt en udeholdelse i indkomstopgørelsen gennemført ved urigtig prissætning søges skjult eller kamufleret ved en efterfølgende urigtighed m.v. i en TP-dokumentation. Det er selvsagt en betingelse, at denne urigtighed m.v. kan anses som udtryk for et forsæt eller grov uagtsomhed. Det er yderligere en betingelse, at den urigtige TP-dokumentation dækker over en udeholdelse af indkomst og som sådan opfylder undtagelseskravet i SKL § 82. Den blotte urigtighed m.v., der ikke relaterer sig til en for lav indkomstopgørelse, er således ikke strafbar.

Ved vurderingen af strafbarheden af selve den urigtige TP-dokumentation må princippet om ”forbud mod selvinkriminering” som fastlagt i retssikkerhedslovens § 10 dog have for øje. Efter denne bestemmelse ophører sandhedspligten, herunder i henseende til oplysninger afgivet efter skattekontrolloven i hvert fald i strafferetlig henseende, når der er grundlag for en mistanke om strafbart forhold i relation til forhold, der relaterer sig til de nu afgivne oplysninger. Sagt med andre ord vil urigtige oplysninger m.v., der relaterer sig til tidligere afgivne strafbare oplysninger f.eks. i oplysningsskemaet ikke i sig selv være strafbare. Urigtig TP-dokumentation vil derfor alene være strafbar efter SKL § 82 om skattesvig, såfremt de oplysninger i oplysningsskemaet, som dokumentationen retter sig imod, i sig selv ikke giver grundlag for en mistanke om skattesvig. Ganske vist er der ikke praksis for, at den blotte oplysning om urigtig prissætning giver anledning til strafansvar, men den omstændighed, at den skete udeholdelse omend efterfølgende søges skjult eller kamufleret i TP-dokumentationen, vil dog være et bevisdatum for, at også oplysningerne i oplysningsskemaet var afgivet med den fornødne strafbare tilregnelser af forsæt eller grov uagtsomhed.

I praksis synes der således ikke at være behov for, at selve afgivelsen af urigtig TP-dokumentation i sig selv er omfattet af SKL § 82 om skattesvig. I stedet synes den urigtige TP-dokumentation at kunne være et bevisdatum for, at de tidligere afgivne urigtige oplysninger i oplysningsskemaet opfylder de subjektive og objektive krav i SKL § 82. I givet fald kriminaliseres urigtigheden i oplysningsskemaet som skattesvig.

⁵ Jan Pedersen: Skatte- og afgiftsstrafferet, 4. udg., 2019, p. 284 ff.

2.5. Sanktionsudmåling

Ved kriminaliseringen af undladt indgivelse af TP-dokumentation i dagældende SKL § 17, stk. 3, ved L 2005.408 foreskrev bestemmelsen alene, at der kunne pålægges en bøde. Forarbejderne indeholdt dog nogle retningslinjer for bødeudmålingen. Det fremgik således, at bødeniveauet blev ”forestillet” fastlagt med udgangspunkt i et princip, hvorefter der skulle fastsættes en normalbøde svarende til to gange de sparede omkostninger ved ikke i første omgang at have udarbejdet dokumentationen eller den fulde dokumentation.⁶ Blev der efterfølgende indgivet en behørig dokumentation, skulle bøden nedsættes til det halve, dvs. én gang de sparede omkostninger. Hvis der yderligere blev tale om en forhøjelse af indkomsten som følge af, at armslængdeprincippet ikke var opfyldt, skulle minimumsbøden forhøjes med et beløb svarende til 10 % af forhøjelsen. Det blev dog tilføjet, at den nærmere fastlæggelse af bødepraksis skulle ske ved etablering af en praksis, dog således at det var domstolene, der i sidste instans fastlagde denne. Derimod angav forarbejderne ingen anvisning på, om der ved bødeudmåling skulle skelnes mellem forsætlige og groft uagtsomme overtrædelser, og om hvorledes sanktioneringen skulle foretages, når undladelsen omfattede flere indkomstår. Der forelå således ingen udtrykkelig anvisning af, om det nævnte bødeprincip skulle anvendes ubegrænset ved fuld kumulation (også kaldet absolut kumulation), eller om der skulle gives et nedslag ved en begrænset kumulation (også kaldet modereret kumulation).⁷

Ved L 2012.591 blev dagældende SKL § 17, stk. 4, indsat, hvorefter der ved udmålingen af bøden skulle tages hensyn til den økonomiske fordel, som blev opnået ved lovovertrædelsen. Lovændringen havde virkning fra og med indkomståret 2013. Det fremgår af forarbejderne, at bøden som hidtil skulle udmåles med udgangspunkt i de omkostninger, der var sparet ved den undladte udarbejdelse af TP-dokumentationen, der blev anslået til mindst 125.000 kr.⁸ Herefter skulle bøden udmåles som to gange de sparede omkostninger, dvs. til 250.000 kr., men således at bøden blev halveret til 125.000 kr., såfremt der dog efterfølgende men forsinket blev indgivet en TP-dokumentation. Blev der i anledning af den skattekontrol, som TP-dokumentationen indgik i, foretaget en indkomstforhøjelse, skulle bøden fortsat forhøjes med 10 % af indkomstforhøjelsen. Det blev tilføjet, at der skulle beregnes en bøde for hvert indkomstår, hvor der ikke er indgivet fyldestgørende TP-dokumentation. Forarbejderne angav således, at der skulle foretages fuld kumulation. Derimod angav forarbejderne fortsat ikke, om og i givet fald efter hvilke retningslinjer der ved bødeudmålingen skulle skelnes mellem forsætlige og groft uagtsomme overtrædelser.

Dagældende regler blev ved nugældende skattekontrollov overført til SKL § 84, nr. 5, dog således at dagældende SKL § 17, stk. 4, om bødeudmåling udgik. Det fremgår dog af forarbejderne til SKL § 84, nr. 5, at de i den hidtidige lovgivning angivne principper fortsat skulle finde anvendelse.⁹

⁶ Se hertil forarbejderne til L 2005.408, LF 120 FT 2004-05 (2. saml.), ad § 1, nr. 11.

⁷ Fuld kumulation medfører, at en bøde for flere overtrædelser opgøres som summen af den bøde, der pålægges ved en enkeltstående overtrædelse, mens der sker en nedsættelse af den samlede bøde ved begrænset kumulation. Dansk strafferet indeholder ingen særskilte regler herom i henseende til bødeudmåling, men fuld kumulation anvendes i praksis på en række områder, jf. Gorm Toftegaard Nielsen: ”Strafferet 2 – Sanktionerne”, 4. udg., 2014, p. 107 f.

⁸ Se hertil LF 173 FT 2011-12, Almindelige bemærkninger, punkt 3.3.2.

⁹ LF 13 FT 2017-18, Specielle bemærkninger til § 84.

I retspolitisk henseende må bemærkes, at det er en uskik, at Folketinget – direkte eller indirekte – angiver en fast sanktionspraksis. Det følger da også af straffelovens (STRFL) § 80, at det er domstolene, som inden for de i lovgivningen angivne strafferammer foretager udmålingen af straffen. Denne skal foretages på grundlag af hver enkelt sags konkrete omstændigheder og gerningsmandens individuelle forhold. Uanset om det kan anføres, at der navnlig inden for skattestrafferetten kan være behov for en ensartet og klar praksis, må det dog fremhæves, at ovennævnte principper om bødeudmåling kan mødes med kritikpunkter. Det synes rimeligt nok, at bødeudmålingen tager udgangspunkt i de sparede omkostninger ved udarbejdelsen af TP-dokumentationen, men denne afhænger utvivlsomt i høj grad af størrelsen og karakteren af internomsætningen. Store selskaber med høje udgifter til udarbejdelse af TP-dokumentationen vil derfor blive pålagt en forholdsvis mindre følelig bøde end mindre selskaber. Ligeledes kan anføres, at den ydede rabat, ved at behørig TP-dokumentation dog senere indgives, er uafhængig af forsinkelsens længde. Umiddelbart synes den længere forsinkelse mere strafværdig end den kortere forsinkelse. Herudover synes det som anført at være rimeligt, at der ved sanktioneringen skal skelnes mellem forsætlige og groft uagtsomme overtrædelser. Endelig synes det diskutabelt, om der som angivet i forarbejderne i alle tilfælde skal foretages en fuld kumulation ved bødeberegningen.

Det kan således konstateres, at de motivbestemte udmålingsprincipper ikke opfylder kravene om den individuelle sanktionsudmåling, som er en tradition i dansk strafferetspleje og som også fremgår af STRFL § 80. Det kan ligeledes konstateres, at motiverne ikke tager stilling til en række tvivlsspørgsmål.

2.6. Forældelse

Overtrædelse af SKL § 84, nr. 5, forældes efter straffelovens almindelige regler. Det følger af STRFL § 93, stk. 1, nr. 1, at forældelsesfristen er 2 år, når der ikke er hjemlet højere straf end fængsel i 1 år for overtrædelser. Umiddelbart synes der derfor at gælde en 2-årig forældelsesfrist, da SKL § 84 alene hjemler bødestraf. Efter STRFL § 93, stk. 2, nr. 2, er forældelsesfristen dog 5 år for overtrædelser af bl.a. skattelovgivningen, ”*hvorved der opnås eller kan opnås uberettiget vinding*”. Uanset at forarbejderne til SKL § 84, nr. 5, som beskrevet anbefaler en bødeudmåling på grundlag af de sparede omkostninger, må det hævdes, at dette ikke er tilstrækkeligt til, at den opnåede besparelse udgør en uberettiget vinding. Det bemærkes her, at det dokumentationspligtige selskab ikke nødvendigvis lader TP-dokumentationen udfærdige ved ekstern rådgiver. Herudover må hævdes, at den 5-årige forældelse forudsætter, at den strafbare lovovertrædelse omfatter en økonomisk vinding i henseende til en egentlig unddragelse af skat. Uanset dette fremgår det af forarbejderne til L 2012. 591, at overtrædelse af SKL § 84, nr. 5, er undergivet den 5-årige forældelse i STRFL § 93, stk. 2, nr. 2.¹⁰ Dette begrundes med, at der typisk er tale om, at manglende eller mangelfuld dokumentation kan føre til uberettiget vinding i form af en for lav skatteansættelse. Dertil kommer, at de særlige kontrollenssyn betyder, at skatte- og

¹⁰ Se hertil LF 173 FT 2011-12, Almindelige bemærkninger, punkt 3.3.2.

momssager altid bør være undergivet mindst en 5-årig forældelsesfrist.¹¹ Denne fortolkning synes vanskeligt forenelig med reglen i STRFL § 93, stk. 2, nr. 2, og skattestrafferettens sondring mellem ordensovertrædelse med 2-årig forældelse og unddragelsesovertrædelse med 5-årig forældelse.

Som anført anbefaler forarbejderne, at såfremt den undladte TP-dokumentation og heraf følgende skattekontrol resulterer i en indkomstforhøjelse, dvs. at der sker en unddragelse af skat, forhøjes bøden med 10 % af den unddragne skat. Også her må det hævdes, at der gælder en 2-årig forældelsesfrist, idet den 5-årige forældelse kræver, at der ved lovovertrædelsen, dvs. den manglende rettidige indgivelse af TP-dokumentationen, er sket en unddragelse, eller der består en risiko herfor. Dette er ikke tilfældet, idet unddragelsen skyldes den urigtige indkomstoplysning og ikke den manglende TP-dokumentation. Her er unddragelsen alene en strafskærpende omstændighed.

Det følger af STRFL § 94, stk. 1, at forældelsesfristen regnes fra den dag, hvor den strafbare virksomhed eller undladelse er ophørt. Da overtrædelse af SKL § 84, nr. 5, er en undladellesforbrydelse, påbegyndes forældelsesfristen derfor fra det tidspunkt, hvor TP-dokumentationen rent faktisk indgives. I UfR 1980.1016 H om strafansvar efter dagældende kildeskattelovens § 74, stk. 1, nr. 2 om strafansvar for undladt indbetaling af indeholdt kildeskat statuerede Højesteret, at forældelsesfristen ikke var påbegyndt, så længe indbetaling på strafbar vis var undladt. Tages denne dom efter sin ordlyd, er forældelsesfristen ikke påbegyndt, såfremt en TP-dokumentation aldrig indgives. Praxis har dog fortolket Højesteretsdommen indskrænkende, når den strafbare undladelse er knyttet til en handlepligt, der kan tidsbestemmes.¹² I UfR 1990.649 V har Vestre Landsret statueret, at forældelsesfristen for undladt momsangivelse skal regnes fra fristen for indgivelse. Denne praksis synes også at skulle anvendes for overtrædelser af SKL § 84, nr. 5, idet TP-dokumentationen er nærmere tidsbestemt. For TP-dokumentation for indkomstår, der er påbegyndt senere end 1. januar 2021, er indgivelsesfristen i SKL § 39, stk. 3, fastlagt til 60 dage efter indgivelse af oplysningsskema. For tidligere indkomstår er fristen 60 dage efter påkrav om indsendelse. Den 2-årige forældelsesfrist påbegyndes derfor fra dette tidspunkt.

2.7. Praxis

Det kan ikke undre, at der har bestået et behov for at etablere en mere konkret udmåling af bødeberegningsprincipperne, hvorfor der er offentliggjort flere domme herom.

Så vidt vides udgør SKM 2017.227 Ø den første og hidtil eneste landsretsdom om strafansvar for undladt TP-dokumentation, og dommen belyser derfor principperne for bødeudmåling.

I sagen havde et koncernselskab modtaget en anmodning om indsendelse af TP-dokumentation for indkomstårene 2009, 2010, 2011 og 2012, som ved en kontorfejl ikke blev efterkommet rettidigt. Tilsyneladende havde koncernselskabet efter fristens udløb selv

¹¹ Bemærkningerne henviser til Betænkning nr. 1438/2004 om forældelse af strafansvar for særlovsovertrædelser, side 68 f., men det synes ikke her at kunne findes støtte for, at den – evt. - sparede udgift til udarbejdelse af en TP-dokumentation, udgør en ” uberettiget vinding”.

¹² Se hertil Jan Pedersen, Skatte- og afgiftsstrafferet, 4. udg., 2019, p. 207.

konstateret fejlen og herefter havde fremsendt forskriftsmæssig dokumentation på et ikke oplyst tidspunkt, men inden SKAT havde ”rykket” for dokumentationen.

Der blev herefter rejst tiltale for overtrædelse af dagældende SKL § 17, stk. 3, og rejst et bødekrav på 500.000 kr., der var opgjort som 4 x den i ovennævnte motiver angivne takstbøde på 125.000 kr. pr. indkomstår for forsinket afgivelse af TP-dokumentation.

Østre Landsret pålagde et strafansvar, men nedsatte bøden til 250.000 kr. Selvom dommen i sine præmisser for bødeudmålingen opretholder motivudtalelserne, hvorefter der som udgangspunkt skal udmåles en takstmæssig bøde på 125.000 kr. pr. indkomstår ved forsinket afgivelse af TP-dokumentation, dvs. i alt 500.000 kr., blev bøden dog nedsat til 250.000 kr. Dette blev nærmere begrundet med, at der ikke forelå oplysninger om baggrunden for, at SKAT havde anmodet om dokumentation for indkomstårene 2009-2012, ligesom det var uoplyst, om det var SKATs praksis at anmode om dokumentation for flere år ad gangen. På dette grundlag fandt landsretten, at tiltaltes undladelse af rettidigt at indsende dokumentationen for de fire indkomstår i det foreliggende tilfælde måtte anses for én overtrædelse vedrørende fire år. Det blev tilføjet, at en bødefastsættelse på grundlag af antallet af år ville føre til en uforholdsmæssig høj bødestraf.¹³

SKM 2017.227 Ø anvender således en begrænset kumulation. Det må her bemærkes, at dommen vedrører indkomstårene 2009-2012, dvs. forud for ændringen af dagældende SKL §17, stk. 3, hvor forarbejderne foreskriver fuld kumulation (jf. ovenfor).

Tilsvarende bødeudmåling blev foretaget i SKM 2017.216 BR, hvor der blev indsendt forsinket TP-dokumentation for indkomstårene 2009-2012. Her ville en fuld bodekumulation tilsvarende udløse en bøde på 500.000 kr. (4 x 125.000 kr.) efter de i forarbejderne angivne bodeberegningsregler, men også her blev bøden fastsat til 250.000 kr. Det er bemærkelsesværdigt, at byretten henviser til lovforarbejdernes anvisninger om bodeberegning og hertil hørende bemærkninger om beregning af bøde for hvert indkomstår, men fraviger disse. Dette sker med henvisning til, at de hensyn, der begrundet udgangspunktet for bødefastsættelsen, ikke tilsiger, at der i en situation som den foreliggende skal ske fuldstændig bodekumulation. Retten havde herved taget hensyn til det, der i forarbejderne var anført om baggrunden for bodeberegningen, og til at tiltalte under sagen havde samarbejdet og bidraget til fremskaffelse af oplysninger til skattemyndighederne.

I dommene SKM 2018.584 BR, SKM 2019.272 BR og SKM 2020.342 BR blev imidlertid foretaget en fuld bodekumulation, selvom sagerne vedrørte indkomstår forud for 2013, hvor der som nævnt ikke i forarbejderne til dagældende regler var direkte anbefaling om fuld bodekumulation. I SKM 2018.584 BR var pga. en misforståelse ikke rettidigt indsendt TP-dokumentation for indkomstårene 2011-2015, i alt fem indkomstår, og der udmåltes en bøde på 625.000 kr. (5 x 125.000 kr.). I SKM 2019.272 BR var alene indsendt helt utilstrækkelige TP-oplysninger for indkomstårene 2010-2013, i alt fire indkomstår og der udmåltes en bøde på 500.000 kr. (4 x 125.000 kr.). I SKM 2020.342 BR var indgivelsen af TP-dokumentationen for indkomstårene 2009-2011, i alt tre indkomstår, helt undladt, og der udmåltes en bøde på 375.000 kr. (3 x 125.000 kr.).

¹³ Dommen er kommenteret af Jan Pedersen i SR-Skat 2017.368.

3. Seneste praksis, SKM 2022.75 BR og SKM 2022.76 BR

Den ovenfor nævnte domspraksis kan tages til indtægt for, at der skal foretages en fuldstændig kumulation, men således at der er mulighed for at foretage en begrænset bødeakumulation, når særlige konkrete forhold foreligger. Herved opretholdes straffelovens forudsætning om, at domstolene på konkret og individuelt grundlag foretager strafudmålingen inden for de lovbestemte strafferammer, men herved fraviges de anvisninger, der foreligger i lovforarbejderne dog med præcisering af, at den endelige fastlæggelse af en praksis henhører under domstolenes kompetence.

Dommene vedrører imidlertid indkomstår forud for indkomståret 2013, hvor reglerne blev skærpet, og hvor lovforarbejderne hertil udtrykkelig anbefalede fuld bødeakumulation.

Spørgsmålet var derfor, om den allerede etablerede praksis kunne opretholdes også for indkomstår efter 2013.

To nylige domme, SKM 2022.75 BR og SKM 2022.76 BR, belyser dette. Begge domme er i SKM anført under overskriften ”Prøvesag”, hvorfor i det mindste skattemyndighederne anser disse for præjudikatskabende.

3.1. SKM 2022.75 BR

I sagen var der 5. september 2017 indkaldt TP-dokumentation for indkomstårene 2012-2016, dvs. fem indkomstår, med frist til 6. november 2017. Efter en telefonisk rykker blev behørig dokumentation fremsendt 29. marts 2017 for indkomståret 2012 og 8. juni 2017 for indkomstårene 2013-2016. Der blev derfor fremsat et fuldt kumuleret bødekrav på 625.000 kr. (5 x 125.000 kr.). Angiveligt var selskabet indstillet på at acceptere en sådan bøde, men skattemyndighederne ønskede en dom, idet sagen blev anset for en prøvesag. Det tiltalte selskab udeblev derfor fra domssagen og blev dømt efter anklageskriftet. Efter ”en samlet vurdering” blev udmålt en bøde på 625.000 kr. Dette blev begrundet med henvisning til forarbejdernes angivelse af, at bødeudmålingen skulle tage udgangspunkt i de sparede omkostninger, som en manglende dokumentation medførte, og med særlig henvisning til, at det ikke kunne udelukkes, at det tiltalte selskab kunne have haft en økonomisk fordel ved at undlade at udarbejde en løbende TP-dokumentation, såfremt skattemyndighederne ikke havde anmodet herom.

3.2. SKM 2022.76 BR

I sagen var der 14. december 2017 anmodet om TP-dokumentation for indkomstårene 2013-2016, hvilken dokumentation ikke blev indgivet rettidigt. Det fremgår dog af dommen, at dokumentationen blev indgivet på et ikke oplyst senere tidspunkt. Også her synes selskabet at have accepteret en fuldt kumuleret bøde på 500.000 kr. (4 x 125.000 kr.), men angiveligt fordi sagen blev anset som en prøvesag, blev der udfærdiget anklageskrift til behandling ved retten. Tiltalte afgav tilståelse og blev idømt en bøde på 500.000 kr. Dommen indeholder en indgående henvisning til det underliggende retsgrundlag og navnlig til de ovenfor refererede lovforarbejder om bødeudmåling. Givetvis med adresse til Østre Landsrets bemærkninger i SKM 2017.227 Ø anføres, at der ikke var forelagt retten nærmere oplysninger om skattemyndighedernes anmodning om dokumentation over for selskabet eller om baggrunden for selskabets undladelser eller handlinger i relation til udarbejdelse og fremsendelse af denne dokumentation. Byretten fandt derfor, at der hverken forelå skærpende eller formildende

omstændigheder, hvorfor bødeberegningen blev foretaget i overensstemmelse med de i forarbejderne angivne retningslinjer.

4. Nogle kommentarer til SKM 2022.75 BR og SKM 2022.76 BR

De to domme, der omfatter indkomstår senere end ikrafttræden af skærpelserne i L 2012.591, udmåler begge bøden med en fuld kumulation. Dette er helt i overensstemmelse med de anvisninger, som findes i forarbejderne til L 2012.591, som i modsætning til forarbejderne til den forudgående lovgivning udtrykkeligt anviser en fuld bødekumulation.

Uanset disse forarbejder er det – som forarbejderne også selv angiver – domstolene, som i sidste instans fastlægger bødeniveauet. Spørgsmålet er derfor, om den af Østre Landsret ved SKM 2017.225 Ø skabte præcedens med mulighed for en begrænset bødekumulation efter en individuel vurdering er tilsidesat af SKM 2022.75 BR og SKM 2022.76 BR. Umiddelbart vil en landsretsdom ikke kunne tilsidesættes af to byretsdomme, men dette forudsætter selvsagt et identisk retsgrundlag. Som det fremgår, er dette ikke helt tilfældet, idet de seneste byretsdomme er afgjort på grundlag af de skærpede regler for strafansvar ved manglende TP-dokumentation.

Der er dog næppe grundlag for at konkludere, at der aldrig kan foretages en begrænset bødekumulation. Dette må begrundes med, at straffelovens regler om individuel strafudmåling på grundlag af hver sag ikke kan tilsidesættes af motivudtalelser til straffebestemmelsen. Der synes derfor behov for, at den ved byretsdommene etablerede praksis prøves af højere instanser. Indtil videre må byretsdommene SKM 2022.75 BR og SKM 2022.76 BR imidlertid anses som retningsgivende.

En anden sag er så, at problemstillingen om fuld eller begrænset bødekumulation i hvert fald som et udgangspunkt snart overføres til retshistorien. Dette skyldes, at SKL § 39, stk. 3, ved L 2020.1835 blev ændret, således at TP-dokumentationen for indkomstår, der påbegyndes efter 1. januar 2021, skal indsendes for hvert indkomstår og uden særskilt anmodning fra skattemyndighederne. Herved vil situationen, hvor skattemyndighederne anmoder om TP-dokumentation for flere indkomstår ad gangen, ikke opstå – i hvert fald ikke som udgangspunkt. Dette vil alene være tilfældet, når det efterfølgende konstateres, at de årlige indgivelser af TP-dokumentationen ikke er sket, og hvor skattemyndighederne efterfølgende indhenter disse for flere indkomstår. Også her vil de to byretsdomme – i hvert fald indtil videre – være retningsgivende.