

Etik for revisorer vedrørende skatterådgivning og risiko for grænseoverskridende skatteunddragelse

Dette notat præsenterer kortfattet de etiske regler for revisorer i sammenhæng med deres relevans for skatterådgivning, der involverer risiko for grænseoverskridende skatteunddragelse i strid med relevant lovgivning og øvrig regulering.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I sammenhængen indebærer dette princip helt indlysende, at revisor under ingen omstændigheder kan rådgive aktivt om skatteunddragelse, heller ikke grænseoverskridende skatteunddragelse. Forsætlige eller grove forsyndelser herimod kan naturligvis udløse strafferetlige sanktioner mod revisor efter lovgivningen om medvirkensansvar. Revisor må aldrig bevidst lade sig forbinde med oplysninger, der er væsentligt urigtige eller vildledende, uforsvarligt udarbejdede, eller med vildledende udeladelser og tilsløringer (ER 110.2). I tilfælde, hvor en rådgivningsklient insisterer på at gennemføre skattemæssige dispositioner med sådanne karakteristika, skal revisor afstå fra at medvirke som følge af den ”uløste” etiske konflikt. Afhængig af denne konflikts karakter kan revisor overveje, om der i de grove tilfælde overhovedet kan løses andre opgaver for den pågældende klient.

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

I sammenhængen indebærer dette princip, at revisor ved sin skatterådgivning skal tage hensyn til alle berettigede interesser, og herunder relevant national og international skatteregulering. Hvis en rådgivningsklient insisterer på at se bort fra betydningen af eller bevidst fejlfortolker en relevant regulering, skal revisor rådgive klienten om at undlade dette, og afstå fra opgaven som følge af den uløste etiske konflikt, hvis det ikke lykkes at bringe klienten på sporet.

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

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

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

I sammenhæng med skatterådgivning er fortrolighedsprincippet rækkevidde udfordret i en situation, hvor revisor har afbrudt en sådan rådgivningsopgave som følge af en uløst etisk konflikt i form af en begrundet formodning om, at opgaven kunne komme til at involvere væsentlig grænseoverskridende skatteunddragelse. Efter dansk lovgivning, jf. straffelovens § 152b, er fortrolighedsprincippet imidlertid generelt gældende i rådgivningsforhold, og herunder også for revisorer. Der er derfor ikke en

professionel pligt eller ret til at bryde fortroligheden og videregive en sådan viden (jf. herom Lars Bo Langsted i Revisoransvar, 8. udgave 2013, side 433f). Selv i tilfælde, hvor revisor har en begrundet formodning om grov økonomisk kriminalitet som følge af grænseoverskridende skatteunddragelse, er der ingen pligt til at videregive denne mistanke. Revisorlovens § 22 om eventuelle anmeldelser til SØIK gælder kun for opgaver inden for revisorlovens område, dvs. for erklæringsopgaver.

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

I sammenhængen har princippet forstærkende betydning i forhold til de øvrige principper.

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

Kundeaccept ved risiko for grænseoverskridende skatteunddragelse

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

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

27.1. 2014 Lars Kiertzner