ØSTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 22. oktober 2025

Sag BS-28029/2022-OLR
(23. afdeling)

Sagsøger 1
(advokat Thomas Rønfeldt)

mod

Skatteministeriet
(advokat Bodil Søes Petersen)

og

Sag BS-28163/2022-OLR
(23. afdeling)

Orba Global Inc. under konkurs
(advokat Thomas Rønfeldt)

mod

Skatteministeriet
(advokat Bodil Søes Petersen)

og

Sag BS-28164/2022-OLR
(23. afdeling)

Sagsøger 2
(advokat Thomas Rønfeldt)

mod

Skatteministeriet
(advokat Bodil Søes Petersen)

Landsdommerne Julie Skat Rørdam, Susanne Lehrer og Karen Grønbæk (kst.) har deltaget i sagernes afgørelse.

Sagerne er anlagt ved Retten i Hillerød den 23. februar 2022, der ved kendelser af 15. juli 2022 (BS-7350/2022-HIL, BS-7355/2022-HIL og BS-7374/2022-HIL) har henvist sagerne til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagerne vedrører prøvelse af Landsskatterettens afgørelser af 24. november 2021 om forhøjelse af skatteansættelserne for Orba Global Inc. under konkurs for indkomstårene 2006 og 2009-2014 og for selskabets ejere, Sagsøger 1 og Sagsøger 2, for indkomstårene 2009-2012 og 2014.

Kurator i Orba Global Inc. under konkurs har den 2. marts 2022 erklæret sig indforstået med, at selskabets ejere, Sagsøger 1 og Sagsøger 2, ind-bringer Landsskatterettens afgørelse vedrørende selskabet for domstolene, un-der forudsætning af, at sagsførelsen sker for Sagsøger 1 og Sagsøger 2's regning og risiko, navnlig i relation til eventuelle pålagte sagsomkostnin-ger.

Sagerne drejer sig for det første om, hvorvidt Orba Global Inc. (nu under kon-kurs) uanset selskabets registrering i Panama var skattepligtigt til Danmark i indkomstårene 2006 og 2009-2013. Der er i den forbindelse spørgsmål om navn-lig, om selskabet er et selvstændigt skattesubjekt omfattet af selskabsskatte-lovens § 1, stk. 1, nr. 2, og om selskabet i de pågældende indkomstår havde le-delsens sæde i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Såfremt selskabet anses for skattepligtigt til Danmark, er der spørgsmål om beskatning af bl.a. overførsler til selskabet fra ejerne Sagsøger 1 og Sagsøger 2. Sagerne angår for det andet, om Sagsøger 1 og Sagsøger 2 er skattepligtige af maskeret udbytte fra Orba Global Inc. i indkomstårene 2009-2012 og 2014. En-delig er der spørgsmål om ekstraordinær skatteansættelse i medfør af skattefor-valtningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og stk. 2, og om, hvorvidt Skattestyrelsens af-gørelser lider af sådanne væsentlige formelle eller materielle mangler, herunder om retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, er tilsidesat, at afgørelserne må anses for ugyldige.

Påstande

BS-28029/2022-OLR:
Sagsøger 1, har nedlagt følgende påstande:

> ”Principal påstand: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at afgørel-sen truffet af Skattestyrelsen den 29. juni 2018, stadfæstet af Landsskat-teretten den 24. november 2021, erklæres ugyldig.
>
> Subsidiær påstand: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at der ikke er grundlag for at gennemføre en ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, lige som Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at der ikke kan ske beskatning af maskeret ud-bytte for perioden, der kan genoptages efter skatteforvaltningslovens § 26, hvorfor Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at den foretagne for-højelse af sagsøgers skatteansættelse nedsættes til 0 kr.
>
> Mere subsidiær påstand: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens forhøjelse af maskeret udbytte ikke korrekt, hvorfor sagsøgers skattepligtige samlede indkomstforhøjelse for 2009 nedsættes til -116.344 kr., for 2010 nedsættes til 540 kr., for 2011 til 0 kr., for 2012 nedsættes til 0 kr., og for 2014 nedsættes til 0 kr.
>
> Mest subsidiære påstand: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens afgørelse af 29. juni 2018, stadfæstet af landsskatteret-ten den 24. november 2021, hjemvises til fornyet behandling ved Skat-testyrelsen.”

BS-28163/2022-OLR
Sagsøgeren, Orba Global Inc. under konkurs, har nedlagt følgende påstande:

> ”Principal påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Skattesty-relsens afgørelse af 29. juni 2018, stadfæstet ved Landsskatterettens af-gørelse af 24. november 2021, erklæres for ugyldig.
>
> Subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Orba Glo-bal Inc’s skattepligtige indkomst som følge af manglende skattepligt til Danmark, nedsættes til 0 kr.
>
> Mere subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Skat-testyrelsens forhøjelse af Orba Global Inc’s indkomst for indkomstårene 2006 – 2014, ved afgørelse af 29. juni 2018, stadfæstet af Landsskatteret-ten ved afgørelse af 24. november 2021, som følge af manglende grov uagtsomhed nedsættes til 0 kr.
>
> Endnu mere subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens forhøjelse af Orba Global Inc’s indkomstår for 2008 nedsættes til 70.199 kr., for indkomståret 2009 nedsættes til 220.981 kr., for indkomståret 2011 nedsættes til -142.002 kr. og for indkomståret 2012 nedsættes til -296.565 kr.
>
> Mest subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Skat-testyrelsens afgørelse af 29. juni 2018, stadfæstet ved Landsskatterettens

afgørelse af 24. november 2021 hjemvises til fornyet behandling ved Skattestyrelsen."

BS-28164/2022-OLR:
Sagsøger 2, har nedlagt følgende påstande:

"Principal påstand: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at afgørel-sen truffet af Skattestyrelsen den 29. juni 2018, stadfæstet af Landsskat-teretten den 24. november 2021, erklæres ugyldig.

Subsidiær påstand: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at der ikke er grundlag for at gennemføre en ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, lige som Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at der ikke kan ske beskatning af maskeret ud-bytte for perioden, der kan genoptages efter skatteforvaltningslovens § 26, hvorfor Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at den foretagne for-højelse af sagsøgers skatteansættelse nedsættes til 0 kr.

Mere subsidiær påstand: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens forhøjelse af maskeret udbytte ikke korrekt, hvorfor sagsøgers skattepligtige samlede indkomstforhøjelse for 2009 nedsættes til -116.344 kr., for 2010 nedsættes til 540 kr., for 2011 til 0 kr., for 2012 nedsættes til 0 kr., og for 2014 nedsættes til 0 kr.

Mest subsidiære påstand: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens afgørelse af 29. juni 2018, stadfæstet af landsskatteret-ten den 24. november 2021, hjemvises til fornyet behandling ved Skat-testyrelsen."

Skatteministeriet har over for alle sagsøgerne påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Skattemyndighedernes køb af oplysninger i Panama-komplekset

Sagen udspringer af SKATs (nu Skattestyrelsen) køb i 2016 af oplysninger fra en anonym kilde i det såkaldte Panama-kompleks. Af skatteministerens oriente-ring af Skatteudvalget den 6. september 2016 (Skatteudvalget 2015-16, SAU Alm. del, bilag 275) fremgår herom:

"Ifølge aftale mellem den daværende regering (Venstre og Det Konser-vative Folkeparti), Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti, Det Radi-kale Venstre, Enhedslisten og Liberal Alliance, der blev indgået den 4. maj 2010 i forbindelse med den midlertidige strafnedsættelsesordning, vil skatteministeren, hvis Danmark bliver tilbudt kontooplysninger el-ler lign. fra andre end udenlandske skattemyndigheder, tage stilling fra sag til sag til, hvorvidt han vil tage imod tilbuddet og herunder imøde-komme en anmodning om vederlag for oplysningerne, hvis der er fast-sat en sådan. Muligheden for at aftage oplysninger ifølge aftalen vil kun blive praktiseret i forhold til lande m.v., som Danmark ikke kunne få bankoplysninger fra pr. 1. januar 2008.

> En anonym kilde har tilbudt SKAT at købe oplysninger i 320 sager med relation til Danmark og dermed med relevans for dansk beskatning i det såkaldte Panamakompleks. Det er vurderingen, at materialet vedrø-rer et sted mellem 500 og 600 skatteydere. Tilbuddet er omfattet af den politiske aftale fra 2010, hvorfor SKAT har forelagt mig tilbuddet.
>
> Efter en drøftelse af tilbuddet med en række af Folketingets partier har jeg fulgt deres opfordring og har givet SKAT tilladelse til at indlede for-handlinger med kilden med henblik på at købe datamaterialet.
>
> SKAT har allerede gennemgået en stikprøve af dele af datamaterialet, som man har modtaget uden at betale for. På den baggrund er det SKATs vurdering, at oplysningerne er tilstrækkeligt relevante og valide til, at der kan indledes skattemæssige undersøgelser af en række af de selskaber og personer, som optræder i materialet.
>
> Der vil altid være principielle overvejelser forbundet med at købe læk-kede oplysninger, og derfor skal SKAT være tilbageholdne med det. Det vil derfor altid være en afvejning fra sag til sag. Men i lyset af Pa-nama-sagens alvorlige karakter og store omfang er jeg enig med de øv-rige partier i, at købet af oplysninger i dette tilfælde er nødvendigt."

Af skatteministeriets orientering af Skatteudvalget den 29. september 2016 (Skatteudvalget 2015-16, SAU Alm. del, bilag 292) fremgår endvidere:

> "I forlængelse af min orientering om køb af data i Panama komplekset af 6. september 2016, jf. SAU, alm. del, bilag 275, kan jeg nu oplyse, at SKAT har afsluttet forhandlingerne med kilden og har købt datamateri-alet, som vedrører et sted mellem 500 og 600 skatteydere, for knap 6 mio. kr.
>
> SKAT vil nu indlede de skattemæssige undersøgelser af de selskaber og personer, som optræder i materialet."

Oplysningerne fra den anonyme kilde omfattede bl.a. oplysninger vedrørende Orba Global Inc., der er ejet af Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

Oplysninger vedrørende Orba Global Inc.

Af oplysningerne fra den anonyme kilde fremgår bl.a., at en medarbejder i Landsbanki, Luxembourg, rettede henvendelse til en anonym person ved mail af 17. august 2005 med emnet "New Panama company" . Af mailen fremgår:

> "I would like to order one more Panama company. Can you please send me the list with the different company names?"

Medarbejderen modtog samme dag den efterspurgte liste pr. mail og anførte i et mailsvar afsendt senere samme dag:

> ”Thank you for the list. We would like to order the company Orba Global Inc. with power of attorney for Sagsøger 2 and Sagsøger 1.”

Det fremgår af oplysningerne i sagen, at Orba Global Inc. er stiftet og registreret i Panama den 13. juli 2005.

Af selskabets vedtægter fremgår bl.a.:

> ”**ARTICLES OF INCORPORATION:**
> …
>
> **SECOND:** The Corporation has the following purposes and objects:
>
> a) The purchase, sale, exchange, lease, management, trade, holding of, and Investment in alle kinds of movable or immovable properties, merchandise, commodities, effects, products and other goods of any kind, nature or description.
> b) The carrying out of any type of commercial operation, the sale of rendering of services and the employment of the necessary person-nel therefor.
> c) The participation in any form in other corporations or companies, be they Panamanian or foreign.
> d) The purchase, sale and trade in general of shares, bonds, securities and effects of any kind or description.
> e) To act as settlor o beneficiary in trusts within or outside the Repub-lic of Panama.
> f) To receive and/or pay royalties, commissions and other income or outgoings of any kind.
> g) The purchase, construction, chartering, owning, operation, manage-ment and administration of ships and vessels of any kind and their appurtenances, as well as the owning, operation, management and administration of shipping lines and shipping agencies in general.
> h) The entering into any loan agreement, mortgages, assignments and contracts or agreement of any other nature, including guarantees in favour and /or for obligations of third parties.
> i) The opening and operation of bank accounts of any nature with any bank or financial establishment in any part of the world.
> …
>
> **THIRD**: The authorized capital of the Corporation consists of TEN THOUSAND DOLLARS (US$10,000.00), legal tender of the United States of America, divided into ONE HUNDRED (100) shares, which may be nominative or bearer shares, of a nominal value of ONE HUN-DRED DOLLARS (US$100.00) each. The Board of Directors may allow bearer share certificates to be exchanged for share certificates in the name of shareholders and vice-versa.
> …
>
> **EIGHT**: The Corporation has its domicile in the City of Panama, but may establish branches or offices in other countries or locations.

NINTH: The Registered Agent of the Advokatfirma Arango-Orillac Building… Panama …
…

TWELFTH: The number of Directos shall not be less than three (3).

THIRTEENTH: The first Directors and Officers as well as their addresses are as follows:

Person 1	**DIRECTOR AND PRESIDENT**
Person 2	**DIRECTOR AND SECRETARY**
Person 3	**DIRECTOR/VICEPRESIDENT and TREASURER**
Person 4	**DIRECTOR and ASSISTANT SECRETARY**
Person 5	**DIRECTOR and ASSISTANT SECRETARY**

All of Arango-Orillac Building… Panama.
…

FOURTEENTH: (a) The business of the Corporation shall be managed by its Directors. (b) Any vacancies that arise in the Board of Directors may be filled by a decision of two of the Directors.
…

SIXTEENTH: (a) Board meeting may be held in the Republic of Panama or abroad, and any Director may be represented and vote at any of such meeting by proxy or proxies, who need not be Directors and who may be appointed by way of a private instrument…

SEVENTEENTH: No contract or transaction between the Corporation and any other corporation shall be affected or invalidated by the fact that any Director or Officer of this Corporation may be a Director or Of-ficer of such other Corporation; any Director or Officer, individually or jointly, may be a part to, or be interested in any contract, agreement or transaction of this Corporation.

EIGHTEENTH: Any two Directors of the Corporation may grant general or special powers of attorney, with or without powers of disposi-tion, without having to meet. The Directors shall not be liable for any unlawful or improper act carried out by any persons to whom they have granted a power of attorney or by third parties authorized to transact any business in the name and on behalf of the corporation. “

Af referatet af et bestyrelsesmøde i Orba Global Inc. afholdt den 14. juli 2005 fremgår bl.a.:

”**PRESENT**: The totality of the Directors of the Corporation, there being thus the required quorum, to wit:

Person 1

Person 2
Person 3
Person 4
Person 5

CHAIRMAN OF THE MEETING: Person 1, President of the Corporation

SECRETARY OF THE MEETING: Person 2, Secretary of the Corporation

IT WAS RESOLVED:

1. To authorize, as it is hereby authorized, the issuance of FOUR (¤) shares with a nominal value of ONE HUNRED DOLLARS (US$100.00) each, legal currency of the United States of America, in exchange for their nominal or par value.

2. To authorize, as they are hereby authorized, the President and the Secretary of the Corporation to sign and deliver the respective stock certificates.

TERMINATION: There being no other business, the meeting ended."

Af referatet af et andet bestyrelsesmøde i Orba Global Inc. afholdt samme dag fremgår bl.a.:

"**PRESENT**: The totality of the Directors of the Corporation, there being thus the required quorum, to wit:

Person 1
Person 2
Person 3
Person 4
Person 5

CHAIRMAN OF THE MEETING: Person 1, President of the Corporation

SECRETARY OF THE MEETING: Person 2, Secretary of the Corporation

RESOLVED: To authorize Person 1 to grant, in the name and on behalf of the Corporation, a power of attorney in favour of

Sagsøger 2
and
Sagsøger 1

according to the powers described on the page annexed to this minutes.

TERMINATION: There being no other business, the meeting ended."

Den i referatet omtalte fuldmagt (”power of attorney”) er dateret den 14. juli 2005 og underskrevet på vegne af selskabet bestyrelsesformand (”President”) Person 1. Fuldmagten har følgende ordlyd:

> ”I, Person 1, duly authorized for this act at a meeting of the Board of Directors of
>
> **ORBA GLOBAL INC.**
>
> held on this 14th day of July, 2005, do hereby grant a power of attorney in favour of
>
> **Sagsøger 2**
> **and**
> **Sagsøger 1**
>
> According to the following powers:
>
> To manage the Corporation, without any limitation, through acts of simple ad-ministration as well as through acts of disposition; to enter into or carry out contracts or acts of any kind or description in the name of the Corporation and more specifically but not limited to the powers set forth hereinafter:
>
> To borrow or lend moneys with or without security, purchase products, mer-chandise, securities, stocks and movable or immovable goods or property, in cash or in credit; to open or close branches or offices in any country of the world; to pledge, mortgage, lease, assign, exchange, deliver, charge and sell any movable or immovable assets of the Corporation ; to collect, receive and claim moneys, products or any other things which may be owed to the Corpo-ration and issue the respective receipts; to open bank accounts in the name of the Corporation at any bank, banks or credit institutions, to draw against the same and determine the other persons who may jointly or individually do so, and establish the rules for the operation of the same, deposit funds into those accounts and endorse checks payable to the Corporation; to purchase or rent safes at any institution which has such a services for the us e of the Corporation, and subject to the rules and regulations of such institutions, have access to each one and all the safes which may be in the name of the Corporation; to draw and issue drafts, promissory notes and acceptance bills; to settle or submit to arbi-tration or litigation any controversy in which the Corporation may be inv o lv ed and to appoint and constitute all kinds of agents, lawyers, solicitors and attor-neys -in-fact, delegating all or part of the herein granted powers and to revoke such delegations.
>
> The power of attorney herein granted may be used and exercised by **Sagsøger 2 and** **Sagsøger 1** to act individually, in any part of the world including any country, state, colony, province, municipality or political sub-division of any country.
>
> This power of attorney herein granted shall be valid until July 14, 2008.”

Af referatet af et bestyrelsesmøde i Orba Glocal Inc. afholdt den 14. juli 2008 fremgår, at der på mødet blev truffet beslutning om at udstede en ny fuldmagt til Sagsøger 2 og Sagsøger 1. Den nye fuldmagt, der blev udstedt samme dag, var identisk med fuldmagten af 14. juli 2005 og udløb den 14. juli 2011.

Den 20. marts 2014 blev der indsat en ny bestyrelse i Orba Global Inc.

Den 12. maj 2014 traf den nye bestyrelse beslutning om, at selskabet skulle åbne en konto i Swissquote Bank S.A. i Schweitz. Herom fremgår følgende af refera-tet af bestyrelsesmødet afholdt den 12. maj 2014:

> "2. To appoint, as they are hereby appointed, **Sagsøger 2** and **Sagsøger 1,** [hereinafter called " the Attorneys] as signatory over the Corporat i on ' s bank account held with **Swissquote Bank S.A.,** with individual signator y power to open and manage the Company's bank account with the Bank in accordance with the terms and c o nditions the Attorneys may agree with the Bank at sole discre-tion .
>
> 3. Any documents signed and any acts done by the Attorneys in pur-suance of the forego i ng are hereby fully approved and ratified.
>
> 4. The standard form of banking reso l ution and/or general conditions of business of the Bank are hereby accepted by the Corporation .
>
> This power of attorney shall remain in full force until t he Cor p oration no t ifies the Bank otherwise. "

Landsskatterettens afgørelser af 24. november 2021

Af Landsskatterettens afgørelse af 24. november 2021 vedrørende Orba Global Inc. under konkurs (sagsnr. 18-0006898) fremgår bl.a.:

> "…
>
> Klage over: SKATs afgørelse af 29-06-2018
> …
>
> Indkomstår: 2006, 2009, 2010, 2011, 2012, og 2014

Klagepunkt	SKATs af-gørelse	Klagerens opfattelse	Landsskatterettens afgørelse
Indkomståret 2006			
Den skattepligtige ind-komst nedsættes til 0 kr.	Nej	Ja	SKATs afgørelse stadfæstes

Afgørelsen erklæres for ugyldig eller hjemvises til fornyet behandling v ed Skattestyrelsen	Nej	Ja	Nej
Indkomstå ret 2009			
Den skattepligtige indkomst nedsættes til 0 kr.	Nej	Ja	SKATs afgørelse stadfæstes. …
Afgørelsen erklæres for ugyldig eller hjemvises til for nyet behandling v ed Skattestyrelsen	Nej	Ja	Nej
Indkomstå ret 2010			
Den skattepligtige indkomst nedsættes til 0 kr.	Nej	Ja	SKATs afgørelse stadfæstes. …
Afgørelsen erklæres for ugyldig eller hjemvises til for nyet behandling v ed Skattestyrelsen	Nej	Ja	Nej
Indkomstå ret 2011			
Den skattepligtige indkomst nedsættes til 0 kr.	Nej	Ja	SKATs afgørelse stadfæstes. …
Afgørelsen erklæres for ugyldig eller hjemvises til for nyet behandling v ed Skattestyrelsen	Nej	Ja	Nej
Indkomstå ret 2012			
Den skattepligtige indkomst nedsættes til 0 kr.	Nej	Ja	SKATs afgørelse stadfæstes. …
Afgørelsen erklæres for ugyldig eller hjemvises til for nyet be-	Nej	Ja	Nej

handling ved Skat-testyrelsen			
Indkomstå ret 2014			
Den skatte pligtige ind-komst ned sættes til 0 kr.	Nej	Ja	SKATs afgørelse stadfæstes. …
Afgørelsen erklæres for ugyldig eller hjem-vises til for nyet be-handling v ed Skat-testyrelsen	Nej	Ja	Nej

Møde mv.
Der ha r været afholdt et telefonisk møde mellem klagerens repræ-sentan t og Skatteankestyrelsens sagsbehandler, ligesom repræsen-tanten har udtalt sig over for Landsskatteretten under et retsmøde.

Faktis ke oplysninger
Gener elle oplysninger – Panama Papers

En ano nym kilde lækkede i 2015 en stor mængde data fra Advokatfirma i Panama til den tyske avis Süddeutsche Zei-tung. Lækket - som i offentligheden er omtalt som Panama Papers -indeholdt oplysninger om en lang række offshore selskaber oprettet af Advokatfirma.

SKAT købte i efteråret 2016 oplysninger om en række danskeres ejer-skab af offshore selskaber fra en anonym kilde. SKAT modtog det købte materiale den 9. og den 28. september 2016.

Det fulgte af en politisk aftale indgået den 4. maj 2010 mellem alle partier i det daværende Folketing, at:

> *" Danmark har endnu ikke fået tilbud om kontooplysninger el.lign. fra andre udenlandske skattemyndigheder. Skulle sådanne tilbud indløbe, vil skatteministeren tage stilling fra sag til sag til. hvorvidt han vil tage imod tilbuddet og herunder imødekomme en anmodning om ve-derlag for oplysningerne. hvis der er fremsat en sådan. Muligheden for at aftage oplysninger vil kun blive praktiseret i forhold til lande m.v., som Danmark ikke kunne få bankoplysninger fra pr. 1. januar 2008."*

Forud for købet af oplysninger fra den anonyme kilde orienterede daværende skatteminister Person 6 den 6. september 2016 Skatteudvalget om købet. I orienteringen hed det blandt andet, at:

…

Skatteministeren underrettede på ny Skatteudvalget den 29. septem-ber 2016, da SKAT havde afsluttet forhandlingerne med kilden og købt materialet.

Det vides ikke, om der er overensstemmelse mellem de købte oplys-ninger og de oplysninger, der oprindeligt blev offentliggjort i Süd-deutsche Zeitung.

I de købte dokumenter, indgik oplysninger om Orba Global Inc., Pa-nama (herefter kaldet selskabet).

Nærmere om selskabet og hovedaktionærerne
Selskabet den 13. juli 2005 blev registreret og stiftet i Panamas sel-skabsregister med" Numero de Ficha" (fil nummer): Fil nr..

Vedtægterne blev den 13. juli 2005 noteret hos Notaria Quinta del Circuito Provencia de Panama ved notar Person 7. Der var ikke pligt til at aflægge årsrapport i Panama.

Det fremgik af protokollat af bestyrelsesmøde den 14. juli 2005 i sel-skabet, at der skulle udstedes fire aktier af en nominel værdi på hver 100 USD. Der var tale om bearer shares (ihændehaveraktier). Af et andet mødeprotokollat afholdt samme dag blev det ligeledes i sel-skabet besluttet at give hovedaktionærerne - Sagsøger 1 og Sagsøger 2 - en fuldmagt med udløb den 14. juli 2008 (Po-wer of Attorney - POA).

Af begge protokollater fremgik endvidere, at bestyrelsesmedlem-merne var: Person 1, Person 2, Person 3, Person 4 og Person 5.

Af oversigten "table of content" fra Landsbanki vedr. overførsel af originale selskabsdokumenter fremgik, at der eksisterede en "Power of Attorney ", som var dateret den 14. juli 2008.

Referat af bestyrelsesmøde afholdt den 14. juli 2008 og fuldmagten af samme dato indgik ikke i det materiale, SKAT modtog fra kilden i

september 2016. Skattestyrelsen modtog imidlertid i efteråret 2019 yderligere materiale fra de tyske skattemyndigheder, hvori de to do-kumenter indgik. Fuldmagten udløb den 14. juli 2011.

Af bestyrelsesreferat af 20. marts 2014 fremgik, at ny bestyrelse var: Person 8, Person 9, Person 10, Person 11 og Person 12.

Af protokollat af bestyrelsesmøde dateret den 12. maj 2014 fremgik det endvidere, at det blev besluttet at udstede en fuldmagt til hoved-aktionærerne, som gav dem uindskrænket ret til at åbne og admini-strere en bankkonto hos Swissquote Bank S.A på vegne af selskabet.

De to hovedaktionærer havde i indkomstårene - dvs. fra 2006 og fre-mefter - bopæl i Danmark.

Fra den 30. september 2013 - 29. august 2014 var Sagsøger 1 udrejst til Dubai grundet arbejde. Hun havde i denne periode fast ejendom i Danmark og var registreret som fuld skattepligtig til Danmark.

Den 2. februar 2017 bad SKAT hovedaktionærerne om at indsende en række oplysninger og dokumentationsmateriale til brug for vurde-ring af:

1) hvorvidt selskabet var omfattet af dansk skattepligt, 2) selskabets økonomiske transaktioner, herunder om transaktioner med hovedaktionærerne medførte personlig beskatning hos dem, og 3) om de pågældende havde ejerskab til og/eller rådighed over andre udenlandske selskaber og/eller bankkonti,

Hovedaktionærerne oplyste hertil, at:

> "…. For år tilbage, rejste vi en del i Caribien og Mellem-Ame-rika, og drømte hedt om, at få muligheden for at erhverve en ejendom og flytte derover. Alle mæglere, vi talte med, forkla-rede, at den eneste fornuftige måde at købe et hus på i området, ville være gennem et selskab, aldrig personligt. Det er åbenbart dét, man gør dér. Derfor oprettede vi dengang et selskab i Pa-nama med det formål, og det var kun os, der stod som ejere. Det viste sig siden, at det blot var een lang udskrivning af geby-rer til stifteren af firmaet, Advokatfirma, hvorfor vi ville lukke det ned.

> Imidlertid blev min kone, Sagsøger 1, udsendt af sit firma til Du-bai fra sommeren 2013 til sent i 2014, og vi talte om, at det må-ske kunne bruges i den forbindelse. Det blev imidlertid aldrig aktuelt, og vi bad derfor Advokatfirma om, at slette firmaet."

På den baggrund bad SKAT om yderligere oplysninger og dokumen-tation om selskabet, og oplyste i den forbindelse, at:

> "(…)
>
> [SKAT] forstår det således, at selskabet aldrig er blevet anvendt og der således aldrig har været nogen aktivitet. Vi hører gerne, om dette er korrekt forstået.
>
> Du forklarer yderligere, at I bad Advokatfirma om at slette selskabet. Du har vedlagt en mailkorrespondance med Advokatfirma, hvor I drøfter konsekvenserne, hvis der ikke sker beta-ling af fakturaerne.
>
> Ifølge SKATs oplysninger blev Orba Global Inc. endeligt lukket i primo 2017."

Ved mail af 7. april 2017 oplyste hovedaktionærernes repræsentant til SKAT:

> "(…)
>
> Ad 1 - selskabets aktivitet
> For år tilbage rejste mine klienter en del i Caribien og MellemA-merika. Mine klienter ønskede at erhverve en ejendom og flytte dertil. Efter drøftelser med lokale blev mine klienter anbefalet, at et sådant køb af fast ejendom skulle foretages af et selskab. Og på den baggrund blev selskabet Orba Global Inc., oprettet i Panama.
>
> Mine klienter lånte i 2006/2007 1.850.000 kr. til selskabet med henblik på køb af et hus under varmere himmelstrøg. Men drømmen gik i vasken og huset blev aldrig købt. Den eneste ak-tivitet, der har været i selskabet fra stiftelse til nu er bankernes egenhændige porteføljebehandling, der desværre har ført til tab.
>
> Ad 2+3 - selskabsretlige dokumenter

Der vedlægges kopi af beroende selskabsretlige dokumenter.

Ad 4 - Regnskaber
Mine klienter oplyser, at der ikke er udarbejdet regnskaber i sel-skabet

Ad 5 - Selskabets ejerkreds
Der henvises til ovennævnte selskabsretlige dokumenter, idet mine klienter oplyser, at de er af den opfattelse, at de var de eneste aktionærer i selskabet, men ud fra selskabs dokumenter ikke er sikre herpå.

Ad 6 og 7 - økonomiske transaktioner samt bankoplysninger Mine klienter har udarbejdet en oversigt over de økonomiske oplysninger. Mine klienter har i 2006/2007 hævet 1.850.000 kr. på deres bank-konto i Ringkjøbing Landbobank, der som lån er indsat på sel-skabets bankkonto i Landsbanki i Luxembourg. Videre er der i 2011 som lån indsat 58.000 EUR svt. 435.000 DKK og tilsva-rende i 2013 130.000 DKK samt 6.062 CHF.

Landsbanki administrerede selskabets portefølje egenhændigt med køb og salg af værdipapirer, hvilket førte til, at da selska-bets engagement blev overført til DnB i Luxembourg i 2008, så var værdien af det samlede indestående skrumpet ind til 547.541 DKK.

Mine klienter oplyser, at de ikke har kontoudtog el.lign. vedrø-rende selskabets engagement med Landsbanki i Luxembourg.

Oversigter over engagementet i DnB i Luxembourg vedlægges, idet det bemærkes, at selskabet også i årene 2008-2014 over en bred kam har realiseret tab på sine investeringer.

(…)

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 trak penge ud som delvis tilbagebeta-ling af deres lån til selskabet og til HSBC, jf. nedenfor. Kontoen i HSBC er lukket og det har ikke været muligt at fremskaffe nær-mere oplysninger, kontoudtog mv.

Tilbagebetaling af lånet (delvis) skete til HSBC og derefter blev indeståendet overført til Swissquote.

(…)

Samlet set har Sagsøger 1 og Sagsøger 2 haft tab på deres lån til selskabet, der i det omfang det er muligt skal anmodes om fradrag for.

Som det fremgår af oversigten over Swissqoute-kontoen, har der været tab i både 2014 og 2015, hvilke tab, der skal anmodes om fradrag for.

Ad 8 hæve /kreditkort til selskabets konto
Mine klienter oplyser, at der ikke har været eller (sagens natur) er sådanne kort.

Ad 9 ejerskab til andre udenlandske selskaber Mine klienter oplyser, at de ikke ejer andele i udenlandske sel-skaber.

Ad 10 oplysninger om personlige bankkonti i udlandet Der henvises til det under pkt. 6-7 anførte vedr. kontoen i Swis-sqoute."

Den 4. juli 2017 anmodede SKAT hovedaktionærerne om yderligere oplysninger og oplyste bl.a.:

"(…)

Da vi nu har passeret selvangivelsesfristen for indkomståret 2016, har vi udvidet vores undersøgelses til også at omfatte ind-komståret 2016.

SKAT har fortsat brug for flere oplysninger, før vi kan vurdere, hvorvidt selskabet Orba Global Inc. er omfattet af dansk skat-tepligt, om selskabets økonomiske transaktioner med dig med-fører personlig beskatning hos dig, og om du fortsat har ejer-skab eller rådighed over andre udenlandske selskaber."

SKAT efterspurgte således fortsat købs- og salgsbilag mv. for alle transaktioner i perioden 2009-2014 samt tilhørende opgørelser af sel-skabets kapitalgevinster. Samt kontoudtog, depotopgørelse, transak-tionsbilag for hovedaktionærernes personlige konti i udlandet for årene 2006-2015.

Hertil oplyste hovedaktionærernes advokat ved mail af 17. august 2017, at:

> "(…)
> Sagsøger 1 har korresponderet med Person 13 … Det koster ca. 56.700 kr. at åbne selskabet for at kunne ned-lægge det helt. Vi er ikke tidligere blevet oplyst om dette, da vi så naturligvis havde foretaget det fornødne allerede tilbage i 2015, hvor vi første gang bed om at få firmaet lukket. Det eneste vi kan gøre nu, er at lade firmaet ligge inaktivt, da vi under in-gen omstændigheder har råd eller lyst til at genåbne det.
>
> (…)
>
> Vedrørende kontoen hos HSBC, oplyste Sagsøger 1: "Kontoen er lukket, og jeg har derfor ikke adgang til den. Jeg kan dermed heller ikke dokumentere min anmodning om at få kontoen lukket, idet det skete via netbankens meddelelsessy-stem.
> Jeg har anmodet HSBC i Dubai om at fremsende kontoudtog m.v. - forespørgsel er sendt via kontaktformular på bankens hjemmeside. Modtaget besvarelse at jeg skal henvende mig til min branch. Eftersom jeg ikke er i Dubai, er dette ikke muligt, og jeg har derfor fået besked om, at skal henvende mig i min lo-kale branch, men da HSBC ikke har konto i København, er det heller ikke muligt. Herefter har jeg fået svar, at jeg pr. brev skal sende min anmodning til min branch, hvilket jeg har gjort pr. rekommanderet brev d. 2 august. Brevet er udleveret 11. august 2017, men der er ikke kommet svar. Jeg har også forsøgt at sende brevet pr. fax, men det angivne faxnummer virker ikke, jeg har derfor bedt Customer Support om at sende mig det kor-rekte nummer. Jeg var ene-ejer af kontoen, som var min løn-konto i forbindelse med min ansættelse hos Arbejdsplads i Dubai."

Af yderligere oplysninger om de forskellige bankkonti fremgik det af SKATs afgørelse, at:

> "(…)
> Sagsøger 1 [havde] i perioden 2013 til 2014 en konto i HSBC. Af kontoudtogene vedrørende selskabets Konto nr. 1 i DnB frem-går, at der er overført beløb til HSBC fra selskabets konto.
>
> [Endvidere] at de har en privat konto i Swissquote bank, hvor [SKAT] har modtaget købs- og salgsbilag for 2014 og 2015 samt

> en opgørelse over udbytter, renter m.m. for perioden 2014 til 2017, som er mangelfuld. Det bemærkes hertil, at vi fortsat mangler kontoudtog og dokumentation for, hvem der har ud-færdiget opgørelsen.
>
> Det bemærkes ligeledes, at [SKAT] har fået oplyst, at [de to hovedaktionærer] har fuldmagt til at oprette en konto på vegne af selskabet i Swissquote bank, men at det af dokumenterne på købs- og salgsbilagene fremgår, at [de to hovedaktionærer] er ejere af kontoen. [SKAT] har endnu ikke modtaget oplysninger om, hvorvidt der er oprettet en konto på vegne af selskabet i Swissquote bank."

Endvidere oplyste repræsentanten og hovedaktionærerne vedrø-rende deres konto i Ringkøbing Landbobank at:

> "Vi har ikke lavet et lånedokument, men blot overført pengene til selskabets konto.
> (…)
>
> Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har jo løbende vidst, hvad der var lånt, men der er ikke lavet bogføring herfor."

De registrerede direktører
SKATs gennemgang af bestyrelsesreferater fra de købte Panama Pa-pers og Panamas selskabsregister viste, at indsatte direktørers navne optrådte med følgende antal bestyrelsesposter i diverse selskaber:

Navn	Antal bestyrelses-poster
Person 1	9.534
Person 2	10.227
Person 3	4.940
Person 4	5.267
Person 5	6.147

Samtlige af ovennævnte direktører i selskabet var også medarbejdere hos Advokatfirma.

Om direktørerne der blev indsat i selskabet af Advokatfirma, kon-staterede SKAT endvidere, at:

> ”Person 3 var ofte anvendt som direktør. Hun afgik ved dø-den i 2005.
>
> Ifølge artikel af Dato 2016 i Politiken fortsatte hun i bestyrel-serne i en række selskaber i op til otte år efter sin død, herunder i omkring 30 selskaber, som Nordea i Luxembourg havde op-rettet for sine kunder. Ved mindst en lejlighed var Person 3's underskrift påført i et dokument, som var dateret efter hendes død.
>
> Ifølge Advokatfirmas egen opgørelse sad Person 3 i maj 2012 - 7 år efter sin død - i bestyrelsen for 609 selskaber alene blandt dem, firmaet havde stiftet for klienter i Luxembourg og Geneve. Så sent som i december 2013 konstaterede Nordea, at Person 3 optrådte i et selskab.
>
> Ifølge artikel af Dato 2016 i dr.dk var Person 2 indsat som direktør i 11.000 selskaber.
>
> Fra den 21. april 2014 indtrådte Person 8, Person 9, Person 10, Person 11 og Person 12 som direktører i selskabet Orba Global Inc.”

Transaktioner mellem parterne
T ransaktionerne mellem hovedaktionærerne - Sagsøger 1 og Sagsøger 2 - og selskabet skete på følgende neden-nævnte måde:

I 2006 og 2007 overførte hovedaktionærerne midler til selskabets bankkonto i Luxembourg. Selskabet investerede herefter midlerne i værdipapirer.

I første kvartal af 2009 overførte selskabet en række værdipapirer til hovedaktionærernes private depot.

I fjerde kvartal af 2009 overførte hovedaktionærerne tilsvarende en række værdipapirer til selskabet.

I perioden fra 2009-2014 har der endvidere været en række kontante indsætninger på og hævninger fra selskabets konto i DnB Luxem-bourg.

Nærmere om transaktioner på selskabets og hovedaktionærernes konti i Luxembourg

Hovedaktionærerne oplyste i deres redegørelser af 7. april 2017 til SKAT, at de i 2006 og 2007 overførte følgende beløb *fra deres fælles konto i Ringkøbing Landbobank* til selskabets konto i Landsbanki, Luxembourg:

8. maj 2006	100.000 kr.
8. august 2006	500.000 kr.
16. november 2006	250.000 kr.
28. december 2006	500.000 kr.
I alt	1.350.000 kr. ==========

Der er ikke fremlagt udskrifter fra selskabets konto i Landsbanki i Luxembourg for perioden 2006-2009. De ovenfor nævnte overførsler kan dog afstemmes med den fremlagte udskrift fra hovedaktionærernes konto i Ringkøbing Landbobank.

Selvom der ikke har kunnet fremskaffes udskrifter fra selskabets konto i Luxembourg i perioden 2006-2009, fremgik det, at selskabet i perioden - trods hovedaktionærernes oplysninger om, at selskabet skulle anvendes til at købe en ejendom i Caribien - investerede i værdipapirer.

Det fremgik af dokumentet "Movements list" vedrørende hovedaktionærernes private konto i DnB Luxembourg med Konto nr. 2, at der henholdsvis den 26. og den 30. marts 2009 overførtes en række værdipapirer fra et depot i Landsbanki *til hovedaktionærernes depot.* Det var ubestridt, at *værdipapirerne blev overført fra selskabet.* Antallet og kurserne på de pågældende værdipapirer fremgik af de købs- og salgsbilag, der blev fremsendt til SKAT den 17. august 2017.

Der var tale om følgende værdipapirer:

Dato	Værdipapir	Antal	Kurs	Værdi i fremmed valuta	Værdi i DKK
26-03-2029	Canargo Ennergy Corp.	14.000	7,7753	108.854 NOK	91.960

26-03-2029	Sparinvest High Yield Value	150	103.7226	15.559 EUR	115.896
26-03-2029	Atrium VP Euro Small Cap	125	102,96	12.870 EUR	95.866
30-03-2029	Danisco A/S	150	484,7293		72.209
30-03-2029	Torm A/S	700	208,7629		146.134
30-03-2029	Petrochina SP ADR	300	124,4603	37.338 USD	210.134
30-03-2029	Ishares Comex Gold	750	81,9142	61. 436 USD	346.866
Samlet værdi					1.080.242

Det fremgik af de fremlagte transaktionsbilag, at der i perioden mellem overførslen af de ovennævnte værdipapirer til hovedaktionærernes depot og den 19. oktober 2009 blev gennemført en række handler med aktier, investeringsbeviser og råstoffer.

Det fremgik af dokumentet "Movements list" vedrørende selskabets konto i DnB Luxembourg med Konto nr. 1, at der den 19. oktober 2009 blev *overført en række værdipapirer fra hovedaktionærernes depot til selskabets depot*. Kurserne på værdipapirerne fremgik af de transaktionsbilag vedrørende selskabets depot, som klagerne fremsendte til SKAT den 17. august 2017.

Der var tale om følgende værdipapirer:

Dato	Værdipapir	Antal	Kurs	Værdi i fremmed valuta	Værdi i DKK
19-10-2009	Danisco A/S	150	324,75		48.713
19-10-2009	Ishares Comex Gold	100	102,94	10.294 USD	51.364
19-10-2009	Ishares Citigroup Intl Treasure	110	107,97	11.876,6 USD	59.261
19-10-2009	Guld	900	32,15	30.798 USD	153.673
19-10-2009	Camargo Energy Corp	14.000	7.7753	1.120 NOR	998
19-10-2009	Royal Gold Inc.	225	46.92	10.557 USD	52.676
19-10-2009	Waste Management Inc.	310	27,46	9.805 USD	48.926
19-10-2009	Cnoc Shs Adr	80	157,92	16.634 USD	63.038

19-10-2009	E-House China Holdings	500	21.49	10.745 USD	51.614
19-10-2009	WSP Holdings	1375	4,88	6.710 USD	33.481
19-10-2009	Duoyaun Global Adr	330	38,20	12.606 USD	62.900
19-10-2009	Mindray Medical Adr	300	30,90	9.270 USD	46.255
19-10-2009	Ctrip Com International Ads	200	61,98	12.396 USD	61.852
19-10-2009	Perfect World CO. Ltd.	150	44.823333	6.465 USD	32.258
Samlet værdi					769.009

I tillæg til disse transaktioner mellem selskabet og hovedaktionærerne fremgik det af de såkaldte "account movements " i de fremlagte porteføljerapporter fra 2009-2013, samt kontooversigten "hold mail permanent ", at der i perioden 2009-2013 hvert år blev *indsat betydelige beløb på selskabets konto* i DnB Luxembourg. I de pågældende år blev der indsat følgende beløb på kontoen:

2009	290.696 kr.
2010	55.898 kr.
2011	432.474 kr.
2012	424.403 kr.
2013	166 .636 kr.
I alt	1.370.107 kr. ==========

Der var endvidere i indkomstårene 2009-2014 en *række hævninger på selskabets konto* I de pågældende år blev der således hævet følgende beløb på kontoen:

2009:	52.139 kr.
2010:	95.490 kr.

2011:	62.620 kr.
2012:	74.421 kr.
2014:	548.041 kr.
I alt	832.711 kr. =========

Opsum mering om overførsler
Overfø rsler til selskabet fra hovedakti onærerne:
Fire be løb i 2006, i alt 1.350.000 kr., væ rdipapirdepotet i 2009, i alt 769.00 9 kr. og løbende indsætninger i 2009-2013, i alt 1.370.107 kr.

Overfø rsler fra selskabet til hovedakti onærerne:
Værdi papirdepotet i 2009, i alt 1.080.2 42 kr. og løbende indsætninger i 2009 – 2014, i alt 832.711 kr.

Yderligere fremgår følgende faktum af SKATs afgørelse om:

”**4. Renteindtægter og renteudgifter**
Vi har fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver mod-taget oplysninger om selskabets konto i DnB, Luxembourg. Ved en gennemgang af disse oplysninger har vi konstateret, at Orba Global Inc har en konto i DnB, Luxembourg med Konto nr. 1, hv01til der er knyttet et værdipapirdepot.

Selskabet har haft lån i US dollars og canadiske dollars. Vi har udarbejdet en opgørelse over de renteudgifter, som knytter sig til lånene, jf. bilag 1. Der tilskrives/betales renter på kontoen. Disse renter er opgjort i bilag 2. De samlede renteudgifter og renteindtægter fremgår af det vedlagte bilag 2.

(…)

5. Kursgevinster- og tab på gæld
Vi har fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver mod-taget oplysninger om selskabets konto i DnB, Luxembourg. Ved en gennemgang af disse oplysninger har vi konstateret, at Orba Global Inc har en konto i DnB, Luxembourg med Konto nr. 1, hvortil der er knyttet et værdipapirdepot.

(…)

6. Gevinst og tab på aktier

Vi har fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver mod-taget oplysninger om selskabets konto i DnB, Luxembourg. Ved en gennemgang af disse oplysninger har vi konstateret, at Orba Global Inc har konto i DnB, Luxembourg med Konto nr. 1, hvortil der er knyttet et værdipapirdepot.

Af kontoudtogene for Orba Global Ines konto i DnB Luxem-bourg fremgår det, at selskabet blandt andet har foretaget inve-steringer i danske og udenlandske aktier. Vi har modtaget købs- og salgsbilag, oversigt over transaktioner "mavement list"og transaktionsbilag pr. 19. oktober 2009 samt depotoversigter fra 31. december 2009 til 31. december 2014.

Vi har ikke modtaget en fyldestgørende depotoversigt pr. 31. december 2009, og kender derfor ikke handelsværdien pr. 31. december 2009 på aktier købt før 2010.

(…)

Vi har udarbejdet vedlagte opgørelse over selskabets køb og salg af aktier, jf. bilag 3.

(…)

7. Beskatning af modtaget udbytte

Vi har fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver mod-taget oplysninger om selskabets konto i DnB, Luxembourg. Ved en gennemgang af disse oplysninger har vi konstateret, at Orba Global Inc har konto i DnB, Luxembourg med Konto nr. 1, hvortil der er knyttet et værdipapirdepot.

Af kontoudtogene for Orba Global Incs konto i DnB fremgår det, at selskabet blandt andet har foretage investeringer i aktier og investeringsbeviser. Selskabet har i den forbindelse modta-get udbytter fra en række selskaber i ind- og udland. Der er modtaget udbytte fra investeringsselskaber og aktieselskaber, hvilket fremgår af bilag 4 og bilag 5.

(…)

8. Gevinst og tab på beviser i investeringsselskaber

Vi har fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver mod-taget oplysninger om selskabets konto i DnB, Luxembourg. Ved en gennemgang af disse oplysninger har vi konstateret, at Orba Global Ine har konto i DnB, Luxembourg med Konto nr. 1, hvortil der er knyttet et værdipapirdepot.

Af kontoudtogene for Selskabets konto i Luxembourg fremgår, at selskabet blandt andet har
foretaget investeringer i en række udenlandske investeringsfor-eninger. SKAT har modtaget købs- og salgsbilag for disse vær-dipapirer.

(…)

9. Gevinst og tab på finansielle kontrakter

Vi har fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver mod-taget oplysninger om selskabets konto i DnB, Luxembourg. Ved en gennemgang af disse oplysninger har vi konstateret, at Orba Global Inc har konto i DnB, Luxembourg med Konto nr. 1, hvortil der er knyttet et værdipapirdepot.

Af kontoudtogene for Selskabets konto i DnB Luxembourg fremgår, at selskabet har foretaget
investeringer i en række forwardkontrakter.

(…)

10. Gevinst på guld og sølv:

Vi har fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver mod-taget oplysninger om selskabets konto i DnB, Luxembourg. Ved gennemgang af disse oplysninger har vi konstateret, at Orba Global Inc har konto i DnB, Luxembourg med Konto nr. 1, hvortil der er knyttet et værdipapirdepot.

Af depotoversigterne for Orba Global Incs konto i DnB Luxem-bourg fremgår det, at selskabet blandt andet har indestående i guld og sølv. Af transaktionsbilagene fremgår det, at selskabet har handlet med guld og sølv, og at selskabet i den forbindelse har opnået en fortjeneste.

(…)

11. Fradrag for depotgebyrer

Vi har fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver mod-taget oplysninger om selskabets konto i DnB, Luxembourg. Ved en gennemgang af disse oplysninger har vi konstateret, at Orba Global Inc har konto i DnB, Luxembourg med Konto nr. 1, hvortil der er knyttet et værdipapirdepot.

Af kontoudtogene for Selskabets konto i DnB Luxembourg fremgik det, at havde betalt halvårlige gebyrer benævnt "cu-stody fee" og "account maintenance fee" til banken.

(…)

12. Maskeret udbytte til hovedaktionær

Det fremgår ovenfor, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 er de eneste aktionærer, og blev af SKAT anset for at varetage den fulde kontrol og ledelse i Selskabet.

Selskabet havde Konto nr. 1 med tilknyttet depot i DnB, Luxembourg. Selskabet havde frem til begyndelsen af 2009 haft bankkonto og depot i Landsbanki, Luxembourg. Hovedaktio-nærerne havde iflg. "Power of Attorney", underskrevet og date-ret den 14. juli 2005, fuldmagten til selskabets konto. På bank-kontiene blev der foretaget en række kontante hævninger og overførsler. Det drejede sig om beløb, der fragik Selskabets konti i perioden 2009 til 2014.

Hævningerne og overførslerne udgjorde samlet for årene føl-gende:

Konto	År	Beløb DKK
Landsbanki	2009	1.080.242
DNB Konto nr. 1	2009	52.139
DNB Konto nr. 1	2010	95.490
DNB Konto nr. 1	2011	62.620
DNB Konto nr. 1	2012	74.421
DNB Konto nr. 1	2014	548.041

(…)

13. Manglende selvangivelse

Selskabet er skattepligtigt i Danmark fra 14. juli 2005 jf. punkt 1.4.4.

Selskabet har ikke indsendt selvangivelser for årerne 2005 – 2016.

SKAT har i denne fremstilling opgjort selskabets indkomster for årene 2006-2014. Den 31. december 2014 er alle værdipapirer m.m. solgt og trukket ud af selskabets konto i DnB Luxem-bourg. Vi har ikke oplysninger om selskabets evt. fortsatte akti-vitet.

I selskabsregistreret i Panama fremgår det, at selskabet stadig er aktivt."

SKATs afgørelse
Det fremgår af SKATs afgørelse af 29. juni 2018, at:

"SKAT har gennemgået en række dokumenter og oplysninger om selskabet Orba Global Inc, Panama, for perioden 2006-2016. På dette grundlag afgør SKAT, at Orba Global bliver gjort skat-tepligtigt til Danmark efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6 (le-delsens sæde), med virkning fra den 14. juli 2005 (datoen for udstedelse af "Power of Attorney" (fuldmagt)).

Da selskabet bliver skattepligtigt til Danmark, skal det med-regne og selvangive sin indkomst for perioden.

Resultatet er, at vi ændrer selskabets skattepligtige indkomst for 2006, 2009-2012 samt 2014-2016 som vist nedenfor.

SKATs ændringer

2006

Intet selvangivet	
Skattepligtigt tilskud. Der henvises til sags-fremstillingens afsnit 3.	1.350.000 kr.
Forslag til ændret skattepligtig indkomst	**1.350.000 kr.**

2009

Intet selvangivet	
Skattepligtigt tilskud. Der henvises til sags-fremstillingens afsnit 3.	1.059.704 kr.
Kurstab på gæld. Der henvises til sagsfrem-stillingens afsnit 5.	-1.600 kr.
Udbytte. Der henvises til sagsfremstillin-gens afsnit 7.	158 kr.

Gevinst på investeringsbeviser. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 8.	4.900 kr.
Gevinst på guld. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 10.	6.195 kr.
Forslag til ændret skattepligtig indkomst	**1.069.358 kr.**

2010

Intet selvangivet	
Skattepligtigt tilskud. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 3.	55.898 kr.
Nettorente. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 4.	-15.745 kr.
Kurstab på gæld. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 5.	-42.233 kr.
Gevinst på aktier. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 6.	266.870 kr.
Udbytte. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 7.	760 kr.
Gevinst på investeringsbeviser. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 8.	72.121 kr.
Kurstab på finansielle kontrakter. Der henvises til sagsfremstillings afsnit 9.	-98.620 kr.
Gevinst på guld. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 10.	39.319 kr.
Fradrag for Custody Fee. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 11.	-.1491 kr.
Forslag til ændret skattepligtig indkomst	**274.552 kr.**

Den beregnede skat vil blive nedsat med lempelse ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 7. 4 kr.

2011

Intet selvangivet	
Skattepligtigt tilskud. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 3.	432.474 kr.
Nettorente. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 4.	-15.023 kr.
Kursgevinst på gæld. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 5.	41.592 kr.
Tab på aktier. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 6.	-165.925 kr.

Udbytte. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 7.	8.212 kr.
Tab på investeringsbeviser. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 8.	-18.485 kr.
Gevinst på guld. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 10.	9.383 kr.
Fradrag for Custody Fee. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 11.	-1.756 kr.
Forslag til ændret skattepligtig indkomst	**290.471 kr.**

2012

Intet selvangivet	
Skattepligtigt tilskud. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 3.	424.403 kr.
Nettorente. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 4.	-32.162 kr.
Kurstab på gæld. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 5.	-79.722 kr.
Tab på aktier. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 6.	-191.020 kr.
Udbytte. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 7.	10.633 kr.
Gevinst på investeringsbeviser. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 8.	418 kr.
Fradrag for Custody Fee. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 11.	-4.712 kr.
Forslag til ændret skattepligtig indkomst	**127.295 kr.**

2014

Intet selvangivet	
Nettorente. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 4.	-825 kr.
Tab på aktier. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 6.	-14.610 kr.
Udbytte. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 7.	1.371 kr.
Gevinst på investeringsbeviser. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 8.	1.689 kr.
Kurstab på finansielle kontrakter. Der henvises til sagsfremstillings afsnit 5.	-664 kr.
Fradrag for Custody Fee. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 11.	-1.966 kr.
Forslag til ændret skattepligtig indkomst	**-15.004 kr.**

2015

Intet selvangivet	
Skønsmæssigt ansat indkomst. Der henvises til sagsfremstillingens afsnit 13.	0 kr.

2016

Intet selva ngivet	
Skønsmæ ssigt ansat indkomst. Der henvises til sagsfre mstillingens afsnit 13.	0 kr.

(…)

1.2. Selskabets bemærkninger
Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores forslag til af gørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er i sin helhed v edlagt som **bilag 10.** Det fremgår af bemærknin-gerne, at det bestrides, at Orba Global Inc. opfylder betingel-serne, for at anerkendes som et selvstændigt skattesubjekt i Danmark. E ndvidere bestrides det, at selskabet har ledelsens sæde i Danmark.

Rådgivers bemærkninger indeholder endvidere en række kom-mentarer og spørgsmål til opgørelserne, der ligger til grund for værdiansættelser og afkastberegninger. Rådgiver ønskede disse spørgsmål kommenteret, inden de kom med de endelige be-mærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarel-sen er vedlagt som **bilag 11.**

Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som **bilag 12**."

Som begrundelse for afgørelsen fremgår følgende:

"**1.4. SKATs bemærkninger og begrundelse**

1.4.1 Indledning
Selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt. har følgende indhold:

Selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjem-mehørende her i landet, hvis selskabet eller foreningen m.v. er registre-ret her i landet eller har ledelsens sæde her i landet.

For selskaber, der som her, ikke er registreret i Danmark, er der således tre betingelser, der skal være opfyldte.

- Der skal være tale om et selskab (eller en forening m.v.). Det er her en forudsætning, at selskabet har status som selvstændig juridisk enhed. Herved har selskabet retsevne og kan overfor an dre parter indgå bindende retsakter, herunder aftaler og derved påtage sig forpligtelser og er hverve aktiver og rettigheder. Er selskabet ikke en selvstændig juridisk enhed, er det transparent såvel civilretligt som skatteretligt. Herved anses personen bag selskabet (fx kapitalejeren, stifte ren, medlemmet) for at have de omhandlede rettigheder, aktiver og forpligtelser m.v . Det er vo res opfattelse, at Orba Global lnc. er en selvstændig juridisk enhed. Der er herved henset til, at det er kommet til ek-sistens efter selskabsretten i Panama og som følge heraf regi-streret i selskabsregisteret i Panama.
- Selskabet skal være omfattet af en af de selskabsformer, der er angivet i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6. Det er vores opfattelse, at Orba Global Inc. er omfattet af selskabsskatte-lovens § 1, stk. l , nr. 2.
- Endeligt skal selskabet have ledelsens sæde i Danmark.

1.4.2 Er der tale om et selskab?

(…)

For at der kan ske registrering af selskabets i Panamas selskabsregister, følger der af landets selskabslovgivning et krav om, at selskabet har udarbejdet vedtægter. Selskabets vedtægter regi-streres i sel skabsregistret.

Med registreringen af Orba Global Inc i Panamas selskabsregi-ster, er der altså tale om et lovligt registre ret selskab med selv-stændige vedtægter. …

Ifølge selskabsregistret i Panama er selskabet stadig aktivt.

Bankerne Landsbanki og DnB, Luxembourg har accepteret, at indsætte Orba Global Inc som konto- og depothaver, hvorfor banken således også anerkender selskabets retsevne og dermed dets eksistens

Det er herefter vores opfattelse, at Orba Global Inc er et i Pa-nama lovligt oprettet og bestående selskab. I denne forbindelse henvises til TfS 1997.506 HR, hvori Højesteret konkluderes, at et lån mellem et selskab hjemmehørende på Jersey og selskabets eneaktionær skulle tillægges skattemæssig virkning. Ved afgø-relsen lagde Højesteret bl.a. vægt på, at der var tale om et lov-ligt oprettet og bestående selskab.

1.4.3. Er selskabet omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6?

Det er vores opfattelse, at denne betingelse også er opfyldt, da Orba Global Inc anses for omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

(…)

I Den jurid iske vejledning 2017-1, afsnit C.D.1.1.3, står der:

"Om der foreligger et selskab, som er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2, må afgøres ud fra en samlet konkret vurdering. Af væsentlig betyd-ning for denne vurdering er selskabets vedtægter og hensigten med dets virk somhed, men derudover kan nedennævnte forhold være af be-tydning for vurderingen. Det bemærkes, at de nævnte forhold ikke er udtryk for en udtømmende liste. Endelig bemærkes, at et enkelt af disse forhold ikke kan være ubetinget afgørende.

*Ved vurderingen kan følgende tale **for**, at selskabet er omfattet af sel-skabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2:*

- *ingen af deltagerne hæfter personligt*
- *fordeling af overskuddet sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital*
- *det årlige overskud fordeles på grundlag af omsætningen, men en eventuel likvidationsudlodning ba seres på kapitalens størrelse*
- *selvstændige vedtægter*
- *særskilt regnskab*
- *særskilte foreningsorganer, som med bindende virkning kan handle, også for de medlemmer, som ik ke er med i ledelsen*
- *mulighed for udvidelse af medlemskredsen*
- *bestemmelse om, hvad der skal ske med formuen ved det enkelte med-lems udtræden eller ved enhe dens opløsning*
- *indskudskapital (kan enten være nominelt angivet til en bestemt stør-relse, eller der kan være tale om vekslende indskudskapital).*

*Følgende kan tale **imod**, at selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2:*

- *fordeling af både overskud og af likvidationsprovenu foretages på grundlag af omsætningen (kooperativ virksomhed)*
- *en eller flere hæfter personligt*
- *ingen fordeling af overskud finder sted i forhold til kapitalindskuddet*
- *overskuddet anvendes til almennyttige eller almenvelgørende formål.* "

Ved vurderingen af om Orba Global Inc er omfattet af selskabs-skattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, skal vi i overensstemmelse med praksis således belyse andre forhold om det udenlandske sel-skab end dem, der er anført i lovteksten (hæftelse og fordeling af overskud).

Der skal dog fortsat lægges afgørende vægt på, om bestemmel-sens ordlyd er opfyldt. Hvis det med stor sikkerhed kan be- el-ler afkræftes, at der kun er begrænset hæftelse og overskuddet fordeles efter kapital andelene, er det således mindre relevant, om der fx foreligger særskilt regnskab eller ej

I denne sag finder vi, at aktionærerne alene hæfter med aktieka-pitalen, og at overskuddet skal fordeles i forhold til den ind-skudte kapital for deltagerne. Vi betragter Sagsøger 1 og Sagsøger 2 som de eneste aktionærer i selskabet.

1.4.3.1. Spørgsmålet om hæftelse

Aktionærerne hæfter alene med den indskudte kapital.
Dette kan læses af artikel 6 i den engelske version af vedtæg-terne:

" The shareholders are liable vis-a-vis the Corporation 's creditors only up to the unpaid amount of their shares ."

Aktiekapitalen udgør 10. 000 USD fordelt på 100 aktier á 100 USD. Det forhold, at hele kapitalen ikke skal indbetales med det samme, betyder i sagens natur ikke, at der er personlig hæf-telse. Hæftelsen er således begrænset til aktiekapitalen.

1.4.3.2 Spørgsmålet om fordeling af overskud

Det fremgår ikke af vedtægterne hvorledes selskabets overskud fordeles .

Det bemærkes, at der i det udsendte forslag til afgørelse er taget udgangspunkt i dansk civilret, mens der i vores afgørelse er ta-get udgangspunkt i panamansk ret.

Endvidere bemærkes det, at det er SKATs opfattelse, at kriteriet om fordelingen af overskuddet alene er af underordnet betyd-ning i relation til kvalifikationen af selskabets subjektive skat-tepligt.

Af "Corporation Law of Panama, Law 32 of February 26, 1927", article 37 fremgår følgende om udbytter (dividends):

"Dividends may be paid to the stockholders from the net earn-ings or profits of a corporation or from the surplus of its assets over its liabilities, but not otherwise. The corporation may de-clare and may pay dividends upon the basis of the amount upon partly paid shares of stock."

Det fremgår således ikke eksplicit af bestemmelsen, hvordan overskuddet skal fordeles. Vi lægger derfor til grund, at forde-ling kan aftales mellem aktionærerne, eksempelvis med bag-grund i vedtægterne. Såfremt en sådan fordelingsnøgle ikke er aftalt, er det vores opfattelse, at udgangspunktet for fordelingen af overskuddet må ske i forhold til den faktisk indskudte kapi-tal for den enkelte aktionær.

For aktier der kun er delvist indbetalt, fremgår det således af bestemmelsen, at udbyttet kan deles proportionelt med det be-løb der faktisk er betalt for aktierne.

Det er vores vurdering, at Orba Global Inc fordeler overskuddet i forhold til deltagernes indskudte kapital. Fordelingen er i overensstemmelse med dansk civilret.

1.4.3.3. Øvrige forhold

De fleste øvrige forhold, som er nævnt i Den juridiske vejled-ning 2017-1, afsnit C.D.1 . 1.3 ovenfor, taler i øvrigt for, at Orba Global lnc er omfattet af selskabsskattelovens *§* 1, stk. 1, nr. 2.

- Der er udfærdiget selvstændige vedtægter
- Direktionen kan med bindende virkning handle på vegne af sel-skabet og dermed også for de aktio nærer, som ikke er med i le-delsen.

• Da aktierne er omsættelige, kan aktionærkredsen i princippet udvides til 100 aktionærer (antallet af akt ier i selskabet).

Det eneste, der ikke taler for, at der er tale om et selskab omfat-tet af selskabsskattelovens § 1, stk . 1, nr. 2, er, at der ikke er ud-færdiget særskilt regnskab. Dette skyldes formentlig, at der ikke er regnskabspligt i Panama.

Ud fra en samlet vurdering er det vores opfattelse, at Orba Glo-bal Inc er et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

1.4.4. Har Orba Global Inc ledelsens sæde i Danmark?

Vi finder, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 alene har va-retaget den reelle ledelse i Orba Global Inc siden den 14. juli 2005. Dette begrundes med nedenstående.

Reglen om ledelsens sæde i Danmark blev indført ved § 1, nr. 1 i Lov nr. 312 af 17. maj 1 995 om ændring af forskellige skatte-love (LFF 1994-11-02 nr. 35).

Af lovforslagets bemærkninger til bestemmelsen fremgår bl.a.:

"Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutnings-tagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.
"(Vores understregning)

I TfS 1998. 607 H fandt Højesteret, at ved vurderingen af ledel-sens sæde var det afgørende, hvor selskabets daglige ledelse blev varetaget, dvs. hvor direktionen havde sit sæde og ikke, hvor eneaktionæren befandt sig.

Vi har fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver … fået en kopi af porteføljeopgørelse pr. 31. december 2010 for Sagsøger 1 og Sagsøger 2's pri vate Konto nr. 2 i DnB, Luxembourg. Heraf fremgår det, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ejer 4 aktier i Orba Glo-bal Inc. Da der er udstedt 4 aktier i selskabet ejer Sagsøger 1 og Sagsøger 2 100 % af aktiekapitalen og er således hovedaktionærer i sel-

skabet. De registre rede direktører i selskabsregisteret i Panama er således stråmænd, der er indsat rent proforma.

Efter vores opfattelse er den udstedte "Power of Attorney" (fuldmagt) af 14. juli 2005 i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre dette .

Fuldmagten giver således Sagsøger 1 og Sagsøger 2 uindskrænket adgang til at tegne og lede Orba Global Inc og uindskrænket adgang til at råde over selskabets aktiver mv.

Fuldmagten af 14. juli 2005 er gældende frem til 14. juli 2008. Det fremgår af dokumentet fra La nds banki (Table of Content), at der eksisterer en "Power of Attorney" fuldmagt dateret den 14. juli 2008, men denne er vi ikke i besiddelse af. Vi har en formodning om, at fuldmagten er fornyet med samme indhold som den tidligere. Det bemærk es hertil, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 pr. 31. decem ber 2010 ejer al le aktierne i selska-bet, og at vi i en række lignende sager har erfaret, at Advokatfirma l øbende har forlænget fuldmagter.

I overensstemmelse med Advokatfirmas forlængelse af fuld-magter, har vi kendskab til , at det på et bestyrelsesmøde den 12. maj 2014 blev besluttet at udstede en fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2. Fuldmagten giver dem adgang til at oprette og administrere en bankkonto hos Swissquote S.A, Switzerland.

Vi bemærker yderligere, at selskabet ifølge selskabsregistret i Panama, stadig er aktivt, selvom kontoen med tilhørende vær-dipapirdepot i DnB Konto nr. 1 pr. 31 . december 2014 er tom.

Vi lægger til grund , at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 også efterfølgende samt i perioden 14. juli 2008 til 12. maj 2014 har bevaret kontrollen med Orba Global Inc. Som reelle ejere af selskabet har det formodningen imod sig, at de vil afgive råde-retten over selskabet.

Som skrevet finder vi, at fuldmagten i sig selv er tilstrækkelig til at godtgøre, at den registrerede ledelse i Orba Global Inc. bygger på rene proforma dispositioner og at de som hovedak-tionærer, er de reelle ejere af og direktører i selskabet.

Derudover er der en række øvrige forhold, der også underbyg-ger dette.

Vi har optalt, at de fem direktører, der i øvrigt alle var ansat hos Advokatfirma, bestred mellem 4.940 og 10.227 bestyrelses-poster.

Der er således ikke sammenhæng mellem de pågældende di-rektørers antal registrerede bestyrelsesposter og det antal besty-relsesposter, det er muligt at varetage, hvis bestyrelsesarbejdet reelt skulle udføres.

Endvidere har den indsatte bestyrelse udelukkende truffet be-slutning om udstedelse af bearer shares (ihændehaveraktier) og Power of Attorneys (fuldmagter).

Endelig understøttes vores opfattelse af vedtægternes artikel 17:

"No contract or transaction between the Corporation and any other corporation shall be affected or invalidated by the fact that any Director or Officer of this Corporation may be a Director or Officer of such other corporation; any Director or Officer , individually or jointly, may be a part to, or be interested in any contract, agreement or trans-action of this Corporation."

Af artikel 17 fremgår det, at ingen kontrakt eller transaktion mellem selskabet og et andet selskab vil blive påvirket eller ugyldigt som følge af, at en direktør i selskabet også er direktør i det andet selskab.

Vi anser artikel 17 for at være en vedtægtsbestemmelse, der eli-minerer muligheden for, at direktørerne i selskabet kan anses for at være inhabile i handel med et andet selskab, hvor de også er direktører. Det er SKATs opfattelse, at artikel 17 i vedtæg-terne er en usædvanlig vedtægtsbestemmelse, som kun er nød-vendig på grund af det store antal bestyrelser, som de enkelte direktører sidder i.

Spørgsmålet om ledelsens sæde har været genstand for admini-strativ praksis primært i form af bindende svar fra Ligningsrå-det/Skatterådet. Der henvises til TfS 1996.257 LR og TfS 2000.196 LR.

I denne sag har Sagsøger 1 og Sagsøger 2 som inde-haver af fuldmagten varetaget den fulde ledelse af Orba Global Inc og Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har i hele den kon-trollerede periode haft bopæl i Danmark . Deres varetagelse af selskabets ledelse var både formel ved den indgåede fuldmagt og faktuel, fx ved at træffe beslutninger om handel med værdi-papirer på selskabets vegne eller om hvem, der skal foretage in-vesteringer på selskabets vegne. Det var oprindeligt Lands-banki og efter dennes konkurs i 2009, blev DnB i Luxembourg pålagt opgaven.

Derfor er det vores vurdering, at Orba Global inc. har ledelsens sæde i Danmark

Herved er samtlige betingelser for, at Orba Global Inc. er skat-tepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, opfyldte.

Af selskabsskattelovens *§* 4, stk. 3 fremgår det, at for selskaber, der er stiftet før det tidspunkt, hvor selskabet bliver hjemmehø-rende til Danmark, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor selskabet bli ver hjemmehørende til Danmark.

Skattepligten indtrådte således den 14. juli 2005, da fuldmagten blev udstedt.

1.4.4.1. Vores kommentarer til rådgivers bemærkninger til for-slag af 16. november 2017

Vi fastholder vores forslag af 16. november 2017, hvor vi anser Sagsøger 2 og Sagsøger 1 for at være de reelle ejere (hovedak-tionærer) af og direktører i selskabet Orba Global Inc. ….

Vi fastholder ligeledes, at selskabet Orba Global Inc er skat-tepligtigt til Danmark efter reglerne om ledelsen sæde i sel-skabsskattelovens § I, stk. 6. Af rådgivers bemærkninger frem-går det, at rådgiver er uenig i opfattelsen af TfS1998.607H som et udtryk for gældende ret vedrørende ledelsen sæde.

Rådgiver har i stedet henvist til følgende afsnit fra SKM2017.583.SR og SKM2009.59.SR som udtryk for gældende ret.

(...)

Det er ikke vores opfattelse, at der ved SKM2017.583.SR eller SKM2009.59.SR er udtrykt en anden retstilstand end den, som fremgår af TfS1998.607H.

Til fælles har TfS1998.607H, SKM2017.583.SR og SKM2009.59.SR, at der ved spørgsmålet om et selskabs ledelse har sæde her i landet, først og fremmest skal lægges vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Denne opfattelse er endvidere gengivet i den Juridiske Vejled-ning 2018-1, C.D.1.1.1.3. - Hvor har ledelsen sæde.

Det bemærkes, at der i SKM2017.583.SR og SKM2009.59.SR, li-gesom i TfS1998 .607H, henvises til de samme bemærkninger til selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Afgørende for vurderingen af ledelsens sæde er således, hvor den reelle daglige ledelse vare-tages, og der skal derfor ses på hvilke ledelsesbeslutninger, der er nødvendige for selskabets drift.

Rådgiver har som anført … henvist til SKM2017.583.SR som baggrund for, at afholdte generalforsamlinger i Panama bevir-ker, at selskabet ikke kan være skattepligtigt til Danmark.

SKM2017.583.SR:
Skatterådet fandt i SKM2017.92.SR, at et selskabs ledelse havde sæde i udlandet. Det blev bl.a. ved afgørelsen tillagt vægt, at samtlige bestyrelsesmøder blev afholdt i udlandet. Samtidig blev det tillagt vægt, at bestyrelsesmedlemmerne - der alle var hjemmehørende i Danmark- Ikke kunne træffe beslutninger om selskabets ledelse i Danmark. Se også SKM2012.591.SR og SKM2017.89.SR.

Fuldmagten giver Sagsøger 2 og Sagsøger 1 ret til selvstændigt og ubegrænset at handle på selskabets vegne, og i øvrigt er fuldmagten gyldig overalt i verden, i enhver hense-ende. Fra fuldmagten:

" The power of attorney herin granted maybe used and exercised by Sagsøger 2 and Sagsøger 1 to act individually, in any part of the world including any country, state, colony, province, municipality or political sub-division of any country. "

Præmissen i SKM2017.583.SR om, at bestyrelsen ikke kunne træffe beslutninger om selskabets ledelse i Danmark, er dermed ikke opfyldt i denne sag.

Rådgiver har anført, at der har været tale om meget få bankforretninger, der har krævet andre end bankens stillingtagen, og at beslutninger vedrørende disse bankforretninger ikke er truffet i Danmark. Vi er enige med rådgiver i, at i et selskab, der ikke har en egentlig erhvervsmæssig aktivitet men kun finansiel ak-tivitet, vil der ikke være mange ledelsesmæssige beslutninger. Der vil dog skulle tages beslutninger om f.eks.:

- Hvilken bank selskabet skal benytte
- Hvilke værdipapirer der skal investeres i eller hvem der skal foretage disse investeringer på selskabets vegne.
- Om selskabets finansielle aktivitet skal flyttes til en anden bank.
- Om selskabets finansielle aktivitet skal ophøre.

Bankerne Landsbanki Luxembourg S.A. og DnB Luxembourg er blevet pålagt en administrativ opgave, som er en ledelses-mæssig beslutning, hvorfor det ikke er selve administrationen af porteføljen, der anses for at være af ledelsesmæssig karakter.

Der skal således løbende træffes beslutninger af ledelsesmæssig karakter, som kræver Sagsøger 2 og Sagsøger 1's stillingtagen, herunder eksempelvis de overførsler af penge og værdipapirer, der har været mellem selskabets konto og deres private konti.

Fuldmagten er udformet således, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 kan træffe beslutninger af ledelsesmæssig karakter i Danmark, hvilket taler for, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har truffet beslut-ningerne i Danmark. Vi har ikke modtaget oplysninger om, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har truffet ledelsesmæssige beslut-ninger udenfor Danmark.

(…)

D et bemærkes yderligere, at det er vores opfattelse, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har bevisbyrden for, at de ikke er de reelle ejere af Orba Global Inc. I kraft af ovenstående er Sagsøger 2 og Sagsøger 1 de nærmeste til at sikre og tilvejebringe den relevante dokumentation for, at de ikke er de reelle ejere af Orba Global Inc. Rådgivers bemærkninger er ikke underbygget med dokumentation. Tværtimod har Sagsøger 2 og Sagsøger 1 pr. mail den 9. februar 2017 selv oplyst, at de stiftede selskabet Orba Global Inc som de eneste ejere. Ligelede s fremgår aktierne af dere s private depot i DnB.

(…)

2. Ansættelsesfrister og formueretlig forældelse af afledte skattekrav

(…)

2.2. Selskabets bemærkninger

Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. … det bestrides, at Orba Global Inc. har handlet groft uagtsomt, da der er tale om en juridisk afvejning inden for et skatteretligt tungt emnefelt. Rådgiver bemærker endvidere, at bevisbyrden for at betingel-serne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 er opfyldt, på-hviler SKAT.

Rådgiver bemærker endvidere, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 ikke var aktionærer i selskabet og gør derfor gældende, at transaktioner mellem selskabet og Sagsøger 2 og Sagsøger 1 derfor ikke er omfattet af den forlængede ligningsfrist i skatte-forvaltningslovens § 26, stk. 5.

Rådgivers bemærkninger indeholder endvidere en række kom-mentarer og spørgsmål til opgørelserne, der ligger til grund for værdiansættelser og afkastberegninger. Rådgiver ønskede disse spørgsmål kommenteret, inden de kom med de endelige be-mærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarel-sen er vedlagt som **bilag 11.**
Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som **bilag 12.**
Fristen for at komme med bemærkninger til vores forslag til af-gørelse af 16. november 2017 er på foranledning af rådgiver flere gange blevet forlænget. Senest ved mail af 1. maj 2018 er fristen for bemærkninger blevet forlænget til den 6. juni 2018. Vores frist til at træffe afgørelse blev samtidig udsat til 6. juli 2018

(…)

2.4 SKATs bemærkninger og begrundelse

2.4.1. De ordinære ansættelsesfrister

(…)

Det er i sagsfremstillingen … fastslået at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 er de eneste aktionærer i Orba Global Inc, hvorfor Sagsøger 1 og Sagsøger 2 udøver bestemmende indflydelse over Orba Global Inc. Derved er parterne omfattet af skattekontrollovens § 3 B.

Transaktionerne mellem parterne udgør herefter kontrollerede transaktioner, der er omfattet af den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 .

I denne sag drejer det sig om beskatning af tilskud til Orba Glo-bal Inc og maskeret udbytte fra Orba Global Inc. Dette udgør således beskatning af transaktioner, der ydes mellem aktionæ-rerne og selskabet.

Dette betyder, at den ordinære ansættelsesfrist for beskatning af tilskud hos Orba Global Inc og maskeret udbytte fra Orba Glo-bal Inc, på nuværende tidspunkt omfatter forslag til ændring af skatteansættelsen for indkomståret 2012 og efterfølgende ind-komstår.

Den ordinære ansættelsesfrist for beskatning af øvrige indtægter i Orba Global, herunder alle former for afkast af finansielle transaktioner, omfatter forslag til ændring af skatteansættelsen for indkomståret 2014 og efterfølgende indkomstår.

2.4.2. De ekstraordinære ansætte l sesfrister

(…)
Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 fremgår det, at fri-sterne i § 26 ikke finder anvendelse, hvis:

"Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. "

Den nuværende formulering af bestemmelsen er en videreførelse af dagældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, nr. 5.

Den dagældende formulering af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 5 blev indført ved § 1, nr. 2 i Lov nr. 410 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (LFF 2003-03-12 nr. 175).

Af bemærkningerne til den specifikke bestemmelse fremgår bl.a. følgende:

"Bestemmelsen finder alene anvendelse i forbindelse med ansættelser, der foretages på myndighedernes initiativ. Fristen for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen suspenderes derimod ikke efter bestemmelsen .

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, ifølge skattekontrollovens afsnit III. Bestemmelsens anvendelse er imidlertid ikke bet i nget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den skattepligtige. Uanset at der således ikke er rejst en straffesag, el-ler der eventuelt er sket frifindelse i denne , kan bestemmelsen således finde anvendelse, idet baggrunden for udfaldet i straffesager kan bero på straffesagens særlige karakter herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i de civile skattesag . "

Efter lovens bemærkninger svarer begrebet grov uagtsomhed i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 således til det tilsva-rende begreb i strafferetten. Myndighedernes bevisbyrde i straf-feretten er imidler tid strengere, end den er i relation til § 27, stk. 1, nr. 5. Dette skyldes, at strafferetlig sanktion er et større indgreb overfor borgeren end pålæg af indkomstskat.

Ovenstående udgangspunkt om sammenfald mellem skatteretten og strafferetten i relation til afgrænsning af begrebet grov uagtsomhed er imidlertid tilbagevist i byrets dom af 12. marts 2016 (SKM2016.388.BR).

I sagen gjorde sagsøgeren (den skattepligtige) netop gældende, at begrebet grov uagtsomhed var iden tisk med det tilsvarende begreb i strafferetten.

Byretten anførte hertil:
"Det følger af praksis herunder U 2011. 1458H (SKM2011.209.HR) og de forud derfor liggende afgørelser TfS 2009.572 V

(SKM2009.172. VLR) og TfS 2001.825 Ø (SKM2001.582.ØLR) at vurderingen af grov uagtsomhed i *skatteforvaltningslovens forstand ikke er sammenfaldende med vurderingen af grov uagtsomhed i et skattestrafferetligt spørgsmål. Det er heller ikke en forudsætning for genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 5 , at der er pålagt eller kan pålægges et strafansvar .*

Det er således uden betydning, om der ved tilblivelsen af den bestemmelse, der nu foreligger i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, muligt var tænkt et andet og snævrere anvendelsesområde. "

Byretten finder således, at retspraksis har vist, at der ikke er sammenfald mellem den skatteretlige og strafferetlige afgræns-ning af begrebet grov uagtsomhed. Dertil blev konkluderet, at det er den praksisskabte afgrænsning af begrebet, der er gæl-dende ret, selvom der ved reglens tilblivelse var tilsigtet et mere snævert anvendelsesområde.

Orba Global Inc havde som fuldt skattepligtigt til Danmark pligt til at selvangive alle sine indtægter i indkomstårene 2006 til 2016 ifølge skattekontrollovens § 1.

Dette har Orba Globa l Inc. ikke gjort. Tværtimod er det skjult overfor os, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ejer, kon-trollerer og driver Orba Global Inc. Dette er, som nævnt oven-for, sket ved indsættelse af en pro forma bestyrelse og direktion i se l skabet ved bistand fra Advokatfirma i Panama.

Vi fik alene kendskab til omstændighederne som følge af, at ko-pien af fuldmagten af 14. juli 2005 mv. blev købt af en anonym kilde.

Med den manglende selvangivelse af renteindtægterne fra sel-skabets bankkonti i Luxembourg, alle andre former for afkast af finansielle transaktioner og tilskuddene fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har Orba Global Inc mindst groft uagtsomt bevirket, at disse skattepligtige indtægter ikke er blevet med-regnet i skatteansættelsen. Vi har som følge heraf ret til at fore-tage ekstraordinær genoptagel se af skatteansættelsen, ifølge SKM2010.552.BR.

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt. fremgår det, at en ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1 kun kan foretages,

hvis den varsles af os senest 6 måneder efter, at SKAT er kom-met til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26.

Det er i retspraksis fastslået, at 6 måneders fristen i § 27, stk. 2 regnes fra det t idspunkt, hvor vi er kommet i besiddelse af det nødvendige grundlag for at varsle en korrekt afgørelse om an-sættelsen, iføl ge bl.a. SKM2016.444. ØLR og SKM2017.344.ØLR.

l denne sag kom vi i besiddelse af de relevante oplysninger for at foretage denne skatteansættelse, da [daværende rådgiver] fremsendte forklaring og materiale henholdsvis 7. april 2017, 17. august 2017 og 1. september 2017. Materialet modtaget den 17 . august 2017 og 1. september 2017 udgjorde det fornødne grundlag for opgørelsen. Da vores forslag er sendt den 16. november 2017, er 6 måneders fristen således overholdt.

Af skatteforvaltningslovens § 27 stk. 2 fremgår det, at en ansæt-telse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foreta-ges senest 3 måneder efter den dag, hvor varslingen er afsendt.

Sagsøger 2 og Sagsøger 1's rådgiver har løbende an-modet om udsættelse for besvarelse af vores forslag til afgørelse af 16. november 2017.

Af afsnit 2.2 fremgår, at fristen senest er blevet udsat til 6. juni 2018. Det blev samtidig aftalt, at vores frist for behandling af bemærkninger blev udsat til 6. juli 2018. Om gensidigt aftalt fristforlængelse henvises til Den juridiske vejledning 2018-1, af-snit A.A.8.2.2.1.6.

Vi har i de efterfølgende afsnit opgjort selskabets indkomster for 2006 til 2014. I de år, hvor den samlede indkomst bliver ne-gativ, anses betingelserne for at foretage en ekstraordinær æn-dring ikke at være opfyldt, idet det ikke anses for groft uagt-somt at have undladt at selvangive en negativ indkomst. Skatte-forvaltningslovens *§* 27, stk. 1, nr. 5 giver ikke lovhjemmel til at foretage en indkomstnedsættelse, når ændringen sker på SKATs initiativ. Det betyder, at der ikke foretages en ind-komstændring for de år, hvor den samlede indkomst er negativ. Der kan tillige henvises til følgende afgørelser: SKM2002 . 371.LSR.

2.4.3 Konklusion vedrørende ansættelsesfrister

For indkomstårene 2014 -2016 har vi sendt forslag til afgørelse indenfor fristen i skatteforvaltningslo vens § 26 vedrørende skønsmæssig ansættelse på grund af manglende selvangivelse.

For indkomstårene 2012 og 2013 har vi sendt forslag til afgørelse indenfor fristen i skatteforvaltningslo vens § 26, stk. 5 (den forlængede ansættelsesfrist) vedrørende beskatning af tilskud fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

For tidligere indkomstår har vi med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 sendt forslag til afgørelse den 16 . november 2017. 6 måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt. er overholdt.

Da vores afgørelse er fremsendt inden 6. juli 2018, er vores frist for behandling af indsigelser overholdt. For samtlige indkom-står har vi således haft hjemmel til at foretage indkomstansæt-telsen.

SKAT har ikke hjemmel til at genoptage 2013, da indkomsten samlet set i disse år bliver negativ … Ansættelsesændringer kan derfor ikke foretages med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 27 , stk. 1, nr. 5.

2.4.4. Formueretlig forældelse af afledte skattekrav

De foretagne ændringer af de skattepligtige indkomster fører til, at der bliver pålagt indkomstskat.

Selve ansættelsesændringerne er undergivet de fristregler, som er beskrevet ovenfor.

Derudover er de afledte skattekrav undergivet frister for for-mueretlig forældelse. Reglerne herfor fremgår af forældelseslo-ven og skatteforvaltningslovens § 34 a.

Som udgangspunkt gælder reglerne i forældelsesloven, ifølge skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 1. Der er undtagelser hertil i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2-4 , men i første omgang beskrives reglerne i forældelsesloven.

Forældelsesfristen er som udgangspunkt 3 år, ifølge forældel-seslovens § 3, stk. 1. Forældelsesfristen regnes fra det tidligste

tidspunkt, til hvilket fordringshaveren kunne kræve at få for-dringen opfyldt, ifølge forældelseslovens § 2, stk. 1.

Det vil sige, at den treårige forældelsesfrist regnes fra betalings-fristen for selskabsskatten. Restskat forfalder til betaling den 1. november i kalenderåret efter indkomståret, ifølge selskabsskat-telovens § 30, stk. 1. Betaling den 20. november anses for retti-dig, ifølge § 30 , stk. 4.

Eksempel:
Restskat for indkomståret 2006 forfaldt til betaling den 1. november 2007.
Seneste rettidige betalingsdato var den 20. november 2007.
Som nævnt ovenfor er der i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2-4 undtagelser til fristerne i forældelsesloven.

Efter skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 3 er fristen, ifølge for-ældelseslovens § 3, stk. 1, 5 år for afledte krav af en ansættelse vedrørende kontrollerede transaktioner, ifølge samme lovs § 26, stk. 5 . I ovennævnte eksempel indtræder forældelsen herefter den 21. november 2012.

Efter skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4 er fristen 10 år for afledte krav af en ekstraordinær ansættelse, jf. samme lovs § 27, stk. 1. I ovennævnte eksempel indtræder forældelsen herefter den 21. november 2017.

Af skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2 fremgår det, at er var-sel om ændring af indkomstskat, ifølge samme lovs § 26 og § 27 sendt inden forældelsesfristens udløb (3, 5 eller 10 år efter beta-lingsfristen for skatten), indtræder forældelse af afledte krav af ansættelsen tidligst 1 år efter, at SKAT har givet meddelelse om afgørelsen.

I denne sag er Orba Global Inc skattepligtig for indkomståret 2006 og de efterfølgende indkomstår.

Vi finder, at indkomståret 2006 er omfattet af skatteforvalt-ningslovens § 34 a, stk. 4, med heraf følgende 10 års forældelse af afledte krav. For indkomståret 2006 har vi sendt forslag til af-gørelse inden den 21. november 2017 , hvorfor det afledte skat-tekrav ikke er forældet på nuværende tidspunkt. Derfor har vi gennemført ansættelsesændringen for dette indkomstår. Det samme gør sig gældende for de efterfølgende indkomstår.

2.4.5. Vores kommentarer til rådgivers bemærkninger til for-slag af 16. november 2017

Henset til at vi fastholder, at du og din ægtefælle er de reelle ejere (hovedaktionærer) i selskabet Orba Global Inc. som anført i afsnit 1.4.1, vil din og din ægtefælles skatteansættelse være omfattet af den forlængede ligningsfrist, for så vidt angå kon-trollerede transaktioner (maskeret udbytte). Ændring vedrø-rende maskeret udbytte for årene 2012 og 2014 er derfor omfat-tet af den ordinære ligningsfrist.

Ligeledes fastholder vi vores opfattelse af uagtsomhedsbegre-bet i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 og at du og din ægtefælle har handlet mindst groft uagtsomt, som anført i afsnit 2.4.2.

Orba Global Inc. havde som skattepligtig her til landet pligt til at selvangive sin indkomst ifølge skattekontrollovens § 1. At der er tale om et tungt skatteretligt emnefelt fritager ikke for pligten til at selvangive. Der kan i den forbindelse henvises til Den juridiske vejledning, hvor det fremgår, at om der er hand-let groft uagtsomt eller forsætligt afhænger af en samlet vurde-ring af borgerens subjektive omstændigheder. Der vil således efter omstændighederne også kunne være grundlag for at an-vende bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 i tilfælde, hvor en borger oplyser ikke at kende reglerne eller anser reglerne for at være særlig komplicerede.

Om en borger eller nogen på dennes vegne har handlet mindst groft uagtsomt, og SKAT dermed kan ændre ansættelsen i med-før af skatteforvaltningslovens § 27. stk. l, nr. 5, er altid en kon-kret vurdering ud fra de konkrete omstændigheder i den kon-krete sag. Der vil eksempelvis være tale om mindst grov uagtsomhed, hvis aktieavance ikke er medtaget, jf. Den juridi-ske vejledning, afsnit A.A.8.2.2.1.2.5 samt SKM2001.575.LSR og SKM2004.450.LSR.

Hvis selskabet ikke er bekendt med det underliggende regel-sæt, bør selskabet søge sig rådført ved en person med indsigt i dansk skatteret. Det har Orba Global Inc. ikke gjort. Tværtimod har selskabet forsøgt skjult, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 ejer og kontrollerer selskabet. Det er blandt andet sket ved hemmelig-holdelse af den udstedte ubegrænsede Power of Attorney. Orba

Global Inc. har gentagne gange fået overfør såvel kontantbeløb som værdipapirer fra selskabets ejere (Sagsøger 2 og Sagsøger 1) uden at undersøge de skattemæssige konsekvenser heraf, eller hvilke krav der stilles til dokumentation for et eksisterende låneforhold. Det er således fortsat vores opfattelse, at Orba Glo-bal Inc. mindst groft uagtsomt har bevirket, at skatteansættel-sen er foretaget på et urigtigt og ufuldstændigt grundlag.

3. Skattepligtigt tilskud til selskabet:

(…)

3.2. Selskabets bemærkninger

Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november. 2017. Bemærkningerne er i sin helhed vedlagt som **bilag 10.** Vedrørende tilskud gør rådgi-ver gældende, at alle overførsler fra Sagsøger 2 og Sagsøger 1 skal anses for lån til selskabet.

Rådgivers bemærkninger indeholder endvidere en række kom-mentarer og spørgsmål til opgørelserne, der ligger til grund for værdiansættelser og afkastberegninger. Rådgiver ønskede disse spørgsmål kommenteret, inden de kom med de endelige be-mærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarel-sen og forslaget er vedlagt som **bilag 11.**

Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som **bilag 12.**

(…)

3.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har, som det fremgår af de faktiske forhold i punkt 3.1, overført i alt 1.350.000 kr. til Landsbanki Luxembourg S.A i 2006. Bankkontoen tilhørte sel-skabet Orba Global lnc.

I 2009 har Sagsøger 1 og Sagsøger 2 overført finan-sielle aktiver til en samlet værdi af 769.009 kr. fra deres private Konto nr. 2 i DnB Luxembourg til selskabets Konto nr. 1 i

DnB Lu xembourg. I årene 2009, 2010, 2011, 2012 og 2013 er der yderligere overført/indsat følgende kontantbeløb på kontoen:

2009	290.696 kr.
2010	55.898 kr.
2011	432.474 kr.
2012	424.403 kr.
2013	166.636 kr.

Da selskabet ikke har haft nogen erhvervsmæssig aktivi tet, har selskabet ikke selv kun ne tjene overstående beløb.

Der skal herefter tages stilling til, hvorledes disse overfø rsler til bankkontoen skal klas sificeres i forhold til selskabets skatteansættelse .

Selskabet har ikke udfærdiget regnskab og hovedaktionærer har, via sin rådgiver, oplyst, at den eneste aktivitet, der har væ-ret i selskabet, er handel med værdipapirer m.m.

Ved vurderingen lægges det indledningsvis til grund, at belø-bene og aktiverne formueretligt er overført fra hovedaktionæ-rerne til selskabet, da beløbene og aktiverne er indsat på en konto, der tilhører selskabet.

Det er vores opfattelse, at overførslen kan vedrøre et af føl-gende forhold:

1. Betaling for en modydelse, fx. en tjenesteydelse eller et aktiv.
2. Låneforhold mellem parterne. Beløbet kan både udgøre låneprovenu for et lån fra hovedaktionær til selskabet eller helt eller delvis indfrielse af hovedaktionærs gæld til sel-skabet.
3. Kapitaltilførsel fra hovedaktionær til selskabet.
4. Tilskud fra hovedaktionær til selskabet.

Ad. 1 Betaling for en modydelse

Den skattemæssige behandling heraf afhænger af, hvilken mo-dydelse, der er tale om. Hvis der er tale om en tjenesteydelse el-ler en vare, er salgssummen skattepligtig for selskabet, ifølge statsskattelovens § 4, stk. 1, litra a. Hvis der er tale om et an-lægsaktiv eller et finansielt aktiv, udgør beløbet en skattemæs-sig salgssum herfor og den skattemæssige behandling heraf af-hænger af, hvilket type aktiv der er tale om. De forskellige ty-

per aktiver er således reguleret i forskellige skattelove, fx. aktieavancebeskatningsloven, afskrivningslovens, ejendomsavancebeskatningsloven og kursgevinstloven.

Vi finder ikke, at der er tale om betaling for en modydelse. Såle-des ses der på det foreliggende grundlag ikke at være aktivitet eller aktiver i selskabet, der underbygger dette. Selskabet har fået tilført en række finansielle aktiver uden betaling til sin konto i DnB Konto nr. 1, hvilket efter vores opfattelse ikke kan anses for en forretningsmæssig disposition. Ligeledes foreligger der ikke oplysninger om, at overførslerne skulle være sket som led i et almindeligt salg fra hovedaktionærerne.

Således foreligger der ikke betaling for en modydelse.

Ad. 2 Låneforhold mellem parterne

Hvis overførslerne til bankkontoen udgør et låneprovenu for et lån fra hovedaktionær til selskabet eller helt eller delvist indfri-else af et lån fra selskabet til hovedaktionær, får overførslen ikke umiddelbart nogen skattemæssige konsekvenser for sel-skabet. Dog vil et låneforhold mellem parterne være omfattet af kursgevinstloven og en eventuel avance eller tab på fordringen/gælden vil under visse omstændigheder skulle medtages skattemæssigt.

Udgangspunktet er, at modtagne midler er skattepligtige.
Det følger af statsskattelovens § 4. For at der kan være tale om et lån, skal der foreligge en tilbagebetalingsforpligtigelse. Det på-hviler Sagsøger 2 og Sagsøger 1 at dokumentere en sådan forpligtelse.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver har i mail af 7. april 2017 oplyst, at der er tale om en mellemregning med sel-skabet. Vedrørende størrelsen af mellemregningen har rådgiver oplyst, at følgende beløb udgør lån til selskabet:

2006	1.850.000 DKK
2011	58.000 EUR
2013	130.000 DKK
2013	6.062 CHF

Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver har ved redegø-relse af 17. august 2017 oplyst, at der ikke findes regnskaber for selskabet eller bogføring af en mellemregningskonto. Vi har li-

geledes ikke kunnet konstatere, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har selvangivet renteindtægter vedrørende deres ud-lån til selskabet.

Vi finder herefter ikke, at der er tale om mellemregning mellem Sagsøger 1 og Sagsøger 2 og Orba Global Inc. Såle-des foreligger der heller ikke et låneforhold mellem parterne.

Ad 2.1. Vores kommentarer til rådgivers bemærkninger til for-slag af 16. november 2017

…. [rådgiver] påstår i sine bemærkninger ligesom forud for vo-res forslag af 16. november 2017 til afgørelse, at der forelå et lå-neforhold mellem Sagsøger 2 og Sagsøger 1 og Orba Global Inc.

Det er vores vurdering, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1's forklaring vedrø-rende lån til selskabet ikke kan tillægges vægt, da der som minimum på tidspunktet for lånets indgåelse skal foreligge en aftale om forrentning, afvikling og sikkerhedsstillelse. Idet der er tale om interesseforbundne parter, nemlig selskabet og sel-skabets eneste aktionærer Sagsøger 2 og Sagsøger 1, skal et sådan lån være indgået på markedsvilkår. Dette følger af ligningslovens § 2.

Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har forklaret, at pengene blot er over-ført til selskabets konto, og at der ikke er lavet bogføring heraf. På baggrund heraf fremgår det ikke, om der er foretaget en fak-tisk forrentning af lånet, ligesom der heller ikke ses at være fo-retaget regelmæssige afdrag eller stillet sikkerhed for lånet til selskabet.

Hertil kan yderligere nævnes, at hverken Sagsøger 2 eller Sagsøger 1 har selvangivet renteindtægter som følge af lånet til Orba Global Inc.

Det er således vores vurdering, at der ikke foreligger objektive kendsgerninger, der kan støtte Sagsøger 2 og Sagsøger 1's for-klaring vedrørende låneforholdet. Der kan i den forbindelse henvises til SKM 2008.611 HR., SKM 201 1 . 208 HR og SKM 2016 . 503ØLR.

I det Sagsøger 2 og Sagsøger 1 er selskabets eneste aktionærer og derfor interesseforbundet hermed, må der stilles skærpede dokumentationskrav til, at der er tale om et låneforhold.

Det er vores opfattelse, at der i kke mellem Orba Global Inc, Sagsøger 2 og Sagsøger 1 fore l igger en reel mellemregning.
En mellemregning er en løbende opgørelse af tilgodehavende hos eller gæld til selskabet som følge af fx udlæg og dermed et kort-fristet mellemværende mellem parterne.

Det er vores vurdering, at der ikke foreligger en reel bogføring af mellemregningen mel l em selskabet og dettes aktionærer Sagsøger 2 og Sagsøger 1.

Således kan transaktionerne mellem selskabet og aktionærerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 ikke alene udgøre dokumentation, da en sådan bogføring er mangelfuld og fejlbehæftet, da indtægter og udgifter, der kan tilregnes selskabet ligeledes går ind på disse konti.

Der overført i alt 3.489.114 kr. til selskabet i perioden 2006-2013. I perioden 2009-2014 er der løbende foretaget hævninger på selskabets konti. Hævninger kan tilregnes aktionærerne. Der er derfor ikke tale om kortfristet gældforhold, idet mellemværen-det har strakt sig over en periode på 8 år uden nærmere aftalte vilkår herfor. Det er således vores opfattelse, at der hverken fo-religger et låneforhold eller en mellemregning mellem Orba Global lnc, Sagsøger 2 og Sagsøger 1.

Vi finder på baggrund af ovenstående ikke, at der er tale om et låneforhold mellem parterne og fastholder således vores forslag af 16. november 2017 vedrørende dette forhold.

Ad. 3 Kapitaltilførsel fra hovedaktionær til selskabet

Kapitaltilførsel i forbindelse med stiftelse af selskabet og i forbindelse med nytegning af aktier er skattefri for selskabet. Hvis den indskudte kapital svarer til aktiernes værdi, er beløbet skattefrit, da der herved ikke foreligger et tilskud.

Sker kapita l tilførslen til overkurs, gælder selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr . 1:
"Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

1. Overkurs, som et selskab opnår ved udstedels e af aktier eller ved ud-videlse af s i n aktiekapital.

Som det fremgår, er skattefriheden efter ordlyden betinget af, at der enten udstedes aktier (ved stiftelsen) eller aktiekapitalen udvides (ved nytegning). Hvis der ikke sker aktieemission i forbindelse med kapital tilførslen, udgør det indskudte beløb der-for et skattepligtigt tilskud. Dette er i øvrigt fastslået i SKM2002.310.HR og i SKM2009 . 706.HR.

I SKM2009.706.HR o verførte et selskab ca. 14,5 mio. kr. til fire polske datterselskaber efter de i Polen gældende regler om kapitaltilførsel. Overførslen skete uden udstedelse af aktier.
De polske selskaber indg i k i dansk sambeskatning. Højesteret fandt ikke, at der i se l skabsskattelovens § 13, stk. l, nr. 1 var hjemmel til at undlade beskatning, da overførslerne fandt sted uden udstedelse af aktier. Det forhold, at der efter polsk ret gyl-digt kunne fortages kapitaludvidelse uden udstedelse af aktier, førte ikke til, at tilførslen blev skattefri efter selskabsskatte-lovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Alene fordi, at der i denne sag ikke foreligger oplysninger om, at der er udstedt aktier i forbindelse med kapitaltilførsel, er der ikke tale om skattefri kapitaltilførsel til overkurs efter selskabsskattelovens § 13, stk. I, nr. I.

Ad. 4 Tilskud fra hovedaktionær til selskabet

Det anses for dokumenteret, at de finansielle aktiver og beløb er overført fra hovedaktionær og indsat på en bankkonto, som tilhører selskabet.

Da det ovenfor er konkluderet, at der ikke er tale om betaling for en modydelse, betaling i forbindelse med et låneforhold el-ler om skattefri overkurs ved kapitaltilførsel, er der herefter tale om et tilskud fra hovedaktionær til selskabet. Der henvises til TfS 2004.182 ØLR.

Henset til at selskabets indkomst forøges på bekostning af hovedaktionærernes indkomst, og denne for øgelse skyldes, at hovedaktionærerne giver afkald på finansielle aktiver uden vederlag, anses de finansielle aktiver for at udgøre det enkelte aktivs markedsværdi på overdragelsestidspunktet, jf. ligningslovens § 2.

Til at beregne værdien af de overførte aktiver pr. 19. oktober 2009, er der taget udgangspunkt i de af rådgiver indsendte

transaktionsbilag, hvoraf fremgår markedskursen på aktier , investeringsbeviser og guld på overdragelsestidspunktet.

Værdiansættelsen til markedskurs på overdragelsestidspunktet skal ligeledes anvendes ved opgørelsen af eventuelle gevinster og tab på de finansielle aktiver.

Da Sagsøger 1 og Sagsøger 2 er ægtefæller, anses de indirekte for aktionærer (100%) i selskabet, og derfor skal de overdragne aktiver værdiansættes til markedsværdien på overdragelsestidspunktet, jf. ligningslovens § 2, stk. 1 sammenholdt med stk. 2.

Tilskuddet, der udgør de modtagne beløb og værdien af akti-verne, er skattepligtigt hos selskabet ifølge statsskattelovens § 4, stk. 1.

Selskabets skattepligtige indkomst forhøjes som følgende:

2006	1.350.000 kr.
2009	1.059.705 kr.
2010	55.898 kr.
2011	432.474 kr.
2012	424.403 kr.
2013	166.636 kr.

Ad 4.1 Vores kommentarer til rådgivers bemærkninger til for-slag af 16. november 2017

Rådgiver skriver i sin indsigelser:
"SKATs synspunkter om tilskud til selskabet er ikke korrekte og henset til, at der er objektiv bestyrket dokumentation for penge-bevægelserne, gøres det gældende, at SKAT skal lægge til grund, at der var tale om lån og ikke tilskud.
Hertil kommer, at der ikke foreligger sambeskatningsforhold, som tilfældet var i Højesterets dom i SKM2002.310H eller forhold, der er sammenli gnelige med Østre Landsrets dom i TfS2004.1820 /SKM200 4.88Ø."

Det er vores opfattelse, at sambeskatningsforholdet i SKM2002.310H ikke er af betydning for sagens udfald. Det af - gørende i sagen var, o m der var sket overdragelse af et aktiv (goodwill), og om dett e aktiv skulle beskattes som tilskud, da

overdragelsen var sket uden modydelse. Højesteret fastslog, at der var tale om et tilskud.

Ligeledes er det vores opfattelse, at SKM2004.88Ø kan anven-des ved tilskudsbetragtningen. Som i nærværende sag, forelå der ikke dokumentation for et låneforhold, og der var tale om en transaktion mellem interesseforbundne partner. Det blev her konstateret, at bevisbyrden for, at der foreligger et låneforhold er skærpet mellem interesseforbundne partner. Transaktionen mellem parterne blev således anset for at være et tilskud til sel-skabet.

Rådgivers opfattelse af, at der ikke er sammenlignelige forhold i ovenstående sager, er ikke nærmere begrundet. Vi finder fort-sat, som anført ovenfor … at dommene SKM2002.310H og TfS2004. 182Ø understøtter, at overførslerne skal anses for til-skud til selskabet.

4. Renteindtægter og renteudgifter

(…)

4.2. Selskabets bemærkninger

Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er i sin helhed vedlagt som **bilag 10.**

Rådgivers bemærkninger indeholder endvidere en række kom-mentarer og spørgsmål til opgørelserne, der ligger til grund for værdiansættelser og afkastberegninger, herunder korrektioner til opgørelsen af renteudgifter (bilag 10(1) og 10(2)). Rådgiver ønskede disse spørgsmål kommenteret, inden de kom med de endelige bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16.
november 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarelsen er vedlagt som **bilag 11.**

Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som **bilag 12.**

(…)

4.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Selskabet har ikke selvangivet renteindtægter og renteudgifter på sin danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være ud-slag af mindst grov uagtsomhed… Betingelserne for at foretage en ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 anses derfor for opfyldte.

Renteindtægter beskattes efter statsskattelovens § 4, stk. 1, litra e.

Renteudgifter kan fratrækkes efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e og ligningslovens§ 5 .

Det enkelte indkomstårs nettorenter udgør ifølge **bilag 2** følgende beløb:

Indkomstår	Nettorente i DKK
2010	-15.745
2011	-15.023
2012	-32.162
2013	-8.777
2014	-825

Selskabets skattepligtige indkomster nedsættes med de opgjorte nettorenter.

5. Kursgevinster- og tab på gæld

(…)

5.2. Selskabets bemær kninger

Vi modtog den 8. mart s 2018 rådgivers bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er i sin helhed vedlagt som **bilag 10.**

Rådgivers bemærknin ger indeholder endvidere en række kommentarer og spørgsmå l til opgørelserne, der ligger til grund for værdiansættelser og a fkastberegninger, herunder korrektioner til opgørelsen af gevin st /tab på gæld (bilag 10(I)). Rådgiver øn-skede disse spørgsmål kommenteret, inden de kom med de endelige bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. novem -

ber 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarelsen er vedlagt som **bilag 11.**

Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som **bilag 12.**

(…)

5.4. *S* K *A* Ts bemærkninger og begrundelse

Selskabet har ikke selvangivet kursgevinster og kurstab på lån på sin danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være ud-slag af mindst grov uagtsomhed… Betingelserne for at foretage en ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 anses derfor for opfyldte.

Selskabet har haft lån i US dollars og canadiske dollars.

Det fremgår af § kursgevinstlovens § 25, stk. 1, at gevinst og tab på gælden skal opgøres efter realisationsprincippet. Gevinst el-ler tab på gæld opgøres som forskellen mellem gældens værdi ved pådragelsen af gælden og værdien ved frigørelsen eller indfrielsen, det fremgår af § 26, stk. 4.

Sker indfrielsen gennem fradrag, medregnes en så stor del, som svarer til forholdet mellem på den ene side indfrie l sessummen med fradrag af anskaffelsessummen og på den ande n side ind-frielsessumme n.

Vi har på grundlag af de modtagne kontoudtog mv. opgjort kursgevinster og kurstab på gæld …**.** De modtagne bemærk-ninger er indarbejdet i opgø r elsen. Selskabe t har haft gevinst og tab på gælden som følge af valutakurssvingninger.

Det enkelte indkomstårs nettokursgevinst og nettokurstab, op-gjort efter kursgevinstlovens § 25 , stk. 1 og § 26, st k. 4 udgør føl-gende beløb i DKK:

År	Gæld
2009	-1.600
2010	-42.233
2011	41.592
2012	-79.722

Gevinsten / tabet er skattepligtig/fradragsberettiget ifølge kurs-gevinstlovens § 6.

(…)

6. Gevinst og tab på aktier

(…)

6.2. Selskabets bemærkninger

Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er i sin helhed vedlagt som **bilag 10.**

Rådgivers bemærkninger indeholder endvidere en række kom-mentarer og spørgsmål til opgørelserne, der ligger til grund for værdiansættelser og afkastberegninger, herunder korrektioner til opgørelsen af gevinst/tab på aktier (bilag 10(3)). Rådgiver øn-skede disse spørgsmål kommenteret, inden de kom med de en-delige bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. novem-ber 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarelsen og forslaget er vedlagt som **bilag 11.**

Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som **bilag 12.**

(...)

6.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Selskabet har ikke selvangivet aktiegevinst på sin danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være udslag af mindst grov uagtsomhed… Betingelserne for at foretage en ekstraordi-nær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 anses derfor for opfyldte.

Indkomståret 2009
Gevinst ved salg af aktier ejet mindre end 3 år er skattepligtigt ifølge aktieavancebeskatningslovens § 8 **.** Ved opgørelsen af ge-vinster bruges realisationsprincippet ifølge aktieavancebeskat-ningslovens § 23, stk. 1.

Tab på aktier ejet mindre end 3 år kan modregnes i årets gevin-ster, ifølge aktieavancebeskatningslovens § 8, stk. 2. Dog kun med den del der overstiger summen af de 34 % af udbytterne som selskabet har været skattefritaget for i ejertiden.

Yderligere tab, der ikke kan fradrages efter stk. 2, kan fradrages i de følgende års gevinster, ifølge stk. 3.

Vi har ikke modtaget oplysninger vedrørende selskabets konto i Landsbanki, og kan derfor ikke udarbejde opgørelser for denne konto, herunder blandt andet gevinst og tab på porteføj-leaktier ejet af selskabet i perioden 2006 til 2009.

Aktier, investeringsbeviser og guld overføres pr. 19 . oktober 2009 fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2's private konto i DnB til selskabets konto i DnB, og anses i den forbindelse som et køb for selskabet. Den værdi de pågældende aktiver har på tidspunktet for overførslen, er den anskaffelsessum, som læg-ges til grund for opgørelsen af avancen, jf. ligningslovens § 2.

Da aktierne anskaffes af selskabet den 19. oktober 2009, har sel-skabet ikke solgt aktier ejet i mere end tre år. Det bemærkes, at der ikke har været udbytter på de aktier, der er solgt med tab, hvorfor der ikke skal ske modregning [henvisning til bilag] . Vi har beregnet følgende skattepligtige avancer i 2009 [henvisning til bilag]:

År	Ak-tiea-van-cer -
2009	2.328

Beløbet kan fremføres til modregning i følgende års gevinster på aktier.

Indkomstårene 2010-2013
Gevinst og tab på porteføljeaktier, er skattepligtig indkomst ef-ter aktieavancebeskatningslovens § 9. Ved opgørelsen af ge-vinst og tab skal selskaber bruge lager pri ncippet ifølge aktiea-vancebeskatningslovens § 23, stk. 5. Reglerne er gældende for indkomståret 2010 og frem.

Fra 2010 er der som nævnt ovenfor indfør t lagerbeskatning på disse aktier. Der skal derfor opgøres en indgangsværdi pr. 1. januar 2010 på de aktier (omfattet af aktieavancebeskatningslo-vens § 9) som sel skabet ejede pr. 31. december 2009.

Hvis aktiernes reelle anskaffelsessum overs tiger handelsvær-dien pr. 1. januar 2010, kan dette nettokurstab fradrages efter aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 2-5 i nettogevinster efter § 9 i 2010 og fremef ter. Dette er beskrevet i ikrafttrædelsesbe-stemmelserne i L 2009-06-12 nr. 525 § 22, stk. 9.

Det har ikke været muligt for os at finde markedskursen på alle aktier ejet pr. 31. december 2009, har vi opgjort avancen på bag-grund af købesummen . Det betyder, at der ikke er beregnet en avance på de aktier, hvor værdien pr. 31. december 2009 mang-ler.

Selskabet Orba Global Inc ejede [henvisning til bilag] aktier i fjorten selskaber ved udgangen af 2009. Selskabets netto-kurstabskonto på disse aktier er pr. 1. januar 2010 opgjort såle-des:

Anskaffel-sessum	Handelsværdi pr. 1. ja-nuar 2010
Anskaffel-sessum-mer	590.736
- Handelsværdi pr. 1. ja-nuar 2010	599.752
Sum	9.016

Som det fremgår af nettokurstabskontoen, er der opgjort en ure-aliseret gevinst på i alt 9.016 kr. hvilket betyder, at kontoen nulstilles.

Tab ved afståelse kan kun fradrages, hvis det overstiger sum-men af skattefrie udbytter på samme aktier i hele ejertiden, jf. aktieavancebeskatningslovens § 5A. I dette tilfælde er der ikke modtaget nogen skattefrie udbytter på aktier, der er i selskabets beholdning den 1. januar 2010. De tab selskabet har haft i for-bindelse med afståelse af sine aktier samt de urealiserede tab, der måtte opstå som følge af lagerbeskatning, skal således ikke reduceres.

Vi har opgjort aktiegevinst og tab som det fremgår [henvisning til bilag] **.** Det bemærkes, at vi har lagt bankens klassificering af værdipapirerne til grund.

Det enkelte indkomstårs realiserede og urealiserede aktiegevinster / tab udgør følgende beløb:

År	Aktiegevinst/ Tab	Fremført tab til modregning	Medregnes i skattepligtig indkomst
2010	266.870	-2.328	264.542
2011	-165.925		-165.925
2012	-191.020		-191.020
2013	-503.514		-503.514
2014	-14.610		-14.610

Selskabets skattepligtige indkomster forhøjes/nedsættes med de o pgjorte realiserede og urealis erede aktiegevinster/tab… over i ndkomstreguleringer 2009 – 2 014.

[SKATs] kommentarer til rådgivers bemærkninger til forslag a f 16. november 2017

S om det fremgår af opgørelsen … har vi berigtiget nogle af de b eløbsmæssige opgørelser. Vi er fortsat uenig i den af rådgiver a nførte kurs vedrørende aktien Exeter Ressource Group.

Ved opgørelsen af gevinst og tab på aktier skal selskaber bruge l agerprincippet ifølge aktieava ncebeskatningslovens § 23, stk. 5. Reglerne er gældende for indkomståret 2010 og frem. Vi skal derfor til opgørelse af avance for 2010 anvende markedskursen pr. 31. december 2009 og ikke anskaffelsessummen. Af konto-oversigten fra DnB Konto nr. 1 CAD Current account movements (2009) og transaktionsbilag s. 16 vedr. Konto nr. 1 fremgår an-skaffelsessummen pr. 14. december 2009. Anskaffelsessummen indgår i nettokurstabssaldoen opgjort pr. 1 januar 2010.

Værdien pr. 31. december 2009 fremgår ikke af det modtagne materiale, hvorfor kursen er fundet ved søgning på internettet.

Værdiansættelsen af aktier der overføres fra privat konto i DnB til selskabets konto skal ske til markedskursen på overdragelsestidspunktet ved opgørelsen af gevinster og tab på de finansi-

elle aktiver, og vi fastholder således værdiansættelserne som fremgår af vores forslag af 16. november 2017.

7. Beskatning af modtaget udbytte

(…)

7.2. Selskabets bemærkninger

Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er i sin helhed vedlagt som **bilag 10.**

Rådgivers bemærkninger indeholder endvidere en række kom-mentarer og spørgsmål til opgørelserne, der ligger til grund for værdiansættelser og afkastberegninger, herunder korrektioner til opgørelsen af udbytte (bilag 10(4) og 10(5)). Rådgiver øn-skede disse spørgsmål kommenteret, inden de kom med de en-delige bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. novem-ber 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarelsen er vedlagt som **bilag 11.**

Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som **bilag 12.**

(…)

7.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Selskabet har ikke selvangivet aktieudbytte på sin danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være udslag af mindst grov uagtsomhed … Betingelserne for at foretage en ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 anses derfor for opfyldt.

Af kontoudtogene for Orba Global Incs konto i DnB fremgår det, at der er udbetalt udbytte af aktier i udenlandske selskaber. Udbytte er skattepligtigt, ifølge statsskattelovens § 4 sammenholdt med ligningslovens § 16A.

Vi har opgjort de modtagne udbytter … De modtagne bemærkninger er indarbejdet i opgørelsen. Den udbytteskat der godskrives ved skatteberegningen fremgår også**.** Det bemærkes, at

der alene er dokumentation for betalt udenlandsk udbytteskat for så vidt angår udbytte modtaget fra Royal Gold lnc. den 16. april 2010. Da der ellers ikke foreligger doku mentation for, at der er indeholdt en udenlandsk udbytteskat, godskrives der ikke en indeholdt skat i skatteberegningen.

År	Bruttoudbytte i DKK	Betalt uden-landsk skat i DKK	Skatte-procent	Credit for betalt skat
201 0	99	30	30%	4

Selskabet Royal G old Inc. er vurderet til at være hjemm ehørende i USA. Den beregnede udbytteskat er derfor mak simeret til 15 % af bruttob eløbet, ifølge artikel 10 i den dansk/am erikanske dobbeltbeskat ningsoverenskomst.

For meget tilbageh oldt, amerikansk udbytteskat kan ev entuelt tilbagesøges ved a t sende en anmodning til de amerikan ske skattemyndigheder.

Der vil blive gods krevet udenlandsk udbytteskat med 4 kr. i 2010.

Det enkelte indkomstårs skattepligtige udbytte udgør ifølge **bilag 4** og **5** følgende beløb:

Indkom-står	Aktieud-bytte i DKK	Udbytte af inve-steringsbeviser i DKK	Skattepligtigt udbytte i alt i DKK
2009		158	158
2010	453	307	760
2011	7.496	716	8.212
2012	8.209	1.882	10.091
2013	5.865	1.586	7.451
2014	1.359	12	1.371

Selskabets skattepligtige indkomster forhøjes med de opgjorte udbytter, ifølge samleoversigten over indkomstreguleringer 2009 - 2014 i afsnit 14.

8. Gevinst og tab på beviser i investeringsselskaber

(…)

8.2. Selskabets bemærkninger

Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er i sin helhed vedlagt som **bilag 10.**

Rådgivers bemærkninger indeholder endvidere en række kom-mentarer og spørgsmål til opgørelserne, der ligger til grund for værdiansættelser og afkastberegninger, herunder korrektioner til opgørelsen af gevinst/tab på investeringsbeviser (bilag 10(6)). Rådgiver ønskede disse spørgsmål kommenteret, inden de kom med de endelige bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarelsen er vedlagt som **bilag 11.**

Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som **bilag 12.**

(…)

8.4. SKATs bemærkninger og begrundelse
Vi har anset selskabets investering i investeringsselskaber for at være omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 2, da investeringsselskaberne i overvejende grad investerer i værdi-papirer mv. Ligesom de anses for at have mere end 8 deltagere. Det bemærkes i den forbindelse, at vi har anset bankens klassi-ficering af værdipapirerne som korrekt, og i den forbindelse har opgjort værdipapirerne på baggrund heraf.

Gevinst og tab på investeringsbeviset skal medregnes ved op-gørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. aktieavancebeskat-ningslovens § 19, stk. 1.

Selskabet har ikke selvangivet gevinst og tab på investeringsbe-viser på sin danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være udslag af mindst grov uagtsomhed ... Betingelserne for at fore-tage en ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 anses derfor for opfyldt.

Selskabets gevinst og tab på investeringsbeviserne skal ifølge aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7 opgøres efter lager-princippet, dvs. at selskabet beskattes af forskellen mellem vær-dien ved årets udgang (ultimoværdien) og værdien ved årets begyndelse (primoværdien). Ved køb i løbet af i ndkomståret træder anskaffelsessummen i stedet for værdien ved indkom-stårets begyndelse og ved salg træder afståelsessummen i stedet for værdien ved in dkoms t årets udløb.

For indkomstår før 2010 bruges det modificerede lagerprincip i aktieavancebeskatningslovens § 23 , stk. 5 og 6. Det betyder, at den urea liserede avance beskattes dagen efter udløbet af selska-bets regnskabsår. Det forudsættes at investeringsselskaberne har ka l enderåret som indkomstår. For indkomståret 2010 skal således medregnes den urealiserede avance for 2009 samt reali-serede og urealiserede avance for 2010.

Vi har opgjort realiserede og urealiserede gevinst og tab på ak-tier i investeringsselskaber som det frem går af det vedlagte [op-gørelse]. De modtagne bemærkninger er indarbejdet i opgørel-sen.

Det enkelte indkomstårs gevinst/tab udgør ifølge **bilag 6** føl-gende beløb:

År	Gevinst/tab	Skattepligtig indkomst
2009	4.824	4.900
2010	72.197	72.121
2011	-18.485	-18.845
2012	418	418
2013	-55.427	-55.427
2014	1.689	1.689

Selskabets skattepligtige indkomster forhøjes/nedsættes med de opgjorte gevinster/tab … over indkomstreguleringer 2009 – 2014.

9. Gevinst og tab på finansielle kontrakter

(…)

9.2. Selskabets bemærkninger

Vi har ikke modtaget bemærkninger til dette afsnit.

(...)

9.4. SKATs bemærkninger og begrundelse
Gevinst og tab på finansielle kontrakter er skattepligtigt ifølge kursgevinstlovens § 29, stk. 1.
Selskabet har ikke selvangivet gevinst og tab på finansielle kon-trakter på sin danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være udslag af mindst grov uagtsomhed. Betingelserne for at foretage en ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslo-vens § 27 anses derfor for opfyldt.

Af kontoudtogene for Orba Global Incs konto i DnB Luxem-bourg fremgår det, at selskabet har foretage investeringer i forward kontrakter.

Som hovedregel er der tale om en generel og symmetrisk be-skatning af de finansielle kontrakter. Udgangspunktet er såle-des, at alle gevinster er skattepligtige og alle tab fradragsberetti-gede for alle skattepligtige, dvs. selskaber og fonde mv., er-hvervsdrivende og private personer.

Beskatningen sker som altovervejende hovedregel efter lager-princippet. Dvs., at resultatet opgøres hver år på grundlag af kontraktens ændring af værdien i løbet af året, selv om kontrak-ten først realiseres i et senere år.

Der er fradrag for tab ved modregning i årets gevinster, eller i den skattepligtige indkomst.

For indkomstårene 2010-2014 er vi i besiddelse af en porteføl-je-oversigt for året. Af porteføljeoversigterne fremgår det, at DnB, Luxembourg for året har opgjort realiserede gevinst/tab af den enkelte kontrakt.

I mangel af oplysninger om indholdet af kontrakten har vi valgt at lægge de gevinster og tab som fremgår af porteføljerapporten til grund ved opgørelsen af det enkelte indkomstårs ge-vinst/tab.

Vi er opmærksom på, at der ved denne metode ikke er sikker-hed for, at beskatning sker i fuld overensstemmelse med de skattemæssige regler. Efter skattekontrollovens§ 5, stk. 3 anser vi bankens opgørelse for det bedst mulige skøn.

Gevinst/tab er medtaget i indkomsten for det indkomstår, hvor kontrakten udløber. Det bemærkes i den forbindelse, at alle kontrakterne ifølge DnB er indgået og udløbet i samme indkomstår.

Det enkelte indkomstårs gevinst/tab udgør følgende beløb:

År	Indfrielsesdato	Kontrakt-type	Valuta	Avancen	Skattepligtig indkomst
2010	21-06-2010	Forward 83889	EUR/US	-10.137	
	21-06-2010	Forward 76166	EUR/US	-88.483	
I alt					-98.620
2013	24-04-2013	Forward 124438	USD/DKK	103	
	24-04-2013	Forward 124437	CAD/DK	281	
	14-11-2013	Forward 131200	CAD/JYP	-735	
		Forward 131201	USD/JYP	-409	
I alt					-760

2014	03-02-2014	Forward 134230	USD/CAD	174	
	21-04-2014			-839	
I alt					-664

Selskabets skattepligtige indkomster forhøjes / nedsættes med de opgjorte av ancer / tab … ov e r i ndkomstregule ringer 2010 – 2014.

10. Gevins t på guld og sølv

(…)

10.2. Selsk abets bemærkninger

Vi har ikke modtaget bemærkninger til dette afsnit.

(…)

10.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Selskabet har ikke selvangivet gevinst på guld og sølv på sin danske selv angivelse. Forholdet vurderes til at være udslag af mindst grov uagtsomhed …. Betingelserne f or at foretage en ek-

straordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 anses derfor for opfyldte.

Gevinst på guld og sølv er skattepligtig efter statsskattelovens 4 jf. § 5, stk. 1, litra a, såfremt der foreligger spekulation. Som det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit C.C.2.1.3.3.3 anses barrer af guld og sølv normalt for erhvervet i spekulationshen-sigt. Vi anser derfor selskabet Orba Global Inc for at have er-hvervet guld og sølv med henblik på fortjeneste ved videresalg.

Det enkelte indkomstårs gevinst udgør [bilag vedlagt SKATs afgørelse]:

Indkomstår	Gevinst/tab
2009	6.195
2010	39.319
2011	9.383

Selskabets skattepligtige indkomster forhøjes med de opgjorte gevinster… over indkomstreguleringer 2009-2011.

11. Fradrag for depotgebyrer

(…)

11.2. Selskabets bemæ rkninger
Vi har ikke modtaget b emærkninger til dette afsnit.

(…)

11.4. SKATs bemærkn inger og begrundelse
D et er vores opfattelse , at de afholdte udgifter til depotgebyrer er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

(…)

Selskabets skattepligtige indkomster nedsættes med betalte custody fees og account maintenance fees … .

12. Maskeret udbytte til hovedaktionær

(…)

12.2 Selskabets bemærkninger
Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er i sin helhed vedlagt som bilag 10. Vedrørende maskeret udbytte gør rådgiver gældende, at alle overførsler fra Sagsøger 2 og Sagsøger 1 skal anses for lån til selskabet, og at alle overførsler fra Orba Global Inc. til Sagsøger 2 og Sagsøger 1 skal anses for af-drag på lån.

Rådgivers bemærkninger indeholder endvidere en række kom-mentarer og spørgsmål til opgørelserne, der ligger til grund for værdiansættelser og afkastberegninger. Rådgiver ønskede disse spørgsmål kommenteret, inden de kom med de endelige be-mærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarelse n er vedlagt som bilag 11.

Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som bilag 12.

(…)

12.4. SKATs bemærkninger og begrundelse
Det skattemæssige udbyttebegreb er bredt formuleret, da et sel-skabs aktionærer som udgangspunkt er skattepligtige ikke blot af deklareret udbytte, men af enhver udlodning fra selskabet, uanset hvordan er betegnet, uanset om den hidrører fra indtjent overskud, skattefri formueforøgelse eller indskudt kapital, og uanset om selskabet er hjemmehørende her i landet eller ej. Ud-byttet kan ikke fratrækkes ved selskabets indkomstopgørelse.

Det er vores opfattelse, at de kontante overførsler/hævninger udgør skattepligtig maskeret udbytte til Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2's rådgiver har i mail af den 7. april og 17. august 2017 oplyst, at der blot er tale om en mellemregning med selskabet. Vedrørende størrelsen af mel-lemregningen har rådgiver oplyst, at der ikke er udfærdiget regnskab for selskabet eller bogføring af en mellemregnings-konto. SKAT har derfor ikke mulighed for at efterprøve selska-bets selvangivne/bogførte kvalifikation af hævningerne/over-

førslerne. SKAT har heller ikke kunnet konstatere, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har selvangivet renteindtægter fra sit udlån til selskabet.

Vi finder herefter ikke, at der er tale om en mellemregning mel-lem Sagsøger 1 og Sagsøger 2 og Orba Global Inc.

Da det hertil i retspraksis er fastslået, at bevisbyrden påhviler den skattepligtige, finder vi, at medmindre hovedaktionær kan godtgøre, at en konkret hævning udgør betaling for selskabets udgifter, er denne hævning et maskeret udbytte til hovedaktio-nær. Der henvises til SKM2014.69.ØLR og SKM2008.14.ØLR.

Beskatning af udbytte sker efter retserhvervelsesprincippet. Det betyder, at aktionæren skal medtage udbytte i indkomstopgø-relsen, når der er erhvervet endelig ret til udbyttet. Ordinært udbytte ska l medtages i indkomstopgørelsen i det år, hvor ud-byttet er deklareret på generalforsamlingen. Selve udbetalings-tidspunktet er uden betydning for beskatningstidspunktet. Det fremgår af SKA Ts juridi ske vejledning, afsnit C.B.3.2.

Ekstraordinært udbytte og a conto udbytte skal derimod med-tages i udbetalingsåret, jf. SKATs juridiske vejledning, afsnit C.B.3.2. Det maskerede udbytte er ekstraordinært udbytte , hvorfor det medtages i den skattepligtige indkomst for udbeta-lingsåret.

Som det fremgår af sagsfremstillingens punkt 1.4.4 er Sagsøger 1 og Sagsøger 2 de eneste aktionærer i Orba Global Inc.

Vi har herefter opgjort maskeret udbytte til hovedaktionærerne … således:

År	Maskeret udbytte til hovedaktionærer
2009	1.132.381
2010	95.490
2011	62.620
2012	74.421
2014	548.041
I alt	1.912.953

De kontante hævninger og afholdte udgifter, anses ikke for at være anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets indkomst. Selskabet Orba Global Inc. har derfor ikke fradrag for de opgjorte beløb. Der henvises til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

12.4.1. Vores kommentarer til rådgivers bemærkninger til for-slag af 16. november 2017

Som det fremgår af opgørelsen, jf. bilag 8 har vi fjernet de over-førsler, som fejlagtig var medtaget. Henset til de faktiske for-hold beskrevet i afsnit I.1 fastholder vi, at aktiverne, jf. bilag 9 er overført fra selskabets konto i Landsbanki Luxembourg S.A. Vi bemærker hertil, at dette følger Sagsøger 2 og Sagsøger 1's for-klaring, og det på intet tidspunkt tidligere i sagsforløbet er nævnt eller dokumenteret, at der skulle eksistere en privat konto i Landsbanki Luxembourg S.A., hvor værdipapirerne skulle være deponeret frem til flytningen til DnB.

Da vi som beskrevet i afsnit 1.4.4.1 anser Sagsøger 2 og Sagsøger 1 som hovedaktionærer i Orba Global Inc, og vi som beskre-vet i afsnit 3.4, ad 2.1 afviser rådgivers forklaring om et påstået låneforhold, fast holder vi, at overførslerne og udbetalingerne i perioden 2009-2014 på i alt 1.912.953 kr. skal anses for maskeret udbytte til Sagsøger 2 og Sagsøger 1.

(…)

13. Manglende selvangivelse

(…)

13.2 Selskabets bemærkninger

Vi har ikke modtaget bemærkninger til dette afsnit.

13.4 SKATs bemærkninger og begrundelse

Vi har ikke fået selskabets selvangivelse for indkomstårene 2006-2016 . Vi har i denne fremstilling opgjort selskabets ind-komster for årene 2006-2014 på baggrund af materialet vedrø-rende selskabets bankkonto.

Vi foreslår en ansættelse af selskabets indkomst for indkomstå-rene 2006, 2009-2012 og 2014.

Vi fastsætter med hjemmel i skattekontrollovens § 5, stk. 3 sel-skabets indkomst for 2015 og 2016 til 0 kr. Skønnet begrundes med, at alle aktiver i selskabet er hævet/overført til hovedaktio-nærerne i 2014 og selskabets konto i DnB Luxembourg er tom pr. 31. december 2014. Vi har herefter ikke oplysninger om akti-vitet i selskabet.

14. Samleoversigt over indkomstreguleringer 2006 – 2016:

Vores sagsbehandling i denne sag har resulteret i følgende på-tænkte indkomstændringer, ifølge sagsfremstillingerne ovenfor.

(…)

Som det fremgår af ovenstående, kan der for indkomstårene 2013 og 2014 opgøres en negativ skattepligtig indkomst.

Indkomståret 2014 ligger inden for den ordinære frist i skatte-forvaltningslovens § 26. Vi godkender derfor en nedsættelse af selskabets skattepligtige indkomst.

Den skattepligtige indkomst kan for indkomståret 2013 ikke ændres, da skatteforvaltningslovens 27, 1, nr. 5 ikke giver lov-hjemmel til at foretage en indkomstnedsættelse, når ændringen sker på vores initiativ. Der kan tillige henvises til SKM2002.371.LSR og Den juridiske vejledning, afsnit A.A.8.2.3.7

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 er karakteriseret ved, at vi udelukkende kan foretage en indkomstændring (forhø-jelse) når:

"Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har fore-taget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. "

I Karnov anføres i kommentaren til denne bestemmelse, at:

"Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere gældende § 35, stk. 1, nr. 6, i skattestyrelsesloven. Der er tale om en suspen-sionsregel. Bestemmelsen indebærer, at Told- og skattemyndig-hedens ansættelsesfrist efter § 26, stk. 1,
suspenderes, såfremt den skattepligtige eller dennes
repræsentant forsætligt eller

groft uagtsomt har bevirket, at en skatteansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Bestemmelsen fin - der alene anvendelse i forbindelse med ansættelser,…" (Vores understregning)

Dette støttes af Landsskatterettens afgørelse i SKM2002.371.LSR. Her vurderede Landsskatteretten, dagæl-dende skattestyrelseslov § 35, stk. 1, nr . 6, ifølge forarbejderne og cirkulære nr. 116. af 1. juli 1999, alene fandt anvendelse, når den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har fore-taget en for lav skatteansættelse.

Baseret på ovenstående finder vi derfor ikke, at der med hen-visning til skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1, nr. 5 kan foreta-ges en ekstraordinær ansættelse (nedsættelse), når den opgjorte, ikke-selvangive skattepligtige indkomst er negativ og ind-komstændringen sker på vores initiativ, hvilket er tilfældet i denne sag.

(…)

Orba Global Inc er fortsat registreret som aktivt i selskabsregi-stret i Panama. På baggrund heraf er det vores opfattelse, at sel-skabet ikke er likvideret og endeligtjuridisk opløst.

Idet selskabet fortsat er aktivt, gøres der opmærksom på, at der er pligt til at selvangive fremover, ifølge skattekontrollovens § 1, stk. 1.

(…)"

Klagerens opfattelse
Repræsentanten har på selskabets vegne nedlagt følgende påstande:

" Principal påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at afgørelsen af 29. juni 2018 erklæres for ugyldig.

Subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Klagers skattepligtige som følge af manglende skattepligt til Danmark, nedsættes til kr. 0.

Mere subsidiær påstand : Skattestyrelsen tilpligtes at aner-kende, at Skattestyrelsens forhøjelse af Klagers indkomst for

indkomstårene 2006 – 2014 som følge af manglende grov uagtsomhed nedsættes til kr. 0.

Endnu mere subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens forhøjelse af Klagers indkomstår 2008 nedsættes til kr. 70.199, for indkomståret 2009 nedsættes til kr. 220.981, for indkomståret 2011 nedsættes til kr. -142.002 og for indkomståret 2012 nedsættes til kr. -296.565.

Mest subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at aner-kende, at afgørelsen af 29. juni 2018 hjemvises til fornyet be-handling ved Skattestyrelsen."

Til støtte for den primære påstand om ugyldighed har repræsentan-ten gjort gældende, at:

"(…)

Principal påstand om ugyldighed

Baggrunden for denne påstand skal findes i, at parret igennem hele forløbet har være i dialog med Skattestyrelsen i relation til deres personlige skattesager, der udspringer af Klagers skatte-mæssige forhold.

Derudover gøres det gældende, at Skattestyrelsen bygger sagen på baggrund af et køb af lækkede dokumenter. Det er ikke ef-terprøvet, hvor valide disse dokumenter er, hvem Skattestyrel-sen har købt dem af, om det er originale dokumenter fra Pa-nama osv. osv.

Der er mange bekymrende spørgsmål vedrørende disse doku-menter, der helt principalt kræver en stillingtagen fra skattean-kestyrelsen. Vil og kan vi lovligt have en forvaltning i Dan-mark, der køber dokumenter fra personer, de ikke kender, og uden at få bare lidt sikkerhed for, at dokumenterne er ægte mv.

Det er en retssikkerhedsmæssig meget bekymrende udvikling, hvis Skattestyrelsen i Danmark, på baggrund af en TV-udsen-delse, køber det der skulle være lækkede dokumenter fra et ad-vokatfirma i Panama.

Der er ikke nogen der ved, om disse dokumenter er originale, eller om blot nogle af dokumenterne er originale. Om der er la-

vet falske dokumenter, der er placeret mellem originale doku-menter, ved vi heller ikke.

Skattestyrelsen opfordres derfor til **[opfordring 1 til skattesty-relsen]** at fremlægge dokumentation for, hvor Skattestyrelsen har købt dokumenterne, hvem de har købt dem af, og hvordan de har fået alle dokumenterne verificeret som originaler.

Skattestyrelsen kan ikke lovligt bygge en sag på dokumenter, Skattestyrelsen ikke ved om er ægte, og kan Skattestyrelsen ikke dokumentere ægtheden af disse dokumenter, bygger sa-gen alene på gisninger, hvilket igen er i strid med god forvalt-ningsskik, og i strid med officialprincippet, som fastslået af om-budsmanden i rapporten af 22. marts 2018.

Det er en forpligtelse for enhver myndighed at efterleve official-princippet og på objektiv vis oplyse en sag. Den fremgangs-måde, Skattestyrelsen anvender i denne sag, er således yderst tvivlsom i forhold til at oplyse sagen objektivt, idet Skattestyrel-sen bygger sagen på et køb af dokumenter, som end ikke Skat-testyrelsen kan efterprøve rigtigheden af. Det er ikke en objek-tiv oplysning af sagen.

Dette er desværre endnu et eksempel på, at skattemyndighe-derne ikke efterlever princippet om god sagsbehandlingsskik, der er voldsomt kritiseret af folketingets ombudsmand i rap-porten af 22. marts 2018.

Det er således vores påstand, at der er så væsentlige sagsbe-handlingsfejl alene forbundet med dokumenterne indhentet i sagen, at sagen af den grund er ugyldig.

Derudover anføres det, at der er tale om groft uagtsomme for-hold, hvorfor genoptagelsesfristen fremgår af 27, stk. 1, nr. 5.

I den sammenhæng skal princippet om ”fair trail” inddrages. Det er sådan, at under princippet om fair trail ligger også spørgsmålet om, hvorvidt det må forekomme, at en person in-kriminerer sig selv. Dette princip udspringer af EMRKs artikel 6, og er gengivet i retssikkerhedslovens §§ 9 og 10.

Der er således forbud mod, at en skatteyder, via sine oplysnin-ger til Skattestyrelsen, inkriminerer sig selv.

Dette har man forsøgt afhjulpet i Danmark ved, at myndighe-derne, hvis der er grundlag for mistanke om, at der eksisterer et strafbart forhold, og myndighederne gerne vil fortsætte en kon-trol af skatteyderen, udsteder en selvinkrimineringsblanket.

På denne blanket bliver skatteyderen oplyst om, at denne ikke har pligt til at udtale sig, og gør skatteyderen det alligevel, kan udtalelserne og de eventuelt udleverede dokumenter senere blive brugt mod skatteyderen.

Det er en retssikkerhedsgaranti for skatteyderen, der skal sikre, at skatteyderen bliver oplyst om, at myndighederne er i gang med at gennemføre en kontrol, og at der i forbindelse med denne kontrol kan blive givet oplysninger til Skattestyrelsen, som kan inkriminere skatteyderen, så skatteyderen kan vare-tage sine interesser bedst muligt.

Hele formålet med blanketten er således at oplyse skatteyderen om dennes ret til ikke at udtale sig, når der konkret er mistanke om et strafbart forhold. Og for at Skattestyrelsen ikke skal ende med at efterforske, som kun politiet har kompetence til.

Udstedes den imidlertid ikke, og der er konkret mistanke om et strafbart forhold, og Skattestyrelsen indsamler informationer fra skatteyderen i form af dokumenter, udtalelser mv., forbry-der Skattestyrelsen sig mod princippet i retssikkerhedsloven og EMRK, der er regulære kompetence begrænsende bestemmel-ser.

Overtrædelse af princippet medfører, at den trufne afgørelse er ugyldig, netop fordi skattemyndighederne har forbrudt sig mod den retssikkerhedsgaranti der skal sikre, at skatteyderen ikke risikerer at inkriminere sig selv, uden skatteyderen forin-den er gjort opmærksom herpå.

I den sammenhæng skal det vurderes, om der i denne sag kan antages at have været en konkret mistanke om et strafbart for-hold. Og det er vores vurdering, at det kan der ikke være nogen tvivl, heller ikke hos Skattestyrelsen.

Allerede på baggrund af den TV-udsendelse hvor det kom frem, at der lå en lang række dokumenter om danskere, der havde konti og selskabskonstruktioner i udlandet, som de dan-ske myndigheder på dette tidspunkt ikke vidste noget om, gav

Skattestyrelsen mistanke om, at potentielt ville være tale om et strafbart forhold hos de omhandlede skatteydere. Det var også direkte denne TV-udsendelse, der gav Skattestyrelsen anled-ning til at købe de ulovlige dokumenter, hvilket Skattestyrelsen selv anfører.

Dette bliver bestyrket yderligere af, at da Skattestyrelsen får købt de ulovlige dokumenter, og Skattestyrelsen via disse ulov-lige dokumenter får navne på danskere der har konti og sel-skabskonstruktioner i udlandet, bør Skattestyrelsen som mini-mum mistænke disse navngivne danskere for at have begået et strafbart forhold – manglende angivelse af forskellige skatter.

Hertil skal bemærkes, at der sandsynligvis i mange tilfælde slet ikke er noget strafbart forhold, ja endda slet ikke nogen skat-tepligt til Danmark, som det ses i denne sag.

Men alene det forhold, at Skattestyrelsen ligger inde med doku-menter der viser, at navngivne personer har formuer i udlan-det, som Skattestyrelsen ikke ved noget om på forhånd, medfø-rer at Skattestyrelsen automatisk får en mistanke om potentielle strafbare forhold da Skattestyrelsen må mistænke personerne for manglende angivelse af en række forskellige indkomster.

Der er vel at mærke tale om formuer, og afkast af formuer, som Skattestyrelsen på tidspunktet for udsendelsen i TV og på tids-punktet for modtagelse af dokumenterne, ikke vidste noget om, hvorfor Skattestyrelsen i det mindste må have en mistanke om, at der potentielt er begået strafbare forhold.

Det betyder imidlertid også, at mistanken er der, og selvinkri-minerings blanketten skal anvendes, hvis Skattestyrelsen fortsat vil kontrollere skatteyderen, men hvor Skattestyrelsen har kon-kret mistanke om potentielle strafbare forhold.

Og der er ikke noget i vejen for, at Skattestyrelsen gennemfører kontrollen, når blot Skattestyrelsen har gjort skatteyderen op-mærksom på, hvad skatteyderens deltagelse i den videre kon-trol senere kan risikere at få af betydning for skatteyderen.

I den sammenhæng er det afgørende nødvendigt for os at poin-tere, at vi er af den opfattelse, at der slet ikke er begået noget strafbart forhold, hverken af Klager eller af parret. Men det vid-ste Skattestyrelsen ikke, da de startede kontrollen, og da Skat-

testyrelsen anvender skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, som hjemmel til ekstraordinær genoptagelse, viser det også, at Skatte har haft mistanke om det strafbare forhold, mens SKAT pumpede Klager og parret for informationer.

Men det er samtidig vores opfattelse, at da Skattestyrelsen kø-ber dokumenterne og retter henvendelse til parret i relation til parrets egne skattesager og omkring Klagers skatteforhold, har Skattestyrelsen haft mistanke om, at der kunne være begået et strafbart forhold.

Og alene mistanken er nok til, at der skulle oplyses om eventu-elle selvinkriminering i henhold til praksis fra EMRK. Og Kla-ger og parret er aldrig blevet mødt med en selvinkriminerings-blanket, de har ikke set en, blevet præsenteret for en eller andet i forhold til selvinkriminering.

Baggrunden for, at Skattestyrelsen må have haft mistanke på et tidligt tidspunkt er, at det er den manglende selvangivelse, der vil udløse det strafbare forhold, hvis denne manglende selvan-givelse er sket groft uagtsomt eller med fortsæt.

Da SKAT modtager informationer der indikerer, at der er skat-teydere i Danmark, der ikke har selvangivet udenlandske ind-komster, må Skattestyrelsen klart have haft mistanke om, at der kunne være tale om strafbare forhold.

Og her ophører Skattestyrelsens kompetence i henhold til skat-tekontrolloven, EMRK og retssikkerhedsloven, hvis ikke Skat-testyrelsen gør skatteyderen opmærksom på, at skatteyderen ved udtalelser eller fremskaffelse af dokumentation, kan være med til at inkriminere sig selv.

Skattestyrelsen har i denne sag ikke sikret sig, at Klager og/eller parret har været klar over dette, men har i stedet blot taget kon-takt til parret for at udspørge dem om forhold vedrørende egne konti og Klagers konto i Luxembourg.

Skatteankestyrelsen opfordres til at få afklaret dette EMRK spørgsmål med den Europæiske menneskerettighedsdomstols praksis.

Det er i hvert fald vores klare opfattelse, at Skattestyrelsen alle-rede havde mistanke om et strafbart forhold, da Skattestyrelsen modtog de ulovligt købte lækkede dokumenter.

Hvis skatteankestyrelsen imidlertid ikke er af samme opfattelse, altså at Skattestyrelsen allerede på dette tidspunkt havde mi-stanke om det strafbare forhold, må det absolut seneste tids-punkt for, hvornår Skattestyrelsen må have haft mistanke om et muligt strafbart forhold være indtrådt, da Skattestyrelsen første gang modtager oversigt over kontiene i Luxembourg. Men hel-ler ikke her udsteder SKAT en selvinkrimineringsblanket til Klager og/eller parret.

Det er således helt klart og utvetydigt, at Skattestyrelsen har overtrådt den kompetence Skattestyrelsen er tillagt til at kon-trollere og ligne Klager og parret, som ligger i skattekontrol-loven, der er begrænset kompetencemæssigt af retssikkerheds-loven og EMRK, idet SKAT ikke foranstalter, at Klager og par-ret er gjort opmærksomme på deres rettigheder, idet Skattesty-relsen foranstalter, at de potentielt bedriver selvinkriminering.

Alene af den årsag er sagen ugyldig.

Samlet set synes der imidlertid at være så mange og så væsent-lige sagsbehandlingsfejl, både i forhold til Klager, men også i forhold til Parret, at alle afgørelserne er ugyldige. Derfor ned-lægges der også påstand om, at sagen mod Klager er ugyldig.

(…)"

Til støtte for den subsidiære påstand om nedsættelse af forhøjelsen til 0 kr. har repræsentanten gjort gældende, at:

"(…)

Det fremgår af afgørelsen, hvor Skattestyrelsen er i gang med at behandle selskabets skattepligt til Danmark, at Skattestyrelsen anser alle de 5 direktører/bestyrelsesmedlemmer i selskabet for at være ansat i Advokatfirma, da alle bestyrelsesmøder afhol-des på Advokatfirmas adresse.

Det er en bemærkelsesværdig logik Skattestyrelsen anvender i relation til disse direktører/bestyrelsesmedlemmers ansættelses-sted og mulighed for at agere ledelse i Klager. Ifølge Skattesty-

relsens logik, vil de indsatte direktører/bestyrelsesmedlemmer ikke kunne være direktører/bestyrelsesmedlemmer i selskaber, hvis de samtidig er ansat i Advokatfirma.

Men hvor har Skattestyrelsen denne viden fra/denne opfattelse fra. Ved SKAT positivt fra udtalelser eller andet, at ansatte i Advokatfirma ikke må have bi-jobs eller lignende, eller er dette alene udtryk for Skattestyrelsens frihåndstegning, som netop er blevet kritiseret i ombudsmandens rapport af 22. marts 2018.

Dette er jo hverken et bevis/indicie eller andet for, at en direktør eller et bestyrelsesmedlem også har anden ansættelse end i sel-skabet – her i Advokatfirma. Så ville der alene i Danmark være mange bestyrelsesmedlemmer, der ikke kan anses som reelle, da der eksempelvis er mange advokater og revisorer, der ud-over at være advokat eller revisor, også er bestyrelsesmedlem. I den sammenhæng er det nødvendigt at undersøge, hvad det rent faktisk er for et selskab, hvor der er tale om, at den pågæl-dende er indsat som bestyrelsesmedlem/direktør.

I denne sag er der tale om, at selskabet er et investeringsselskab, der blandt andet har placeret midlerne i en investeringsfore-ning, hvilke forhold styres af banken. Der er således ikke tale om, at den direktør-post/bestyrelsespost, som bestrides i sel-skabet, ikke skulle være muligt, blot fordi vedkommende også har ansættelsessted andre steder.

Det er heller ikke et bevis eller et indicie, at de indsatte direktø-rer/bestyrelsesmedlemmer er indsat som direktører/bestyrelses-medlem i andre selskaber – også selvom der er tale om mange andre selskaber.

Skattestyrelsen har netop ikke konkret påvist, at de indsatte di-rektører skulle være ”fiktivt” indsat i netop Klager. Det er ikke anfægtet af myndighederne i Panama, at selskabet ikke har le-vet op til de selskabsretlige formalia, der eksisterer i Panama, lige som der ikke er forlydender om, at myndighederne har rykket selskabet for dokumenter eller andet, som ledelsen skulle tage sig af.

Det samme kan ligeledes anføres, om det Skattestyrelsen anfø-rer, hvor Skattestyrelsen har kunnet konstatere forhold om di-rektører ansat i andre selskaber.

Det er for så vidt de direktører i andre virksomheder uden be-tydning for Klager, om disse har været døde eller gamle, kun haft en arm, et ben eller hvad der har været i vejen med disse andre direktører.
Det er en helt utilstedelig sammenblanding af sager, at Skat-testyrelsen inddrager, hvad der har været af forhold omkring direktører i andre selskaber i Panama. Og vel at mærke noget, som slet ikke er tilfældet med de indsatte direktører/bestyrel-sesmedlemmer i Klager.

Det vedkommer eksempelvis på ingen måde vurderingen af Mærsks ledelse, hvad direktøren i Lego foretager sig, når der ikke er sammenfald mellem personerne.

Det samme gør sig gældende i denne sag. Skattestyrelsen skal vurdere på Klagers faktuelle forhold, og hvad der så i øvrigt sker, som ikke har direkte sammenhæng med Klager, skal Skat-testyrelsen holde fuldstændig ude af sagen.

Det samme gør sig gældende i forhold til den direktør/bestyrel-sesmedlem, der ses er død. Det medfører jo på ingen måde, at den resterende bestyrelse/direktion ikke har været beslutnings-dygtig. Der er ingen bestemmelser eller lignende, der begræn-ser den resterende bestyrelse i at træffe beslutninger.

Derudover skal det anføres, at det bestyrelsesmedlem/direk-tionsmedlem, der siden hen dør, ikke var død ved indsættelsen af denne i direktionen. Selskabet er således ikke stiftet med et dødt bestyrelsesmedlem. Der kan i det hele henvises til klagen i sagen mod parret, jf. **bilag 2 og 3**.

Igen skal det også anføres, at direktionen/bestyrelsen ikke har været afskåret fra at varetage sin ledelse og sine opgaver. Det har således faktuelt været uden betydning for bestyrelsens/di-rektionens beslutningsdygtighed. Dermed er dette faktuelle for-hold fuldstændig irrelevant at anføre i relation til selskabets skattemæssige hjemsted.

Her kan der igen henvise til ombudsmandens rapport fra 22. marts 2018, hvor dette i relation til andre eksempler, bliver be-tragtet som i strid med god forvaltningsskik, når myndigheden anvender forhold, der er irrelevant for den pågældende skattey-

der, til at skabe et forkert indtryk af de faktuelle forhold. Og det gør sig i den grad gældende her.

Derfor bør Skattestyrelsen trække hele dette element tilbage, da Skattestyrelsen ikke har kunnet påvise 1) at selskabets ledelse ikke har varetaget sin ledelsesopgave på trods af ansættelse i anden virksomhed og 2) Skattestyrelsen skyder helt ved siden af skiven, når Skattestyrelsen inddrager forhold omkring perso-ner ansat i andre selskaber, som slet ikke har noget med selska-bet i denne sag at gøre.

Hvis Skattestyrelsen vil anfægte ledelsen i Klager, skal Skat-testyrelsen dokumentere, at de indsatte direktører tilsammen ikke har været i stand til at træffe de ledelsesmæssige beslutnin-ger, der har været nødvendig for selskabets drift. Det ses imid-lertid intet sted dokumenteret, at de 5 direktører tilsammen ikke har været i stand til at træffe de ledelsesmæssige beslutnin-ger.

Det fremkommer da også i klagen, at Skattestyrelsen anerken-der selskabet som et lovligt stiftet selskab, idet det er lovligt op-rettet i Panama i henhold til lovgivningen i Panama med den le-delse og den sammensætning af ledelse, som kræves i henhold til lovgivningen i Panama.

Det kan derfor virke besynderligt, at Skattestyrelsen samtidig vil anfægte den indsatte direktion/bestyrelse, når den er regi-streret i selv samme selskabsregister, som gør sig gældende for Klager, som Skattestyrelsen anerkender som lovligt stiftet, hvorfor direktionen/bestyrelsen må antages at være lige så legi-tim indsat, som selve selskabsstiftelsen.

Det er også ret bemærkelsesværdigt, at Skattestyrelsen anerken-der, at selskabet er lovligt stiftet i Panama, men samtidig ikke anerkender, at den indsatte bestyrelse/direktion, kan varetage sit hverv, når den er lige så legitimt registreret i det samme sel-skabsregister, som selve selskabet er registreret i.

Baggrunden for, at Skattestyrelsen alligevel har behov for at an-fægte selskabets ledelses beslutningsdygtighed skal findes i det forhold, at Skattestyrelsen ikke ønsker, at selskabets faktiske le-delse er beliggende i Panama, men i Danmark, idet hele grund-laget for Skattestyrelsens ansættelse bygger på, at ledelsen ikke faktisk er beliggende hos de indsatte direktører/bestyrelses-

medlemmer, men hos parret, der således skal antages at udgøre den faktiske ledelse, og at selskabet dermed er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Skattestyrelsen anfører, at der ikke er regnskabspligt i Panama, hvorfor der i relation til om selskabet er skattepligtig til DK, ikke kan lægges vægt på, at der ikke er udarbejdet et regnskab. Herved anerkender Skattestyrelsen selv, til brug for sagen, at der er særlige regler i Panama, der ikke er lig med de regler, vi har i Danmark, for så vidt angår spørgsmålet om de civile krav, der kan lægges vægt på.

Vi skal således kort opholde os ved det faktum, at der er indsat en lokal bestyrelse/direktion, bestående af 5 personer, der endda er registreret i selskabsregistret i Panama, som Skattesty-relsen selv anfører for at undersøge, hvor meget ledelse, der så er nødvendigt.

I relation hertil må Skattestyrelsen anerkende, at der er en lokal ledelse. Det springende punkt er imidlertid, om denne lokale le-delse forestår den daglige drift.

Det er helt afgørende, at fastlæggelsen af det skattemæssige hjemsted for selskabet foretages korrekt. Skattestyrelsen anser parret for at være de reelle ejere. Det har det ikke benægtet at skulle være, men de kan ikke anerkende, at de har foretaget le-delsen i selskabet, som Skattestyrelsen mener er tilfældet.

Skattestyrelsen vurderer selskabet til at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, som følge af selskabsskattelovens § 1, stk. 6, og vurderingen af ledelsens sæde. Denne vurdering baserer sig på OECDs modeloverenskomst, jf. højesterets-sagen i *UfR 1998.607 H*. Denne afgørelse omtales af Erik Werlauff i dennes bog selskabsskatteret som værende den helt centrale af-gørelse. Dette kan i det hele tilsluttes.
Vigtig fra afgørelsen er, at hovedsædet skal fastlægges i over-ensstemmelse med OECDs principper for fastlæggelsen af le-delsens sæde, og dermed beskatningsstedet.

Det følger af OECDs modeloverenskomst med kommentarer til artikel 4, stk. 3, at ”*Kompetente myndigheder, der skal anvende en sådan bestemmelse med henblik på at afgøre, hvor en juridisk person er hjemme- hørende i overenskomstens forstand, forventes at tage for-skellige faktorer i betragtning, såsom hvor bestyrelsesmøder eller lig-*

nende møder afholdes, hvor den administrerende direktør og andre ledende medarbejdere sædvanligvis udøver deres virksomhed, hvorfra den daglige ledelse af den juridiske person udøves, hvor hovedsædet er beliggende, hvilket lands lovgivning den juridiske persons status er er underlagt, hvor regnskabsbøgerne opbevares, om afgørelsen af, at den juridiske person i overenskomstens forstand er hjemmehørende i den ene af de kontraherende stater og ikke den anden vil medføre risiko for uretmæssig brug af overenskomsten osv. ”

Det følger således direkte af modeloverenskomsten, som Hø-jesteret også har fastslået, at man i Danmark vurderer på bag-grund af, at der er en række elementer, der skal vurderes i hver enkelt tilfælde. Og der er ikke et element der i sig selv er ud-slagsgivende.

Skattestyrelsen lægger i denne sag blot til grund, at selskabet er skattepligtig i Danmark, idet parret er bosiddende her, og fordi de har fået en ”power of attorney” , og fordi Skattestyrelsen ikke finder, at de indsatte direktører reelt set har beslutningskompe-tencen.

Alt dette er udokumenterede påstande, idet Skattestyrelsen slet ikke har efterprøvet, hvor og af hvem beslutningerne bliver truffet. Skattestyrelsen antager bare, at det sker i Danmark af parret.

Igen må vi henvise til ombudsmandens rapport af 22. marts 2018, hvor ombudsmanden udtaler endog meget hård kritik af Skattestyrelsen for at basere sagsbehandlingen på antagelser og udokumenterede påstande. Skattestyrelsen foretager ikke no-gen konkret efterprøvelse af, hvem der rent faktisk tager de le-delsesmæssige beslutninger i selskabet.

Men uanset Skattestyrelsen alene foretager en vurdering af, hvem der har ledelseskompetencer, eller i hvert fald har en be-slutningskompetence, så er det slet ikke den prøvelse, eller det grundlag, som OECD lægger op til der skal træffes beslutning på baggrund af, som det ses oven for.

I henhold til OECDs principper, som Danmark via Højesteret har tilsluttet sig, er der lagt op til, at vurderingen skal foretages i henhold til, hvor de møder holdes, hvorfra der bliver truffet beslutning om selskabets drift.

Der er intet i denne sag, der indikerer, beviser eller dokumente-rer andet, end at dette sker i Panama, idet det er direktørerne, der træffer disse beslutninger, og der er endda udarbejdet refe-rat af de møder, hvor bestyrelsen har besluttet forhold omkring selskabet, hvilket fremgår af Skattestyrelsens afgørelse.

Skattestyrelsen har heller ikke taget stilling til den praksis, der ligger på området for skattepligt til Danmark i relation til uden-landske selskaber, der ifalder skattepligt her til landet på grund af ledelsens sæde her.

Når et selskabs skattepligt til Danmark skal vurderes på bag-grund af ledelsens sæde, er det en tre-trins vurdering, der skal foretages. 1) der hvor direktionen har sit sæde, 2) der hvor be-styrelsen normalt afholder bestyrelsesmøder og 3) der hvor ho-vedaktionæren er hjemmehørende.

Praksis viser, at der skal vurderes efter nr. 1 først, og først hvis det på ingen måde kan konstateres nogen form for ledelse her-efter, går vurderingen videre til nr. 2, og derefter til nr. 3.

Hvis vi først skal vurdere forholdet i relation til nr. 1, så er der to helt klassiske afgørelser, som er nødvendige at inddrage. Det drejer sig om *TfS 1998.607 H* og *TfS 1996.257 LR*. Det er disse af-gørelser, der er retningsgivende for vurderingen i relation til di-rektionens sæde, og hvornår man bevæger sig videre til nr. 2, lige som det er disse afgørelser, der er fremhævet i litteraturen for at være vurderingen i relation til direktionens sæde som af-gørende for selskabets skattemæssige hjemsted.
Og det er helt afgørende i henhold til de to sager, at det første element i vurderingen er, hvor direktionen har sit sæde. Det fremgår eksempelvis af *TfS 1998.607 H*, at det afgørende er, hvor direktionen træffer sine ledelsesmæssige beslutninger. Se tillige Erik Werlauff i selskabsskatteretten under omtalte sag.

Der er ikke nogen tvivl om, at den virkelige ledelse er i Panama. Der er indsat lokale direktører/bestyrelsesmedlemmer, der be-viseligt har afholdt møder i Panama, bor i Panama og i øvrigt arbejder i Panama.

I henhold til *TfS 1998.607 H*, der betegnes som ”leading case” på dette område, så er det altså alene vurderingen i relation til skattepligten, hvor beslutningerne træffes af bestyrelsen/direk-

tionen, det vil sige der, hvor direktionen har sit sæde. Og det er uden tvivl i denne sag i Panama, idet det ikke er dokumenteret eller blot sandsynliggjort, at den indsatte ledelse skulle være hjemmehørende uden for Panama.

Direktionen i Panama har nedfældet referater af de møder, der har været afholdt i selskabet, hvilket dokumenterer, at det er di-rektionen, der har ledet selskabet – og dette altså uanfægteligt sket fra Panama.

Skulle der ikke være enighed om, at det er direktionen der træf-fer beslutninger i/fra Panama, er næste skridt at vurdere, hvor bestyrelsen normalt afholder sine bestyrelsesmøder.

I den sammenhæng må vi igen forholde os til, at der er indsat en direktion/bestyrelse i Panama, der er lovligt registreret i det Panamanske selskabsregister. Og Skattestyrelsen eller andre myndigheder i Danmark eller andre steder, har aldrig anfægtet legitimiteten af den registrerede bestyrelse/direktion civilretligt. Derfor må civilretten også her lægges til grund for den skatte-retlige vurdering, idet det ikke er dokumenteret eller sandsyn-liggjort, at ledelsen i Panama ikke skulle være reel. Og hertil skal der igen henvises til ombudsmandens rapport af 22. marts 2018 der netop fastslår, at Skattestyrelsen skal kunne dokumen-tere de påstande der fremsættes, ellers skal de undlades at blive fremsat. Og Skattestyrelsen har ikke fremlagt et eneste doku-ment/bevis for, at ledelsen i Panama ikke skulle forestå ledelsen af selskabet.

Det fremgår af praksis, særligt *TfS 2000.196 LR* og *TfS 2000.197 LR*, at det er afgørende for vurderingen, hvor bestyrelsen nor-malt afholder sine bestyrelsesmøder.

Skattestyrelsen har selv i afgørelsen anført, at de ikke anser di-rektionen/bestyrel-sesmedlemmerne som reelle, idet de afhol-der alle møder i de lokaler, hvor deres primære arbejdsgiver Advokatfirma er hjemmehørende. Det vil sige i advokatvirk-somhedens lokaler i Panama. Skattestyrelsen har således selv anført, at der afholdes bestyrelsesmøder i relation til Klager, og at dette sker i Panama på Advokatfirmas kontor.

Som vi allerede har redegjort for, er der indsat en i Panama lov-ligt registreret direktion/ledelse, og der er intet der indikerer, beviser eller i øvrigt dokumenterer, at disse ikke skulle foretage

ledelsen af selskabet. Og som Skattestyrelsen selv har lagt til grund i afgørelsen, sker dette fra lokalerne i Panama.

Der er således intet i denne sag der skulle være anderledes end den refererede praksis, idet bestyrelsen/direktionen er lovligt indsat i Panama, den træffer beviseligt beslutninger på selska-bets vegne, herunder afholder møder i Panama, hvorfor der klart i henhold til skatteretlig praksis er tale om et selskab, der skattemæssigt er hjemmehørende i Panama.

Det fremgår også af praksis, at det kun er i de tilfælde, hvor det ikke er muligt at fastlægge stedet for direktionens sæde eller der, hvor bestyrelsen afholder sine bestyrelsesmøder, at det tredje element, der hvor hovedaktionæren er hjemmehørende, bliver aktuelt.

Men som det fremgår af sagen, er der ikke tvivl om, hvor direk-tionen har sit sæde – nemlig i Panama som Skattestyrelsen også selv lægger til grund. Der er heller ikke tvivl om, hvor bestyrel-sen holder sine møder – nemlig i Panama, hvilket Skattestyrel-sen også selv har anført.

At Skattestyrelsen fortsat vil agere som om, at selskabet er hjemmehørende rent skattemæssigt i Danmark, idet Skattesty-relsen mener, at det er parret, der træffer de ledelsesmæssige beslutninger, det er en argumentation taget ud af den blå luft fra Skattestyrelsens side, idet der ikke er noget som helst der 1) dokumenterer, at det er parret, der har truffet de ledelsesmæs-sige beslutninger, 2) at den direktion/bestyrelse, der er indsat i selskabet i Panama, ikke skulle være reel og 3) at parret, hvis det var dem, der havde truffet de ledelsesmæssige beslutninger,
at disse var truffet fra Danmark, hvilket vil være et krav, hvis de skulle agere ledelse, og at selskabet som følge heraf skulle blive skattepligtig til Danmark, jf. den citerede praksis.

Og parret har ikke truffet nogen former for ledelsesmæssige be-slutninger. Der er heller ikke fremlagt et eneste dokument der viser, at der skulle være truffet ledelsesmæssige beslutninger over selskabet, andre steder end i Panama.

Og i hele den sammenhæng skal det anføres, at det ikke er par-ret, der har fundet ud af, at der skulle oprettes et selskab i Pa-nama. Parret har hele vejen igennem ageret ud fra den rådgiv-ning de fik, særligt igennem diverse banker. Parret har forkla-

ret, at de overførte midlerne til selskabet, idet de fik rådgivning om, at køb af en ejendom bedst kunne lade sig gøre igennem et selskab stiftet i Panama. Og i den sammenhæng skal det anfø-res, at det er mere end 10 år siden parret fik oprettet selskabet, uden at parret rent faktisk vidste hvad selskabsoprettelsen reelt betød.

Parret har imidlertid overført allerede beskattede midler til sel-skabet, og i henhold til reglerne i Panama, kan midlerne blot udtages af selskabet igen som et låneforhold. Parret har aldrig skænket en tanke, at selskabet kunne være omfattet af dansk skattepligt, hvilket vi i det hele heller ikke mener det er. Parret har således været af den opfattelse, at de skulle beskattes, hvis de trat noget af overskuddet ud af selskabet, som med alle an-dre investeringer, men aldrig i sin vildeste fantasi troet, at de kunne risikere at blive beskattet af de allerede beskattede mid-ler en gang til.

Parret har således aldrig ageret efter, at de skulle betragtes som selskabsejere, med ledelse. De har hele tiden betragtet det som en formue, som alene for deres vedkommende var passivt pla-ceret, og at der blev indsat den nødvendige ledelse for at iagt-tage investeringen. Og det har også været tilfældet. Den lokale ledelse i Panama har ladet selve investeringen af formuen fore-stå af de i sagen nævnte banker.

I relation til spørgsmålet om ledelsen af selskabet, anfører Skat-testyrelsen tillige vedrørende artikel 17 om inhabilitet, at dette skulle underbygge, at der ikke er realitet i bestyrelsen/direktio-nen. Skattestyrelsen anser den indsatte artikel som usædvanlig, og udtryk for nødvendig, idet der bestrides mange bestyrelses-poster.

Og det understreger jo netop, at bestyrelsen skal have mulighed for at agere, uden at blive inhabile, hvorfor det netop er udtryk for, at bestyrelsen er reel.

Dette vil også forekomme i bestyrelser i Danmark, hvor der altså også er personer, der har det som sin primære beskæfti-gelse at besidde bestyrelsesposter, i nogle tilfælde rigtig mange bestyrelsesposter. Og dette er typisk advokater, der med tiden bliver professionelle bestyrelsesmedlemmer i stedet for advo-kat.

Hvis ikke bestyrelsen skulle kunne agere, fordi parret havde en ”power of attorney” der ville medføre, at parret ville træffe de driftsmæssige/ledelsesmæssige beslutninger, var der slet ikke behov for denne klausul i kontrakten, idet den i så fald ville blive unødvendig.

Men netop det forhold viser, at ledelsen har været reel, og le-delsen har haft behov for denne klausul for frit at kunne handle på selskabets vegne – i alle sammenhænge.

Ligeledes anfører Skattestyrelsen, at den gældende bestem-melse i artikel 18 også skulle være usædvanlig. Her viser Skat-testyrelsen simpelthen sin manglende forretningsmæssige for-ståelse. Hvis der er mulighed for at udstede en fuldmagt fra be-styrelsen/direktionen til andre, er det helt almindeligt i den for-bindelse, at dem der kan udstede fuldmagten fraskriver sig an-svar for de handlinger, den der har fuldmagten udfører.

Det er slet ikke usædvanligt, og i Danmark er der eksempelvis kutyme for, at bestyrelser tegner forsikringer således, at man er sikret mod det ansvar, som kan komme som følge af at være medlem af en bestyrelse. I nærværende sag har man i stedet fra-skrevet sig dette ansvar, idet det er muligt i henhold til lovgiv-ningen i Panama.

Men denne artikel siger intet om, at ledelsen ikke har været reel. Det er alene en fraskrivelse, som også ville være tilfældet i mange andre fuldmagtsforhold, hvorfor bestemmelsen ligele-des ikke er usædvanlig.

Her må Skattestyrelsen igen være ude i noget frihåndstegning, med en masse udokumenterede forudsætninger, der skal hjælpe Skattestyrelsen mod det resultat Skattestyrelsen ønsker, at selskabet er hjemmehørende i Danmark, og overhører fuld-stændig det skatteyderen har forklaret, at parret ikke har, og ikke har været ledelse, men at det har de lokalt indsatte besty-relses/direktionsmedlemmer.

Og det er lige præcis det forhold, som Skattestyrelsen og lands-skatteretten er blevet voldsomt kritiseret for af folketingets om-budsmand, hvilket vi forventer, at Skattestyrelsen og landsskat-teretten agter at efterleve.

Parret har på ingen måde nægtet at være ejere af formuen pla-ceret i selskabet. Parret er imidlertid ikke enig i, at de leder/sty-rer/træffer beslutninger på selskabets vegne. Det har bestyrel-sen gjort. Og Skattestyrelsens ser slet ikke på, hvad der kræves af ledelse i et selskab, hvori der blot ligger værdipapirer, og hvor der ikke sker nogle transaktioner.

Parret har ikke truffet en eneste beslutning omkring selskabet. Det har bestyrelsen i Panama gjort.

(…)" .

Til støtte for den mere subsidiære påstand om manglende grov uagtsomhed har repræsentanten gjort gældende, at:

"(…)

Skulle Skatteankestyrelsen mod forventning anse den trufne af-gørelse for gyldig og mod forventning anse selskabet for at have ledelsens sæde her i landet, samt anse overførelsen af de-potet fra parret til selskabet som et skattepligtig tilskud, så er det vores opfattelse, at der ikke er tale om et groft uagtsomt for-hold, der kan begrunde en ekstraordinær genoptagelse.

Det fremgår af praksis omkring skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, at det er i situationer, hvor skatteyderen har fortiet eller afgivet urigtige oplysninger til myndighederne, hvorefter myndighederne ikke har kunne foretage en korrekt skattean-sættelse, jf. eksempelvis SKM 2011.209 H.

I denne sag har Klager ikke fortiet nogle oplysninger af rele-vans for skatteansættelsen i Danmark. Selskabet er lovligt stiftet i Panama, har indsat en lovligt indsat direktion, samt efterlevet lovgivningen i Panama. Alt dette har Skattestyrelsen også er-kendt.

Nu vil Skattestyrelsen imidlertid til brug for denne sag under-kende direktionen, selvom den i henhold til reglerne i Panama er legitim, og dermed trække skattepligten tilbage til Danmark på baggrund af ledelsens sæde.

Klager og parret har hele vejen ageret som om, at selskabet var hjemmehørende i Panama, og med god grund. Klager og parret har ageret i henhold til, at selskabet legitimt i hele perioden var

hjemmehørende i Panama. Og der var ikke på tidspunktet for selskabets stiftelse samme fokus på selskabsstiftelser i Panama. Parret har således ikke haft anledning til at mistro stiftelsen, idet der var tale om et lovligt stiftet selskab i Panama.

Det betyder således også, at det udlån af midler fra parret til Klager, ikke har skulle anmeldes til de danske myndigheder, idet stiftelsen af dette depot i Luxembourg var sket for allerede beskattede midler for parret, og udlånet til selskabet havde så-ledes ikke nogen avanceskattemæssige konsekvenser for parret i Danmark.

Da selskabet låner penge af parret, er det således også selskabet, der er skattepligtig af den avance, der opnås. Selskabet, idet sel-skabet har ledelsens sæde i Panama, som følge af en lovlig stif-tet direktion, har således skattemæssigt hjemsted i Panama, og da der ikke er nogen skattepligt i Panama for selskaber, og da der endda ikke er nogen regnskabspligt i Panama – hvilket SKAT netop også selv erkender – har der ikke været noget grundlag for at opgøre nogen avance til skattemyndighederne i Panama.

Klager og parret har således i det hele ageret efter, at selskabet var lovligt stiftet i Panama – i øvrigt foretaget af rådgiver – at selskabet var skattepligtig til Panama, men med 0 skat til følge – i øvrigt også foretaget af rådgiver – og at der var indsat en legi-tim lokal ledelse, der varetog de nødvendige driftsmæssige be-slutninger i Panama, hvorfor selskabet var skattemæssigt uin-teressant i forhold til Danmark – i øvrigt også efter råd og råd-givning fra rådgiver. Parret har således aldrig betragtet selska-bet som havende nogen relevans i Danmark. Og slet ikke som følge af, at investeringerne i selskabet primært har givet under-skud.

Dertil skal anføres, at parret i perioden hvor selskabet blev en realitet, ikke selv stiftede dette, men kom i kontakt med perso-ner der sagde, at de kunne købe huset igennem et selskab i Pa-nama, da det var måde man gjorde det på i den del af verden. Og i den periode, hvor selskabets bliver aktuelt, har parret væ-ret igennem mange voldsomme oplevelser, hvorunder Sagsøger 2 er og havde været meget syg i en længere periode. For en nærmere gennemgang af parrets situation, se bilag 2 og 3.

> Da vi ikke finder, at der er tale om et groft uagtsomt forhold, vil SKAT således ikke kunne anvende genoptagelsesadgangen i skatteforvaltningslovens § 27, men må henholde sig til den or-dinære frist i skatteforvaltningslovens § 26, hvorfor genopta-gelse kun er muligt for indkomstårene efter 2014, det vil sige indkomstårene 2015 – 2017, hvor Skattestyrelsen selv har sat Klager il kr. 0.
>
> Derfor nedlægges der påstand om, at Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens forhøjelse af Klagers indkom-står 2006 - 2014, nedsættes til kr. 0, idet der ikke er hjemmel til at genoptage disse indkomstår.
>
> Der er således intet i denne sag, der begrunder, at der skulle være tale om et groft uagtsomt forhold, der således skulle kunne begrunde en genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5."

Til støtte for den endnu mere subsidiære påstand om manglende skattepligtigt tilskud har repræsentanten gjort gældende, at:

> "Skulle skatteankestyrelsen være af den opfattelse, at afgørel-sen ikke er ugyldig, at selskabet er skattemæssigt hjemmehø-rende i Danmark, og at der rent faktisk foreligger grov uagtsomhed, gør vi følgende gældende i forhold til det tilskud, som SKAT vurderer/konkluderer, at Klager har modtaget.
>
> Parret har aldrig opfattet Klager som hjemmehørende i Dan-mark, som der er redegjort for ovenfor, hvorfor Klager ikke har ageret i henhold til dansk skatteret på tidspunktet for disposi-tionen.
>
> Skattestyrelsen har betragtet overførelsen af penge fra parret til Klager, som et skattepligtigt tilskud og ikke en skattefri kapital-forhøjelse/et lån eller en anden form for skattefritaget formue-overdragelse.
>
> Hvis der ses på de scenarier, der kunne have været tale om på tidspunktet for dispositionen, hvis ellers selskabets havde været skattepligtigt til Danmark, kunne parret og Klager på tidspunk-tet have valgt mellem en skattefri kapitalforhøjelse efter Sel-skabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1 eller et skattepligtigt tilskud til selskabet i henhold til statsskattelovens § 4, eller en helt tredje løsning, at parret kunne låne pengene ud til Klager.

Praksis på tidspunktet for skattefrie kapitalforhøjelser var og er fortsat lempelige forstået sådan, at det alene er formalia, der skulle/skal opfyldes på tidspunktet. Det var et nemt formalia, jf. eksempelvis beskrivelsen i skatteretten 1-4.

Det må altså lægges til grund, at Klager uden problemer ville have opfyldt dette kriterie der ville medføre, at der kunne gen-nemføres en skattefri kapitalforhøjelse i selskabet.

Dertil skal imidlertid anføres, at selskabet til stadighed ville have været civilretligt hjemmehørende i Panama. I henhold til de panamanske regler, som Skattestyrelsen også selv lægger til grund, skal der i de panamanske selskabsregister ikke udarbej-des regnskaber, hvorfor der ligeledes ikke kan registreres en ka-pitalforhøjelse.

De danske regler ville derfor, uanset hvad, have opstillet en be-tingelse for parret, som ville have været umulig for parret at op-fylde, idet parret ikke kunne registrere nogen kapitalforhøjelse i selskabet.

I henhold til forvaltningsretlig praksis, ville parret og Klager på tidspunktet således ikke kunne blive mødt med et sådan krav, idet dette krav ville gøre det umuligt for parret og Klager at opnå en skattefritagelse, som følge af civilretlige omstændighe-der, hvilket krav derfor ikke kan stilles i henhold til retspraksis på forvaltningsrettens område, jf. eksempelvis *UfR 2014.681 Ø og UfR 2015.2717*.

Alt i alt med de konkrete omstændigheder, der foreligger i denne sag, kan Skattestyrelsen ikke antage, at parret og Klager ikke har opfyldt et formalia tilbage i 2008, der ville have været umuligt for parret og Klager at opfylde, selvom parret og Kla-ger havde vidst, at Skattestyrelsen ville betragte selskabet som skattepligtig til Danmark, hvorfor Klager skal beskattes af et til-skud, der helt tydeligt har været ment som en skattefri overfø-relse til selskabet.

Skattestyrelsen har således ikke hjemmel til at vælge det værste alternativ, når Skattestyrelsen laver forhøjelser tilbage i tid. Og det har Skattestyrelsen gjort her i en sag, hvor et simpelt forma-lia blot skulle have været overholdt for, at kapitalforhøjelsen havde været skattefri efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1

i stedet for som Skattestyrelsen antager det, et skattepligtigt til-skud.

Det fremgår også af praksis fra den almindelige forvaltningsret, at myndighederne ikke må opstille krav, der er umulige for borgerne at opfylde, jf. eksempelvis *UfR 2015.2717*.

Derudover er der også det problem med kapitalforhøjelser, at den skattefrie kapitalforhøjelse er skattepligtig ved udtræk, så der vil opstå skattepligt for parret. Det har ikke været hensig-ten, idet parret allerede er blevet beskattet af de midler, som de overfører til Klager.

Derfor er det mere sandsynligt, at parret har lånt pengene ud til Klager, hvis parret var af den opfattelse, at Klager var under-lagt dansk beskatning på tidspunktet. Det vil jo under ingen omstændigheder give mening for parret at skyde penge ind i Klager, som parret er blevet personligt beskattet af en gang, på en måde, hvor parret ville påføre sig en ny skattepligt, når par-ret trak de samme penge ud, når de blot kunne låne pengene ud til Klager helt lovligt og uden nogen skattepligt til følge.

Det fremgår af *UfR 2014.681 Ø og UfR 2015.2717*, at forvaltnin-gen ikke kan stille urimelige krav, det være sig at fremskaffe dokumentation for et lån, hvis dette ikke var et krav under de forudsætninger, som borgeren i første omgang har ageret efter.

Skattestyrelsen kan således ikke komme i dette retroperspektiv og anføre, at der ligger der ikke dokumentation for et lån, hvor-for Skattestyrelsen betragter det som et tilskud, der heller ikke ligger nogen dokumentation for. Det er direkte i strid med de citerede afgørelser.

Skattestyrelsen har heller ikke kunnet påvise nogen dokumen-tation for, at der er sket en overdragelse til Klager, hverken som tilskud, som kapitalforhøjelse, hvorfor det mest rigtige resultat er et lån.

Hvis vi kort vender tilbage til det forhold, at parret var af den overbevisning, at Klager, helt lovligt, ikke var skattepligtig til Danmark, kan det tillægges parret som den vilje, det hele skal vurderes ud fra, at parret var af den overbevisning, at ingen af disse transaktioner havde noget med Danmark at gøre, og at Klager ikke var skattepligtig til Danmark, men til Panama,

hvorfor der ikke skulle betales skat, og at der i øvrigt ikke var nogen civilretlige krav om, at der skulle udarbejdes et lånedo-kument, når midlerne blev udlånt til Klager.

Derfor havde parret en helt legitim interesse i at minimere skat-tebetalingen helt lovligt, idet det setup, som de var overbeviste om var efter reglerne, ikke ville udløse nogen skat, idet Klager var skattepligtig til Panama, uden nogen skattepligt, og at par-ret ikke var skattepligtig, når parret trak lånene tilbage.

Hvis den vilje bliver sat i forhold til en situation, hvor parret vidste, at Klager ville være underlagt dansk skatteret, og der-med at en direkte overflytning af pengene ville blive betragtet som et tilskud, der ville medføre skattepligt, mens de i stedet kunne foretage et udlån, der ikke ville udløse nogen skattepligt, når de hævede beløbet igen, ligger det jo ganske klart, hvad parret havde valgt.

Og det var at få lavet dokumentation for udlånene af pengene, hvilket havde været helt lovligt. Vi accepterer således også, at SKAT foretaget en beregning af den renteindkomst, som parret må have haft som følge af dette udlån, mens at renteudgiften må samtidig godskrives selskabet.

I den sammenhæng skal det i øvrigt bemærkes, at der ikke eksi-sterer et skriftlighedskrav for lånedokumenter i Danmark, hvorfor der ikke kan stilles krav om, at der forelå skriftlig doku-mentation på tidspunktet.

Det er også værd at bemærke, at parret uden større besvær kunne have valgt mellem at lave en kapitalforhøjelse skattefrit, foretage et skattepligtigt tilskud i selskabet eller lave et udlån til selskabet – det sidste med den mindst byrdefulde beskatning, hvilket på ingen måde er ulovligt eller i øvrigt kan anfægtes af skattemyndighederne.

Skattestyrelsen vælger i stedet at anskue det sådan, at parret ikke har iagttaget det eller de formalia, der er forbundet med at gennemføre en kapitalforhøjelse, hvis denne skulle ske skatte-frit, eller et lån til selskabet.

Hertil skal vi anføre, at den løsning som Skattestyrelsen vælger, er den mest skattemæssigt indgribende løsning, og en løsning, som parret aldrig selv ville have valgt, hvis parret på tidspunk-

tet for dispositionen var af den opfattelse, at selskabet skatteret-ligt kunne være underlagt dansk skatteret, og dermed danske regler.

Og den løsning Skattestyrelsen vælger er også direkte i strid med den forvaltningsretlige praksis, hvorefter der ikke må op-stilles urimelige krav for at opfylde en betingelse historisk, og der må ikke træffes urimelige afgørelser på baggrund af mang-lende opfyldelse af formalia, som ikke var muligt at vide på tidspunktet for den trufne disposition.

Det er også det samme ombudsmanden kritiserer i sin rapport af 22. marts 2018, at SKAT skal indsætte den virkelighed som skatteyderen beskriver, hvis ikke Skattestyrelsen har konkrete holdepunkter for noget andet gennem dokumentation eller be-viser i øvrigt. Og det har Skattestyrelsen ikke.

Skattestyrelsen har ikke dokumentation for, at der er tale om et tilskud. Der er ikke regnskaber eller andre dokumenter, der vi-ser, at parret har ydet Klager et tilskud. Derfor må det lægges til grund, at pengene alene er udlånt, og at de kontante hævninger er tilbagebetaling af lånene, hvorfor der ikke er grundlag for be-skatning af maskeret udbytte.

Det skattepligtige tilskud bygger alene på, at Skattestyrelsen ikke ser, at formalia er opfyldt for en skattefri kapitalforhøjelse. Men parret har ikke villet lave en kapitalforhøjelse, idet der skulle være tale om et udlån fra parret til Klager. Og Skattesty-relsen har ikke dokumentation for andet.

Der er således intet belæg for, at Skattestyrelsen kan anskue den overflytning af depotet fra parret til Klager som et tilskud, idet der vil være lige så meget, der taler for, at det er et lån.

Der ligger ikke nogen selskabsregistreringer eller andet, der kunne indikere, at der rent faktisk er sket en overdragelse af ejendomsretten. Der sker en kontomæssig overførelse, men der er ikke nogen steder anført, om dette er en overdragelse til eje.

Det er således mest nærliggende at antage, at der er tale om et låneforhold, som parret også har gjort gældende, end der er tale om en kapitalforhøjelse eller et tilskud. Klager selv og parret er af den opfattelse, at de løbende indkomster skulle tilfalde sel-

skabet, mens hovedstolen, i sin helhed skulle tilfalde parret, uden at skulle udløse beskatning.

Der er således en lang række andre mulige scenarier, der godt nok ikke vil udløse nogen skattepligt, hvilket Skattestyrelsen jo naturligvis ikke er interesseret i bliver tilfældet i dette stort an-lagte projekt om Panama-papers, men ikke desto mindre er der en lang række andre muligheder, som parret og Klager kunne/ville have valgt i stedet for, hvis de på tidspunktet for dispositionen var bekendt med, at Klager ville blive opfattet som skattepligtig til Danmark.

I den sammenhæng skal der igen henvises til den meget omfat-tende litteratur og praksis på det forvaltningsretlige område, jf. *UfR 2014.681 Ø og UfR 2015.2717*, der netop understreger, at skattemyndighederne ikke i et retro perspektiv kan forlange af skatteyderen, at denne skal efterleve et vilkår/krav, der på tids-punktet for sagens opstart er umulig at gennemføre og/eller vil give et urimeligt resultat.

Og her vil der helt klar blive tale om et urimeligt resultat, for den betragtning Skattestyrelsen lægger til grund, der er parret allerede blevet beskattet af beløbet én gang, da parret oprinde-ligt tjente/modtog disse i Danmark. Herefter bliver Klager, da Skattestyrelsen mener der er tale om et skattepligtigt tilskud, beskattet af den fulde hovedstol. Og endeligt bliver parret igen beskattet, af den fulde hovedstol, da de hæver pengene i selska-bet. Der er således tale om, at de samme penge er blevet beskat-tet tre gange, hvis Skattestyrelsen får medhold i den fuldstæn-dig urimelige forhøjelse.

Det ligger også rigtig godt i tråd med det, som folketingets om-budsmand udtalte i rapporten, at Skattestyrelsen og landsskat-teretten, når det er lige så sandsynligt eller mere sandsynligt, at skatteyderens forklaring er korrekt, skal lægge denne til grund, når myndighederne ikke har bevis for andet. Netop for at mod-virke, at nogle bliver beskattet af de samme penge to, tre eller flere gange, på baggrund af at Skattestyrelsen tillægger en vir-kelighed, der ikke er korrekt, til grund.

I denne sag har myndighederne ikke bevis for, at der ikke skulle være tale om et udlån, og at Klager og parret hele tiden har gjort gældende, at de ikke var af den opfattelse, at der var tale om skattepligt, ville parret, såfremt de havde haft mulighed

for at vælge, selvfølgelig have valgt den mindst skattebela-stende mulighed, nemlig det udlån, som også er gjort gæl-dende.

Og det vil således, i henhold til ombudsmanden, være i strid med god forvaltningsskik, hvis Skattestyrelsen blot vælger det mest byrdefulde som følge af deres skønsmæssige beføjelser, når der klart ligger en forklaring fra skatteyderen, der er lige så plausibel som det af Skattestyrelsen anførte, og som vil være mindre indgribende overfor skatteyderen.

Og der er intet ulovligt i, at Klager låner penge ud til sit selskab. Hertil kan dette alene medføre skattepligt af en forrentning for långiver – altså parret.

Der er således ikke noget grundlag for at beskatte Klager af en kapitalforhøjelse, idet Skattestyrelsen i den sammenhæng stiller et krav for skatteyderen, der vil være umuligt at efterleve, dels fordi det ikke har været den disposition skatteyderen har fore-taget, og dels fordi den dokumentation Skattestyrelsen efter-spørger er umulig at fremskaffe, idet Klager er underlagt et ci-vilt regelsæt, hvor dette ikke har været nødvendigt, og dels fordi der er tale om et udlån fra parret til Klager, hvorfor der slet ikke ligger dokumentation for en kapitalforhøjelse, idet dette ikke er den transaktion, der er gennemført.

Det, som Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, er et skat-tepligtigt tilskud, skal således ikke medregnes i Skattestyrelsen forhøjelser, idet der er tale om lån.

Det, som Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, er et skat-tepligtigt tilskud, skal således ikke medregnes i Skattestyrelsen forhøjelser, idet der er tale om lån. Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens forhøjelse af Klagers indkomstår 2008 nedsættes til kr. 70.199, for indkomståret 2009 nedsættes til kr. 220.981, for indkomståret 2011 nedsættes til kr. -142.002 og for indkomståret 2012 nedsættes til kr. - 296.565."

Til støtte for den mest subsidiære påstand om hjemvisning har re-præsentanten gjort gældende, at:

"Som den [mest] subsidiære påstand nedlægges der påstand om hjemvisning til fornyet behandling ved Skatteankestyrelsen, idet sagen ikke er tilstrækkeligt oplyst, der er ikke fra [Skat-

testyrelsens] side foretaget et korrekt grundlag at træffe afgø-relse på, og den nuværende afgørelse medfører massive dob-beltbeskatninger i relation til Klager, Klagers ægtefælle og sel-skabet.

Der er både formelle forhold i relation til officialprincippet, vur-dering af grov uagtsomhed og bevis indhentelsen, der ikke er taget tilstrækkeligt stilling til, lige som der er konkrete vurde-ringer af den materielle skatteret, der er sket på et alt for usam-menhængende og ustruktureret dokument flow.

(…)"

Skattestyrelsens udtalelse 28. februar 2019 til klagen
Under klagesagsbehandlingen er der indhentet en supplerende udta-lelse fra Skattestyrelsen til brug for sagens behandling. Af denne fremgår bl.a. følgende:

" (…)

Skattestyrelsen skal indledningsvis bemærke, at klagen bør be-handles sammen med klagesagerne vedrørende selskabets ak-tionærer [Sagsøger 1 og Sagsøger 2].

Der er ikke nye faktiske oplysninger i sagen, som ikke står be-skrevet i sagsfremstillingen. Klagen ses dog at indeholde nye påstande, som Skattestyrelsen har følgende bemærkninger til:

Principal påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at af-gørelsen af 29. juni 2018 erklæres for ugyldig.

Klager mener, at Skattestyrelsens trufne afgørelse af 29. juni 2018 skal erklæres for ugyldig grundet
1) manglende opfyldelse af officialprincippet og 2) manglende vejledning om selvinkriminering og mistanke om strafbart for-hold.

Ad 1) Klager er af den opfattelse, at Skattestyrelsen ikke har op-fyldt officialprincippet ved at lægge vægt på dokumenter købt af en anonym kilde.

Skattestyrelsen finder ikke, at der er grundlag for at betvivle dokumenternes ægthed, og er derfor uenig med klager. Doku-menterne er lagt til grund for registreringer i selskabsregisteret

i Panama samt ved bankernes oprettelse af konti og depoter. Skattestyrelsen finder således ikke, at officialprincippet er tilsi-desat.

Det skal endvidere bemærkes, at beslutningen om købet af oplysningerne bygger på en folketingsbeslutning fra 2010, hvor Folketinget vedtog, at skatteministeren kunne købe de lækkede dokumenter, som i dag er almindeligt kendt som Panama Pa-pers.

Ad 2) Klager mener, at Skattestyrelsen ikke har opfyldt sin for-pligtelse til vejledning om selvinkriminering, og at afgørelsen som følge heraf er ugyldig.

[Citat af retssikkerhedslovens § 10]

Det fremgår således af bestemmelsens stk. 1, at den alene ved-rører tilfælde, hvor en juridisk person har "begået en lovover-trædelse, der kan medføre straf" . Da en ændring af en juridisk persons skatteansættelse ikke sker som en straf på baggrund af en lovovertrædelse, kan den manglende iagttagelse af bestem-melsen ikke anses for en ugyldighedsgrund. Det er en fejlslut-ning fra rådgivers side, at retten til ikke at inkriminere sig selv, skal forstås som givende immunitet for handlinger begrundet i et ønske om at undgå skattemyndighedernes undersøgelser.
Dette følger bl.a. af 76574/01, Allen mod Storbritannien, afgø-relse af 10. september 2002.

Skattestyrelsens arbejde er, at sikre, at borgere og virksomheder betaler den korrekte skat og kan ikke tilsidesættes eller anses som en straf.

Det følger ligeledes af bestemmelsens stk. 1, som er beskrevet i Den juridiske vejledning, A.C.1.6.1, at der skal foreligge "en konkret mistanke" . Det betyder, at der skal være tale om kon-krete objektive oplysninger, som gør mistanken så stærk, at der ville være grundlag til, inden for strafferetsplejen at rejse sig-telse. Der kan jo som udgangspunkt være lovlige forklaringer for oprettelsen af selskabet og konto i udlandet. Der er som ud-gangspunkt intet odiøst i, at en dansk skatteyder har oprettet et selskab i udlandet.

Skattestyrelsen vurderes på den baggrund ikke, at have tilside-sat oplysningspligten overfor Orba Global Inc., jf. retssikker-

hedslovens § 10, stk. 3, i forbindelse med indkaldelsen af mate-riale. Retssikkerhedslovens § 10, finder ikke anvendelse i nær-værende sag, da materialeindkaldelsen ikke skete med henblik på pålægning af straf. Det bemærkes desuden, at der ikke forelå en konkret mistanke på tidspunktet for indkaldelse af materiale vedrørende selskabet.

Modtagelse af materiale der indikerer et strafbart forhold, er ikke ensbetydende med, at der foreligger en så konkret mi-stanke, at der er grundlag for at rejse sigtelse. En sådan konkret mistanke foreligger således først på det tidspunkt, hvor Skat-testyrelsen kan konstatere, at selskabet er skattepligtigt til Dan-mark, og der er udeholdt en skattepligtig indkomst. Skattesty-relsen er uenig i Klagers påstand om, at Skattestyrelsen ved modtagelse af oversigt over konti i Luxembourg har en sådan konkret mistanke. Det er først i forbindelse med gennemgangen af det omfattende materiale modtaget som svar på vores mate-rialeindkaldelser, at en sådan konkret mistanke opstår og vej-ledningsforpligtigelsen indtræffer. Skattestyrelsen har ikke ud-sendt yderligere materialeindkaldelser vedrørende selskabets forhold efter tidspunktet, hvor den konkrete mistanke er op-stået.

I SKM2017.559.BR kan særligt fremhæves følgende:

" Selvinkriminering

SKAT har bedt klageren indsende oplysninger til brug for vurderin-gen af, hvorvidt der skal ske nulstilling. Denne anmodning er ikke et pålæg om indsendelse af oplysninger og kan ikke medføre strafansvar for klageren ved en undladelse heraf. Klageren har ikke pligt til at ind-sende oplysningerne.

Hvis oplysningerne til brug for vurderingen af, hvorvidt A-skat og AM-bidrag skal nulstilles, ikke bliver indsendt, er konsekvensen alene, at der bliver truffet afgørelse på det foreliggende grundlag. Dette ville i nærværende sag medføre, at A-skat og AM-bidrag blev nulstillet og ikke kom med på klagerens årsopgørelse. Klageren blev ved SKATs an-modning om oplysninger af 18. april 2013 oplyst om, at netop dette var konsekvensen af undladelse af at indsende oplysningerne. Allerede af denne grund anser vi ikke anmodningen for at overtræde nogen ga-rantiforskrifter.

Vi er endelig ikke af den opfattelse, at retssikkerhedsloven, herunder overvejelser og formål med loven, vurderet af retssikkerhedskommissionens i betænkning nr. 1428 fra 2004, kan medføre et andet resultat. Vi finder heller ikke, at anden lovgivning eller afgørelser, som angivet af repræsentanten, i øvrigt kan medføre, at afgørelsen er ugyldig eller burde have et andet udfald, i en situation, hvor konsekvensen af udeladelse af indsendelse af oplysninger, alene er, at sagen afgøres på det foreliggende grundlag uden oplysningerne."

Skattestyrelsens afsendelse af en materialeindkaldelse til skat-teyder foreligger der ingen tvang. Skattestyrelsens indkaldelser indeholder ej heller trussel om konsekvenser ved manglende ef-terlevelse (eks. dagsbøder). Manglende efterlevelse af en mate-rialeindkaldelse vil blot medføre, at Skattestyrelsen må fort-sætte sin behandling på det foreliggende grundlag. Som også henvist til ovenfor i SKM2017.559.BR kan en afgørelse om æn-dring af skatteansættelsen ikke kendes ugyldig, når udeladelse af indsendelse af oplysninger, alene er, at sagen afgøres på det foreliggende grundlag uden oplysningerne.

Skattestyrelsen indstiller med henvisning til ovenstående bemærkninger, at Skattestyrelsens afgørelsen af 29. juni 2018 ikke er ugyldig.

Subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Klagers skattepligtige indkomst som følge af manglende skat-tepligt til Danmark, nedsættes til 0 kr.

Klager er af den opfattelse, at Skattestyrelsen ikke har efterprø-vet hvor og af hvem de ledelsesmæssige beslutninger bliver truffet samt at Skattestyrelsens påstande er udokumenterede.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at bestyrelsesmedlemmerne er indsat som den registrerede ledelse i Orba Global Inc for at dække over Sagsøger 2 og Sagsøger 1's reelle ejerskab.
Det er ligeledes Skattestyrelsens opfattelse, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 i medfør af den udstedte fuldmagt fra udstedelsestidspunktet udgør den reelle ledelse i selskabet. Skattestyrelsen er enige i, at Orba Global Inc er etablereret og administreret i overensstem-melse med lovgivningen i Panama.

Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har erhvervet aktier i Orba Global Inc den 14. juli 2005, hvor der samme dato udstedes en fuldmagt til Sagsøger 2 og

Sagsøger 1. Det er Skattestyrelsens vurdering, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har købt et skuffeselskab, som de samtidig overtager ledelsen af ved den udstedte fuldmagt.

Den registrerede ledelse har alene truffet beslutning om udste-delse af ihændehaveraktier og fuldmagt til Sagsøger 2 og Sagsøger 1. Dette har været nødvendigt, således at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 kunne overtage ejerskab og ledelse af selskabet, uden at Sagsøger 2 og Sagsøger 1's navn blev registreret i selskabsregistret i Panama.

De ovenfor beskrevne faktiske forhold har været nødvendige for at opnå det med selskabet tiltænkte formål, netop at selska-bet skulle anses for et selvstændigt skattesubjekt med et sløret ledelsesorgan, således at Sagsøger 2 og Sagsøger 1's tilknytning til sel-skabet og midlerne indskudt heri skjules for omverdenen, her-under internationale informationsudvekslingsaftaler.

Klager oplyser, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 aldrig har ageret efter, at de skulle betragtes som selskabsejere med ledelse. Det er Skattesty-relsens opfattelse, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har ageret som selskabse-jere, idet de har truffet de ledelsesmæssige beslutninger. Der er eksempelvis truffet beslutning om:

Hvorvidt den tilførte kapital skal anvendes til investering i ejendom i udlandet eller værdipapirer

- Hvilken bank selskabet skal benytte
- Hvilke værdipapirer der skal investeres i eller hvem der skal foretage disse investeringer på selskabets vegne.
- Om selskabets finansielle aktivitet skal flyttes til en anden bank.
- Om selskabets finansielle aktivitet skal ophøre.
- Hvem der skal tildeles råderetten over kontoen og dens midler.

Det bemærkes yderligere, at der ikke lægges afgørende vægt på, at Person 3 har været indsat i selskaber efter hendes død. Afgørelsens …. om de indsatte bestyrelsesmedlemmer er blot med til at understrege, at de med de mange bestyrelsespo-ster ikke reelt har kunne træffe sådanne daglige ledelsesmæs-sige beslutninger.

Med hensyn til vedtægternes artikel 17 er denne indsat i vedtægterne, for ikke at forhindre selskabet Orba Global Inc's mulighed for at indgå aftaler med andre panamaselskaber, hvor

de samme bestyrelsesmedlemmer indgår som bestyrelse. Så-fremt artikel 17 ikke var en del af vedtægterne, ville det be-grænse Sagsøger 2 og Sagsøger 1's muligheder for at lede og anvende selskabet.

Idet Sagsøger 2 og Sagsøger 1 udgør direktionen i selskabet, og i kraft heraf har taget beslutninger om, hvorvidt og hvorledes handel med værdipapirer skulle foretages og om hvem, der skulle fore-tage sådanne investeringer på selskabets vegne (her, Lands-banki Luxembourg S.A. og DnB Luxembourg), finder Skattesty-relsen, at Orba Global Inc har ledelsens sæde i Danmark. Skat-testyrelsen henviser til afgørelsen af 29. juni 2018.

Mere subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens forhøjelse af Klagers indkomst for indkom-stårene 2006 – 2014 som følge af manglende grov uagtsomhed nedsættes til kr. 0.

(…)

Som det fremgår af Klagers bemærkninger, mener Klager, at Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har handlet i god tro, da der blev indsat en legitim ledelse i Panama, og ægtepar-ret i øvrigt har handlet efter rådgivning fra en rådgiver. Hertil må det bemærkes, at den rådgiver der henvises til, er en bank-rådgiver i en udenlandsk bank, og at den legitime ledelse klart bærer præg af at være indsat for at skjule identiteten af den re-elle ledelse, jf. i øvrigt bemærkningerne til den subsidiære på-stand. Der stilles ikke ved stiftelse af selskaber i Panama krav om, at ledelsen skal være hjemmehørende i Panama.
Det må endvidere kunne forventes, at ægteparret som skatte-mæssigt hjemmehørende i Danmark ved beslutningen om op-rettelsen af et selskab i udlandet søger sig rådført om de skatte-mæssige konsekvenser ved en dansk skatterådgiver eller ved Skattestyrelsen.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens vurdering, at selskabet Orba Global Inc. har handlet groft uagtsomt, og derfor er omfattet er omfattet af den ekstraordinære ansættel-sesfrist jf. Skatteforvaltningslovens § 27 stk. 1, nr. 5.

Endnu mere subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at an-erkende, at Skattestyrelsens forhøjelse af Klagers indkomstår 2008 nedsættes til kr. 70.199, for indkomståret 2009 nedsættes til

kr. 220.981, for indkomståret 2011 nedsættes til kr. -142.002 og for indkomståret 2012 nedsættes til kr. -296.565.

Klager er af den opfattelse, at der ikke kan være tale om et til-skud. Klager gennemgår muligheden for en kapitalforhøjelse, men argumenterer slutteligt, at der må være tale om lån. Det bemærkes, at de af rådgiver anførte skattepligtige beløb, ikke giver mening ud fra rådgivers bemærkeringer. Ligesom rådgi-ver har gjort gældende, at der for indkomståret 2008 skal ske en nedsættelse, hvor vi ikke har reguleret.

Skattestyrelsen bemærker, at udgangspunktet i dansk skatteret er, at en betaling fra en aktionær til hans selskab udgør et skat-tepligtigt tilskud for selskabet, medmindre det kan dokumente-res, at der er tale om betaling for en modydelse, betaling i for-bindelse med et låneforhold eller skattefri overkurs ved kapital-tilførsel.

Såfremt der var ydet et lån til selskabet fra ægteparret eller sket kapitalforhøjelse, ville der være tale om en kontrolleret transak-tion, der ville være omfattet af ligningslovens § 2. I relation til transaktioner omfattet af denne bestemmelse gælder en skærpet bevisbyrde, jf. eksempelvis SKM2018.481 HR og U.1990.448 HR.

Vedrørende kapitalforhøjelse bemærker Klager: ”*Skattestyrelsen har således ikke hjemmel til at vælge det værste alternativ, når Skat-testyrelsen laver forhøjelser tilbage i tid. Og det har Skattestyrelsen gjort her i en sag, hvor et simpelt formalia blot skulle have været over-holdt for, at kapitalforhøjelsen havde været skattefri efter selskabsskat-telovens § 13, stk. 1, nr. 1 i stedet for som Skattestyrelsen antager det, et skattepligtigt tilskud*.”

Af Panama Corporation Law 32 Article 36 fremgår følgende: *“Every corporation organized under this law shall keep at its office in the Republic, or at such other place or places as the articles of incorpo-ration or the by-laws may provide, a book to be known as the Stock Register, containing (except in the ~~case of shares issued to bearer~~) the ~~names a~~lphabetically arranged of all persons who are stockholders of the corporation, showing their places of domicile, the number of shares held by each one respectively, the date of acquisition thereof and the amount paid thereon or that they are fully paid and non-assessable.*

In the case of shares issued to bearer such Stock Register shall state the number of shares so issued, and the date of issue and that such shares are fully paid and non-assessable ." (Vores understregning)

Det er således et krav i Panamas selskabslovgivning, at selska-bet har et register over udstedte aktier. Skattestyrelsen har i for-bindelse med købet af visse dokumenter, modtaget en kopi af Orba Global Inc's share register (se nedenstående).

Det fremgår heraf, at der er udstedt 4 aktier. Aktierne er ud-stedt den 14. juli 2005. Orba Global Inc blev stiftet den 13. juli 2005 ... . Kontanterne indskydes i selskabet den 8. maj 2006, den 8. august 2006, den 16. november 2006 og den 28. december 2006. Der er således ingen datosammenhæng mellem udstedel-sen af de 4 aktier og kontantoverførelserne til selskabet i 2006. Skattestyrelsen lægger derfor til grund, at der ikke kan være tale om kapitalforhøjelse ved udstedelse af aktier til eventuel overkurs. Ligeledes er der ingen datosammenhæng mellem overførslerne af værdipapirer i perioden 2009-2013 og aktierne udstedt i 2006.

Vedrørende lån bemærker Klager: "*Der er således intet belæg for, at Skattestyrelsen kan anskue den overflytning af depotet fra parret til Klager som et tilskud, idet der vil være lige så meget, der taler for, at det er et lån. Der ligger således ikke nogen selskabsregistreringer eller andet, der kunne indikere, at der rent faktisk er sket en overdragelse af ejendomsretten. Der sker en kontomæssig overførelse, men der er ikke nogen steder anført, om dette er en overdragelse til eje*."

Ifølge Klager er det mere sandsynligt, at ægteparret har lånt pengene ud til selskabet, end foretaget en kapitalforhøjelse. Det er korrekt, at det er lovligt at udlåne et depot hvor gevin-sterne/afkastet beskattes hos modtager, mens långiver beholder selve ejendomsretten til depotet. Det følger af Den juridiske vej-ledning C.B.2.1.4.11 *Aktielån,* at et krav for, at dette anses som lån og ikke afståelse er, at låntager skal tilbagelevere samme mængde aktier i samme fondskode til långiver. Dertil er det ifølge de nævnte standardvilkår bl.a. en forudsætning for ikke at anse udlån af aktier for en afståelse, at lånet vedrører aktier optaget til handel på et reguleret marked samt at lånets løbetid aftales til en bestemt periode, dog højst 6 måneder. Der er føl-gende undtagelser til hovedreglen:

- Uanset at lånets løbetid ikke aftales til højst 6 måneder, betragtes aktierne under visse omstændigheder alligevel som udlånt, så længe låntager ikke har afstået aktierne. Se SKM2010.266.SR.
- Uanset at lånets løbetid ikke aftales til højst 6 måneder, betragtes aktierne alligevel som udlånt, hvor aftalen af både långiver og låntager kan opsiges med få dages varsel, hvis aftalen i øvrigt må karakteriseres som lån. Se SKM2011.667.SR og SKM2011.668.SKAT.
- I det omfang der foretages dækningskøb, anses det ikke for realisation i forhold til långiver, fordi erstatningsak-tierne træder i stedet for de oprindelige aktier. Derimod anses låntager for at have erhvervet aktier. Se TfS 1999, 408 LR.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at overførslerne af værdipa-pirerne til selskabet ikke kan betragtes som et udlån af depotet. Selskabet sælger alle værdipapirerne i perioden 2009-2014, hvil-ket har den betydning, at de ikke kan tilbagelevere samme mængde værdipapirer. Der foretages ikke dækningskøb (hvil-ket skal ske af det samme værdipapir), og der foreligger ligele-des ingen lånedokumentation som kan karakterisere aftalen som lån.

(…)

Jf. ovenstående har Skattestyrelsen argumenteret for, hvorfor der hverken er tale om kapitalforhøjelse eller udlån af depotet. Tilbagebetaling af det udlånte depot, vil desuden ikke kunne ske med likvidide midler, derimod med overførsel af de lånte værdipapirer.

(…)

Skattestyrelsen skal undlade at kommentere på hvorvidt der er tale om en fuldstændig urimelig forhøjelse. Skattestyrelsen har foretaget en skatteretlig vurdering af de økonomiske transaktio-ner, sammenholdt med det modtagne materiale. Der er ved hø-jesteretsdommen SKM.2004.106.HR taget stilling til, at der intet er til hinder for, at der kan ske trippelbeskatning.

Ved vurderingen af om de overførte værdier til selskaber skal anses for kapitalindskud, lån eller skattepligtig tilskud, er det underordnet, hvordan parret oprindeligt er kommet i besid-

delse af midlerne. Pengene skifter hænder fra et selvstændigt skattesubjekt til et andet og kan kun, som beskrevet i afgørel-sen, udgøre betaling for modydelse, låneforhold mellem par-terne, kapitaltilførsel fra hovedaktionær til selskabet eller til-skud til selskabet. Henset til at Klager ikke har kunnet doku-mentere, at der er tale om et lån eller kapitalforhøjelse, kan overførslerne alene udgøre skattepligtige tilskud for selskabet. (…)

Mest subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at afgørelsen af 29. juni 2018 hjem- vises til fornyet behandling ved Skattestyrelsen.

(…)
Skattestyrelsen har bemærket Klagers påstand, men vurderer ikke at Klager fremlægger andre argumenter end de allerede fremlagte i klagen, hvorfor Skattestyrelsen indstiller, at afgørel-sen af 29. juni 2018 fastholdes."

Repræsentantens supplerende indlæg af 25. april 2019
Efter repræsentantens opfattelse har Skattestyrelsen fremsat en række nye synspunkter og anbringender, som ikke er fremsat i afgø-relsen, og som selskabet derved ikke har haft mulighed for at tage stilling til.

Repræsentanten anfører således:

"De supplerende bemærkninger vil blive inddelt i følgende em-ner;

1. Betydning af ugyldighed i selskabets sag
2. Betydning af officialprincippet for sagens oplysning og af-gørelsens ugyldighed
3. Selvinkrimineringsforbuddets betydning for gyldigheden af skattestyrelsens afgørelse
4. Låneforholdet
5. Forskellen mellem reel ejer og selskabets ledelse for vur-deringen af skattepligt til Danmark
6. Hvad er ledelse og hvorfra sker denne ledelse
7. Formodning om, at "power of attorney" er forlænget
8. Grov uagtsomhed
9. Tilskud
10. Kontrollerede transaktioner
11. Trippelbeskatning

12. Principiel sag

BETYDNING AF UGYLDIGHED I SELSKABETS SAG:
Skattestyrelsen anfører i det supplerende indlæg, at de ikke er enige i, at sagerne mod Klagerne bliver ugyldig som følge af ugyldighed i selskabets sag.

Det synspunkt er svært at følge. Sagen mod Klagerne bygger på, at selskabet har modtaget et tilskud, hvorfor der er skat-tepligt for selskabet, og for Klagerne, idet tilbagebetalingen af det påståede tilskud er at betragte som et maskeret udbytte.

Hvis selskabets sag erklæres for ugyldig, ved ingen, hvad klas-sifikationen af indsættelserne i selskabet er, hvorfor der ikke overfor Klagerne kan gennemføres en beskatning som maskeret udbytte, idet det også i den situation lige så godt kunne være et lån eller en anden skattefritaget disposition.

Det kan ikke fastslås i tilfælde af, at selskabets sag bliver erklæ-ret ugyldig, hvorfor Klagernes sag tillige må betragtes som ugyldig.

Derudover afhænger det af, hvorfor selskabets sag eventuelt bliver erklæret ugyldig. Hvis det er på baggrund af sagsbe-handlingsfejl eller overtrædelse af EMRK, gør det samme sig di-rekte gældende i Klagernes sag, hvorfor der alene af den årsag indtræder ugyldighed i Klagerne sag.

(…)

BETYDNING AF OFFICIALPRINCIPPET FOR SAGENS OP-LYSNING OG AFGØRELSENS GYLDIGHED
Skattestyrelsen fastholder, at officialprincippet ikke er tilsidesat i sagsbehandlingen, som Skattestyrelsen har foretaget. Skat-testyrelsen begrunder dette med, at dokumenterne er lagt til grund for stiftelsen af selskabet i Panama, samt ved bankernes oprettelse af konti og depoter.

Det gøres gældende, at det ikke fremgår noget sted af doku-menterne, der er fremlagt for Klagerne, at disse dokumenter har været lagt til grund for registreringen af selskabet i Panama. Det ses af dokumenterne, at disse har været anvendt ved regi-streringen af selskabet, men ikke lagt til grund ved registrerin-

gen. Det er således endnu en udokumenteret påstand fra skat-testyrelsens side.

Det gøres tillige gældende, at Skattestyrelsen ikke noget sted har bevist eller sandsynliggjort, at disse dokumenter er ægte.

Allerede i klagen er skattestyrelsen opfordret til at underbygge ægtheden af dokumenterne, men denne opfordring er ikke ble-vet efterkommet.

Derfor opfordres Skattestyrelsen igen til at oplyse, hvorfra do-kumenterne er købt og hvordan Skattestyrelsen har fået verifi-ceret ægtheden af dokumenterne **[gentagelse af opfordring 1]**.

Der skal i den sammenhæng erindres om, at disse meget tvivls-omme dokumenter ultimativt kan blive anvendt i en straffesag, hvorfor det er afgørende, at alle parter er sikre på, at dokumen-terne er ægte.

Det er heller ikke godtgjort, at dokumenter viser den fulde sandhed og ikke blot er brudstykker, der giver et misvisende billede af sagens rette faktum.

Det er allerede gjort gældende i klagen, at Klagerne ikke har disponeret som ledelse i selskabet. Det har den lokale ledelse i Panama.

I den forbindelse gøres det gældende, at de fremlagte doku-menter ikke beviser eller sandsynliggør, at det er Klagerne der har været ledelse i selskabet, og at officialprincippet i den sam-menhæng ikke er i nærheden af at være opfyldt.

Det samme kan anføres i relation til selve dokumentationen. Der er tale om et læk af stjålne dokumenter, hvorfor Klagerne ikke er i besiddelse af andre dokumenter, og hvorfor det er Skattestyrelsen, via købet, der ligger inde med alle de doku-menter, der er til rådighed og som har forpligtelsen til at doku-mentere ægtheden af dem.

Derfor gøres det gældende, at Skattestyrelsen ikke har efterle-vet officialprincippet, da Skattestyrelsen bygger sagen på doku-menter, ingen kan vurdere ægtheden af, lige som Klagerne ikke kan dokumentere, at der er tale om en forkert angivelse af fak-tum, idet alle dokumenter er fjernet fra advokatkontoret i Pa-

nama, og derved skulle være i Skattestyrelsens besiddelse, hvis ellers Skattestyrelsen har fået alle dokumenter.

Dette kan betvivles. Og den tvivl skal komme Klagerne til gode, idet Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen ellers beskatter sæt-ter Klagerne på baggrund af et ufuldstændigt materiale, der i sig selv vil være i strid med EMRKs principper om "fair trail" .

Det gøres derudover gældende, at de dokumenter, der er frem-lagt, ikke på nogen måde kan anses for en overholdelse af offi-cialprincippet i relation til eksempelvis spørgsmålet om ledel-sens sæde, idet der ikke noget sted i de fremlagte dokumenter ses, at Klagerne har forestået nogen som helst ledelse i selska-bet.

SELVINKRIMINERINGSFORBUDDETS BETYDNING FOR GYLDIGHEDEN AF SKATTESTYRELSENS AFGØRELSE

Det er fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at Skattestyrelsen ikke har tilsidesat oplysningspligten i forbindelse med materialeind-kaldelsen overfor Klagerne.

Skattestyrelsen har overfor denne påstand gjort gældende, at retssikkerhedslovens § 10 ikke finder anvendelse på denne sag, idet materialeindkaldelsen ikke skete med henblik på pålæg-ning af straf. Derudover gøres det gældende, at der ikke forelå nogen konkret mistanke om et strafbart forhold på tidspunktet for materialeindkaldelsen.

Hertil må vi for det første fremsætte en opfordring til Skattesty-relsen **[opfordring 2]** til at fremlægge den præcise dato for, 1) hvornår Skattestyrelsen modtog de lækkede dokumenter, efter beslutningen om købet og 2) hvornår Skattestyrelsen præcist gik i gang med at undersøge Klagerne og selskabet i denne sammenhæng.

Det gøres gældende, at Skattestyrelsen har haft mistanke om et strafbart forhold på tidspunktet for materialeindkaldelsen. Kla-gerne har ikke bibragt den omhandlede "power of attorney" , som Skattestyrelsen gør gældende medfører, at selskabet er skattepligtig til Danmark.

Denne "power of attorney" må have været til stede, da Skat-testyrelsen modtog dokumenterne fra det købte læk.

Det er den eventuelle skattepligt til Danmark, der medfører manglende angivelse, hvorfor Skattestyrelsen vil have en kon-kret mistanke om et strafbart forhold på det tidspunkt, hvor yderligere materiale indkaldes, idet Skattestyrelsen allerede på dette tidspunkt havde den omhandlede ”power of attorney” , som Skattestyrelsen gør gældende, medfører skattepligt til Dan-mark.

Det gøres således gældende, at Skattestyrelsen allerede på dette tidspunkt for materialeindkaldelsen vidste, at Selskabet, hvis le-delse var i Danmark på grund af denne ”power of attorney” , ville blive betragtet som værende omfattet af globalindkomst-princippet, og således også, at der var grundlag for at mistænke selskabet for manglende angivelse af skatter, der i sig selv ville udløse et strafbart forhold.

Det gøres tillige gældende, at Skattestyrelsen ved at anføre, at Klagerne havde modtaget et udbytte fra selskabet, som ikke var selvangivet i Danmark – ligeledes havde mistanke om et straf-bart forhold, allerede på det tidspunkt, hvor der bliver lavet en materialeindkaldelse.

Derfor kan Skattestyrelsen ikke være uden mistanke om et strafbart forhold, da Skattestyrelsen indkalder yderligere mate-riale, sådan som sagen er skitseret fra Skattestyrelsens side.

Skattestyrelsen undskylder sig imidlertid med, at Klagerne ikke var forpligtet til at svare på skattestyrelsens henvendelse.

Dette viser imidlertid en helt igennem misforståelse af forbud-det og dets omfang.

Baggrunden for, at der skal vejledes er netop at oplyse Klagerne om konsekvenserne ved at udtale sig eller ikke at udtale sig el-ler ved at fremlægge dokumenter eller at undlade at fremlægge dokumenter.

Selvinkrimineringsforbuddet skal sikre, at Klagerne undlader eller vælger at efterkomme Skattestyrelsens ønske på et oplyst grundlag.

Hvorvidt der er pligt eller ikke for Klagerne til at efterkomme henvendelsen, er ikke en del af vurderingen for så vidt angår selvinkrimineringsforbuddet.

Pligten til at gøre opmærksom på muligheden for selvinkrimi-nering indtræder på objektivt grundlag for myndighederne på det tidspunkt, hvor der er en mistanke om et strafbart forhold. Det er ikke omkostningsfrit for en offentlig myndighed blot at se bort fra internationale forpligtelser, endda i et tilfælde, hvor myndigheden selv anerkender at have forbrudt sig mod disse.

Derudover gøres det af Skattestyrelsen gældende, at retssikker-hedsloven ikke finder anvendelse i den konkrete sag, idet mate-rialeindkaldelsen ikke skete med henblik på pålægning af straf.

Hertil skal det gøres gældende, at denne opfattelse fra Skat-testyrelsens side, ligeledes må bero på en fejlopfattelse eller fejl-fortolkning af retssikkerhedsloven. Skattestyrelsen må slet ikke indkalde materiale til brug for pålæggelse af straf. Det er alene politi og anklagemyndighed der må dette, jf. grundlovens § 3 og den tredeling, der ligger deri.

Skattestyrelsen må foretage materialeindkaldelse til brug for skatteligningen, og denne materialeindkaldelse er begrænset af retssikkerhedslovens forbud mod at få personer til at inkrimi-nere sig selv.

Det gøres gældende, at retssikkerhedslovens kompetencefelt ikke relaterer sig til sager om indkaldelse af materiale fra Skat-testyrelsens side til brug for pålæggelse af straf, idet dette for-hold i sig selv ligger uden for Skattestyrelsens kompetence.

Retssikkerhedsloven skal derimod sikre, at myndighederne, herunder Skattestyrelsen, oplyser borgeren om, at i tilfælde af at de giver oplysninger til myndighederne, vil disse oplysnin-ger efterfølgende kunne bruges i en strafferetlig kontekst, hvis det viser sig, at der er grundlag for en strafferetlig forfølgning.

Skattestyrelsen anfører endvidere at modtagelse af materiale, der indikerer et strafbart forhold, ikke er ensbetydende med, at der foreligger en så konkret mistanke, at der er grundlag for at rejse sigtelse.

Hertil gøres gældende, at denne udlægning er i direkte strid med ordlyden af retssikkerhedslovens § 10, som Skattestyrelsen selv har henvist til. Skattestyrelsen understreger passussen,

”konkret mistanke” og ”begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf” .

[Citat af bestemmelsens stk. 1]

Det fremgår tydeligt, at i tilfælde, hvor der er konkret mistanke om, at enkeltpersoner eller selskaber har begået en lovovertræ-delse, der kan medføre straf, er der ikke pligt til at meddele op-lysninger til myndighederne.

[Citat af bestemmelsens stk. 3]

Når der er mistanke om et strafbart forhold, skal dette med-deles til den mistænkte, hvorefter denne på et oplyst grundlag kan meddele samtykke til myndigheden om at indlevere mate-riale eller afvise at besvare myndighedens henvendelse.

Der står imidlertid intet i bestemmelsen om, som gjort gæl-dende af Skattestyrelsen, at oplysningspligten først indtræder, når der er så konkret en mistanke, at der er grundlag for at rejse sigtelse.

Dette er en misforstået opfattelse af begrebet mistanke om et strafbart forhold. Hvis der kan rejses sigtelse, er der begrundet mistanke, og det er noget helt andet end at have konkret mi-stanke om en lovovertrædelse, der kan medføre straf, som ord-lyden af retssikkerhedsloven fastslår det.

Udover denne fortolkning af retssikkerhedslovens oplysnings-pligt, gør Skattestyrelsen yderligere gældende i relation til sel-vinkrimineringsforbuddets rækkevidde, at byretten i *SKM 2017.559* har accepteret myndighedernes materialeindkaldelse, idet denne materialeindkaldelse ikke er udtryk for pålæggelse af straf.

Når afgørelsen nærlæses, giver resultatet god mening, men vi-ser sig også ikke at være anvendelig i denne sag. Det skyldes det ret åbenlyse forhold, at nulstilling af A-skat og AM-bidrag for den person, der får sin A- skat og AM-bidrag nulstillet, alene er et spørgsmål om hæftelse, og ikke under nogen om-stændigheder er strafbelagt.

Derfor kommer byretten også, lige som skatteankestyrelsen, frem til, at selvinkrimineringsforbuddet ikke finder anvendelse

i den pågældende sag, idet der ikke kan blive tale om straf, da bestemmelserne om nulstilling af A-skat og AM-bidrag ikke kan medføre straf.

Når afgørelsen læses, ses det også tydeligt af Skatteankestyrel-sens afgørelse, som Byretten tiltræder, at det vil forholde sig an-derledes, hvis materialeindkaldelsen kan anvendes til at på-lægge straf.

Dette fremsætter Skatteankestyrelsen således:

"*Afgørelserne, som A påberåber sig, vedrører således strafferetlige sanktioner (bl.a. Saunders v. UK om aktiemanipulation og Serves v. Frankrig om dødsfald), og ikke "almindelige" skattesager, hvor myndigheder – efter lovens bestemmelser – pålægger borger/virksomhederne at betale en skat eller forhøje en allerede pålagt skat.*

I J.B. v. Schweiz, som omhandlede borgerens manglende indberetning af indkomst til skattevæsenet, fandt domstolen, at artikel 6 var overtrådt. I den pågældende sag lagde domstolen vægt på, at myndighederne af adskillige omgange havde fastholdt, at Klageren ikke havde angivet sin indkomst og at sådanne oplysninger kunne blive brugt imod ham i sin sag om skatteunddragelse. Den pågældende sag havde således som i de øvrige påberåbte sager også et strafferetligt moment, hvor den pågældende kan blive idømt en straf, fx fængsel. "

Og det fremgår netop også af praksis fra EMRK, jf. det citerede fra byrettens afgørelse.

Det gøres derfor gældende som det første i relation til *SKM 2017.559 BR*, at dommen tager stilling til en problemstilling, hvor der aldrig vil kunne blive tale om straf, idet reglerne om nulstilling af A-skat og AM-bidrag ikke er strafbelagte.

Alene af den grund er byrettens afgørelse *i SKM 2017.559 BR* ikke sammenlignelig med denne sag, hvorfor den slet ikke kan anvendes som præjudicerende for spørgsmålet om selvinkrimi-neringsforbuddets rækkevidde ved indhentelse af oplysninger, der efterfølgende kan anvendes direkte i en straffesag.

Derudover gøres det gældende, at det indsamlede materiale i denne sag vil kunne anvendes direkte i en strafferetlig kontekst. Det skal i den sammenhæng tillige gøres gældende, at der ikke er begået noget strafbart i denne sag, men ud fra den præmis

Skattestyrelsen har lagt til grund, vil de indsamlede dokumen-ter alle være en kernedel af en eventuel strafferetlig forfølgning af Klagerne og selskabet.

Det gøres således gældende, at der er tale om to forskellige sa-ger, når der ses på *SKM 2017.559 BR* og denne sag, hvilket bety-der at sagen ikke finder anvendelse til at fastslå, at Skattestyrel-sen ikke havde en oplysningspligt.

Derudover gøres det gældende, at Skattestyrelsen har misfor-stået betydningen af retssikkerhedslovens § 10 og EMRK´s arti-kel 6.

Skattestyrelsen har gjort gældende, at der ikke er nogen tvang for Klagerne til, overfor skattemyndighederne, at fremlægge dokumentation, idet "*manglende efterlevelse af en materialeindkal-delse vil blot medføre, at skatteforvaltningen må fortsætte behandlin-gen på det foreliggende grundlag*."

Det er ikke konsekvenserne af en manglende materialeindkal-delse, som retssikkerhedslovens § 10 og EMRK´s artikel 6 regu-lerer. Det er heller ikke oplysning af konsekvensen af den manglende efterlevelse, der reguleres af denne bestemmelse.

Som det fremgår af bestemmelsen, skal myndighederne *" ... vej-lede den mistænkte om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den for-modede overtrædelse.* "

Det er således ikke et spørgsmål om, hvad konsekvensen af ikke at meddele oplysninger til myndighederne, bestemmelsen skal sikre. Det er derimod en beskyttelse af den skatteyder, hvor der er en konkret mistanke om en lovovertrædelse, der kan medføre straf.

Det er også dette der direkte fremkommer af EMRK. Selvinkri-mineringsforbuddet udspringer, som allerede nævnt, af EMRKs uskyldsformodningen. I henhold til EMRK er menneskerettig-hedsdomstolens dom af 17. december 1996 af afgørende betyd-ning, og det er denne dom, der gentagne gange bliver vist til-bage til.

Sagen drejede sig om den britiske direktør Saunders, der var di-rektør i bryggeriet Guinness. Saunders var mistænkt for at have

deltaget i kursmanipulation med Guinness-aktier i forbindelse med Guinness overtagelse af en anden virksomhed.

Saunders blev af de nationale kartelmyndigheder afkrævet de-taljeret forklaring om sagen. Saunders blev senere idømt 2,5 års fængsel, men selve det forhold, at de nationale kartelmyndighe-der havde afkrævet en fyldestgørende forklaring af Saunders, blev senere indbragt for EMD.

EMD bemærkede i dommen, at der skal findes en balance mel-lem forklaringsforpligtelser og selvinkrimineringsforbuddet i EMRK.

Spørgsmålet om selvinkriminering, særligt efter Saunders-sa-gen, har således haft den betydning, at der er blevet opstillet en klassificering af, hvornår der kan kræves afhøring/forkla-ring, af eksempelvis bestyrelses- og direktionsmedlemmer i forbin-delse med disses forklaringer i relation til skifterettens behand-ling af konkursboer, lige som i en række andre forhold, hvor der er en forklaringspligt i henhold til særlovgivningen.

I litteraturen, jf. eksempelvis Erik Werlauff i XXXX og Jens Elo Rytter i XXXX, med baggrund af Højesterets praksis, er der op-stillet en afvejningsmodel, hvorefter det skal vurderes om der 1) er der rejst sigtelse, skal afhøring undlades, 2) er der ikke rejst sigtelse, men kan det ses, at dette kunne blive aktuelt, må afhø-ring undlades, og der må eventuelt indgives anmeldelse og 3) angår sigtelsen kun en begrænset disposition, må der foretages en konkret vurdering for hvert enkelt spørgsmål.

I relation til skattesager har det betydet, at i tilfælde hvor en forvaltningsmyndighed har begrundet mistanke om noget strafbart, skal forvaltningsmyndigheden undlade at anvende de tillagte beføjelser til at kræve dokumenter og forklaringer.

Kræver forvaltningsmyndigheden alligevel dette mod denne grundsætning, må dokumenterne ikke bruges under en senere straffesag, og selve den forvaltningsretlige afgørelse anses for ugyldig som følge af væsentlige sagsbehandlingsfejl.

På skatteområdet kan der dog, i forhold til ovenstående, stilles spørgsmålstegn ved, om dette skal gælde fuldt ud. Skatteo-pkrævningen er afhængig af, at der bliver indleveret og selvan-givet på baggrund af en række dokumenter.

Det er gjort gældende, at der må sondres mellem de oplysnin-ger, der er indhentet fordi de er nødvendige for den alminde-lige ligning, og de oplysninger der indhentes med det formål at foretage en strafforfølgning.

Spørgsmålet er, om denne sondring kan anvendes på skatteom-rådet. Skattestyrelsen må slet ikke foretage nogen efterforsk-ning af strafbare forhold. Det burde derfor være utænkeligt, at Skattestyrelsen alligevel indhentede oplysninger til brug for strafforfølgning.

Det betyder også, at der kan stilles et meget kritisk syn på præ-misserne, i de efterfølgende sager på skatteområdet fra den Eu-ropæiske menneskerettighedsdomstol, hvor hensynet til, at der skal gennemføres en effektiv skatteopkrævning, skulle være medvirkende til, at der hersker større grad af frihed for skatte-myndighederne, end andre myndigheder, eksempelvis konkur-rencemyndighederne, som var tilfældet i Saunders sagen.

En opfattelse af, at Skattestyrelsen skulle være en speciel myn-dighed, der alene sikrer, at den korrekte ligning foretages, er et meget fejlfortolket syn på Skattestyrelsen.
Skattestyrelsen foretager en stadig stigende antal anmeldelser af skatteydere, og dette sker netop på baggrund af den indhen-tede mængde materiale, der indsamles gennem disse kontroller, hvor skattestyrelsen allerede antages at være i gang med en ef-terforskning, selvom Skattestyrelsen er af den opfattelse, at det er en ligning, de er i gang med at foretage.

Det er simpelt på skatteområdet at konstatere, om der er tale om et muligt strafbart forhold.

Konstateres det, at der er fakturaer mv., der ikke synes at være angivet, enten for moms, skat eller andre afgifter, er der alle-rede konkret mistanke om et strafbart forhold, idet det er mang-lende angivelse, der er strafbar og ikke manglende betaling. Det samme, hvis en avance er konstateret, men ikke ses selvangivet.

Det virker derfor ikke i overensstemmelse med principperne om selvinkriminering, at skatteyderen skal give Skattestyrelsen mulighed for at fortsætte kontrollen, når Skattestyrelsen alle-rede på tidspunkt har konstateret mistanken om det strafbare forhold, uden at skatteyderen gør det på et oplyst grundlag – i

overensstemmelse med oplysningspligten i retssikkerhedslo-vens § 10, stk. 3.

Når det således anføres, at "*På en række områder kan samfundets love imidlertid ikke fungere, hvis der ikke indgives relevante oplysnin-ger fra borgeren. Dette gælder fx skattesystemet, som er stærkt afhæn-gig af, at skatteyderne selvangiver indkomst mv. Det er derfor vigtigt, at der i relation til uskyldsformodningen i EMRK sondres mellem de oplysninger, som er nødvendige til den almindelige skatteansættelse, og oplysninger, som indhentes med henblik på straffeforfølgning*."

Netop skatteoplysninger vil i mange tilfælde være indhentet til både den almindelige skatteligning og til straffeforfølgning, idet oplysningerne i første omgang anvendes til at foretage en skatteansættelse, og derefter at anmelde skatteyderen for und-dragelse af den skat, som skatteansættelsen af de indhentede oplysninger medførte.

Derfor synes denne sondring heller ikke at kunne anvendes, særligt ikke henset til Saunders-sagen.

Hvis Skattestyrelsen fortsat skal have adgang til at foretage en given kontrol, må det gøre sig gældende, som anført "*Meget muligt må man formulere konsekvenserne af selvinkrimineringsfor-buddet således, at hvis en forvaltningsmyndighed har begrundet mi-stanke om noget strafbart, skal den undlade at anvende sine beføjelser til at kræve dokumenter og forklaringer, og hvis den i strid med denne grundsætning alligevel kræver og modtager dem, må de normalt ikke bruges under en straffesag."*

Derfor kan det anføres, at Den Europæiske menneskerettig-hedsdomstol ikke iagttager denne særlige problemstilling, at indhentelse af oplysninger til brug for skatteligningen, i rigtig mange tilfælde, kan sidestilles med indhentelse af oplysninger direkte til brug for en straffeforfølgning, når Den Europæiske menneskerettighedsdomstol eksempelvis i J.B. mod Schweiz anfører, at Brian Roger Allen blev bedt om at udlevere en for-mue og aktivoversigt til skattemyndighederne.

Allen blev tiltalt og dømt for at have givet urigtige oplysninger om sine aktiver og passiver. Den usande erklæring herom var i sig selv strafbar.

Brian Roger Allen blev ikke tiltalt for at have undladt at give oplysninger, der kunne inkriminere ham i en verserende eller påtænkt sag. Det forhold, at Brian Roger Allen havde afgivet de urigtige oplysninger, ansås i sig selv for at være strafbart, hvor-for skattemyndighederne alene brugte oversigten til skattelig-ningen.

Men denne situation kan ikke tages til indtægt for, at skatte-myndighedernes ligningsopgave således totalt tilsidesætter principperne fra Saunders-sagen. Snarere det modsatte.

I Brian Roger Allen-sagen var der netop ikke tale om, at der til brug for strafforfølgningen blev anvendt de dokumenter, som skattemyndighederne indhentede. Det Brian Roger Allen blev dømt for, var at have afgivet urigtige oplysninger.

Derfor kunne principper fra EMRK, også på skatteområdet være, at de oplysninger, der indhentes i strid med EMRK, ikke må anvendes til strafforfølgning, men må anvendes til den "særlige" opgave som skatteopkrævningen er.

I de fleste skattestraffesager bliver skatteyderen ikke dømt alene for at have afgivet urigtige oplysninger, eller slet ikke at have afgivet oplysninger. I disse sager bliver skatteyderne straf-fet for den manglende angivelse af et bestemt beløb, der opgø-res af skattemyndighederne på baggrund af de oplysninger skattestyrelsen indhenter gennem kontrollen.

I det danske system er det ligeledes sådan, at selve sanktione-ringen afhænger af, hvor stor en ansættelse Skattestyrelsen fore-tager, efter skattestyrelsen har foretaget kontrol af skatteyderen, og efterfølgende anmelder denne for den manglende angivne indkomst mv.

Skattestyrelsens ansættelse er afgørende for, om straffesagen kan klares administrativt, om den skal for domstolene efter sær-lovsbestemmelserne med en strafferamme på indtil 18 måne-der, eller om den skal for domstolene i henhold til straffelovens § 289, med en strafferamme op til 8 år.

Derudover fører anklagemyndigheden direkte sagen på bag-grund af det arbejde Skattestyrelsen har lavet. Skattestyrelsen er således anklagemyndighedens forlængede arm i sådanne sa-ger, hvorfor anklagemyndighedens arbejde med at opgøre det

strafbare forhold, direkte er en udløber af den ansættelse, som Skattestyrelsen har foretaget, der igen direkte er en udløber af den kontrol Skattestyrelsen har foretaget.

Det er derfor yderst betænkeligt for borgerens retssikkerhed, den måde som EMRK fortolkes på i Danmark og det skal i den sammenhæng anføres, at Den Europæiske Menneskerettigheds-domstol ikke har taget stilling til danske forhold på dette om-råde.

Det gøres derfor gældende, at der er tale om en ugyldig afgø-relse, idet materialeindkaldelsen har medført, at Skattestyrelsen har tilsidesat selvinkrimineringsforbuddet i både retssikker-hedsloven og EMRK. Det er en væsentlig sagsbehandlingsfejl, og medfører ugyldighed i relation til Skattestyrelsens afgørelse overfor Klagerne og selskabet.

Samlet set synes både EMRK og retssikkerhedsloven at stille krav om, at skattemyndighederne, når der er konkret mistanke om et strafbart forhold, skal oplyse skatteyderen om, at der øn-skes indhentet oplysninger til brug for skatteligningen, men at disse oplysninger potentielt kan anses for inkriminerende for skatteyderen, hvis skatteyderen vælger af give skattemyndighe-derne oplysningerne. Konsekvensen af, at skattemyndighederne ikke oplyser om for-holdet, når der er mistanke om noget strafbart er, at afgørelsen anses for ugyldig, og at det materiale der er indhentet, ikke se-nere kan anvendes i en strafferetlig kontekst.

Det gøres derfor gældende, at der ikke kan ske genoptagelse ef-ter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, når skattemyndig-hederne ikke har overholdt forpligtelserne i henhold til retssik-kerhedsloven og EMRK, idet denne bestemmelses adgang til ekstraordinær genoptagelse alene retter sig mod strafbare for-hold, og da oplysningerne i henhold til EMRK ikke kan bruges i en strafferetlig kontekst, hvis ikke der er oplyst om det mulige strafbare forhold, kan oplysningerne heller ikke anvendes til at foretage ekstraordinær genoptagelse af et forhold, der knytter sig op på det strafbare forhold.

Beskyttelsen i bestemmelsen skal sikre, at den skatteyder, der bliver bedt om at fremskaffe dokumentationen til skattemyn-dighederne, leverer oplysningerne på et oplyst grundlag om, hvad oplysningerne kan blive brugt til.

Det gøres således gældende, at Skattestyrelsen, ved ikke at op-lyse Klagerne om de mulige strafferetlige konsekvenser ved at indlevere materiale til Skattestyrelsen, har overtrådt oplys-ningsforpligtelsen i retssikkerhedslovens § 10 og forpligtelserne i EMRK´s artikel 6 med den konsekvens, at der er tale om en ugyldig afgørelse.

Det gøres derfor gældende, at det har ugyldighedsvirkning, idet en overtrædelse af oplysningsforpligtelsen i retssikkerheds-lovens § 10 og EMRK´s artikel 6 er en væsentlig sagsbehand-lingsfejl der medfører ugyldighed.

LÅNEFORHOLDET

Skattestyrelsen anfører …, at det er korrekt, at der må lånes ak-tier ud til et selskab. Dette betegnet som aktielån.

Skattestyrelsen anfører imidlertid, at det er et krav for, at dette anses som et lån, og ikke som en afståelse er, at låntager skal til-bagelevere samme mængde aktier i samme fondskode til lângi-ver. Derudover fremhæver Skattestyrelsen en række andre for-hold, der skal være opfyldt for, at der kan være tale om et låne-forhold og ikke en afståelse.

Dermed anerkender Skatteankestyrelsen også, at det er mindst lige så sandsynligt, at Klagernes hensigt var at udlåne depotet til selskabet, som det var at give et tilskud til selskabet.

Så kan det godt være, at Klagerne ikke opfyldte betingelserne for, at der kunne være tale om et aktielån på tidspunktet, men hvad er konsekvensen af det?

Hvis vi antager, at Klagerne, som Klagerne hele tiden har an-ført, har udlånt depotet, antages det nu, at Klagerne ikke op-fyldte betingelserne for dette i 2008. Det vil sige, at Klagerne re-aliserede en potentiel avance i 2008, da depotet blev overført til selskabet.

Skattestyrelsen har imidlertid ikke anført, at dette skulle gøre sig gældende, idet Skattestyrelsen har haft et ensidigt fokus på, at der var tale om et tilskud.
Nu anerkendes det dog, at der kunne være tale om et udlån, hvor betingelserne herfor dog ikke var opfyldt i 2008, hvis det ikke skulle betragtes som en afståelse for Klagerne.

Det betyder imidlertid ikke, som det fremgår af det beskrevne af Skattestyrelsen …, at der skal ske omkvalificering til et til-skud. Det betyder derimod, at udlåner antages at have solgt ak-tierne, og dermed realiseret en avance, og ikke givet et tilskud, som Klagerne hele tiden har anført.

Residualen til manglende efterlevelse er altså ikke, som Skat-testyrelsen anfører, en omkvalificering af et lån til et tilskud. Residualen er afståelsesbeskatning på tidspunktet, hvor lånet bliver givet, hvis ikke betingelserne er opfyldt.

Derfor kan der heller ikke være tale om et tilskud i denne sag. Der ligger ikke et eneste dokument, der beviser dette. Der lig-ger heller ikke noget lånedokument, men det er heller ikke no-get krav. Og Klagerne har igennem hele forløbet anført, at der alene var tale om et udlån.

Hvis der ses på de midler, der bliver trukket ud af selskabet, og fastholder, at Klagerne i 2008 ikke opfyldte betingelserne for at låne aktierne ud, hvorfor Klagerne anses for at have afstået ak-tierne i depotet til selskabet i Panama, vil de efterfølgende ud-træk af midler i selskabet tillige ikke kunne beskattes som ma-skeret udlodning, idet de vil være betaling for købet af aktierne.

Der gennemføres ikke nogen konkret betaling på overførelses-tidspunktet, hvorfor Klagerne har en helt almindelig fordring på selskabet – et låneforhold med selskabet.

Om der er tale om tilbagebetaling af en hovedstol eller betaling for køb af aktier, medfører dette under ingen omstændigheder skat hos Klagerne. Denne potentielle skat er udløst i 2008, som en avance ved salg af aktierne til selskabet, hvis der endeligt skal snakkes om en afståelse. De efterfølgende udbetalinger er selskabets betaling for købet af aktierne.

Det er bare ikke sådan Skattestyrelsen har skåret sagen til. Skat-testyrelsen har, selvom Klagerne har forsøgt at forklare Skat-testyrelsen, at det godt kan være, der er en mindre del af mid-lerne, der skal beskattes i Danmark fastholdt, at der var tale om maskeret udbytte af det hele.

Det fremgår klart, at der ikke er nogen som helst dokumenta-tion for, at Klagerne ville give depotet som et tilskud.

Og der er ikke nogen hjemmel til at omkvalificere udlånet af de-potet til et tilskud, blot fordi betingelserne ikke overholdes. Her vil der alene være tale om en avancebeskatning på tidspunktet, jf. i det hele det Skattestyrelsen selv har anført, hvor der sker en overflytning af depotet fra Klagerne til selskabet.

Men det har Skattestyrelsen ikke anført i afgørelsen truffet overfor Klagerne, hvorfor Skattestyrelsen alene kan gennemføre en sådan forhøjelse, hvis de træffer en ny afgørelse om dette forhold mod Klagerne i 2008.

FORSKELLEN MELLEM REEL EJER OG SELSKABETS LE-DELSE FOR VURDERINGEN AF SKATTEPLIGT TIL DAN-MARK

Det gøres gældende, at skatteankestyrelsen har opnået en fejl-agtig begrebsforståelse af reelle ejere og ledelsen i et selskab.

Definitionen af reelle ejere fremgår af selskabslovens § 5, stk. 1, nr. 26. Reel ejer er i henhold til definitionen:

”*En fysisk person, der i sidste ende direkte eller indirekte ejer eller kontrollerer en tilstrækkelig del af ejerandelene eller stemmerettighe-derne, eller som udøver kontrol ved hjælp af andre midler, bortset fra ejere af selskaber, hvis ejerandele handles på et reguleret marked eller et tilsvarende marked, som er undergivet oplysningspligt i overens-stemmelse med EU-retten eller tilsvarende internationale standarder.* ”

Der fremgår intet om, at det at være reelle ejere, er det samme som at udgøre ledelse.

Ledelsen skal aktivt tage beslutninger på selskabets vegne. Re-elle ejere er alene en registreringsforpligtelse til de offentlige re-gistre, der ikke i sig medfører, at de reelle ejere udgør ledelsen.

Ledelsen i et selskab opstår, når der træffes driftsmæssige be-slutninger på selskabets vegne, jf. i det hele neden for.

HVAD ER LEDELSE OG HVORFRA SKER DENNE LEDELSE

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at selskabets registrerede le-delse alene handler efter instruks fra fuldmagtshaver. Derfor er Skattestyrelsen af den opfattelse, at den reelle ledelse er i Dan-mark, idet fuldmagtshaverne er bosiddende her i landet.

Dette er imidlertid i strid med al praksis på området, og i øvrigt også i strid med den litteratur, der ligger på området.

Vurderingen af ledelsens sæde fungerer i tre niveauer.

Først undersøges det, om der er indsat en ledelse på direktions-niveau. Er der ikke det og først, hvis der ikke er dette, ses der på, om der er indsat en bestyrelse, og hvor den bestyrelse træf-fer sine beslutninger.

Er der ikke nogen bestyrelse, kan der ses på hovedaktionæren. Vurderingen af ledelsens sæde for denne er stedet, hvor denne er hjemmehørende.

Fuldmagt til at træffe visse beslutninger har ingen betydning for hjemstedsfastlæggelsen, hverken i hen- hold til dobbeltbe-skatningsaftalerne (international skatteret) eller i henhold til dansk praksis på området (dansk international skatteret).

Som det allerede er gjort gældende i klagen, fulgte Danmark i mange år på det selskabsskatteretlige område et registrerings-kriterium, ligesom vi fortsat gør på selskabsrettens område. Dette indebar, at Danmark for så vidt angår de former for juri-diske personer, der registreres i Erhvervsstyrelsen for at komme gyldigt til eksistens, lagde vægt på, om disse juridiske personer er dansk oprettet og registreret eller ej. Dette gjaldt så-ledes for aktieselskaber, anpartsselskaber og erhvervsdrivende fonde.

Med virkning som hovedregel fra 1996 indførte Danmark et skatteretligt hovedsædekriterium som supplement til - ikke til afløsning af - registreringskriteriet.

Der blev som SEL § 1, stk. 6 indsat en bestemmelse, hvorefter selskaber mv. anses for hjemmehørende i Danmark, hvis ledel-sen har sit sæde her i landet, jf. *René Lykke Wethelund i TfS 2004, 229*.

Dette registreringskriterium gælder, uanset hvor selskabet eventuelt er indregistreret. Det er herved begrebet i art. 4(3) i OECD's MDBO, der er afgørende, dvs. stedet, hvor den virke-lige ledelse er -*the place of the effective management*.

Fuld dansk skattepligt indtræder således, når ledelsens sæde flyttes her til landet, for selskaber der er registreret i udlandet, jf. *selskabers til- og fraflytning Niels Winther-Sørensen i Festskrift til Aage Michelsen (2000) s. 307 ff*.

Ledelsens sæde er ikke nødvendigvis identisk med eksempelvis en direktørs bopæl, men derimod med det sted, hvorfra direk-tionen udøver sit virke.

Dette fremgår eksempelvis *af TfS 2014.857 SR*, hvor en norsk koncern med datterselskaber i andre lande ønskede at flytte le-delsens sæde for så vidt angår de tyske datterselskaber til Dan-mark. Direktøren ville bo i Luxembourg, men foretage ledelses-handlingerne fra Danmark, og dette ville blive dokumenteret gennem flybilletter, mødereferater mv. Det anerkendtes, at de tyske datterselskaber herefter var omfattet af dansk beskatning. Der var altså dokumentation for de ledelsesmæssige handlinger og stedet for deres udførelse.

Lovmotiverne fremhæver, at der først og fremmest bliver lagt vægt på beslutninger, som har med den daglige ledelse af sel-skabet at gøre, således at et selskab, hvis direktion har hoved-sæde her i landet, ofte vil blive anset for hjemmehørende i Dan-mark. Dog fremgår det, at hvis det reelt er bestyrelsen - eksem-pelvis bestyrelsesformanden - der forestår ledelsen af selskabet, er det bestyrelsens sæde, der skal lægges vægt på.

Derimod er generalforsamlingen ikke afgørende, og en (ho-ved)aktionærs bopæl er derfor ikke i sig selv afgørende.

Den helt centrale domstolsafgørelse, som vi allerede har nævnt i klagen, om det skatteretlige hovedsædekriterium er *TfS 1998.607 H*, *California Kleindienst*. Et tysk datterselskab af et dansk selskab foretog kapitaludvidelse med 2,5 mio. kr. og mente ikke at skulle betale dansk kapitaltilførselsafgift efter de dagælden- de danske regler.

Højesteret bemærkede, at kapitaltilførselsafgift efter § 2 i den nu ophævede lov om kapitaltilførselsafgift kun kan kræves her i landet, hvis "selskabets egentlige ledelse" har sit sæde her. Det citerede udtryk - som er i overensstemmelse med art. 4(3) i OECD's MDBO - må forstås således, at hovedvægten skal læg-ges på, hvor selskabets daglige ledelse varetages. Da der ikke var grundlag for at antage, at selskabets daglige ledelse ikke

havde været varetaget af direktionen, tiltrådte Højesteret, at sel-skabets egentlige ledelse havde sæde i Danmark.

Også i relation til eksempelvis udenlandske holdingselskaber, der reelt ledes her fra landet, får hovedsædekriteriet betydning, jf. *TfS 2000.196 LR* om en omstrukturering, hvorved en række udenlandske koncernselskaber ville blive ejet af et hollandsk holdingselskab, der ledes fra Danmark. Dette ville blive un-derkastet fuld dansk skattepligt, idet der herved blev lagt vægt på, at hovedparten af det hollandske selskabs bestyrelsesmed-lemmer boede i Danmark, og at alle betydende ledelsesmæssige beslutninger blev truffet i Danmark.

Tilsvarende *TfS 2000.197 LR* om et britisk holdingselskab. Sags-fremstillingen giver indtryk af, at man ved strukturændringen i koncernen valgte Holland som det vedtægtsmæssige hjemsted for holdingselskabet pga. de mere fleksible hollandske selskabs-regler.

Det fremgår således tydeligt af de citerede afgørelser, at det er stedet for ledelsen, der er afgørende.

I denne sag er ledelsen i Panama, lovligt stiftet, og afholder be-styrelses- og direktionsmøder der, hvilket er dokumenteret i af-gørelsen ved referater deraf.

Det er korrekt, at der er udstedt en "power of attorney" til Kla-gerne, men der ligger ikke et eneste dokument der viser, at Kla-gerne har anvendt denne fuldmagt i perioden hvor den var gældende. Hertil skal bemærkes, at den udstedte "power of at-torney" udløber i juli 2008, og der ligger ikke et eneste doku-ment der viser, at der er udstedt en ny.

Derudover fremgår det af fuldmagten, at den ikke fratager sel-skabets ledelse de ledelsesmæssige beslutninger. Fuldmagten giver alene fuldmagtshaveren ret til at træffe en række beslut-ninger, men denne ret kan ikke udvide ledelsesbegrebet. Og da der ikke er nogen konkret dokumentation der viser, at parret har benyttet sig af muligheden for at træffe de ledelsesmæssige beslutninger i selskabet, ligger ledelsen fortsat hos den indsatte direktion og bestyrelse i Panama.

Det fremgår også, at der har været afholdt bestyrelsesmøder og lavet referater heraf i Panama, hvorfor alle dokumenter viser, at de ledelsesmæssige beslutninger foretages direkte fra Panama.

I henhold til beslutninger om investering af midler på selska-bets konto, er der med *SKM 2018.469 SR* taget stilling til, at dette forhold i sig selv vil medføre hjemsted i Danmark, hvis en kapitalforvalter er hjemmehørende her.

Oprettelse af konto, og instruks om investering er således ikke ledelsesmæssige beslutninger, der får selskabers hjemsted til at flytte til Danmark. Og der er slet ikke tale om samme omfang i denne sag, som i *SKM 2018.469 SR*.

Det Skattestyrelsen således i denne sag forsøger er at udvide betydningen af fuldmagter, og inddrage disse som en del af OECD-begrebet ledelsens sæde. Det er der ikke hjemmel til, hverken i praksis fra danske domstole eller andre landes dom-stole, der har taget stilling til modeloverenskomstens artikel 4 og det deri indeholdte hjemstedsbegreb.

Det er således en ulovhjemlet udvidelse af forståelsen af ledel-sens sæde, der vil udvide beskatningsbasen set fra et dansk per-spektiv.

Ud over de rent skatteretlige forhold vedrørende ledelsens sæde set med et dansk perspektiv, skal rent dansk civilret på området også iagttages.

Selskabslovens § 135 og lov om erhvervsdrivende fondes § 68 bygger begge på, at der skal være klarhed over, hvem der kan tegne selskabet eller fonden.

Derfor skal der registreres en ledelse, som ifølge vedtægterne kan tegne selskabet. Det bemærkes endvidere, at følgende frem-går af forarbejderne til lov om erhvervsdrivende fondes § 68:

”*Endvidere skal opmærksomheden henledes på, at en administrator ikke kan tillægges tegnings- eller repræsentationsret for fonden, da vedkommende er ekstern i forhold til ledelsen og alene har en aftale med bestyrelsen om varetagelse af konkrete driftsopgaver for bestyrel-sen.”*

Udgangspunktet er derfor, at selskaber og fonde alene kan teg-nes i henhold til deres tegningsregel.

Der kan dog meddeles prokura for så vidt angår fonde og sel-skaber, jf. hhv. lov om erhvervsdrivende fonde § 68. stk. 4 og selskabsloven § 135, stk. 5. Det fremgår af forarbejderne til begge bestemmelser, at en prokura er en særlig stillingsfuld-magt, der ikke er omfattet af fondens repræsentations- og teg-ningsregel. En prokura er derfor knyttet op til en særlig stilling i selskabet/fonden.

Derudover har Vestre Landsret i 1984 og 1985 haft mulighed for at vurdere, om stillingsfuldmagter kan anvendes.

Afgørelsen i *U 1984.852* er i den sammenhæng særlig, da den vedrører et såkaldt skuffeselskab.

Person 14 var eneste bestyrelsesmedlem i selskabet og havde givet fuldmagt til en anden person. Denne person købte inden landsretssagen samtlige kapitalandele i sel-skabet af netop Person 14.

Person 14 havde i realiteten overdraget et selskab til en person, som efterfølgende (formentlig) skulle udgøre ledelsen i selv samme selskab. Det må antages, at dette er baggrunden for, at Landsretten tillod den pågældende fuldmagt, hvorefter køberen var berettiget til at tegne selskabet i alle forhold.

Afgørelsen er blevet kritiseret af Jan Schans Christensen i Sel-skabsloven med kommentarer, side 403-404.

Dette stemmer tilsvarende overens med, at samme landsret i *U 1985.661*, altså en efterfølgende afgørelse, kom frem til følgende afgørelse:

" Selv om det må antages, at tegningsreglerne i anpartsselskabsloven suppleres af reglerne om fuldmagt, jfr. herved bl.a. anpartsselskabslo-vens § 36, stk. 3, om prokura, findes det udelukket som stridende mod anpartsselskabslovens regulering af tegningsretten, at en tegningsbe-rettiget ved udstedelse af en general- fuldmagt, således som det findes at være sket i foreliggende sag, skulle kunne udvide kredsen af perso-ner, der kan være tegningsberettiget efter § 41, stk. 2, ellers skulle kunne tilsidesætte en vedtægtsbestemmelse efter § 41, stk. 3, om be-grænsning i tegningsretten. Da de udstedte generalfuldmagt som

følge heraf må anses for ugyldig, stadfæster landsretten den påkærede afgørelse."

Konsekvensen er således, at generalfuldmagter anses for at være ugyldige, da de omgår tegningsreglerne for selskaber og fonde. Derfor kan en "power of attorney" tillige ikke anvendes til at fastslå, at der er ledelsens sæde i Danmark, idet denne ge-neralfuldmagt i henhold til dansk ret slet ikke gyldigt kan fast-lægge ledelseskompetencen.

Derfor er det også afgørende, som det allerede er redegjort for oven for, at ledelsens sæde skal vurderes på baggrund af direk-tion og eller bestyrelsen, og hjemstedet for disse, herunder hvor disse træffer sine beslutninger.

Og først hvis det konstateres, at der ikke er tale om en direktion eller en bestyrelse, kan hovedaktionærer komme på tale. Men uanset, kan en fuldmagt aldrig komme til at medføre ledelse over et selskab. Det er helt generelt i strid med dansk ret, jf. *U 1985.661*.

Af de ovenfor anførte grunde er det fortsat vores vurdering, at selskabet ikke har eller på noget tidspunkt har haft ledelsens sæde i Danmark – og intet af den Skattestyrelsen anfører æn-drer på dette.

FORMODNING OM, AT "POWER OF ATTORNEY" ER FOR-LÆNGET

Det er bemærkelsesværdigt, at Skattestyrelsen er af den opfat-telse, at det ikke kan have formodningen for sig, at der er tale om et lån fra Klagerne til selskabet, idet der ikke ligger noget lå-nedokument, men samtidig at Skattestyrelsen lægger til grund, at der er formodning for, at den "power of Attorney" , der udløb i 2008, er fornyet.

Skattestyrelsen har ikke fremlagt et eneste dokument der viser, at der er sket fornyelse af den omhandlede "power of attorney" .

Skattestyrelsen kan ikke basere afgørelsen på formodninger. Enten er der en dokumenteret "power of attorney" eller også er der ikke. Kan skattestyrelsen ikke dokumentere, at der er sket en udstedelse af en ny "power of attorney" , så er der ikke noget "power of attorney" .

Klagerne fik ikke udstedt en ny ”power of attorney” .

Her skal der igen henvises til ombudsmandens rapport fra 22. marts 2018. Her anføres det, at Skattestyrelsen ikke skal for-mode eller gætte på, hvordan virkeligheden ser ud. Enten kan skattestyrelsen dokumentere en faktuel omstændighed, eller også kan skattestyrelsen ikke. Og kan skattestyrelsen ikke det, kan Skattestyrelsen ikke blot formode et bestemt faktum.

Derfor er der ikke grundlag for at antage, at der ligger en ”po-wer of attorney” efter juli 2008. Der er ikke fremlagt et eneste dokument, hvor denne ”power of attorney” bliver forlænget, el-ler der bliver udstedt en ny, hvilket vi i det hele har redegjort for i klagen.

Skattestyrelsen kan derfor ikke blot antage, at der er sket for-længelse af denne ”power of attorney” , og hertil skal der igen henvises til ombudsmandens rapport af 22. marts 2018, hvor ombudsmanden anfører, at Skattestyrelsen skal lægge det fak-tum til grund som skatteyderen har oplyst, medmindre skat-testyrelsen kan dokumentere andet. Deri ligger, at skattestyrel-sen ikke i overensstemmelse med princippet om god forvalt-ningsskik og lovmæssig forvaltning, kan formode et bestemt faktum.

Det gøres derfor gældende, at Klagerne ikke har haft en ”power of attorney” efter udløbet af den oprindelige i 2008.

GROV UAGTSOMHED

Skattestyrelsen anfører, at grundlaget for vurderingen af, at der er tale om grov uagtsomhed er;

- At ledelsen i Panama bærer præg af at være indsat pro-forma
- At det må forventes, at parret havde søgt rådgivning ved en dansk skatterådgiver eller ved skattestyrelsen i forbin-delse med oprettelsen af selskabet i udlandet

For det første skal det anføres, at Skattestyrelsen ikke blot kan fremsætte udokumenterede påstande om, at ledelsen i Panama bærer præg af at være indsat proforma. Skattestyrelsen har intet belæg herfor, idet ledelsen er indsat fuldstændig i overensstem-melse med lovgivningen i Panama. Derfor kan den under ingen omstændigheder antages at være proforma.

Det er en udokumenterede påstand fra Skattestyrelsens side, og det er præcis, som Klagerne har anført flere gange, som væ-rende i strid med god forvaltningsskik, som også ombudsman-den har kritiseret i rapporten fra 2018.

Enten kan Skattestyrelsen dokumentere, at ledelsen er indsat proforma, eller også kan Skattestyrelsen ikke. I tilfælde af, at der ikke er konkret dokumentation for den påstand, skal Skat-testyrelsen undlade at fremsætte sådanne udtalelser, idet det er i strid med princippet om god forvaltningsskik, som anført af ombudsmanden i rapporten af 18. marts 2018.

I relation til det andet forhold, om det kunne forventes, at Kla-gerne havde rådført sig med en dansk rådgiver eller med Skat-testyrelsen i forbindelse med oprettelsen af selskabet i udlan-det, skal det anføres, at Skattestyrelsen ikke må yde rådgivning. Der kunne have været anmodet om en bindende svar, men reg-lerne for dette var markant anderledes i 2006/07 end de er i dag, hvorfor det havde ikke været noget reelt alternativ.

Om der er valgt en dansk eller udenlandsk rådgiver, står deru-dover i øvrigt frit for Klagerne. Klagerne valgte rådgivere i ud-landet, men inden for EU.

Dette er i øvrigt helt i overensstemmelse med varerne og ydel-sernes frie bevægelighed, hvorfor Skattestyrelsen kan ikke bruge dette argument til noget i denne sag, for dette argument vil være EU-stridigt, hvis forholdet antages at være udslag i grov uagtsomhed, hvis der ikke er valgt en dansk rådgiver.

Skattestyrelsen anfører … i Klagernes afgørelser, at ”*... ved be-slutning om oprettelsen af et selskab i udlandet søger sig rådført om det skattemæssige konsekvenser ved en dansk skatterådgiver eller ved Skattestyrelsen. Klagerne har undladt at forholde sig til alle skatte-mæssige konsekvenser af at have aktiver i udlandet* ”.

Hertil skal gøres to reservationer. Den første er, at det vil være i strid med EU-retten, hvis Skattestyrelsen lægger det ind som et uagtsomt forhold, at Klagerne ikke har rådført sig med en dansk skatterådgiver eller den danske skattestyrelse.

Der er frihed til at modtage en tjenesteydelse i EU, derfor kan man rådføre sig med rådgivere i andre EU- lande. Og da om-

råde for hjemstedsfastlæggelse af selskaber følger OECD reg-lerne, som Skattestyrelsen selv har anført i afgørelsen, kan alle andre landes skatterådgivere lave sammen rådgivning, som til-fældet er for danske skatterådgivere.

Klagerne har rådført sig med bankens skatterådgiver/investe-ringsrådgiver, og blevet rådgivet om, at selskabet i Panama var lovligt stiftet der, med en i Panama lovligt indsat bestyrelse/di-rektion, hvorfor selskabet i henhold til OECDs principper – der, som Skattestyrelsen selv har anført i klagen, også gælder i Dan-mark – er skattemæssigt hjemmehørende i Panama.

Klagerne har således søgt rådgivning om de skattemæssige konsekvenser ved at have et selskab i udlandet, og vurdering var – rådgivningen var – at selskabet var skattemæssigt hjem-mehørende i Panama, i henhold til OECD-principperne om le-delsens sæde.

Derfor er der ikke noget, der peger på, at selskabet eller Kla-gerne har handlet groft uagtsomt. Og det vil være i direkte strid med EU-retten, hvis Skatteankestyrelsen finder, at Klagerne og selskabet har handlet groft uagtsomt ved at søge rådgivning ved en skatterådgiver i et andet EU-land, når det drejer sig om rådgivning på baggrund af internationale skatteretlige princip-per.

Det må således stå for Skattestyrelsens egen regning, at Skat-testyrelsen, i vurderingen af, hvorvidt noget er simpelt uagt-somt eller grov uagtsomt, tillægger det betydning, hvorvidt der valgt en dansk rådgiver eller en rådgiver fra et andet EU-land.

Det vil i hvert fald blive gjort gældende overfor EU-kommissio-nen, hvis tilfældet skulle være, at det bliver udslagsgivende, at Skattestyrelsen krænker de frie bevægeligheder, når der skal vurderes, om noget er groft uagtsomt.

Opsummerende gøres det gældende, at Klagerne har handlet agtsomt, idet de har oprettet selskabet ved hjælp af rådgiver, der er indsat en lovlig ledelse og ledelsen har ageret lovmæssigt i Panama. Der er således intet der begrunder, at parret har handlet groft uagtsomt, og derved endnu mindre at selskabet har det.

TILSKUD

Det gøres gældende, i modsætning til skattestyrelsen, at der er en modydelse fra selskabet til Klagerne. Selskabet tilbagebetaler for købet af aktierne ved det som skattestyrelsen har betragtet som udbytte. Dette er i realiteten betaling for aktierne, hvorfor der ikke er grundlag for at betragte selskabet som havende modtaget et tilskud.

Det gøres gældende, i modsætning til Skattestyrelsen, at det ikke er udgangspunktet i dansk skatteret, at en betaling fra en aktionær til et selskab er et tilskud, medmindre det kan doku-menteres, at der er en modydelse til betalingen.
Hertil skal det anføres, at Skattestyrelsen uden videre lægger til grund, at det er de danske regler vurderingen skal foretages ef-ter. Det betinger for det første, at selskabet er hjemmehørende i Danmark og for det andet, at der rent faktisk er tale om et til-skud.

Der er allerede i klagen redegjort for, hvorfor vi ikke mener, at selskabet er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Der er tillige i dette supplerende indlæg redegjort yderligere herfor. Af den grund er vi af den opfattelse, at der slet er noget grundlag for at vurdere forholdet i henhold til Danske regler.

Der er også redegjort for, hvorfor der ikke er tale om et tilskud men et udlån. Det er fremhævet i klagen, at det savner enhver form for logik, hvis Klagerne skulle bringe sig i den situation, hvor selskabet ville blive skattepligtig af det modtagne lån som et tilskud, med den følge, at Klagerne ville skulle beskattes af tilbagebetalingen af lånet som et maskeret udbytte. Der er såle-des ikke noget logisk belæg for Skattestyrelsens vurdering af overførelsen af depotet til selskabet.

Som det er fremhævet af ombudsmanden i rapporten af 18. marts 2018, skal skattemyndighederne tage borgerens forkla-ring til indtægt, når denne er mindst lige så sandsynlig som skattemyndighedernes egen.

Og det er den i denne sag. Alene det forhold, at Skattestyrelsens forklaring savner enhver logik underbygger, at der naturligvis må være tale om et udlån, der ikke medfører skat.

Derudover var Klagerne af den klare opfattelse, at det var reg-lerne i Panama, der afgjorde formelle og materielle spørgsmål omkring beskatningen i Panama, og da der ikke var skattepligt

af udlånet af depotet i Panama, lavede de alene et formløst ud-lån, idet det ikke havde nogen betydning i relation til beskat-ningen i Panama, som de var af den opfattelse, selskabet var underlagt.

Derfor kan det også være, som Skattestyrelsen anfører i på side … at udlån af aktiedepotet ville medføre skattepligt, hvis ikke det blev betalt tilbage ved aktier. Men det er altså ikke det samme som at lånet kan om kvalificeres til et tilskud.

Det er at indsætte et helt anden materiel og faktuel realitet, end der kan fremfindes dokumentation for. Det gøres af disse grunde gældende, at der ikke er grundlag for at beskatte selska-bet af et tilskud.

KONTROLLEREDE TRANSAKTIONER

Det gøres gældende, at der ikke er hjemmel til at anvende skat-teforvaltningslovens § 26, stk. 1, nr. 5 i forhold til at gennemføre en genoptagelse i denne sag.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 angår kontrollerede transaktioner. Kontrollerede transaktioner er udtrykt ved, at der er en handelsmæssig sammenhæng mellem de personer der er forbundet.

Det fremgår direkte af lovens ordlyd [herefter indsat citat af da-gældende skattekontrollovs § 3B]…

Bestemmelsen i skattekontrollovens § 3B er oprindeligt rettet mod transfer pricing sager, der oprindeligt kun angik uden-landske forhold.

Grundet EU-regler blev skattekontrollovens § 3B gjort nationa-litetsuafhængig, og anvendelsesområdet er løbende blevet ud-videt. Bestemmelsen dækker også handelsmæssige eller økono-miske transaktioner mellem den fysiske hovedaktionær og den-nes selskab, når der er bestemmende indflydelse.

Bestemmelsen omfatter imidlertid ikke – i modsætning til det skattestyrelsen gør gældende – situationer, hvor der er tale om en ensidig disposition, eksempelvis tilbagebetaling af et lån, ud-betaling af et udbytte, idet der for så vidt angår denne disposi-tion, ikke er tale om en handelsmæssig eller økonomisk transaktion, men om en ensidig disposition.

Et udbytte er ikke udtryk for en forhandling mellem parterne, idet udbyttet blot bestemmes. Tilbagebetaling af et lån er heller ikke udtryk for en forhandling mellem parterne, modsat vilkå-rene for lånet.

Det ses også af praksis, som Skattestyrelsen selv har henvist til. Her er det sager om mellemregninger mellem selskab og hove-daktionær, for en konkret samhandel mellem selskabet og ho-vedaktionæren. Der er tale om beskatning af fri bolig, hvor et selskab har stillet en bolig til rådighed for ejeren, hvor der skal gennemføres en værdiansættelse af prisen, idet vilkårene mel-lem parterne er en kontrolleret transaktion.

Et udbytte er imidlertid ikke vilkårsbestemt. Der træffes en generalforsamlingsbeslutning, der er ensidig (selskabet kan ikke modsætte sig dette), hvorefter der er en forpligtelse til at udbe-tale udbyttet. Dette er **IKKE** en kontrolleret transaktion, men en ensidig disposition, der ikke er omfattet af skattekontrollovens § 3B og dermed ikke giver anledning til genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Det fremgår også tydeligt af Højesterets stillingtagen i *SKM 2012.92*;

Højesteret bemærker, at bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 1, hvorefter der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for så vidt angår kontrollerede transaktioner skal anvendes priser og vilkår, der er i overensstemmelse med "armslængdeprincippet", ifølge bestemmel-sens forarbejder omfatter alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter, f.eks. levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv. Efter bestemmelsen kan skattemyndighederne foretage korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter, når en transaktion ikke er i overensstemmelse med, hvad der ville være opnåeligt mellem uafhængige parter. [Egen understregning]

Kontrollerede transaktioner er altså ikke ensidige dispositioner som udbytteudbetalinger, idet der i disse tilfælde ikke kan handles på ikke-armslængdevilkår. Et udbytte kan der ikke stil-les spørgsmål ved værdien af, da en krone udbytte er en krone værd.

Som Højesteret træffer afgørelse *SKM 2012.92 H*, og som Hø-jesteret citerer forarbejderne, vil et udbytte aldrig blive en kon-trolleret transaktion.

Det samme vil være tilfældet ved tilskud. Gives der et økono-misk tilskud i kontanter, eller tilskud i form af børsnoterede ak-tier, kan der ikke stilles spørgsmål ved værdien, hvorfor der pr. definition er handlet til armslængdepriserne, og der er tale om ensidige dispositioner, der ikke er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde.

Skattestyrelsen kan således ikke anvende hjemlen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 til at genoptage udbetalingen, hvis skattestyrelsen mener der er tale om en udbytteudbetaling, idet denne form for disposition ikke er omfattet af skatteforvalt-ningslovens § 26, stk. 5, jf. i det hele *Mette Holm Høgsbro* i skatte-og afgiftsprocessen, 1. udgave 2010, side 325 ff.

Hvis skattestyrelsen ønsker at genoptage udbetalingerne fra sel-skabet, kan dette alene lade sig gøre, hvis skattestyrelsen er enig i, at der er tale om et lån, idet genoptagelsen herefter angår lånevilkårene, og ikke selve tilbagebetalingen af lånet.

Det gøres derfor gældende, at der ikke i skatteforvaltningslo-vens § 26, stk. 5 er hjemmel til at genoptage skatteansættelsen, ud fra de forudsætninger om tilbagebetaling, som Skattestyrel-sen har lagt til grund i afgørelse.

TRIPPELBESKATNING

Det gøres gældende, i modsætning til Skattestyrelsen, at det er i strid med dansk skatteret at foretage en trippelbeskatning i en situation som i nærværende sag.

Den trippelbeskatning, der er accepteret i den praksis Skattesty-relsen henviser til, sker som følge af, at en person begunstiger en anden person gennem sit selskab. I de fleste tilfælde sker det ved, at en person ejer et selskab, og derigennem giver en tredje-person en begunstigelse. Det kan være ved at bygge et hus, og sælge det billigere eller ved at lade personen købe varer og ydelser under markedsprisen.

Trippelbeskatning består således af en beskatning i selskabet (enten en forhøjelse af indkomsten eller nedsættelse af et fradrag). Det er første beskatningsled. Herefter beskatning af

maskeret udlodning for ejeren af dette selskab. Dette er andet beskatningsled. Og endelig gavebeskatning, enten i henhold til boafgiftsloven eller som almindelig skattepligtig indkomst hos den tredje person – den begunstigede – som er det tredje be-skatningsled.

I de i henhold til praksis gennemførte trippelbeskatningssitua-tioner, vil der således være tre personer involveret.

I denne sag er der ikke tre personer involveret. Her er der kun to personer. Klagerne bliver beskattet af en indkomst, det være sig løn, avance ved salg af et aktiv eller aktier eller andet. Dette er det første beskatningsled.

Herefter låner Klagerne midlerne ud til et lovligt stiftet selskab i Panama. Dette udlån vil Skattestyrelsen beskatte som et tilskud. Dette er andet beskatningsled.

Som tredje beskatningsled bliver Klagerne beskattet som følge af maskeret udbytte, når Klagerne får tilbagebetalt lånet.

Det Skattestyrelsen kalder lovlig trippelbeskatning, er efter Kla-gernes opfattelse en ulovhjemlet dobbeltbeskatning af samme skatteyder. Samme skatteyder bliver beskattet to gange af samme indkomst i Danmark. Først da pengene tjenes i Dan-mark på helt lovlig vis, for igen at blive beskattet, da de trækkes tilbage fra selskabet.

Det gøres gældende, at der i den praksis skattestyrelsen har henvist til, ikke er holdepunkter for, at denne form for beskat-ning kan kaldes for trippelbeskatning, hvorfor der ikke er hjem-mel til at gennemføre beskatningen som skattestyrelsen har gjort."

Kammeradvokatens indlæg af 30. oktober 2019
Skattestyrelsen ved Kammeradvokaten har hertil anført følgende:

"(…)
1. SKATTESTYRELSENS AFGØRELSER ER IKKE I STRID MED OFFICIALPRINCIPPET

(…)

Købet af oplysningerne er således sket på baggrund af en poli-tisk aftale med deltagelse af alle Folketingets partier, ligesom Folketingets partier løbende er blevet orienteret om - og har bakket op om - købet.

Klagerne anfører i deres indlæg af 25. april 2019 på …, at Skat-testyrelsen ikke har efterlevet officialprincippet i de afgørelser, der er truffet over for klagerne, idet Skattestyrelsen har bygget sagerne på dokumenter, som ingen kan vurdere ægtheden af.

Det er ikke korrekt, at Skattestyrelsen skulle have "bygget" sa-gerne på dokumenter, som ingen kan vurdere ægtheden af.

Skattestyrelsen har i denne sag fra den anonyme kilde modta-get Sagsøger 1 og Sagsøger 2's fuldmagt ('po-wer of attorney") af 14. juli 2005 **(bilag A)** til at tegne og lede _____
Orba Global Inc. samt mailkorrespondance mellem Advokatfirma og klagernes tidligere bankforbindelser i Luxembourg **(bilag Bog C).**

Oplysningerne fra den anonyme kilde gav Skattestyrelsen an-ledning til at rette henvendelse til Sagsøger 1 og Sagsøger 2. De yderligere oplysninger, der herved er frem-kommet, understøtter sammen med oplysningerne fra den ano-nyme kilde, at klagerne skal beskattes som sket. _____

Skattestyrelsens afgørelser er således *ikke alene* baseret på oplys-ninger fra den anonyme kilde.

Officialprincippet forbyder i øvrigt ikke Skattestyrelsen at ind-lede en undersøgelse af en skatteyders skatteforhold på bag-grund af oplysninger fra anonyme kilder. Når der - som i denne sag - er risiko for, at en række danske skatteydere har udeholdt skattepligtige indtægter, er det tværtimod helt naturligt, at skat-teforvaltningen undersøger forholdet nærmere. Dette under-støttes da også af, at der har været bred politisk opbakning til Skattestyrelsens køb og anvendelse af oplysningerne fra den anonyme kilde.

Skattestyrelsen forstår i øvrigt ikke klagernes bemærkninger om, at ingen kan vurdere ægtheden af dokumenterne, samt at det ikke er godtgjort, at dokumenterne viser den fulde sandhed.

Klagerne har således fået aktindsigt i de dokumenter, Skattesty-relsen har modtaget fra den anonyme kilde vedrørende Orba Global Inc. … Klagerne har imidlertid ikke på noget tidspunkt anfægtet ægtheden af disse dokumenter.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har endvidere ube-stridt været ejere af Orba Global Inc. De må derfor formodes at have haft adgang til alle relevante dokumenter vedrørende sel-skabet. I det omfang klagerne måtte finde, at de dokumenter, Skattestyrelsen er kommet i besiddelse af, ikke giver et dæk-kende billede af sagen, har klagerne således mulighed for at fremlægge supplerende dokumentation.

Skattestyrelsen har ikke mulighed for at oplyse identiteten på den anonyme kilde. Skattestyrelsen har verificeret oplysnin-gerne fra den anonyme kilde ved at sammenholde oplysnin-gerne med de oplysninger, klagerne selv har givet under sagen. Klagernes opfordring (1) anses hermed for besvaret.

2. KLAGERNES BEMÆRKNINGER VEDRØRENDE FOR-BUDDET MOD SELVINKRIMINERING

Det følger af retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, at pligter i lovgiv-ningen til at meddele oplysninger til en myndighed ikke gæl-der, hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf.

Loven blev vedtaget som lov nr. 442 af 9. juni 2004 om retssik-kerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og op-lysningspligter. Det fremgår af bemærkningerne til § 10, stk. 1, at:

"Med hensyn til kravet om, at der skal foreligge en konkret mistanke, må det som udgangspunkt være afgørende, om myndighedens mi-stanke er så stærk, at der ville være grundlag for inden for strafferets-plejen at rejse en sigtelse eller tillægge vedkommende en sigtets rettig-heder. Der skal således foreligge omstændigheder, spor m.v., som på objektivt grundlag og med rimelighed kan tale for vedkommendes mu-lige skyld. En person skal normalt anses for sigtet, når mistanken samler sig om vedkommende, og efterforskningen direkte retter sig mod den pågældende og ikke mod en bredere kreds. Det forudsættes, at det er den myndighed, der i givet fald skal anvende oplysningspligten,

som i almindelighed foretager vurderingen af, om der er grundlag for en konkret mistanke." (understreget her)

Det følger videre af lovens § 10, stk. 3, 1. pkt., at en myndighed har pligt til at vejlede den mistænkte om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele oplysninger, der kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.

Retssikkerhedsloven er ikke til hinder for, at Skattestyrelsen sikrer, at klagernes skatteansættelser er foretaget korrekt, og lovens regler udgør ikke et værn imod, at klagerne pålægges at betale den skat, de er forpligtede til efter lovgivningen, herun-der at redegøre for deres ejerskab af selskaber i skattely.

Skattestyrelsen kunne således uden at tilsidesætte bestemmel-serne i retssikkerhedsloven efterspørge oplysninger vedrørende Orba Global Inc., idet formålet med at efterspørge oplysnin-gerne var at varetage kontrolhensyn, der ikke vedrører fastsæt-telse af straf, jf. eksempelvis SKM2018.330.BR. Det bemærkes i den forbindelse, at såfremt klagerne ikke havde besvaret Skat-testyrelsens materialeindkaldelse, ville konsekvensen heraf alene være, at Skattestyrelsen havde truffet en afgørelse på det foreliggende grundlag.

Sagsøger 2 om, at de ikke havde pligt til at meddele oplysninger til Skattestyrelsen, og at Skattestyrelsens afgørelser som følge heraf er ugyldige.

Det bestrides, at Skattestyrelsen på noget tidspunkt under sa-gens forløb har været forpligtede til at vejlede klagerne efter retssikkerhedslovens§ 10, stk. 3.

Den omstændighed, at Skattestyrelsen forud for den første ma-terialeindkaldelse havde kendskab til den fuldmagt ("power of attorney"), der gav Sagsøger 1 og Sagsøger 2 adgang til at tegne og lede Orba Global Inc., medfører ikke, at Skattestyrelsen på dette tidspunkt havde en konkret mistanke om, at klagerne havde begået en lovovertrædelse. Fuldmagten taler således ikke på objektivt grundlag og med rimelighed for, at klagerne var skyldige i en lovovertrædelse. Det er ikke i sig selv ulovligt at eje og kontrollere et selskab i udlandet.

Klagerne gør gældende, at Skattestyrelsen allerede i forbindelse med styrelsens første materialeindkaldelse den 2. februar 2017 (**bilag D**) skulle have vejledt Sagsøger 1 og Sagsøger 2 om, at Skattestyrelsen på dette

Dette understøttes da også af Folketingets Ombudsmands udta-lelse af 22. oktober 2018 vedrørende Skattestyrelsens frem-gangsmåde i sagskomplekset om Panama Papers. I udtalelsen på side 15, 7. afsnit, hedder det således, at:

"De oplysninger, som jeg har modtaget til brug for min undersøgelse, giver mig generelt ikke grund til at antage, at der på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne var grundlag for konkret mistanke om strafbare lovovertrædelser i de 176 sager."

Det bemærkes, at Folketingets Ombudsmand i sin udtalelse tog udgangspunkt i de sager i sagskomplekset om Panama-Papers, der var *mest* oplyste på tidspunktet for materialeindkaldelsen, hvilket vil sige sager, hvor Skattestyrelsen havde modtaget flere lækkede oplysninger end i denne sag, jf. side 15, 5. afsnit, i ud-talelsen. Ombudsmandens ræsonnement må således så meget desto mere gælde i denne sag.

Heller ikke klagernes fremsendelse af kontoudskrifter fra deres banker i Luxembourg den 7. april 2017 medførte, at der bestod en konkret mistanke om, at klagerne havde begået et strafbart forhold. Det forhold, at Orba Global Inc. havde en bankkonto i Luxembourg, hvorpå der er foretaget en række hævninger og indsætninger taler således heller ikke på objektivt grundlag og med rimelighed for, at klagerne havde begået en lovovertræ-delse. Som det fremgår af materialeindkaldelsen af 4. juli 2017 **(bilag** E), manglede Skattestyrelsen således også på dette tids-punkt en række centrale oplysninger, før det kunne vurderes, om Orba Global Inc. var omfattet af dansk skattepligt. Det be-mærkes i den forbindelse, at det fremgår af Skattestyrelsens brev af 4. juli 2017, at styrelsen anmodede om en redegørelse samt tilhørende dokumentation vedrørende disse overførsler.

Den omstændighed, at Skattestyrelsen har henvist til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, som hjemmel til at genoptage klagernes skatteansættelser, viser ikke - som klagerne anfører i klagen på side … - at Skattestyrelsen i forbindelse med materialeindkaldelserne hos klagerne har haft mistanke om strafbare forhold. Det forhold, at Skattestyrelsen på tidspunktet, hvor af-gørelserne blev truffet, fandt, at klagerne havde handlet mindst groft uagtsomt, bevirker således ikke, at styrelsen på tidspunktet for materialeindkaldelserne havde en konkret *mistanke* om, at klagerne havde begået en lov overtrædelse. Dette understøt-

tes da også af udtalelsen fra Folketingets Ombudsmand nævnt ovenfor, jf. side 19, sidste afsnit, i udtalelsen.

Klagerne har ligeledes anført, at Skattestyrelsens materialeind-kaldelser er i strid med artikel 6 i Den Europæiske Menneske-rettighedskonvention.

Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har i sin praksis fastslået, at skatteansættelser falder udenfor området for kon-ventionens artikel 6, jf. Ferrazzini mod Italien (sag nr. 44759/98).

Efter sin ordlyd finder artikel 6 endvidere alene anvendelse i til-fælde, hvor en person er *anklaget for en forbrydelse.* I praksis fra Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol er begrebet "an-klage" defineret som en *officiel tilkendegivelse* fra den kompetente myndighed over for en person, der indeholder en beskyldning om, at den pågældende har begået et strafbart forhold, jf. ek-sempelvis forarbejderne til retssikkerhedsloven (lovforslag nr. 96 af 26. november 2003 om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter).

Da denne sag netop vedrører skatteansættelser, og da ingen af klagerne på tidspunktet for materialeindkaldelserne var ankla-get for en forbrydelse, foreligger der allerede af disse grunde ikke en tilsidesættelse af artikel 6 i Den Europæiske Menneske-rettighedskonvention.

Dertil kommer, at Skattestyrelsen ikke ved en strafsanktioneret oplysningspligt har forsøgt at tvinge klagerne til at tilvejebringe dokumenter indeholdende oplysninger, der ville dokumentere en strafbar skatteunddragelse, jf. eksempelvis Allen mod Stor-britannien (sag nr. 76574/01) og J.B. mod Schweiz (dom af 3. maj 2001). Også af denne grund foreligger der ikke en tilsidesæt-telse af artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonven-tion.

Selv *hvis* retssikkerhedslovens§ 10 eller artikel 6 i Den Europæi-ske Menneskerettighedsdomstol måtte være tilsidesat - hvilket altså bestrides - kan en sådan tilsidesættelse ikke føre til, at de foretagne skatteansættelser bliver ugyldige. Begge bestemmel-ser har således karakter af ordensforskrifter. Bestemmelserne udgør derimod ikke garantier for skatteansættelsernes materi-elle korrekthed, jf. herved Retssikkerhedsloven med kommen-

tarer af Jørgen Steen Sørensen m.fl., 2005, side 18f samt Skatte-og afgiftsret af Jan Pedersen, 3. udgave, side 222f.

Da en eventuel tilsidesættelse af retssikkerhedslovens § 10 eller artikel 6 i Den Europæiske Menneske rettighedskonvention utvivlsomt - og så vidt ses ubestridt - ikke har påvirket den ma-terielle rigtighed af Skattestyrelsens afgørelser, fører en konkret væsentlighedsvurdering således til, at der under ingen omstæn-digheder foreligger en ugyldig skatteansættelse, jf. i denne ret-ning SKM2005.223.ØLR, SKM2008.100.HR samt SKM2017.559.BR.

En eventuel overtrædelse af retssikkerhedslovens § 10 eller arti-kel 6 i Den Europæiske Menneskeretskonvention bevirker hel-ler ikke, at Skattestyrelsen er afskåret fra at genoptage klager-nes skatteansættelser efter bestemmelsen i skatteforvaltningslo-vens§ 27, stk. 1, nr. 5. En genoptagelse efter denne bestemmelse er således ikke en anvendelse af de oplysninger, klagerne har afgivet, i *en strafferetlig kontekst,* som klagerne synes at antage på side 11, 2. afsnit, i indlægget af 25. april 2019.

Til besvarelse af klagernes opfordring (2) bemærkes det, at Skattestyrelsen – som nævnt ovenfor - modtog oplysningerne fra den anonyme kilde henholdsvis den 9. og den 28. september 2016. Forholdene vedrørende Sagsøger 2 og Sagsøger 1 blev påbegyndt undersøgt den 14. november 2016, da Skattestyrelsen havde identificeret de to klagere ud fra det købte materiale.

3. ORBA GLOBAL INC.'S SELSKABSRETLIGE FORHOLD

3.1 Orba Global Inc. har hovedsæde i Danmark

I henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt., anses de selskaber og foreninger, der er nævnt i bestemmelsens stk. 1, nr. 2-6, for hjemmehørende i Danmark, hvis selskabet eller forenin-gen er registreret i Danmark eller har ledelsens hovedsæde i Danmark.

Bestemmelsen blev indsat i selskabsskatteloven ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 om ændring af forskellige skattelove (Internatio-nal beskatning). Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår blandt andet, at:

"Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og frem - mest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der i disse tilfælde er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette han være aktuelt i tilfælde, hvor f eks. bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet." (understreget her)

Det fremgår af forarbejderne, at det afgørende for fastlæggelsen af, hvor et selskab har hovedsæde, ikke er, hvor de officielle ledelsesorganer er hjemmehørende. Det afgørende er derimod, hvem der *faktisk* udøver den daglige *ledelse,* og hvor denne le-delse udøves fra. Dette er også fastslået af Højesteret i UfR 1998.1534H.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har egenhændigt truffet *alle* beslutninger relateret til Orba Global Inc.'s daglige drift, herunder

- Hvad selskabet skulle anvende den tilførte kapital til.
- Hvilken bankforbindelse selskabet skulle benytte, og hvil-ket land denne bankforbindelse skulle være hjemmehø-rende i.
- Under hvilke betingelser banken skulle forvalte selskabets midler, og hvilken risikoprofil selskabet ønskede.
- Pengeoverførsler fra selskabets bankkonto.
- I hvilket omfang, der skulle betales udbytte til aktionæ-rerne.

- Selskabets fortsatte drift og eventuelle ophør.

Da Sagsøger 1 og Sagsøger 2 faktisk har fore-stået den daglige ledelse af Orba Global Inc., og da både Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i de af sagen omfattede indkomstår var hjemmehørende i Danmark, er selskabet såle-des også hjemmehørende i Danmark og dermed skattepligtigt her i landet, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, og § 1, stk. 6, 1. pkt.

Det er uden betydning, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ikke indgår i den officielle ledelse af Orba Global Inc. Det er således ubestridt, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ejer hele aktiekapitalen i Orba Global Inc., og det frem-går direkte af forarbejderne, at ledende aktionærers hjemsted kan indgå i vurderingen af, hvor et selskab har hovedsæde.

At Sagsøger 1 og Sagsøger 2 faktisk har fore-stået den daglige ledelse af Orba Global Inc. understøttes af, at de den 14. juli 2005 - dagen efter Orba Global Inc.'s vedtægter blev noteret - blev tildelt en fuldmagt ('power of attorney"), der gav dem uindskrænket ret til at tegne og lede Orba Global Inc. til og med den 14. juli 2008.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har således ikke blot faktisk udøvet den daglige ledelse af Orba Global Inc. - de har også formelt været udpeget som de kompetente personer hertil. Selvom selskabet officielt har haft ledelse i Panama, har Sagsøger 1 og Sagsøger 2 reelt ledet selska-bet.

Klagerne anfører i deres indlæg af 25. april 2019 på side 17, 9. afsnit, at der ikke efter den 14. juli 2005 er udstedt en ny fuld-magt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

Det fremgår imidlertid af en oversigt fra Landsbanki **(bilag F)** vedrørende overførsel af de originale selskabsdokumenter fra Orba global Inc. - der formentlig blev udarbejdet i forbindelse med, at Orba Global Inc. skiftede bankforbindelse fra Lands-banki til DNB NOR Bank - at der den 14. juli 2008 blev udstedt en ny fuldmagt. Det fremgår videre af oversigten, at der også blev afholdt et bestyrelsesmøde i Orba Global Inc. på denne dato.

(…)

Den fremlagte fuldmagt af 14. juli 2008 [modtaget af SKAT fra de tyske myndigheder] gav - ligesom fuldmagten udstedt den 14. juli 2005 - Sagsøger 1 og Sagsøger 2 uind-skrænket ret til at tegne og lede Orba Global Inc. til og med den 14. juli 2011.

På baggrund af de nu fremlagte dokumenter må det lægges til grund, at klagerne også efter den 8. juli 2008 har haft fuldmagt til at tegne og lede Orba Global Inc.

Dette bestyrkes også af, at det på et bestyrelsesmøde den 12. maj 2014 **(bilag** I) blev besluttet at udstede endnu en fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2, der gav dem ret til at oprette og ad ministrere en bankkonto i den schweiziske bank Swissquote S.A. på vegne af Orba Global Inc.

I et brev af 17. august 2017 til Skattestyrelsen **(bilag J)** oplyste klagerne da også, at de havde henvendt sig til Advokatfirma **(bilag K)** og Person 13 for at få fuldmagten af 14. juli 2008 udleveret, men at dette ikke var muligt, jf. side 17-18 i Skat-testyrelsens afgørelse vedrørende selskabet. På den baggrund forekommer det utroværdigt, at klagerne nu bestrider, at der blev udstedt en ny fuldmagt.

Det er uden betydning for spørgsmålet om ledelsens hoved-sæde, at selskabets bestyrelse holdt sine (få) møder i Panama.

Bestyrelsen har således ikke haft nogen reelle beføjelser til at lede Orba Global Ine. og har alene haft til formål at sløre Sagsøger 1 og Sagsøger 2's ejerskab af selskabet.

Dette understøttes af en række forhold i sagen:

For det første bestred de fem oprindelige bestyrelsesmedlem-mer i Orba Global Ine. i henhold til Panamas selskabsregister henholdsvis 9.534, 10.227, 4.940, 5.267 og 6.147 bestyrelsesposter i forskellige panamanske selskaber, jf. side 19 i Skattestyrelsens afgørelse vedrørende Orba Global Inc. Allerede fordi det ikke er fysisk muligt at deltage i ledelsen af så mange selskaber, er det åbenbart, at bestyrelsen i Orba Global Inc. ikke har udgjort den reelle daglige ledelse af selskabet.

For det andet fremgår det af flere kilder **(bilag L og M),** at Person 3- der var medlem af bestyrelsen i Orba Global Inc. fra selskabets stiftelse i 2005 til 2014 - døde i en trafikulykke den 2. september 2005. Det forhold, at der har siddet en afdød i Orba Global Inc.'s bestyrelse i ni år, viser tydeligt, at bestyrelsen ikke har udført den reelle daglige ledelse af selskabet.

For det tredie var samtlige bestyrelsesmedlemmer ansatte i Advokatfirma, ligesom deres adresse er angivet til at være advokatfirmaets kontoradresse i Panama. Bestyrelsesmedlem-merne er således ikke - som det er sædvanligt i selskabsforhold - udvalgt af Sagsøger 1 og Sagsøger 2 på bag-grund af deres kvalifikationer. Tværtimod er der tale om perso-ner udvalgt egenhændigt af Advokatfirma, som Orba Global Inc.'s ejere - Sagsøger 1 og Sagsøger 2 - ikke havde nogen relation til.

For det fjerde følger det af artikel 17 i Orba Global Inc.'s vedtægter **(bilag N),** at den omstændighed, at Orba Global Inc. indgår aftaler med et andet selskab, der har ledelsesmedlemmer til fælles med Orba Global Inc., ikke kan føre til, at disse aftaler kendes ugyldige eller påvirkes på anden vis. Denne bestem-melse forudsætter, at bestyrelsesmedlemmerne i Orba Global Inc. deltager i "ledelsen" i adskillige andre selskaber, samt at be-styrelsesmedlemmerne ikke er i besiddelse af fortrolig informa-tion om Orba Global Inc., idet det ellers ville være meget risika-belt generelt at fraskrive sig muligheden for at gøre ugyldig-hedsindsigelser gældende. Endvidere fritager artikel 18 besty-relsesmedlemmerne fra at ifalde ansvar for handlinger udført i selskabets navn af personer, som bestyrelsesmedlemmerne har befuldmægtiget hertil. Denne bestemmelse illustrerer ligeledes, at der ikke er tiltænkt bestyrelsen en rolle i selskabets daglige ledelse, men at ledelsen tværtimod skal forestås af de personer, der besidder en fuldmagt hertil.

Dertil kommer, at der så vidt ses på ni år alene har været af-holdt følgende fem bestyrelsesmøder i Orba Global Inc., hvor de to endda blev afholdt på samme dato i forbindelse med sel-skabets opstart.

- 14. juli 2005 (beslutning om at udstede fire aktier)
- 14. juli 2005 (beslutning om at udstede fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2)

- 14. juli 2008 (beslutning om at udstede fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2)
- 20. marts 2014 (beslutning om at udnævne en ny besty-relse)
- 12. maj 2014 (beslutning om at udstede fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2)

Som det fremgår, har bestyrelsen udover at træffe en beslutning om udstedelse af aktier, samt en beslutning om udnævnelse af en ny bestyrelse, alene truffet beslutninger om udstedelse af fuldmagter til Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

Bestyrelsen har således ikke truffet beslutninger relateret til den daglige ledelse af Orba Global Inc. Selv *hvis* det - som klagerne anfører i deres klage til Landsskatteretten - blev lagt til grund, at bestyrelsen har haft reelle beføjelser til at lede Orba Global Inc., fører det således under ingen omstændigheder til, at sel-skabet har haft sit hovedsæde i Panama.

Klagerne anfører i indlægget af 25. april 2019 på side 17, 2. af-snit, at den "power of attorney", der er udstedt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2, ikke i henhold til dansk ret gyldigt kan fastlægge ledelseskompetencen og derfor ikke kan anvendes til at fastslå, at ledelsen af Orba Global Inc. har ho-vedsæde i Danmark.

Det er uden betydning, om fuldmagten måtte være uforenelig med dansk ret. Fuldmagten vedrører et panamansk selskab, og det afgørende er således, at fuldmagten efter sin ordlyd giver Sagsøger 1 og Sagsøger 2 uindskrænket ad-gang til at tegne og lede selskabet, og at de også faktisk har gjort dette. Det er udokumenteret, at fuldmagten skulle være i strid med panamansk ret. Som det fremgår ovenfor, ville Orba Global Inc. endvidere være fuldt skattepligtig til Danmark, selvom der ikke var udstedt en fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2, da det er dem, der har foretaget den daglige ledelse af selskabet.

For så vidt angår klagernes henvisning til Skatterådets bin-dende svar i SKM2018.469.SR, bemærkes det, at denne sag ved-rørte, hvorvidt et irsk investeringsinstitut ville få ledelsens sæde i Danmark, såfremt det anvendte et dansk selskab som in-vestment manager. Skatterådet udtalte i den sammenhæng, at kapitalforvaltning *"grundlæggende ikke har karakter af ledelse, men*

er en særlig opgave udlagt til specialister med henblik på at disse specialister foretager investering inden for rammerne fastlagt i en kapitalforvaltningsaftale bestemt af den enkelte investeringsfonds ledelse."

Kapitalforvaltningen i Orba Global Inc. er efter det oplyste ble-vet foretaget af først Landsbanki og siden DnB i Luxembourg. Det er således ikke selve kapitalforvaltningen, der i denne sag bevirker, at Orba Global Inc.'s ledelse har hovedsæde i Dan-mark. Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har - i deres egenskab af Orba Global Inc.'s reelle ledelse - blandt andet truf-fet beslutning om, at disse banker skulle forestå kapitalforvalt-ningen og under hvilke betingelser dette skulle ske. Dette har - i modsætning til kapitalforvaltning- karakter af ledelse af selskabet.

3.2 Orba Global Inc. er ikke en nullitet

I klagen vedrørende Sagsøger 2 anføres det på side 11-12, at det -efter panamansk ret- er en civilretlig betingelse for legitimi-teten af Orba Global Inc., at der er en beslutningsdygtig besty-relse, og at Skattestyrelsen dermed ved at slå fast, at bestyrelsen ikke har ledet selskabet, har underkendt selskabets stiftelse, hvorfor selskabet må betragtes som en transparent enhed.

Hertil bemærkes, at *hvis* Orba Global Inc. måtte være ulovligt stiftet og dermed en nullitet - hvilket bestrides, jf. nedenfor - fø-rer det ikke, som klagerne antager, til, at selskabet skal betrag-tes som en transparent enhed. Såfremt Orba Global Inc. ikke var gyldigt stiftet og dermed en nullitet, ville konsekvensen heraf være, at selskabet måtte anses som ikke-eksisterende. Til forskel herfra er en transparent enhed en gyldigt stiftet enhed med ka-
rakteristika, der indebærer, at der ikke er tale om en juridisk en-hed omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Klagerne har ikke i øvrigt fremført synspunkter til støtte for, at Orba Glo-bal Inc. skulle være skattemæssigt transparent, og Skattestyrel-sen forstår derfor det anførte som et anbringende om, at Orba Global Inc. er en nullitet.

Det bestrides som udokumenteret, at det skulle være i strid med den panamanske selskabslovgivning, at Orba Global Inc. ikke ledes fra Panama. Tværtimod synes det - på baggrund af de lækkede oplysninger - at være sædvanligt, at panamanske selskaber ledes fra udlandet. Selv *hvis* det måtte være i strid med den panamanske selskabslovgivning, er det endvidere

ikke dokumenteret, at det fører til, at Orba Global Inc. må be-tragtes som en nullitet.

Orba Global Inc. har i mere end ti år drevet virksomhed som et selskab registreret i det panamanske selskabsregister, uden at de panamanske myndigheder på noget tidspunkt har fundet anledning til at påtale forhold vedrørende selskabet. Det må derfor lægges til grund, at Orba Global Inc. er lovligt stiftet i henhold til panamansk ret og bestående, jf. TfS 1997. 506H. I overensstemmelse hermed anføres det på side 2, 8. afsnit, i kla-gen vedrørende Orba Global Inc., at Orba Global Inc. er lovligt stiftet i Panama, og at det må lægges til grund som faktum.

Det bemærkes endvidere, at Skattestyrelsens synspunkt om, at Orba Global Inc. er lovligt stiftet i Panama, er fuldt foreneligt med styrelsens synspunkt om, at Orba Global Inc. er fuldt skat-tepligtigt til Danmark, fordi selskabets ledelse har sæde her i landet. Reglen i selskabsskattelovens § 1, stk. 6, er således netop baseret på en forudsætning om, at et selskabs ledelse godt kan have sæde i Danmark, selvom selskabet er stiftet og indregistre-ret i et andet land. Som nævnt ovenfor er det afgørende for, om et selskab er skattepligtigt til Danmark efter selskabsskatte-lovens§ 1, stk. 6, at selskabets *reelle* ledelse har haft sæde i Dan-mark. Den omstændighed, at et selskabs reelle ledelse har sæde i et andet land, end de officielt udpegede ledelsesorganer, inde-bærer ikke, at selskabet er en nullitet.

4. GROV UAGTSOMHED

Da klagerne var skattepligtige til Danmark, havde de alle pligt til at selvangive alle deres indtægter i de af sagen omfattede indkomstår, jf. skattekontrollovens§ 1, stk. 1, 1. pkt.

Dette er ikke sket.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har ved ikke at selvangive deres skattepligtige indkomst for de pågældende indkomstår, samt ved ikke at oplyse skattemyndighederne om deres bankkonti i Luxembourg, samt deres ejerskab af Orba Global Inc., mindst groft uagtsomt bevirket, at deres skattean-sættelser er blevet foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Orba Global Inc. har ligeledes ved ikke at selvangive selskabets skattepligtige indkomst og ved ikke at oplyse skattemyndighe-

derne om, at selskabet var ejet og ledet af Sagsøger 1 og Sagsøger 2, også mindst groft uagtsomt bevirket, at selskabets skatteansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

På baggrund heraf kan alle tre klageres skatteansættelser for de af sagen omfattede indkomstår genoptages ekstraordinært efter skatteforvaltningslovens§ 27, stk. 1, nr. 5.

Klagerne anfører i indlægget af 25. april 2019 til Landsskatteret-ten, at klagerne inden oprettelsen af Orba Global Inc. søgte råd-givning om de skattemæssige konsekvenser heraf fra deres bank i Luxembourg, og at klagerne som følge heraf ikke har handlet groft uagtsomt.

Det er udokumenteret, at klagernes bank i Luxembourg skulle have rådgivet klagerne om de skattemæssige konsekvenser af oprettelsen af Orba Global Inc. Selv hvis klagerne måtte have modtaget en sådan rådgivning, kan det ikke føre til, at klagerne ikke har udvist grov uagtsomhed, jf. SKM.2018.520.HR.

5. TILSKUD OG MASKERET UDBYTTE

(…)

5.3 Overførslerne til Orba Global Inc.

Alle de ovenfor nævnte overførsler - overførslen af de fire beløb i 2006, af værdipapirdepotet i 2009 og de løbende indsætninger i 2009-2013 - til Orba Global Inc. kommer fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

Det følger af fast retspraksis, at det påhviler Orba Global Inc. at dokumentere, at overførslerne fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ikke har karakter af skattepligtige tilskud efter statsskattelovens § 4, jf. SKM2004.88.ØLR eller UfR 2005.250H.

Til støtte for, at der ikke er tale om skattepligtige tilskud, anfø-rer Orba Global Inc., at overførslerne til selskabet har karakter af lån.

Det følger af fast retspraksis, at lån skal dokumenteres på objek-tivt grundlag, jf. UfR 2008.2177H eller SKM2011.493.ØLR. Dette gælder navnlig i et tilfælde som det foreliggende, hvor det gø-

res gældende, at lånene er ydet mellem interesseforbundne par-ter, jf. eksempelvis SKM2003.210.ØLR.

For at løfte bevisbyrden for, at de indsatte beløb har karakter af lån, må Orba Global Inc. på objektivt grundlag dokumentere, at der ved overførsel af beløbene blev stiftet en bindende og ube-tinget tilbagebetalingsforpligtelse, jf. herved UfR 2005.250H.

Denne bevisbyrde har Orba Global Inc. ikke løftet.

Der er således ikke fremlagt en oprindelig låneaftale, en aftale om forrentning, en aftale om sikkerhedsstillelse eller lignende, der kan tjene til på objektivt grundlagt at dokumentere, at over-førslerne har karakter af lån.

På den baggrund må det lægges til grund, at der er tale om til-skud, der er skattepligtige efter statsskattelovens § 4.

Dette understøttes da også af, at klagerne heller ikke er frem-kommet med en troværdig forklaring på, *hvorfor* Sagsøger 1 og Sagsøger 2 skulle låne Orba Global Inc.
penge. Klagerne har således forklaret, at formålet med oprettel-sen af Orba Global Inc. var, at selskabet skulle købe et hus i Mellemamerika **(bilag AB).** Hvis selskabet skulle anvende de
kr. 1.350.000,-, der blev overført til selskabet i 2006, til at er-hverve et hus i Mellemamerika, er det vanskeligt at se, hvordan selskabet - der ikke havde erhvervsmæssige aktiviteter - siden-hen skulle få likviditet til at tilbagebetale dette beløb til Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

Klagerne anfører i indlægget af 25. april 2019 på side 20, 3. af-snit, at det savner enhver logik, at klagerne skulle ønske at bringe sig selv i en situation, hvor Orba Global Inc. ville blive beskattet som tilskud af de beløb, de to aktionærer indbetalte til selskabet, mens aktionærerne ville blive beskattet som maskeret udbytte af betalinger fra selskabet, og at dette taler imod, at der er tale om skattepligtige tilskud. Hertil bemærkes, at det er uden betydning for den skatteretlige kvalifikation af transaktio-nerne, hvilken situation klagerne måtte have ønsket at bringe sig selv i. Dertil kommer, at klagerne formentlig ikke har forud-set, at de danske skattemyndigheder ville få kendskab til eksi-stensen af Orba Global Inc.

Klagerne anfører tillige i klagen på side 19, 3. afsnit, at det ville være umuligt for klagerne at dokumentere, at tilskuddet havde karakter af en skattefri kapitalforhøjelse efter selskabsskatte-lovens § 13, stk. 1, nr. 1, idet der ikke er regnskabspligt i Pa-nama.

Det kan umiddelbart undre, at klagerne skulle ønske at doku-mentere, at der er tale om en skattefri kapitalforhøjelse, når det er gjort gældende, at overførslerne til selskabet har karakter af lån.

Det forhold, at der ikke er regnskabspligt i Panama, bevirker endvidere under alle omstændigheder ikke, at det var umuligt for klagerne at registrere en eventuel kapitalforhøjelse i et regn-skab. Der er således så vidt vides ikke regnskabsforbud i Pa-nama.

Dertil kommer, at det følger af artikel 36 i den panamanske sel-skabslov **(bilag AC),** at selskaber skal føre et register over ud-stedte aktier. Dette gælder også for selskaber, der - som Orba Global Inc. - har udstedt ihændehaveraktier. Alle fire aktier i Orba Global Inc. er udstedt den 14. juli 2005 i forbindelse med selskabets oprettelse. Der er ikke siden udstedt flere aktier i Orba Global Inc.

De overførsler til selskabet, som denne sag drejer sig om, er sket henholdsvis den 8. maj 2006, den 8. august 2006, den 16. november 2006 og den 28. december 2006 samt i perioden 2009-2013.

Der er således ingen sammenhæng mellem datoen for udstedel-sen af aktierne i Orba Global Inc. og de datoer, hvor Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har tilført midler til selskabet.

Også på den baggrund er det heller ikke dokumenteret, at der er tale om en skattefri kapitalforhøjelse.

Særligt vedrørende overførslen af værdipapirerne fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2 den 19. oktober 2009 anfører klagerne på side 11, 8. afsnit, i indlægget af 25. april 2019, at Skattestyrelsen på side 9 i styrelsens bemærkninger af 28. fe-bruar 2019 til klagen anerkender, at det er mindst lige så sand-synligt, at klagernes hensigt var at udlåne depotet til selskabet, som det var at give tilskud til selskabet.

Dette er ikke en korrekt udlægning af Skattestyrelsens bemærk-ninger. Det anføres således eksplicit, at det *"er Skattestyrelsens vurdering, at overførslerne af værdipapirerne til selskabet ikke kan be-tragtes som et udlån af depotet."*

Klagerne anfører endvidere, at såfremt der ikke er tale om et lån af værdipapirerne til selskabet, er der tale om en afståelse, der skal udløse avancebeskatning i selskabet, samt at Orba Global Inc.'s efterfølgende betalinger til Sagsøger 1 og Sagsøger 2 må ses som afdrag for købet af disse aktier.

Som det fremgår ovenfor, er der imidlertid ingen dokumenta-tion for, at der ved overførslen af værdipapirerne til Orba Glo-bal Inc. blev stiftet en bindende og ubetinget betalingsforplig-telse for selskabet.

Tværtimod fremgår det af transaktionsbilagene vedrørende overførelserne af de enkelte værdipapirer, at "Settlement Amo-unt" er aftalt til kr. 0,-. Forholdet kan derfor ikke anskues på an-den måde, end at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har overdraget værdipapirerne i til Orba Global Inc. uden mo-dydelse.

Forskellen mellem overdragelsessummen - i dette tilfælde kr. 0,- - og værdipapirernes markedsværdi på overdragelsestids-punktet udgør et skattepligtigt tilskud til Orba Global Inc., jf. UfR 2006.1492H.

5.4 Beløbene hævet på Orba Global lnc.'s konto

Det følger af ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1, at alt, hvad der udloddes af et selskab til aktuelle aktionærer, anses som skat-tepligtigt udbytte.

Det påhviler Sagsøger 1 og Sagsøger 2 at do-kumentere, at beløbene hævet på Orba Global's bankkonto er medgået til driften af Orba Global Inc. og ikke er tilgået Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i deres egenskab af ho-vedaktionærer eller afholdt i deres interesse, jf. eksempelvis SKM2014.69.ØLR eller SKM2008.14.ØLR.

Denne bevisbyrde har Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ikke løftet.

Til støtte for, at der ikke er tale om betalinger af udbytte, har Sagsøger 1 og Sagsøger 2 alene anført, at de hævninger mv., som Skattestyrelsen har anset som maskeret udbytte, udgør tilbage betaling af det lån, som klagerne mener, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har ydet Orba Global Inc., jf. side 25, 5. afsnit, i klagen vedrørende Sagsøger 2.

Det anførte kan ikke forstås på anden måde, end at det er kla-gernes synspunkt, at alle de hævninger mv., der er oplistet på side 27-30 i Skattestyrelsens afgørelse vedrørende Sagsøger 2, har karakter af tilbagebetaling af lån. Dette harmonerer imidler-tid ikke med, at klagerne på side 2 i et brev af 7. april 2017 til Skattestyrelsen oplyste, at det alene var seks konkrete transak-tioner fra 2014, der udgjorde tilbagebetaling af det lån, man gjorde gældende, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 havde ydet Orba Global Inc.

Det er under alle omstændigheder ikke dokumenteret, at der er tale om tilbagebetaling af lån. Som det fremgår ovenfor, følger det således af fast retspraksis, at lån skal dokumenteres på ob-jektivt grundlag.

Klagerne har imidlertid intet fremlagt, der dokumenterer, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har udlånt penge til Orba Global Inc. Der er derfor ikke grundlag for at anse hæv-ningerne på selskabets bankkonto som tilbagebetalinger af et lån.

Da der heller ikke i øvrigt foreligger oplysninger om, at de hæ-vede beløb er medgået til driften af Orba Global Inc., må belø-bene anses for at være tilgået Sagsøger 1 og Sagsøger 2 eller afholdt i deres interesse. Det er derfor berettiget, at Skattestyrelsen har anset Sagsøger 1 og Sagsøger 2 for skattepligtige af de hævede beløb som maskeret udbytte efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1.

5.5 Klagernes bemærkninger om trippelbeskatning

Klagerne anfører på side 22, 5. afsnit, at det er i strid med dansk skatteret at foretage en "trippelbeskatning". Nærmere bestemt er det klagernes synspunkt, at der ikke er hjemmel til, at kla-gerne først bliver indkomstbeskattet af deres løn, at Orba Glo-

bal Inc. derefter beskattes af skattepligtige tilskud, når denne løn indskydes i selskabet, og at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 dernæst bliver udbyttebeskattet af Orba Global lnc.'s betalinger til dem.

Hertil bemærkes blot, at der – utvivlsomt - er hjemmel til at gennemføre beskatning i hvert enkelt af de ovenfor beskrevne tre led. Der er vel enighed om, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 er skattepligtige af deres lønindtægter i Danmark efter statsskattelovens § 4. I det omfang disse lønindtægter er tilført Orba Global Inc., er Orba Global Inc. skattepligtige af disse tilskud efter statsskattelovens§ 4, ligesom Sagsøger 1 og Sagsøger 2 er skattepligtige i det omfang Orba Global Inc. efter følgende måtte foretage udlodninger til dem, jf. ligningslovens§ 16 A.

Det forhold, at de skatteretlige regler i denne sag fører til det, som klagerne betegner som en "trippelbeskatning", ændrer ikke på, at der er hjemmel til at gennemføre de enkelte beskatninger.

Det bemærkes i øvrigt, at argumenter som de af klagerne frem-førte er blevet afvist i retspraksis, jf. eksempelvis UfR 2009.332H.

6. OPSUMMERING OG SAGENS VIDERE FORLØB

Sammenfattende er det Skattestyrelsens opfattelse, at ingen af de af klagerne fremsatte indsigelser kan føre til, at Landsskatte-retten ikke skal stadfæste styrelsens afgørelser.

Det er således ikke i strid med officialprincippet, at Skattestyrel-sen har indledt en undersøgelse af klagernes skatteforhold på baggrund af oplysningerne fra den anonyme kilde, ligesom sty-relsens afgørelser i øvrigt ikke alene er baseret på oplysninger fra den anonyme kilde.

Skattestyrelsen har heller ikke under behandlingen af klagernes sager været forpligtet til at vejlede klagerne om forbuddet mod selvinkriminering efter retssikkerhedslovens § 10, stk. 3, lige-som styrelsen ikke under sagsbehandlingen har tilsidesat arti-kel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention. Selv *hvis* styrelsen måtte have tilsidesat en af de nævnte bestemmel-ser - hvilket altså bestrides - vil der under alle omstændigheder

være tale om en tilsidesættelse af en ordensforskrift, der ikke kan føre til afgørelsernes ugyldighed.

Orba Global Inc. må endvidere anses for hjemmehørende i Dan-mark i de af sagen omfattede indkomstår, da selskabets ledelse - Sagsøger 1 og Sagsøger 2 - har haft hoved-sæde her i landet, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, nr. 1. Der er ikke grundlag for at anse Orba Global Inc. som en nullitet. Tværtimod må Orba Global Inc. anses for lovligt stiftet i hen-hold til panamansk ret.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har ved ikke at selvangive deres skattepligtige indkomst for de af sagen omfat-tede indkomstår, ved ikke at oplyse skattemyndighederne om deres bankkonti i Luxembourg samt deres ejerskab af Orba Glo-bal Inc., mindst groft uagtsomt bevirket, at deres skatteansæt-telser er blevet foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Det er derfor berettiget, at Skattestyrelsen har genop-taget deres skatteansættelser efter bestemmelsen i skatteforvalt-ningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Endelig er Orba Global Inc. skattepligtig af de tilskud, Sagsøger 1 og Sagsøger 2 - så vidt ses ubestridt -har foretaget til selskabet. Der er således ikke fremlagt nogen dokumentation for, at der skulle være tale om lån. Af samme grund er der heller ikke grundlag for at anse Sagsøger 1 og Sagsøger 2's hævninger på Orba Global Inc.'s bankkonto som tilbagebetalinger aflån. Disse hævninger må derfor anses som maskeret udbytte, jf. ligningslovens § 16 A.

(…)"

Repræsentantens supplerende bemærkninger af 8. januar 2020
Kammeradvokatens bemærkninger har givet repræsentanten anled-ning til at fremkomme med følgende bemærkninger:

"(…)

BETYDNING AF UGYLDIGHED I SELSKABETS SAG:
Skattestyrelsen anfører i det supplerende indlæg, at Skattesty-relsen ikke er enige i, at sagerne mod Klagerne bliver ugyldig som følge af ugyldighed i selskabets sag.

Det gøres gældende, at dette ikke vil være tilfældet.

Sagen mod Klagerne bygger på, at selskabet har modtaget et til-skud, hvorfor der er skattepligt for selskabet, og for Klagerne, idet tilbagebetalingen af det påståede tilskud er at betragte som et maskeret udbytte.

Hvis selskabets sag erklæres ugyldig, ved ingen, hvad klassifi-kationen af indsættelserne i selskabet er, hvorfor der ikke over-for Klagerne kan gennemføres en beskatning som maskeret ud-bytte, idet det også i den situation lige så godt kunne være et lån eller en anden skattefritaget disposition.

Dette kan ikke fastslås i tilfælde af, at selskabets sag bliver er-klæret ugyldig, hvorfor Klagernes sag tillige må betragtes som ugyldig.

Det gøres derfor gældende, at i tilfælde af ugyldighed i selska-bets sag må det medføre ugyldighed i Klagernes sager.

BETYDNING AF OFFICIALPRINCIPPET FOR SAGENS OP-LYSNING OG AFGØRELSENS GYLDIGHED

Skattestyrelsen fastholder, at officialprincippet ikke er tilsidesat i sagsbehandlingen, som Skattestyrelsen har foretaget. Skat-testyrelsen begrunder dette med, at dokumenterne er lagt til grund for stiftelsen af selskabet i Panama, samt ved bankernes oprettelse af konti og depoter.

Det gøres gældende, at det ikke fremgår noget sted af doku-menterne, der er fremlagt for Klagerne, at disse dokumenter har været lagt til grund for registreringen af selskabet i Panama. Det ses af dokumenterne, at disse har været anvendt ved regi-streringen af selskabet, men ikke lagt til grund ved registrerin-gen.

Skattestyrelsen opfordres derfor til at dokumentere **[gentagelse af opfordring 1]**, hvoraf det fremgår, at de fremlagte dokumen-ter, som skattestyrelsen har modtaget fra et tilfældigt læk, har været anvendt ved selskabets stiftelse.

Det gøres tillige gældende, at Skattestyrelsen ikke noget sted har bevist eller sandsynliggjort, at disse dokumenter er ægte.

Allerede i klagen er skattestyrelsen opfordret til at underbygge ægtheden af dokumenterne, men denne opfordring er ikke ble-

vet efterkommet. Heller ikke efter Kammeradvokaten er blevet partsrepræsentant for Skattestyrelsen.

Derfor opfordres Skattestyrelsen igen til at oplyse, hvorfra dokumenterne er købt, og hvordan Skattestyrelsen har fået verifi-ceret ægtheden af dokumenterne **[gentagelse af opfordring 1]**.

Der skal i den sammenhæng erindres om, at disse meget tvivls-omme dokumenter, ultimativt set kan blive anvendt i en straf-fesag, hvorfor det er afgørende, at alle parter er sikre på, at do-kumenterne er ægte.

Det er heller ikke bevist eller sandsynliggjort, at dokumenter vi-ser den fulde sandhed og ikke blot er brudstykker, der giver et misvisende billede af sagens rette faktum.

Skattestyrelsen gør eksempelvis gældende, at der mangler dokumentation fra Landsbanki. Landsbanki er gået konkurs, hvorfor ingen kan få dokumenter derfra. Alligevel antager Skattestyrelsen blot, til skade for Klagerne, at der måtte have været avancer i Landsbanki, uden at vide, hvad der konkret har været af bevægelser.

Det er allerede gjort gældende i klagen, at Klagerne ikke har disponeret som ledelse i selskabet. Det har den lokale ledelse i Panama.

I den forbindelse gøres det gældende, at de fremlagte doku-menter ikke beviser eller sandsynliggør, at det er Klagerne, der har været ledelse i selskabet, og at officialprincippet i den sam-menhæng ikke er bare tæt på at være opfyldt i sagen. I Kamme-radvokatens indlæg lægges det til grund, at Klagerne har ageret som ledelse i selskabet. Men der er ikke fremlagt dokumenta-tion for, at Klagerne har truffet én eneste ledelsesmæssig beslut-ning. Det erindres igen om, at Skattestyrelsen er underlagt offi-cialprincippet, og forvaltningslovens og skatteforvaltningslo-vens regler om oplysning af sagen i tilstrækkeligt omfang til, at der kan træffes en afgørelse.

Vedrørende ledelsesspørgsmålet har Skattestyrelsen, og nu Skattestyrelsens repræsentant alene antaget, at de må have age-ret som ledelse, hvilket ikke på nogen måde er tilstrækkeligt i henhold til officialprincippet.

Det samme kan anføres i relation til selve dokumentationen. Der er tale om et læk af stjålne dokumenter, hvorfor Klagerne ikke er i besiddelse af andre dokumenter, og hvorfor det er Skattestyrelsen, via købet, der ligger inde med alle de doku-menter, der er til rådighed og som har forpligtelsen til at doku-mentere ægtheden af dem.

Derfor gøres det gældende, at Skattestyrelsen ikke har efterle-vet officialprincippet, da Skattestyrelsen bygger sagen på doku-menter, ingen kan vurdere ægtheden af, lige som Klagerne ikke kan dokumentere, at der er tale om en forkert angivelse af fak-tum, idet alle dokumenter er fjernet fra advokatkontoret i Pa-nama, og derved skulle være i Skattestyrelsens besiddelse, hvis ellers Skattestyrelsen har fået alle dokumenter.

Dette kan betvivles. Og den tvivl skal komme Klagerne til gode, idet Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen ellers beskatter Kla-gerne på baggrund af et ufuldstændigt materiale, der i sig selv vil være i strid med EMRKs principper om ”fair trail” .

Det gøres derudover gældende, at de dokumenter, der er frem-lagt, ikke på nogen måde kan anses for en overholdelse af offi-cialprincippet i relation til eksempelvis spørgsmålet om ledel-sens sæde, idet der ikke noget sted i de fremlagte dokumenter ses, at Klagerne har forestået nogen som helst ledelse i selska-bet.

Skattestyrelsen gør gældende, at Skattestyrelsen fik dokumen-terne på baggrund af en folketingsbeslutning om at købe doku-menterne.

Det gøres gældende, at en folketingsbeslutning ikke betyder 1) at dokumenterne er ægte, 2) at dokumenterne er indhentet i overensstemmelse med øvrig regulering, herunder retssikker-hedsloven og EMRK og 3) folketinget tog ikke stilling til anven-delse af dokumenterne efter de var købt, hvorfor anvendelsen efterfølgende skal leve op til lovgivningens øvrige krav, herun-der forvaltningsloven, retssikkerhedsloven, grundloven og EMRK.

Det gøres derfor gældende, at det forhold, at folketinget beslut-tede, at dokumenterne kunne købes, ikke er ensbetydende med, at Skattestyrelsen ukritisk kan anvende dokumenterne uden iagttagelse af al anden lovgivning.

Det gøres på den baggrund gældende, at alene det forhold, at Skattestyrelsen, ved ikke at kunne imødekomme Klagers opfor-dring om verifikation af ægtheden, helt ukritisk har anvendt de omhandlede dokumenter i strid med forvaltningsloven, skatte-forvaltningsloven, retssikkerhedsloven og EMRK.

SELVINKRIMINERINGSFORBUDDETS BETYDNING FOR GYLDIGHEDEN AF SKATTESTYRELSENS AFGØRELSE

Det er fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at Skattestyrelsen ikke har tilsidesat oplysningspligten i forbindelse med materialeind-kaldelsen overfor Klagerne.

Det fremkommer faktisk af Skattestyrelsens seneste indlæg, at Skattestyrelsens repræsentant, der repræsentere den danske stat, mener, at EMRK alene skal anses som en ordensforskrift, og derfor ikke som en international bindende traktat, som Dan-mark i et internationalt perspektiv har tiltrådt og er bundet af.

Det er fortsat Klagernes holdning, at EMRK er en international konvention, der konkret er ophøjet i EU til traktatniveau, og som Danmark selv har tiltrådt, hvorfor EMRK og de menneske-retlige garantier, der udspringer deraf, skal ses som havende vægt på grundlovsniveau. Hvis ikke det er tilfældet, vil Dan-mark krænke, både den internationale konvention, men også EU-retten.

Skatteankestyrelsen opfordres til at indhente udtalelse fra Fol-ketingets ombuds- mand for at få afklaret, om det er en generel holdning i Danmark, at Danmark ikke er bundet af EMRK og EU-retten, idet EMRK alene er udtryk for en ordensforskrift, som Skattestyrelsen anfører det på side 7, næst sidste afsnit.

Hvis ikke dette afklares, gennemfører Skattestyrelsen, og ulti-mativt set Landsskatteretten en traktatmæssig krænkelse, hvis ikke EMRK og EU-retten alene skal ses som en ordensforskrift, som Skattestyrelsen anfører det på side 7, næst sidste afsnit.

Ud over at mene, at EMRK alene er udtryk for en ordensfor-skrift, mener Skattestyrelsens repræsentant ikke, at retssikker-hedslovens § 10 finder anvendelse på denne sag, idet materiale-indkaldelsen ikke skete med henblik på pålægning af straf. Der-udover er det fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke fo-

relå nogen konkret mistanke om et strafbart forhold på tids-punktet for materialeindkaldelsen.

Hertil må vi for det første fremsætte en opfordring til Skattesty-relsen **[opfordring 2]** til at fremlægge den præcise dato for, 1) hvornår Skattestyrelsen modtog de lækkede dokumenter, efter beslutningen om købet og 2) hvornår Skattestyrelsen præcist gik i gang med at undersøge Klagerne og selskabet i denne sammenhæng.

Det gøres fortsat gældende, at Skattestyrelsen har haft mistanke om et strafbart forhold på tidspunktet for materialeindkaldel-sen.

Klagerne har ikke bibragt den omhandlede ”power of attor-ney” , som Skattestyrelsen gør gældende medfører, at selskabet er skattepligtig til Danmark.

Denne ”power of attorney” må have været til stede, da Skat-testyrelsen modtog dokumenterne fra det købte læk.

Det er den eventuelle skattepligt til Danmark, der medfører manglende angivelse, hvorfor Skattestyrelsen vil have en kon-kret mistanke om et strafbart forhold på det tidspunkt, hvor yderligere materiale indkaldes, idet Skattestyrelsen allerede på dette tidspunkt havde den omhandlede ”power of attorney” , som Skattestyrelsen nu, og hele vejen igennem sagen har gjort gældende, medfører skattepligt til Danmark.

Det gøres således gældende, at Skattestyrelsen allerede på dette tidspunkt for materialeindkaldelsen vidste, at Selskabet, hvis le-delse efter Skattestyrelsens egen opfattelse, var i Danmark på grund af denne ”power of attorney” , ville blive betragtet som værende omfattet af globalindkomstprincippet, og således også, at der var grundlag for at mistænke selskabet for manglende angivelse af skatter, der i sig selv ville udløse et strafbart for-hold.

Det gøres tillige gældende, at Skattestyrelsen ved at anføre, at Klagerne havde modtaget et udbytte fra selskabet, som ikke var selvangivet i Danmark – ligeledes havde mistanke om et straf-bart forhold, allerede på det tidspunkt, hvor der bliver lavet en materialeindkaldelse.

Derfor kan Skattestyrelsen ikke være uden mistanke om et strafbart forhold, da Skattestyrelsen indkalder yderligere mate-riale, sådan som sagen er skitseret fra Skattestyrelsens side.

Skattestyrelsen undskylder sig imidlertid med, at Klagerne ikke var forpligtet til at svare på Skattestyrelsens henvendelse.

Dette viser imidlertid en helt igennem misforståelse af forbud-det og dets omfang, som Skattestyrelsens repræsentant gengi-ver i sit indlæg af 30. oktober 2019.

Baggrunden for, at der skal vejledes er netop at oplyse Klagerne om konsekvenserne ved at udtale sig eller ikke at udtale sig el-ler ved at fremlægge dokumenter eller at undlade at fremlægge dokumenter.

Selvinkrimineringsforbuddet skal sikre, at Klagerne undlade at efterkomme eller efterkomme Skattestyrelsens ønske, på et op-lyst grundlag.

Hvorvidt der er pligt eller ikke for Klagerne til at efterkomme henvendelsen, er ikke en del af vurderingen for så vidt angår selvinkrimineringsforbuddet.

Pligten til at gøre opmærksom på muligheden for selvinkrimi-nering indtræder på objektivt grundlag for myndighederne på det tidspunkt, hvor der er en mistanke om et strafbart forhold.

Det gøres derfor fortsat gældende, at Skattestyrelsen, allerede inden modtagelsen af de lækkede dokumenter havde mistanke om, at der var skatteydere, der potentielt havde begået et straf-bart forhold – manglende angivelse.

Det gøres også gældende, at Skattestyrelsen fik mistanke om konkret navngivne personers mulige strafferetlige overtræ-delse, da Skattestyrelsen endeligt modtog de lækkede doku-menter, idet Skattestyrelsen her erhvervede konkrete oplysnin-ger om navngivne personers aktiviteter og konti i udlandet.

Gør Skattestyrelsen modsat gældende, at de ikke fik mistanke senest da de modtog de lækkede dokumenter, har Skattestyrel-sen tillige anerkendt, at ingen kan stole på de lækkede doku-menters ægthed, idet Skattestyrelsen i så fald ikke selv havde tiltro til informationerne i de lækkede dokumenter.

Derudover gøres det fortsat gældende af Skattestyrelsen, at retssikkerhedsloven ikke finder anvendelse i den konkrete sag, idet materialeindkaldelsen ikke skete med henblik på pålæg-ning af straf.

Hertil skal det igen gøres gældende, at denne opfattelse fra Skattestyrelsens side, ligeledes må bero på en fejlopfattelse eller fejlfortolkning af retssikkerhedsloven.

Skattestyrelsen må slet ikke indkalde materiale til brug for på-læggelse af straf. Det er alene politi og anklagemyndighed, der må dette, jf. grundlovens § 3 og den tredeling, der ligger deri.

Skattestyrelsen må foretage materialeindkaldelse til brug for skatteligningen, og denne materialeindkaldelse er begrænset af retssikkerhedslovens forbud mod, at personer risikerer at inkri-minere sig selv.

Det gøres gældende, at retssikkerhedslovens kompetencefelt ikke relaterer sig til sager om indkaldelse af materiale fra Skat-testyrelsens side til brug for pålæggelse af straf, idet dette for-hold i sig selv ligger uden for Skattestyrelsens kompetence.

Retssikkerhedsloven skal derimod sikre, at myndighederne, herunder Skattestyrelsen, oplyser borgeren om, at i tilfælde af at de giver oplysninger til myndighederne, vil disse oplysnin-ger efterfølgende kunne bruges i en strafferetlig kontekst, hvis det viser sig, at der er grundlag for en strafferetlig forfølgning.

Skattestyrelsen anfører endvidere at modtagelse af materiale, der indikerer et strafbart forhold, ikke er ensbetydende med, at der foreligger en så konkret mistanke, at der er grundlag for at rejse sigtelse.

Hertil gøres gældende, at denne udlægning er i direkte strid med ordlyden af retssikkerhedslovens § 10, som Skattestyrelsen selv har henvist til. Skattestyrelsen understreger passussen, ”konkret mistanke” og ”begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf” .

Hvis der ses på den samlede bestemmelses stk. 1, har den føl-gende ordlyd:

(…)

Det fremgår tydeligt, at i tilfælde, hvor der er konkret mistanke om, at enkeltpersoner eller selskaber har begået en lovovertræ-delse, der kan medføre straf, er der ikke pligt til at meddele op-lysninger til myndighederne.

Videre fremgår det af bestemmelsens stk. 3:

(…)

Når der er mistanke om et strafbart forhold, skal dette med-deles til den mistænkte, hvorefter denne på et oplyst grundlag kan meddele samtykke til myndigheden om at indlevere mate-riale eller afvise at besvare myndighedens henvendelse.

Der står imidlertid intet i bestemmelsen om, som gjort gæl-dende af Skattestyrelsen, at oplysningspligten først indtræder, når der er så konkret en mistanke, at der er grundlag for at rejse sigtelse.

Dette er en misforstået opfattelse af begrebet mistanke om et strafbart forhold. Hvis der kan rejses sigtelse, er der begrundet mistanke, og det er noget helt andet end at have konkret mi-stanke om en lovovertrædelse, der kan medføre straf, som ord-lyden af retssikkerhedsloven fastslår det.
Udover denne fortolkning af retssikkerhedslovens oplysnings-pligt, gør Skattestyrelsen yderligere gældende i relation til sel-vinkrimineringsforbuddets rækkevidde, at Byretten i *SKM 2017.559* har accepteret myndighedernes materialeindkaldelse, idet denne materialeindkaldelse ikke er udtryk for pålæggelse af straf.

Når afgørelsen nærlæses, giver resultatet god mening, men vi-ser sig også ikke at være anvendelig i denne sag. Det skyldes det ret åbenlyse forhold, at nulstilling af A-skat og AM-bidrag for den person, der får sin A-skat og AM-bidrag nulstillet, alene er et spørgsmål om hæftelse, og ikke under nogen omstændig-heder er strafbelagt.

Derfor kommer Byretten også, lige som skatteankestyrelsen, frem til, at selvinkrimineringsforbuddet ikke finder anvendelse i den pågældende sag, idet der ikke kan blive tale om straf, da

bestemmelserne om nulstilling af A-skat og AM-bidrag ikke kan medføre straf.

Når afgørelsen læses, ses det også tydeligt af Skatteankestyrel-sens afgørelse, som Byretten tiltræder, at det vil forholde sig an-derledes, hvis materialeindkaldelsen kan anvendes til at på-lægge straf.

Dette fremsætter Skatteankestyrelsen således:

"*Afgørelserne, som A påberåber sig, vedrører således strafferetlige sanktioner (bl.a. Saunders v. UK om aktiemanipulation og Serves v. Frankrig om dødsfald), og ikke "almindelige" skattesager, hvor myndigheder – efter lovens bestemmelser – pålægger borger/virksomhederne at betale en skat eller forhøje en allerede pålagt skat.*

I J.B. v. Schweiz, som omhandlede borgerens manglende indberetning af indkomst til skattevæsenet, fandt domstolen, at artikel 6 var overtrådt. I den pågældende sag lagde domstolen vægt på, at myndighederne af adskillige omgange havde fastholdt, at Klageren ikke havde angivet sin indkomst og at sådanne oplysninger kunne blive brugt imod ham i sin sag om skatteunddragelse. Den pågældende sag havde således som i de øvrige påberåbte sager også et strafferetligt moment, hvor den pågældende kan blive idømt en straf, fx fængsel. "

Og det fremgår netop også af praksis fra EMRK, jf. det citerede fra Byrettens afgørelse.

Det gøres derfor gældende som det første i relation til *SKM 2017.559 BR*, at dommen tager stilling til en problemstilling, hvor der aldrig vil kunne blive tale om straf, idet reglerne om nulstilling af A-skat og AM-bidrag ikke er strafbelagte.

Alene af den grund er Byrettens afgørelse *i SKM 2017.559 BR* ikke sammenlignelig med denne sag, hvorfor den slet ikke kan anvendes som præjudicerende for spørgsmålet om selvinkrimi-neringsforbuddets rækkevidde ved indhentelse af oplysninger, der efterfølgende kan anvendes direkte i en straffesag.

Derudover gøres det gældende, at det indsamlede materiale i denne sag vil kunne anvendes direkte i en strafferetlig kontekst. Det skal i den sammenhæng tillige gøres gældende, at der ikke er begået noget strafbart i denne sag, men ud fra den præmis Skattestyrelsen har lagt til grund, vil de indsamlede dokumen-

ter alle være en kernedel af en eventuel strafferetlig forfølgning af Klagerne og selskabet.

Det gøres således gældende, at der er tale om to forskellige sa-ger, når der ses på *SKM 2017.559 BR* og denne sag, hvilket bety-der, at sagen ikke finder anvendelse til at fastslå, at Skattestyrel-sen ikke havde en oplysningspligt.

Derudover gøres det gældende, at Skattestyrelsen har misfor-stået betydningen af retssikkerhedslovens § 10 og EMRK´s arti-kel 6.

Skattestyrelsen har gjort gældende, at der ikke er nogen tvang for Klagerne til, overfor skattemyndighederne, at fremlægge dokumentation, idet "*manglende efterlevelse af en materialeindkal-delse vil blot medføre, at skatteforvaltningen må fortsætte behandlin-gen på det foreliggende grundlag*."

Det er ikke konsekvenserne af en manglende materialeindkal-delse, som retssikkerhedslovens § 10 og EMRK´s artikel 6 regu-lerer. Det er heller ikke oplysning af konsekvensen af den manglende efterlevelse, der reguleres af denne bestemmelse.

Som det fremgår af bestemmelsen, skal myndighederne *" ... vej-lede den mistænkte om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den for-modede overtrædelse.* "

Det er således ikke et spørgsmål om, hvad konsekvensen af ikke at meddele oplysninger til myndighederne, bestemmelsen skal sikre. Det er derimod en beskyttelse af den skatteyder, hvor der er en konkret mistanke om en lovovertrædelse, der kan medføre straf.

Det er også dette, der direkte fremkommer af EMRK. Selvinkri-mineringsforbuddet udspringer, som allerede nævnt, af EMRKs uskyldsformodningen. I henhold til EMRK er menneskerettig-hedsdomstolens dom af 17. december 1996 af afgørende betyd-ning, og det er denne dom, der gentagne gange bliver vist til-bage til.

Sagen drejede sig om den britiske direktør Saunders, der var di-rektør i bryggeriet Guinness. Saunders var mistænkt for at have

deltaget i kursmanipulation med Guinness-aktier i forbindelse med Guinness overtagelse af en anden virksomhed.

Saunders blev af de nationale kartelmyndigheder afkrævet de-taljeret forklaring om sagen. Saunders blev senere idømt 2,5 års fængsel, men selve det forhold, at de nationale kartelmyndighe-der havde afkrævet en fyldestgørende forklaring af Saunders, blev senere indbragt for EMD.
EMD bemærkede i dommen, at der skal findes en balance mel-lem forklaringsforpligtelser og selvinkrimineringsforbuddet i EMRK.

Spørgsmålet om selvinkriminering, særligt efter Saunders-sa-gen, har således haft den betydning, at der er blevet opstillet en klassificering af, hvornår der kan kræves afhøring/forklaring, af eksempelvis bestyrelses- og direktionsmedlemmer i forbindelse med disses forklaringer i relation til Skifterettens behandling af konkursboer, lige som i en række andre forhold, hvor der er en forklaringspligt i henhold til særlovgivningen.

I litteraturen, jf. eksempelvis Erik Werlauff i ”*Europæiske menne-skerettigheder* ” og Jens Elo Rytter i ”*individets grundlæggende ret-tigheder* ” med baggrund af Højesterets praksis, er der opstillet en afvejningsmodel, hvorefter det skal vurderes om der 1) er der rejst sigtelse, skal afhøring undlades, 2) er der ikke rejst sig-telse, men kan det ses, at dette kunne blive aktuelt, må afhøring undlades, og der må eventuelt indgives anmeldelse og 3) angår sigtelsen kun en begrænset disposition, må der foretages en konkret vurdering for hvert enkelt spørgsmål.

I relation til skattesager har det betydet, at i tilfælde hvor en forvaltningsmyndighed har begrundet mistanke om noget strafbart, skal forvaltningsmyndigheden undlade at anvende de tillagte beføjelser til at kræve dokumenter og forklaringer.

Kræver forvaltningsmyndigheden alligevel dette mod denne grundsætning, må dokumenterne ikke bruges under en senere straffesag, og selve den forvaltningsretlige afgørelse anses for ugyldig som følge af væsentlige sagsbehandlingsfejl.

På skatteområdet kan der dog, i forhold til ovenstående, stilles spørgsmålstegn ved, om dette skal gælde fuldt ud. Skatteo-pkrævningen er afhængig af, at der bliver indleveret og selvan-givet på baggrund af en række dokumenter.

Det er gjort gældende, at der må sondres mellem de oplysnin-ger, der er indhentet, fordi de er nødvendige for den alminde-lige ligning, og de oplysninger, der indhentes med det formål at foretage en strafforfølgning.

Spørgsmålet er, om denne sondring kan anvendes på skatteom-rådet. Skattestyrelsen må slet ikke foretage nogen efterforsk-ning af strafbare forhold. Det burde derfor være utænkeligt, at Skattestyrelsen alligevel indhentede oplysninger til brug for strafforfølgning.

Det betyder også, at der kan stilles et meget kritisk syn på præ-misserne, i de efterfølgende sager på skatteområdet fra den Eu-ropæiske menneskerettighedsdomstol, hvor hensynet til, at der skal gennemføres en effektiv skatteopkrævning, skulle være medvirkende til, at der hersker større grad af frihed for skatte-myndighederne, end andre myndigheder, eksempelvis konkur-rencemyndighederne, som var tilfældet i Saunders sagen.

En opfattelse af, at Skattestyrelsen skulle være en speciel myn-dighed, der alene sikrer, at den korrekte ligning foretages, er et meget fejlfortolket syn på Skattestyrelsen.

Skattestyrelsen foretager en stadig stigende antal anmeldelser af skatteydere, og dette sker netop på baggrund af den indhen-tede mængde materiale, der indsamles gennem disse kontroller, hvor Skattestyrelsen allerede antages at være i gang med en ef-terforskning, selvom Skattestyrelsen er af den opfattelse, at det er en ligning, de er i gang med at foretage.

Det er simpelt på skatteområdet at konstatere, om der er tale om et muligt strafbart forhold.

Konstateres det, at der er fakturaer mv., der ikke synes at være angivet, enten for moms, skat eller andre afgifter, er der alle-rede konkret mistanke om et strafbart forhold, idet det er mang-lende angivelse, der er strafbar og ikke manglende betaling. Det samme, hvis en avance er konstateret, men ikke ses selvangivet.

Det virker derfor ikke i overensstemmelse med principperne om selvinkriminering, at skatteyderen skal give Skattestyrelsen mulighed for at fortsætte kontrollen, når Skattestyrelsen alle-rede på tidspunkt har konstateret mistanken om det strafbare

forhold, uden at skatteyderen gør det på et oplyst grundlag – i overensstemmelse med oplysningspligten i retssikkerhedslo-vens § 10, stk. 3.

Når det således anføres, at "*På en række områder kan samfundets love imidlertid ikke fungere, hvis der ikke indgives relevante oplysnin-ger fra borgeren. Dette gælder fx skattesystemet, som er stærkt afhæn-gig af, at skatteyderne selvangiver indkomst mv. Det er derfor vigtigt, at der i relation til uskyldsformodningen i EMRK sondres mellem de oplysninger, som er nødvendige til den almindelige skatteansættelse, og oplysninger, som indhentes med henblik på straffeforfølgning*."

Netop skatteoplysninger vil i mange tilfælde være indhentet til både den almindelige skatteligning og til strafforfølgning, idet oplysningerne i første omgang anvendes til at foretage en skat-teansættelse, og derefter at anmelde skatteyderen for unddra-gelse af den skat, som skatteansættelsen af de indhentede op-lysninger medførte.

Derfor synes denne sondring heller ikke at kunne anvendes, særligt ikke henset til Saunders-sagen.

Hvis Skattestyrelsen fortsat skal have adgang til at foretage en given kontrol, må det gøre sig gældende, som anført "*Meget muligt må man formulere konsekvenserne af selvinkrimineringsfor-buddet således, at hvis en forvaltningsmyndighed har begrundet mi-stanke om noget strafbart, skal den undlade at anvende sine beføjelser til at kræve dokumenter og forklaringer, og hvis den i strid med denne grundsætning alligevel kræver og modtager dem, må de normalt ikke bruges under en straffesag."*

Derfor kan det anføres, at Den Europæiske Menneskerettig-hedsdomstol ikke iagttager denne særlige problemstilling, at indhentelse af oplysninger til brug for skatteligningen, i rigtig mange tilfælde, kan sidestilles med indhentelse af oplysninger direkte til brug for en straffeforfølgning, når Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol eksempelvis i J.B. mod Schweiz anfører, at Brian Roger Allen blev bedt om at udlevere en for-mue og aktivoversigt til Skattemyndighederne.

Allen blev tiltalt og dømt for at have givet urigtige oplysninger om sine aktiver og passiver. Den usande erklæring herom var i sig selv strafbar.

Brian Roger Allen blev ikke tiltalt for at have undladt at give oplysninger, der kunne inkriminere ham i en verserende eller påtænkt sag. Det forhold, at Brian Roger Allen havde afgivet de urigtige oplysninger, ansås i sig selv for at være strafbart, hvor-for Skattemyndighederne alene brugte oversigten til skattelig-ningen.

Men denne situation kan ikke tages til indtægt for, at Skatte-myndighedernes ligningsopgave således totalt tilsidesætter principperne fra Saunders-sagen. Snarere det modsatte.

I Brian Roger Allen-sagen var der netop ikke tale om, at der til brug for strafforfølgningen blev anvendt de dokumenter, som Skattemyndighederne indhentede. Det Brian Roger Allen blev dømt for, var at have afgivet urigtige oplysninger.

Derfor kunne principper fra EMRK, også på skatteområdet være, at de oplysninger, der indhentes i strid med EMRK, ikke må anvendes til strafforfølgning, men må anvendes til den "særlige" opgave som skatteopkrævningen er.

I de fleste skattestraffesager bliver skatteyderen ikke dømt alene for at have afgivet urigtige oplysninger, eller slet ikke at have afgivet oplysninger. I disse sager bliver skatteyderne straf-fet for den manglende angivelse af et bestemt beløb, der opgø-res af Skattemyndighederne på baggrund af de oplysninger Skattestyrelsen indhenter gennem kontrollen.

I det danske system er det ligeledes sådan, at selve sanktione-ringen afhænger af, hvor stor en ansættelse Skattestyrelsen fore-tager, efter Skattestyrelsen har foretaget kontrol af skatteyde-ren, og efterfølgende anmelder denne for den manglende an-givne indkomst mv.

Skattestyrelsens ansættelse er afgørende for, om straffesagen kan klares administrativt, om den skal for domstolene efter sær-lovsbestemmelserne med en strafferamme på indtil 18 måne-der, eller om den skal for domstolene i henhold til straffelovens § 289, med en strafferamme op til 8 år.

Derudover fører Anklagemyndigheden direkte sagen på bag-grund af det arbejde Skattestyrelsen har lavet. Skattestyrelsen er således Anklagemyndighedens forlængede arm i sådanne sa-ger, hvorfor Anklagemyndighedens arbejde med at op- gøre det

strafbare forhold, direkte er en udløber af den ansættelse, som Skattestyrelsen har foretaget, der igen direkte er en udløber af den kontrol Skattestyrelsen har foretaget.

Det er derfor yderst betænkeligt for borgerens retssikkerhed, den måde som EMRK fortolkes på i Danmark, og det skal i den sammenhæng anføres, at Den Europæiske Menneskerettigheds-domstol ikke har taget stilling til danske forhold på dette om-råde.

Det gøres derfor gældende, at der er tale om en ugyldig afgø-relse, idet materialeindkaldelsen har medført, at Skattestyrelsen har tilsidesat selvinkriminerings-forbuddet i både retssikker-hedsloven og EMRK. Det er en væsentlig sagsbehandlingsfejl, og medfører ugyldighed i relation til Skattestyrelsens afgørelse overfor Klagerne og selskabet.

Samlet set synes både EMRK og retssikkerhedsloven at stille krav om, at Skattemyndighederne, når der er konkret mistanke om et strafbart forhold, skal oplyse skatteyderen om, at der øn-skes indhentet oplysninger til brug for skatteligningen, men at disse oplysninger potentielt kan anses for inkriminerende for skatteyderen, hvis skatteyderen vælger af give Skattemyndig-hederne oplysningerne.

Konsekvensen af, at skattemyndighederne ikke oplyser om for-holdet, når der er mistanke om noget strafbart er, at afgørelsen anses for ugyldig, og at det materiale, der er indhentet, ikke se-nere kan anvendes i en strafferetlig kontekst.

Det gøres derfor gældende, at der ikke kan ske genoptagelse ef-ter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, når Skattemyn-dighederne ikke har overholdt forpligtelserne i henhold til rets-sikkerhedsloven og EMRK, idet denne bestemmelses adgang til ekstraordinær genoptagelse alene retter sig mod strafbare for-hold, og da oplysningerne i henhold til EMRK ikke kan bruges i en strafferetlig kontekst, hvis ikke der er oplyst om det mulige strafbare forhold, kan oplysningerne heller ikke anvendes til at foretage ekstraordinær genoptagelse af et forhold, der knytter sig op på det strafbare forhold.

Beskyttelsen i bestemmelsen skal sikre, at den skatteyder, der bliver bedt om at fremskaffe dokumentationen til Skattemyn-

dighederne, leverer oplysningerne på et oplyst grundlag om, hvad oplysningerne kan blive brugt til.

Det gøres således gældende, at Skattestyrelsen, ved ikke at op-lyse Klagerne om de mulige strafferetlige konsekvenser ved at indlevere materiale til Skattestyrelsen, har overtrådt oplys-ningsforpligtelsen i retssikkerhedslovens § 10 og forpligtelserne i EMRK´s artikel 6 med den konsekvens, at der er tale om en ugyldig afgørelse.

Det gøres derfor gældende, at det har ugyldighedsvirkning, idet en overtrædelse af oplysningsforpligtelsen i retssikkerheds-lovens § 10 og EMRK´s artikel 6 er en væsentlig sagsbehand-lingsfejl, der medfører ugyldighed.

Samtidig må det gøres gældende, at det synspunkt, som Skat-testyrelsen anfører på side 7 næst sidste afsnit, at Retssikker-hedslovens § 10 og EMRKs artikel 6 skulle være udtryk for *or-densforskrifter*, hvilket underforstået må menes ikke bindende og gældende regler, er meget bekymrende.

Det bekymrer meget som borger i Danmark, at vores skattevæ-sen mener, at helt grundlæggende garantier for, at staten ikke skal kunne gennemføre vilkårlige overgreb mod borgeren, at statens egen skattemyndighed betragtes som en ordensforskrift, som myndigheden kan følge, hvis den synes, og se bort fra, hvis den ikke ønsker at følge den.

Hertil skal gøres gældende, at retssikkerhedsloven er altså en lov. Der er ikke tale om en ordensforskrift, som Skattestyrelsen kan vælge at følge, hvis Skattestyrelsen finder det belejligt, og kan vælge ikke at følge, hvis skattestyrelsen ikke finder det be-lejligt. Der er tale om en bindende retsakt.

Det forholder sig endnu værre med Skattestyrelsens synspunkt, når det gælder EMRK. EMRK er en traktatfæstet grundlæg-gende rettighed, der fungerer på grundlovsniveau i Danmark. EMRK er så stærk en retsakt, at selv EU har valgt at ratificere EMRK på traktatniveau, hvorfor EMRKs grundlæggende rettig-heder også fungerer på EU-traktatniveau.

Derfor er der ikke tale om en ordensforskrift. Denne pasus kan ikke være længere væk fra den juridiske sandhed, end tilfældet er i Skattestyrelsens udtalelse på side 7, næst sidste afsnit.

Herudover anfører Skattestyrelsen nederst side 6 og øverst side 7, at EMRKs artikel 6 ikke finder anvendelse i skattesager.

Det er en fejlfortolkning, dels af de sager fra den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, som Klager tidligere har fremhæ-vet, og de sager som Skattestyrelsen selv henviser til på side 7.

Af sagerne fremgår, at EMRK ikke kan tage stilling til materi-elle skattesager. Det vil sige det materielle skatteretlige indhold i sagerne kan den Europæiske Menneskerettighedsdomstol ikke tage stilling til, idet dette ligger uden for domstolens kompe-tence.

Men som det fremgår, både af sag 44759/98, Ferrazzini mod Ita-lien og 76574/01 Allen mod Storbritannien, at EMRK, også i skattesager finder anvendelse, når det drejer sig om at indsamle materiale på et tidspunkt, hvor der er konkret mistanke om et strafbart forhold.

Og det har vi netop også fået Ombudsmandens stillingtagen til i Ombudsmandens seneste rapport af 19. december 2019. Heri tager ombudsmanden stilling til, hvornår der er en konkret mi-stanke om et strafbart forhold, hvorefter det vil være i strid med retssikkerhedslovens § 10, herunder også EMRKs artikel 6, at fortsætte sagsbehandlingen af en konkret sag.

Ombudsmanden udtrykker, og Skattestyrelsen erkender, at Skattestyrelsen i den konkrete sag, var gået langt videre, end hvad der er tilladt i henhold til retssikkerhedslovens § 10 ved, at der flere gange blev indkaldt materiale fra skatteyderen, selvom Skattestyrelsen allerede havde konstateret, at skatteyde-ren ikke havde selvangivet indtægter på en udenlandsk konti, hvorfor der, ifølge ombudsmanden, allerede der forelå en kon-kret mistanke om et strafbart forhold, og hvorfor fortsat ind-samling af materiale fra skatteyderen skete i strid med retssik-kerhedslovens § 10.

Det samme har været tilfældet i denne sag, og Skattestyrelsen opfordres **[opfordring 3]** til af egen drift at undersøge sagsgan-gen i denne klagesag, og lave en tidslinje over, hvornår de har modtaget oplysninger fra udlandet, og hvornår de retter hen-vendelse til Klager om at modtage oplysninger fra Klager, idet Klagers sag er enslydende med den konkrete sag Ombudsman-

den har kritiseret Skattestyrelsen for at have forbrudt sig imod retssikkerhedslovens § 10 i.

Endelig gøres det gældende, at det må tillægges Skattestyrel-sen processuel skadevirkning, særligt som en myndighed un-derlagt officialprincippet, at Skattestyrelsen, heller ikke i det seneste indlæg, efterkommer Klagernes opfordring 1 om at dokumentere 1) ægtheden af dokumenterne, 2) at de viser det samlede billede af sagen, 3) tidspunktet for, hvornår Skat-testyrelsen konkret havde navn på Klagerne i forhold til de lækkede dokumenter, og 4) hvilke nye dokumenter fremkom ved den ekstra materialeindsamling, der skete efter Skattesty-relsen fik de lækkede dokumenter, der var afgørende for at træffe afgørelse.

Klager må i det mindste kunne stole på, og regne med, at en of-fentlig myndighed fremkommer med alle relevante dokumen-ter og tidspunkter i forbindelse med en sag, der udspringer af en afgørelse, som myndigheden har truffet på baggrund af en række dokumenter og oplysninger fra udlandet.

Hvis dette ikke er tilfældet, har borgeren ikke en rimelig og fair chance for at varetage sine interesser i forhold til myndigheden (staten).

LÅNEFORHOLDET

Skattestyrelsen anfører, at det er korrekt, at der må lånes aktier ud til et selskab. Dette betegnet som aktielån.

Skattestyrelsen anfører imidlertid, at det er et krav for, at dette anses som et lån, og ikke som en afståelse er, at låntager skal til-bagelevere samme mængde aktier i samme fondskode til lângi-ver. Derudover fremhæver Skattestyrelsen en række andre for-hold, der skal være opfyldt for, at der kan være tale om et låne-forhold og ikke en afståelse.

Dermed anerkender Skatteankestyrelsen også, at det er mindst lige så sandsynligt, at Klagernes hensigt var at udlåne depotet til selskabet, som det var at give et tilskud til selskabet.

Så kan det godt være, at Klagerne ikke opfyldte betingelserne for, at der kunne være tale om et aktielån på tidspunktet, men hvad er konsekvensen af det?

Hvis vi antager, at Klagerne, som Klagerne hele tiden har an-ført, har udlånt depotet, antages det nu, at Klagerne ikke op-fyldte betingelserne for dette i 2008. Det vil sige, at Klagerne re-aliserede en potentiel avance i 2008, da depotet blev overført til selskabet.

Skattestyrelsen har imidlertid ikke anført, at dette skulle gøre sig gældende, idet Skattestyrelsen har haft et ensidigt fokus på, at der var tale om et tilskud.

Nu anerkendes det dog, at der kunne være tale om et udlån, hvor betingelserne herfor dog ikke var opfyldt i 2008, hvis det ikke skulle betragtes som en afståelse for Klagerne.

Det betyder imidlertid ikke, som det fremgår af det beskrevne af Skattestyrelsen på side 9, at der skal ske omkvalificering til et tilskud. Det betyder derimod, at udlåner antages at have solgt aktierne, og dermed realiseret en avance, og ikke givet et til-skud, som Klagerne hele tiden har anført.

Residualen til manglende efterlevelse er altså ikke, som Skat-testyrelsen anfører, en omkvalificering af et lån til et tilskud. Residualen er afståelsesbeskatning på tidspunktet, hvor lånet bliver givet, hvis ikke betingelserne er opfyldt.

Derfor kan der heller ikke være tale om et tilskud i denne sag. Der ligger ikke et eneste dokument, der beviser dette. Der lig-ger heller ikke noget lånedokument, men det er heller ikke no-get krav. Og Klagerne har igennem hele forløbet anført, at der alene var tale om et udlån.

Hvis der ses på de midler, der bliver trukket ud af selskabet, og fastholder, at Klagerne i 2008 ikke opfyldte betingelserne for at låne aktierne ud, hvorfor Klagerne anses for at have afstået ak-tierne i depotet til selskabet i Panama, vil de efterfølgende ud-træk af midler i selskabet tillige ikke kunne beskattes som ma-skeret udlodning, idet de vil være betaling for købet af aktierne.

Der gennemføres ikke nogen konkret betaling på overførelses-tidspunktet, hvorfor Klagerne har en helt almindelig fordring på selskabet – et låneforhold med selskabet.

Om der er tale om tilbagebetaling af en hovedstol eller betaling for køb af aktier, medfører dette under ingen omstændigheder

skat hos Klagerne. Denne potentielle skat er udløst i 2008, som en avance ved salg af aktierne til selskabet, hvis der endeligt skal snakkes om en afståelse. De efterfølgende udbetalinger er selskabets betaling for købet af aktierne.

Det er bare ikke sådan Skattestyrelsen har skåret sagen til. Skat-testyrelsen har, selvom Klagerne har forsøgt at forklare Skat-testyrelsen, at det godt kan være, der er en mindre del af mid-lerne, der skal beskattes i Danmark fastholdt, at der var tale om maskeret udbytte af det hele.

Det fremgår klart, at der ikke er nogen som helst dokumenta-tion for, at Klagerne ville give depotet som et tilskud.

Og der er ikke nogen hjemmel til at omkvalificere udlånet af de-potet til et tilskud, blot fordi betingelserne ikke overholdes. Her vil der alene være tale om en avancebeskatning på tidspunktet, jf. i det hele det Skattestyrelsen selv har anført, hvor der sker en overflytning af depotet fra Klagerne til selskabet.

Men det har Skattestyrelsen ikke anført i afgørelsen truffet overfor Klagerne, hvorfor Skattestyrelsen alene kan gennemføre en sådan forhøjelse, hvis de træffer en ny afgørelse om dette forhold mod Klagerne i 2008.

<u>ORBAS SKATTEPLIGT TIL DANMARK</u>

REEL EJER OG SELSKABETS LEDELSES BETYDNING FOR VURDERINGEN AF SKATTEPLIGT TIL DANMARK
Det gøres gældende, at Skattestyrelsen har opnået en fejlagtig begrebsforståelse af reelle ejere og ledelsen i et selskab.

Definitionen af reelle ejere fremgår af selskabslovens § 5, stk. 1, nr. 26. Reel ejer er i henhold til definitionen:
"*En fysisk person, der i sidste ende direkte eller indirekte ejer eller kontrollerer en tilstrækkelig del af ejerandelene eller stemmerettighe-derne, eller som udøver kontrol ved hjælp af andre midler, bortset fra ejere af selskaber, hvis ejerandele handles på et reguleret marked eller et tilsvarende marked, som er undergivet oplysningspligt i overens-stemmelse med EU-retten eller tilsvarende internationale standarder.* "

Der fremgår intet om, at det at være reelle ejere, er det samme som at udgøre ledelse.

Ledelsen skal aktivt tage beslutninger på selskabets vegne. Re-elle ejere har alene en registreringsforpligtelse til de offentlige registre, der ikke i sig medfører, at de reelle ejere udgør ledel-sen.

Ledelsen i et selskab opstår, når der træffes driftsmæssige be-slutninger på selskabets vegne, jf. i det hele nedenfor.

HVAD ER LEDELSE OG HVORFRA SKER DENNE LEDELSE
Skattestyrelsen er af den opfattelse, at selskabets registrerede le-delse alene handler efter instruks fra fuldmagtshaver. Derfor er Skattestyrelsen af den opfattelse, at den reelle ledelse er i Dan-mark, idet fuldmagtshaverne er bosiddende her i landet.

Det er samtidig Skattestyrelsens holdning, at Klagerne har truf-fet alle driftsmæssige beslutninger på selskabets vegne. Skat-testyrelsen opfordres til at fremlægge dokumentation for drifts-mæssige beslutninger, som Klagerne har truffet på selskabets vegne **[Opfordring 4].**

Ud over, at Klagerne IKKE har truffet nogen driftsmæssige be-slutninger på selskabets vegne, er det ligeledes i strid med al praksis på området, og i øvrigt også i strid med den litteratur, der ligger på området, at betragte registrering som reele ejere med at være selskabets ledelse.

Vurderingen af ledelsens sæde fungerer derimod i tre niveauer.

Først undersøges det, om der er indsat en ledelse på direktions-niveau. Er der ikke det og først, hvis der ikke er dette, ses der på, om der er indsat en bestyrelse, og hvor den bestyrelse træf-fer sine beslutninger.

Er der ikke nogen bestyrelse, kan der ses på hovedaktionæren. Vurderingen af ledelsens sæde for denne er stedet, hvor denne er hjemmehørende.

Fuldmagt til at træffe visse beslutninger har ingen betydning for hjemstedsfastlæggelsen, hverken i henhold til dobbeltbe-skatningsaftalerne (international skatteret) eller i henhold til dansk praksis på området (dansk international skatteret).

Som det allerede er gjort gældende i klagen og øvrige indlæg, fulgte Danmark i mange år på det selskabsskatteretlige område

et registreringskriterium, ligesom vi fortsat gør på selskabsret-tens område.

Dette indebar, at Danmark for så vidt angår de former for juri-diske personer, der registreres i Erhvervsstyrelsen for at komme gyldigt til eksistens, lagde vægt på, om disse juridiske personer er dansk oprettet og registreret eller ej. Dette gjaldt så-ledes for aktieselskaber, anpartsselskaber og erhvervsdrivende fonde.

Med virkning som hovedregel fra 1996 indførte Danmark et skatteretligt hovedsædekriterium som supplement til - ikke til afløsning af - registreringskriteriet.

Der blev som SEL § 1, stk. 6 indsat en bestemmelse, hvorefter selskaber mv. anses for hjemmehørende i Danmark, hvis ledel-sen har sit sæde her i landet, jf. *René Lykke Wethelund i TfS 2004, 229*.

Dette registreringskriterium gælder, uanset hvor selskabet eventuelt er indregistreret. Det er herved begrebet i art. 4(3) i OECD's MDBO, der er afgørende, dvs. stedet, hvor den virke-lige ledelse er -*the place of the effective management*.

Fuld dansk skattepligt indtræder således, når ledelsens sæde flyttes her til landet, for selskaber der er registreret i udlandet, jf. *selskabers til- og fraflytning Ni- els Winther-Sørensen i Festskrift til Aage Michelsen (2000) s. 307 ff.*

Ledelsens sæde er ikke nødvendigvis identisk med eksempelvis en direktørs bopæl, men derimod med det sted, hvorfra direk-tionen udøver sit virke.

Dette fremgår eksempelvis *af TfS 2014.857 SR*, hvor en norsk koncern med datterselskaber i andre lande ønskede at flytte le-delsens sæde for så vidt angår de tyske datterselskaber til Dan-mark. Direktøren ville bo i Luxembourg, men foretage ledelses-handlingerne fra Danmark, og dette ville blive dokumenteret gennem flybilletter, mødereferater mv. Det anerkendtes, at de tyske datterselskaber herefter var omfattet af dansk beskatning. Der var altså dokumentation for de ledelsesmæssige handlinger og stedet for deres udførelse.

Lovmotiverne fremhæver, at der først og fremmest bliver lagt vægt på beslutninger, som har med den daglige ledelse af sel-skabet at gøre, således at et selskab, hvis direktion har hoved-sæde her i landet, ofte vil blive anset for hjemmehørende i Dan-mark. Dog fremgår det, at hvis det reelt er bestyrelsen - eksem-pelvis bestyrelsesformanden - der forestår ledelsen af selskabet, er det bestyrelsens sæde, der skal lægges vægt på.

Derimod er generalforsamlingen ikke afgørende, og en (ho-ved)aktionærs bopæl er derfor ikke i sig selv afgørende.

Den helt centrale domstolsafgørelse, som vi allerede har nævnt i klagen, om det skatteretlige hovedsædekriterium er *TfS 1998.607 H*, *California Kleindienst*. Et tysk datterselskab af et dansk selskab foretog kapitaludvidelse med 2,5 mio. kr. og mente ikke at skulle betale dansk kapitaltilførselsafgift efter de dagældende danske regler.

Højesteret bemærkede, at kapitaltilførselsafgift efter § 2 i den nu ophævede lov om kapitaltilførselsafgift kun kan kræves her i landet, hvis "selskabets egentlige ledelse" har sit sæde her. Det citerede udtryk - som er i overensstemmelse med art. 4(3) i OECD's MDBO - må forstås således, at hovedvægten skal læg-ges på, hvor selskabets daglige ledelse varetages. Da der ikke var grundlag for at antage, at selskabets daglige ledelse ikke havde været varetaget af direktionen, tiltrådte Højesteret, at sel-skabets egentlige ledelse havde sæde i Danmark.

Også i relation til eksempelvis udenlandske holdingselskaber, der reelt ledes her fra landet, får hovedsædekriteriet betydning, jf. *TfS 2000.196 LR* om en omstrukturering, hvorved en række udenlandske koncernselskaber ville blive ejet af et hollandsk holdingselskab, der ledes fra Danmark. Dette ville blive under-kastet fuld dansk skattepligt, idet der herved blev lagt vægt på, at hovedparten af det hollandske selskabs bestyrelsesmedlem-mer boede i Danmark, og at alle betydende ledelsesmæssige be-slutninger blev truffet i Danmark.

Tilsvarende *TfS 2000.197 LR* om et britisk holdingselskab. Sags-fremstillingen giver indtryk af, at man ved strukturændringen i koncernen valgte Holland som det vedtægtsmæssige hjemsted for holdingselskabet pga. de mere fleksible hollandske selskabs-regler.

Det fremgår således tydeligt af de citerede afgørelser, at det er stedet for ledelsen, der er afgørende.

I denne sag er ledelsen i Panama, lovligt stiftet, og afholder be-styrelses- og direktionsmøder der, hvilket er dokumenteret i af-gørelsen ved referater deraf.

Det er korrekt, at der er udstedt en "power of attorney" til Kla-gerne, men der ligger ikke et eneste dokument der viser, at Kla-gerne har anvendt denne fuldmagt i perioden, hvor den var gældende. Hertil skal bemærkes, at den udstedte "power of at-torney" udløber i juli 2008, og der ligger ikke et eneste doku-ment der viser, at der er udstedt en ny.

Derudover fremgår det af fuldmagten, at den ikke fratager sel-skabets ledelse de ledelsesmæssige beslutninger. Fuldmagten giver alene fuldmagtshaveren ret til at træffe en række beslut-ninger, men denne ret kan ikke udvide ledelsesbegrebet. Og da der ikke er nogen konkret dokumentation, der viser, at parret har benyttet sig af muligheden for at træffe de ledelsesmæssige beslutninger i selskabet, ligger ledelsen fortsat hos den indsatte direktion og bestyrelse i Panama.

Det fremgår også, at der har været afholdt bestyrelsesmøder og lavet referater heraf i Panama, hvorfor alle dokumenter viser, at de ledelsesmæssige beslutninger foretages direkte fra Panama.

I henhold til beslutninger om investering af midler på selska-bets konto, er der med *SKM2018.469SR* taget stilling til, at dette forhold i sig selv vil medføre hjemsted i Danmark, hvis en kapi-talforvalter er hjemmehørende her.

Oprettelse af konto, og instruks om investering er således ikke ledelsesmæssige beslutninger, der får selskabers hjemsted til at flytte til Danmark. Og der er slet ikke tale om samme omfang i denne sag, som i *SKM 2018.469 SR*.

Det Skattestyrelsen således i denne sag forsøger er at udvide betydningen af fuldmagter, og inddrage disse som en del af OECD-begrebet ledelsens sæde. Det er der ikke hjemmel til, hverken i praksis fra danske domstole eller andre landes dom-stole, der har taget stilling til modeloverenskomstens artikel 4 og det deri indeholdte hjemstedsbegreb.

Det er således en ulovhjemlet udvidelse af forståelsen af ledel-sens sæde, der vil udvide beskatningsbasen set fra et dansk per-spektiv

Ud over de rent skatteretlige forhold vedrørende ledelsens sæde set med et dansk perspektiv, skal rent dansk civilret på området også iagttages.

Selskabslovens § 135 og lov om erhvervsdrivende fondes § 68 bygger begge på, at der skal være klarhed over, hvem der kan tegne selskabet eller fonden.

Derfor skal der registreres en ledelse, som ifølge vedtægterne kan tegne selskabet. Det bemærkes endvidere, at følgende frem-går af forarbejderne til lov om erhvervsdrivende fondes § 68:

"*Endvidere skal opmærksomheden henledes på, at en administrator ikke kan til- lægges tegnings- eller repræsentationsret for fonden, da vedkommende er ekstern i forhold til ledelsen og alene har en aftale med bestyrelsen om varetagelse af konkrete driftsopgaver for bestyrel-sen."*

Udgangspunktet er derfor, at selskaber og fonde alene kan teg-nes i henhold til deres tegningsregel.

Der kan dog meddeles prokura for så vidt angår fonde og sel-skaber, jf. hhv. lov om erhvervsdrivende fonde § 68. stk. 4 og selskabsloven § 135, stk. 5. Det fremgår af forarbejderne til begge bestemmelser, at en prokura er en særlig stillingsfuld-magt, der ikke er omfattet af fondens repræsentations- og teg-ningsregel. En prokura er derfor knyttet op til en særlig stilling i selskabet/fonden.

Derudover har Vestre Landsret i 1984 og 1985 haft mulighed for at vurdere, om stillingsfuldmagter kan anvendes.

Afgørelsen i *U 1984.852* er i den sammenhæng særlig, da den vedrører et såkaldt skuffeselskab.

Person 14 var eneste bestyrelsesmedlem i selskabet og havde givet fuldmagt til en anden person. Denne person købte inden landsretssagen samtlige kapitalandele i sel-skabet af netop Person 14.

Person 14 havde i realiteten overdraget et selskab til en person, som efterfølgende (formentlig) skulle udgøre ledelsen i selv samme selskab. Det må antages, at dette er baggrunden for, at Landsretten tillod den pågældende fuldmagt, hvorefter køberen var berettiget til at tegne selskabet i alle forhold.

Afgørelsen er blevet kritiseret af Jan Schans Christensen i Selskabsloven med kommentarer, side 403-404.

Dette stemmer tilsvarende overens med, at samme landsret i *U 1985.661*, altså en efterfølgende afgørelse, kom frem til følgende afgørelse:

" Selv om det må antages, at tegningsreglerne i anpartsselskabsloven suppleres af reglerne om fuldmagt, jfr. herved bl.a. anpartsselskabslovens § 36, stk. 3, om prokura, findes det udelukket som stridende mod anpartsselskabslovens regulering af tegningsretten, at en tegningsberettiget ved udstedelse af en generalfuldmagt, således som det findes at være sket i foreliggende sag, skulle kunne udvide kredsen af personer, der kan være tegningsberettiget efter § 41, stk. 2, ellers skulle kunne tilsidesætte en vedtægtsbestemmelse efter § 41, stk. 3, om begræns-ning i tegningsretten. Da de udstedte generalfuldmagt som følge heraf må anses for ugyldig, stadfæster landsretten den påkærede afgørelse."

Konsekvensen er således, at generalfuldmagter anses for at være ugyldige, da de omgår tegningsreglerne for selskaber og fonde. Derfor kan en "power of attorney" tillige ikke anvendes til at fastslå, at der er ledelsens sæde i Danmark, idet denne ge-neralfuldmagt i henhold til dansk ret slet ikke gyldigt kan fast-lægge ledelseskompetencen.

Derfor er det også afgørende, som det allerede er redegjort for oven for, at ledelsens sæde skal vurderes på baggrund af direk-tion og eller bestyrelsen, og hjemstedet for disse, herunder hvor disse træffer sine beslutninger.

Og først hvis det konstateres, at der ikke er tale om en direktion eller en bestyrelse, kan hovedaktionærer komme på tale. Men uanset, kan en fuldmagt aldrig komme til at medføre ledelse over et selskab. Det er helt generelt i strid med dansk ret, jf. *U 1985.661*.

Af de ovenfor anførte grunde er det fortsat vores vurdering, at selskabet ikke har eller på noget tidspunkt har haft ledelsens

sæde i Danmark – og intet af den Skattestyrelsen anfører æn-drer på dette.

På trods af ovenstående gør Skattestyrelsen alligevel gældende, at Klagerne har truffet alle beslutninger relateret til selskabets drift. Det er dog fuldstændig udokumenteret, idet de eneste be-slutninger, som konkret har været truffet af Klagerne er opret-telse af depoter.

Og der har Skatterådet allerede gjort gældende, at det forhold, at en person åbner og lukker, samt foretager investeringer på et selskabs vegne ikke er driftsmæssige beslutninger, der medfø-rer hverken betydning for selskabets hjemsted, eller om selska-bet eventuelt har fast driftssted et konkret sted.

Derfor gøres det også gældende, at selskabet ikke får ledelsens sæde i Danmark, alene på baggrund af, at Klagerne er reelle ejere, og at der foretages investeringer på selskabets vegne. Der-til gøres det gældende, at Klagerne ikke selv har in- vesteret, men blot oprettet depot på selskabets vegne. Investeringerne er foretaget af en bank-manager.

Det gøres derfor fortsat gældende, at Klagerne ikke er ledelse, selvom de er reelle ejere. Klagerne har ikke truffet, hverken sel-skabsretlige eller skatteretlige driftsmæssige beslutninger på selskabets vegne, hvilket også er underbygget af praksis fra Skatterådet, som er gjort gældende i Klagernes tidligere indlæg.

FORMODNING OM, AT "POWER OF ATTORNEY" ER FOR-LÆNGET

Det er bemærkelsesværdigt, at Skattestyrelsen er af den opfat-telse, at det ikke kan have formodningen for sig, at der er tale om et lån fra Klagerne til selskabet, idet der ikke ligger noget lå-nedokument, men samtidig at Skattestyrelsen lægger til grund, at der er formodning for, at den "power of Attorney" , der udløb i 2008, er fornyet.

Skattestyrelsen har ikke fremlagt et eneste dokument, der viser, at der er sket
fornyelse af den omhandlede "power of attorney" i perioden 2008 - 2014.

Skattestyrelsen kan ikke basere afgørelsen på formodninger. Enten er der en dokumenteret ”power of attorney” i den mel-lemliggende periode, eller også er der ikke.

Kan Skattestyrelsen ikke dokumentere, at der er sket en udste-delse af en ny ”power of attorney” , så er der ikke noget ”power of attorney” , og så kan denne ”power of Attorney” ikke påberå-bes som argument for, at Klagerne skulle have været ledelse i perioden.

Klagerne fik ikke udstedt en ny ”power of attorney” .

Skattestyrelsen gør gældende, at der ses en ny fremlagt ”power of Attorney” , som Skattestyrelsen har modtaget i efteråret 2019 fra de tyske myndigheder, der skulle være vedtaget den 14. juli 2008 på et bestyrelsesmøde i Panama. Denne nye ”power of At-torney” , der er fremlagt som **bilag H** er Klagerne ikke bekendt med. Klagerne har ikke set denne før. Klagerne er alene be-kendt med den ”power of Attorney” der udløb i 2008, og den begrænsede ”power of Attorney” de modtog i 2014.

Det gøres fortsat gældende, at Klagerne ikke har haft en power of attorney i perioden 2008 – 2014, hvor de får en begrænset ad-gang til at oprette et depot på selskabets vegne.

Men det er interessant, at Skattestyrelsen har modtaget ny in-formation fra de tyske myndigheder i efteråret 2019, uden at Klagerne er blevet gjort bekendt med disse oplysninger, og har haft mulighed til at kommentere på det før nu.

Derudover viser det, at den afgørelse Skattestyrelsen har truffet i første omgang, ikke opfylder officialprincippet, når de allerede traf afgørelse om, at der måtte ligge en power of attorney for hele perioden, uden at kunne dokumentere nogen form for ”po-wer of Attorney i perioden mellem 2008 og 2014. Alligevel blev afgørelsen truffet.

Derudover gøres det gældende, at Klagerne, da Skattestyrelsen opstartede sagen, hele tiden har gjort gældende, at der ikke lå nogen ”power of Attorney” i perioden mellem 2008, hvor dem første udløber og 2014, hvor den begrænsede ”power of Attor-ney” bliver udstedt.

Da Skattestyrelsen fortsætter med at spørge til en power of At-torney får Klagerne det indtryk, at de er forpligtet til at rette henvendelse til Advokatfirma.

Klagerne retter således selv henvendelse til Advokatfirma den 25. juli 2017 for at høre, om der kunne tjekkes op på, hvilke power of attorneys der lå efter 2008, samme da svarer en repræ-sentant fra Advokatfirma, at der ikke er noget efter 2008, an-det end de to bilag der vedhæftes mailen, som er fra marts 2014 og maj 2014, (bilag der allerede ligger på sagen). Mailen af 25. juli 2017 er fremlagt som **bilag 4**.

Det er derfor besynderligt, at Skattestyrelsen har kunnet mod-tage **bilag G** og **bilag H**, når det kontor i Panama, der skulle have udarbejdet **bilag G** og **bilag H**, på forespørgsel herom an-fører, at der ikke ligger en power of Attorney i perioden, der re-laterer sig til Klagerne.

Derfor opfordres Skattestyrelsen **[opfordring 5]** igen til at do-kumentere ægtheden af de dokumenter, som er fremlagt i sa-gen. Klagerne kan i hvert fald ikke genkende og vedkende sig **bilag G** og **bilag H**.

Ligeledes skal der igen henvises til ombudsmandens rapport fra 22. marts 2018. Her anføres det, at Skattestyrelsen ikke skal formode eller gætte på, hvordan virkeligheden ser ud. Enten kan skattestyrelsen dokumentere en faktuel omstændighed, el-ler også kan skattestyrelsen ikke. Og kan skattestyrelsen ikke det, kan Skattestyrelsen ikke blot formode et bestemt faktum.

Derfor er der ikke grundlag for at antage, at der ligger en ”po-wer of attorney” efter juli 2008. Der er ikke fremlagt et eneste dokument, hvor denne ”power of attorney” bliver forlænget, el-ler der bliver udstedt en ny, før vi nu får dette nye indlæg fra Skattestyrelsen, hvor skattestyrelsen lige pludselig har fået yderligere dokumenter fra de tyske myndigheder.

Og det underbygger blot endnu engang Klagernes påstand om, at disse dokumenter er tvivlsomme. Det er umuligt for Kla-gerne at vide, hvad der er ægte, og hvad der ikke er ægte. Til-svarende begynder sagen jo at vise, at de slet ikke er fuldt ud oplyst, idet Skattestyrelsen, tilsyneladende da de traf afgørelse, slet ikke havde alle de dokumenter, der skulle til, for at træffe afgørelse.

Derudover vil Klagerne stadig opfordre Skattestyrelsen til at dokumentere, at de dokumenter, der fremlægges er ægte. Kla-gerne har ikke se det bestyrelsesreferat fremlagt som **bilag G** og den forlængelse af en "power of attorney" , fremlagt som **bilag H.** Disse bilag har Klagerne aldrig set før, og derfor betvivler Klagerne ægtheden af disse.

Derudover er der ikke fremlagt kommunikation mellem besty-relsen og Klagerne, der viser, at den bestyrelsesbeslutning, der er truffet, og den som bilag G fremlagte "power of attorney" rent faktisk er formidlet videre til Klagerne. Er der ikke frem-kommet noget "power of attorney" til Klagerne, har de jo ikke kunnet agere i henhold dertil, hvis de havde ønske dette.

Den power of attorney, der ligger I 2008, og den begrænsede power of attorney fra 2014 er det eneste Klagerne har været vi-dende om eksisterede, og det har de været ærlige omkring hele tiden. Hvad der ellers skulle ligge, det er aldrig blevet formidlet videre til Klagerne, hvorfor det gøres gældende, at det ikke har, hvis de havde ønsket det, kunne agere på baggrund af en nyud-stedt "power of attorney" , som de ikke vidste, der var truffet beslutning om.

Skattestyrelsen kan derfor ikke blot antage, at der er sket for-længelse af denne "power of attorney" , og hertil skal der igen henvises til Ombudsmandens rapport af 22. marts 2018, hvor ombudsmanden anfører, at Skattestyrelsen skal lægge det fak-tum til grund, som skatteyderen har oplyst, medmindre Skat-testyrelsen kan dokumentere andet. Deri ligger, at Skattestyrel-sen ikke i overensstemmelse med princippet om god forvalt-ningsskik og lovmæssig forvaltning, kan formode et bestemt faktum.

Antagelsen af, at de nye oplysninger fremkommer fra de tyske myndigheder i efteråret 2019, giver derfor alene grundlag for at betvivle de dokumenter, som Skattestyrelsen har købt sig til.

Det gøres derfor gældende, at Klagerne ikke har haft en "power of attorney" efter udløbet af den oprindelige i 2008, før der i 2014 sker en tildeling af en begrænset "power of attorney" .

I forhold til fastlæggelsen af ledelsens sæde, har bestyrelsen en stor betydning.

Det gøres gældende, at ledelsen i selskabet har ageret som le-delse, som dette skal forstås, både i henseende til de daglige be-slutninger, og men også i forhold til bestyrelsesmøder og sam-mensætning af bestyrelse.

Skattestyrelsen har imidlertid anført, at bestyrelsen ikke har haft nogen reelle beføjelser til at lede selskabet.

Hertil er gjort fire forhold gældende, jf. side 11.

For det første, at der i bestyrelsen sad medlemmer, der på tids-punktet var bestyrelsesmedlem i mange andre selskaber. Dette har vi redegjort for i vores seneste indlæg, hvordan det kan lade sig gøre i et selskab som Orba, der ikke har nogen beslutnings intensitiv aktivitet. Derfor er det ikke kompliceret at sidde i mange bestyrelser.

For det andet gør Skattestyrelsen gældende, at det ene bestyrel-sesmedlem skulle være dødt.

Hertil blot at anføre, at vedkommende ikke var død på tids-punktet for indtræden i bestyrelsen, og i henhold til det **bilag G**, som skattestyrelsen selv har fremlagt, og hvis ellers dette skulle være korrekt, ikke fremgår på beslutningen i 2008.

Herudover fremgår det af selskabslovgivningen i Panama, at bestyrelsen blot skal bestå af tre medlemmer for at være lovlig, og på tidspunktet hvor Person 3 blev indsat, var der fem medlemmer. Så selvom hun døde, var bestyrelsen stadig lovlig og beslutningsdygtig.

Det gøres derfor gældende, at dette forhold ikke har nogen be-tydning for ledelsens hjemsted.

For det tredje, så gøres det gældende, at alle bestyrelsesmed-lemmer er ansat i Advokatfirma, hvorfor disse personer ikke er udvalgt ud fra deres kvalifikationer. Dette forhold må stå for Skattestyrelsens egen regning. Vi er alene bekendt med, at de personer, der blev sat i bestyrelsen er professionelle bestyrelses-medlemmer, og derfor i vores optik yderst kvalificeret. At de er udpeget af Advokatfirma er udslag af den selskabsydelse, som Advokatfirma tilbød. De kunne sammensætte en pro-fessionel bestyrelse for Klagerne.

Det gøres dertil gældende, at Klagerne bekendt er der ikke no-gen formel for, hvordan bestyrelsesmedlemmer skal vælges før, at bestyrelsen bliver accepteret af myndighederne, ud over på særregulerede områder. Den måde en person ønsker sammen-sætningen af bestyrelsen i personens selskab, skal myndighe-derne acceptere, hvor enige eller uenige, de end måtte være.

For det fjerde gør Skattestyrelsen gældende i forhold til, at be-styrelsen ikke er reel, at artikel 17 i vedtægterne betyder, at afta-ler, der indgås mellem to selskaber, hvori bestyrelsesmedlem-merne sidder i begge bestyrelser, ikke bliver ugyldige heraf.

Det kan vi ikke rigtigt se, hvilken betydning dette skulle have for ledelsens sæde i Danmark. Det underbygger derimod, at selskabets ledelse rent faktisk er beslutningsdygtig, og kan træffe beslutning om at indgå i aftaler mv. Altså understreger denne artikel, at ledelsen i Panama kan indgå aftaler, og indgås aftaler med selskaber, hvor en bestyrelsesmedlem sidder i begge bestyrelser, betyder det ikke, at aftalerne bliver ugyldige.

Det gøres derfor gældende, at denne artikel 17 i stedet under-streger, at der rent faktisk kan træffes beslutninger af ledelsen i Panama, og man vedtægtsmæssigt har sikret sig, at disse be-slutninger ikke kan vise sig ugyldige på grund af inhabilitet.

Sammenfattende gøres det gældende, at ledelsen i Panama er lovlig, den er beslutningsdygtig, den træffer de driftsmæssige beslutninger, der har været truffet på selskabets vegne, hvorfor ledelsens sæde i henhold til Dansk og international skatteprak-sis er i Panama.

Sammenfattende gøres det således også gældende, at selskabet er hjemmehørende i skattemæssig forstand i Panama, hvorfor selskabet ikke er underlagt dansk beskatning, hverken ube-grænset eller begrænset.

GROV UAGTSOMHED

Skattestyrelsen har oprindeligt gjort gældende, at grundlaget for vurderingen af, at der er tale om grov uagtsomhed var;

- At ledelsen i Panama bar præg af at være indsat proforma

- At det måtte forventes, at parret havde søgt rådgivning ved en dansk skatterådgiver eller ved Skattestyrelsen i for-bindelse med oprettelsen af selskabet i udlandet

  Disse forhold har vi adresseret i vores seneste indlæg for Skatteankestyrelsen.

  Vores seneste indlæg har imidlertid fået Skattestyrelsen til at ændre grundlaget for, hvorfor der er tale om grov uagtsomhed.

Nu gør Skattestyrelsen gældende, at grundlaget for at vurdere, at der er tale om grov uagtsomhed er;

- At Klagerne ikke har selvangivet deres indkomster og

- At Klagerne ikke har oplyst Skattemyndighederne om de-res konti i Luxembourg.

I relation til det første forhold har vi allerede gjort gældende, at selskabet hele tiden har været betragtet som været skattepligtig til Panama, hvorfor dette selskab ikke skulle selvangive ind-komster i Danmark. Selskabet er lovligt stiftet, det har en lovlig ledelse, der har truffet alle ledelsesmæssige beslutninger, hvor-for der ikke har været grundlag for Klagerne og selskabet til at antage, at selskabet var skattepligtig til Danmark.

At Skattestyrelsen nu anlægger en anden fortolkning af selska-bets skattepligt medfører i sig selv ikke grov uagtsomhed. Så vil alt Skattestyrelsen ændre jo netop være groft uagtsomt.

Klagerne har ikke haft noget grundlag for at antage, at selskabet var skattepligtig til Danmark, idet alt var lovligt stiftet i Pa-nama.

Alene af den grund gøres det gældende, at der ikke er handlet groft uagtsomt. Der er alene tale om, at de danske skattemyn-digheder og Klagerne ser forskelligt på, hvem der er ledelse, og hvad ledelse egentlig består af.

Det gøres samtidig gældende, at denne juridiske forskellige vurdering ikke kan medføre, at Klagerne har handlet groft uagtsomt, idet der rent faktisk er tale om et område, der er un-

derlagt juridisk fortolkning, hvorfor der også er plads til for-skellige holdninger og vurderinger.

I forhold til Sagsøger 2 og Sagsøger 1's manglende selvangivelse af ind-komster fra kontiene i Luxembourg, så kan det anføres, at Skat-testyrelsens egen opgørelse viser, at Klagerne har haft negativ udvikling på depoterne. Det er alene på baggrund af den tekni-ske bestemmelse i Aktieavancebeskatningslovens § 14, vedrø-rende fradrag for tab på udenlandske aktier, at der rent faktisk kan beregnes et positivt afkast på depoterne.

I rigtige penge, der har Klagerne lidt tab på samtlige depoter, hvorfor det af den grund gøres gældende, at det ikke er groft uagtsom, at Klagerne ikke har selvangivet indkomster fra ak-tier, idet Klagerne ikke har haft nogen avancer herpå. Der har således ikke været nogle indkomster at selvangive.

Det er kun i dette retro perspektiv, hvor Skattestyrelsen anven-der Aktieavancebeskatningsloven i strid med det formål og ordlyd, samt forarbejderne, at der kan opgøres en fiktiv avance for indkomstårene, som Klagerne ikke har selvangivet.

Det gøres derfor fortsat gældende, til trods for, at Skattestyrel-sen nu har ændret mening, at Klagerne og selskabet ikke har handlet groft uagtsomt.

TILSKUD

I forhold til spørgsmålet om tilskud eller lån, fastholdes det som er gjort gældende i klage og supplerende indlæg, at det er lige så sandsynligt, eller endnu mere sandsynligt, at der er tale om lån og tilbagebetaling af lån mellem selskabet og Klagerne mere end tilskud og udbytte.

Hertil gøres fortsat gældende, at forholdet må vurderes efter, at Klagerne var af den opfattelse, at selskabet var hjemmehørende i Panama, hvor den danske skattepraksis ikke finder anven-delse.

Derfor kunne selskabet låne depot og penge af Klagerne, uden der blev udfærdige formalistiske dokumenter, idet dette ikke var noget krav i henhold til den Panamanske lovgivning.

Det er alene nu, fordi Skattestyrelsen mener selskabet er hjem-mehørende skattemæssigt i Danmark, at kravet om lånedoku-

menter mv. bliver aktuelt. Men her er Skattestyrelsen nødt til at se på, i hvilken kontekst Klagerne agerede på tidspunktet. Og her var Klagerne af den opfattelse, at selskabet var hjemmehø-rende i Panama, og dermed underlagt de lempeligere regler i Panama.

Dette gælder særligt, når det ville have været så nemt som til at lave en lånedokument. Havde Klagerne vidst, at selskabet kunne være underlagt dansk beskatning, havde de jo blot lavet et lånedokument. Nu agerede Klagerne efter, at selskabet var hjemmehørende og skattepligtig i Panama, og her var det ikke et krav at oprette et lånedokument.

TRIPPELBESKATNING

Det gøres fortsat gældende, i modsætning til Skattestyrelsen, at det er i strid med dansk skatteret at foretage en trippelbeskat-ning i en situation som i nærværende sag.

Den trippelbeskatning, der er accepteret i den praksis Skattesty-relsen henviser til, sker som følge af, at en person begunstiger en anden person gennem sit selskab. I de fleste tilfælde sker det ved, at en person ejer et selskab, og derigennem giver en tredje-person en begunstigelse. Det kan være ved at bygge et hus, og sælge det billigere eller ved at lade personen købe varer og ydelser under markedsprisen.

Trippelbeskatning består således af en beskatning i selskabet (enten en forhøjelse af indkomsten eller nedsættelse af et fradrag). Det er første beskatningsled. Herefter beskatning af maskeret udlodning for ejeren af dette selskab. Dette er andet beskatningsled. Og endelig gavebeskatning, enten i henhold til boafgiftsloven eller som almindelig skattepligtig indkomst hos den tredje person – den begunstigede – som er det tredje be-skatningsled.

I de i henhold til praksis gennemførte trippelbeskatningssitua-tioner, vil der således være tre personer involveret.

I denne sag er der ikke tre personer involveret. Her er der kun to personer. Klagerne bliver beskattet af en indkomst, det være sig løn, avance ved salg af et aktiv eller aktier eller andet. Dette er det første beskatningsled.

Herefter låner Klagerne midlerne ud til et lovligt stiftet selskab i Panama. Dette udlån vil Skattestyrelsen beskatte som et tilskud. Dette er andet beskatningsled.

Som tredje beskatningsled bliver Klagerne beskattet som følge af maskeret udbytte, når Klagerne får tilbagebetalt lånet.

Det Skattestyrelsen kalder lovlig trippelbeskatning, er efter Kla-gernes opfattelse en ulovhjemlet dobbeltbeskatning af samme skatteyder. Samme skatteyder bliver beskattet to gange af samme indkomst i Danmark. Først da pengene tjenes i Dan-mark på helt lovlig vis, for igen at blive beskattet, da de trækkes tilbage fra selskabet.

Det gøres gældende, at der i den praksis skattestyrelsen har henvist til, ikke er holdepunkter for, at denne form for beskat-ning kan kaldes for trippelbeskatning, hvorfor der ikke er hjem-mel til at gennemføre beskatningen som skattestyrelsen har gjort."

Kammeradvokatens supplerende bemærkninger af 30. april 2020
På baggrund af repræsentantens indlæg har Kammeradvokaten op-lyst følgende:

"(…)

1. KLAGERNES OPFORDRING 1

Klagerne opfordrer i indlægget af 8. januar 2020 på side 2, 6. af-snit, Skattestyrelsen til at dokumentere, hvoraf det fremgår, at de lækkede dokumenter har været anvendt ved stiftelsen af Orba Global Inc. Endvidere opfordres Skattestyrelsen til at op-lyse, hvorfra dokumenterne er købt, og hvordan Skattestyrelsen har fået verificeret ægtheden af dokumenterne.

Som oplyst i Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019, side 3, sidste afsnit, har styrelsen i denne sag fra den anonyme kilde modtaget Sagsøger 1 og Sagsøger 2's fuld-magt ("power og attorney") til at lede Orba Global Inc. (bilag A) samt mailkorrespondance mellem Advokatfirma og kla-gernes tidligere bankforbindelse (bilag B og C). Styrelsen har endvidere modtaget referater af de to bestyrelsesmøder af 14. juli 2005 (bilag O og P) samt aktiebog ("share register") for Orba Global Inc. (**bilag AD**).

Det er ikke Skattestyrelsens opfattelse, at nogen af de dokumen-ter, styrelsen har modtaget fra den anonyme kilde, er indsendt til de panamanske myndigheder i forbindelse med oprettelsen af Orba Global Inc. i det panamanske selskabsregister den 13. juli 2005. På den baggrund er det ikke rammende at anføre, at dokumenterne har været anvendt ved stiftelsen af Orba Global Inc. Dokumenterne viser imidlertid, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 dagen efter, Orba Global Inc.'s vedtægter blev noteret i det panamanske selskabsregister, blev tildelt en fuldmagt, der gav dem uindskrænket ret til at tegne og lede sel-skabet.

Som det er oplyst på side 4, 8. afsnit, i Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019, har Skattestyrelsen ikke mulighed for at op-lyse identiteten på den anonyme kilde. Som det ligeledes er op-lyst dette sted, har Skattestyrelsen verificeret oplysningerne fra den anonyme kilde ved at sammenholde dem med de oplysnin-ger, klagerne selv har givet under sagen.

2. KLAGERNES OPFORDRING 2

Klagerne har på side 5, 2. afsnit, opfordret Skattestyrelsen til at oplyse den præcise dato for, hvornår Skattestyrelsen modtog de lækkede dokumenter efter beslutningen om købet, samt hvor-når Skattestyrelsen gik i gang med at undersøge klagerne.

Opfordringen er besvaret på side 8, 2. afsnit, i styrelsens indlæg af 30. oktober 2019.

3. KLAGERNES OPFORDRING 3

Klagerne opfordrer på side 15, 3. afsnit, i indlægget af 8. januar 2020 Skattestyrelsen til af egen drift at undersøge sagsgangen i denne sag og lave en tidslinje over, hvornår der er modtaget oplysninger fra udlandet, og hvornår der er rettet henvendelse til klagerne med anmodning om oplysninger, idet sagen er ens-lydende med den sag, Folketingets Ombudsmand har vurderet i en redegørelse af 19. december 2019.

Det er beskrevet i Skattestyrelsens afgørelser i sagen, hvornår der er rettet henvendelser til klagerne, samt hvilket materiale der er modtaget, jf. herved afgørelsen vedrørende Sagsøger 2,

side 12-21. Skattestyrelsen anser det derfor ikke for nødvendigt at udarbejde en tidslinje.

Det bemærkes endvidere, at Skattestyrelsen ikke er enig med klagerne i, at denne sag er identisk med den sag, der blev vur-deret af Folketingets Ombudsmand i redegørelsen af 19. decem-ber 2019.

Den sag, der blev vurderet af Folketingets Ombudsmand, ad-skiller sig således fra alle de andre sager i komplekset om Pa-nama Papers derved, at der for den samme skatteyder både verserede en sag, der var opstartet på baggrund af de lækkede oplysninger fra den anonyme kilde, og en sag, der – forud for modtagelsen af oplysningerne fra den anonyme kilde – var op-startet på grundlag af kontroloplysninger modtaget fra de luxembourgske myndigheder som led i en løbende udveksling af oplysninger om renteindtægter efter det dagældende direktiv 2003/48/EF.

I overensstemmelse hermed oplyser Folketingets Ombudsmand i redegørelsen på side 30, 1. afsnit, at det ikke kan udledes af konklusionerne i redegørelsen, at der også er begået fejl i de øv-rige sager, der er indledt på baggrund af de 176 materialeind-kaldelser, der er omtalt i FOB-2010-30 (omtalt på side 6, 2. af-snit, i Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019).

Endvidere bemærkes det, at skattemyndighederne ikke i denne sag har modtaget kontroloplysninger fra myndighederne i Luxembourg.

4. OPFORDRING 4

Klagerne opfordrer på side 18, 2. afsnit, i indlægget af 8. januar 2020 Skattestyrelsen til at fremlægge dokumentation for drifts-mæssige beslutninger, som klagerne har truffet på selskabets vegne.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har i kraft af de ud-stedte fuldmagter haft uindskrænket ret til at tegne og lede Orba Global Inc. Det må endvidere lægges til grund, at den re-gistrerede bestyrelse i Orba Global Inc. ikke har forestået den
daglige ledelse af selskabet, jf. herved side 11-12 i indlægget af 30. oktober 2019.

Det må derfor også lægges til grund, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har truffet de beslutninger relateret til Orba Global Inc.'s daglige drift, der utvivlsomt er truffet, jf. her-ved oplistningen på side 9 i Skattestyrelsens indlæg af 30. okto-ber 2019.

5. OPFORDRING 5

Klagerne opfordrer på side 24, 4. afsnit, i indlægget af 8. januar 2020 Skattestyrelsen til at dokumentere ægtheden af de doku-menter, der er fremlagt under sagen, idet klagerne ikke kan genkende og vedkende sig bilag G og H, som Skattestyrelsen har modtaget fra de tyske skattemyndigheder.

Det er uklart, hvilken dokumentation for dokumenternes ægt-hed klagerne forestiller sig skulle kunne fremlægges.

Skattestyrelsen har intet grundlag for at betvivle ægtheden af de pågældende dokumenter, der er modtaget fra de tyske myn-digheder.

Det bemærkes i den forbindelse også, at klagerne selv har frem-sendt en oversigt fra Landsbanki til Skattestyrelsen, hvori bilag G og H omtales, jf. bilag F."

Repræsentantens supplerende bemærkninger af 19. juni 2020

"(…)

AD OPFORDRING 1

Repræsentanten anfører side 2, i relation til opfordring 1, at Skattestyrelsen ikke kan oplyse, hvem den anonyme kilde er, men at der er tillid til denne kilde.

Dette er en helt uset forskelsbehandling mellem borgeren og staten. I retspraksis på området for udeholdte indkomster, beta-ling af underleverandører mv., hvor skatteyderne hævder, at de har betalt til en anonym kilde, godtager Skattestyrelsen ikke disse forhold, hvis ikke skatteyderen vil oplyse, hvem det er, der skulle være betalt til.

Nu anfører selv samme styrelse – repræsenteret af statens advo-kat – at Skattestyrelsen godt kan anvende en anonym kilde, at skatteyderen skal have tillid til denne kildes troværdighed, og

at oplysningerne modtaget fra denne kilde er autentiske, fyl-destgørende og udtryk for sandheden.

Dette forhold er 180 grader modsat den holdning Skattestyrel-sen har, og i øvrigt også den holdning Landsskatteretten har an-ført i utallige sager mod skatteydere.

Skattestyrelsen lægger således op til en voldsom forskelsbe-handling mellem borger og stat, idet staten kan bygge sager mod borgeren på baggrund af anonyme kilders materiale, mens borgeren ikke kan retfærdiggøre sin situation ved at forklare, at der har været involveret en anonym person.

Skattestyrelsens besvarelse af opfordring 1 lægger således op til en meget markant forskelsbehandling af borgerens retsstilling i forhold til statens.

Et andet, og lige så vigtigt forhold, som besvarelsen af opfor-dring 1 medfører er, at Skattestyrelsens afgørelse ikke lever op til officialprincippet og princippet om god forvaltningsskik.

Det er fastslået af Ombudsmanden i rapporten af 22, marts 2018, at Skattemyndighederne skal kunne dokumentere sine påstande på en sådan måde, at borgeren er i stand til at argu-mentere imod denne påstand.

Ved at fremlægge dokumentation, som Skattestyrelsen ikke har kunnet bekræfte ægtheden af, og i øvrigt ikke vil oplyse, hvil-ken kilde der har leveret materialet, bringes borgeren i en posi-tion, hvor det ikke er muligt at argumentere mod den påstand, som Skattestyrelsen anfører. Fremlæggelsen af et falsk dokument gør, at skatteyderen, her Klagerne, skal argumentere mod en situation, som for Klagerne er umulig, idet der ikke foreligger dokumenter, der modbeviser indholdet af det falske dokument.

NU ved vi ikke, om dokumenterne er ægte. Det har Skattesty-relsen ikke villet få undersøgt, lige som Skattestyrelsen ikke vil oplyse, om kilden er kriminelle bagmænd, der alene har været interesseret i at sælge dokumenter om personer, uden disse per-soner i øvrigt har foretaget noget som helt i strid med dansk lovgivning.

Klagerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 oprettede selskabet Orba, men indsatte en lokal bestyrelse og direktion, der også beviseligt har ageret som ledelse.

Klagerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 havde en power of attorney før 2008, altså før denne sag opstod, og før den periode, der ikke er forældet i henhold til dansk ret.

Skattestyrelsen mener, at Klagerne har modtaget en power of attorney i 2014, og antager der også har været en i den mellem-liggende periode.

Skattestyrelsen har ikke fremlagt dokumentation for den mellemliggende periode, hvorfor denne antagelse ikke kan gøres gældende, og Klagerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 i hvert fald ikke kan betragtes som ledelse i denne periode.

Og den power of attorney, som Skattestyrelsen mener at have modtaget for perioden fra 2014, den har Klagerne aldrig set, og har aldrig hørt om den.

Den kan derfor nemt være falsk, men det ved vi ikke, for Skattestyrelsen har ikke fået ægtheden af den bekræftet, og i øvrigt ikke underbygget validiteten af den ved at fortælle, hvem det er der har givet dette materiale til Skattestyrelsen.

Sagen er derfor helt principiel på dette punkt. Kan Skattestyrel-sen blot anføre, at dokumenterne er ægte, og at borgeren skal have tillid til den anonyme kilde, når
Borgeren ikke har set dokumentation for ægtheden af doku-menter, som Klagerne end ikke er bekendt med eksisterede og Kan staten i en civil skattesag anvende anonyme kilder og do-kumenter modtaget fra unavngivne kilder.

Anonyme kilder lyder som noget man anvender i straffesager af særlig grov karakter, hvorfor Skattestyrelsen igen opfordres **[gentagelse af opfordring 1]** til at oplyse, hvordan oplysninger-nes ægthed er er verificeret, og hvem den anonyme kilde er.

Det gøres endnu engang gældende, at der ikke gyldigt kan træffes en afgørelse på baggrund af de modtagne dokumenter, hvis ikke Klagerne har sikkerhed for, at alle dokumenterne er ægte, og at Klagerne ved, hvem den anonyme kilde er.

Der er ikke hjemmel til for Skattestyrelsen at anvende anonyme kilder og dokumenter fra anonyme kilder. Skattestyrelsen op-fordres således til at oplyse **[opfordring 6]** til at anføre den hjemmel, der giver Skattestyrelsen hjemmel til at anvende ano-nyme kilder og materiale fra anonyme kilder.

Og den folketingsbeslutning om at købe dokumenterne er ikke hjemmel til Skattestyrelsen til at anvende disse, så Skattestyrel-sen skal ikke anføre denne beslutning som hjemmel endnu en-gang.

AD OPFORDRING 2

Skattestyrelsens repræsentant har gentaget opfordring 2 der-hen, at Skattestyrelsen modtog og påbegyndte sagen mod Kla-gerne den 14. november 2016.

Som det tidligere er oplyst i sagen, bygger Skattestyrelsen sagen udelukkende på de dokumenter, der er fremkommet ved læk-ket.

Det gøres derfor endnu engang gældende, at Skattestyrelsen ved at bruge fra den 14. november 2016 til der træffes afgørelse den 29. juni 2018, altså i alt 16 måneder og 16 dage på at be-handle sagen, ikke har efterlevet skatteforvaltnings- lovens § 27, stk. 2 og træffe afgørelse senest 6 måneder efter kundskabstids-punktet om de forhold, der begrunder en forhøjelse.

Skattestyrelsen har nu, to gange, bekræftet Klagernes opfor-dring om tidspunktet for, hvornår der er modtaget dokumenta-tion og bekræftet, hvornår Klagerne var identificeret, og arbej-det med materialet i deres sag påbegyndt.

Klagernes sager bygger tillige kun på materiale fra de mod-tagne oplysninger fra den anonyme kilde, hvorfor der ikke er nogen saglig grundlag for, at Skattestyrelsen, der havde alt rele-vant materiale den 14. november 2016, ikke kunne overholde 6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Hvis ikke bestemmelsen i 27, stk. 2 skal blive de facto indholds-løs, må Skattestyrelsen erklære Skattestyrelsens afgørelse for ugyldig, idet der ikke er noget grundlag for, at Skattestyrelsen ikke kunne have truffet den samme afgørelse, som Skattestyrel-sen gjorde den 29. juni 2018, på et langt tidligere tidspunkt.

Det gøres derfor endnu engang gældende, at afgørelsen er ugyl-dig, idet den lider
af så væsentlig sagsbehandlingsfejl, og i øvrigt er truffet uden for den saglige kompetence, som er afgrænset af skatteforvalt-ningslovens § 27, stk. 2.

AD OPFORDRING 3

Skattestyrelsens repræsentant anfører således i sin skrivelse af 30. april 2020;

" Det bemærkes endvidere, at Skattestyrelsen ikke er enig med klagerne i, at denne sag er identisk med den sag, der blev vurderet af Folketin-gets Ombud mand i redegørelsen af
19. december 2019.

Den sag, der blev vurderet af Folketingets Ombudsmand, adskiller sig således fra alle de andre sager i komplekset om Panama Papers derved, at der for den samme skatteyder både verserede en sag, der var opstar-tet på baggrund af de lækkede oplysninger fra den anonyme kilde, og en sag, der – forud for modtagelsen af oplysningerne fra den anonyme kilde – var opstartet på grundlag af kontroloplysninger modtaget fra de luxembourgske myndigheder som led i en løbende udveksling af op-lysninger om renteindtægter efter det dagældende direktiv 2003/48/EF.

I overensstemmelse hermed oplyser Folketingets Ombudsmand i rede-gørelsen på side 30,
1. afsnit, at det ikke kan udledes af konklusionerne i redegørelsen, at der også er begået fejl i de øvrige sager, der er indledt på baggrund af de 176 materialeindkaldelser, der er omtalt i FOB-2010-30 (omtalt på side 6, 2. afsnit, i Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019)."

Det er ikke overraskende, at Skattestyrelsen ikke er enige med Klagerne i udlægningen af Ombudsmandens redegørelse af 19. december 2019, idet Ombudsmanden skarpt kritiserer et sags-forløb, som er enslydende med den måde Skattestyrelsen i øv-rigt behandler sager på, både i projekt money transfer og i pa-nama og LUX sagerne.

Skattestyrelsen kan således ikke tillade sig at være enig med Klagerne om Ombudsmandens udlægning idet Skattestyrelsen således også ville være enig med Klagerne i, at Skattestyrelsen har håndteret alle disse sager forkert – dette vil være ikke min-

dre end en forvaltningsmæssige katastrofe, med ekstrem stor betydning for en lang række skatteydere.

Ikke desto mindre forsøger vi igen at opfordre Skattestyrelsen til, at egen drift, at undersøge sagsforløbet i denne sag igen og på objektiv måde at sammenholde dette med Ombudsmandens kritik i redegørelsen af 19. december 2019.

Og vi skal igen minde Skattestyrelsen om, at Skattestyrelsen ikke er en part ved en domstol, men en forvaltningsmyndighed underlagt officialprincippet, og alene har hjemmel til at træffe korrekt oplyste afgørelser. Derfor pålægger officialprincippet li-geledes Skattestyrelsen af besvare Klagernes opfordringer på fyldestgørende måde. Og er det ikke tilfældet, er sagen ikke op-lyst objektivt, men alene subjektivt, og dermed ikke oplyst i overensstemmelse med officialprincippet.

Derfor genfremsættes Klagernes opfordring **[opfordring 3]** til Skattestyrelsen.

AD OPFORDRING 4

Klagerne har haft en power of attorney fra 2005 – 2008 og igen fra 2014. I den mellemliggende periode har Klagerne ikke haft en power of attorney.

Det forhold, at Klagerne har en power of attorney, er ikke det samme som at Klagerne har anvendt denne power of attorney.

Samtidig er der, hvilket Skattestyrelsen også har erkendt i hele sagen, indsat en lovlig bestyrelse og direktion i selskabet i Pa-nama, hvilket er en forudsætning for en lovlig stiftelse i Pa-nama. Og da Skattestyrelsen anfører, at selskabet er lovligt stif-tet, må direktion og bestyrelse (board) ligeledes være lovligt og effektivt ind- sat.

Såfremt Skattestyrelsen herefter ønsker at fastslå, at det er Kla-gerne, der er ledelse i selskabet, og ikke den lovligt indsatte le-delse, skal Skattestyrelsen dokumentere denne påstand.

Det vil være i strid med god forvaltningsskik, hvilket Ombuds-manden meget præcist fastslog i sin rapport af 22. marts 2018, hvis Skattestyrelsen antager et faktuelt forhold for at være gæl-dende, uden at kunne dokumentere dette.

I denne sag, hvilket ses af Skattestyrelsens seneste indlæg af 30. april 2020, an- tager Skattestyrelsen, at Klagerne, på baggrund af den udstedte power of attorney, har været den reelle ledelse.

Skattestyrelsen har imidlertid ikke, i de dokumenter som Skat-testyrelsen i øvrigt finder meget pålidelige, kunnet finde en eneste instruks fra Klagerne på selskabets vegne, der har karak-ter af en driftsmæssig beslutning.

Alene det forhold, at Skattestyrelsen bygger sagen omkring en antagelse om, at Klagerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 skulle være ledelse i selskabet er i direkte strid med god forvaltningsskik, og derfor en væsentlig sagsbehandlingsfejl, der medfører ugyldighed, jf. i det hele ombudsmandens rapport af 22. marts 2018.

I den sammenhæng opfordres Skattestyrelsen endnu engang til at oplyse [gentagelse af opfordring 4], hvilket driftsmæssige be-slutninger, der dokumenterbart er foretaget af Klagerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 på selskabets vegne.

AD OPFORDRING 5

Det er Skattestyrelsen, der vil anvende dokumentation fra ano-nyme kilder og uden Klagerne har haft mulighed for at vide, om dokumenterne er ægte eller ikke.

Det er således Skattestyrelsen, der påstår dokumenterne er ægte, der bærer
ansvaret og bevisbyrden for, at dette rent faktisk er tilfældet. Det er således Skattestyrelsen, der må foranstalte, at disse do-kumenter, af en navngiven uafhængig person, bliver verificeret som ægte, før dokumenterne kan anvendes til ar forhøje Klager-nes skattepligtige indkomster.

Den tvivl, der ligger i, at Skattestyrelsen anvender dokumenter, som ingen ved hvorfra stammer, ikke vil oplyse, om der er lavet en undersøgelse af, om det er ægte, og i øvrigt ikke vil oplyse, fra hvilken kilde disse oplysninger kommer, kan ikke komme Klagerne til skade.

Og det må være en grundforudsætning i et retssamfund, sær-ligt når staten vil pålægge borgeren ekstra skattebyrder, at Bor-ger har tillid til det grundlag, som staten anvender overfor bor-geren.

Hvis ikke, kan staten til enhver tid komme rendende med noget materiale og sige, ”vi har tillid til kilden, og vi mener, det hele er ægte” , og egentlig gennem- føre et hvilket som helst indgreb over for borgeren.

Netop for dette ikke skal ske, har vi Folketingets Ombudsmand. Og Klagerne skal igen opfordre til, at Ombudsmanden bliver inddraget i hele processen omkring Skattestyrelsens anvendelse af dokumenter, som ingen uden for Skattestyrelsen kan få lov til at efterprøve ægtheden af.

Det bringer automatisk Klagerne i en position, hvor de har tabt på forhånd, idet Klagerne reelt set kæmper mod spøgelser.

Det gøres derfor gældende, at dokumenterne ikke kan anven-des, medmindre Skattestyrelsen kan føre bevis for, at dokumen-terne i sin helhed er ægte, at de stammer fra en pålidelig objek-tiv kilde, og at dokumenterne, der er anvendt, viser den objek-tive sandhed.

Ud over ovenstående skal det gøres gældende, at sagen, og sær-ligt sagens seneste indlæg fra Skattestyrelsen viser et helt igen-nem brud på officialprincippet.

Sagerne skal oplyses på en ordentlig, objektiv og fyldestgø-rende måde, før der lovligt kan træffes en afgørelse. Hvis ikke det er tilfældet, er afgørelsen ugyldig grundet væsentlige sags-behandlingsfejl.

Denne sag bygger på antagelser – antagelser om, at Klagerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har forestået den daglige ledelse af selskabet. Skattestyrelsen har ikke fremlagt et eneste dokument, der un-derbygger denne antagelse. Modsat er der indsat en lovlig le-delse, der har været afholdt bestyrelsesmøder løbende. Det er det, der er dokumenteret i sagen, og dette kan aldrig medføre, at Klagerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 skulle anses for at være ledelse.

Herudover bygger sagen på et læk af dokumenter, som ingen kender ægtheden af. Det er også kun Skattestyrelsen, der ken-der identiteten på den person, der har SOLGT oplysningerne til den danske stat. Der er altså tale om en person i udlandet, der mener at ligge inde med dokumentation, og som gerne vil sælge disse informationer.

Ved at købe disse dokumenter er sagen ikke længere oplyst ob-jektivt, men subjektivt, idet sagen er oplyst af den bagmand, der har bragt dokumenterne, ægte eller ej, i spil.

Sagerne bygger tillige kun på oplysninger fra det læk, der er købt. Der er ingen der ved, om det er udtryk for den fulde sandhed. Klagerne anfører, at der er dokumenter af det frem-lagte fra Skattestyrelsen, de ikke er bekendt med eksisterede, og aldrig har set. Der er således allerede tvivl om ægtheden og ek-sistensen af flere dokumenter.

Ved alligevel at anvende disse dokumenter, vil oplysningen af sagen hverken være objektiv eller fyldestgørende, da Skattesty-relsen dels ikke ved, om de KØBTE dokumenter viser den fulde sandhed, eller om de KØBTE dokumenter er æg- te. Der er i hvert fald en begrundet tvivl, idet Klagerne selv anfører, at de ikke kan genkende visse af dokumenterne i sagen.

Ved blot at se bort fra denne begrundede tvivl, oplyses sagen tillige ikke objektivt og i overensstemmelse med officialprincip-pet, idet Skattestyrelsen fortsat antager, at alle dokumenterne er ægte.

Det gøres derfor overordnet set gældende, at sagen lider af så væsentlige sagsbehandlingsfejl, at hele sagskomplekset er ugyl-dig, alene af den grund, at Skattestyrelsen ikke på fyldestgø-rende måde redegør for de opfordringer, Klagerne har fremsat til Skattestyrelsen for at få sagen oplyst korrekt."

Kammeradvokatens supplerende bemærkninger af 21. august 2020

"(…)

[repræsentanten har] blandt andet fremsat en ny opfordring samt et nyt synspunkt vedrørende skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Disse forhold vil blive kommenteret i det følgende.

Klagernes indlæg af 19. juni 2020 indeholder endvidere en række synspunkter, der ikke vil blive kommenteret i dette ind-læg. Den omstændighed, at Skattestyrelsen ikke i dette indlæg knytter specifikke bemærkninger til disse synspunkter, der ef-ter styrelsens opfattelse har karakter af gentagelser eller uddyb-

ninger af allerede kommenterede synspunkter, er ikke udtryk for, at styrelsen er enig i det af klagerne anførte.

1. KLAGERNES OPFORDRING (6)
Klagerne anfører i indlægget af 19. juni 2020 på side 3, 4. afsnit – uden at henvise til en lovbestemmelse, der skulle forbyde det – at Skattestyrelsen ikke har hjemmel til at anvende dokumen-ter fra anonyme kilder.

Forvaltningsloven indeholder ikke regler om, hvilke oplysnin-ger en myndighed kan inddrage i sin sagsoplysning. Dette er i stedet reguleret ved det såkaldte officialprincip, der har karak-ter af en almindelig retsgrundsætning, der alene kan fraviges ved lov.

Officialprincippet pålægger myndighederne at oplyse en sag på en sådan måde, at der kan træffes en forsvarlig og materiel rig-tig afgørelse, jf. herved Forvaltningsloven med kommentarer af Niels Fenger, 1.

udg., side 495-496. Som videre anført samme sted gælder der ingen regler for, hvilke oplysninger der skal tilvejebringes, lige-som det ikke generelt kan kvalificeres, hvor langt myndighe-dens undersøgelser skal udstrækkes. En myndighed skal såle-des inddrage alle relevante foreliggende oplysninger i sin sags-oplysning og foretage en afvejning af, hvilken vægt de pågæl-dende oplysninger skal tillægges.

Der eksisterer ikke lovbestemmelser, der forbyder anvendelse af dokumenter eller oplysninger fra anonyme kilder i forvalt-ningsretlige afgørelser, herunder i afgørelser om beskatning. Der kan herved henvises til eksempelvis FOB 1999.226, hvor Rigspolitichefen havde truffet afgørelse om sletning af en per-son fra rigspolitiets tolkefortegnelse alene på baggrund af op-lysninger fra dels en anonym person, dels en navngiven person om, at den pågældende havde tilknytning til de tamilske tigre. Ombudsmanden udtalte, at officialprincippet indebærer, at for-valtningen har pligt til, i det omfang det er muligt, at kontrol-lere, at de oplysninger, der indgår i oplysningsgrundlaget, er korrekte. Ombudsmanden udtalte videre, at myndighederne bør være varsomme med uden videre at lægge oplysninger fra anonyme anmeldere til grund for deres afgørelser, og at myn-dighederne bør sikre sig, at også øvrige foreliggende bevismid-ler i sagen er undersøgt i det omfang, det er muligt.

I nærværende sag har Skattestyrelsen inddraget dokumenter fra en anonym kilde i oplysningen af sagen, og det er fuldt ud overensstemmende med officialprincippet, at styrelsen har ind-draget disse dokumenter. Det bemærkes i den forbindelse, at Folketingets Ombudsmand i sine foreløbige to udtalelser om sa-gerne i sagskomplekset om Panama-Papers ikke har kritiseret, at sagerne er indledt på baggrund af dokumenter modtaget fra den anonyme kilde.

Det bemærkes endvidere – som også påpeget på side 4, 3. af-snit, i Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019 – at styrelsens afgørelser ikke *alene* er baseret på dokumenterne fra den ano-nyme kilde.

Dokumenterne fra den anonyme kilde gav således Skattestyrel-sen anledning til at indlede en undersøgelse af klagernes skatte-forhold. De yderligere oplysninger, der herved er fremkommet – og som er ind-sendt af klagerne selv – underbygger rigtighe-den af dokumenterne fra den anonyme kilde.

Den omstændighed, at rigtigheden af de oplysninger, der frem-går af dokumenterne fra den anonyme kilde, er bestyrket af de oplysninger, klagerne selv har fremlagt, understøtter yderli-gere, at dokumenterne fra den anonyme kilde kan indgå i afgø-relsesgrundlaget.

Så vidt ses betvivler klagerne da også alene ægtheden af sagens bilag G og H, som Skattestyrelsen har modtaget fra de tyske skattemyndigheder. Det bemærkes i den forbindelse, at disse dokumenter er omtalt i den oversigt fra Landsbanki (bilag F), som klagerne selv har indsendt til Skattestyrelsen. Der forelig-ger således intet grundlag for at betvivle ægtheden af doku-menterne.

Klagernes opfordring (6) anses hermed for besvaret.

2. KLAGERNES SYNSPUNKT VEDRØRENDE SKATTE-FORVALTNINGSLOVENS § 27, STK. 2

Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., at en ansættelse kun kan foretages efter bestemmelsens stk. 1, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen senest 6 måneder ef-

ter, at told- og skatteforvaltningen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26.

Kundskaben retter sig efter sin ordlyd mod det forhold, der be-grunder fravigelsen af de ordinære frister, hvilket blandt andet omfatter klagernes mindst grove uagtsomhed. Det er en forud-sætning for, at kla- gerne kan siges at have handlet mindst groft uagtsomt, at der er grundlag for at forhøje deres skattepligtige indkomster.

Fristen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., be-gyndte således først at løbe på det tidspunkt, hvor Skattestyrel-sen fik kundskab til de forhold, der ligger til grund for den ma-terielle begrundelse for forhøjelsen samt for den formelle be-grundelse – her den i hvert fald grove uagtsomhed – for frist-gennembruddet.

I overensstemmelse hermed slog Højesteret i SKM2018.481.HR fast, at kundskabstidspunktet må anses for at være det tids-punkt, hvor Skattestyrelsen er kommet i besiddelse af tilstræk-kelige oplysninger til, at der forelå grundlag for en ekstraordi-nær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5. Kundskabstidspunktet kan således først anses for at være det tidspunkt, hvor skatte-myndighederne kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der kunne fremsendes en agterskrivelse.

Som det også er oplyst i Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019, påbegyndte styrelsen den 14. november 2016 en undersø-gelse af forholdene vedrørende Sagsøger 1 og Sagsøger 2, da styrelsen på dette tidspunkt havde identificeret de to klagere ud fra det materiale, styrelsen havde mod- taget fra den anonyme kilde den 9. og 28. september 2016.

Klagerne anfører på side 3, 10. afsnit, i indlægget af 19. juni 2020, at fristen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., skal regnes fra den 14. november 2016, da klagernes sager – ef-ter klagernes opfattelse – alene er baseret på oplysningerne modtaget fra den anonyme kilde.

Som nævnt på side 1, 4. afsnit, i Skattestyrelsens indlæg af 30. april 2020 modtog styrelsen i denne sag følgende dokumenter fra den anonyme kilde:

1. Sagsøger 1 og Sagsøger 2's fuldmagt (”power of attorney”) af 14. juli 2014 til at lede Orba Glo-bal Inc. (bilag A).
2. Mailkorrespondance mellem Advokatfirma og klager-nes tidligere bankforbindelse (bilag B og C).
3. Referater af to bestyrelsesmøder af 14. juli 2014 (bilag O og P).
4. Aktiebog (”share register”) for Orba Global Inc. (bilag AD).

Oplysningerne fra den anonyme kilde gav således alene Skattestyrelsen kendskab til en række forhold, der understøttede, at ledelsen i Orba Global Inc. havde sit hovedsæde i Danmark. Skattestyrelsen havde imidlertid ikke ud fra oplysningerne fra den anonyme kilde kendskab til, at Orba Global Inc. eller Sagsøger 1 og Sagsøger 2 havde haft indtægter, der ikke var selvangivet. Således havde Skattestyrelsen ikke den 14. november 2016 grundlag for at fastslå, at der var grundlag for at forhøje klagernes skattepligtige indkomster, ligesom styrelsen ikke havde grundlag for at fastslå, at der var grundlag for fristgennembrud efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Skattestyrelsen kom først ved modtagelsen af oplysninger fra klagerne den 17. august 2017 i besiddelse af tilstrækkelige op-lysninger til at fastslå, at der var grundlag for at forhøje klager-nes skatteansættelser for de af sagen omfattede indkomstår, samt at klagerne havde handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at selvangive deres skattepligtige indtægter. Fristen efter skatte-forvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., skal dermed regnes fra denne dato, da det først var på denne dato, at Skattestyrelsen modtog oplysninger i form af kontoudtog mv., der gjorde det klart, at klagerne havde haft skattepligtige indtægter, der ikke var selvangivet.

Da Skattestyrelsen sendte agterskrivelser til alle tre klagere den 29. november 2017, er fristen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., derfor overholdt.

Det er uden betydning for beregningen af fristen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., at Skattestyrelsen først traf afgørelse i sagerne den 29. juni 2018. Det følger således direkte af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., at

det alene er et krav, at der udsendes et forslag til afgørelse in-den udløbet af fristen på seks måneder.

Det bemærkes endvidere, at årsagen til, at der først blev ud-sendt en endelig afgørelse den 29. juni 2018, er, at klagerne gen-tagne gange anmodede om udsættelse af fristen for at komme med bemærkninger til Skattestyrelsens agterskrivelser, jf. her-ved side 38, 4. afsnit, i afgørelsen vedrørende Sagsøger 2."

Repræsentantens yderligere indlæg af 7. september 2020 herunder præcisering af den endnu mere subsidiære påstand
Repræsentanten er fremkommet med følgende:

"(…)

1. Forklaring på Klagernes mest subsidiære påstand
Skatteankestyrelsen har anmodet Klagerne om at redegøre for den mere subsidiære påstand.

Redegørelsen og opgørelse af påstandsbeløbene fremgår di-rekte af den indsendte klage.

Men vi skal gerne genfremsætte baggrunden for den mere subsidiære påstand.

Den mere subsidiære påstand angår den situation, hvor Skatte-ankestyrelsen er af den opfattelse, at Skattestyrelsens afgørelse overfor Klager ikke er ugyldig, og at selskabet er et selskab, og ikke en fondslignende eller anden transparent enhed, og at det vurderes, at selskabet har skattemæssigt hjemmehørende i Dan-mark, samt at der rent faktisk foreligger grov uagtsomhed.

Finder Skatteankestyrelsen, at alle disse forudsætninger er op-fyldte gør klagerne gældende, i forhold til det maskerede ud-bytte, som Skattestyrelsen vurderer/konkluderer, at Klagerne har modtaget, når Klager har hævet midler på selskabets konto.

Klagerne har aldrig opfattet selskabet som hjemmehørende i Danmark, som der allerede er redegjort for, hvorfor Klagerne ikke har ageret i henhold til dansk skatteret på tidspunktet for dispositionen.

Det forhold, at Klagerne ikke har betragtet selskabet som omfat-tet af dansk skatteret, har således også betydning for, hvordan Klagerne har ageret i forhold til selskabet i Panama.

Skattestyrelsen har betragtet overførelsen af penge fra Klagerne til selskabet,
som et skattepligtigt tilskud for selskabet. Det har vi allerede re-degjort for, at Klagerne er af en anden opfattelse.

Det Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, er et skattepligtigt tilskud, har Klagerne således taget ud af opgørelsen af maskeret udlodning, idet det er Klagernes opfattelse, at der alene er tale om tilbagebetaling af lån.

Derfor er Skattestyrelsens forhøjelse af maskeret udbytte ikke korrekt, hvorfor Klagers skattepligtige samlede indkomstforhø-jelse for 2009 skal nedsættes til kr. -116.344, for 2010 nedsættes til kr. 540, for 2011 til kr. 0, for 2012 nedsættes til kr. 0, og for 2014 nedsættes til kr. 0, idet de kontante hævninger mv., som Skattestyrelsen har betragtet som maskeret udbytte, skal be-tragtes som tilbagebetaling af det lån, som Klager har ydet sel-skabet.

2. Kommentarer til Skattestyrelsens bemærkninger i skrivelse af 21. august 2020

Skattestyrelsen har gjort gældende, at Skattestyrelsen ikke var i stand til at træffe afgørelse på et tidligere tidspunkt, idet der manglede dokumentation, som Skattestyrelsen kom i besid-delse af fra Klagerne, og derfor først efter modtagelse af materi-ale fra Klagerne var i stand til at træffe afgørelse.

Vi må således igen opfordre Skatteankestyrelsen til at frem-lægge al det materiale Skattestyrelsen modtog fra de lækkede dokumenter, da Klagerne ikke er i stand til at vurdere, om Skat-testyrelsen ikke var i besiddelse af tilstrækkeligt materiale fra det modtagne læk, der gjorde Skattestyrelsen i stand til at træffe afgørelse langt tidligere, hvorved sagen har sprunget alle fri-ster.

Skattestyrelsen har nu, siden sagens opstart, vægret sig ved at fortælle, hvilke dokumenter, der blev modtaget fra de lækkede dokumenter om Klagerne, hvor- når dokumenterne blev mod-taget, om der er dokumenter modtaget i lækket, der ikke er kommet frem i denne sag.

Klagerne bliver således hele tiden holdt uvidende om, hvilke dokumenter, der rent faktisk har været til stede, og hvornår disse dokumenter var i Skattestyrelsens besiddelse.

Det eneste Klagerne får at vide på de opfordringer, der er frem-sat er, at Skatte- styrelsen har tillid til en anonym kilde, og til ægtheden af dokumenterne. Hvilke dokumenter, hvor mange og hvornår de er kommet i myndighedernes besiddelse, er ret afgørende for, om Skattestyrelsen har overholdt fristerne for at træffe afgørelse.

Det kan ikke være Klagernes risiko, at Skattestyrelsen ikke vil oplyse, hvilke dokumenter Skattestyrelsen modtog fra den ano-nyme kilde, der vedrører Klagerne.

Skattestyrelsen anfører eksempelvis, at det først var da Skat-testyrelsen modtog bankpapirer fra Klagerne, at Skattestyrelsen havde det fulde overblik. Men Skattestyrelsen har samtidig ikke ville imødekomme Klagernes opfordring om, hvilke dokumen-ter Skattestyrelsen modtog fra lækket. Klagerne ved derfor ikke, om Skattestyrelsen allerede var i besiddelse af disse bankpapi-rer som led i modtagelsen af de lækkede dokumenter, og nu blot anfører, at de først så disse dokumenter, da Skattestyrelsen modtog dem fra Klagerne.

Det forhold, at Skattestyrelsen ikke vil imødekomme Klagerne på dette punkt er retssikkerhedsmæssigt bekymrende, for lig-ger der dokumenter eller andet, der ville have skabt kundskab hos Skattestyrelsen på et tidligere tidspunkt, ville sagen poten-tielt set kunne være ugyldig.

Klagerne kan imidlertid ikke efterprøve dette, idet det eneste Klagerne får at vide er, at Skattestyrelsen har tillid til den ano-nyme kilde og dokumenterne.

Det gøres derfor gældende, at afgørelsen er i strid med god for-valtningsskik, idet Skattestyrelsen træffer en afgørelse, som Klagerne reelt set ikke kan efterprøve, og hvorved Klagerne ikke får et sikkert grundlag at forsvare sig selv på.

Et forhold som ombudsmanden allerede har adresseret i rap-porten af 22. marts 2018, som værende i strid med god forvalt-ningsskik.

Skattestyrelsen opfordres derfor til at redegøre for, hvilke do-kumenter Skatte- styrelsen modtog fra Folketinget eller den anonyme kilde, der relaterer sig til Klagernes sager. Skattesty-relsen må have lavet en dokumentoversigt, som kan vise, hvilke dokumenter, der er modtaget og hvornår.

Skattestyrelsen anfører i seneste indlæg, at Skattestyrelsen må inddrage alle oplysninger i sagsbehandlingen, idet forvalt-ningsmyndigheder skal oplyse sagen objektivt.

Det er korrekt, at der ligger praksis, hvor Skattestyrelsen får mulighed for at inddrage materiale, der tilkommer Skattemyn-dighederne på forskellige måder.

Det gøres imidlertid gældende, at det alene kan være materiale, som konkret er konstateret autentiske og retvisende.

Derudover må det betinge, at der er tale om dokumenter, der er fremskaffet på lovlig vis.

De lækkede dokumenter er stjålne dokumenter fra Advokatfirma. Da Folketinget træffer beslutning om, at den danske stat skal købe disse dokumenter, vælger den dan-ske stat at tilegne, og endda betale for stjålne varer.

Derudover er det stjålne varer, der bliver solgt af en for Kla-gerne anonym kilde, hvorfor Skattestyrelsen således sidder som hæler i en sag om stjålne dokumenter, men alligevel mener sig i stand til at anvende disse hælervarer i sagsbehandlingen for at lave en ”objektiv” sagsbehandling.

Det er ret bemærkelsesværdigt, at Skattestyrelsen mener sig be-rettiget til at anvende dokumenter, der på ingen måde er ind-samlet på sammen måde som i den anviste praksis, hvor der i ingen af sagerne er tale om, at den danske stat (Folketinget) kø-ber stjålne dokumenter, for at overdrage disse til Skatteforvalt-ningen til brug i konkret sagsbehandling.

Klagerne skal derfor igen fremsætte opfordring til Skattestyrel-sen til at frem- komme med den hjemmel, der 1) giver Skat-testyrelsen adgang til at bruge anonyme kilder, og 2), købe stjå-lne dokumenter, ingen kan efter prøve ægtheden af, og an-vende disse dokumenter i konkret sagsbehandling.

I forlængelse af ovenstående opfordres Skattestyrelsen ligeledes til at oplyse, hvem der i første omgang er køber af dokumen-terne fra den anonyme kilde [**opfordring 7**].

I det tilfælde det er Folketinget, den danske stat, et ministerium eller en anden styrelse, opfordres Skattestyrelsen tillige til at oplyse om, at der i forbindelse med overleveringen af oplysnin-gerne til Skattestyrelsen er indhentet samtykke fra Datatilsynet således, at overleveringen er i overensstemmelse med gæl-dende databehandlingsregler.

For det tilfælde, at det ikke er Skattestyrelsen, der direkte selv køber dokumenterne, men et ministerium, Folketinget eller an-den styrelse, og der ikke er ind- hentet samtykke til overleverin-gen (videregivelsen) til Skattestyrelsen, opfordres Skatteanke-styrelsen til at rette henvendelse til Datatilsynet for at få afgjort, om Skattestyrelsen lovligt må behandle dokumenterne, der er modtaget fra den anonyme kilde.

I relation til spørgsmålet om ægtheden af dokumenterne, så er det alle de dokumenter, der er modtaget fra den anonyme kilde, som Klagerne anfægter, Skattestyrelsen ikke har verifice-ret som ægte.

Skattestyrelsen anfører, at de dokumenter, som Klagerne selv har sendt til Skattestyrelsen, vel at mærke uden at Klagerne er blevet præsenteret for en selvinkrimineringsblanket, og derfor slet ikke er klar over, at Skattestyrelsen allerede på dette tids-punkt er af den opfattelse, at selskabet er skattepligtig til Dan-mark, og at der således kan være indkomster, der ikke er selvangivet korrekt, skulle underbygge, at dokumenterne fra den anonyme kilde skulle være korrekte/ægte.

Men hvordan kommer Skattestyrelsen frem til den konklusion. Den eneste måde
Skattestyrelsen kan foretage denne slutning er, hvis Skattesty-relsen allerede sad inde med de samme dokumenter, som den Klagerne sender til Skattestyrelsen. Er det tilfældet, har Skat-testyrelsen så også langt tidligere haft det fornødne grundlag for at træffe afgørelse, og dermed er kundskabstidspunktet ryk-ket frem.

Derfor opfordres Skattestyrelsen endnu engang til at fremlægge alle de dokumenter Skattestyrelsen modtog fra den anonyme kilde ved oversendelsen fra Folketinget, der vedrører Klagerne, så der bliver skabt klarhed over, hvilke dokumenter det drejer sig om, hvornår dokumenterne blev modtaget, og fra hvem, og hvilke yderligere dokumenter Klagerne bidrog med, hvorved Skattestyrelsen først fik kundskab, efter modtagelse af Klager-nes dokumenter.

Det gøres fortsat gældende, at Skattestyrelsen havde kundskab langt tidligere i forhold til at træffe afgørelse om selskabets skattepligt til Danmark. Skattestyrelsen mener, at selskabet er skattepligtigt til Danmark idet der ligger en power of attorney fra 2005, gældende til 2008 til Klagerne.

Dermed løber kundskabstidspunktet for så vidt angår selska-bets skattepligt ikke fra det tidspunkt, hvor Skattestyrelsen modtager kontoudskrifter fra Klagerne vedrørende de forskel-lige konti, men fra det tidspunkt, Skattestyrelsen modtog de lækkede dokumenter fra den anonyme kilde, hvori der lå en power of attorney.

Skattestyrelsen kan ikke skubbe kundskabstidspunktet om det forhold, at Skatte- styrelsen mener, at selskabet er skattepligtig til Danmark, fordi Skattestyrelsen skal indsamle dokumenter om en eventuel forhøjelse af skattepligten. Skattestyrelsen er i henhold til praksis vedrørende skatteforvaltningsloven forplig-tet til inden for 6 måneder efter kundskabstidspunktet, at sende forslag til afgørelse for de forhold, de på dette tidspunkt har kundskab om.

Skattestyrelsen anfører selv, at det var den power of attorney de modtog fra den anonyme kilde, der gav dem grundlag for at antage, at selskabet skulle være skattepligtig til Danmark. Dette kundskab fik de allerede i 2016, hvor de modtog alle dokumen-terne fra den anonyme kilde, for der var de i bilag A og H om-handlede power of attorney iblandt.

Derfor er der i hvert fald tale om en ugyldig forhøjelse af sel-skabets skattepligtige indkomst, idet grundlaget, altså selve skattepligtsspørgsmålet, er ugyldig, idet Skattestyrelsen får kundskab om dette forhold allerede ved modtagelsen af doku-menterne fra den anonyme kilde, og altså ikke reagerer inden

for 6-måneders fristen for at statuere skattepligt til Danmark for selskabet.

Det gøres derfor gældende, at spørgsmålet omkring selskabets skattepligt til Danmark er truffet uden for kompetencen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, hvorfor dette spørgsmål og den afledte forhøjelse heraf er ugyldig.

Skattestyrelsen anfører, at Ombudsmanden allerede har taget stilling til i to sager, at Skattestyrelsen kan anvende dokumen-terne fra den anonyme kilde.

Som jeg læser Ombudsmandens rapport, så tager Ombudsman-den ikke stilling til flere forhold, der er afgørende for Skattesty-relsens brug af de omhandlede dokumenter.

> Må Skattestyrelsen agere som hæler, og derved købe do-1. kumenter, der er stjålet fra en privat virksomhed i udlan-det, og anvende disse dokumenter i sagsbehandlingen i Danmark?

2. Er der det fornødne hjemmelsgrundlag i henhold til per-sondatareglerne i forhold til, at dokumenterne videregives fra Folketinget til Skattestyrelsen?

3. Må Skattestyrelsen anvende dokumenter, som Skattesty-relsen ikke har sikkerhed for er ægte?

Disse spørgsmål tager Ombudsmanden ikke stilling til, lige som disse tre forhold slet ikke er et issue i de afgørelser, som Skat-testyrelsen henviser til.

Det er for Klagerne fortsat ubekendt, hvilket hjemmelsgrundlag det er Skattestyrelsen 1) anvender dokumenterne på baggrund af, når der er tale om en anonym kilde, der har stjålet dokumen-terne og sælger dem til Folketinget, hvorved den danske stat agerer som hæler, 2) hvad er hjemmelsgrundlaget til den vide-regivelse af personfølsomme oplysninger, der sker mellem myndigheder i Danmark (Skattestyrelsen og den købende myn-dighed) og 3) hjemmelsgrundlaget for fort- sat at holde kilden anonym, så Klagerne ikke har nogen chance for at vide, hvem og med hvilken autoritet denne person har kunnet stjæle dokumenterne i Panama.

Det er alle spørgsmål, der er afgørende for Skattestyrelsens mu-lighed for at an- vende dokumenterne, og Skatteankestyrelsen opfordres [**opfordring 1 til Skatteankestyrelsen**] til at tage fat i Datatilsynet for at få afklaret, om der er hjem- mel til den vide-regivelse af oplysninger til Skattestyrelsen, således at Skattesty-relsen må anvende dokumenterne i sagsbehandlingen, eller om der er tale om en ulovlig videregivelse af oplysninger i strid med persondatadirektivet, hvorfor alle dokumenterne skal udgå af sagen.

Endelig skal det gøres gældende, at bilag A ikke giver Klagerne ledelsesret over selskabet. Det giver alene en ret til at oprette en konto i selskabets navn, hvilket ikke kan medføre skattepligtig til Danmark, hvilket vi allerede har redegjort for, med henvis-ning til national dansk praksis."

Kammeradvokatens supplerende indlæg af 29. september 2020
Kammeradvokaten har besvaret repræsentantens indlæg med føl-gende bemærkninger:

"(…)

1. DE MODTAGNE DOKUMENTER VEDRØRENDE KLA-GERNE

Klagerne anfører flere steder i indlæggets afsnit 2, at Skattesty-relsen ikke vil oplyse, hvilke dokumenter Skattestyrelsen har modtaget fra den anonyme kilde, der vedrører klagerne.

Dette er ikke korrekt.

Skattestyrelsen har således både i styrelsens indlæg af 30. april 2020 (side 1, 4. afsnit) og i styrelsens indlæg af 21. august 2020 (side 3, sidste afsnit) oplyst, at styrelsen fra den anonyme kilde har modtaget følgende dokumenter, der vedrører klagerne.

- Sagsøger 1 og Sagsøger 2's fuldmagt ("power of attorney") af 14. juli 2014 til at lede Orba Glo-bal Inc. (bilag A).
- Mailkorrespondance mellem Advokatfirma og klager-nes tidligere bankforbindelse (bilag B og C).
- Referater af to bestyrelsesmøder af 14. juli 2014 (bilag O og P).

- Aktiebog (”share register”) for Orba Global Inc. (bilag AD).

Klagernes synspunkt om, at Skatteministeriet skulle vægre sig ved at fortælle, hvilke dokumenter der er modtaget, som vedrø-rer klagerne, er således grundløst.

Som det også er oplyst i de foregående indlæg (eksempelvis Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019, side 8, 2. afsnit), modtog Skattestyrelsen oplysningerne fra den anonyme kilde henholdsvis den 9. og den 28. september 2016. Forholdene ved-rørende Sagsøger 2 og Sagsøger 1 blev påbegyndt un-dersøgt den 14. november 2016, da Skattestyrelsen havde iden-tificeret de to klagere ud fra det købte materiale.

2. KLAGERNES OPFORDRING (7)

Klagerne har på side 4, 4. afsnit, i indlægget af 7. september 2020 opfordret Skattestyrelsen til at oplyse, hvem der købte op-lysningerne fra den anonyme kilde.

Det kan oplyses, at oplysningerne blev købt af SKAT (nu Skat-testyrelsen) efter forudgående tilladelse fra Skatteministeriet, jf. eksempelvis skatteministerens orienteringer af Folketingets Skatteudvalg den 6. og 29. september 2016 (**bilag AE** og **AF**).”

Repræsentantens supplerende indlæg af 13. oktober 2020
Repræsentanten kommenterer følgende:

” ***For det første*** anfører skattestyrelsen i indlægget, at der er for-hold, som Klagerne i indlægget af 7. september 2020 anfører, som skattestyrelsen ikke i dette indlæg vil kommentere på, men at dette ikke skal opfattes som at skattestyrelsen er enig i disse fremsatte forhold.

Hertil må Klagerne opfordre **[opfordring 8]** skattestyrelsen til at kommentere på alle de forhold, som skattestyrelsen ikke måtte være enig med Klagerne i. Det fremgår af skatteforvalt-ningsloven og forvaltningsloven, at en afgørelse skal være så klar og præcis, og være objektivt oplyst, hvis den skal være i overensstemmelse med loven til, at borgeren kan iagttage sin retsstilling.

Skattestyrelsen må derfor, hvis skattestyrelsen ikke er enig i Klagernes anbringender, fremsætte den uenighed, så borgeren, her Klagerne, ved, hvilket position skattestyrelsen indtager i forhold til sagen. Vi må her minde om, at det ikke er en retssag, hvor hver part kan indtage sin egen position i forhold til mod-partens argumenter. Der er tale om en rekursbehandling, hvor skattestyrelsen fortsat er omfattet af officialprincippet, og derfor skal oplyse sagen fyldestgørende. Det gør skattestyrelsen ikke ved blot at afvise at være enig med Klagerne, men ikke vil kom-mentere på det.

For det andet anfører skattestyrelsen, igen, at skattestyrelsen alene har modtaget de oplysninger, der er anført i opregningen i skattestyrelsens indlæg af 29. september.

Klagerne vil gerne have aktindsigt i den liste, der er udarbejdet da skattestyrelsen (oprindeligt skat) modtog de stjålne doku-menter, så Klagerne kan efterprøve, om skattestyrelsen oprin-deligt alene modtog det anførte materiale.

Dertil også at bemærke, at skattestyrelsen, ved henvendelsen til Klagerne, ikke udstedte en selvinkrimineringsblanket, hvorfor det er KLART i strid med EMRK, at skattestyrelsen går på fiske-tur hos klagerne efter modtagelsen af de oplistede dokumenter. Skattestyrelsen anfører som begrundelse for selskabets skat-tepligt, power of attorney. Det kan vi konstatere, hvilket skattestyrelsen har bekræftet flere gange, var til stede helt fra start, hvorfor Skatteankestyrelsen igen konkret bør overveje, hvornår kundskabet for skattestyrel-sen til at træffe afgørelse om selskabets skattepligt var til stede, hvilket Klagerne allerede har gjort gældende var tilfældet alle-rede ved skattestyrelsens modtagelse af dokumenterne, hvorfor skattestyrelsen ikke havde hjemmel til at træffe afgørelse på det tidspunkt, hvor skattestyrelsen traf afgørelse over for klagerne. Der var der allerede gået væsentligt mere tid en 6 måneder fra skattestyrelsen fik kundskab om det forhold, at skattestyrelsen mente, at selskabet var skattepligtigt til Danmark.
De efterfølgende bilag har ikke givet Skattestyrelsen en anden eller mere oplyst viden om det forhold.
For det tredje anviser skattestyrelsen bilag AE og AF. Det ses imidlertid ikke at fremgå af disse bilag, at skattestyrelsen (op-rindeligt SKAT) bliver bemyndiget til at agere som hæler i en sag om stjålne dokumenter.

Der ses alene at fremgå, at skattestyrelsen mp købe dokumenter de bliver til- budt, men det forudsætter vel, at skattemyndighe-derne ikke optræder på en ulovlig måde som hæler.
Skattestyrelsen opfordres derfor til **[opfordring 9]** at påvise klar hjemmel til, at skattestyrelsen må købe stjålne dokumenter og derfor agere som hæler for at tilegne sig dokumenter fra en for Klagerne helt anonym kilde, som Klagerne ikke har haft nogen som helst mulighed for at vurdere, om det er en troværdig kilde, og om dokumenterne er troværdige.
Dette forhold har Klagerne allerede anført som yderst proble-matisk for skatteydernes retssikkerhed, men det gentages gerne – kan skattestyrelsen anvende anonyme kilder, som politiet skulle have en dommerkendelse til, købe stjålne dokumenter og optræde som hæler, og samtidig sikre skatteyderens retssikker-hed og mulighed for, som det står skrevet i skatteforvaltnings-loven og forvaltningsloven, på et oplyst og klart grundlag kunne varetage sine interesser, når skatteyderen end ikke kan få dokumenteret, at de fremlagte dokumenter er ægte.
Samtidig opfordres skattestyrelsen **[opfordring 10]** til at anvise den hjemmel hvormed skattestyrelsen er berettiget til, uden dommerkendelse, at anvende anonyme kilder og købe stjålne dokumenter."

Kammeradvokatens supplerende indlæg af 11. november 2020
Kammeradvokaten kommenterer repræsentantens indlæg således:

"(…)

1. KLAGERNES OPFORDRING (8)

Klagerne har som opfordring (8) opfordret Skatteministeriet til at kommen-tere på alle de forhold, som Skattestyrelsen ikke måtte være enig med kla-gerne i.
Klagernes opfordring er foranlediget af, at Skattestyrelsen på side 1, 3. afsnit, i indlægget af 21. august 2020 bemærkede, at klagernes indlæg af 19. juni 2020 indeholdt en række synspunkter, der ikke ville blive kommenteret i sty-relsens indlæg.
Baggrunden for Skattestyrelsens bemærkning herom var, at klagernes indlæg, dels indeholdt en temmelig detaljeret argumentation, dels i vidt omfang indeholdt gentagelser af synspunkter, der var fremsat i klager-nes tidligere indlæg.
Klagerne anfører nu i indlægget af 13. oktober 2020, at Skattestyrelsen er omfattet af officialprincippet og derfor skal oplyse sagen fyldestgørende, hvilket efter klagernes opfattelse indebærer, at styrelsen skal kommentere (samtlige) klagernes synspunkter.
Skattestyrelsen er ikke enig med klagerne heri.
Officialprincippet pålægger en offentlig myndighed at belyse alle *relevante* forhold.

Det følger således ikke af officialprincippet, at Skattestyrelsen under en be-handling af en sag ved Skatteankestyrelsen har pligt til specifikt at adressere ethvert synspunkt, der måtte blive fremsat af en klager. Skattestyrelsen har både begrundet sin afgørelse grundigt og over for Skatteankestyrelsen ud-førligt kommenteret klagernes synspunkter i det omfang, disse efter Skat-testyrelsens opfattelse på nogen måde er af relevans for den afgørelse, der er truffet.
Klagerne har desuden anmodet om aktindsigt, og denne anmodning blev imødekommet af Skattestyrelsen den 4. november 2020. Dokumenterne om-fattet af aktindsigten er sendt direkte til klagernes repræsentant (**bilag AG**), og dokumenterne bekræfter oplysningerne i Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019 (side 8, 2. afsnit) og Skattestyrelsens indlæg af 29. september 2020 (side 2, 3. afsnit).
For så vidt angår klagernes bemærkninger vedrørende selvinkriminering henvises til Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019 (side 4, sidste afsnit – side 8, 2. afsnit).
2. KLAGERNES OPFORDRING (9) OG (10)
Klagerne har opfordret (9) Skattestyrelsen til at påvise klar hjemmel til, at Skattestyrelsen må købe stjålne dokumenter. Som opfordring (10) har kla-gerne endvidere opfordret Skattestyrelsen til at anvise den hjemmel, hvor-med Skattestyrelsen er berettiget til, uden dommerkendelse, at anvende ano-nyme kilder og købe stjålne dokumenter.
Der eksisterer ikke lovbestemmelser, der forbyder forvaltningen at købe do-kumenter fra anonyme kilder. Dette gælder uanset, hvordan den pågæl-dende kilde måtte være kommet i besiddelse af dokumenterne.
Som beskrevet flere gange i Skattestyrelsens foregående indlæg, er købet af dokumenterne fra den anonyme kilde da også sket på baggrund af en poli-tisk aftale med deltagelse af alle Folketingets partier, ligesom Folketingets partier løbende er blevet orienteret om – og har bakket op om – købet, jf. ek-sempelvis side 2-3 i Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019.
For så vidt angår inddragelsen af dokumenterne fra den anonyme kilde i klagernes sager, henvises til side 1-2 i Skattestyrelsens indlæg af 21. august 2020.
Klagernes opfordring (9) og (10) anses hermed for besvaret."

Repræsentantens supplerende indlæg af 10. december 2020
Repræsentanten har supplerende bemærket:

"(…)

1 Oplysning af sagen
Skattestyrelsen mener sig, må det forstås, ikke forpligtet af offi-cialprincippet på samme måde som alle andre offentlige myn-digheder, og som fortolkningen og rækkevidden af officialprin-cippet fremkommer af Ombudsmandens fortolkning, som jeg vil komme nærmere ind på neden for, idet Skattestyrelsen til-

lægger en egen-fortolkning af officialprincippet til brug for Skattestyrelsen til at afvise, at kommentere på de faktuelle for-hold, som Klagerne har gjort gældende i sine indlæg for Lands-skatteretten, som blandt andet skal fastlægge det faktum, som sagen skal afgøres på.

Hvorvidt Skattestyrelsen er forpligtet eller ikke, fremgår af for-valtningslovens bestemmelser. Disse bestemmelser har Om-budsmanden **bilag 5**, hvoraf fremgår Ombudsmandens udlæg-ning af officialprincippet og forpligtelserne for myndig- he-derne der kan udledes deraf.

Helt generelt anføres det af Ombudsmanden, hvilken der dår-ligt kan være uenighed om rigtigheden af, at:

" Myndighederne har ansvaret for at oplyse en sag tilstrækkeligt, in-den de træffer afgørelse – det er et grundlæggende princip i forvalt-ningsretten. Princippet kaldes oftest officialprincippet eller undersø-gelsesprincippet. Det er ikke lovfæstet, men er udtryk for en alminde-lig retsgrundsætning.

Formålet med officialprincippet er at understøtte, at der træffes mate-rielt lovlige og rigtige afgørelser."

Altså, det er myndighedens opgave at oplyse en sag tilstrække-ligt til, at der kan træffes en materiel korrekt afgørelse, hvilket må betinge en konkret stillingtagen til alle elementer af en sag, herunder både de faktiske og de retlige, herunder de spørgsmål mv., der måtte komme af faktisk og retlig karakter fra borgeren (skatteyderen).

Som det fremgår af det oven for citerede, så er de myndighe-dens ansvar. Er der således elementer, der er tvivl om, må dette ensidigt komme til skade for myndigheden, særligt når myn-digheden som i denne sag fortolker officialprincippet på en så-dan måde, at det er myndigheden, der kan vælge, hvad der skal oplyses/undersøges, og hvad der ikke skal.
Videre fremgår det, hvilket Klagerne er helt enige i, at det føl-ger af officialprincippet, at myndigheden ikke skal undersøge forhold der er irrelevante for at træffe den pågældende afgø-relse. Ligeledes fremgår det af ombudsmandens forklaring af officialprincippet, at myndigheden må sikre, at de elementer der er relevant for at træffe en rigtig og lovlig afgørelse er un-dersøgt.

Her anfører Ombudsmanden særligt under afsnit 4.1., hvordan en bevistvivl/ bevis tvist skal håndteres.
" 4.1 Bevistvivl
En materielt lovlig og rigtig afgørelse har som forudsætning, at alle relevante forhold er belyst, og at alle oplysninger er tilstrækkeligt pålidelige.
Er der tvivl om et væsentligt faktum, skal tvivlen søges afklaret. Det påhviler myndigheden så vidt muligt at afklare eller tage stilling til bevistvivl og afgøre, om den pågældende oplysning kan lægges til grund for afgørelsen."
Klagerne har fortsat ikke fået svar på, hvordan skattestyrelsen har fået verificeret ægtheden af dokumenterne ensidig om den anonyme kilde er pålidelig. Klagerne har ikke kunne få at vide, hvem den anonyme kilde er, og om denne kilde er troværdig el-ler ikke.
Denne kilde anvendes ikke alene i denne sag, men i en lang række andre sager, hvorfor det er afgørende vigtigt at de doku-menter der fremkommer i forbindelse med den anonyme an-meldelse og det senere køb af dokumenterne, er pålidelige og derfor kan lægges til grund som et faktum i sagen.
Herudover er der retlig uoverensstemmelse mellem parterne, som Skattestyrelsen heller ikke ønsker at imødegå i de supple-rende indlæg, herunder spørgsmålene om hjemstedsfastlæggel-sen ud fra dokumenter der ligge forud for sagens opståen, samt forholdet til de lokale regler om bestemmende indflydelse. Skattestyrelsen har således efterladt en række ikke undersøgte spørgsmål af både retlig og faktisk karakter, hvilket ikke er i overensstemmelse med officialprincippet, sådan som Ombuds-manden har fortolket det.
Hertil skal anføres, at Ombudsmanden gør gældende om manglende efterlevelse af officialprincippet, at:

"*Officialprincippet hører til de såkaldte garantiforskrifter, og hvis en sag er utilstrækkeligt*
oplyst, kan det betyde, at afgørelsen må tilsidesættes som ugyldig. Det kan også betyde, at sagen må genoptages, så de manglende undersøgelser kan blive foretaget."

Officialprincippet er altså ikke noget myndighederne blot kan skalte og valte med. Det er ikke op til myndighederne at be-stemme indholdet af princippet, da der er tale om en garantifor-

skrift hvorved menes, at myndighederne skal efterleve det og opfylde det, idet det ellers vil medføre ugyldighed eller genop-tagelse.

Det er derfor ikke korrekt, når Skattestyrelsen anfører, at ”*Det følger således ikke af officialprincippet, at Skattestyrelsen under en behandling af en sag ved Skatteankestyrelsen har pligt til specifikt at adressere ethvert synspunkt, der måtte blive fremsat af en klager. Skattestyrelsen har både begrundet sin afgørelse grundigt og over for Skatteankestyrelsen udførligt kommenteret klagernes synpunkter i det omfang, disse efter Skattestyrelsens opfattelse på nogen måde er af relevans for den afgørelse, der er truffet*.
Det er ikke tilstrækkeligt til at efterleve officialprincippet, at Skattestyrelsen har begrundet sin afgørelse. Det er en forplig-telse, der ligger i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 2. Men det er en helt andet forpligtelse, der ligeledes påhviler skattefor-valtningen.
Men det er en misforståelse fra Skattestyrelens side, hvis Skattestyrelsen tror, at opfyldelse af begrundelseskravet i § 19, for de forhold Skattestyrelsen finder relevant, er det samme som en efterlevelse af officialprincippet.

Som Ombudsmanden korrekt beskriver, så er officialprincippet ikke lovfæstet. Det er en grundsætning i forvaltningsretten, hvorfor den heller ikke er indeholdt i § 19, stk. 2 i skatteforvalt-ningsloven.

Officialprincippet er et grundprincip, der skal efterleves i alle sine enkeltheder. Og det er princippet ikke, hvis Skattestyrelsen blot laver en begrundelse for en afgørelse baseret på de forhold, som Skattestyrelsen finder relevante. Officialprincippet pålæg-ger myndigheden at oplyse alle forhold, så der ikke er sten der ikke er vendt, som er relevante for sagen, og i denne sag har Klagerne anvist flere forhold, som relevante, men Skattestyrel-sen vil ikke undersøge disse, men henholder sig blot til, at det ikke er relevant. Det er ikke i overensstemmelse med official-princippet.

2 Køb af dokumenter fra anonym kilde

Det er bemærkelsesværdigt, at Skattestyrelsen fortsat ikke vil anvise den hjemmel, der begrunder Skattestyrelsens adgang til at købe stjålne dokumenter.

Igen skal Klagerne gøre Skattestyrelsen opmærksom på, at det forhold, at en person eller virksomhed køber noget fra en anden person eller virksomhed, i straffeloven betegnes som hæleri. Af straffelovens § 290 fremgår "*For hæleri straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder den, som uberettiget modtager eller skaffer sig eller andre del i udbytte, der er opnået ved en strafbar lovovertrædelse, og den, der uberettiget ved at skjule, opbevare, transportere, hjælpe til afhændelse eller på lignende måde efterfølgende virker til at sikre en anden udbyttet af en strafbar lovovertrædelse.* "

Der kan ikke være den store tvivl om, at Skattestyrelsen, even-tuelt den konkrete medarbejder i Skattestyrelsen, der foranstal-ter købet, har gjort sig skyldig i hæleri. Det er offentlig kendt, at de dokumenter, som myndigheder verden over blev tilbudt at købe, var stjålet fra et advokatkontor i Panama. Eller det er i hvert fald det, som sælgeren har anført, at der skulle være tale om.

Klagerne kan imidlertid ikke få bekræftet af Skattestyrelsen, at de, med de Panamanske myndigheder har fået bekræftet, at disse dokumenter skulle stamme fra Panama, skulle være ægte eller i øvrigt, om der er tale om dokumenter, der er stjålet det pågældende sted.

Skattestyrelsen vil ikke oplyse Klagerne om, hvorfra de har købt de stjålne dokumenter, eller om Skattestyrelsen har fået verificeret, at dokumenterne er ægte.

Det medfører for Klagerne at se to væsentlige problemstillinger, som Skattestyrelsen til dato ikke har ville oplyse Klagerne om.

1. Hvor er der hjemmel til for Skattestyrelsen at købe hæler-varer

2. Med hvilken begrundelse Skattestyrelsen kan nægte Kla-gerne at få oplyst, hvem der er sælger af de anonyme do-kumenter, herunder de mundtlige anmeldelse, der ligger i salget af dokumenterne over for de danskere, der fremgår af det af Skattestyrelsen hævdede ægte dokumenter.

2.1 Ad nummer 1

Skattestyrelsen har nu i gentagne indlæg anført, at der er hjem-mel til at købe de stjålne dokumenter, idet der ligger en folke-tingsbeslutning om at give Skattestyrelsen adgang til at indkøbe dokumenterne.

Den seneste tids uro omkring minksagerne har imidlertid fået både Statsministeren og Justitsministeren til at udtale, at der er stor forskel på politiske beslutninger og lovhjemmel.

Faktisk er det anført af begge ministre, at en udtalelse fra politi-kerne eller folketinget ikke er bindende for borgere og myndig-heder. Faktisk er det anført i Fødevareministeriets redegørelse om minksagen af 18. oktober 2020, at de underliggende myn-digheder skal undersøge, om der er hjemmel til de forhold, som politikerne, herunder ministrene beder dem om at udføre.

Begge ministre afviser at have begået nogen fejl, ensidig gjort sig skyldig i grundlovsbrud ved at udstikke en ordre, der sav-nede hjemmel. Baggrunden herfor er, som det må forstås på de utallige samråd der har været herom i perioden 18. november til 4. december 2020, at embedsmændene har et selvstændigt ansvar for at sikre, at det arbejde, der udføres af forvaltningen, har den fornødne hjemmel i lov.

Folketingets tilsagn om at give Skattestyrelsen adgang til at ind-købe de stjålne dokumenter fra den anonyme anmelder fra ud-landet, giver ikke Skattestyrelsen hjemmel til at indkøbe doku-menterne på samme måde som det ikke gav Fødevarestyrelsen eller Politiet hjemmel til at slå raske mink ihjel, at regeringen, med på det tidspunkt opbakning fra samtlige folketingets par-tier, udsendte besked om, at myndighederne bare skulle gå i gang med arbejdet.

Derudover er det sådan, i modsætning til det af Skattestyrelsen anførte, at enhver forvaltningsmæssig virksomhed, hvad enten det er i Skattestyrelsen, Føde- varestyrelsen eller enhver anden offentlig virksomhed, skal ske på baggrund af hjemmel. Skat-testyrelsen anfører på side 2 5. afsnit:

" Der eksisterer ikke lovbestemmelser, der forbyder forvaltningen at købe dokumenter fra anonyme kilder. Dette gælder uanset, hvordan den pågældende kilde måtte være kommet i besiddelse af dokumen-terne" .

Dette synspunkt holder ikke.

For det første kan myndigheder ikke, når de udfører deres virk-somhed, agere uden klar lovhjemmel. Det følger af legalitets-princippet, hvorved enhver forvaltningsmæssig virksomhed skal bygge på hjemmel. Denne hjemmel kan findes i en lov.

Skattestyrelsen anfører nu, at så længe der ikke er en lov, der begrænser Skatte- styrelsens virksomhed, kan Skattestyrelsen gøre, som Skattestyrelsen vil. Det kan derfor undre, at der pt for så vidt angår Fødevarestyrelsen og Politiet er så meget påstyr om, at de har aflivet raske mink uden hjemmel. Der var jo ikke nogen lov, der forbød aflivningen af de raske mink, men hele den sag angår, hvorfor der ikke var skabt hjemmel til den virk-somhed, som myndighederne skulle i gang med.

I det lys må der være en af styrelserne, der har misforstået, hvad det er for et fundament en myndighed skal agere under. Enten har hele regeringen, folketinget, samtlige juraprofessorer mv. i Danmark misforstået hele legalitetsprincippet, når de an-fører, at Politiet og Fødevarestyrelsen har ageret ulovligt, idet de har gennemført nedslagtning af raske mink uden hjemmel dertil.

Eller også har Skattestyrelsen misforstået, hvad det er for et fundament Skattestyrelsens virksomhed skal udføres på bag-grund af, altså legalitetsprincippet, hvorefter der skal være hjemmel i loven for de aktiviteter Skattestyrelsen agter at ud-føre.
Derudover betinger det anførte, at Skattestyrelsen, uden klar hjemmel dertil, kan begå et lovbrud for at indhente oplysninger fra en anonym anmelder.
For det køb Skattestyrelsen foretager er et køb af stjålne varer, som dokumenterne er, der klart er i strid med straffelovens § 290, og derfor gør Skattestyrelsen sig skyldig i hæleri. Skal en offentlig myndighed, for at opnå et bestemt resultat, begå et selvstændigt lovbrud må der kræves klar hjemmel til, at myndigheden kan begå det strafbare forhold, uden at dette skal have samme strafferetlige og andre konsekvenser for myndig-heden, som det vil have for private, der begår samme forbry-delse.

Klagerne fremsætter derfor igen opfordringerne 9 og 10 til Skat-testyrelsen, idet Skattestyrelsen stadig ikke har svaret på, hvor der er hjemmel for Skattestyrelsen til at købe stjålne dokumen-ter **[gentagelse af opfordring 9]**, idet et enig Folketing, der gi-ver Skattestyrelsen midler til at købe dokumenterne ikke auto-matisk giver Skattestyresen hjemmel til at gennemføre købet. Det fremgår nu tydeligt af minksagen, at Skattestyrelsen selv skulle undersøge, om der er hjemmel til at gennemføre den be-slutning, som Folketinget træffer. Og her er det en beslutning, der medfører, at Skattestyrelsen skal have hjemmel til at kunne gøre sig skyldig i hæleri.
Skattestyrelsen opfordres også til **[gentagelse af opfordring 10]** at oplyse, hvor den hjemmel, Skattestyrelsen mener, der må være, siden Skattestyrelsen ikke vil oplyse identiteten på den anonyme anmelder til Klagerne, til at anvende dokumenter fra en anonym kilde.
At der ikke er hjemmel, der afskærer Skattestyrelsen herfra er ikke nogen begrundelse, for som allerede anført, som Statsmini-steren og Justitsministeren er enig i, skal der hjemmel til, for en myndighed kan gennemføre en aktivitet.
Klagerne har ikke kunnet identificere en hjemmel, der skulle give skattestyrelsen andre og mere vidtgående adgang end alle andre myndigheder, når Skattestyrelsen udøver sin forvalt-ningsmæssige aktivitet.
Skattestyrelsen har stadig ikke anvist den hjemmel, som Kla-gerne har spurgt til, og som Klagerne ikke kan finde. Derfor genfremsættes opfordring 10 også.
2.2 Ad nummer 2
Klagerne har adskillige gange anmodet Skattestyrelsen oplyse, hvem den anonyme anmelder, der ønskede at overlevere oplys-ninger om navngivne danskere, efter denne kilde mundtligt havde anmeldt en række borgere baseret på en på- stået viden denne anonyme anmelder skulle ligge inde med.
Som sagen er fremlagt fremstår der den opfattelse af sagen, at den unavngivne person foretog en henvendelse til myndighe-derne og gjorde opmærksom på, at denne var i besiddelse af materiale, der kunne være interessant for Skattestyrelsen i for-hold til danske skatteydere.

Skattestyrelsen har ikke villet give Klagerne oplysninger om, hvem denne anonyme anmelder er, men har under hele sagen

blot oplyst, at Skattestyrelsen ved hvem det er, og at Skattesty-relsen har tillid til anmelderen.

Dette er imidlertid ikke tilstrækkeligt, og i øvrigt heller ikke i overensstemmelse med notatpligten, og retten til aktindsigt, som det fremgår af offentlighedsloven og forvaltningsloven.

Det fremgår af Ombudsmandens udtalelse, j.nr. 2010-5270-1011, at myndighederne ikke kan nægte aktindsigt i dokumenter og viden om, hvem en anonym anmelder/anonym kilde er, idet myndighederne i henhold til offentlighedslovens § 6, stk. 1 er forpligtet til at gøre sig notater om dokumenter og navne på personer, hvorfra de modtager oplysninger eller dokumenter om andre borgere.

Skattestyrelsen har oplyst Klagerne om flere gange, at de ved, hvem den anonyme kilde er, hvorfor det må forstås sådan, at Skattestyrelsen har noteret sig navn mv. på den anonyme an-melder.

Spørgsmålet er herefter, om der er grundlag for at nægte Kla-gerne indsigt heri.

Dette spørgsmål tager Ombudsmanden også stilling til i udta-lelsen j.nr. 2020-5270-1011.

Ombudsmanden udtaler, at hensynet til en parts kendskab til dokumenter mv. alene skal vige i følgende tilfælde;

" § 15. Retten til aktindsigt kan i øvrigt begrænses, i det omfang partens interesse i at kunne benytte kendskab til sagens dokumenter til varetagelse af sit tarv findes at burde vige for afgørende hensyn til den pågældende selv eller til andre private eller offentlige interesser, herunder

1. *statens sikkerhed eller rigets forsvar,*
2. *rigets udenrigspolitiske eller udenrigsøkonomiske interesser, herunder for- holdet til fremmede magter eller mellemfolkelige institutioner,*
3. *forebyggelse, opklaring og forfølgning af lovovertrædelser, straffuldbyrdelse og lignende samt beskyttelse af sigtede, vidner eller andre i sager om strafferetlig eller disciplinær forfølgning,*

4. gennemførelse af offentlig kontrol-, regulerings- eller planlægningsvirksomhed eller af påtænkte foranstaltninger i henhold til skatte- og afgiftslovgivningen, eller
5. det offentliges økonomiske interesser, herunder udførelsen af det offentliges forretningsvirksomhed."

Kun i disse tilfælde kan der efter Ombudsmandens opfattelse ske nægtelse af aktindsigt i dokumenter, hvorpå den anonyme anmelder er anført, og altså kun i disse tilfælde kan en aktind-sigt nægtes.

Der er ikke noget i forvaltningslovens § 15, som citeret oven for, der tilsiger, at Klagerne ikke skal have udleveret, som led i en aktindsigt, dokumenter der viser, hvem den anonyme anmel-der, hvorfra Skattestyrelsen køber de stjålne dokumenter, er.

Der er således ikke nogen legitim begrundelse for, at Skattesty-relsen, indtil nu, ikke har villet udlevere dokumenter, der viser, hvem den anonyme anmelder er, og det er, i henhold til Om-budsmandens j.nr. 2010-5270-1011 også i strid med forvalt-ningslovens § 15 at afskære denne aktindsigt, hvis ikke det er begrundet i et af de 5 anførte punkter oven for.

Skattestyrelsen har ikke anført nogen begrundelse for, hvorfor Skattestyrelsen ikke vil udlevere notater, hvoraf navnet på den anonyme anmelder fremgår, og har ikke redegjort for, hvilken undtagelse i forvaltningslovens § 15, der skulle begrunde, at aktindsigtens kan afvises.

Det gøres gældende, at det i sig selv er en væsentlig sagsbehandlingsfejl, og gør det besværligt for Klagerne at forholde sig til de påstande sagsøgerne bliver mødt med, når de er fremsat via en anmeldelse fra en anonym anmelder, som Skattestyrel-sen i øvrigt har betalt for stjålne dokumenter."

Kammeradvokatens supplerende indlæg af 12. januar 2021
Kammeradvokaten oplyser følgende:

"Skattestyrelsen har i sine indlæg af … kommenteret på de synspunkter, kla-gerne nu har gentaget i indlægget af 10. december 2020. Skattestyrelsen hen-holder sig derfor til det tidligere anførte og har følgende supplerende be-mærkninger:

Skatteankestyrelsen har ved afgørelse af 16. december 2016 (**vedlagt**) stadfæstet SKATs afgørelse af 27. oktober 2016 om ikke at indrømme aktindsigt i dokumenter, der angår købet af oplysningerne fra den anonyme kilde.

Skatteankestyrelsens afgørelse blev påklaget til Folketingets Ombudsmand, som ved sin udtalelse af 31. maj 2017 (**vedlagt**) ikke fandt anledning til at til-sidesætte Skatteankestyrelsens vurdering af, at kilden potentielt vil blive bragt i fare, hvis den pågældendes identitet afsløres. Ombudsmanden havde heller ikke grundlag for at tilsidesætte Skatteankestyrelsens vurdering af, at det er nødvendigt at undtage den samlede korrespondance med kilden – herunder også "udenomsoplysninger" – fra aktindsigt for at beskytte kil-dens identitet.

Folketingets Ombudsmand kunne derfor ikke kritisere, at der blev givet af-slag på aktindsigt.

Skattestyrelsen kan – som det også er anført i de tidligere afgivne indlæg – ikke fremlægge yderligere oplysninger eller dokumenter fra kilden."

Repræsentantens yderligere bemærkninger af 7. april 2021

I forbindelse med Skatteankestyrelsens høring af udarbejdet sags-fremstilling og forslag til afgørelser vedrørende de to hovedaktio-nærsager, har repræsentanten samlet bl.a. udtalt følgende:

"(…)

POWER OF ATTORNEY

Til at starte med, er der lagt et forkert faktum til grund for sa-gens behandling af Skatteankestyrelsen, idet Skatteankestyrel-sen antager, at Klagerne havde en Power of Attorney til at handle på selskabets vegne i hele perioden.

Dette er ikke korrekt, og et forkert faktum, som også Skattesty-relsen har lagt til grund. Klagerne har en power of attorney til at handle på selskabets vegne fra juni 2005 og til juni 2008. Her-efter udstedes der **IKKE** en power of attorney, der giver Kla-gerne mulighed for at handle generelt på selskabets vegne, hvorfor selskabet herefter ledes udelukkende af den indsatte bestyrelsen (board) i Panama.

Senere, som det er refereret, får klagerne udstedt en efter ordly-den Power of attorney, men den er efter sit indhold markant an-derledes end den, der var gældende i perioden 2005 – 2008, idet den ikke giver Klagerne adgang til at træffe generelle drifts-mæssige eller andre ledelsesmæssige beslutninger, men alene giver parret adgang til at oprette en konto for selskabet i en

bank, og foretage beslutninger om investeringer på selskabets vegne.

Men det er ikke ledelse, og det er ikke noget, der medfører skat-tepligt til Danmark for selskabets vedkommende, hvilket alle-rede er fastslået i S *KM 2018.469 SR* hvor det at foretage investe-ringer, oprette depoter mv., ikke efter skatterådets opfattelse medfører skattepligt her til landet.

Dette forhold har Skatteankestyrelsen ikke taget i betragtning, men blot FORMODET, at der måtte foreligge en power of attor-ney for perioden 2008 – 2012, hvilket der ikke gør, og aldrig har gjort, der gav Klagerne ledelsesmæssige beføjelser over selska-bet.

Det forhold, at Skatteankestyrelsen, lige som Skattestyrelsen, blot formoder dette, er direkte i strid med Folketingets Om-budsmands udtalelser i rapporten af 22. marts 2018, hvor det direkte udtales, at Skattestyrelsen eller Landsskatteretten (Skat-teankestyrelsen) alene må lægge faktum til grund for en afgø-relse, som myndigheden kan dokumentere.

Der er ingen power of attorney i perioden efter 2008, der giver Klagerne ledelsesmæssige beføjelser over selskabet, hvorfor dette slet ikke er skattepligtigt til Danmark.

GROV UAGTSOMHED
Hvorfor er det så vigtigt med den manglende Power of Attor-ney i klagernes sag.

Det er det, fordi klagerne bliver beskattet af at have trukket midler ud af selskabet, som Skattestyrelsen og Skatteankestyrel-sen betragter som udbytter, idet det efter Dansk skatteret ikke efter Skatteankestyrelsens opfattelse kan betragtes som et ud-lån.

Hvis selskabet ikke er hjemmehørende skattemæssigt i Dan-mark, så er det reglerne, både civilretlig og skatteretligt i Pa-nama, der finder anvendelse, og her er der ikke nogen begræns-ning i at låne hverken penge eller aktier ud til selskabet, der til-bagebetales med kontanter.

I Panama er der ikke noget krav om, at der skal oprettes et lå-nedokument eller lignende for, at den omhandlende transak-

tion kan betragtes som et lån, så længe de faktuelle omstændig-heder peger i retning af, at der må være tale om et lån.

ALT i denne sag peger i retning af, at Klagerne har udlånt ak-tier/midler til selskabet, og ikke givet selskabet et tilskud.

Hvor skulle Klagerne;

1. Modtage en skattefri forsikringsudbetaling grundet Sagsøger 2's post traumatisk stress, og overdrage den til selskabet på en måde, hvor både selskabet bliver skattepligtig af det, men også Sagsøger 2 og Sagsøger 1?
2. Hvorfor skulle Sagsøger 1 gå på arbejde hver eneste dag og lade sig beskatte af sin løn, for så at overdrage disse til sel-skabet med den følge, at både hun og selskabet skulle blive beskattet af det?
3. Hvorfor skulle Sagsøger 1 og Sagsøger 2 anvende, deres i øvrigt skattefrie provenu fra salg af bolig, til at overdrage til sel-skabet på en måde, hvor både selskabet og senere de ville blive skattepligtig af beløbet?

Det er så tydeligt, at det har alt imod sig, at Klagerne ville fore-tage en overdragelse af midler, der skulle medføre skattepligt af midler, der i sin oprindelse er fritaget for beskatning. De mid-ler, der anvendes til udlån til selskabet, er alle allerede beskat-tede midler eller skattefrie erstatninger eller skattefrie avancer på salg af privatbolig.

HVORFOR skulle Klagerne pludselig ønske at gøre disse skat-tepligtige, ved at overdrage disse til selskabet? Det er der intet grundlag for at antage.

Herudover har selskabet tabt på de aktier, der overdrages.

Når dette alt sammen sammenholdes, så er der IKKE noget grundlag for at antage, at Klagerne har handlet groft uagtsomt.

Midlerne, der bruges til at erhverve aktierne, der udlånes til sel-skabet, er alle allerede beskattede eller i øvrigt skattefritagne midler. Selskabet taber på aktierne i den periode, selskabet er i besiddelse af aktierne, hvorfor den tilbagebetaling der sker, er med et mindre beløb end det, der oprindeligt udlånes til selska-bet.

Men på en underfundig måde formår Skattestyrelsen alligevel, på baggrund af en række tekniske regler og forudsætninger om faktum, at få det til at se ud som om, at Klagerne på en groft uagtsom måde har undladt at lade sig beskatte af midler, som fra starten var allerede beskattede midler eller i øvrigt midler, der var fritaget for beskatning (erstatninger og avance på pri-vatbolig).

Det sker ved, at Skattestyrelsen, og nu også Skatteankestyrelsen ANTAGER, at selskabet er hjemmehørende skattemæssigt i Danmark, selvom der efter 2008 ikke er dokumenteret en PO-WER OF ATTORNEY, der giver Klagerne ledelsesmæssige be-føjelser over selskabets daglige drift, der er ikke dokumenteret nogen ledelsesmæssig beslutning foretaget af Klagerne på sel-skabets vegne efter 2008 – alle disse beslutninger er kun doku-menteret truffet af den indsatte bestyrelse i Panama, som Skat-testyrelsen i øvrigt civilretlig har accepteret som lovligt stiftet, hvor bestyrelsen også må være reel.

Ved at lægge en forudsætning om et givent faktum til grund, der slet ikke er dokumenteret, bliver selskabet omfattet af den fulde danske skattepligt, hvorefter Klagerne, ved deres udlån af porteføljen til selskabet, er omfattet af danske skatteregler, grundet selskabets nyfundne status som dansk fra Skattestyrel-sens side.

Det betyder imidlertid også, at udlånet, som ovenfor er rede-gjort for, har alt imod sig for at være et tilskud, bliver omkon-verteret til et tilskud, idet det ikke i dag opfylder rigide skatte-retlige regler i Danmark – for et efter Skattestyrelsens eget ud-sagn, fuldt ud lovligt stiftet selskab i Panama.

Ved at omkonvertere udlånet af porteføljen til selskabet, til et tilskud, bliver Klagerne lige pludselig også omfattet af dansk udbytteskat, når Klagerne tilbagetog udlånet af porteføljen.

På denne måde formår Skattestyrelsen også at opstille en KULISSE, hvorefter Klagerne ser ud til at have handlet groft uagtsomt, idet Klagerne ikke har ladet sig beskatte af udbytter fra selskabet, da Klagerne tilbagetog den udlånte portefølje, idet dette efter Skattestyrelsens opfattelse skulle have været udbyt-tebeskattet i Danmark.

Men der er intet groft uagtsom i dette. Som Skattestyrelsen selv har lagt til grund, så er selskabet i Panama civilretlige lovligt stiftet der. Der er således også indsat en lovlig ledelse i Panama, uanset hvor meget Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen vil anfægte dette. I klagen har vi redegjort for, hvorfor disse besty-relsesmedlemmer nemt kunne håndtere mange selskaber, og det er heller ikke anfægtet af myndighederne i Panama, at sel-skabets ikke civilretligt skulle efterleve reglerne i den Panaman-ske selskabslovgivning, hvorefter der i øvrigt skal være en lokal daglig ledelse, hvilket er redegjort for i tidligere skrivelser.

Derfor har Klagerne under hele perioden været af den opfat-telse, at selskabet var lovligt og lovligt stiftet, og skattemæssigt hjemmehørende i Panama, at det var en portefølje aktier, er-hvervet for allerede beskattede midler i Danmark, der blev lagt ind i selskabet i Panama, hvorfor denne transaktion ikke havde nogen skattemæssig betydning i Danmark, og når de hjemtog det udlånte, var der tale om tilbagebetaling af det udlånte, hvorfor dette heller ikke havde skattemæssige konsekvenser i Danmark.

Klagerne har således ALDRIG været af den opfattelse, at noget af det de foretog sig, havde betydning for deres skatteansæt-telse i Danmark. Hertil skal tilføjes, at selskabet under hele peri-oden tabte penge på aktierne, hvorfor der var midler til rådig-hed for tilbagebetalingen, end der var udlånt, hvorfor Klagerne alene af den grund slet ikke forestillede sig, at der var skatte-mæssig issues i Danmark – det havde jo tabt på deres udlån.

Det er derfor, i modsætning af Skatteankestyrelsens begrun-delse side 122 i afgørelsen, ikke Klagernes opfattelse, at der er grundlag for at antage, at Klagerne har handlet groft uagtsomt ved ikke at selvangive udbytte fra selskabet, idet dette bygger på, at Skattestyrelsen har antaget, at klagerne er ledelse for sel-skabet, og at selskabet således er skattepligtig til Danmark, hvorefter der ikke var tale om et udlån, men et tilskud, der i sidste ende betød, at der ikke kunne ske tilbagebetaling af udlå-net, idet dette nu var omkonverteret til et udbytte.

HVORDAN skulle klagerne på nogen måde have den opfat-telse, at et fuldt ud lovligt stiftet selskab i Panama, ville blive betragtet som skattepligtig i Danmark med de konsekvenser, som Skattestyrelsen lægger til grund?

Det er derfor fortsat Klagernes opfattelse, at der ikke er hand-let groft uagtsomt grundet dette forhold. Hvis det er tilfældet, så er der ikke grund til at have genoptagelsesfristerne, for så vil ALT alligevel være groft uagtsomt, hvis Landsskatteretten er enig med Skattestyrelsen i denne sag, idet den grove uagtsomhed blandt andet bygger på en formodning om, at Klagerne havde en power of attorney, der gav dem fuld ledel-sesret, selvom en sådan ikke eksisterer.

Hvis det er standarden for at ifalde grov uagtsomhed, så vil Skattestyrelsen til enhver tid fremadrettet blot forudsætte et be-stemt faktum, der giver en række skattemæssige konsekvenser, og herefter bruge skatteforvaltningslovens § 27 og den 10 årige forældelse, til at foretage ansættelser. Alle andre fristregler i § 26 og § 27 bliver herefter overflødige i forhold til skattemyndig-heden.

Ved blot at antage, at et givent faktum er gældende, er i øvrigt også i strid med god forvaltningsskik, som Ombudsmanden har udtalt det i sin rapport af 22. marts 2018.

Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen er også af den opfattelse, at Klagerne groft uagtsomt ikke har selvangivet afkast af pri-vate konti i udlandet.

Igen gør Skattestyrelsen en teknisk regel gældende for at på-beråbe sig groft uagtsomhed.

Som det allerede er redegjort for, så har Klagerne konstateret tab på disse private konti, og ikke avancer.

Avancerne, som Skattestyrelsen gør gældende, opstår ved, at Skattestyrelsen konstaterer det udenlandske depot i Klagernes navne. Ser der er en række aktier på disse, og genoptager såle-des disse depoter i henhold til skatteforvaltningslovens § 27 som værende groft uagtsomt.

Herefter anvender Skattestyrelsen aktieavancebeskatningsloven til at afskære de tab, som Klagerne har konstateret på aktierne, og blot medregner de få aktier, hvor der har været en gevinst.

Det er allerede gjort gældende i flere af skrivelserne, at Skat-testyrelsen, og Skatteankestyrelsen, er forpligtet til, når der er

tale om genoptagelse af et indkomstår på myndighedernes initi-ativ, at genoptage hele indkomstårets gevinster og tab.

Aktieavancebeskatningslovens § 14, som det er redegjort for, finder alene anvendelse, hvis Skatteyderen på et senere tids-punkt ønsker at gøre et tab gældende. Her har det fortabende effekt.

Men der er ikke hjemmel i aktieavancebeskatningslovens § 14 til at se bort fra tabene, når det er Skattestyrelsen, der foretager en genoptagelse af et indkomstår, idet Skattestyrelsen her er forpligtet til at se på hele dette års indkomster, både positivt og negativt, hvilket der er redegjort udførligt for i alle de skrivel-ser, der er lavet på sagen.

Hvis Skattestyrelsen rent faktisk havde ulejliget sig med at følge reglerne, så havde det stået tydeligt, at Klagerne havde haft et samlet tab på sit udenlandske depot, og der var således ikke nogen avance, der groft uagtsomt ikke var selvangivet.

Også af den grund er det derfor klagernes påstand, at der IKKE er handlet groft uagtsomt fra Klagernes side, idet det groft uagtsomme alene kommer til at opstå, idet Skattestyrelsen fore-tager en række antagelser om det faktuelle forhold, og i øvrigt anvender aktieavancebeskatningsloven uden for det område den er indført til, nemlig på skatteyderens anmodning om gen-optagelse at afskære dette, når der ikke er oplyst om udenland-ske depoter.

Men der er ikke hjemmel til at se bort fra tabene på disse ak-tier/værdipapirer i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 14, når genoptagelsen sker på myndighedernes initiativ og da slet ikke, når anvendelsen på et forkert grundlag af aktieavan-cebeskatningslovens § 14 skal medføre, at der foreligger grov uagtsomhed hos klagerne.

Højesteret har i øvrigt taget stilling til dette forhold, omkring manglende selvangivelse i *SKM 2020.531*, hvor det forhold, at der ikke selvangives, da dette glemmes eller andet, ikke kan medføre, at et tab mistes. Den sag, der lige har været for Hø-jesteret, ført at mit kontor, har således direkte betydning for denne sag i relation til med regning af tab på samme depot, som Skattestyrelsen pt. kun har medregnet gevinster på bag-

grund af, med henvisning til aktieavancebeskatnings- lovens § 14. Det kan Skattestyrelsen ikke, jf. *SKM 2020.531 H.*

Derfor er tabene i denne sag også intakt, når Skattestyrelsen genoptager klagernes selvangivelser.

Der er derfor IKKE handlet groft uagtsomt i denne sag.

OPLYSNING AF SAGEN
Skatteankestyrelsen vil give Skattestyrelsen medhold i, at sagen er oplyst korrekt, og at der kan være tillid til de dokumenter, der er fremlagt i sagen.
Det er Klagerne slet ikke enig i.

FOR DET FØRSTE er der ikke anvist den hjemmel, som Kla-gerne har efterspurgt under hele sagen, hvor Folketinget kan give Skattestyrelsen adgang til at anvende dokumenter, der er indkøbt af en person, der har stjålet disse.

De i sagen fremlagte bilag AE og AF viser ikke en hjemmel, der giver Skattestyrelsen lov til at begå hæleri, når Skattestyrelsen køber dokumenter af en unavngiven person, der har stjålet disse dokumenter.

Det må kræve en klar hjemmel for en myndighed til at begå et strafbart forhold, og en folketingsbeslutning kan ikke gøre det ud for dette. Hvis det var tilfældet, kunne Person 15 jo også blot have aflivet alle danske mink uden at beklage efterføl-gende, at der ikke var klart hjemmel dertil – også selvom Folke-tinget var enigt.

For at begå en handling, skal der være hjemmel – og det må gøre sig særligt gældende, når der skal begås et strafbart for-hold.

Skattestyrelsen eller Skatteankestyrelsen har heller ikke på Kla-gernes opfordring ville forholde sig til, hvorvidt der var tale om hæleri, når Skattestyrelsen rent faktisk købte disse dokumenter af en unavngiven person.

Det er derfor fortsat Klagernes påstand, at der ikke var hjemmel til at anvende de omhandlende dokumenter, idet Folketinget ikke vedtog en lov, der gav Skattestyrelsen klart mandat til at begå hæleri for at få fat i den omhandlede dokumenter.

FOR DET ANDET har Skattestyrelsen ikke ville oplyse identite-ten på den påståede person, som Skattestyrelsen har skullet have købt dokumenterne fra. Dette begrundes med denne per-sons sikkerhed.

Men hvad med Klagernes retssikkerhed i sagsbehandlingen. Klagerne ved ikke hvem det er, om det er rigtige dokumenter, dem, der er fremlagt, om vedkommende person, hvis ellers vedkommende findes, har fabrikeret materiale til brug for Skat-testyrelsen som endnu ikke er fremlagt. Klagerne og underteg-nede famler i blinde i forhold til dokumenterne og personen, der efter sigende skulle have bragt dem til sagen.

I den sammenhæng skal det jo anføres, at Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen mener, at klagerne har begået et groft uagt-somt forhold. Det kan jo ende med en ansvarssag, så en ano-nym, ikke navngiven kilde, som Klagerne slet ikke ved om ved-kommende eksisterer eller ikke, kan i sidste ende medføre en ansvarssag mod klagerne.

Det er ikke retssikkerhed, og slet ikke, når dokumenterne, hvis ellers de er ægte, er købt som led i Skattestyrelsens hæleri.

FOR DET TREDJE, er sagen ikke oplyst grundigt nok. Skat-testyrelsen og Skatteankestyrelsen ANTAGER, er der i perioden efter 2008 er udstedt en power of attorney, der skulle give Kla-gerne ubegrænset ledelse over selskabet. Men der er ikke frem-lagt noget power of attorney, der underbygger denne formod-ning.

Derfor er sagen alene af den grund ikke oplyst tilstrækkeligt til, at sagen er gyldig.

Disse forhold tilsammen må KLART medføre, at sagen er ugyl-dig. Ellers giver Landsskatteretten Skattestyrelsen mandat til at agere fuldstændig uden lovhjemmel, og kan foretage skattean-sættelser på baggrund af materiale og påståede personer, som borgeren ikke kan efterprøve rigtigheden af.

Det er jo det samme som at give Skattestyrelsen mandat til at foretage skønsmæssige forhøjelser, men uden at Skattestyrelsen skal begrunde, hvorfor der foretages en skønsmæssig forhø-jelse, og hvad grundlaget for den skønsmæssige forhøjelse er. I

sådanne tilfælde kæmper skatteyderen også i blinde, og det er netop derfor der i skatteforvaltningsloven er både et begrundel-seskrav og en vejledningskrav, og at der i den almindelige for-valtningsret eksisterer et officialprincip, idet det er Skattestyrel-sen, der skal oplyse sagen og oplyse den grundigt og på en måde, hvor skatteyderen har mulighed for at varetage egne in-teresser.

Det har Klagerne ikke, idet Klagerne ikke kan efterprøve rigtig-heden, grundlaget, og hvad motiver den person, der påstås at skulle have solgt dokumenterne, måtte have.

Det er derfor Klagernes påstand, at sagen, alene på baggrund af, at den bygger i hovedparten på en anonym kilde, som Skat-testyrelsen ikke vil løfte sløret for og bygger på dokumenter, der er indkøbt uden klar hjemmel til at foretage hæleri.

SAGSBEHANDLINGSTIDEN – 6 MÅNEDERSFRISTEN
Skatteankestyrelsen lægger op til, at Skattestyrelsen har efterle-vet 6-månedrs fristen i denne sag, og truffet afgørelse i sagen i rette tid.

Dette begrundes med, at fristen for Klagerne om at komme med indsigelser, er udskudt flere gange.

Det er dog i henhold til fast praksis ikke fristudsættende for skattemyndigheden, at skattemyndigheden giver skatteyder fristforlængelse, medmindre det klart og tydeligt fremgår, at Skattestyrelsens frist for at træffe afgørelse tilsvarende udsæt-tes.

Det er ikke tilfældet i denne sag, idet der er tale om fristen på 6 måneder fra kundskabstidspunktet, som IKKE kan udskydes fra Skattestyrelsens side. Det, der positivt kan skubbes for Skat-testyrelsens side, er 3-måneders fristen for at træffe endelig af-gørelse, når der gives fristforlængelse i høringsfasen.

6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er imidlertid en endelig frist, der udløber 6 måneder efter Skatte-myndighederne fik kundskab til det forhold, der begrunder an-sættelsen.

Og det fik Skattestyrelsen allerede ved modtagelsen af doku-menterne fra den anonyme kilde, idet det er i disse dokumen-

ter, at alle forhold efter Skattestyrelsens egen forklaring om, hvor meget vi kan stole på denne person, at grundlaget, og kundskabstidspunktet indtræder.

I modsætning til det af Skatteankestyrelsen anførte i forslaget til afgørelse, løber fristen ikke fra det tidspunkt, hvor Skattestyrel-sen modtager informationer fra Klagerne, men fra det tids-punkt, hvor Skattestyrelsen for kundskab om forholdet. Og det er allerede ved modtagelsen af de lækkede dokumenter i 2016. Når der således fremsendes forslag til afgørelse i november 2017, er det langt ud over de 6 måneder, og langt ud over det, der er rimeligt for at indhente nye oplysninger fra klagerne.

Og Klagerne kommer ikke med andre oplysninger end dem Skattestyrelsen allerede har modtaget fra tyven, der sælger de stjålne dokumenter. Det har Skattestyrelsen selv anført som et verifikationspunkt i forhold til de lækkede dokumenter, at nogle af de dokumenter Klagerne selv fremsender er identiske med dem, Skattestyrelsen selv havde.

Det er derudover på baggrund af de lækkede dokumenter, der træffes afgørelse, og disse dokumenter, der går igennem hele sagen, som Skattestyrelsen havde allerede fra de købte doku-menterne, som Klagerne netop i henhold til Skattestyrelsen skal have meget stor tillid til. Så havde Skattestyrelsen det jo også ved modtagelsen, hvorfor de allerede der, havde kundskab.

Der træffes således afgørelse alt for sent i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2., hvorfor afgørelsen alene af den grund er ugyldig.

Derudover fremkommer Klagerne ikke med nye oplysninger, hvorfor Skattestyrelsen træffer afgørelse på baggrund af det materiale, de havde fra start. Alene derfor havde de kundskab allerede ved modtagelsen af de lækkede dokumenter, hvor el-lers kan de ikke efterfølgende træffe afgørelse, netop på bag-grund af disse, når de ikke modtager dokumenter efterføl-gende.

Endvidere er Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen i den vild-farelse, at 6- månedersfristen gælder for hele sagskomplekset som et hele.

6-månederefsirten gælder for hver enkelt forhøjelse af den skattepligtige indkomst, eller hver enkelt af de forhold, som Skattestyrelsen ønsker at ændre. Derfor skal hver enkelt ændring/forhøjelsen gennemgås for at efterprøve, om 6- måneders-fristen er overholdt.

Hvis eksempelvis Skattestyrelsen har dokumentation for en for-højelse af en aktieindkomst, men mangler noget i forhold til en kursgevinst, så løber 6- månedersfristen for forhøjelsen af aktie-indkomsten, selvom Skattestyrelsen foretager partshøring ved-rørende øvrige forhold.

Skattestyrelsen kan ikke i henhold til skatteforvaltningsloven vente med forhold, der er oplyst, til forhold, der ikke er oplyst, bliver det, også fremsende en samlet afgørelse.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og den deri indeholdte 6-månedersfrist gælder for hvert enkelt forhold, hvorfor Skat-testyrelsen må træffe løbende del- afgørelser, for at sikre over-holdelse af 6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Klagerne har opfordret Skattestyrelsen til at redegøre for, hvilke dele af afgørelsen, der ikke kunne træffes med de doku-menter, der fremkom ved købet af de stjålne dokumenter, men Skattestyrelsen har ikke ville redegøre for dette.

(…)

SELVIMKRIMINERING
Skatteankestyrelsen skriver i forslaget til afgørelse side 120;

" forbuddet mod selvinkriminering forudsætter, at der på tidspunktet, hvor myndighederne indhenter oplysninger hos personen, foreligger en konkret mistanke om, at der er et strafbart forhold. Det betyder, at oplysninger, der fremkommer før det tidspunktet, hvor en sigtelse overvejes, ikke vil være omfattet af forbud- det" .

Denne udlægning af selvinkrimineringsforbuddet kan IKKE være mere forkert, og er IKKE i overensstemmelse med praksis fra EMRK.

Praksis fra EMRK, som er grundigt redegjort for i klagen og efterfølgende skrivelser, bestemmer, at en myndighed, skal und-

lade at indhente oplysninger fra en person, hvor der er en kon-kret mistanke, idet denne konkrete mistanke først skal be- eller afkræftes af rette myndighed. I Danmark er det ikke Skattesty-relsen, men Politiet, idet skattemyndighederne ikke har hjem-mel til at efterforske kriminelle forhold.

Når der således er mistanke om et muligt strafbart forhold, skal Skattestyrelsen rette henvendelse til Politiet, som herefter skal efterforske og undersøge, om der er grundlag for at føre sag om et strafbart forhold, herunder at udstede en sigtelse.

Det er jo ikke, modsat det Skatteankestyrelsen lægger til grund, Skattestyrelsen der skal foretage vurderingen af, om der kan sendes en sigtelse. Det har Skattestyrelsen slet ikke hjemmel til – det har kun Politiet/anklagemyndigheden.

Måtte Landsskatteretten mene, at denne kompetence ligger i skattemyndigheden, opfordres Landsskatteretten til at anvise hjemmel, der beskriver denne kompetence.

Herefter er spørgsmålet – er der mistanke om et strafbart for-hold.

Ja, i den grad, og allerede på det tidspunkt, hvor Skattestyrelsen modtager informationerne fra den anonyme kilde, hvis ellers man skal stole på Skattestyrelsens egne udsagn.

Skattestyrelsen har genoptaget indkomstårene 10 år tilbage med den begrundelse, at Klagerne var ledelse for selskabet, grundet en power of attorney udstedt for perioden 2005 – 2008.

På baggrund af, at selskabet efter Skattestyrelsens opfattelse har hjemsted i Danmark, grundet en power of attorney, som Skat-testyrelsen modtager med de lækkede dokumenter, har Kla-gerne efter Skattestyrelsens opfattelse groft uagtsomt ikke selvangivet indkomster i Danmark.

Skattestyrelsen kan jo IKKE, på det ene tidspunkt sige, at Kla-gerne har ageret groft uagtsomt, grundet manglende selvangi-velser, af blandt andet udbytter fra selskabet, som Skattestyrel-sen mener er skattemæssige hjemmehørende i Danmark, grun-det en power of attorney, som Skattestyrelsen modtog med de lækkede dokumenter, og så på den anden side anføre, at Skat-

testyrelsen ikke havde mistanke om et strafbart forhold på det tidspunkt, hvor de lavede en materialeindkaldelse.

Hvis Skattestyrelsen vil anvende genoptagelsesreglerne i skat-teforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, med den begrundelse, at Klagerne groft uagtsomt ikke har selvangivet blandt andet ud-bytter fra selskabet, som Skattestyrelsen grundet den modtagne power of attorney mener er hjemmehørende her, så havde Skat-testyrelsen allerede ved modtagelsen af denne power of attor-ney mistanke om, at der kunne være begået et strafbart forhold.

Derfor er det også direkte i strid med selvinkrimineringsfor-buddet, både i retssikkerhedsloven, men også i EMRK, at Skat-testyrelsen indhenter materiale efter at have modtaget de stjå-lne dokumenter, uden at forevise Klagerne en selvinkrimine-ringsblanket. Det har Skattestyrelsen jo sådan set også indrøm-met tidligere i sagen.

Alene derfor er sagen ugyldig.

(…)"

Kammeradvokatens udtalelse af 20. maj 2021 til Skatteankestyrel-sens kontorindstilling mv.
Kammeradvokaten har den 20. maj 2021 kommenteret Skatteankesty-relsens forslag til afgørelse samt repræsentantens ovennævnte hø-ringssvar således:

"(…)

Skattestyrelsen tiltræder Skatteankestyrelsens sagsfremstilling og forslag til afgørelse. …

(…)

1. POWER OF ATTORNEY

Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har på side 1, 5. af-snit – side 2, 5. afsnit, gentaget synspunktet om, at de alene var tildelt fuldmagt ("power of attorney") til at tegne og lede Orba Global Inc. fra juni 2005 til juni 2008, og at der herefter ikke blev udstedt en fuldmagt.

Som anført i Skattestyrelsens indlæg af 30. oktober 2019 (side 10, 3. afsnit) fremgår det imidlertid af en oversigt fra Lands-banki (bilag F), at der den 14. juli 2008 blev udstedt en ny fuld-magt til Sagsøger 2 og Sagsøger 1. Det frem-går desuden af oversigten, at der også blev afholdt et bestyrel-sesmøde i Orba Global Inc. på denne dato.

Det fremgår da også af bestyrelsesmødereferat af 14. juli 2008 (bilag G), at der udstedes en fuldmagt til Sagsøger 2 og Sagsøger 1. Fuldmagten af 14. juli 2008 (bilag H) svarer indholdsmæs- sigt til fuldmagten af 14. juli 2005 (bilag A).

Det er derfor ikke korrekt, når Sagsøger 2 og Sagsøger 1 på side 2, 4. afsnit, anfører, at der aldrig har fore-ligget en power of attorney for perioden 2008-2012.

2. GENOPTAGELSE AF KLAGERNES SKATTEANSÆTTEL-SER

Klagernes synspunkter (side 2, 6. afsnit – side 6, 8. afsnit) vedrø-rende spørgsmålet om genoptagelse af klagernes skatteansæt-telser knytter sig til klagernes opfattelse af, at der ikke efter 2008 forelå en fuld-magt til Sagsøger 2 og Sagsøger 1, hvilket som anført ovenfor under pkt. 1, ikke er kor-rekt.

Det er desuden klagernes opfattelse (side 5, 5.-6. afsnit), at Skat-testyrelsen har set bort fra tab på Sagsøger 2's og Sagsøger 1's værdipapirer, men det er heller ikke korrekt.

I tilknytning hertil bemærkes, at Skattestyrelsen netop har med-regnet tab i opgørelsen af Sagsøger 2's og Sagsøger 1's skattepligtige indkomst, jf. SKATs afgørelse 29. juni 2018 (side 41). Det fremgår blandt andet heraf:

ÅR	***Fradragsberettiget an-del af tab på aktier***
2	*-106.072 kr.*

Henset til at der kan opgøres et samlet tab ved salg af aktier, og at dette tab vedrører ind komståret 2009, kan tabet modregnes i indkom-

<u>stårets udbytter og gevinster af børsnoterede aktier ifølge ligningslo-vens § 14, stk. 1. Yderligere tab fremføres til modregning i efterføl-gende års udbytter og gevinster af børsnoterede aktier ifølge lignings-lovens§ 14, stk. 2.</u>

Kan tabet ikke fradrages til fulde efter ovenstående, kan overskydende tab fradrages tilsvarende i ægtefællens udbytter og gevinster af børsnoterede aktier efter ligningslovens§ 14, stk. 3." (min understreg-ning)

Som følge af, at Skattestyrelsen *har* medregnet tab, er SKM2020.531.HR under alle omstændigheder uden betydning. Dommen angår i øvrigt et helt andet spørgsmål, nemlig om skatteyderen havde adgang til at modregne uudnyttet negativ skat af tab på anparter i 2010, som lå uden for de ordinære an-sættelsesfrister, i slutskatten for indkomstårene 2013 og 2014, som lå inden for de ordinære ansættelsesfrister. Dommen har derfor ingen betydning for vurderingen af, om der kan ske ek-straordinær genoptagelse af klagernes skatteansættelser i den foreliggende sag.

Der henvises herudover til Skattestyrelsens indlæg af 30. okto-ber 2019 (side 14, 3. afsnit – side 15, 1. afsnit).

2.1 Reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2

Det er klagernes synspunkt (side 8, 7. afsnit – side 10, 4, afsnit), at Skattestyrelsen ikke har overholdt reaktionsfristen i skatte-forvaltningslovens § 27, stk. 2.

Skattestyrelsen har i sit indlæg af 21. august 2020 (side 2, 2. af-snit – side 4, sidste afsnit) beskrevet, hvorfor fristen er over-holdt, og der henvises derfor hertil.

Supplerende bemærkes, at Skattestyrelsens forslag af 29. november 2017 er sendt inden udløbet af fristen i skatteforvalt-ningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., og der er derfor ikke tale om, at denne frist er blevet ud- skudt, sådan som klagerne tilsynela-dende antager (side 8, 10. afsnit).

Det var derimod klagerens frist for at fremkomme med be-mærkninger til Skattestyrelsens forslag, der blev forlænget som følge af klagerens anmodning herom. Fristen for klagerne blev forlænget til den 6. juli 2018, og Skattestyrelsens endelige afgø-

relse blev udsendt den 29. juni 2018. Klagerne er enige i, at der kan ske udsættelse af denne frist (side 8, næstsidste afsnit), hvil-ket også er slået fast i blandt andet SKM2010.131.ØLR og SKM2019.159.ØLR. Skattestyrelsen har derfor overholdt fri-sterne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

3. OPLYSNING AF SAGEN

Klagerne gentager på side 6, næstsidste afsnit – side 8, 6. afsnit, synspunktet om, at sagen ikke er oplyst tilstrækkeligt, og at Skattestyrelsen ikke er berettiget til at købe dokumenterne af den anonyme kilde.

Skattestyrelsen er ikke enig i det anførte.

Skattestyrelsen har i indlæg af 30. oktober 2019 (side 2, 2. afsnit – side 4, næstsidste afsnit), i indlæg af 21. august 2020 (side 1, 4. afsnit – side 2, sidste afsnit), i indlæg af 11. november 2020 (side 2, 4.-7. afsnit), og i indlæg 12. januar 2021 kommenteret klager-nes synspunkter, og der henvises hertil.

4. SELVINKRIMINERING

Klagerne har desuden på side 10, 5. afsnit – side 11, næstsidste afsnit, gentaget synspunktet om, at Skattestyrelsen har tilsidesat selvinkrimineringsforbuddet i Den Europæiske Menneskeret-tighedskonvention (artikel 6), og at dette fører til afgørelsens ugyldighed.

Skattestyrelsen har ikke tilsidesat artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention. Der henvises herudover til sty-relsens indlæg af 30. oktober 2019 (side 4, sidste afsnit – side 8, 2. afsnit).”

Repræsentantens seneste bemærkninger af 14. juni 2021
På baggrund af Kammeradvokatens indlæg ovenfor har repræsen-tanten den 14. juni 2021 samlet kommenteret følgende:

”(…)

1. ”Power of Attorney”
Skattestyrelsen opfordres til, lige som Skatteankestyrelsen op-fordres til det samme, at læse klagernes indlæg. Klagerne har under hele sagen gjort gældende, at de ikke har modtaget, har

bedt om eller i øvrigt nogen sinde har set den fremlagte ”Power of Attorney” bilag H.

Det er netop derfor Klagerne adskillige gange, både til Skat-testyrelsen og til Skatteankestyrelsen har bedt om at få at vide, hvem der har leveret materialet fra det stjålne læk, og om vi kan have tillid til, at det er en troværdig person.

Vi fastholder i øvrigt alle anbringenderne om, at der ikke findes hjemmel til noget sted i den danske lovgivning, at Skattestyrel-sen må anvende anonyme kilder, og ikke verificeret dokumen-ter til at sætte klagerne i skat.

Som det allerede er anført, vil klagerne bringe sagen for Folke-tingets Ombudsmand på dette punkt, når sagen er afsluttet ved Landsskatteretten.

Klagerne har også gentagne gange anmodet om, at Skattestyrel-sen fremlagde den mail eller andet, hvor Klagerne skulle have modtaget den omtalte ”Power of Attorney” , fremlagt som bilag H.

Hvis der er tale om så troværdige og verificerede dokumenter, der så systematisk viser, at klagerne skulle have modtaget denne påståede ”Power of Attorney” , burde kilden jo også kunne fremfinde dokumentation for, at Klagerne **rent faktisk skulle have bedt om den og i øvrigt modtaget den.**

Heller ikke denne opfordring er efterlevet.

Og vi har vel at mærke med hele to offentlige organer at gøre, der dels er omfattet af forvaltningslovens begrundelseskrav og krav til tydelig og gennemskuelig sagsbehandling, og myndig-heder, der er underlagt officialprincippet.

Men myndighederne er end ikke i stand til at følge op på de op-fordringer, der fremsættes over for dem.

Som det allerede er oplyst, vil Klagerne også forelægge denne problematik for Folketingets Ombudsmand, når klagesagens behandling er afsluttet.

2. SKM 2020.531 H

Skattestyrelsens repræsentant har fuldstændig misforstået eller fejllæst *SKM 2020.531 H.* Sagen vedrører præcist det som un-dertegnede har præsenteret. Undertegnede har selv forestået alle processkrifter mv. i sagen, men kunne ikke selv procedere, idet undertegnede ikke har møderet for Højesteret.

Sagen var principiel netop fordi, den angik spørgsmålet om, hvorvidt manglende selvangivelse, som Skattestyrelsen gør gældende over for alle tre klager, medfører fortabelse af modregning af tab i det efterfølgende år, jf. ABL § 14.

Og her siger Højesteret i *SKM 2020.531 H*, generelt om mang-lende selvangivelse, at det ikke kan eller vil kunne udelukke en senere anvendelse af underskuddene, hvis blot det kan doku-menteres 1) at underskuddet/tabet eksisterer, og 2) størrelsen af underskuddet/tabet.

Dommens principielle betydning og præmissernes indhold og ordlyd viser klart, at den manglende selvangivelse eller oplys-ning om aktierne eller tabet/underskuddet, IKKE mistes, men kan anføres senere inden en genoptagelsessag, som netop også var tilfældet i *SKM 2020.531 H*. Skattestyrelsens repræsentant bør derfor konsultere afgørelsen igen, og gennemlæse den grundigt.

3. Reaktionsfristen

Det er fortsat Klagernes opfattelse, at reaktionsfristen i henhold til Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 ikke er overholdt, SÆR-LIGT fordi Skattestyrelsen ligger inde med materiale længe in-den de fremsender noget til Klagerne, og idet Skattestyrelsen bygger sagen på de lækkede dokumenter, og i øvrigt ikke har taget hensyn til nogen af Klagernes argumenter eller andet.

Grundlaget for afgørelsen har Skattestyrelsen således haft siden de modtog lækket, og fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 er derfor klart overskredet i denne sag.

Derudover fastholdes i det hele det allerede anførte om dette punkt.
4. Sagsoplysning og selvinkriminering

Som det allerede er anført, er det Klagernes opfattelse, at sagen ikke er oplyst tilstrækkeligt, og Klagerne fastholder de anbrin-gender, der allerede er anført om dette punkt.
Vedrørende selvinkriminering, så er det anført, men det kan godt fortjene en gentagelse. **KLAGERNE BLIVER ALDRIG FORTALT, AT MAN MENER DE HAR BEGÅET ET POTEN-TIELT STRAFBART FORHOLD.**

Da Skattestyrelsen retter henvendelse til Klagerne, baseret på de modtagne dokumenter, har Skattestyrelsen allerede viden om et allerede potentielt strafbart forhold, idet de modtager op-lysninger om danskere, som de ikke allerede er i besiddelse af, og som viser, at disse måske har indkomster, de ikke har ladet sig beskatte af.

Allerede af den grund kan Skattestyrelsen ikke anføre, at de ikke havde mistanke om et strafbart forhold, allerede ved den første kontakt til Klagerne.

Når Skattestyrelsen har dette, skal Skattestyrelsen enten; 1. overgive sagen til politimæssig efterforskning eller 2. hvis Skattestyrelsen ønsker at fortsætte kontrollen, få Kla-gerne til at underskrive en selvinkrimineringsblanket.

Skattestyrelsen gør ingen af delene, men pålægger i stedet Kla-gerne at fremkomme med dokumentation og oplysninger om forholdene.

Dette er klart i strid med EMRK artikel 6.

Og blot for en god ordens skyld. Reglerne i EMRK er udtryk for GRUNDLÆGGENDE menneskerettigheder, som enhver stats myndigheder skal efterse i alle afskygninger bliver overholdt.

Det er det ikke her.

Derudover fastholdes i øvrigt alle tidligere fremsatte anbrin-gender om dette forhold.

(…)."

Retsmøde den 3. november 2021
Repræsentantens bemærkninger

På det afholdte retsmøde nedlagde repræsentanten påstand om, at Skattestyrelsens afgørelse for de omhandlede indkomstår erklæres ugyldig, subsidiært at skatteansættelsen nedsættes til 0 kr.

Repræsentanten gennemgik sine anbringender i overensstemmelse med tidligere skriftlige indlæg og det materiale, der blev udleveret på retsmødet.

Særligt fremhævede repræsentanten følgende:
Skatteforvaltningen havde ikke hjemmel til at købe de lækkede do-kumenter. Dokumenterne var stjålne, og købet måtte betegnes som hæleri efter straffelovens § 290. Endvidere mente han, at dokumen-terne ikke var ægte. Han henviste ligeledes til, at forvaltningslovens § 15 ikke forhindrer, at klageren kan få aktindsigt om den anonyme kilde, herunder de købte dokumenter.

Fastlæggelse af hjemsted i relation til vurderingen af grov uagtsom-hed efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er et kompliceret forhold, og en manglende selvangivelse som følge af denne uenighed med skatteforvaltningen, kan ikke betegnes som groft uagtsomt, men giver alene mulighed for ordinær genoptagelse.

Om ledelsen i selskabet henviste repræsentanten til, at da der er tale om et fuldt ud lovligt stiftet selskab, dvs. der ikke er tale om en nulli-tet, er ledelsen i Panama også reel. Han oplyste endvidere, at et sel-skab sagtens kan have få bestyrelsesmøder, og at der f.eks. ikke er noget krav om antallet af sådanne møder i den danske selskabslov-givning om anpartsselskaber. Han påpegede også, at der i selskabet blev besluttet at udstede to fuldmagter (POA) til hovedaktionærerne. Disse POA vedrørte perioden 14.07.05 – 14.07.08 og 2014, hvor sidst-nævnte angik oprettelse af bankkonto i den schweiziske bank Swis-squote S.A. Repræsentanten konkluderede således, at der ikke var le-delse i selskabet i den mellemliggende periode, hvis man måtte mene, at en POA i sig selv fastlagde ledelsens placering. Det var i øv-rigt hans opfattelse, at man ikke efter selskabslovgivningen i Dan-mark kan udstede en fuldmagt til enkeltpersoner.

Han fastholdt ligeledes, at hovedaktionærerne ikke havde truffet driftsmæssige beslutninger, og henviste bl.a. til skatterådsafgørelse af 28. august 2018 offentliggjort som SKM2018.469.SR.

Endelig mente han, at reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, ikke var overholdt, idet sagen beror på de lækkede doku-menter.

Skattestyrelsens bemærkninger
Skattestyrelsen ved Kammeradvokaten indstillede i overensstem-melse med tidligere udtalelser, skriftlige indlæg og det materiale, der blev udleveret på retsmødet, at den påklagede afgørelse stadfæstes.

Særligt fremhævede Kammeradvokaten følgende:
Købet af oplysningerne i 2016 skete på baggrund af en beslutning i Folketinget til afdækning af danskeres mulige placering af skjulte formuer.

Endvidere henviste Kammeradvokaten til flere løbende orienteringer af Folketinget om købet af de lækkede dokumenter, som også omtalt i tidligere skriftlige indlæg til sagen. Det blev også fremhævet, at Fol-ketingets Ombudsmand i sine redegørelser om Panama Papers ikke har haft bemærkninger om anvendelsen af anonyme kilder og doku-menternes ægthed.

Skatteankestyrelsen har truffet afgørelse om, at der ikke kan indrøm-mes aktindsigt i dokumenter, der angår købet af oplysningerne fra den anonyme kilde, og Folketingets Ombudsmand fandt ikke anled-ning til at kritisere dette afslag, samt udtalte i forhold til meroffent-lighed, at købet var anerkendelsesværdigt, da det kunne ske igen.

Det er ikke strafbart at købe dokumenter til afdækning af skyldigt beløb, ligesom de indhentede dokumenter er sammenholdt med kla-gernes egne oplysninger. Yderligere har klagerne ikke tidligere be-stridt dokumenterne.

Om ledelsens sæde og fuldmagter (POA) henviste Kammeradvoka-ten blandt andet til Østre Landsrets kendelse af 23. juni 2021 og Ve-stre Landsrets kendelse af 22. september 2021, som begge angik afsi-gelse af konkursdekret over selskaber registreret i Panama. I disse sa-ger blev der lagt vægt på den udstedte fuldmagt, som indebar, at der var konkursværneting her i landet. Dokumenterne ansås således ret-visende.

Selskabets bestyrelse har uddelegeret den daglige ledelse til hoved-aktionærerne, som har truffet driftsmæssige beslutninger i selskabet i form af:
- Hvad selskabet skulle anvende den tilførte kapital til.
- Hvilken bankforbindelse selskabet skulle benytte, og hvilket land denne bankforbindelse skulle være hjemmehørende i.

- Under hvilke betingelser banken skulle forvalte selskabets mid-ler, og hvilken risikoprofil selskabet ønskede.
- Pengeoverførsler fra selskabets bankkonto.
- I hvilket omfang, der skulle betales udbytte til aktionærerne.
- Selskabets fortsatte drift og eventuelle ophør.

En vurdering af en fuldmagts gyldighed skal ske efter selskabslov-givningen i Panama. Hertil kommer, at der efter selskabsloven kan meddeles prokura.

Vedrørende vurderingen af grov uagtsomhed havde klagerne indret-tet sig på en måde, således at de vidste, at skattemyndighederne ikke havde kendskab til de konkrete dispositioner, og klagerne havde mindst groft uagtsomt bevirket, at skatteansættelserne var blevet fo-retaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Landsskatterettens afgørelse
Formalitet – klagerens principale påstand
Myndighedernes køb af lækkede dokumenter

Efter Landsskatterettens vurdering har de af skattemyndighederne købte oplysninger dannet grundlag for bedømmelsen af, hvorvidt der skulle indledes en kontrolsag af selskabet og hovedaktionærerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1's skatteforhold, hvorefter de pågældende dokumenter er suppleret med oplysninger fra parterne selv. Forhold der ligeledes bestyrker, at der er tale om ægte doku-menter.

Retten finder, at de købte dokumenter utvivlsomt sammen med sa-gens øvrige oplysninger kan lægges til grund for afgørelsen, herun-der at skattemyndighederne som led i officialmaksimen har en pligt til at inddrage alle relevante oplysninger i sagen.

Endvidere finder retten, at der ikke er noget til hinder for, at skatte-forvaltningen kunne indhente de pågældende dokumenter, som i øv-rigt skete på baggrund af en politisk aftale med deltagelse af alle Fol-ketingets partier.

Forbud mod selvinkriminering
Det fremgår af retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, og stk. 3, at:
…

Endvidere følger det af artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettig-hedskonvention (EMRK), at en person, som er mistænkt for et straf-

bart forhold, ikke har pligt til at udtale sig om den påståede lovover-trædelse og ikke kan tvinges til at medvirke til opklaringen af det på-stående strafbare forhold.

Forbuddet mod selvinkriminering forudsætter, at der på det tids-punkt, hvor myndighederne indhenter oplysningerne hos personen, foreligger en konkret mistanke om, at der er et strafbart forhold. Det betyder, at oplysninger, der er fremkommet før det tidspunkt, hvor en sigtelse overvejes, ikke vil være omfattet af forbuddet mod selvin-kriminering.

Efter rettens opfattelse var SKATs formål med indhentelse af oplys-ninger ikke fastsættelse af straf, men derimod en afklaring af, om sel-skabet og hovedaktionærerne var skattepligtige. SKAT har ikke ind-kaldt materiale fra selskabet eller hovedaktionærerne på et tids-punkt, hvor der har været en konkret mistanke om et strafbart for-hold. Det fremgår ligeledes, at i forbindelse med afgørelsen ville sa-gen blive oversendt til SKATs straffesagsenhed med henblik på even-tuel ansvarsvurdering.

Landsskatteretten anser derfor ikke skatteansættelserne for de på-gældende indkomstår for at være ugyldige, og selskabets påstande herom afvises i det hele.

Materielt – klagerens subsidiære påstand og endnu mere subsidiære påstand
Fuld skattepligt til Danmark - ledelsens sæde

Landsskatteretten bemærker indledningsvist, at selskabet ikke be-tragtes som en nullitet, idet det ses at være lovligt stiftet i Panama. Der kan hertil henvises til Højesterets dom af 10. juni 1997, offentlig-gjort som TfS 1997, 506 HR. I sagen fandt Højesteret, at et selskab, der var oprettet på Jersey, skulle anses for at være et lovligt oprettet og bestående selskab, som skulle tillægges skattemæssig virkning.

Dernæst skal det afgøres efter interne danske skatteregler, hvorvidt selskabet er et selvstændigt skattesubjekt hjemmehørende og fuldt skattepligtigt til Danmark.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, at:

….

Endvidere fremgår det af samme bestemmelses stk. 6, at:

….

Det er Landsskatterettens opfattelse, at selskabet er omfattet af sel-skabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, idet der navnlig lægges vægt på oplysningerne om, at hæftelse og fordeling af eventuelt overskud an-ses, at skulle ske i forhold til aktionærernes indskudte kapital. Hertil kommer, at der er udarbejdet selvstændige vedtægter, at direktionen med bindende virkning kan handle på vegne af selskabet, og at ak-tierne er omsættelige. Der henvises også til østrelandsretsdom af 30. oktober 2020, offentliggjort som SKM2020.523.ØLR, som i vidt om-fang for så vidt kvalifikation af selvstændigt skattesubjekt anses at være sammenlignelig med nærværende sag.

Om ledelsens sæde til brug for statuering af fuld skattepligt fremgår det af lovforarbejderne til selskabsskattelovens § 1, stk. 6, jf. lov nr. 312 af 17. maj 1995 (International beskatning), lovforslag nr. 35 -1994-95, § 1, nr. 1, at:

…

Samt L 35 - bilag 40, svar på spørgsmål nr. 2:

…

Efter Landsskatterettens opfattelse har de to hovedaktionærer – Sagsøger 1 og Sagsøger 2 hjemmehørende i Danmark i de omhandlede indkomstår – efter en samlet konkret vurdering va-retaget selskabets faktiske daglige ledelse. Retten lægger især vægt på, at de traf beslutninger om, 1) hvordan selskabets tilførte kapital skulle anvendes, 2) selskabets bankforbindelser og i hvilke lande bankerne skulle være hjemmehørende, herunder efter hvilke betin-gelser og risikoprofil selskabets midler skulle forvaltes, 3) pengeover-førsler fra selskabets bankkonto, 4) selskabets udlodningsplan og 5) selskabets fortsatte drift og ophør. Den af repræsentanten henviste skatterådsafgørelse af 28. august 2018 offentliggjort som SKM2018.469.SR, der omhandler selve udøvelsen af kapitalforvalt-ning, er således ikke relevant i nærværende sag.

Hertil kommer de udstedte fuldmagter, som formelt gav de to hove-daktionærer en uindskrænket ret til at tegne og lede selskabet, hvil-ket understøtter, at hensigten reelt har været, at alene aktionærerne hjemmehørende i Danmark skulle have de ledelsesmæssige beføjel-ser i selskabet.

Retten finder, at bestyrelsen ikke har haft, og aldrig var bestemt til at varetage den daglige ledelse i selskabet. Den har alene været indsat proforma for at dække over ejerskabet og hovedaktionærernes egent-lige ledelse af selskabet. Der henses blandt andet til oplysningerne om de oprindelige fem bestyrelsesmedlemmers mange tusinde be-styrelsesposter, og at der alene har været afholdt fem bestyrelsesmø-der på ni år, hvoraf to af møderne blev afholdt samme dag.

Samlet set finder Landsskatteretten, at selskabet er hjemmehørende og fuldt skattepligtigt til Danmark, idet ledelsens sæde er her i lan-det.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor på dette punkt.

Tilskud, lån, kapitaltilførsel eller modydelse
Det følger af statsskattelovens § 4, at al indkomst som udgangspunkt er skattepligtig. Det gælder også f.eks. tilskud til et selskab.

En undtagelse følger af selskabsskattelovens § 31 D, hvoraf det frem-går, at tilskud fra koncernforbundne selskaber under visse betingel-ser ikke skal medregnes i den skattepligtige indkomst. Dette er ikke tilfældet i nærværende sag, hvor der er tale om pengestrømme fra de to fysiske hovedaktionærers private bankkonti til selskabet.

Efter ligningslovens § 2 skal der ved transaktioner mellem interesse-forbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst an-vendes priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet).

Endelig fremgår det af selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1, at over-kurs, som et selskab opnår bl.a. ved udvidelse af sin aktiekapital, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.

Efter Landsskatterettens opfattelse er det hverken dokumenteret eller tilstrækkeligt sandsynliggjort, at der ved hovedaktionærernes penge-indsætninger og overførsel af værdipapirer på selskabets bankkonto er tale om lån eller kapitaltilførsel fra selskabets to hovedaktionærer. Der er tale om interesseforbundne parter, og parterne anses ikke at have løftet bevisbyrden for, at der ikke er tale om et skattepligtigt til-skud. Hertil kan henvises til Østre Landsrets dom af 29. januar 2004, offentliggjort som SKM2004.88.ØLR, samt Højesterets domme af 18. oktober 2004 og 28. september 2009, offentliggjort som henholdsvis SKM2004.441.HR og SKM2009.706.HR.

Der er således hverken fremlagt gældsbrev med en bindende og ube-tinget afdragsprofil indgået på markedsvilkår eller regnskabs- og bogføringsmateriale, som understøtter, at der retteligt er tale om lån. Det fremgår i denne henseende af fast retspraksis, at der lægges af-gørende vægt på, hvorvidt gældsforhold mellem interesseforbundne parter kan anses bestyrket ved objektive kendsgerninger, jf. blandt andet Højesterets domme af 11. juni 2008, 7. marts 2011 og 27. januar 2021, offentliggjort som henholdsvis SKM2008.611.HR, SKM2011.208.HR og SKM2021.115.HR. Der henvises desuden blandt andet til Østre Landsrets domme af 29. juni 2011, 24. maj 2016 og 22. december 2020, offentliggjort som henholdsvis SKM2011.493.ØLR, SKM2016.335.ØLR og SKM2021.75.ØLR.

Det er tillige rettens opfattelse, at der heller ikke foreligger objektiv dokumentation, der støtter påstandene om, at der alternativt skulle være tale om skattefri kapitaltilførsel eller afståelse af værdipapirer.

Efter rettens opfattelse er der således ikke tale om, at SKAT har stillet krav bagud i tid, idet der også dengang gjaldt dokumentationskrav. Der er i det hele taget fremsat en række divergerende og selvmodsi-gende forklaringer uden støtte herfor i sagens faktiske omstændighe-der.

Retten anser de omhandlede pengeoverførsler og værdipapirernes markedsværdi for skattepligtige tilskud, jf. statsskattelovens § 4, hvorfor den påklagede afgørelse stadfæstes på dette punkt. Med henvisning til repræsentantens specifikke bemærkninger om aktieavancebeskatningslovens § 14 i hovedaktionærsagerne, skal ret-ten for god ordens skyld bemærke, at retten i nærværende sag ikke har bemærkninger til SKATs opgørelse af tab og gevinst på aktier.
...

Fristreglerne – klagerens mere subsidiære påstand
Af skatteforvaltningslovens § 26 fremgår bl.a., at skattemyndighe-derne senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb skal varsle en foretagelse eller en ændring af en ansættelse af ind-komstskat. Skatteforvaltningen skal senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb foretage ansættelsen.

Det fremgår dog af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at varslings-fristen først udløber i det sjette år efter indkomstårets udløb for skat-tepligtige omfattet af (dagældende) § 3B i skattekontrolloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Skattekontrollovens § 3B omfatter bl.a. skattepligtige, hvorover fysi-ske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse og skattepligtige, der udøver bestemmende indflydelse over juridiske personer, jf. skattekontrollovens § 3B, stk. 1, nr. 1 og nr. 2.

Selskabet og hovedaktionærerne er omfattet af skattekontrollovens § 3B, og de i nærværende sag økonomiske transaktioner anses omfattet af den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Videre fremgår det af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, at skatteforvaltningen uanset fristerne i § 26 kan foretage eller ændre en ansættelse af indkomstskat, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skatte-myndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuld-stændigt grundlag.

Af stk. 2, fremgår, at en ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1, nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller genoptagelsesanmodning fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skat-tepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26. En ansættelse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt. Endvidere fremgår det, at har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fri-sten for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.

For så vidt angår spørgsmålet om, der kan foretages ekstraordinær genoptagelse som følge af, at selskabet har handlet groft uagtsomt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er Landsskatteretten enig med SKAT i, at selskabet har mindst handlet groft uagtsomt ved ikke at selvangive udenlandsk indkomst i de pågældende indkomstår, jf. ligeledes østrelandsretsdom af 30. oktober 2020, offentliggjort som SKM2020.523.ØLR. Her statuerede Østre Landsret, at det ikke kan føre til et andet resultat, at en skatteyder har ageret efter professionel bankrådgivning og betingelserne efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, var derfor opfyldt.

Kundskabstidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelig-ger grundlag for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslo-

vens § 27, stk. 1. nr. 5. Der kan i den forbindelse ligeledes henvises til Østre Landsrets dom af 30. oktober 2020, offentliggjort som SKM2020.523.ØLR, Vestre Landsrets dom af 4. juli 2019, offentlig-gjort som SKM2019.388.VLR og Højesterets dom af 30. august 2018, offentliggjort som SKM2018.481.HR.

Landsskatteretten bemærker hertil, at SKAT har reageret inden for fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., idet forslag til af-gørelse af selskabets skatteansættelse er varslet den 16. november 2017 og dermed under 6 måneder efter modtagelsen af oplysninger fra selskabet og dets to hovedaktionærer den 17. august 2017, hvor SKAT efter rettens opfattelse tidligst kom i besiddelse af tilstrække-lige oplysninger til at fastslå, at der var grundlag for forhøjelse af skatteansættelserne for de omfattede indkomstår, samt at selskabet har handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at selvangive dets skat-tepligtige indtægter.

Da fristen for bemærkninger til forslag til afgørelse blev forlænget flere gange og senest til den 6. juni 2018 med frist til at træffe afgø-relse til den 6. juli 2018, kan retten konstatere, at afgørelsen den 29. juni 2018 er truffet rettidigt.

Landsskatterettens konklusion herunder selskabets mest subsidiære påstand
Landsskatteretten stadfæster således i det hele SKATs afgørelse, idet der dog skal ske hjemvisning, for så vidt angår den del, der vedrører ADR-beviser."

Af Landsskatterettens afgørelse af 24. november 2021 vedrørende Sagsøger 2 fremgår blandt andet:

"…
Klage over: SKATs afgørelse af 29-06-2018

Klagepunkt	SKATs afgø-relse	Klage-rens op-fattelse	Landsskatterettens afgørelse
Indkomståret 2009			
Aktieindkomst Overførsler og hævninger fra selskabet Orba Global Inc. anset for maskeret ud-bytte	566.191 kr.	0 kr.	SKATs afgørelse stadfæ-stes. Spørgsmålet om kva-lifikation og beskatning af ADR-beviser hjemvises

			dog til fornyet behandling for Skattestyrelsen
Afgørelsen erklæres for ugy ldig eller hjem- vises ti l fornyet be- handli ng ved Skat- testyre lsen	Nej	Ja	Nej
Indko mståret 2010			
Aktiein dkomst Overfø rsler og hævnin- ger fra selskabet Orba Global Inc. anset for maske ret udbytte	47.745 kr.	0 kr.	SKATs afgørelse stadfæstes
Afgøre lsen erklæres for ugy ldig eller hjem- vises ti l fornyet be- handli ng ved Skat- testyre lsen	Nej	Ja	Nej
Indko mståret 2011			
Aktiein dkomst Overfø rsler og hævnin- ger fra selskabet Orba Global Inc. anset for maske ret udbytte	31.310 kr.	0 kr.	SKATs afgørelse stadfæstes
Afgøre lsen erklæres for ugy ldig eller hjem- vises ti l fornyet be- handli ng ved Skat- testyre lsen	Nej	Ja	Nej
Indko mståret 2012			
Aktiein dkomst Overfø rsler og hævnin- ger fra selskabet Orba Global Inc. anset for maske ret udbytte	37.211 kr.	0 kr.	SKATs afgørelse stadfæstes
Afgøre lsen erklæres for ugy ldig eller hjem- vises ti l fornyet be- handli ng ved Skat- testyre lsen	Nej	Ja	Nej
Indko mståret 2014			
Aktiein dkomst	274.021 kr.	0 kr.	SKATs afgørelse stadfæstes

Overførsler og hævninger fra selskabet Orba Global Inc. anset for maske ret udbytte			
Afgøre lsen erklæres for ugy ldig eller hjemvises ti l fornyet behandli ng ved Skattestyre lsen	Nej	Ja	Nej

…

Opsummering om overførsler
Overførsler fra klageren og klagerens ægtefælle ti l selskabet:
Fire beløb i 2006, i alt 1.350.000 kr., værdipapirdep otet i 2009, i alt 769.009 kr. og løbende indsætninger i 2009-2013, i alt 1.370.107 kr.

Overførsler fra selskabet til klageren og klagerens ægtefælle:
Værdipapirdepotet i 2009, i alt 1.080.242 kr. og løbende indsætninger i 2009 – 2014, i alt 832.711 kr.

Klageren havde ikke selvangivet indkomst fra selskabet i årene 2009-2014.

Yderligere fremgår følgende faktum af SKATs afgørelse om:

> ”3. Gevinst og tab på aktier
>
> Vi har fra din og din ægtefælles rådgiver modtaget oplysninger om jeres Konto nr. 2 i DnB, Lu xembourg, herunder købs- og salgsbilag, oversigt over transaktioner "movement list" og depo-tover sigt pr. 31. december 2010. Ved en gennemgang af disse oplysninger, kan det konstateres, at du og din ægtefælle er ejere af kontoen, og at I den 26. marts 2009 og den 30. marts modta-ger følgende aktier fra Orba Global Inc' s konto i Landsbanki.

Dato	Aktier	Beløb	Va-luta	Valuta-kurs	DKK
30-03-2009	Dansico A/S	72.709.40	DKK		72.709
30-03-2029	Torm A/S	146.134,03	DKK		146.134
26-03-2029	Can-argo Energy Corp	108.854,20	NOK	84,48	91.960
30-03-2029	Petro-china SP ADR	37.338,09	USD	564,6	210.811

Det fremgår af bilag 2 hvilke aktier, du yd erligere investerer i.

Du har ikke se lvangivet udenlandsk aktie indkomst fra DnB, Luxembourg. Der henvises i øvrigt til fakt iske forhold i afsnit 1.1.

(…)

4. Beskatning af modtaget udbytte

Vi har fra din og din ægtefælles rådgiver modtaget oplysninger om jeres Konto nr. 2 i DnB, Luxembourg , herunder købs- og salgsbilag, ove rsigt over transaktioner "m ovement list" og depo-tover sigt pr. 31. december 2010. Ved en gennemgang af disse oplysninger, kan det konstateres, at du og din ægtefælle er ejere af kontoen, og at I modtager udbytte fra følgende aktier:

Aktier	Dato	Udbytte Brutto	Valuta	Valutakurs 21	Udbytte
Petrochina SP Adr	06-11-2009	161,58	USD	500,75	809
CIA Sanea-mento Basico Do	07-07-2010	182,5	USD	-	1.080

Af oversigten over transaktioner "movement list" og depotoversigten pr. 31. december 2010 fremgår, at du og din ægtefælle den 7. juli 2010

har modtaget udbytte på 1.080 kr. fra aktieselskabet CIA Saneamento Basico Do indsat på Konto nr. 2. Det bemærkes hertil, at alle ak-tier ejet af jer i aktieselskabet CIA Sanemento Basico er solgt den 31. juli 2009.

Af depotoversigten pr. 31. december 2009 vedrørende Orba Global Ines Konto nr. 1 i DnB fremgår, at der er modtaget aktieudbytte fra aktieselskabet Petrochina SP Adr på 809 kr. Det fremgår yderligere af oversigten over transaktioner " movement list" og købs- og salgsbilag for Konto nr. 2, at alle aktier ejet af jer i aktieselskabet Petrochina SP Adr er solgt pr. 14. oktober 2009.

Af de modtagne oplysninger vedrørende selskabet Orba Global Inc er det ikke oplyst, at selskabet ejer aktier i selskabet Petrochina SP Adr.

(…)

5. Gevinst og tab på beviser i investeringsforeninger

Vi har fra din og din ægtefælles rådgiver modtaget oplysninger om jeres Konto nr. 2 i DnB, Luxembourg, herunder købs- og salgsbilag, oversigt over transaktioner "movement list" og depotoversigt pr. 31. december 2010. Ved en gennemgang af disse oplysninger, kan det konstateres, at du og din ægtefælle er ejere af kontoen, og at I den 26. marts 2009 og den 30. marts modtager følgende investeringsbeviser fra Orba Global Inc' s konto i Landsbanki.

Dato	**Investeringsbevi-ser**	**Beløb**	**Va-luta**	**Valuta-kurs 21**	**DKK**
26-03-2009	Sparinvest High Yield Value Bo	1.558,99	BUR	744,88	115.896
26-03-2009	ATRIUMVP EU-ROSMALL CAP	12.870,00	EUR	744,88	95.866
30-03-2009	Ishares Comes	61.435,65	USD	564,6	346.866

Det fremgår yderligere af **bilag 3** hvilke investeringsselskaber du investerer i.

Du har ikke selvangivet udenlandsk kapitalindkomst fra DnB, Luxembourg. Der henvises i øvrigt til faktiske forhold i afsnit 1.1.

6. Gevinst på guld

Vi har fra din og din ægtefælles rådgiver modtaget oplysninger om jeres Konto nr. 2 i DnB, Luxembourg, herunder købs- og salgsbilag, oversigt over transaktioner "movement list" og depotoversigt pr. 31. december 2010. Ved en gennemgang af disse oplysninger, kan det konstateres, at du og din ægtefælle er ejere af kontoen, og at I har handlet med guld.

(…)

Øvrige punkter
I har indsendt købs- og salgsbilag samt avanceopgørelse vedrørende konto i Swissquote Bank i Schweiz for indkomstårene 2014 og 2015. Vi har bedt jer indsende yderligere oplysninger vedrørende kon-toen/depotet. Vi har blandt andet bedt om kontoudtog og depotop-gørelser. Det står ligeledes ikke klart om både du og din ægtefælle er ejer af kontoen. Da I ikke har kunnet fremskaffe de ønskede oplys-ninger, har vi sendt en bistandsanmodning til skattemyndighederne i Schweiz og bedt dem være behjælpelig med at fremskaffe de øn-skede oplysninger. Denne ændring af din skatteansættelse indehol-der derfor ikke forhold vedrørende kontoen i Swissquote Bank. Vi har den 5. juni 2018 modtaget svar på bistandsanmodning, og forhol-det vil blive behandlet snarest muligt."

SKATs afgørelse
Af SKATs afgørelse af 29. juni 2018 fremgik følgende:

> "(…)
>
> **SKATs ændringer**
>
> **Indkomståret 2009**
> Aktieindkomst - maskeret udbytte forhøjes med i alt 566.191 kr. Se sagsfremstillingens afsnit 1.
>
> Anden udenlandsk aktieindkomst -106.072 kr.
> Se sagsfremstillingens afsnit 3.
>
> Udenlandsk udbytte, der er aktieindkomst 405 kr.
> Se sagsfremstillingens afsnit 4.
>
> Udenlandsk kapitalindkomst -13.802 kr.
> Se sagsfremstillingens afsnit 5.

Gevinst på guld 3.125 kr.
Se sagsfremstillingens afsnit 6.

Indkomståret 2010
Aktieindkomst - maskeret udbytte forhøjes med i alt 47.745 kr.
Se sagsfremstillingens afsnit 1.

Udenlandsk udbytte, der er aktieindkomst 540 kr.
Se sagsfremstillingens afsnit 4.

Indkomståret 2011
Aktieindkomst - maskeret udbytte forhøjes med i alt 31.310 kr.
Se sagsfremstillingens afsnit 1.

Indkomståret 2012
Aktieindkomst - maskeret udbytte forhøjes med i alt 37.211 kr.
Se sagsfremstillingens afsnit 1.

Indkomståret 2014
Aktieindkomst - maskeret udbytte forhøjes med i alt 274.021 kr. Se sagsfremstillingens afsnit 1.

(…)

1. Maskeret udbytte fra Orba Global Inc

(…)

1.2. Dine bemærkninger
Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores for-slag til afgørelse af 29. november 2017. Bemærkningerne er i sin hel-hed vedlagt som **bilag 5.** Vedrørende maskeret udbytte gør rådgiver gældende, at du og din ægtefælle ikke har modtaget indkomst (ma-skeret udbytte) fra Orba Global Inc, da alle overførsler fra dig og din ægtefælle skal anses for lån til selskabet og hævninger eller overfør-sel af værdipapirer fra selskabet til dig og din ægtefælle skal anses for tilbagebetaling af lån.

Rådgiver bestrider endvidere at du og din ægtefælle har været aktio-nærer i Orba Global Inc. Rådgivers bemærkninger indeholder endvi-dere en række kommentarer og spørgsmål til opgørelserne, der lig-ger til grund for værdiansættelser og afkastberegninger. Rådgiver ønskede disse spørgsmål kommenteret, inden I kom med de endelige

bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 29. november 2017. Spørgsmålene er besvaret ved mail af 16. marts 2018. Besvarelsen er vedlagt som **bilag 6.**

Vi modtog den 1. juni 2018 yderligere bemærkninger til vores forslag til afgørelse af 29. november 2017. Bemærkningerne er vedlagt som **bilag** 7. Vedrørende maskeret udbytte anfører rådgiver at overførs-len af værdipapirer fra Landsbanki til DnB er sket fra privat konto til privat konto, men at det som følge af Landsbankis lukning, ikke har været muligt at fremskaffe dokumentation.

(…)

1.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Du er fuldt skattepligtig til Danmark, da du har bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Udbytteudlodning fra selskabet Orba Global Inc skal medregnes i din skattepligtige indkomst, jf. statsskattelovens § 4, stk. 1 og lig-ningslovens § 16A, stk. 1.

Vi har fra jeres rådgiver [daværende rådgiver], fået en kopi af porte-føljeopgørelse pr. 31. december 2010 for jeres private Konto nr. 2 i DnB, Luxembourg. Heraf fremgår det, at I ejer 4 aktier i Orba Global Inc. Da der er udstedt 4 aktier i selskabet ejer I 100 % af aktiekapita-len og er således hovedaktionærer i selskabet. De registrerede direk-tører i selskabsregisteret i Panama er således stråmænd, der er indsat rent proforma.

Efter vores opfattelse er den udstedte "Power of Attorney" (fuld-magt) af 14. juli 2005 i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre dette.

Fuldmagten giver dig og din ægtefælle uindskrænket adgang til at tegne og lede Orba Global Inc og uindskrænket adgang til at råde over selskabets aktiver mv.

Fuldmagten af 14. juli 2005 er gældende frem til 14. juli 2008. Det fremgår af dokumentet fra Landsbanki (Table of Content), at der ek-sisterer en "Power of Attorney" fuldmagt dateret den 14. juli 2008, men denne er vi ikke i besiddelse af. Vi har en formodning om, at fuldmagten er fornyet med samme indhold som den tidligere. Det bemærkes hertil, at I pr. 31. december 2010 ejer alle aktierne i selska-

bet, og at vi i en række lignende sager har erfaret, at Advokatfirma løbende har forlænget fuldmagter.

I overensstemmelse med Advokatfirmas forlængelse af fuldmag-ter, har vi kendskab til, at det på et bestyrelsesmøde den 12. maj 2014 blev besluttet at udstede en fuldmagt til dig og din ægtefælle. Fuld-magten giver jer adgang til at oprette og administrere en bankkonto hos Swissquote S.A, Switzerland.

Vi bemærker yderligere, at selskabet ifølge selskabsregistret i Pa-nama, stadig er aktivt, selvom kontoen med tilhørende værdipapir-depot i DnB Konto nr. 1 pr. 31. december 2014 er tom.

Vi lægger til grund, at du og din ægtefælle også efterfølgende samt i perioden 14. juli 2008 til 12. maj 2014 har bevaret kontrollen med Orba Global Inc. Som reelle ejere af selskabet har det formodningen imod sig, at I vil afgive råderetten over selskabet.

Som skrevet finder vi, at fuldmagten i sig selv er tilstrækkelig til at godtgøre, at den registrerede ledelse i Orba Global Inc. bygger på rene proforma dispositioner og at I som hovedaktionærer, er de re-elle ejere af og direktører i selskabet.

Derudover er der en række øvrige forhold, der også underbygger dette.

Vi har optalt, at de fem direktører, der i øvrigt alle var ansat hos Advokatfirma, bestred mellem 4.940 og 10.227 bestyrelsesposter.

Der er således ikke sammenhæng mellem de pågældende direktørers antal registrerede bestyrelsesposter og det antal bestyrelsesposter, det er muligt at varetage, hvis bestyrelsesarbejdet reelt skulle udfø-res.

Den indsatte bestyrelse har udelukkende truffet beslutning om ud-stedelse af bearer shares (ihændehaveraktier) og Power of Attorney (fuldmagt).

Endelig understøttes vores opfattelse af vedtægternes artikel 17:

"No contract or transaction between the Corporation and any other corporation shall be affected or invalidated by the fact that any Di-rector or Officer of this Corporation may be a Director or Officer of such other corporation; any Director or Officer, individually or

jointly, may be a part to, or be interested in any contract, agreement or transaction of this Corporation."

Af artikel 17 fremgår det, at ingen kontrakt eller transaktion mellem selskabet og et andet selskab vil blive påvirket eller ugyldigt som følge af, at en direktør fra selskabet også er direktør i det andet sel-skab.

Vi anser artikel 17 for at være en vedtægtsbestemmelse, der elimine-rer muligheden for at direktørerne i selskabet kan anses for at være inhabile i handel med det andet selskab, hvor de også er direktører.

Det er vores opfattelse, at artikel 17 i vedtægterne er en usædvanlig vedtægtsbestemmelse, som kun er nødvendig på grund af det store antal bestyrelser, som de enkelte direktører sidder i.

Vi må på baggrund af ovenstående konkludere, at du i fællesskab med din ægtefælle, er selskabets ejer og eneste aktionærer i selskabet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4.

(…)

1.4.2. Mellemregning mellem dig og selskabet
Det skattemæssige udbyttebegreb er bredt formuleret, idet et sel-skabs aktionærer som udgangspunkt er skattepligtige ikke blot af de-klareret udbytte, men af enhver udlodning fra selskabet, uanset hvordan den er betegnet, uanset om den hidrører fra indtjent over-skud, skattefri formueforøgelse eller indskudt kapital, og uanset om selskabet er hjemmehørende her i landet eller ej. Udbyttet kan ikke fratrækkes ved selskabets indkomstopgørelse.

Det er vores opfattelse, at de kontante hævninger/overførsler udgør skattepligtig maskeret udbytte til dig og din ægtefælle.

Jeres rådgiver har i redegørelsen af 7. april 2017 og 17. august 2017 oplyst, at der blot er tale om en mellemregning med selskabet. Ved-rørende størrelsen af mellemregningen har rådgiver oplyst, at føl-gende beløb udgør tilbagebetaling af lånet til selskabet:

Dato	Beløb	Valuta	Værdi DKK
03-04-2014	9.975	USD	54.071
03-04-2014	9.375	AED	13.901
07-04-2014	22.800	AED	33.712
22-04-2014	200	CHF	1.222
19-05-2014	64.133,56	USD	349.053
23-09-2014	13.912,62	BUR	103.562
I alt			**555.521**

Som det fremgår af vedlagte bilag 1 er der den 19. maj og 20. maj overført i alt 548.041 kr. fra selskabets Konto nr. 1 til din ægtefælles private konto i HSBC.

Dato	Tekst	Beløb	Valuta	Valutakurs	Værdi
19-05-2014	Hævet (overført til HSBC)	64190,87	USD	544,26	349.365
20-05-2014	Hævet (overført til	39713,61	CAD	500,27	198.675
I alt					**548.041**

Vi lægger til grund, at du i redegørelsen af 7. april 2017 betragter overførslen af 19. maj 2017 og 20. maj 2017 som tilbagebetaling af lån.
Det bemærkes, at der af kontooversigten for perioden 1. januar 2014 til 31. december 2014 ikke er yderligere oplysninger om beløb, som fragår selskabets Konto nr. 1 i DnB, Luxembourg.
Din rådgiver har ved redegørelse af 17. august 2017 oplyst, at der ikke findes regnskaber for selskabet eller bogføring af en mellemregningskonto. Vi har derfor ikke mulighed for at efterprøve selskabets selvangivne/bogførte kvalifikation af hævningerne. Vi har heller ikke kunnet konstatere, at du har selvangivet renteindtægter vedrørende dit udlån til selskabet.
Vi finder herefter ikke, at der er tale om mellemregning mellem dig og Orba Global Inc.
Det vides ikke, hvordan din rådgiver er kommet frem til ovenstående mellemregning, da vi har problemer med at identificere 3 ud af de 6 indgående overførsler på din ægtefælles private konto i HSBC, ligesom der intet fremgår om disse udbetalinger fra selskabets Konto nr. 1 i DnB, Luxembourg. Det bemærkes fra vores side, at de beløb

vi beskatter som maskeret udbytter, er udbetalt/overført fra selska-bets konti.

Den 26. marts 2009 og 30. marts 2009 overføres værdipapirer til en samlet værdi af 1.080.242 kr. fra selskabets konto i Landsbanki til din og din ægtefælles private Konto nr. 2 i DnB. Vi anser værdien af den samlende beholdning for at være maskeret udbytte ifølge lig-ningslovens § 16A, stk. 1 **.** Til at beregne værdien af de overførte akti-ver, er der taget udgangspunkt i de af rådgiver indsendte transak-tionsbilag, hvoraf markedskursen på aktier og investeringsbeviser på overdragelsestidspunktet fremgår.

Værdiansættelsen til markedskurs på overdragelsestidspunktet skal ligeledes anvendes ved opgørelsen af eventuelle gevinster og tab på de finansielle aktiver.

Da du og din ægtefælle tilsammen ejer hele aktiekapitalen i selska-bet, skal de overdragne aktiver værdiansættes til markedsværdien på overdragelsestidspunktet, jf. ligningslovens § 2, stk. 1 sammenholdt med stk. 2. Vi anser indgangsværdien af de enkelte aktiver som mar-kedskursen på overdragelsestidspunktet.

(…)

1.4.2.1. Vores kommentarer til rådgivers bemærkninger til forslag af 29. november 2017

Som det fremgår af afsnit 1.2., jf. **bilag 5** og **bilag 8** påstår rådgiver i sine bemærkninger ligesom forud for vores forslag til afgørelse af 29. november 2017, at der forelå ind- og udlån mellem din ægtefælle, dig og selskabet.

Det er vores vurdering, at rådgivers forklaring vedrørende lån til sel-skabet ikke kan tillægges vægt, da der som minimum på tidspunktet for lånets indgåelse skal foreligge en aftale om forrentning, afvikling og sikkerhedsstillelse. Idet der er tale om interesseforbundne parter, nemlig selskabet og selskabets eneste aktionærer dig og din ægte-fælle, skal et sådan lån være indgået på markedsvilkår. Dette følger af ligningslovens § 2.

Rådgiver har forklaret, at pengene blot er overført til selskabets konto, og at der ikke er lavet bogføring heraf. På baggrund heraf fremgår det ikke, om der er fortaget en faktisk forrentning af lånet, li-

gesom der heller ikke ses at være foretaget regelmæssige afdrag eller stillet sikker hed for lånet til selskabet.

Hertil kan yderligere nævnes, at hverken du eller din ægtefælle har selvangivet renteindtægter som følge af lånet til Orba Global Inc.

Det er således vores vurdering, at der ikke foreligger objektive kendsgerninger, der kan støtte din og din ægtefælles forklaring ved-rørende låneforholdet, jf. SKM 2008.611 HR., SKM 2011.208 HR og SKM 2016.5030LR.

Idet du og din ægtefælle er selskabets eneste aktionærer og derfor interesseforbundet hermed, må der stilles skærpede dokumentations-krav til, at der er tale om et låneforhold.

Det er vores opfattelse, at der ikke mellem Orba Global Inc, din ægte-fælle og dig foreligger en reel mellemregning. En mellemregning er en løbende opgørelse af tilgodehavende hos eller gæld til selskabet som følge af fx udlæg og dermed et kortfristet mellemværende mel-lem parterne.

Det er vores vurdering, at der ikke foreligger en reel bogføring af mellemregningen mellem selskabet og dettes aktionærer (dig og din ægtefælle).

Således kan transaktionerne mellem selskabet og aktionærerne (dig og din ægtefælle) ikke alene udgøre dokumentation, da en sådan bogføring er mangelfuld og fejlbehæftet, da indtægter og udgifter, der kan tilregnes selskabet, ligeledes går ind på disse konti.

Der overført i alt 3.489.114 kr. til selskabet i perioden 2006-2013. l pe-rioden 2009-2014 er der løbende foretaget hævninger på selskabets konti. Hævninger kan tilregnes aktionærerne. Der er derfor ikke tale om kortfristet gældforhold, idet mellemværendet har strakt sig over en periode på 8 år uden nærmere aftalte vilkår herfor. Det er således vores opfattelse, at der hverken foreligger et låneforhold eller en mel-lemregning mellem Orba Global Inc, din ægtefælle og dig.

Vi finder på baggrund af ovenstående ikke, at der er tale om et låne-forhold mellem parterne og fastholder således vores forslag af 29. november 2017 vedrørende dette forhold.

1.4.3. Konklusion

Idet der er lagt vægt på det foranstående og da det hertil i retspraksis er fastslået, at bevisbyrden påhviler den skattepligtige, finder vi, at medmindre du kan godtgøre, at den enkelte kontante hævning ud-gør betaling for selskabets udgifter, så anser vi hævningen for at være et maskeret udbytte til dig. Der henvises til SKM2008.85.HR, SKM2015.32.VLR og SKM2008.14.ØLR

Selskabet Orba Global Inc har foretaget kontante udbetalinger til dig. Vi anser det samlede beløb for at være maskeret udbytte ifølge lig-ningslovens § 16 A.

Henset til vores forslag til afgørelse af 16. november 2017 vedrørende Orba Global Incs skattepligt til Danmark, betragter vi det maskerede udbytte som udbytte fra aktier på et ikke reguleret marked.

Indkomsten beskattes som aktieindkomst. Det fremgår af PSL § 4a, stk. 1, nr. 1. Der er ikke indeholdt udbytteskat, hvorfor der ikke god-skrives en skat i skatteberegningen.

Aktieindkomsten forhøjes derfor i det enkelte indkomstår med de hævninger/overførsler der fremgår af vedlagte **bilag 1,** således:

År	**Maskeret ud-bytte til hoved-aktionærer**
2009	1.132.381
2010	95.490
2011	62.620
2012	74.421
2014	548.041
I alt	**1.912.953**

Da du og din ægtefælle ejer selskabet Orba Global Inc i fællesskab, skal du alene beskattes af 50 % af det samlede udbytte i følgende år:

År	**Maskeret ud-bytte til dig**
2009	566.191
2010	47.745
2011	31.310
2012	37.211
2014	274.021

1.4.4. Vores kom mentarer til rådgivers bemærkn inger til forslag af 29. november 2017

Som det fremgår af opgørelsen, jf. **bilag 1** har vi fjernet de overførs-ler, som fejlagtig er medtaget. Henset til de faktiske forhold beskre-vet i afsnit 1.1 og vores bemærkninger i afsnit 1.4 fastholder vi, at ak-tiverne er overført fra selskabets konto i Landsbanki Luxembourg S.A. Vi bemærker hertil, at dette følger din og din ægtefælles tidli-gere forklaring, og der på intet tidspunkt tidligere i sagsforløbet er nævnt eller dokumenteret, at der skulle eksistere en privat konto i Landsbanki Luxembourg S.A., hvor værdipapirerne skulle være deponeret frem til flytningen til DnB.

Da vi som beskrevet i afsnit 1.4.1 anser dig og din ægtefælle som ho-vedaktionærer i Orba Global Inc og vi som beskrevet i afsnit 1.4.2.1 afviser rådgivers forklaring om et påstået låneforhold fastholder vi, at du og din ægtefælle i perioden 2009-2014 har modtaget i alt 1.912.953 kr. som maskeret udbytte fra Orba Global Inc.

2. Ansættelsesfrister og ekstraordinær genoptagelse

(…)

2.2. Dine bemærkninger

(…)

Vi modtog den 8. marts 2018 rådgivers bemærkninger til vores for-slag til afgørelse af 29. november 2017. Bemærkningerne er i sin hel-hed vedlagt som **bilag *5.*** Vedrørende ansættelsesfrister og ekstraor-dinær genoptagelse bemærker rådgiver, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 ikke kan finde anvendelse, da du og din ægtefælle ikke er hovedaktionærer i selskabet Orba Global Inc. Endvidere finder råd-giver ikke, at SKAT har løftet bevisbyrden for, at der foreligger grov uagtsomhed. Rådgiver henviser til, at du og din ægtefælle har anset overførslerne til selskabet som lån og at en omkvalificering ikke kan føre til grov uagtsomhed.

(…)

Fristen for at komme med bemærkninger til vores forslag til afgø-relse af 29. november 2017 er på foranledning af rådgiver flere gange blevet forlænget. Senest ved mail af 1. maj 2018 er fristen for be-mærkninger blev forlænget til den 6. juni 2018. Vores frist til at træffe afgørelse blev samtidig udsat til 6. juli 2018.

(…)

2.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

2.4.1. De ordinære ansættelsesfrister

Af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., fremgår det, at vi ikke kan afsende varsel om foretagelse eller ændring af en skatteansæt-telse af indkomstskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter ind-komstårets udløb.

Efter denne bestemmelse kan vi på nuværende tidspunkt som ud-gangspunkt alene sende forslag til ændring af skatteansættelsen for indkomståret 2014 og efterfølgende indkomstår.

Det fremgår dog af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at varslings-fristen først udløber i det sjette år efter indkomstårets udløb for skat-tepligtige omfattet af § 3B i skattekontrolloven for så vidt angå de kontrollerede transaktioner. Dette kaldes også den forlængede an-sættelsesfrist.

Skattekontrollovens § 3B omfatter bl.a. skattepligtige, hvorover fysi-ske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse og skattepligtige, der udøver bestemmende indflydelse over juridiske personer, jf. skattekontrollovens § 3B, stk. 1, nr. 1 og nr. 2.

Da du og din ægtefælles er de eneste aktionærer i Orba Global Inc, udøver I bestemmende indflydelse, jf. skattekontrollovens § 3B. Der-ved er selskabet og du og din ægtefælle omfattet af skattekontrol-lovens § 3B.

Transaktionerne mellem selskabet og jer udgør herefter kontrollerede transaktioner, der er omfattet af den udvidede ansættelsesfrist i skat-teforvaltningslovens § 26, stk. 5.

I denne sag drejer det sig om maskeret udbytte fra Orba Global Inc. Dette udgør således beskatning af transaktioner, der ydes mellem selskabet og aktionærerne.

Dette betyder, at den ordinære ansættelsesfrist vedrørende beskat-ning af maskeret udbytte fra Orba Global Inc på nuværende tids-punkt omfatter forslag til ændring af skatteansættelsen for indkom-stået 2012 og efterfølgende indkomstår.

Den ordinære ansættelsesfrist for beskatning af øvrige indtægter, herunder alle former for afkast af finansielle transaktioner, omfatter forslag til ændring af skatteansættelsen for indkomståret 2014 og ef-terfølgende indkomstår.

2.4.2. De ekstraordinære frister

Der kan afviges fra de ordinære ansættelsesfrister i det omfang en el-ler flere af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-8 er opfyldte.

Der er som udgangspunkt ingen begrænsning for, hvor mange år man kan gå tilbage, hvis der er adgang til ekstraordinær ansættelse, men i praksis vil det i nogle tilfælde ikke være relevant at gennem-føre ansættelsesændringen, hvor det afledte skattekrav er formueret-ligt forældet. Reglerne for formueretlig forældelse er beskrevet ne-denfor.

…

Du havde som fuldt skattepligtig til Danmark pligt til at selvangive alle dine indtægter i indkomstårene 2009-2014, jf. skattekontrollovens § 1.

Dette har du ikke gjort. Tværtimod er det forsøgt skjult, at du og din ægtefælle ejer, kontrollerer og driver Orba Global Inc. Dette er som nævnt sket ved bistand fra Advokatfirma i Pa-nama og indsættelse af en proforma ledelse i selskabet. Den mang-lende selvangivelse af de maskerede udbytter samt afkast af private konti i udlandet anses for at være mindst groft uagtsomt.

Vi er som følge heraf berettiget til at foretaget ekstraordinær genop-tagelse af skatteansættelsen for indkomstårene 2009-2011, jf. SKM2016.212.BR og SKM2010.552.BR.

… Din og din ægtefælles rådgiver har løbende anmodet om udsæt-telse for besvarelse af vores forslag til afgørelse af 29. november 2017.

Af afsnit 2.2. fremgår, at fristen senest er blevet udsat til 6. juni 2018. Det blev samtidig aftalt, at vores frist for behandling af bemærknin-ger blev udsat til 6. jul i 2018.

Om gensidigt aftalt fristforlængelse henvises til Den juridiske vejled-ning 2018-1, afsnit A.A.8.2.2.1.6.

Da vores afgørelse er fremsendt inden 6. juli 2018, er vores frist for behandling af indsigelser overholdt. For samtlige indkomstår har vi således haft hjemmel til at foretage indkomstansættelsen.

2.4.2.1. Vores kommentarer til rådgiver bemærkninger til forslag af 29. november 2017

Henset til at vi fastholder, at du og din ægtefælle er de reelle ejere (hovedaktionærer) i selskabet Orba Global Inc som anført i afsnit 1.4.1, vil din og din ægtefælles skatteansættelse være omfattet af den forlængede ligningsfrist, for så vidt angå kontrollerede transaktioner (maskeret udbytte). Ændring vedrørende maskeret udbytte for årene 2012 og 2014 er derfor omfattet af den ordinære ligningsfrist.

Ligeledes fastholder vi vores opfattelse af uagtsomhedsbegrebet i skatteforvaltningslovens§ 27, stk. 1, nr. 5 og at du og din ægtefælle har handlet mindst groft uagtsomt, som anført i afsnit 2.4.2.

(…)

Som beskrevet i afsnit 1.4.2 og 1.4.2.1 er påstanden om, at I har ydet lån til selskabet, og at hævningerne fra selskabets konto er afdrag på lån, ikke dokumenteret. Da I tilsvarende ikke har selvangivet renter af udlån til selskabet, finder vi ikke, at der er tale om en omkvalifice-ring af indkomsten. Ved hemmeligholdelse af den udstedte ube-grænsede Power of Attorney er det forsøgt skjult, at du og din ægte-fælle er hovedaktionærer i Orba Global Inc, og at I leder og kontrolle-rer selskabet.

Ved hemmeligholdelsen af ejerskabet og den manglende selvangi-velse af afkast af din og din ægtefælles konto i DnB samt indkomst fra Orba Global Inc., er det fortsat vores opfattelse, at du mindst groft uagtsomt har bevirket, at disse skattepligtige indtægter ikke er blevet medregnet i skatteansættelsen.

3. Gevinst og tab på aktier

(…)

3.2. Dine bemærkninger

(…)

Rådgiver anfører i bemærkningerne, at værdipapirerne er overført fra privat konto i Landsbanki til privat konto i DnB, Luxembourg, men at det som følge af Landsbankis lukning, ikke har været muligt at fremskaffe dokumentation.

3.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Du har ikke selvangivet maskeret udbytte samt afkast af konto/depot i udlandet i indkomstårene 2009-2014 på din danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være udslag af mindst grov uagtsomhed, som også beskrevet i afsnit 2.4.2. Betingelserne for at foretage en ek-straordinær ansættelse for gevinst eller tab på aktier efter skattefor-valtningslovens § 27 anses for opfyldt

Du har bopæl i Danmark, og derfor er du fuldt skattepligtig her til landet ifølge reglerne i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr.1. Som fuldt skattepligtig til Danmark skal du hvert år selvangive din indkomst ifølge reglerne i skattekontrollovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Du er skattepligtig af hele din indkomst hvad enten den stammer fra Danmark eller udlandet ifølge statsskattelovens § 4, stk. 1.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 12 skal gevinst ved salg af ak-tier medregnes i den skattepligtige indkomst. Gevinst beskattes som aktieindkomst iflg. PSL § 4a, stk. 1, nr. 1.

Gevinst eller tab skal beskattes i det indkomstår hvori gevinsten eller tabet realiseres ifølge aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 1. Ge-vinsten opgøres efter gennemsnitsmetoden ifølge reglerne i aktiea-vancebeskatningslovens § 24, stk. 1.

Aktierne overføres pr. 26. marts 2009 og 30. marts 2009 fra selskabets konto i Landsbanki til din og din ægtefælles private Konto nr. 2, og anses i den forbindelse som et køb for jer. Den værdi de pågældende aktier har på tidspunktet for overførslen, er den anskaffelsessum, som lægges til grund for opgørelsen af avancen, jf. ligningslovens § 2.

Tilsvarende anses overførslen den 19. oktober 2009 af aktier til sel-skabets konto i DnB som et salg for jer. Den værdi de pågældende aktier har på tidspunktet for overførslen, er den salgssum, som læg-ges til grund for opgørelsen af avancen, jf. ligningslovens § 2.

Vi har opgjort aktiegevinst og tab som det fremgår af det vedlagte **bilag 2.** Aktieavancen udgør følgende beløb:

År	**Gevinst/tab**
2009	-212.143 kr.

Da du ejer halvdelen af Konto nr. 2 i DnB, Luxembourg, skal du ligeledes beskattes med 50 % af afkastet i form af gevinster eller tab ved salg.

År	**Fradragsberettiget andel af tab på aktier**
2009	-106.072 kr.

Henset til at der kan opgøres et samlet tab ved salg af aktier, og at dette tab vedrører indkomståret 2009, kan tabet modregnes i ind-komstårets udbytter og gevinster af børsnoterede aktier ifølge lig-ningslovens § 14, stk. 1. Yderligere tab fremføres til modregning i ef-terfølgende års udbytter og gevinster af børsnoterede aktier ifølge ligningslovens § 14, stk. 2.

Kan tabet ikke f radrages til fulde efter ovenståe nde, kan oversky-dende tab fradr ages tilsvarende i ægtefællens u dbytter og gevinster af børsnoterede aktier efter ligningslovens § 14, stk. 3.

(…)

4. Beskatning af modtaget udbytte

(…)

4.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Du har ikke selvangivet maskeret udbytte samt afkast af konto/depot i indkomstårene 2009-2014 på din danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være udslag af mindst grov uagtsomhed, som også be-skrevet i afsnit 2.4.2. Betingelserne for at foretage en ekstraordinær ansættelse for aktieudbytte efter skatteforvaltningslovens § 27 anses for opfyldt.

Du har bopæl i Danmark, og derfor er du fuldt skattepligtig her til landet ifølge reglerne i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Som fuldt skattepligtig til Danmark skal du hvert år selvangive din indkomst ifølge reglerne i skattekontrollovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Af de indsendte bilag fremgår det, at du har modtaget udbytte fra de aktier, som du har haft i beholdning på Konto nr. 2 i DnB, Luxem-bourg. Det bemærkes hertil, at der ikke foreligger dokumentation for, at du har betalt udenlandsk udbytteskat af det modtagne ud-bytte, og derfor kan der ikke godskrives en skat i skatteberegningen.

(…)

Ifølge ligningslovens § 16A, stk. 1 skal udbytte medregnes i den skattepligtige indkomst og beskattes som aktieindkomst ifølge personskattelovens § 4a, stk. 1.

Da du ejer halvdelen af Konto nr. 2 i DnB, Luxembourg, forhøjes din skattepligtige aktieindkomst med 50 % af det modtagne udbytte.

År	**Udbytte af aktier**
2009	405 kr.
2010	540 kr.

5. Gevinst og tab på beviser i investeringsforeninger

(…)

5.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Du har ikke selvangivet maskeret udbytte samt afkast af konto/depot i indkomstårene 2009-2014 på din danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være udslag af mindst grov uagtsomhed, som også be-skrevet i afsnit 2.4.2. Betingelserne for at foretage en ekstraordinær ansættelse for gevinst eller tab på investeringsbeviser efter skatteforvaltningslovens § 27 anses for opfyldt.

Du har bopæl i Danmark, og derfor er du fuldt skattepligtig her til landet ifølge reg lerne i kildeskattelovens § 1, st k. 1, nr. 1. Som fuldt skattepligtig til Danmark skal du hvert år selvangive din indkomst ifølge reglerne i skattekontrollovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Du er skattepligtig af hele din indkomst hvad enten den stammer fra Danmark eller udlandet ifølge statsskattelovens§ 4, stk. 1. Ifølge personskattelovens§ 4, stk. 1, nr. 5 omfatter kapitalindkomst gevinst el-ler tab på investeringsbeviser omfattet af aktieavancebeskatningslo-vens § 19.

Vi har anset din investering i udenlandske investeringsselskaber for at være omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 2, da in-vesteringsselskaberne i overvejende grad investerer i værdipapirer mv. Ligesom de anses for at have mere end 8 deltagere. Det bemær-kes i den forbindelse, at vi har anset bankens klassificering af værdi-papirerne som korrekt, og i den forbindelse har opgjort værdipapi-rerne på baggrund heraf.

Gevinst og tab på investeringsbeviser skal medregnes ved opgørel-sen af den skattepligtige indkomst, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 1.

Din gevinst og tab på investeringsbeviserne skal opgøres efter lager-princippet, dvs. at du beskattes af forskellen mellem værdien ved årets udgang (ultimoværdien) og værdien ved årets begyndelse (primoværdien), jf. aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 5.

Investeringsbeviser overføres pr. 26. marts 2009 og 30. marts 2009 fra selskabets konto i Landsbanki til din og din ægtefælles private Konto nr. 2, og anses i den forbindelse som et køb for jer. Den værdi de pågældende investeringsbeviser har på tidspunktet for overførslen, er den anskaffelsessum, som lægges til grund for opgørelsen af avan-cen, jf. ligningslovens § 2.

Tilsvarende anses overførslen den 19. oktober 2009 af investeringsbe-viserne Ishares Comex Gold og Ishares Citigroup Intl Treasur til sel-skabets konto i DnB som et salg for jer. Den værdi de pågældende in-vesteringsbeviser har på tidspunktet for overførslen, er den salgs-sum, som lægges til grund for opgørelsen af avancen, jf. ligningslo-vens § 2.

Alle investeringsbeviser anses for realiseret, og vi har opgjort gevinst og tab, som det fremgår af det vedlagte **bilag 3.**

Indkomstårs samlede tab udgør ifølge **bilag 3** følgende beløb:

År	**Realiseret**
2009	-27.603

Da du ejer halvdelen af Konto nr. 2 i DnB, Luxembourg, skal din skattepligtige indkomst nedsættes med 50 % af det opgjorte tab.

År	Fradragsberettiget andel af tab på investeringsbeviser
2009	-13.802

(…)

6. Gevinst på gu ld

(…)

6.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Du har ikke selvangivet maskeret udbytte samt afkast af konto/depot i indkomstårene 2009-2014 på din danske selvangivelse. Forholdet vurderes til at være udslag af mindst grov uagtsomhed, som også be-skrevet i afsnit 2.4.2. Betingelserne for at foretage en ekstraordinær ansættelse for gevinst eller tab på guld efter skatteforvaltningslovens § 27 anses for opfyldt.

Gevinst på guld er skattepligtig efter statsskattelovens 4 jf. § 5, stk. 1, litra a, såfremt der foreligger spekulation. Som det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit C.C.2.1.3.3.3 anses barrer af guld og sølv normalt for erhvervet i spekulationshensigt. Vi anser derfor dig og din ægtefælle for at have erhvervet guld med henblik på fortjeneste ved videresalg.

Vi har opgjort avancer som det fremgår af det vedlagte **bilag 4.** Indkomstårets gevinst udgør følgende beløb:

Indkomstår	Gevinst/tab
2009	6.249 kr.

Da du ejer halvdelen af Konto nr. 2 i DnB, Luxembourg, skal din skattepligtige indkomst forhøjes med 50 % af den opgjorte gevinst. Indkomsten beskattes som personlig indkomst ifølge personskatte-lovens § 3, stk. 1.

År	Gevinst ved salg af guld
2009	3.125 kr.

(…)”

Klagerens opfattelse
Repræsentanten har på klagerens vegne nedlagt følgende påstande:

> ”**Principal påstand:** Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at afgørelsen af 29. juni 2018 erklæres ugyldig
>
> **Subsidiær påstand**: Skatteankestyrelsen tilpligtes at anerkende, at der ikke er grundlag for at gennemføre en ekstraordinær gen-optagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, lige som Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at der ikke kan ske beskatning af maskeret udbytte for perioden der kan genoptages efter skatteforvaltningslovens § 26, hvorfor skat-testyrelsen tilpligtes at anerkende, at forhøjelsen nedsættes til kr. 0.
>
> **Mere subsidiær påstand:** Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at skattestyrelsens forhøjelse af maskeret udbytte ikke korrekt, hvorfor Klagers skattepligtige samlede indkomstforhø-jelse for 2009 nedsættes til kr. 1.116.344, for 2010 nedsættes til kr. 540, for 2011 til kr. 0, for 2012 nedsættes til kr. 0, og for 2014 nedsættes til kr. 0.
>
> **Mest subsidiære påstand** : Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at afgørelse af 29. juni 2018 hjemvises til fornyet behand-ling ved Skattestyrelsen.
>
> (…)”

Til støtte for den primære påstand om ugyldighed har repræsentan-ten gjort gældende, at:

> …
>
> Derudover kan det anføres, at Skattestyrelsen blot antager der er ledelse fra Danmark, uden at Skattestyrelsen på noget tids-punkt har fremlagt blot en enkelt dokumentation for, at der skulle være truffet beslutninger på selskabets vegne fra Dan-mark.
>
> Skattestyrelsen antager at Klager og klagers ægtefælle har truf-fet beslutninger på vegne af selskabet, hvilket Klager og Klagers ægtefælle ikke har gjort, og Skattestyrelsen har da heller ikke

kunne fremlægge dokumentation der underbygger, at Klager og Klagers ægtefælle skulle have handlet på selskabets vegne.

End ikke efter det tidspunkt, hvor bestyrelsen/direktionen giver formanden mulighed for at udpeget Klager og Klagers ægte-fælle til "Signatory" til en konto i selskabets navn i Swissquote SA, jf. nærmere neden for, har Skattestyrelsen kunne fremlægge dokumentation for, at Klager og Klagers ægtefælle har blot op-rettet og disponeret over denne eventuelle konto.

Dette forhold er direkte fremhævet i ombudsmandens rapport af 22. marts 2018, hvor ombudsmanden kraftigt kritiserer det daværende SKAT, for at opstille en virkelighed omkring skat-teyderen, uden at have konkret dokumentation, der underbyg-gede denne virkelighed.

Det er præcis det Skattestyrelsen gør i denne sag. Antager, uden der overhovedet er dokumentation for denne antagelse, at der har fundet ledelse sted fra Danmark.

Ombudsmanden gør gældende i rapporten, at dette vil være udtryk for usaglig sagsbehandling, der er i strid med god for-valtningsskik, hvilket vil medføre ugyldighed.

Samlet synes der således at være så væsentlige sagsbehand-lingsfejl, både i forhold til Klager, men også i forhold til Klagers ægtefælle og selskabet, at alle afgørelserne må anses for at være ugyldige.

(…)"

Til støtte for den subsidiære påstand om manglende grundlag for ekstraordinær og ordinær genoptagelse har repræsentanten gjort gæl-dende, at:

"I relation til den nedlagte subsidiære påstand skal vi gøre en række anbringender gældende. Skattestyrelsen har lagt til grund, at selskabet civilretligt er lovligt stiftet. Omvendt lægger Skattestyrelsen til grund, at selskabets ledelse ikke er reel, og at selskabets faktisk er blevet ledet fra Klager og Klagers ægte-fælle fra Danmark, hvorfor selskabet skattemæssigt er hjemme-hørende i Danmark.

Til denne vurdering har vi flere forhold at anføre. Det fremgår af den Panamanske selskabslovgivning fra 1927, at selskaber stiftes med en fungerende bestyrelse/direktion, som registreres i selskabsregisteret.

Derfor er det en civilretlig betingelse for legitimiteten af selska-bet, at der er en beslutningsdygtig bestyrelse.

Det fremgår af selskabets vedtægter, at selskabets bestyrelse træffer alle driftsmæssige beslutninger på selskabets vegne. Sel-skabets bestyrelse er hjemmehørende i Panama, er lovligt indsat i Panama og træffer alle beslutninger fra Panama, samt bosid-dende i Panama.

Er Skattestyrelsen fortsat af den opfattelse, at selskabets besty-relse/direktion ikke træffer de driftsmæssige beslutninger i sel-skabet, og således ikke forestår ledelsen af selskabet, vil det så-ledes betyde, at Skattestyrelsen har underkendt selskabets stif-telse, hvorfor selskabet – set fra et dansk perspektiv – skal be-tragtes som en nullitet, hvorfor selskabet set fra danske per-spektiv er at betragte som en transparent enhed – ikke-eksiste-rende.

Skattestyrelsen kan ikke gøre to modsatrettede begrundelser gældende. Dels at Skattestyrelsen accepterer selskabet som lov-ligt stiftet – hvorunder hører, at der er en beslutningsdygtig be-styrelse, der træffer beslutningerne på selskabets vegne i hen-hold til Panamas selskabslovgivning og selskabets vedtægter – og dels at Skattestyrelsen til brug for hjemstedsfastlæggelsen underkender dette civilretlige faktum og betragter ledelse som værende hos Klager og Klagers ægtefælle – hvilket vil være i strid med lovgivningen i Panama og selskabets vedtægter, og som derfor civilretligt ville underkende selskabets eksistens.

Skattestyrelse må vælge, om Skattestyrelsen mener selskabet er lovligt stiftet, hvilket betinger ledelsen er i Panama, og at sel-skabet ledes fra Panama, med den konsekvens, at selskabet ikke skattemæssigt er hjemmehørende i Danmark, eller om Skat-testyrelsen mener selskabet ikke er lovligt stiftet, hvorfor sel-skabet – lige som med udenlandske fonde – i henhold til dansk skatteret skal betragtes som en transparent enhed.

Skattestyrelsen kan ikke – undskyld mig udtrykket – blæse og have mel i munden på samme tid. Og det er netop hvad Skat-

testyrelsen lægger op til. At selskabet er lovligt stiftet med de betingelser der nu er herfor som lokal ledelse mv., for det næste øjeblik at anføre, at ledelsen i selskabet slet ikke er i Panama, men i Danmark, som følge af Klager og Klagers ægtefælles hjemsted er i Danmark.

Og netop Klager og Klagers ægtefælle er omdrejningspunktet for, hvorfor Skattestyrelsen mener, at den lokale ledelse ikke er reel. Baggrunden for Skattestyrelsens vurdering er, at der i 2005, helt præcist den 14. juli 2005, gennemføres et bestyrelses-møde i selskabet.

På dette bestyrelsesmøde, hvor referatet er gengivet på side 6 i Skattestyrelsens afgørelse, besluttes der at give formanden mu-lighed for at udstede en "power of attorney" til Klager og Kla-gers ægtefælle. Dette ses af afgørelsens side 7, jf. **bilag 1**.

På afgørelsens side 8, jf. **bilag 1**, ses det, at der rent faktisk ud-stedes en "power of attorney" til Klager og Klagers ægtefælle. Den udstedes samme dag som bestyrelsesmødet afholdes, den 14. juli 2005.

Det der imidlertid også fremgår af denne "power of attorney" , der udstedes den 14. juli 2005 er, og som Skattestyrelsen ikke har taget med i betragtning, at denne "power of attorney" kun er gyldig indtil den 14. juli 2008. Gyldigheden af den udstedte "power of attorney" er således kun tre år fra udstedelsestids-punktet.

Skattestyrelsen har lagt til grund, at Klager og Klagers ægte-fælle har været i besiddelse af en "power of attorney" i hele pe-rioden indtil der efter Skattestyrelsens opfattelse udstedes en ny i 2014.

Det er korrekt, at der afholdes et nyt bestyrelsesmøde den 12. maj 2014, hvilket fremgår af afgørelsens side 10, jf. **bilag 1**.

På dette bestyrelsesmøde besluttes det, at udnævne Klager og Klagers ægtefælle til "signatory" , hvorefter parret kan åbne en konto i Swissquote S.A. og administrere denne konto, hvis den åbnes. Der er således ikke tale om udstedelse eller snak om ud-stedelse af en ny "power of attorney" . Der er alene tale om, at Klager og Klagers ægtefælle kan udnævnes til at have fuldmagt til at måtte administrere en konto i Swissquote S.A. Det er langt

fra at være det samme som at have en ledelsesret over selska-bet.

Derudover er der ikke fremlagt noget der indikerer, at der efter 14. juli 2008 er sket en fornyelse af den "power of attorney" , som udstedes til Klager og Klagers ægtefælle i 2005. Der er hel-ler ikke fra Skattestyrelsens side fremlagt dokumentation for, at der udstedes en "signatory" . Den blotte mulighed er ikke det samme, som at det rent faktisk er sket, og der er ikke fremlagt nogen dokumentation der indikerer, at Klager og Klagers ægte-fælle har modtaget denne "signatory" eller ageret efter den.

Og hvis der blev udstedt en sådan, er den overhovedet ikke ud-tryk for nogen ledelsesret over selskabet, hvilket eksempelvis også fremgår af *SKM.2018.469 SR*, netop omkring hjemsteds-fastlæggelse, når der er en manager over en konto, hvilket ikke medfører hjemsted i Danmark, hvis investeringskontoen admi-nistreres og træffes beslutninger herom fra Danmark. Det er end ikke i denne sag påvist, at Klager og Klagers ægtefælle har modtaget denne "signatory" .

Hvis det således lægges til grund, hvilket vi ikke mener Skat-testyrelsen eller Skatteankestyrelsen blot kan i henhold til dansk skatteret eller OECD, at en "power of attorney" , blot ved tildelingen medfører, at selskabets ledelse overgår fra bestyrel-sen til Klager, er der alene tale om, at selskabet ledes af Klager og Klagers ægtefælle i perioden 14. juli 2005 – 14. juli 2008.

Herefter er der ikke dokumentation for, at der er udstedt en ny "power of attorney" , hvorfor ledelsesretten går tilbage til besty-relsen i Panama pr. den 14. juli 2008, idet det fremgår af selska-bets vedtægters artikel 14, at "*(a) The business of the Corporation shall be managed by its Directors. (b) Any vacancies that arise in the Bord of Directors may be filled by a decision of two of the Directors.* "

Det fremgår således klart af selskabets vedtægt – vel at mærke en vedtægt i et selskab, som Skattestyrelsen har accepteret som lovligt stiftet – at selskabet ledes af selskabets bestyrelse/direk-tion. Derfor går ledelsesretten også retur til bestyrelsen/direk-tionen, da den udstedte "power of attorney" udløber pr. 14. juli 2008, hvis det overhovedet kan lægges til grund, at en "power of attorney" blot ved sin udstedelse kan flytte det skattemæs-sige hjemsted.

Selskabets skattemæssige hjemsted vil således flytte tilbage til Panama, fra Danmark, den 14. juli 2008, idet der ikke længere er nogen i Danmark der har ledelsesret og beslutningskompetence over selskabet.

Ovenstående betragtninger er alene gældende, hvis den blotte udstedelse af en "power of attorney" medfører skattepligt til Danmark. Men det er ikke vores opfattelse, at dette er tilfældet i henhold til almindelig dansk skatteret, som der er nærmere re-degjort for neden for, idet der udover ledelsesretten også skal foretages konkret ledelse af selskabet, før dette bliver skat-tepligtigt til DK, hvilket også meget præcist fremgår af den se-neste afgørelse SKM 2018.469 SR og af cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997.

Det samme gør sig gældende i henhold til OECDs principper for hjemstedsfastlæggelse, som er en accepteret del af den inter-nationale selskabsskatteret.

Her skal vi blot konstatere, at på baggrund af rent formelle for-hold, der har der end ikke være nogen ledelsesmulighed i Dan-mark for så vidt angår perioden efter 14. juli 2008, idet der efter dette tidspunkt ikke har været nogen effektiv "power of attor-ney" . Og Skattestyrelsen kan ikke blot antage den er fornyet. Det vil være en fuldstændig udokumenteret påstand, der ikke kan tages i betragtning, jf. også ombudsmandens rapport af 22. marts 2018.

Skattestyrelsen anfører ligeledes til støtte for, at selskabet er hjemmehørende i Danmark, at bestyrelsen/direktionen i Pa-nama ikke er reel, dels fordi bestyrelsesmedlemmerne deltager i bestyrelser i flere tusinde selskaber, dels fordi de holder møder på advokatselskabets hjemsted og dels fordi det er konstateret, at det ene bestyrelsesmedlem er dødt.

I relation til spørgsmålet om deltagelse i mange tusinde besty-relser og at der er tale om ansatte i Advokatfirma, er det be-handlet neden for. Her skal jeg blot gøre opmærksom på det forhold, at det ene bestyrelsesmedlem dør i 2005.

Det fremgår intet sted af Skattestyrelsens afgørelse, hvornår Person 3 dør i 2005, om hun dør i 2005, eller om hun først dør senere. Det indikeres, at hun dør i oktober 2005, men det må be-tragtes som en udokumenteret hændelse, da vi ikke har set no-

get officielt dokument der underbygger dette. Skattestyrelsen kan ikke blot antage, at det er tilfældet.

Lægges det imidlertid til grund, at Person 3 dør i oktober 2005, betragter Skattestyrelsen bestyrelsen som værende ikke reel, da "der jo ikke kan være et dødt bestyrelsesmedlem i sel-skabet" .

Hvis vi ser på de dokumenter, som Skattestyrelsen selv lægger til grund i afgørelsen, fremgår Person 3 af bestyrelsesrefera-tet af 14. juli 2005 og af vedtægterne noteret den 13. juli 2005, altså inden hun antages at være afgået ved døden i oktober 2005.

Hvis vi herefter ser på mødereferatet på mødet den 12. maj 2014 fremgår Person 3 ikke af dokumenterne. Person 3 er så-ledes udskiftet, og det må således lægges til grund, at selskabets bestyrelse/direktion har sikret sig hele tiden at være beslut-ningsdygtig og lovlig, hvilket af vedtægterne foreskriver, at der skal være 3 medlemmer.

Det kan godt være, at Person 3 dør, men det betyder altså ikke, at hun blot fortsætter i selskabet. Der er ikke fremlagt et eneste dokument, hvoraf Person 3's navn fremgår efter den dato, hvor hun formodes afgået ved døden. Dette punkt kan så-ledes tages ud af ligningen som ubetydelig for vurderingen af ledelsen i bestyrelsen/direktionen.

Såfremt Skattestyrelsen gør gældende, at selskabet på den ene side er lovligt stiftet, men på den anden side, at kravene til den indsatte lokale ledelse i Panama ikke lever op til de krav der stilles rent skatteretligt, så minder sagen i al sin enkelthed også om de sager, hvor der stiftes, helt lovligt, en trust i udlandet, men at denne trust, rent fonds og fondsskatteretligt ikke lever op til de krav vi har i Danmark, hvorfor fonden anses som transparent.

Det må netop således også gøre sig gældende i dette tilfælde, hvor Skattestyrelsen anerkender at der er en civilretlig stiftelse i udlandet, men samtidig ikke vil anerkende dens realitet i skat-teretlig forstand, må konsekvensen være den samme skatteret-ligt i Danmark, at der er tale om en transparent enhed, hvorfor der alene kan blive tale om beskatning af det løbende afkast af formuen for Klager og Klagers ægtefælle, men samtidig, at sel-

skabet slet ikke eksisterer skatteretligt, og at der dermed aldrig kan gennemføres en tilskudsbeskatning, som er tilfældet i denne sag.

Der vil ganske enkelt, ud fra denne systematik, ikke være noget selskab at beskatte, idet dette er transpa- rent som følge af Skat-testyrelsens argumentation om den manglende realitet i ledel-sen, hvorfor selskabet ikke, efter dansk skatteret, kan anses for lovligt stiftet, på samme måde som i trustsagerne, jf. til eksem-pel SKM 2018.391 SR, SKM 2018.392 SR og SKM 2016.461 SR, hvorfor transparensen medfører, at Skattestyrelsen alene vil kunne gennemføre en beskatning af de løbende afkast. Og dem kan vi konstatere, har været negative.

Skattestyrelsen gør også gældende, at grundlaget for genopta-gelsen af indkomstårene helt tilbage til 2006 skyldes, at Klager har handlet groft uagtsomt.

Vi kan ikke genkende dette billede. Klager har aldrig været af den opfattelse, at der var tale om et selskab, der havde nogen skattemæssig relevans i Danmark. Derudover er der, jf. hele denne afgørelse, så mange forhold, der samlet set må medføre, at Klager på ingen måde kan antages at have handlet groft uagtsomt, hvorfor der ikke er noget grundlag for genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Skattestyrelsen bedes oplyse, hvad det helt konkret er der be-grunder, at der er tale om et groft uagtsomt forhold, for det er vores klare opfattelse, at der ikke op en objektiv måde, og i overensstemmelse med officialprincippet, er sket oplysning af sagen på dette område.

Klager, Klagers ægtefælle og jeg er i hvert fald ikke i stand til at vurdere, hvad det er Skattestyrelsen helt konkret finder, der er groft uagtsomt. Er det selskabsstiftelse, som Klager og Klagers ægtefælle ikke har stået for? Er det udstedelsen af en power of attorney for perioden 2005 – 2008, som Klager og Klagers ægte-fælle aldrig har disponeret i henhold til?

Hvad er det rent faktisk, som Skattestyrelsen anfører som kon-kret grundlag for, at der skulle være tale om et groft uagtsomt forhold, der kan begrunde en genoptagelse efter den ekstraor-dinære bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5? Skattestyrelsen opfordres til

[**opfordring 2 til Skattestyrel-**

sen] at oplyse, hvad der konkret begrunder den ekstraordinære genoptagelse.

Dette er i øvrigt også en forpligtelse i henhold til forvaltningslo-ven, som ombudsmanden har præciseret i sin rapport af 22. marts 2018, at Skattestyrelsen skal være så tilstrækkeligt kon-kret og præcis i sine afgørelser, at borgeren rent faktisk på en let måde, kan identificere det grundlag, som myndighederne træf-fer afgørelse på baggrund af.

Dette er ikke tilfældet her, hvorfor der ikke synes at være noget konkret genoptagelsesgrundlag for indkomstårene før 2014, idet der ikke er grundlag for at foretage en genoptagelse i hen-hold til de ekstraordinære genoptagelsesregler i skatteforvalt-ningslovens § 27, da der ikke foreligger grov uagtsomhed – særligt når der henses til alle de forhold, som Skattestyrelsen ikke har skabt klarhed over, blandt andet blot selve skatteplig-ten til Danmark for selskabet.

#Ad subsidiær påstand

Såfremt Skatteankestyrelsen ikke finder, at der er tale om ugyl-dighed som følge af den manglende grove uagtsomhed, jf. ovenstående betragtninger, nedlægges der subsidiær påstand om, at der i hvert fald ikke er grundlag for at gennemføre en forhøjelse af klagers skattepligtige indkomst som følge af skat-teforvaltningslovens § 27, idet der ikke foreligger grov uagtsomhed.

Det betyder således også, at selve genoptagelsen af Klagers skattepligtige indkomst alene kan genoptages i henhold til skat-teforvaltningslovens § 26, hvorfor der ikke kan ske genopta-gelse af indkomstårene før 2015.

Skatteankestyrelsen tilpligtes at anerkende, at der ikke er grundlag for at gennemføre en ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, lige som Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at der ikke kan ske be-skatning af maskeret udbytte for perioden der kan genoptages efter skatteforvaltningslovens § 26, hvorfor skattestyrelsen til-pligtes at anerkende at forhøjelsen nedsættes til kr. 0..”

Til støtte for den mere subsidiær påstand om manglende maskeret udbytte har repræsentanten gjort gældende, at:

”Såfremt Skatteankestyrelsen er af den opfattelse, at Skattesty-relsens afgørelsen overfor Klager ikke er ugyldig, og at selska-bet er et selskab, og ikke en fondslignende eller anden transpa-rent enhed og at der således er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, og at der rent faktisk foreligger grov uagtsomhed, gør vi følgende gældende i forhold til de maskerede udbytter, som Skattestyrelsen vurderer/konkluderer, at Klager har mod-taget, når Klager har hævet midler på selskabets konto.

Klager har aldrig opfattet selskabet som hjemmehørende i Dan-mark, som der allerede er redegjort for i selskabets klage, jf. **bi-lag 2**, og også oven for, hvorfor Klager ikke har ageret i henhold til dansk skatteret på tidspunktet for dispositionen.

Det forhold at Klager ikke har betragtet selskabet som omfattet af dansk skatteret, har således også betydning for, hvordan Kla-ger har ageret i forhold til selskabet i Panama.

Skattestyrelsen har betragtet overførelsen af penge fra Klager til selskabet, som et skattepligtigt tilskud for selskabet. Det har vi allerede redegjort for, at vi er af den opfattelse, at dette ikke er tilfældet i selskabets sag, jf. **bilag 2**, men det er så vigtigt et punkt, at vi gengiver det her.

Hvis vi ser på de scenarier, der kunne have været tale om på tidspunktet for dispositionens gennemførelse, hvis ellers selska-bet havde været skattepligtigt til Danmark, kunne Klager på tidspunktet have valgt mellem flere forskellige scenarier, 1) en skattefri kapitalforhøjelse efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1, 2) et skattepligtigt tilskud til selskabet i henhold til stats-skattelovens § 4, eller 3) et udlån til selskabet.

Praksis på tidspunktet for skattefrie kapitalforhøjelser var og er fortsat lempelige forstået sådan, at det alene er rene formalia der skulle/skal opfyldes.

Det må altså lægges til grund, at Klager uden problemer ville have opfyldt de kriterier der ville medføre, at der kunne gen-nemføres en skattefri kapitalforhøjelse i selskabet.

Klager og Klagers ægtefælles har imidlertid gentagne gange gjort det klart overfor, at der ikke har været tale om ejendoms-rettens overgang til de overførte midler. De har ikke givet sel-

skabet nogle penge, de har lånt pengene ud til selskabet, både ved en kapitalforhøjelse og et tilskud vil midlerne komme til at tilhøre selskabets formue.

I den sammenhæng skal det anføres, at selskabet til stadighed har været civilretligt hjemmehørende i Panama. I henhold til de panamanske regler, som Skattestyrelsen selv lægger til grund, skal der ikke udarbejdes regnskaber, hvorfor der ligeledes ikke kan registreres en overførelse af midler til selskabet, det måtte være som egenkapital, lån eller lignende.

De danske regler vil derfor, uanset opstille en betingelse for Klager, som har været umulig for Klager at opfylde, idet Klager ikke kunne registrere noget i selskabet, idet der ikke er nogen regnskabspligt i Panama, og i øvrigt heller ikke nogen doku-mentationsforpligtelse for låneforholdet – selskaber er ikke skattepligtige i Panama, hvorfor alle former for dokumentation er irrelevant.

Og igen skal der mindes om, at Klager ikke på nogen måde har betragtet selskabet som hjemmehørende i Danmark, hvorfor Klager slet ikke har tænkt dansk skatteret ind.

I henhold til forvaltningsretlig praksis, ville Klager og selskabet på tidspunktet således ikke kunne blive mødt med et sådan krav om dokumentation eller registrering, idet dette krav ville gøre det umuligt for Klager og selskabet at opnå en skattefrita-gelse, som følge af civilretlige omstændigheder, hvilket krav derfor ikke kan stilles i henhold til retspraksis på det forvalt-ningsretlige område, jf. eksempelvis *UfR 2014.681 Ø og UfR 2015.2717*.

Alt i alt, med de konkrete omstændigheder der foreligger i denne sag, kan Skattestyrelsen ikke antage, at Klager ikke har opfyldt et formalia tilbage i 2008, der ville have været umuligt for Klager at opfylde, selvom Klager havde vidst, at Skattesty-relsen ville betragte selskabet som skattepligtig til Danmark, hvorfor selskabet skal beskattes af et tilskud, der helt tydeligt har været ment som en skattefri overførelse til selskabet – et lån som gjort gældende af Klager gentagne gange.

Skattestyrelsen har heller ikke hjemmel til at vælge det værste alternativ, når Skattestyrelsen laver forhøjelser tilbage i tid.

Det har Skattestyrelsen imidlertid gjort i denne sag, hvor et sim-pelt formalia blot skulle have været overholdt for, at der var tale om et dokumenteret låneforhold, i stedet for som Skattesty-relsen antager det, et skattepligtigt tilskud for selskabet.

Det fremgår tillige af praksis fra den almindelige forvaltnings-ret, at myndighederne ikke må opstille krav, der er umulige for borgerne at opfylde bagudrettet, jf. eksempelvis *UfR 2015.2717*.

Der må således ikke forlanges dokumentation for et forhold, der ikke var grundlag for at antage på tidspunktet for forhol-dets opståen.

Klager har aldrig været af den opfattelse, at selskabet havde no-get som helt med Danmark og dansk skatteret at gøre. Det er tekniske regler, som Skattestyrelsen nu vil anvende for, at sel-skabet var skattepligtig til Danmark helt tilbage fra 2006.

Derudover er der også det problem med kapitalforhøjelser i for-hold til lån, at den skattefrie kapitalforhøjelse er skattepligtig ved udtræk, hvorfor der vil opstå skattepligt for Klager på det tidspunkt, hvor Klager trak pengene ud af selskabet. Det har ikke været hensigten, idet Klager allerede er blevet beskattet af de midler, som Klager låner til selskabet.

Derfor er det mindst lige så sandsynligt, at Klager har lånt pen-gene ud til selskabet, hvis Klager havde troet, at selskabet var underlagt dansk beskatning på tidspunktet.

Det giver under ingen omstændigheder mening for Klager, at skyde penge ind i selskabet, som Klager er blevet personligt be-skattet af en gang, på en måde, hvor Klager ville påføre sig en ny skattepligt, når Klager senere trak pengene ud af selskabet, når de blot kunne låne pengene ud til selskabet.

Og Klager har alene lånt pengene ud til selskabet. Skattestyrel-sen kan ikke gøre andet gældende, for der er ikke dokumenta-tion der viser, at der skulle være tale om andet end lån.

Det fremgår af *UfR 2014.681 Ø og UfR 2015.2717*, at forvaltnin-gen ikke kan stille urimelige krav, det være sig at fremskaffe dokumentation for et lån, hvis dette ikke var et krav under de forudsætninger som borgeren i første omgang har ageret efter. Og her har Klager ageret efter og i tillid til, at selskabet var

hjemmehørende, både skattemæssigt og civilretligt i Panama, hvor der ikke kræves dokumentation for udlån til selskaber.

Skattestyrelsen kan således ikke komme i dette retroperspektiv og anføre, at der ligger ikke nogen dokumentation for et lån, hvorfor vi betragter det som et tilskud. Det er direkte i strid med de citerede afgørelser.

SKAT har heller ikke kunnet påvise nogen dokumentation for, at der er sket en overdragelse til selskabet, hverken som tilskud, som kapitalforhøjelse eller som andet til eje, hvorfor det mest rigtige resultat er et lån, idet ejendomsretten stadig er ved Kla-ger.

Hvis fokus kortvarigt flyttes tilbage til det forhold, at Klager var af den overbevisning, at selskabet, helt lovligt, ikke var skattepligtig til Danmark, kan det tillægges Klager som vilje, hvilket må danne grundlag for det Klager skal vurderes ud fra, altså at Klager var af den overbevisning, at ingen af disse transaktioner havde noget med Danmark at gøre, og at selska-bet ikke var skattepligtig til Danmark, men til Panama, hvor der ikke skulle betales skat, og at der i øvrigt ikke var nogen civil-retlige krav om, at der skulle udarbejdes et lånedokument, når midlerne blev udlånt til selskabet.

Derfor havde Klager en helt legitim interesse i at minimere sin skat, ikke unddrage nogen skat, idet det setup, som Klager var overbeviste om var efter reglerne, ikke ville udløse nogen skat i Danmark, idet selskabet var skattepligtig til Panama, og at Kla-ger ikke var skattepligtig, når Klager fik lånene tilbagebetalt. Selve afkastet af investeringerne ville være skattepligtig i Pa-nama, idet disse lå i selskabet.

Skattestyrelsen har da heller ikke kunne dokumentere, at Kla-ger har trukket flere penge ud af selskabet, end Klager allerede havde lånt ud til selskabet. Ud fra den betragtning alene må der være tale om et lån.

Klager vidste godt, at Klager skulle beskattes på det tidspunkt, hvor der var et overskud af den investerede kapital, og at disse penge blev trukket ud af selskabet og hjem til Danmark (til Kla-ger personligt), men selskabets har udelukkende tabt på side in-vesteringer, og således samlet set genereret et tab. Skattestyrel-sen synes heller ikke at kunne påvise andet.

Hvis den vilje bliver trukket tilbage til en situation, hvor Klager vidste, at selskabet ville være underlagt dansk skatteret, og der-med at en direkte overflytning af depoterne ville blive betragtet som et tilskud, der ville medføre skattepligt, mens de kunne fo-retage et udlån i stedet, der ikke ville udløse nogen skattepligt, ligger det jo ganske klart, hvad Klager havde valgt. Og det var at få lavet dokumentation for udlån af pengene, hvilket havde været helt lovligt.

Det accepteres således også, at SKAT foretager en beregning af den renteindkomst, som Klager må have haft som følge af dette udlån, mens at renteudgiften samtidig må godskrives selskabet samtidig. I den sammenhæng skal det i øvrigt bemærkes, at der ikke eksisterer et skriftlighedskrav for lånedokumenter i Dan-mark eller i Panama, hvorfor der ikke kan stilles krav om, at der forelå skriftlig dokumentation på tidspunktet.

I den sammenhæng er det jo også værd at bemærke, at Klager, uden større besvær, kunne have valgt mellem at lave en skatte-fri kapitalforhøjelse, foretage et skattepligtigt tilskud i selskabet eller lave et udlån til selskabet – det sidste med den mindst byr-defulde beskatning, hvilket på ingen måde er ulovligt eller i øv-rigt kan anfægtes af skattemyndighederne. Lån til selskabet er fuldt ud lovligt.

Skattestyrelsen anskuer det sådan, at Klager ikke har iagttaget det eller de formalia, der er forbundet med at gennemføre en kapitalforhøjelse, hvis denne skulle ske skattefrit, hvorfor der så i stedet skulle være tale om et tilskud. Her overses det fuld-stændig som redegjort for oven for, at der mere nærliggende har været tale om et udlån, som gentagne gange anført af Kla-ger.

Hertil skal vi anføre, at den løsning som Skattestyrelsen vælger, er den mest skattemæssigt indgribende løsning, og en løsning, som Klager aldrig selv ville have valgt. Og her skal der igen mindes om, at Klager hele tiden har handlet i god tro om, at sel-skabet alene var skattepligtig til Panama og at Klager hele tiden har betragtet pengene som udlånt til selskabet.

Og den løsning Skattestyrelsen vælger er også direkte i strid med den forvaltningsretlige praksis, hvorefter der ikke må op-stilles urimelige krav for at opfylde en betingelse historisk set,

og der må ikke træffes urimelige afgørelser på baggrund af manglende opfyldelse af formalia.

Det er også præcis det samme ombudsmanden kritiserer i sin rapport af 22. marts 2018, at Skattestyrelsen skal indsætte den virkelighed, som skatteyderen beskriver, hvis ikke Skattestyrel-sen har konkrete holdepunkter for noget andet gennem doku-mentation eller beviser i øvrigt. Og det har Skattestyrelsen ikke i denne sag.

Skattestyrelsen har ikke dokumentation for, at der er tale om et tilskud. Der er ikke regnskaber eller andre dokumenter der vi-ser, at Klager har ydet selskabet et tilskud. Derfor må det læg-ges til grund, at depotet alene er udlånt, og at de kontante hæv-ninger er tilbagebetaling af lånene, hvorfor der ikke er grundlag for beskatning af maskeret udbytte.

Det skattepligtige tilskud bygger alene på, at Skattestyrelsen ikke ser formalia er opfyldt for en skattefri kapitalforhøjelse. Men Klager har ikke villet lave en kapitalforhøjelse, idet der skulle være tale om et udlån fra Klager og klagers ægtefælle til selskabet.

Skattestyrelsen har ikke dokumentation for andet. Der kan også stilles det spørgsmål, hvorfor skulle Klager overføre penge til selskabet på en måde, hvor Klager senere ville skulle beskattes af de samme penge en gang mere, når Klager allerede er blevet personbeskattet af midlerne i Danmark. Skattestyrelsens syns-punkt herom savner enhver logik.

Der er således intet belæg for, at Skattestyrelsen kan anskue den overflytning af penge fra Klager til selskabet som et tilskud, idet der vil være lige så meget der taler for, at det er et lån.

Der ligger således ikke nogen overdragelsesdokumenter, hvor-ved Skattestyrelsen kan dokumentere overførelse af ejendoms-retten. Der ligger ikke nogen selskabsregistreringer eller andet, der kunne indikere, at der rent faktisk er sket en overdragelse af ejendomsretten. Der sker en kontomæssig overførelse, men der er ikke nogen steder anført, at dette skulle være en overdragelse til eje. Alene af den grund er der tale om et lån.

Det er således mest nærliggende at antage, at der er tale om et låneforhold, som Klager også har gjort gældende, end der er

tale om en kapitalforhøjelse eller et tilskud. Klager er og har hele tiden været af den opfattelse, at de løbende indkomster skulle tilfalde selskabet, mens hovedstolen i sin helhed skulle tilbagebetales til Klager, uden at skulle udløse beskatning.

Der er således en lang række andre mulige scenarier, der godt nok ikke vil udløse nogen skattepligt, hvilket Skattestyrelsen jo naturligvis ikke er interesseret i bliver tilfældet, i dette stort an-lagte projekt om Panama-papers. Ikke desto mindre er der altså en lang række andre muligheder, som Klager kunne/ville have valgt i stedet for, hvis Klager på tidspunktet for dispositionen var bekendt med, at selskabet ville blive opfattet som skat-tepligtig til Danmark.

Men i den sammenhæng skal der igen henvises til den meget omfattende litteratur og praksis på det forvaltningsretlige om-råde, jf. *UfR 2014.681 Ø og UfR 2015.2717*, der netop understre-ger, at skattemyndighederne ikke i et retro-perspektiv kan for-lange af skatteyderen, at denne skal efterleve et vilkår/krav, der på tidspunktet for sagens opstart er umulig at gennemføre og/eller vil give et urimeligt resultat, der ikke på tidspunktet for dispositionens gennemførelse blev stillet.

I den sammenhæng skal det igen anføres, at der i Panama ikke var nogen regnskabspligt for selskabet, hvorfor der heller ikke var noget krav om dokumentation for selve låneforholdet. Her mere end 10 år senere kan Skattestyrelsen således ikke forlange, at Klager skulle have haft udfærdiget en række dokumenter, da det er et krav efter danske regler i dag. Det er jo en direkte umulighed for Klager at efterleve, som også er i strid med for-valtningsretlig praksis, og i strid med principperne der frem-kommer af ombudsmandens rapport af 22. marts 2018.

Og her vil der helt klar blive tale om et urimeligt resultat, idet den betragtning Skattestyrelsen lægger til grund vil medføre, at Klager bliver beskattet fiktivt af midler, som Klager allerede er blevet beskattet af én gang, da Klager oprindeligt tjente disse penge i Danmark.

Klager bliver således, da Skattestyrelsen mener, der er tale om et skattepligtigt tilskud, beskattet af den fulde hovedstol igen, da dette kapitalindskud, som Skattestyrelsen anfører der er tale om, bliver beskattes igen når det bliver tilbagebetalt fra selska-bet til Klager.

Endeligt bliver selskabet også beskattet af hovedstolen, idet Skattestyrelsen finder, at der er tale om et tilskud.

Der er således tale om, at de samme penge bliver beskattet tre gange, hvis Skattestyrelsen får medhold i denne fuldstændig urimelige forhøjelse.

Første gang da pengene oprindeligt blev tjent i Danmark. An-den gang midlerne bliver beskattet er, da selskabet bliver til-skudsbeskattet af det modtagne lån. Og tredje gang midlerne bliver beskattet er da Klager og Klagers ægtefælle får tilbagebe-talt lånet fra selskabet. Det giver en samlet skattepligt af beløbet på over 100 %, som følge af Skattestyrelsens fiktive opstilling af transaktionerne.

Dette ligger også rigtig godt i tråd med det som folketingets ombudsmand udtalte kraftig kritik om i rapporten, at Skattesty-relsen og landsskatteretten, når det er lige så sandsynligt eller mere sandsynligt, at skatteyderens forklaring er korrekt, skal lægge denne forklaring til grund, særligt når myndighederne ikke har konkrete og håndfaste beviser for andet.

Dette skal netop være praksis for at modvirke, at nogle bliver beskattet af de samme penge to, tre eller flere gange, på bag-grund af, at Skattestyrelsen tillægger en virkelighed, der ikke er korrekt, til grund.

Derudover har Skattestyrelsen netop ikke fremlagt håndfaste beviser for, at der ikke skulle være tale om et lån, ligesom Skat-testyrelsen ikke har fremlagt håndfaste beviser for, at der har været tale om tilskud fra Klager til selskabet.

Det vil således, i henhold til ombudsmanden, være i strid med god forvaltningsskik, hvis SKAT blot vælger det mest byrde-fulde resultat som følge af deres skønsmæssige forhøjelser, når der klart ligger en forklaring fra skatteyderen, der er lige så plausibel som det af SKAT anførte, og som vil være mindre ind-gribende overfor skatteyderen.

Og der er jo intet ulovligt i, at Klager låner penge ud til sit sel-skab. Hertil kan dette alene medføre skattepligt af en forrent-ning for långiver – altså Klager.

Der er således ikke noget grundlag for at beskatte Klager af et maskeret udbytte, idet Skattestyrelsen i den sammenhæng stil-ler et krav overfor Klager, der vil være umuligt at efterleve, dels fordi det ikke har været den disposition skatteyderen har fore-taget, og dels fordi den dokumentation Skattestyrelsen efter-spørger er umulig at fremskaffe, idet Klager er underlagt et ci-vilt regelsæt, hvor dette ikke har været nødvendigt, og dels fordi der er tale om et udlån fra Klager til selskabet, hvorfor der slet ikke ligger dokumentation for en kapitalforhøjelse, idet dette ikke er den transaktion, der er gennemført.

Det Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, er et skattepligtigt tilskud, skal således ikke medregnes i Skattestyrelsens forhøjel-ser, idet der er tale om lån, der ikke medfører nogen skattepligt for hverken selskabet eller Klager.

Derfor er Skattestyrelsens forhøjelse af maskeret udbytte ikke korrekt, hvorfor Klagers skattepligtige samlede indkomstforhø-jelse for 2009 nedsættes til kr. -116.344, for 2010 nedsættes til kr. 540, for 2011 til kr. 0, for 2012 nedsættes til kr. 0, og for 2014 nedsættes til kr. 0, for 2014 nedsættes til kr. 0, idet de kontante hævninger mv., som Skattestyrelsen har betragtet som maskeret udbytte, skal betragtes som tilbagebetaling af det lån, som Kla-ger har ydet selskabet."

Subsidiær påstand: Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at der ikke er grundlag for at gennemføre en ekstraordinær gen-optagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, lige som Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at der ikke kan ske beskatning af maskeret udbytte for perioden, der kan genoptages efter skatteforvaltningslovens § 26, hvorfor Skat-testyrelsen tilpligtes at anerkende, at forhøjelsen nedsættes til kr. 0.

Klager er af den opfattelse, at Klager ikke har handlet groft uagtsomt. Klager mener, at forhøjelsen skal nedsættes til 0 kr. som følge heraf i indkomstårene 2009-2012 og 2014.

Som beskrevet i afsnit 2.4 i vores afgørelse af 29. juni 2018 er indkomståret 2014 omfattet af den ordinære ansættelsesfrist, og indkomståret 2012 er omfattet den forlængede ansættelsesfrist vedrørende kontrollerede transaktioner mellem hovedaktionær og selskab. Skattestyrelsen har således ikke ændret ansættelsen

for indkomstårene 2012 og 2014 på baggrund af den ekstraordi-nære genoptagelse.

Af Skattestyrelsens afgørelse fremgår det, at indkomstårene 2009, 2010 og 2011 er omfattet af den ekstraordinære frist. Lige-ledes fremgår det af afsnit 2.4.2 og uddybet i afsnit 2.4.2.1 "Vo-res kommentarer til rådgivers bemærkninger" , hvorfor Skat-testyrelsen anser Klager for at have handlet groft uagtsomt.

Klager har en række betragtninger vedrørende hvor og af hvem de ledelsesmæssige beslutninger bliver truffet, og mener på baggrund heraf, at Klager ikke kan anses for at have handlet groft uagtsomt. Ligeledes mener Klager ikke, at Klager har age-ret som selskabsejer. Skattestyrelsen deler ikke denne opfat-telse.

Det er Skattestyrelsen opfattelse, at bestyrelsesmedlemmerne er indsat som den registrerede ledelse i Orba Global Inc for at dække over Klager og Klagers ægtefælles reelle ejerskab. Det er ligeledes Skattestyrelsens opfattelse, at Klager og Klagers ægte-fælles i medfør af den udstedte fuldmagt fra udstedelsestids-punktet udgør den reelle ledelse i selskabet. Skattestyrelsen er enig i, at Orba Global Inc er etablereret og administreret i over-ensstemmelse med lovgivningen i Panama.

Klager og Klagers ægtefælle har erhvervet aktier i Orba Global Inc den 14. juli 2005, hvor der samme dato udstedes en fuld-magt til Klager og Klagers ægtefælle. Det er Skattestyrelsens vurdering, at Klager og Klagers ægtefælle har købt et skuffesel-skab, som de samtidig overtager ledelsen af ved den udstedte fuldmagt.

Den registrerede ledelse har alene truffet beslutning om udste-delse af ihændehaveraktier og fuldmagt til Klager og Klagers ægtefælle. Dette har været nødvendigt, således at Klager og Klagers ægtefælle kunne overtage ejerskab og ledelse af selska-bet, uden at Klager og Klagers ægtefælles navn blev registreret i selskabsregistret i Panama.

De ovenfor beskrevne faktiske forhold har været nødvendige for at opnå det med selskabet tiltænkte formål, netop at selska-bet skulle anses for et selvstændigt skattesubjekt med et sløret ledelsesorgan, således at Klager og Klagers ægtefælle tilknyt-

ning til selskabet og midlerne indskudt heri skjules for omver-denen, herunder internationale informationsudvekslingsaftaler.

Klager oplyser, at Klager og Klagers ægtefælle aldrig har ageret efter, at de skulle betragtes som selskabsejere med ledelse. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Klager og Klagers ægtefælle har ageret som selskabsejere, idet de har truffet de ledelsesmæs-sige beslutninger. Der er eksempelvis truffet beslutning om:

- Hvorvidt den tilførte kapital skal anvendes til investering i ejendom i udlandet eller værdipapirer
- Hvilken bank selskabet skal benytte
- Hvilke værdipapirer der skal investeres i eller hvem der skal foretage disse investeringer på selskabets vegne.
- Om selskabets finansielle aktivitet skal flyttes til en anden bank.
- Om selskabets finansielle aktivitet skal ophøre.
- Hvem der skal tildeles råderetten over kontoen og dens midler.

Det bemærkes yderligere, at der ikke lægges afgørende vægt på, at Person 3 har været indsat i selskaber efter hendes død. Afgørelsens afsnit 1 om de indsatte bestyrelsesmedlemmer er blot med til at understrege, at de med de mange bestyrelses-poster ikke reelt har kunne træffe sådanne daglige ledelses-mæssige beslutninger.

Idet Klager og Klagers ægtefælle udgør direktionen i selskabet, og i kraft heraf har taget beslutninger om, hvorvidt og hvorle-des handel med værdipapirer skulle foretages og om hvem, der skulle foretage sådanne investeringer på selskabets vegne (her, Landsbanki Luxembourg S.A. og DnB Luxembourg), finder Skattestyrelsen fortsat, at Klager og klagers ægtefælle har truf-fet disse beslutninger fra deres bopæl i Danmark.

Ligeledes fastholder Skattestyrelsen, at Klager og Klagers ægte-fælle i hele perioden har været tildelt en power of attorney, så-ledes at denne er blevet fornyet, som det fremgår af Skattesty-relsens afgørelser af 29. juni 2018 til selskabet og Klager. Heraf fremgår bl.a., at Klager og Klagers ægtefælle pr. 31. december 2018 ejer alle aktierne i selskabet, hvilket fremgår af en depo-toversigt over deres private depot i DnB Luxembourg. Der er derfor en klar formodning om, at fuldmagten er blevet fornyet med det samme indhold som tidligere. Forholdet vedrørende

ledelsens sæde er ligeledes behandlet i afgørelsen af 29. juni 2018 til selskabet Orba Global Inc, hvor Skattestyrelsen anser Orba Global Inc for at have ledelsens sæde i Danmark.

Det bemærkes endvidere, at Klager, uanset om selskabet havde ledelsens sæde i udlandet, ville være skattepligtig til Danmark af hævninger foretaget i selskabet, da Klager og Klagers ægte-fælle ejer hele aktiekapitalen.

Klager henviser yderligere til, at såfremt Skattestyrelsen ikke vil anerkende realiteten af selskabet i skatteretlig forstand, vil der være tale om en transparent enhed. Skattestyrelsen har tidligere nævnt, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at Orba Global Inc er et i Panama lovligt oprettet selskab, og at selskabet efter dan-ske regler er en selvstændig juridisk enhed. Skattestyrelsen har i afgørelsen af 29. juni 2018 til selskabet ud fra de faktiske for-hold konkret vurderet, at selskabet Orba Global Inc er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 og på den baggrund an-erkendt selskabet.

Klager mener ikke, at der er tale om groft uagtsomme forhold der kan begrunde en ekstraordinær genoptagelse, da Klager er uenig i ovenstående.

Som det fremgår af Klagers bemærkninger, mener Klager, at Klager og Klagers ægtefælle har handlet i god tro, da der blev indsat en legitim ledelse i Panama, og ægteparret i øvrigt har handlet efter rådgivning fra en rådgiver. Hertil må det bemær-kes, at den rådgiver der henvises til, er en bankrådgiver i en udenlandsk bank, og at den registrerede ledelse klart bærer præg af at være indsat for at skjule identiteten af den reelle le-delse. Der stilles ikke ved stiftelse af selskaber i Panama krav om, at ledelsen skal være hjemmehørende i Panama.

Det må endvidere kunne forventes, at ægteparret som skatte-mæssigt hjemmehørende i Danmark ved beslutningen om op-rettelsen af et selskab i udlandet søger sig rådført om de skatte-mæssige konsekvenser ved en dansk skatterådgiver eller ved Skattestyrelsen. Klager har undladt at forholde sig til alle skat-temæssige konsekvenser af at have aktiver i udlandet.

Henset til ovenstående og til vores afgørelse af 29. juni 2018 fastholder Skattestyrelsen, at uagtsomhedsbegrebet i skattefor-valtningslovens § 27, stk. 1 nr. er opfyldt.

…

Klager gør gældende, at det, idet der ikke er regnskabspligt i Panama, ikke er muligt at dokumentere transaktionernes karak-ter. Af samme årsag har Skattestyrelsen ikke haft mulighed for at efterprøve selskabets selvangivne/bogførte kvalifikation af dispositionerne mellem parterne. Skattestyrelsen bemærker dog, at Klager og Klagers ægtefælle ikke har selvangivet rente-indtægter fra de påståede lånedispositioner.
Klager har ikke i forbindelse med sin påstand fremlagt doku-mentation eller givet yderligere begrundelse for, at der skulle være tale om lånedispositioner mellem parterne.

Det er fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at dispositionerne mellem Orba Global Inc og Klager og Klagers ægtefælle ikke udgør lånedispositioner. Skattestyrelsen indstiller med henvis-ning til ovenstående bemærkninger, at Skattestyrelsens afgø-relse af 29. juni 2018 fastholdes vedrørende maskeret udbytte.

…

Referatet af dette bestyrelsesmøde afholdt den 14. juli 2008 og fuldmagten af samme dato indgik ikke i det materiale, Skat-testyrelsen modtog fra kilden i september 2016. Skattestyrelsen har imidlertid i efteråret 2019 modtaget yderligere materiale fra de tyske skattemyndigheder, hvori de to dokumenter indgår. Referatet af bestyrelsesmødet af 14. juli 2008 fremlægges som **bilag G**, mens fuldmagten af samme dato fremlægges som **bi-lag H**.

(…)

Landsskatterettens afgørelse
Landsskatteretten har samtidig hermed truffet afgørelse for sel-skabet, j.nr. 18-0006898. Landsskatteretten har statueret, at sel-skabet er hjemmehørende og fuldt skattepligtigt til Danmark i den omhandlende periode.

Formalitet – klagerens principale påstand
Myndighedernes køb af lækkede dokumenter

Efter Landsskatterettens vurdering har de af skattemyndighe-derne købte oplysninger dannet grundlag for bedømmelsen af,

hvorvidt der skulle indledes en kontrolsag af selskabets, klage-rens og klagerens ægtefælles (de to hovedaktionærer) skattefor-hold, hvorefter de pågældende dokumenter er suppleret med oplysninger fra parterne selv. Forhold der ligeledes bestyrker, at der er tale om ægte dokumenter.
Retten finder, at de købte dokumenter utvivlsomt sammen med sagens øvrige oplysninger kan lægges til grund for afgørelsen, herunder at skattemyndighederne som led i officialmaksimen har en pligt til at inddrage alle relevante oplysninger i sagen.

Endvidere finder retten, at der ikke er noget til hinder for, at skatteforvaltningen kunne indhente de pågældende dokumen-ter, som i øvrigt skete på baggrund af en politisk aftale med del-tagelse af alle Folketingets partier.

Forbud mod selvinkriminering
Det fremgår af retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, og stk. 3, at:

…

Endvidere følger det af artikel 6 i Den Europæiske Menneske-rettighedskonvention (EMRK), at en person, som er mistænkt for et strafbart forhold, ikke har pligt til at udtale sig om den påståede lovovertrædelse og ikke kan tvinges til at medvirke til opklaringen af det påståede strafbare forhold.

Forbuddet mod selvinkriminering forudsætter, at der på det tidspunkt, hvor myndighederne indhenter oplysningerne hos personen, foreligger en konkret mistanke om, at der er et straf-bart forhold. Det betyder, at oplysninger, der er fremkommet før det tidspunkt, hvor en sigtelse overvejes, ikke vil være om-fattet af forbuddet mod selvinkriminering.

Efter rettens opfattelse var SKATs formål med indhentelse af oplysninger ikke fastsættelse af straf, men derimod en afklaring af, om selskabet, klageren og klagerens ægtefælle var skat-tepligtige. SKAT har ikke indkaldt materiale fra selskabet, kla-geren eller klagerens ægtefælle på et tidspunkt, hvor der har været en konkret mistanke om et strafbart forhold. Det fremgår ligeledes, at i forbindelse med afgørelsen ville sagen blive over-sendt til SKATs straffesagsenhed med henblik på eventuel an-svarsvurdering.

Landsskatteretten anser derfor ikke skatteansættelserne for de pågældende indkomstår for at være ugyldige, og klagerens på-stande herom afvises i det hele.

Materielt – klagerens mere subsidiære påstand
Maskeret udbytte

Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer medregnes som udgangspunkt til den skattepligtige indkomst som udbytte af aktier. Det fremgår af ligningslovens § 16 A, stk. 1, og stk. 2, nr. 1.

Efter Landsskatterettens opfattelse er det hverken dokumente-ret eller tilstrækkeligt sandsynliggjort, at der ved hovedaktio-nærernes pengeindsætninger og overførsel af værdipapirer på selskabets bankkonto er tale om lån eller kapitaltilførsel fra sel-skabets to hovedaktionærer. Der er tale om interesseforbundne parter, og parterne anses ikke at have løftet bevisbyrden for, at der ikke er tale om et skattepligtigt tilskud. Hertil kan henvises til Østre Landsrets dom af 29. januar 2004, offentliggjort som SKM2004.88.ØLR, samt Højesterets domme af 18. oktober 2004 og 28. september 2009, offentliggjort som henholdsvis SKM2004.441.HR og SKM2009.706.HR.

Der er således hverken fremlagt gældsbrev med en bindende og ubetinget afdragsprofil indgået på markedsvilkår eller regn-skabs- og bogføringsmateriale, som understøtter, at der retteligt er tale om lån. Det fremgår i denne henseende af fast retsprak-sis, at der lægges afgørende vægt på, hvorvidt gældsforhold mellem interesseforbundne parter kan anses bestyrket ved ob-jektive kendsgerninger, jf. blandt andet Højesterets domme af 11. juni 2008, 7. marts 2011 og 27. januar 2021, offentliggjort som henholdsvis SKM2008.611.HR, SKM2011.208.HR og SKM2021.115.HR. Der henvises desuden blandt andet til Østre Landsrets domme af 29. juni 2011, 24. maj 2016 og 22. december 2020, offentliggjort som henholdsvis SKM2011.493.ØLR, SKM2016.335.ØLR og SKM2021.75.ØLR.

SKATs afgørelse stadfæstes på dette punkt, idet overførsel af værdipapirer og hævninger i de omhandlede indkomstår fra selskabet til klageren og klagerens ægtefælle anses for maskeret udbytte, og klageren beskattes i henhold til sin ejerandel på 50 pct. …

For god ordens skyld bemærker retten, at repræsentantens bemærkninger af 7. maj 2021 om aktieavancebeskatningslovens § 14 og manglende mulighed for tabsfradrag, ikke har betydning i nærværende sag, idet SKAT i den påklagede afgørelse netop har opgjort et fradragsberettiget aktietab, jf. afgørelsens afsnit 3, som retten i øvrigt ikke har yderligere bemærkninger til.

…

Fristreglerne – klagerens subsidiære påstand
Af skatteforvaltningslovens § 26 fremgår blandt andet, at skattemyndighederne senest den 1. maj i det fjerde år efter indkom-stårets udløb skal varsle en foretagelse eller en ændring af en ansættelse af indkomstskat. Skatteforvaltningen skal senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb foretage an-sættelsen.

Det fremgår dog af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at varslingsfristen først udløber i det sjette år efter indkomstårets ud-løb for skattepligtige omfattet af (dagældende) § 3B i skattekon-trolloven, for så vidt angår kontrollerede transaktioner.

Skattekontrollovens § 3B omfatter blandt andet skattepligtige, hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestem-mende indflydelse, og skattepligtige, der udøver bestemmende indflydelse over juridiske personer, jf. skattekontrollovens § 3B, stk. 1, nr. 1 og nr. 2.

Selskabet, klageren og klagerens ægtefælle er omfattet af skattekontrollovens § 3B, og de i nærværende sag økonomiske transaktioner anses omfattet af den udvidede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Maskeret udlodning anses således for en kontrolleret transaktion omfattet af bestemmel-sen. Der kan hertil tillige henvises til højesteretsdomme af 2. fe-bruar 2012 og 23. marts 2012, offentliggjort som henholdsvis SKM2012.92.HR og SKM2012.221.HR.

Videre fremgår det af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, at skatteforvaltningen uanset fristerne i § 26 kan foretage eller ændre en ansættelse af indkomstskat, hvis den skattepligtige el-ler nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Af stk. 2, fremgår, at en ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1, nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltnin-gen eller genoptagelsesanmodning fremsættes af den skat-tepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26. En ansæt-telse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foreta-ges senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt. Endvidere fremgår det, at har det betydning for den skatteplig-tiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at fo-retage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.

For så vidt angår spørgsmålet, om der kan foretages ekstraordi-nær genoptagelse som følge af, at klageren har handlet groft uagtsomt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er Landsskatteretten enig med SKAT i, at klageren har handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at selvangive de maskerede ud-bytter samt afkast af private konti i udlandet i de pågældende indkomstår, jf. ligeledes østrelandsretsdom af 30. oktober 2020, offentliggjort som SKM2020.523.ØLR. Her statuerede Østre Landsret, at det ikke kan føre til et andet resultat, at en skattey-der har ageret efter professionel bankrådgivning og betingel-serne efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, var derfor opfyldt.

Kundskabstidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der foreligger grundlag for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1. nr. 5. Der kan i den forbin-delse ligeledes henvises til Østre Landsrets dom af 30. oktober 2020, offentliggjort som SKM2020.523.ØLR, Vestre Landsrets dom af 4. juli 2019, offentliggjort som SKM2019.388.VLR og Hø-jesterets dom af 30. august 2018, offentliggjort som SKM2018.481.HR.

Landsskatteretten bemærker hertil, at SKAT har reageret inden for fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., idet for-slag til afgørelse af klagerens skatteansættelser er varslet den 29. november 2017 og dermed under 6 måneder efter modtagel-sen af oplysninger fra selskabet, klageren og klagerens ægte-fælle den 17. august 2017, hvor SKAT efter rettens opfattelse tidligst kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at fast-slå, at der var grundlag for forhøjelse af skatteansættelserne for

de omfattede indkomstår, samt at klageren har handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at selvangive skattepligtige indtægter.

Da fristen for bemærkninger til forslag til afgørelse blev forlæn-get flere gange og senest til den 6. juni 2018 med frist til at træffe afgørelse til den 6. juli 2018, kan retten konstatere, at af-gørelsen den 29. juni 2018 er truffet rettidigt.

Landsskatterettens konklusion herunder klagerens mest subsidiære på-stand
Landsskatteretten stadfæster således i det hele SKATs afgørelse, idet der dog skal ske hjemvisning, for så vidt angår den del, der vedrører ADR-beviser."

Landsskatteretten har den af 24. november 2021 truffet afgørelse (sagsnr. 18-0006876) om forhøjelse af skatteansættelsen for Sagsøger 1 vedrørende indkomstårene 2009-2012 og 2014. Afgørelsen er efter det oplyste identisk med Landsskatterettens afgørelse af samme dato om forhøjelse af skatteansættelsen for Sagsøger 2.

Statsadvokaten for Særlig Kriminalitet har den 1. maj 2024 truffet afgørelse om påtaleopgivelse over for Sagsøger 1 og Sagsøger 2 med henvisning til, at det ikke kan forventes, at de vil blive fundet skyldige i skatteunddragelse af særligt grov karakter efter straffelovens § 289.

Forklaringer
Sagsøger 2 har afgivet forklaring.

Sagsøger 2 har forklaret bl.a., at han har arbejdet som politimand i mange år. Han fik for en del år siden konstateret PTSD og udviklede angst og depression. Han havde også tvangstanker om 3. verdenskrig og ville derfor væk fra Dan-mark for at redde sig selv og sin ægtefælle, Sagsøger 1. Han fik udbetalt nogle forsikringspenge og tjente derudover lidt penge på et hussalg. Han tænkte, at det ville være sikkert at placere pengene i Luxembourg eller Schweiz. På anbefaling fra sin onkel tog han og Sagsøger 1 til Luxembourg, hvor de talte med en dansk rådgiver i Landsbanki.

Formålet med at placere pengene i en bank i Luxembourg var, at de på davæ-rende tidspunkt overvejede at købe en ejendom i Caribien, hvor de kunne bo-sætte sig. Bankrådgiveren rådgav dem til at oprette et selskab og købe ejendom-men igennem dette. Banken havde et papir med et selskab, som de kunne købe. De skrev under på papiret, og derefter så de ikke mere til det. Han havde i ame-rikanske blade læst om at investere i guld og foreslog derfor banken, at de

skulle gøre dette. Det var banken, der foreslog, at de skulle stifte et selskab. Det ville han aldrig selv have fundet på at gøre. Banken havde selskabet liggende i en skuffe. Den danske bankrådgiver nævnte ikke noget om skattemæssige for-hold.

De havde kun kendskab til én konto i banken i Luxembourg. De vidste ikke, at der også var blevet oprettet en bankkonto for selskabet, Orba Global Inc. De vidste på daværende tidspunkt slet ikke, at Orba Global Inc. fandtes. De vidste kun, at der lå et stykke papir i en skuffe. Han var ikke en del af selskabets le-delse og blev ikke orienteret om, hvad der foregik i selskabet. Han og Sagsøger 1 hørte aldrig fra selskabets bestyrelse.

Banken orienterede dem heller ikke om, hvad der skete i selskabet. De talte kun med banken, når de indsatte eller hævede midler fra deres konto. De modtog ingen udskrifter vedrørende bankkontoen. Alle papirer blev opbevaret fysisk i banken. Han har ikke bedt om, at der blev foretaget transaktioner mellem ham eller Sagsøger 1 og selskabet. Det var ham, der faciliterede de enkelte transaktio-ner, men kun som egne investeringer, ikke som transaktioner med selskabet. De blev heller ikke forelagt, om der skulle oprettes en bankkonto for selskabet.

Efter nogle år gik banken i Luxembourg konkurs, og de tabte ca. halvdelen af deres investering. Det var først, da SKAT henvendte sig til dem, at de fandt ud af, at der var to konti i banken i Luxembourg. Det var Sagsøger 1, der varetog ægteparrets økonomiske forhold.

Han og Sagsøger 1 kørte til Luxembourg med kontantbeløb, som blev indsat på kontoen i Luxembourg. En stor del af de indsatte midler stammede fra disse kørsler. Han husker ikke, om de hævede kontanter i Danmark, eller om de alle-rede havde kontanterne liggende derhjemme. De kørte til Luxembourg via Tys-kland. De kunne kun udføre kontanter svarende til 10.000 euro ad gangen pr. person, så de kørte til Luxembourg flere gange. En del af de indsatte midler blev overført via hans onkel. Han husker ikke det samlede beløb, der blev ind-sat på kontoen i Luxembourg, men parrets formue var ca. 1,3 mio. kr., da den var størst. Når de overførte midler til kontoen i Landsbanki, gik han ud fra, at beløbene blev sat ind på deres egen konto i banken. De oplyste ikke skattemyn-dighederne om udførslen af midler fra Danmark.

Han og Sagsøger 1 vidste, at de ejede et selskab, men de vidste ikke, at selskabet havde en bankkonto, eller at de indsatte midler blev ført ind i selskabet. I deres optik var det deres egne penge. Selskabet blev alene stiftet som beskyttelse ved et eventuelt køb af en ejendom

Der skete et bankskifte i forbindelse med, at Landsbanki gik konkurs. Det inde-bar overførsel af aktier mv. den 26. og 30. marts 2009 fra Landsbanki, Luxem-

bourg, til DnB Nor Luxembourg. De bad om en ny konto i en ny bank, da Landsbanki gik konkurs. Han blev forelagt nogle papirer herom og underskrev disse. De stolede på, at banken handlede ordentligt. Ham bekendt har parret al-drig modtaget en kontoudskrift eller en porteføljeoversigt vedrørende kontoen i DnB Nor.

De talte kun kort med deres tidligere Advokat og havde ikke tillid til ham. Han kan derfor ikke svare på, hvorfor advokaten i sva-ret til SKAT af 17. august 2017, side 4, har anført, at "[De ikke har] lavet et lå-nedokument, men blot overført pengene til selskabets konto" , og med hensyn til SKATs spørgsmål om deres mellemregning med selskabet har anført, at "Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har jo løbende vidst, hvad der var lånt, men der er ikke lavet bogføring herfor."

De har ikke bevidst lånt penge til selskabet. De vidste, at selskabet var registre-ret i Panama, men de vidste ikke, at der var en bestyrelse. Han opfattede det som et "skuffeselskab" , som ikke var i brug. I hans verden var der ikke nogen, der havde ansvar for selskabet, da det ikke var aktivt. Selskabet skulle først ak-tiveres, hvis de købte et hus. Han ved ikke, hvordan selskabet i givet fald skulle aktiveres.

Han ved ikke, hvad den første postering benævnt "Pangaea Cargo" , som frem-går af SKATs oversigt over transaktioner, vedrører. "Myhome OU" er et firma i Estland. Han og Sagsøger 1 havde på et tidspunkt nogle venner i Estland. Det er måske i den forbindelse, at de bad banken om at overføre penge til Estland. "Pro Halduse AS" er også et firma i Estland. "Person 16" er en per-son i Estland. "Martinn Robey Sales LTD" siger ham ikke noget. Sagsøger 1 arbejdede i en årrække i Dubai og havde en bankkonto i Dubai. Han ved dog ikke, hvad overførslen til "HSBC Dubai" vedrører.

Han ved ikke, om det er korrekt, når deres tidligere advokat har oplyst over for SKAT, at der var tale om tilbagebetaling af lån til selskabet.

Det var ham og Sagsøger 1, der besluttede, at der skulle overføres penge til Du-bai, men det var ment som en overførsel af deres egne penge.

Han og Sagsøger 1 talte på et tidspunkt om at flytte til Dubai. De talte om, at de måske kunne bruge selskabet i Panama i den forbindelse. Det er formentlig det, som han henviser til i sin mail af 9. september 2017 til SKAT.

Han og Sagsøger 1 bad om at få slettet selskabet, som det fremgår af Sagsøger 1's mailkorrespondance med Advokatfirma i perioden 16. - 29. november 2025.

Han vidste ikke, at de skulle oplyse de danske skattemyndigheder om kontoen i Luxembourg. De har kun tabt penge på kontoen, og derfor faldt det ham ikke ind at orientere skattemyndighederne herom.

Retsgrundlaget

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, og stk. 6, om udenlandske selskabers skattepligt til Danmark

Af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, fremgår:

> "Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet:
> …
>
> 2) andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapitalselskaber omfattet af § 2 C og registrerede selskaber med begrænset ansvar,"

Videre fremgår af selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt.:

> "Selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis selskabet eller foreningen m.v. er registre-ret her i landet eller har ledelsens sæde her i landet. …"

Af forarbejderne til § 1, stk. 6, fremgår, jf. lovforslag nr. 35 af 2. november 1994 om ændring af forskellige skattelove (International beskatning), almindelige bemærkninger, pkt. 2.D, og bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 1, bl.a.:

> "Det er tvivlsomt, om der efter de gældende regler er hjemmel til at beskatte selskaber, der er indregistreret i fremmede lande, som fuldt skattepligtige, selvom selskabet faktisk ledes her fra landet. Ved lovforsla-get indføres som supplement til de gældende regler en bestemmelse, hvorefter selskaber og foreninger m.v., der ledes fra Danmark, beskat-tes som fuldt skattepligtige her i landet.
>
> Udvidelsen af grundlaget for fuld skattepligt skal ses på baggrund af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået. I tilfælde af, at flere lande efter deres interne regler anser et selskab m.v. for fuld skattepligtigt, bestemmer dobbeltbeskatningsoverenskomsterne som altovervejende hovedregel, at det skal anses for hjemmehørende i det land, hvor den virkelige ledelse har sit sæde. Ved lovforslaget gives der sikkerhed for, at Danmark kan udnytte den beskatningsret, der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er tillagt bopælsstaten. Desuden sik-rer lovforslaget, at det danske beskatningsgrundlag ikke udhules ved at selskaber, der ledes fra Danmark, undgår dansk beskatning ved at henlægge aktiviteterne til selskaber, der er indregistreret i et skattelyland.
> …

Ændringen er en justering af grundlaget for selskabers fulde skattepligt i Danmark, der er foreslået af Personskatteudvalget (Rapport fra Udval-get om Personbeskatning II, s. 251 f.).

Efter de nugældende regler er aktieselskaber m.v. indregistreret i Danmark fuldt skattepligtige her i landet. I den skatteretlige teori er der tvivl, om der efter de gældende regler er hjemmel til at beskatte selska-ber, der er indregistreret i fremmede lande, som fuldt skattepligtige i Danmark, selvom selskabet faktisk ledes her fra landet. Der er ikke ad-ministrativ praksis for at anse disse selskaber for fuldt skattepligtige i Danmark. Den foreslåede ændring fjerner denne tvivl og sikrer, at sel-skaber m.v., der ledes fra Danmark også kan beskattes som fuldt skat-tepligtige her i landet.

I tilfælde, hvor flere lande efter interne regler anser et selskab for fuldt skattepligtigt, tillægges den fulde beskatningsret af selskabet efter dob-beltdomicilbestemmelsen i hovedparten af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster det land, hvor selskabets faktiske ledelse har sit sæde (effective management). Dobbeltdomicilbestemmel-sen for selskaber forudsætter således, at der efter interne regler er hjem-mel til at beskatte selskaber, der reelt ledes fra Danmark, som fuldt skattepligtige. Den foreslåede ændring præciserer denne hjemmel. Lovforslaget sikrer, at det eksisterende beskatningsgrundlag ikke udhu-les, ved at selskaber, der reelt er danske, gennem indregistrering i ud-landet undgår den fulde skattepligt i Danmark.

Efter forslaget anses et selskab for at være hjemmehørende her i landet, når selskabet er indregistreret her i landet, eller når selskabets ledelse har sæde her i landet.

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutnings-tagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil ste-det for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der i disse til-fælde er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktu-elt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangs-punkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.
…"

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, og stk. 2, om ekstraordinær skatteansættelse

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, lyder:

> "Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltnin-gens bestemmelse, hvis:
> …
>
> 5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag."

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, fremgår:

> "En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller genoptagelsesanmodning fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26. En ansæt-telse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det be-tydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes… "

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere skattestyrelseslovs § 35, stk. 1, nr. 5 jf. herved lovforslag nr. 130 af 24. november 2004 til skatteforvaltningsloven, bemærkningerne til § 27. Af forarbejderne til skattestyrelseslovens § 35 fremgår, jf. lovforslag nr. 175 af 12. marts 2003 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Ændring af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet m.v.), bemærkningerne til § 1, nr. 2:

> "Forslaget til § 35, stk. 1, nr. 5, er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, nr. 6, i skattestyrelsesloven. Bestemmelsen indebærer, at myndighedernes ansættelsesfrist efter § 34, stk. 1, suspenderes, såfremt den skattepligtige eller dennes repræsentant forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at en skatteansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.
> …
>
> 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 såle-des 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 skat-

> tepligtige. 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."

Retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, om forbuddet mod selvinkriminering

Det fremgår af retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, og 3:

> "Hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelse i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndigheden ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betyd-ning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.
> …
>
> Stk. 3. En myndighed skal vejlede den mistænkte om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. …"

Af forarbejderne til retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, fremgår, jf. lovforslag nr. 96 af 26. november 2003 om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter, bemærkningerne til § 10, stk. 1:

> "Bestemmelsen skal bl.a. ses i sammenhæng med den praksis, som knytter sig til artikel 6, stk. 1, i Den Europæiske Menneskerettigheds-konvention, hvorefter en person, som er anklaget for en forbrydelse, har ret til ikke at udtale sig om den påståede forbrydelse og til ikke at blive tvunget til at medvirke til at opklare den påståede forbrydelse.
> …
>
> På den anførte baggrund fastsætter bestemmelsen i lovforslagets § 10, stk. 1, at administrative myndigheder må afstå fra at benytte oplysningspligter over for en person, mod hvem der er rettet en konkret mistanke om, at vedkommende har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. Det gælder dog ikke, hvis det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.
> …
>
> Med hensyn til kravet om, at der skal foreligge en konkret mistanke, må det som udgangspunkt være afgørende, om myndighedens mistanke er så stærk, at der ville være grundlag for inden for strafferetsplejen at rejse en sigtelse eller at tillægge vedkommende en sigtets rettigheder. Der skal således foreligge omstændigheder, spor mv., som på objektivt grundlag og med rimelighed kan tale for vedkommendes mulige skyld. En person skal normalt anses for sigtet, når mistanken samler sig om vedkommende, og efterforskningen direkte retter sig mod den pågæl-dende og ikke mod en bredere kreds. Det forudsættes, at det er den

myndighed, der i givet fald skal anvende oplysningspligten, som i almindelighed foretager vurderingen af, om der er grundlag for en kon-kret mistanke.

Bestemmelsen indebærer, at den mistænkte person i de nævnte tilfælde alene har pligt til at meddele oplysninger, i det omfang det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Om dette er tilfældet, må bero på en konkret vurdering i den enkelte sag. Kan det efter en så-dan vurdering ikke udelukkes, at oplysningerne vil kunne have betyd-ning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse, kan oplys-ningspligten ikke anvendes."

Anbringender

Sagsøger 1, Sagsøger 2 og Orba Global Inc. har i påstandsdokument og sammenfattende processkrift af 14. august 2025 anført bl.a. (henvisninger til bilag, ekstrakt og materialesamling udeladt):

"**3. Anbringender vedrørende Sagsøger 2 og Sagsøger 1's enslydende sager**

3.1. Anbringender til den principale påstand

3.1.1 Betydning af officialprincippet for sagens oplysning og afgørelsens gyldighed

Det gøres gældende, at Skattestyrelsen opstarter og bygger sagen på baggrund af et køb af lækkede dokumenter, som ingen, heller ikke skattestyrelsen landsskatteretten eller skatteministeriet kender rigtigheden/validiteten af.

Det er ikke efterprøvet, hvor valide dokumenterne er, hvem Skattestyrelsen har købt dem af, om det er originale dokumenter fra Panama, er det alle dokumenterne, eller kun brudstykker osv. osv.

Der er mange bekymrende spørgsmål vedrørende dokumenterne, som Skattestyrelsen bygger sin afgørelse på, og som Landsskatteretten stadfæster, der helt principalt kræver en stillingtagen fra retten.

Det er en principiel stillingtagen, idet disse sager ikke er de eneste sager Skattestyrelsen har opstartet mod personer i samme situation som sagsøgerne og Orba, men oplyste under retsmødet i Landsskatteretten, at der var over 100 sager, og der samlet var tale om en værdi på mere end 1 mia. kr.

Sagsøgernes sager er derfor blot en af mange andre sager, der alle er opstartet på baggrund af disse meget tvivlsomme dokumenter.

Det principielle spørgsmål er således, om det er lovligt for en forvalt-ning i Danmark at købe dokumenter fra personer, myndighederne end ikke kender, og uden at få bare lidt sikkerhed for, at dokumenterne er ægte mv., og bruger disse mod skatteydere i Danmark uden disse skat-

teydere skal have mulighed for at få at vide, hvem der har solgt lækket til myndighederne.

Det er en retssikkerhedsmæssig bekymrende udvikling, hvis Skattestyrelsen, på baggrund af en TV-udsendelse køber, det der skulle være lækkede dokumenter fra et advokatfirma i Panama.

Der er ikke nogen der ved, om disse dokumenter er originale dokumen-ter, eller om alle dokumenterne er originale eller blot nogle af dem.

Der er heller ikke nogen der ved, om der er lavet falske dokumenter, der er placeret mellem eventuelle originale dokumenter.

Sagsøgerne kan i hvert fald konstatere, at Sagsøgerne sent i forløbet under sagen ved Landsskatteretten bliver præsenteret for endnu en "po-wer of attorney" , der pludseligt dukker op, selvom skattestyrelsen har brugt endog megen lang tid på at lave deres afgørelse.

Den blev sagsøgerne ikke præsenteret for ved opstarten af sagen, men den dukker lige pludselig op, uden at Skattestyrelsen ville forklare, hvor den stammer fra, og hvorfor den først kom så sent i sagen.

Vel at mærke en "power of attorney" , som Sagsøgerne aldrig før har set, ikke har modtaget eller blevet bedt om at tage stilling til. Det er ret bemærkelsesværdigt.

Der er heller ikke nogen der ved, om det er alle dokumenterne der er i lækket, eller om der er flere, eller om der er mangler i dokumentflowet der gør, at Skattestyrelsen får et forkert billede af Sagsøgernes eller skatteydernes generelt, situation.

Faktisk ved Sagsøgerne ikke noget som helst om disse dokumenter.

Sagsøgte Skatteministeriet blev under sagens forberedelse opfordret til at fremlægge dokumentation for, hvor Skattestyrelsen har købt dokumenterne, hvem Skattestyrelsen har købt dokumenterne af, hvordan Skattestyrelsen har fået alle dokumenterne verificeret som originaler, om der er flere dokumenter, der ikke kunne lækkes, om Skattestyrelsen har anvendt alle dokumenter, der vedrører Sagsøgerne eller om Skattestyrelsen har "plukket" i dokumenterne mv.

Skatteministeriet svarede således på opfordring 1 i svarskriftet side 20;

> *" Skattestyrelsen forstår i øvrigt ikke sagsøgernes bemærkninger om, at in-gen kan vurdere ægtheden af dokumenterne, samt at det ikke er godtgjort, at dokumenterne viser den fulde sandhed. Sagsøgerne har således fået ak-tindsigt i de dokumenter, Skattestyrelsen har modtaget fra den anonyme kilde vedrørende Orba Global Inc., jf. side 14, 2. afsnit, i afgørelsen vedrø-rende Sagsøger 2 (bilag 2). Sagsøgerne har imidlertid ikke på noget tids-punkt anfægtet ægtheden af disse dokumenter.*
>
> *Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har endvidere ubestridt været ejere af Orba Global Inc. De må derfor formodes at have haft adgang til*

alle relevante dokumenter vedrørende selskabet. Sagsøgerne har haft mu-lighed for at fremlægge supplerende dokumentation, hvis sagsøgerne me-ner, at de dokumenter, Skattestyrelsen er kommet i besiddelse af og har inddraget i sin afgørelse, ikke giver et korrekt eller dækkende billede af sa-gen."

Det er vel det der i bedste fald kan kaldes et ikke svar.

For svaret på spørgsmål om, hvordan skatteministeriet/skattestyrelsen har købt dokumenterne, hvem Skattestyrelsen har købt dokumenterne af, hvordan Skattestyrelsen har fået alle dokumenterne verificeret som originaler, om der er flere dokumenter, der ikke kunne lækkes, om Skattestyrelsen har anvendt alle dokumenter, der vedrører Sagsøgerne eller om Skattestyrelsen har "plukket" i dokumenterne mv., er svaret, at Sagsøgerne har fået aktindsigt, og ikke har anfægtet noget, og at da Sagsøgerne er registrerede ejere af selskabet, må det formodes, at de har modtaget dokumenterne.

Kun ved at efterkomme denne opfordring ved Sagsøgerne, om Skat-testyrelsen har efter levet officialprincippet og oplyst sagen objektivt og korrekt, og svaret fra skatteministeriet er ganske enkelt bekymrende.

For det første, så har Sagsøgerne under hele sagen anfægtet …, da Sagsøgerne blev gjort bekendt med dette. Dette bilag var ikke med i ak-tindsigten, men kom først frem i sagsbehandlingen. Derudover har Sagsøgerne under hele sagen anfægtet at have modtaget eller set dette dokument på noget tidspunkt.

Derudover er dokumentet heller ikke en "power of attorney" , men et bestyrelsesreferat. På det møde, fik formanden mulighed for at udstede en "signatory" , men en sådan er ikke fremlagt som udstedt, og sagsø-gerne har, under hele sagen anført, ikke at have noget som helst kend-skab til … eller en deraf udstedt signatory.

Derudover bygger svaret på opfordring 1 for det andet på en formod-ning om, at Sagsøgerne skulle have modtaget dokumenterne.

Men Sagsøgerne spørger jo netop til ægtheden af dokumenterne i samme åndedrag som der hvor Sagsøgerne anfægter noget kendskab til den ene fuldmagt, eller dette bestyrelsesmødereferat.

Så virker det da bemærkelsesværdigt, at skatteministeriet besvarer dette med, at der må være en formodning for, at Sagsøgerne har modta-get det – NEJ, da ikke hvis den ikke er ægte, og for det andet, er **…** jo alene et bestyrelsesmødereferat, ikke en fuldmagt.

Det ved Sagsøgerne ikke på nuværende tidspunkt og hverken Skatteankestyrelsen elle Landsskatteretten havde interesse i at undersøge dette, da Sagsøgerne fremsatte provokationer under sagsbehandlingen der. Skatteministeriet viser også, at skatteministeriet heller ikke har nogen interesse i at undersøge dette.

Men det er imidlertid en forpligtelse for enhver myndighed at efterleve officialprincippet og på objektivt grundlag oplyse en sag.

Den fremgangsmåde som Skattestyrelsen anvender i denne sag, og som skatteministeriet følger trop i, er yderst tvivlsom i forhold til at oplyse sagen objektivt, idet Skattestyrelsen bygger sagen på et køb af dokumenter, som end ikke Skattestyrelsen kan efterprøve rigtigheden af, og samtidig nægte at oplyse noget om dokumenterne til Sagsøgerne.

Skatteministeriet lægger ansvaret på Sagsøgerne, idet skatteministeriet mener Sagsøgerne skulle have undersøgt ægtheden ved, at de fik aktindsigt, hvilket er et helt vanvittigt synspunkt. Det er skatteministeriets ansvar, at skatteministeriet påberåber sig bilag, og at disse bilag dokumenteret er ægte.

Det er ministeriet (styrelsen) der vil anvende dokumenterne, og altså dermed også dem der bærer ansvaret for, at de er ægte, og kan dokumentere, at de er ægte.

Det er ikke en objektiv oplysning af sagen, faktisk kan Sagsøgerne slet ikke efterprøve, hvad grundlaget for oplysningen af sagen er.

Det eneste Sagsøgerne er blevet præsenteret for, er nogle få dokumen-ter, der er gengivet i Skattestyrelsens afgørelse, uden at Sagsøgerne har mulighed for at vide, om det er den rigtige oplysning af sagen.

Dette er desværre et eksempel på, at skattemyndighederne ikke efterle-ver princippet om god sagsbehandlingsskik, der er voldsomt kritiseret af Folketingets Ombudsmand i rapporten af 22. marts 2018.

Ombudsmanden tog også stilling til en lignende sag i sin redegørelse af 19. december 2019, og kom til samme resultat, at dette var i strid med god forvaltningsskik.

Det er således også en del af Sagsøgernes principale påstand om ugyldighed, at der kan identificeres så væsentlige sagsbehandlingsfejl alene forbundet med dokumenternes indhentelse i sagen, at afgørelsen alene af den grund er ugyldig.

3.1.2 Selvinkrimineringsforbuddets betydning for gyldigheden af skattestyrelsens afgørelse

Det gøres gældende, at der ikke er tale om groft uagtsomme forhold, hvorfor genoptagelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 ikke finder anvendelse.

Til støtte herfor skal princippet om "fair trail" blandt andet inddrages. I princippet om fair trail ligger nemlig spørgsmålet om, hvorvidt det må forekomme, at en person inkriminerer sig selv.

Princippet udspringer af EMRKs artikel 6, og er gengivet i retssikkerhedslovens §§ 9 og 10. EMRK er, i modsætning til hvad skatteministe-riet mener, ikke en ordensforskrift, men en lov på traktatniveau i Dan-

mark og EU, og skal efterleves som en grundlov af alle staterne, herun-der myndighederne i disse stater.
Der er således forbud mod, at en skatteyder (her Sagsøgerne), via sine oplysninger til Skattestyrelsen, inkriminerer sig selv.

Dette er forsøgt afhjulpet i Danmark ved, at myndighederne, hvis der er grundlag for at mistænke, at der foreligger et strafbart forhold, og myn-dighederne gerne vil fortsætte en kontrol af skatteyderen, udsteder en selvinkrimineringsblanket, hvorefter skatteyderen kan agere på et op-lyst grundlag, og rent faktisk varetage egne interesser, når der potenti-elt kan være tale om strafbare forhold.

På denne blanket bliver skatteyderen oplyst om, at skatteyderen ikke har pligt til at udtale sig, og gør skatteyderen alligevel dette, kan det se-nere blive brugt mod skatteyderen, idet skatteyderen netop i dette til-fælde har ageret ud fra et fuldt ud oplyst grundlag om risikoen for et senere strafferetligt efterspil, på baggrund af selvsamme oplysninger gi-vet af skatteyderen.

Det er således en retssikkerhedsgaranti for skatteyderen, at denne bli-ver oplyst om, at myndighederne er i gang med at gennemføre en kon-trol, og at der i forbindelse med denne kontrol kan blive givet oplysnin-ger til SKAT, som kan inkriminere skatteyderen.

Hele formålet med blanketten er således at oplyse skatteyderen om dennes ret til ikke at udtale sig, når der konkret er mistanke om et straf-bart forhold.
Ellers risikeres det, at Skattestyrelsen ender med at efterforske sager, som kun politiet har kompetence til.

Udstedes selvinkrimineringsblanketten imidlertid ikke, og der er kon-kret mistanke om et strafbart forhold, og Skattestyrelsen indsamler in-formationer fra skatteyderen i form af dokumenter, udtalelser mv., for-bryder Skattestyrelsen sig mod princippet i retssikkerhedsloven og EMRK, der er regulære kompetencebestemmelser og der indtræder ugyldighed.

En overtrædelse af princippet vil derfor medføre, at den trufne afgø-relse er ugyldig, netop fordi skattemyndighederne har forbrudt sig mod den retssikkerhedsgaranti, at skatteyderen (her Sagsøgerne) ikke må ri-sikere at inkriminere sig selv, uden skatteyderen forinden er gjort op-mærksom herpå, så det kan foregå på et oplyst grundlag.

I den sammenhæng skal det vurderes, om der i denne sag kan antages at have været en konkret mistanke om et strafbart forhold.

Og det kan der ikke være nogen tvivl om hos Skattestyrelsen.

Allerede på baggrund af den TV-udsendelse, hvor det kom frem, at der lå en lang række dokumenter om danskere, der havde konti og sel-skabskonstruktioner i udlandet, som de danske myndigheder på dette tidspunkt ikke vidste noget om, gav Skattestyrelsen mistanke om, at der

ville være et potentielt strafbart forhold hos de omhandlede skattey-dere.

Dette bliver ekstra bestyrket, da Skattestyrelsen får købt informatio-nerne, idet skattestyrelsen her får navne på de folk, der har konti og sel-skabskonstruktioner i udlandet – hvis ellers informationerne er kor-rekte, retvisende og alle sammen ægte.

Hertil skal bemærkes, at der sandsynligvis i mange tilfælde slet ikke er noget strafbart forhold, ja endda slet ikke nogen skattepligt til Dan-mark, som det ses i denne sag, men alene det forhold at Skattestyrelsen ligger inde med dokumenter, der viser, at navngivne personer har for-muer i udlandet, som Skattestyrelsen ikke ved noget om på forhånd, medfører, at Skattestyrelsen automatisk får en mistanke om et muligt strafbart forhold – den mulige manglende angivelse af skatter i Dan-mark.

Der er vel at mærke tale om formuer, og afkast af formuer, som Skat-testyrelsen på tidspunktet for udsendelsen i TV og på tidspunktet for modtagelse af dokumenterne, ikke vidste noget om, hvorfor Skattesty-relsen i det mindste må have en mistanke om, at der potentielt er begået strafbare forhold.

Men det betyder således også, at mistanken er til stede og en realitet, og selvinkrimineringsblanketten skal anvendes, hvis Skattestyrelsen fort-sat vil kontrollere skatteyderen.

I den sammenhæng er det afgørende nødvendigt at pointere, at Sagsø-gerne er af den opfattelse, at der slet ikke er begået noget strafbart for-hold, hvilket er underbygget af **…**, hvor anklagemyndigheden frafalder straffesagen mod Sagsøgerne, idet der ikke findes at være begået noget strafbart forhold, hverken af Sagsøgerne eller af selskabet.

Det er samtidig Sagsøgers opfattelse, at da Skattestyrelsen køber doku-menterne og retter henvendelse til Sagsøgerne i relation til Sagsøgernes skattesag og omkring selskabets skatteforhold, har Skattestyrelsen haft mistanke om, at der kunne være begået et strafbart forhold – også selvom det senere viser sig ikke at være tilfældet.

Skattestyrelsen anfører også selv i sagsfremstillingen, at sagen vil blive sendt til ansvarsvurdering, hvilket viser, at Skattestyrelsen igennem hele perioden har haft mistanke om, at der kunne være begået et straf-bart forhold, hvilket anklagemyndigheden altså senere har vurderet, overhovedet ikke er tilfældet.

Men alene denne mistanke er nok til, at der skulle oplyses om en even-tuel selvinkriminering.

Sagsøgerne er aldrig blevet præsenteret for en selvinkrimineringsblan-ket. Sagsøgerne har ikke set en sådan, blevet præsenteret for en sådan og af den grund har Sagsøgerne heller aldrig underskrevet en sådan.

Sagsøgte Skatteministeriet blev under sagens forberedelse opfordret til at fremlægge den selvinkrimineringsblanket, som Skattestyrelsen fore-viste og fik sagsøger til at underskrive, så de kunne fortsætte materiale-indkaldelsen, afhøringer mv., af Sagsøger i overensstemmelse med EMRK og retssikkerhedslovens §§ 9 og 10.

Sagsøgte skatteministeriet besvarede denne opfordring på side 23 i svarskriftet med følgende;

> *" I tilknytning hertil bemærkes, at da der netop ikke har været konkret mi-stanke om, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har begået en lovovertrædelse, er der ikke underskrevet en selvinkrimineringsblanket.*
>
> *Hermed er Sagsøger 1's og Sagsøger 2's opfordring (2) besvaret."*

Dette er en ret interessant bemærkning fra Skatteministeriet, for hvis dette udsagn er korrekt, at der ALDRIG har været nogen mistanke om et strafbart forhold, hvordan kunne skattestyrelsen så bede om materi-ale, der lå forud for den almindelige genoptagelsesfrist i skatteforvalt-ningslovens § 26, når det ville kræve et ekstraordinært grundlag, som findes i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, strafbare forhold.

Det er sjovt nok, at skatteministeriet anfører, at der ikke var nogen mi-stanke om et strafbart forhold, og alligevel spørges der til materiale, der kun kan modtages, hvis der netop er mistanke om et strafbart forhold, idet de første indkomstår 2008 - 2012, på tidspunktet for materialeind-kaldelserne, lå forud for den ordinære frist på 3 år i skatteforvaltnings-lovens § 26, stk. 1.

Neden for vil der blive redegjort nærmere for, at skattestyrelsen rent faktisk træffer afgørelse, og anvender i den afgørelse skatteforvaltnings-lovens § 27, stk. 1, nr. 5, og hvorfor den ikke synes at finde anvendelse, men her skal det blot bemærkes, at det er bemærkelsesværdigt, når det vedrører selvinkriminering, så mener sagsøgte Skatteministeriet at der aldrig har været mistanke om et strafbart forhold, og når det angår gen-optagelse, hvilket vil ses neden for, så er det skatteministeriets syns-punkt, at der fra sagsøgerne og selskabets side har været handlet mindst groft uagtsomt.

Vel at mærke i en sag, hvor skattestyrelsen aldrig får noget materiale fra Sagsøgerne, som skattestyrelsen ikke allerede var i besiddelse af igen-nem de lækkede dokumenter.

Det er en bemærkelsesværdig dobbelthed skatteministeriet anlægger, alt efter hvad resultat skatteministeriet har brug for, for at få medhold i sagen, men altså her, to modsatrettede synspunkter, blot brugt i to for-skellige sammenhænge.

Men faktum kan kun være det ene, og ikke begge dele, og anklagemyn-dighedens afgørelse må alt andet lige vise, at der aldrig har været tale om grov uagtsomhed, hvorfor skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 ikke finder anvendelse, men at skattestyrelsen havde mistanke om det.

Ellers ville det i sig selv være ugyldigt at anvende skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, både ved afgørelsen, men også ved materialeindkaldelsen, der medfører, at sagsøgerne og selskabet bliver bedt om materiale, der ligger i en periode, der kræver det ekstraordinære genoptagelsesgrundlag som følge af mistanken om grov uagtsomhed, i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Men i nærværende sammenhæng er det utænkeligt, at skattestyrelsen ikke skulle have haft mistanke, også selvom skatteministeriet i denne konkrete sammenhæng mener noget andet.

Det er i den sammenhæng den manglende selvangivelse af indkomster, der ville udløse det strafbare forhold, hvis denne manglende selvangivelse var sket groft uagtsomt eller med fortsæt.

Da Skattestyrelsen modtager informationer, der indikerer, at der er skatteydere i Danmark, der ikke har selvangivet udenlandske indkom-ster, må Skattestyrelsen klart have haft mistanke om, at der kunne være tale om strafbare forhold – qua potentiel manglende angivelse af skatter relevant for Danmark.

Med det samme dette sker, ophører Skattestyrelsens kompetence i henhold til skattekontrolloven, EMRK og retssikkerhedsloven, hvis ikke Skattestyrelsen gør skatteyderen opmærksom på, at skatteyderen ved udtalelser eller fremskaffelse af dokumentation, kan være med til at inkriminere sig selv.

Skattestyrelsen har i denne sag ikke sikret, at Sagsøgerne har været klar over dette, men har i stedet blot taget kontakt til Sagsøgerne for at udspørge Sagsøgerne om forhold vedrørende Sagsøgernes konto i Luxembourg, samt selskabets konto i Luxembourg.

Det ses også af skatteministeriets tidslinje, at skattestyrelsen havde kundskab og var i stand til at træffe afgørelse i sagen langt langt tidli-gere end skattestyrelsen rent faktisk gør det, for de træffer afgørelse på baggrund af de materialer de fik igennem lækket, for Sagsøgerne bi-drog ikke med andre eller nye oplysninger, som skattestyrelsen ikke al-lerede var i besiddelse af, igennem de lækkede dokumenter.

Det gøres således gældende, at Skattestyrelsen allerede på tidspunktet for materialeindkaldelsen, havde mistanke om et strafbart forhold, idet selskabet, hvis ledelse efter Skattestyrelsens opfattelse var i Danmark på grund af en "power of attorney" , ville blive betragtet som værende omfattet af globalindkomstprincippet, og således også, at der var grundlag for at mistænke selskabet for manglende angivelse af skatter, der i sig selv ville kunne udløse et strafbart forhold.

Det gøres tillige gældende, at Skattestyrelsen ved at anføre, at Sagsøgerne havde modtaget et udbytte fra selskabet, som ikke var selvangi-vet i Danmark – ligeledes havde mistanke om et muligt strafbart for-hold, allerede på det tidspunkt, hvor der bliver lavet en materialeind-kaldelse.

Derfor kan Skattestyrelsen ikke været uden mistanke om et strafbart forhold, da Skattestyrelsen indkalder yderligere materiale, sådan som sagen er skitseret fra Skattestyrelsens egen side og som skatteministeri-ets egen tidslinje viser.

Konsekvensen af, at skattemyndighederne ikke oplyser om forholdet, når der er mistanke om noget strafbart er, at afgørelsen anses for ugyl - dig.

Det gøres derfor gældende, at der ikke kan ske genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, når skattemyndighederne ikke har overholdt forpligtelserne i henhold til retssikkerhedsloven og EMRK, idet denne bestemmelses adgang til ekstraordinær genoptagelse alene retter sig mod strafbare forhold.

Beskyttelsen i bestemmelsen skal sikre, at den skatteyder, der bliver bedt om at fremskaffe dokumentationen til skattemyndighederne, leve-rer oplysningerne på et oplyst grundlag om, hvad oplysningerne kan blive brugt til.

Det gøres således gældende, at Skattestyrelsen, ved ikke at oplyse sagsøgerne om de mulige strafferetlige konsekvenser ved at indlevere materiale til Skattestyrelsen, har overtrådt oplysningsforpligtelsen i retssikkerhedslovens § 10 og forpligtelserne i EMRK´s artikel 6 med den konsekvens, at der er tale om en ugyldig afgørelse.

3.1.3 Reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2

Skattestyrelsens repræsentant, kammeradvokaten, har under sagen for Landsskatteretten oplyst, at Skattestyrelsen skulle have modtaget og påbegyndte sagen mod Klagerne den 14. november 2016.

Til trods for opfordringer fremsat under sagens forberedelse i nærværende sag, mangler Sagsøgerne fortsat at se et referat eller lignende, der underbygger dette.

Det gøres imidlertid gældende, at i tilfælde af, at Skattestyrelsen opstartede sagen mod Sagsøger den 14. november 2016, at Skattestyrelsen ved at bruge fra den 14. november 2016 til der træffes afgørelse den 29. juni 2018, altså i alt 16 måneder og 16 dage på at behandle sagen, ikke har efterlevet skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 og træffe afgørelse senest 6 måneder efter kundskabstidspunktet om de forhold, der begrunder en forhøjelse.

Sagsøgernes sag bygger kun på materiale fra de modtagne oplysninger fra den anonyme kilde, hvorfor der ikke er nogen saglig grundlag for, at Skattestyrelsen, der havde alt relevant materiale den 14. november 2016, ikke kunne overholde 6-månedersfristen i skatteforvaltningslo-vens § 27, stk. 2.

Dette ses tillige af fremgå af Højesterets seneste dom omkring rækkevidden af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, jf. Højesterets dom af 13. december 2021, hvor Højesteret fastslår, at det er myndighedens kund-

skab, og ikke den enkelte sagsbehandlers kundskab, hvorfor myndighedens kundskab, og dermed fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, starter tidligere, end den enkelte sagsbehandlers kundskab.

Sagsøgte, Skatteministeriet anførte i svarskriftet side 16, sidste afsnit:

> *" Efter fast retspraksis begynder 6 månedersfristen at løbe fra det tids-punkt, hvor SKAT er kommet til kundskab om, at skatteansættelsen er urigtig eller ufuldstændig, og at det skyldes et groft uagtsomt eller forsæt-ligt forhold hos den skattepligtige eller dennes repræsentant, jf. SKM2012.168.ØLR, UfR 2018.3603 H og UfR 2018.3845 H. Kundskabs-tidspunktet er det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af til-strækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær gen-optagelse efter § 27, stk. 1, nr. 5."*

Sagsøgte, Skatteministeriet, Skattestyrelsen eller Landsskatteretten har imidlertid ikke forklaret, hvordan det kan være, at alle forhold i alle tre sager, netop har fuldstændig samme kundskabstidspunkt.

Kundskabstidspunktet gælder for hvert enkelt skatteretligt element, når skattestyrelsen har fået kundskab herom, og der skal udsendes et for-slag til afgørelse senest 6 måneder efter, der er kommet kundskab om ét forhold, der giver Skattestyrelsen anledning til at gennemføre en forhøjelse. Der er ikke hjemmel til at vente længere, bare fordi der er andre forhold der eventuelt ikke er færdigbehandlet.

Sagsøgerne opfordrede derfor sagsøgte, Skatteministeriet til at forklare og dokumentere, hvilke dokumenter, der er afgørende for hvert enkelt beskatningsmæssigt element i denne sag, og at der opstod kundskab om hvert enkelt beskatningsmæssigt element i denne sag, på præcis samme tidspunkt….

Skatteministeriet henviste blot til svarskriftets side 17, da skatteministeriet skulle besvare disse opfordringer i duplikken, men det er ikke udspecificeret i svarskriftet side 17, hvordan så mange forskellige skattemæssige forhold, for tre personer, kan have kundskabstidspunkt på præcis samme dag og tidspunkt.

Den manglende redegørelse må komme skatteministeriet processuelt til skade i relation til spørgsmålet om, hvorvidt skattestyrelsen har efterle-vet skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Derudover er det fortsat Sagsøgernes opfattelse, at der for alle elementerne er indtrådt forældelse meget meget tidligere, hvilket der er rede-gjort for i stævningerne, hvilket fastholdes i sin helhed.

Derudover anførte Sagsøgte, Skatteministeriet i svarskriftet på side 18, første afsnit:

> *" I den foreliggende sag har Skattestyrelsen som nævnt ovenfor ikke ved modtagelsen af oplysninger fra den anonyme kilde den 9. henholdsvis den 28. september 2016 eller ved påbegyndelsen af undersøgelsen den 14. november 2016 haft grundlag for at fastslå, at sagsøgernes skatteansættel-*

ser var urigtige eller ufuldstændige, og at dette skyldtes groft uagtsomt el-ler forsætligt forhold hos sagsøgerne. Skattestyrelsen kunne ikke fastslå dette alene på grundlag af de oplysninger, som Skattestyrelsen var i besid-delse af på disse tidspunkter."

Det fremstår udokumenteret for Sagsøgerne, at dette postulat skulle have nogen relevans for 6-månedersfristens start.

Da Skattestyrelsen modtager materialet, fremstår Sagsøgernes navn på dokumenter, og der er alle relevante dokumenter for at fastslå, at de har haft ejerskab til en enhed i udlandet.

Sagsøgte, Skatteministeriet blev derfor i replikken opfordret til at op-lyse, hvilke dokumenter Skattestyrelsen behandlede, og hvornår i selve sagsbehandlingen, og hvorfor disse dokumenter konkret ikke gav Skat-testyrelsen anledning til at fremsende delafgørelser for de enkelte skat-temæssige observationer, når de indtrådte. …

Også her henviser skatteministeriet til svarskriftets side 17, hvoraf der ikke er svar på dette. Men ikke desto mindre mener skatteministeriet, at svaret findes på side 17, men sagsøgerne kan ikke finde svaret på sit spørgsmål der, hvilket igen må komme skatteministeriet til skade.

Desuden er der ikke tale om et sagsbehandlingsmæssigt ta´selv bord ef-ter skatteforvaltningslovens § 27.

6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 er en regel, der skal beskytte skatteyderne og angive et senest tidspunkt for, hvornår der senest skal være sendt et forslag til afgørelse. Derfor synes denne sagsbehandling ikke at efterleve skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 i nærværende sag, særligt ikke som den fremkommer i *SKM 2022.820.*

Hvis ikke bestemmelsen i 27, stk. 2 skal blive "de facto" indholdsløs, må afgørelsen anses for ugyldig for de indkomstår, der er omfattet af den ekstraordinære genoptagelsesfrist, hvilket er alle indkomstår til og med 2014, idet der ikke er noget grundlag for, at Skattestyrelsen ikke kunne have truffet den samme afgørelse, som Skattestyrelsen gjorde den 29. juni 2018, på et langt tidligere tidspunkt, da Skattestyrelsen havde alt materialet fra de lækkede dokumenter, som sagen bygges på, og blot kunne have slået efter i Skattestyrelsen egne systemer, dels om selskabet var registreret i Danmark og dels om sagsøger havde selvan-givet udbytte.

Som Højesteret fastslog i dommen fra 13. december 2021, begynder 6-månedersfristen at løbe fra dag et, når Skattestyrelsen kunne have kon-stateret forholdene ved et opslag i egne registre.

Det gøres derfor gældende, at afgørelsen også af denne grund er ugyl-dig, idet den lider af så væsentlig sagsbehandlingsfejl, og i øvrigt er truffet uden for den saglige kompetence, som er afgrænset af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

3.1.4 Skattestyrelsens manglende dokumentation for ledelse i Danmark

Det er et faktum i sagen, at Sagsøgerne har haft en "power of attorney" der var gældende fra 2005 – 2008, altså inden denne sags første indkomstår.

I 2014 bliver der truffet en bestyrelsesbeslutning om at tildele sagsø-gerne en signatory. En sådan har sagsøgerne aldrig set eller modtaget, og ved i øvrigt ikke, at denne beslutning blev taget i selskabet af besty-relsen. Det fremgår imidlertid også af bilag K, at det er selskabets besty-relse, der bestemmer, at der skal oprettes en konto i Swissqoute.

Den nye "power of attorney" – eller signatory, som det skulle være, og som sagsøgerne altså ikke kan ses at have modtaget, og som skatteministeriet heller ikke har dokumenteret, at sagsøgerne skulle have modta-get, ville derudover alene, hvis sagsøgerne havde modtaget denne, have givet Sagsøgerne adgang til at oprette en konto i selskabets navn, og foretage investeringer for selskabet i depot.

I den mellemliggende periode har Sagsøgerne ikke haft en power of attorney. Den power of attorney, som skatteministeriet har fremlagt **,** har sagsøgerne aldrig set, modtaget eller vidst eksisterede. De kan ikke anerkende noget forhold omkring denne, og skatteministeriet har da hel-ler ikke dokumenteret, at sagsøgerne skulle have haft modtaget denne.

Men selv det forhold, at Sagsøgerne havde haft en "power of attorney" , er imidlertid ikke det samme som at Sagsøgerne har anvendt denne "power of attorney" . Det vil Sagsøgerne også forklare under hovedforhandlingen.

Samtidig er der, hvilket Skattestyrelsen også har erkendt under hele sagen, indsat en lovlig bestyrelse og direktion i selskabet i Panama, hvil-ket er en forudsætning for en lovlig stiftelse af selskabet i Panama.

Da Skattestyrelsen anfører, at selskabet er lovligt stiftet, må direktion og bestyrelse (board) ligeledes være lovligt og effektivt indsat.

Såfremt Skattestyrelsen eller skatteministeriet herefter ønsker at fastslå, at det er Sagsøgerne, der er ledelse i selskabet, og ikke den lovligt ind-satte ledelse, skal Skattestyrelsen og skatteministeriet dokumentere denne påstand.

Det har Skattestyrelsen og/eller skatteministeriet ikke kunnet. Der er ikke fremlagt et eneste dokument, der viser, at Sagsøgerne skulle have truffet en eneste driftsmæssig beslutning for selskabet.

Derudover gøres det gældende, at Skattestyrelsen og skatteministeriet blot antager, at der er ledelse i Danmark, uden at Skattestyrelsen eller skatteministeriet på noget tidspunkt har fremlagt blot en enkelt dokumentation for, at der skulle være truffet beslutninger på selskabets vegne fra Danmark.

Skattestyrelsen og skatteministeriet antager, at Sagsøgerne har truffet beslutninger på vegne af selskabet, hvilket ikke er tilfældet, og Skattestyrelsen eller skatteministeriet har da heller ikke kunne fremlægge dokumentation der underbygger, at det skulle forholde sig sådan.

End ikke efter det tidspunkt, hvor bestyrelsen/direktionen giver formanden mulighed for at udpege Sagsøgerne til "Signatory" , den "po-wer og attorney" der udstedes i 2014 til en konto i selskabets navn i Swissquote SA, har Skattestyrelsen eller skatteministeriet kunne fremlægge dokumentation for, at Sagsøgerne har oprettet og/eller dispone-ret over denne eventuelle konto på en måde, der udgør ledelse, eller i øvrigt nogen sinde modtaget den signatory, som bestyrelsen gav mulig-hed for i 2014.

Denne dokumentation mangler fortsat i sagen.

Dette forhold er direkte fremhævet i Ombudsmandens rapport af 22. marts 2018, hvor Ombudsmanden kraftigt kritiserer det daværende SKAT, for at opstille en virkelighed omkring skatteyderen, uden at have konkret dokumentation, der underbyggede denne virkelighed.

Det er præcis det Skattestyrelsen har gjort, og skatteministeriet fastholder, i denne sag.

Antager, uden der overhovedet er dokumentation for denne antagelse, at der har fundet ledelse sted fra Danmark.

Ombudsmanden anfører i rapporten, at det vil være udtryk for usaglig sagsbehandling, der er i strid med god forvaltningsskik, hvilket vil medføre ugyldighed.

Det gøres således gældende, at der samlet synes at være så væsentlige sagsbehandlingsfejl, både i forhold til Sagsøger, men også i forhold til sagsøgers ægtefælle og selskabet, at alle afgørelserne må anses for at være ugyldige i sin helhed.

3.1.5 Forskellen mellem reel ejer og selskabets ledelse for vurderingen af skattepligt til Danmark

Det gøres gældende, at Skattestyrelsen, Skatteankestyrelsen og Landsskatteretten og skatteministeriet har en fejlagtig begrebsforståelse af reelle ejere og ledelsen i et selskab.

Skattestyrelsen og Landsskatteretten blander ganske enkelt to forskel-lige begreber sammen, selvom begreberne dækker over vidt forskellige ting, og skatteministeriet har ikke redegjort for at skulle have en anden og korrekt forståelse af begreberne.

Definitionen af reelle ejere fremgår af selskabslovens § 5, stk. 1, nr. 26.

…

Der fremgår intet om, at det at være reelle ejere, er det samme som at udgøre ledelsen i et selskab.

Ledelsen skal aktivt tage beslutninger på selskabets vegne. Reelle ejere er alene en registreringsforpligtelse i de offentlige registre, der ikke i sig medfører, at de reelle ejere udgør ledelsen i selskabet, eller omvendt.

Ledelsen i et selskab opstår, når der træffes driftsmæssige beslutninger på selskabets vegne, jf. i det hele nedenfor.

HVAD ER LEDELSE OG HVORFRA SKER DENNE LEDELSE
Skattestyrelsen og skatteministeriet er tilsyneladende af den opfattelse, at selskabets registrerede ledelse alene handler efter instruks fra fuldmagtshaver. Derfor er Skattestyrelsen og skatteministeriet af den opfattelse, at den reelle ledelse er i Danmark, idet fuldmagtshaverne er bosiddende her i landet.

Hertil skal der for det første anføres, at der ikke er nogen fuldmagt til ledelse af selskabet fra 2008 og frem. Den fuldmagt der tildeles i 2014, giver ikke ledelsesmæssige beføjelser, og i perioden mellem 2008 og til 2014 er Sagsøgerne slet ikke i besiddelse af nogen fuldmagt.

For det anden skal det anføres, at det er i strid med al praksis på områ-det, og i øvrigt også i strid med den litteratur, der ligger på området, at antage at ledelsen udgøres af en fuldmagtshaver.

Vurderingen af ledelsens sæde fungerer i tre niveauer.

Først undersøges det, om der er indsat en ledelse på direktionsniveau. Er der ikke det og først, hvis der ikke er dette, ses der på, om der er ind-sat en bestyrelse, og hvor den bestyrelse træffer sine beslutninger.

Er der ikke nogen bestyrelse, kan der ses på hovedaktionærens forhold.

Vurderingen af ledelsens sæde for hovedaktionæren er stedet, hvor hovedaktionæren træffer sine beslutninger.

Fuldmagt til at træffe visse beslutninger har ingen betydning for hjemstedsfastlæggelsen, hverken i henhold til OECD (international skatteret) eller i henhold til dansk praksis på området (dansk international skatteret).

I dansk skatteret er det altså først en vurdering af direktionens place-ring, derefter bestyrelsen og først til sidst stedet, hvor hovedaktionæren træffer sine beslutninger, hvis denne overhovedet træffer ledelsesmæs-sige beslutninger. Gør hovedaktionæren ikke dette, er hjemstedet stedet for selskabets civile registrering.

Danmark fulgte i mange år på det selskabsskatteretlige område et registreringskriterium, ligesom vi fortsat gør det på selskabsrettens område.

Det indebar, at Danmark, for så vidt angår de former for juridiske personer, der registreres i Erhvervsstyrelsen for at komme gyldigt til eksi-

stens, lagde vægt på, om disse juridiske personer var dansk oprettet og registreret eller ej.

Med virkning fra 1996 indførte Danmark et skatteretligt hovedsædekriterium. Der blev som SEL § 1, stk. 6 indsat en bestemmelse, hvorefter selskaber mv. anses for hjemmehørende i Danmark, hvis ledelsen har sit sæde her i landet, jf. *René Lykke Wethelund i TfS 2004, 229.*

Dette kriterium gælder, uanset hvor selskabet eventuelt er indregistre-ret.

Selskabsskattelovens § 1, stk. 6, skal fortolkes i overensstemmelse med OECD modeloverenskomst. Det er herved begrebet i artikel 4(3) i OECD's MDBO, der er afgørende, dvs. stedet, hvor den virkelige le-delse er -*the place of the effective management.*

Fuld dansk skattepligt indtræder således, når ledelsens sæde flyttes her til landet, for selskaber der er registreret i udlandet, jf. *selskabers til- og fraflytning Niels Winther-Sørensen i Festskrift til Aage Michelsen (2000) s. 307 ff.*

Ledelsens sæde er ikke nødvendigvis identisk med eksempelvis en direktørs bopæl, men derimod med det sted, hvorfra direktionen udøver sit virke.

Dette fremgår eksempelvis *af TfS 2014.857 SR….*

Lovmotiverne fremhæver, at der først og fremmest bliver lagt vægt på beslutninger, som har med den daglige ledelse af selskabet at gøre, således at et selskab, hvis direktion har hovedsæde her i landet, ofte vil blive anset for hjemmehørende i Danmark.

Den helt centrale domstolsafgørelse om det skatteretlige hovedsædekriterium, er *TfS 1998.607 H*, *California Kleindienst.*

…

Højesteret bemærkede, at kapitaltilførselsafgift efter § 2 i den nu ophævede lov om kapitaltilførselsafgift kun kan kræves her i landet, hvis "selskabets egentlige ledelse" har sit sæde her.

Det citerede udtryk - som er i overensstemmelse med art. 4(3) i OECD's MDBO - må forstås således, at hovedvægten skal lægges på, hvor selskabets daglige ledelse varetages.

Da der ikke var grundlag for at antage, at selskabets daglige ledelse ikke havde været varetaget af direktionen, tiltrådte Højesteret, at selska-bets egentlige ledelse havde sæde i Danmark.

I relation til eksempelvis udenlandske holdingselskaber, der reelt ledes her fra landet, får hovedsædekriteriet også betydning, jf. *TfS 2000.196 LR….*

Det fremgår således tydeligt af de citerede afgørelser, at det er stedet for ledelsen udførelse, der er afgørende, og ikke personens bopæl.

I nærværende sag er ledelsen i Panama, lovligt stiftet, som skattestyrel-sen også har anerkendt, og afholder bestyrelses- og direktionsmøder der, hvilket er dokumenteret i afgørelsen ved referater deraf.

Skattestyrelsen har altså selv henvist til disse mødereferater, udarbejdet af ledelsen i Panama. Det er korrekt, at der er udstedt en "power of attorney" , som den eneste til Sagsøgerne, men der ligger ikke et eneste dokument, der viser, at Sagsøgerne har anvendt denne fuldmagt i perioden, hvor den var gældende.

Hertil skal bemærkes, at den eneste udstedte "power of attorney" , som sagsøgerne har modtaget, jf. udløb i juli 2008, og der ligger ikke et ene-ste dokument der viser, at der er udstedt en ny med samme eller tilsva-rende indhold efter 2008.

Derudover fremgår det af fuldmagten, at den ikke fratager selskabets ledelse de ledelsesmæssige beslutninger. Fuldmagten giver alene fuldmagtshaveren ret til at træffe en række beslutninger, men denne ret kan ikke udvide ledelsesbegrebet.

Da der ikke er nogen konkret dokumentation, der viser, at Sagsøgerne har benyttet sig af muligheden for at træffe de ledelsesmæssige beslut-ninger i selskabet, ligger ledelsen fortsat hos den indsatte direktion og bestyrelse i Panama.

Beslutninger om investering af selskabets midler kan ikke ændre herpå, hvilket der er taget stilling til i *SKM 2018.469 SR*….

Oprettelse af konto, og instruks om investering er således ikke ledelses-mæssige beslutninger, der får selskabers hjemsted til at flytte til Danmark. Og der er slet ikke tale om samme omfang i denne sag, som tilfældet var i *SKM 2018.469 SR***.**

Det gøres derfor gældende, at Skattestyrelsen, i nærværende sag, forsø-ger er at udvide betydningen af fuldmagter, og inddrage disse som en del af OECD-begrebet ledelsens sæde.

Det er der ikke hjemmel til, hverken i praksis fra danske domstole eller andre landes domstole, der har taget stilling til modeloverenskomstens artikel 4, og det deri indeholdte hjemstedsbegreb.

Det er således en ulovhjemlet udvidelse af forståelsen af ledelsens sæde, der vil udvide beskatningsbasen set fra et dansk perspektiv, hvilket også medfører afgørelsens ugyldighed, idet den er truffet uden hjem-mel.

Ud over de rent skatteretlige forhold vedrørende ledelsens sæde set med et dansk perspektiv, skal rent dansk civilret på området også iagt-tages.

Selskabslovens § 135 og lov om erhvervsdrivende fondes § 68 bygger begge på, at der skal være klarhed over, hvem der kan tegne selskabet eller fonden - ledelsen.

Derfor skal der registreres en ledelse, som ifølge vedtægterne kan tegne selskabet. Det bemærkes endvidere, at følgende fremgår af forarbej-derne til lov om erhvervsdrivende fondes § 68:

> ”*Endvidere skal opmærksomheden henledes på, at en administrator ikke kan tillægges tegnings- eller repræsentationsret for fonden, da vedkom-mende er ekstern i forhold til ledelsen og alene har en aftale med bestyrel-sen om varetagelse af konkrete driftsopgaver for bestyrelsen.”*

Udgangspunktet er derfor, at selskaber og fonde alene kan tegnes i henhold til deres tegningsregel.

Der kan dog meddeles prokura for så vidt angår fonde og selskaber, jf. hhv. lov om erhvervsdrivende fonde § 68. stk. 4 og selskabsloven § 135, stk. 5.

Det fremgår af forarbejderne til begge bestemmelser, at en prokura er en særlig stillingsfuldmagt, der ikke er omfattet af fondens repræsenta-tions- og tegningsregel. En prokura er derfor knyttet op til en særlig stilling i selskabet/fonden.

Derudover har Vestre Landsret i 1984 og 1985 haft mulighed for at vurdere, om stillingsfuldmagter kan anvendes som udtryk for ledelse.

Afgørelsen i *U 1984.852* er i den sammenhæng særlig relevant, da den vedrører et såkaldt skuffeselskab.

…

Afgørelsen er blevet kritiseret af Jan Schans Christensen i ”Selskabsloven med kommentarer” , side 367.

Dette stemmer tilsvarende overens med, at samme landsret i *U 1985.661,*, altså i en efterfølgende sag, kom frem til følgende afgørelse:

> *” Selv om det må antages, at tegningsreglerne i anpartsselskabsloven sup-pleres af reglerne om fuldmagt, jfr. herved bl.a. anpartsselskabslovens § 36, stk. 3, om prokura, findes det udelukket som stridende mod anpartssel-skabslovens regulering af tegningsretten, at en tegningsberettiget ved ud-stedelse af en generalfuldmagt, således som det findes at være sket i fore -liggende sag, skulle kunne udvide kredsen af personer, der kan være tegningsberettiget efter § 41, stk. 2, ellers skulle kunne tilsidesætte en vedtægtsbestemmelse efter § 41, stk. 3, om begrænsning i tegningsretten.*
> *Da de udstedte generalfuldmagt som følge heraf må anses for ugyldig,*
> *stadfæster landsretten den påkærede afgørelse.”* [egen understregning]

Konsekvensen er således, at generalfuldmagter anses for at være ugyldige, da de omgår tegningsreglerne for selskaber og fonde.

Derfor kan en "power of attorney" tillige ikke anvendes til at fastslå, at der er ledelsens sæde i Danmark, idet denne generalfuldmagt i henhold til dansk ret slet ikke gyldigt kan fastlægge ledelseskompetencen.

Derfor er det også afgørende, som det allerede er redegjort for oven for, at ledelsens sæde skal vurderes på baggrund af direktion og/eller besty-relsen, og hjemstedet for disse, herunder hvor disse træffer sine beslut-ninger.

Først hvis det konstateres, at der IKKE er en direktion eller en besty-relse, kan hovedaktionærer komme på tale. Men uanset, kan en fuld-magt aldrig komme til at medføre ledelse over et selskab. Det er helt ge-nerelt i strid med dansk ret, jf. U 1985.661 .

Dertil kommer, at der i nærværende sag er en bestyrelse/direktion i Pa-nama, hvilket skattestyrelsen selv har anerkendt, hvorfor hovedaktio-nærerne som ledelse alene af den grund er uden betydning.

Af de ovenfor anførte grunde gøres det gældende, at selskabet ikke har eller på noget tidspunkt har haft ledelsens sæde i Danmark, hvilket er hele motoren for Sagsøgernes sager, hvorfor sagsøgerens sag også af den årsag er ugyldig.

Det samme gælder for selskabets sag. Når der ikke er ledelse i Dan-mark, er selskabet slet ikke skattepligtig her i Danmark, hvorfor afgø-relsen lider af hjemmelsmangler til at beskatte selskabet i Danmark.

Det gøres derfor sammenfattende gældende, at der er tale om en ugyl-dig afgørelse, som Skattestyrelsen træffer den 29. juni 2018, idet;

- **Der er foretaget en materialeindkaldelse i strid med EMRK-artikel 6, og retssikkerhedslovens § 9 og 10**

- **Der er ikke handlet i rette tid i forhold til skatteforvaltningslo-vens § 27, stk. 2, hvorfor afgørelsen er truffet uden for kompetan-ceafgrænsningen på 6 måneder fra kundskabstidspunktet.**

- **Der er ikke handlet groft uagtsomt, hvilket størstedelen af sagen bygger på baggrund af, hvilket i sig selv er ugyldigt.**

- **Skattestyrelsens afgørelse baserer sig på, at Sagsøgerne er blevet skattepligtig til Danmark af indkomster, der bygger på, at selska-bet er skattepligtig her, men denne antagelse baseres af skattesty-relsen på udokumenterede påstande om ledelse i Danmark, og om en retsstridig opfattelse af rækkevidden af fuldmagter i forhold til fastlæggelsen af ledelsens sæde.**

3.2. Anbringender til den subsidiære påstand

3.2.1 Kontrollerede transaktioner

Det gøres gældende, at der ikke er hjemmel til at anvende skatteforvalt-ningslovens § 26, stk. 5 i forhold til at gennemføre en genoptagelse i denne sag.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 angår kontrollerede transaktioner. Kontrollerede transaktioner er udtrykt ved, at der er en handelsmæssig sammenhæng mellem de personer, der er forbundet.

Det fremgår direkte af lovens ordlyd af skattekontrollovens § 3B;

…

Bestemmelsen i skattekontrollovens § 3B er oprindeligt rettet mod transfer pricing sager, der oprindeligt kun angik udenlandske forhold.

Bestemmelsen omfatter imidlertid ikke – i modsætning til det Skattestyrelsen gør gældende – situationer, hvor der er tale om en ensidig disposition, eksempelvis tilbagebetaling af et lån, udbetaling af et udbytte el-ler tildeling af gave, idet der for så vidt angår denne disposition, ikke er tale om en handelsmæssig eller økonomisk transaktion, men om en en-sidig disposition.

Et udbytte er ikke udtryk for en forhandling mellem parterne, idet udbyttet blot bestemmes. Tilbagebetaling af et lån er heller ikke udtryk for en forhandling mellem parterne, modsat vilkårene for lånet.

Dette ses også af praksis, som Skattestyrelsen selv har henvist til i afgørelsen. Her er det sager om mellemregninger mellem selskab og hovedaktionær, for en konkret samhandel mellem selskabet og hovedaktionæren.

Der er eksempelvis tale om beskatning af fri bolig, hvor et selskab har stillet en bolig til rådighed for ejeren, hvor der skal gennemføres en værdiansættelse af prisen, idet vilkårene mellem parterne er en kontrolleret transaktion.

Et udbytte er imidlertid ikke vilkårsbestemt. Der træffes en generalforsamlingsbeslutning, der er ensidig (selskabet kan ikke modsætte sig dette), hvorefter der er en forpligtelse til at udbetale udbyttet, og skat-testyrelsen har jo lagt sig fast på en udbyttebeskatning i nærværende sag.

Dette er **IKKE** en kontrolleret transaktion, men en ensidig disposition, der ikke er omfattet af skattekontrollovens § 3B sagsøgernes og dermed ikke giver anledning til genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslo-vens § 26, stk. 5.

Det fremgår også tydeligt af Højesterets stillingtagen i *SKM 2012.92.…*

Kontrollerede transaktioner er altså ikke ensidige dispositioner som udbytteudbetalinger, idet der i disse tilfælde ikke kan handles på ikke armslængdevilkår. Et udbytte kan der ikke stilles spørgsmål ved vær-dien af, da en krone udbytte er en krone værd. Det samme med en lån. En lånt krone har en krone i værdi.

Som Højesteret træffer afgørelse *SKM 2012.92 H*, og som Højesteret citerer forarbejderne, vil et udbytte aldrig blive en kontrolleret transaktion omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Det samme vil være tilfældet ved tilskud. Gives der et økonomisk til-skud i kontanter, eller tilskud i form af børsnoterede aktier, kan der ikke stilles spørgsmål ved værdien, hvorfor der pr. definition er handlet til armslængdepriserne, og der er tale om ensidige dispositioner, der ikke er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde.

Heller ikke hjemstedsfastlæggelsen for selskabet, er en kontrolleret transaktion.

Skattestyrelsen kan således ikke anvende hjemlen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 til at genoptage udbetalingen, hvis Skattestyrelsen mener, der er tale om en udbytteudbetaling, idet denne form for disposition ikke er omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. i det hele *Mette Holm Høgsbro* i skatte- og afgiftsprocessen, 1. udgave 2010, side 325 ff.

Hvis Skattestyrelsen ønsker at genoptage udbetalingerne fra selskabet, kan dette alene lade sig gøre, hvis Skattestyrelsen er enig i, at der er tale om et lån, idet genoptagelsen herefter angår lånevilkårene, men ikke selve tilbagebetalingen af lånet.

Hvis skattestyrelsen ville genoptage selskabets sag baseret på skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, skulle skattestyrelsen også have kvalificeret transaktionen som noget andet end tilskud fra sagsøgerne til selskabet, for dette tilskud er ikke omfattet af skattekontrollovens § 3B, og dermed heller ikke af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Det gøres derfor gældende, at der ikke i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 er hjemmel til at genoptage skatteansættelserne for hverken sagsøgerne eller selskabet, ud fra de forudsætninger om tilbagebetaling, som Skattestyrelsen har lagt til grund i afgørelse, hvorfor der ikke er grundlag for en genoptagelse af indkomstårene 2014 eller tidligere i henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 ikke kan lade sig gøre, idet der ikke er tale om en kontrolleret transaktion omfattet af bestem-melsen.

Hvis endelig skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 skulle være hjemmel, så gælder den alene for indkomstår 5 år tilbage fra afgørelsesdatoen, hvor forhøjelsen af indkomstårene der ligger 5 år forud for den 28. april 2018, ikke kan genoptages som følge af denne bestemmelse, hvorfor disse indkomstår skal nedsættes til kr. 0.

3.2.2 Grov uagtsomhed

Når skattestyrelsen ikke kan anvende skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 til at foretage de gennemførte genoptagelser, er den eneste mulighed herefter at anvende den ekstraordinære genoptagelsesmulighed i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, som skattestyrelsen også har anvendt.

Skattestyrelsen anfører, at grundlaget for vurderingen af, at der er tale om grov uagtsomhed er;

- At ledelsen i Panama bærer præg af at være indsat proforma
- At det må forventes, at parret (sagsøgerne) havde søgt rådgivning ved en dansk skatterådgiver eller ved Skattestyrelsen i forbindelse med oprettelsen af selskabet i udlandet

For det første skal det anføres, at Skattestyrelsen ikke blot kan frem-sætte udokumenterede påstande om, at ledelsen i Panama "bærer præg" af at være indsat proforma.

Skattestyrelsen har intet belæg herfor, idet ledelsen er indsat fuldstæn-dig i overensstemmelse med lovgivningen i Panama. Derfor kan den under ingen omstændigheder antages at være proforma. Skattestyrel-sen og skatteministeriet lægger da også den power of attorney, som denne ledelse har udstedt, til grund for, at sagsøgerne skulle udgøre le-delse i selskabet, så helt proforma kan den da ikke være, heller ikke i skattestyrelsen eller skatteministeriets optik.

Det er en udokumenteret påstand fra Skattestyrelsens side, og det er præcis, som Sagsøgerne har anført flere gange under den administra-tive proces, som værende i strid med god forvaltningsskik, som også Ombudsmanden har kritiseret i rapporten fra 2018.

Enten kan Skattestyrelsen dokumentere, at ledelsen er indsat proforma, eller også kan Skattestyrelsen ikke.

I tilfælde af, at der ikke er konkret dokumentation for den påstand, skal Skattestyrelsen undlade at fremsætte sådanne udtalelser, idet det er i strid med princippet om god forvaltningsskik, som anført af Ombuds-manden i rapporten af 18. marts 2018.

Skattestyrelsen anfører, at "*... ved beslutning om oprettelsen af et selskab i udlandet søger sig rådført om det skattemæssige konsekvenser ved en dansk skatterådgiver eller ved Skattestyrelsen. Klagerne har undladt at forholde sig til alle skattemæssige konsekvenser af at have aktiver i udlandet* ".

Hertil skal gøres to reservationer.

Den første er, at det vil være i strid med EU-retten, hvis Skattestyrelsen lægger det ind som et uagtsomt forhold, at sagsøgerne ikke har rådført sig med en dansk skatterådgiver eller den danske skattestyrelse.

Der er frihed til at modtage en tjenesteydelse i EU, derfor kan man råd-føre sig med rådgivere i andre EU-lande som modtageren af tjenestey-delsen finder bedst. Der er frit valg.

Da område for hjemstedsfastlæggelse af selskaber følger OECD reg-lerne, som Skattestyrelsen selv har anført i afgørelsen, kan alle andre landes skatterådgivere lave sammen rådgivning, som tilfældet er for

danske skatterådgivere – det er jo ens internationale regler der skal fortolkes på i alle EU-landene.

Sagsøgerne har rådført sig med bankens skatterådgiver/investeringsrådgiver, og blevet rådgivet om, at selskabet i Panama var lovligt stiftet der, med en i Panama lovligt indsat bestyrelse/direktion, hvorfor sel-skabet i henhold til OECDs principper – der, som Skattestyrelsen selv har anført i afgørelsen, også gælder i Danmark – er skattemæssigt hjem-mehørende i Panama.

Sagsøgerne har således søgt rådgivning om de skattemæssige konsekvenser ved at have et selskab i udlandet, og vurdering var – rådgivningen var – at selskabet var skattemæssigt hjemmehørende i Panama, i henhold til OECD-principperne om ledelsens sæde. En rådgivning som Skattestyrelsen, Landsskatteretten eller andre ikke har underkendt skulle have fundet sted.

Derfor er der ikke noget, der peger på, at selskabet eller Sagsøgerne har handlet groft uagtsomt.

Det vil samtidig være i direkte strid med EU-retten, hvis sagsøgte Skatteministeriet finder, at Sagsøgerne og selskabet har handlet groft uagtsomt ved at søge rådgivning ved en skatterådgiver i et andet EU-land, når det drejer sig om rådgivning på baggrund af internationale skatte-retlige principper.

Opsummerende gøres det gældende, at Sagsøgerne ikke har handlet agtsomt, idet sagsøgerne har oprettet selskabet ved hjælp af rådgiver af og på opfordring af rådgiverne, og der er indsat en lovlig ledelse og le-delsen har ageret lovmæssigt i Panama.

Der er således intet der begrunder, at Sagsøgerne har handlet groft uagtsomt, og derved endnu mindre, at selskabet har det.

Derudover er det vigtigt at nævne, at de midler, der overflyttes til selskabet, alle er af allerede beskattede midler i Danmark – dette er ikke anfægtet af hverken Skattestyrelsen, Landsskatteretten eller skatteministeriet.

Der var altså ikke tale om oprettelse af et selskab for at overføre sorte penge eller penge fra anden lyssky aktivitet. De midler, der blev udlånt var provenu af skattefrit salg af bolig, og modtaget erstatninger for Sagsøger 2's sygdom.

Sagsøgerne har, efter anklagemyndigheden har haft sigtet Sagsøgerne, modtaget en opgivelse af sigtelsen mod Sagsøgerne, der vedrører alle forhold, Sagsøgerne var sigtet for og som alle vedrører den anmeldelse, som Skattestyrelsen foretog til Politiet af Sagsøgerne på baggrund af den civile sag, vi behandler for retten på nuværende tidspunkt.

Som det fremgår af begrundelsen fra anklagemyndighedens side, opgi-ves sigtelsen mod Sagsøgerne, fordi anklagemyndigheden ikke mener, at Sagsøgerne kan antages at blive fundet skyldige i skatteunddragelse

– det vil sige, hverken forsætligt eller groft uagtsomt at have unddraget skatter, og dermed ikke ville kunne dømmes for sådanne overtrædelser af skattelovgivningen.

Det rejser de interessante og for sagen ret afgørende spørgsmål, hvilken betydning denne opgivelse af sigtelse mod sagsøgerne skal have i en civilretlig kontekst.

3.2.2.1 Reglerne om genoptagelse af skatteansættelsessager

Reglerne om frister for foretagelse eller ændring af skatteansættelser findes i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Der er redegjort udførligt herfor i processkrift i, hvortil der henvises, men her vil de vigtigste og væsentligste pointer bliver gengivet.

For så vidt angår ændring (genoptagelse) af en skatteansættelsessag, bestemmer skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., vedrørende ordi-nær genoptagelse, at;

...

I skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-9, oplistes positivt de tilfælde, hvor der fra skattemyndighedernes side kan ske ekstraordinær genoptagelse.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, omhandler den skattepligti-ges forsæt eller grove uagtsomhed, og bestemmelsens ordlyd er;

...

Ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, kræver således, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, hvilket skyldes en af den skattepligtige udvist adfærd, som kan tilregnes vedkommende skatteyder som forsætlig eller grov uagtsom.

Et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag kan forekomme, hvis den skattepligtige har meddelt skattemyndighederne urigtige oplysninger, har undladt at meddele skattemyndighederne skatterelevante oplysninger eller har forholdt sig passiv over for oplysninger fra skattemyndighe-derne, der den skattepligtige bekendt ikke er korrekte.

Den primære bevisbyrdeproblematik i denne type sager er strafferetligt spørgsmålet om tilregnelsen – altså hvorvidt der er handlet med forsæt eller grov uagtsomhed.

Denne bevisbyrde har således betydning i den civile skatteretlige kontekst, idet skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, som ovenfor nævnt, indeholder hjemmel til at foretage skatteansættelse uden for den ordinære ligningsfrist, såfremt skatteyderen;

...

Skatteforvaltningsloven anvender sprogligt den samme tilregnelses-form som strafferetten, altså forsæt og grov uagtsomhed, der er udtryk for den subjektive tilregnelse, som kræves hos den skattepligtige, for at der kan ske ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, henholdsvis pålægges straf efter reglerne herom i skatte-kontrolloven. Den skattepligtige skal subjektivt have udvist et bebrej-delsesværdigt forhold, som enten kan karakteriseres som forsætligt el-ler groft uagtsomt.

Spørgsmålet er herefter, om afgørelsen af tilregnelsen i skattestraffesa-gen har bevisværdi i den civile skattesag mod den samme borger (sel-skab/virksomhed).

Spørgsmålet er endnu mere relevant i sager, hvor anklagemyndigheden giver påtalefrafald i henhold til retsplejelovens § 721 grundet mang-lende sandsynlighed for domsfældelse, hvilket netop er tilfældet i nær-værende sag.

3.2.2.1.1 Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 historik

Bestemmelsen i skatteforvaltningsloven fandtes tidligere i skattestyrel-seslovens § 35 og bestemmelsen blev indsat som § 35, stk. 3 i 1989 (lov 824, 1989), med følgende indhold;

> ...

Af forarbejderne til forslag til skattestyrelseslovens § 40, stk. 4 – vedta-get som § 35, stk. 3 – fremgår, at;

> *" Det foreslås i stk. 4, at den gældende praksis om, at forældelsesfri-sten suspenderes, når skatteyderen har begået positive fejl, lovfæstes, og at reglen udvides til også at omfatte vurderingssager."*

Forarbejderne anvender således det noget mere afdæmpede "positive fejl" og forholder sig ikke til, hvorledes forsæt- og grov uagtsomhedsbe-grebet i bestemmelsens ordlyd skal fortolkes.

I forbindelse med vedtagelse af lov nr. 192 1998/1999 fremgår det af for-arbejderne til den dagældende § 35 stk. 1, nr. 6, at;

> *" Under nr. 6 foreslås, at skattemyndighederne ikke skal være bundet af de almindelige ansættelsesfrister i tilfælde, hvor den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har for-holdt skattemyndighederne ligningsrelevante oplysninger.*
>
> *Bestemmelsens anvendelse forudsætter ikke, at der er begået et straf-bart forhold, men at der er udvist mere end almindelig uagtsomhed af den skattepligtige eller dennes repræsentant, typisk i forbindelse med opfyldelse af selvangivelsespligten."*

Bestemmelsen forudsatte således på daværende tidspunkt ikke, at der var begået et strafbart forhold, da dette først blev ændret ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 – hvor der herefter skulle være tale om;

> ”*mere end almindelig uagtsomhed af den skattepligtige eller dennes repræsentant*.”

Denne formulering blev – med rette – kritiseret i litteraturen, idet begrebet ”mere end almindelig uagtsomhed” var en nyskabelse, der ikke fandtes at være grundlag for, og som i øvrigt ikke var forsøgt defineret eller klarlagt.

Fristudvalget udtalte sig i betænkning 1426 fra 2003 – fristbetænknin-gen, kritisk til denne ”nyskabelse” på side 136 med henvisning til Skatteretsrådets bemærkninger, idet den kunne tages til indtægt for, at der var skabt en ”tredje form for uagtsomhed” .

Udvalget udtalte herefter, at der for så vidt var tale om den samme uagtsomhedsvurdering i henhold til skattekontrolloven og skattestyrelsesloven, altså den samme vurdering i den civile skattesag såvel som i skattestraffesagen.

3.2.2.2 Begreberne ”grov uagtsomhed” og ”forsæt”

Cirkulæreskrivelse 2 fra 1994-15, var i nogen grad baseret på den forudsætning, at der er identitet mellem begreberne grov uagtsomhed og for-sæt i henholdsvis skattekontrolloven og skatteforvaltningsloven.

Denne forudsætning om identitet er rigtig, men den fører ikke uden videre til, at ansættelsesfristen efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, kunne suspenderes, hvis der blev rejst en straffesag, dels som følge af de forskellige krav til bevisets styrke, der stilles i civile sager i forhold til straffesager, dels som følge af, at der ikke var fuldstændig overensstemmelse mellem reglen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, (". . . bevirket, at skattemyndighederne . . .") og beskrivelsen af det strafbare gerningsindhold i den dagældende skattekontrollovs § 13.

Det kunne derfor på daværende tidspunkt forekomme, at der kunne statueres ikke-forældelse af skatteansættelsen, uden at der var tilstrækkeligt grundlag for at statuere strafansvar.

I forbindelse med vedtagelse af lov nr. 410 af 2. juni 2003 (lovforslag 175, 2002/2003), fremgår det af bemærkningerne, at;

> *” Vurderingen af, om der foreligger grov uagtsomhed eller forsæt efter den foreslåede bestemmelse, er identisk med vurderingen i forhold til de tilsva-rende begreber i skattekontrolloven.*
>
> *Bestemmelsen finder således kun anvendelse i tilfælde, hvor der foreligger*
> *et strafbart forhold, jf. skattekontrollovens afsnit III. Bestemmelsens an-*

vendelse 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 bag-grunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karak-ter herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i den civile skattesag." [egen understregning]

Det bemærkelsesværdige er imidlertid, at det allerede i forarbejderne var anført, at bestemmelsen kun fandt anvendelse i tilfælde, hvor der forelå et strafbart forhold, jf. skattekontrollovens afsnit III.

Det skattepolitiske udgangspunkt er altså, at retsstillingen for vurderingen af uagtsomheden eller forsættet skal være den, at den skatteforvaltningsretlige behandling af skattesager skal være overensstemmende med den skattestrafferetlige behandling.

Dette indebærer en retsstilling, hvor den ekstraordinære genoptagelse af skatteansættelsessager er forbeholdt tilfælde, hvor der tillige foreligger en strafbar skatteunddragelse.

Dermed forudsætter skattemyndighedernes foretagelse af ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse, at den skattepligtige med den fornødne subjektive tilregnelse har overtrådt skattestrafferetten.

Dette giver god mening henset til formålet med skattemyndighedernes mulighed for ekstraordinær genoptagelse som følge af den skattepligtiges udviste forsæt eller grove uagtsomhed.

Den grundlæggende holdning er, at hvis en skattepligtig har begået strafbar skatteunddragelse, skal det også være muligt for skattemyndighederne (ekstraordinært) at genoptage og korrigere den skattepligtiges skatteansættelse, således der kan ske en efterbeskatning.

Strafansvar for skatteunddragelse er reguleret i skattekontrollovens §§ 82 og 83.

Tilregnelseskravet i disse bestemmelser svarer til tilregnelseskravet i den dagældende skattestyrelseslovs § 35 og den nugældende skatteforvaltningslovs § 27, stk. 1, nr. 5, idet statuering af straf kræver, at de i bestemmelserne strafbare skatteunddragelseshandlinger er begået "med forsæt" (skattekontrollovens §§ 82, stk. 1 og 83, stk. 4) eller "groft uagtsomt" (skattekontrollovens §§ 82, stk. 2 og 83, stk. 5).

Efter disse bestemmelser foreligger der således alene et strafbart for-hold, hvis der kan bevises en tilregnelse i form af grov uagtsomhed el-ler forsæt, altså det strafbare forhold der er en betingelse for genopta-gelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

3.2.2.2.1 begrebsdefinitionen

Det synes at fremgå klart af forarbejderne til lov 410 af 2. juni 2003 (lovforslag 175, 2002/2003), at der ikke gælder et særligt skatteretligt forsæts- og grov uagtsomhedsbegreb, idet det direkte er anført, at vurderingen er identisk med de "tilsvarende begreber" i skattekontrolloven (skattestrafferetten).

Altså er det grundlæggende sådan, at vurderingen af, om der kan straf-fes, er sammenfaldende med vurderingen af, om der kan foretages ekstraordinær genoptagelse efter den nugældende skatteforvaltningslovs § 27, stk. 1, nr. 5.

Dermed er der tale om det grundlæggende strafferetlige forsætsbegreb, som vel bedst defineres i forarbejderne til straffeloven af 1924, gengivet af Thomas Elholm;

...

Ved forsæt forstås altså, at den skattepligtige i bevidsthed har opfyldt de objektive betingelser i en bestemmelse.

For at en uagtsom handling eller undladelse kan karakteriseres som *grov* uagtsom kræves ifølge Jan Pedersen i *SR.2015.160*, at der foreligger en særlig bebrejdelsesværdig afvigelse fra den påkrævede handlemåde.

Det følger af ovenstående, at det forhold, at der er tale om sammenfaldende begreber, er uomtvistet, men spørgsmålet er, om det tilsvarende gør sig gældende i relation til de momenter, der indgår i forsætsvurde-ringen – særligt læren om vildfarelser.

I strafferetten er det fast antaget, at de såkaldte retlige, egentlige og uegentlige, og faktiske vildfarelser kan være forsætsudelukkende og medføre, at tilregnelsen alene vurderes som groveller simpel uagtsom.

Tilsvarende er det relevant at overveje, hvorvidt det strafferetlige "in dubio pro reo" -princip tilsvarende finder anvendelse på tilregnelsesvurderingen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Forarbejderne til bestemmelsen giver ikke meget støtte til denne problematik, idet det dog er anført, at;

> *" 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."*

Heraf synes at følge, at eftersom forsæts- og grov uagtsomhedsbegrebet er det samme som inden for strafferetten (skattestrafferetten) – og efter-som der skal foretages den samme vurdering – må der tillige indgå de samme elementer i vurderingen – herunder "in dubio pro reo" og "vildfarelseslæren" .

Det synes dog ikke oplagt, at dette er tilfældet, idet det i det efterføl-gende afsnit fremhæves, at;

> *" Uanset at der således ikke er rejst en straffesag, eller der eventuelt er sket frifindelse i denne, kan bestemmelsen således finde anvendelse, idet bag-grunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karak-ter herunder eksempelvis andre krav til bevisets styrke end i den civile skattesag."*

Uanset at det således er fastslået, at der er tale om de samme begreber og den samme vurdering, konkluderes det således alligevel i de almin-delige bemærkninger til bestemmelsen, at en frifindende dom ikke nød-vendigvis har betydning, f.eks. grundet andre krav til bevisets styrke.

Det er herefter ikke helt klart, hvilken betydning "in dubio pro reo" og "vildfarelseslæren" spiller i forbindelse med skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 5, eller om disse overhovedet spiller nogen rolle.

Da dette således er uklart, kan det ikke lægges til grund, at disse skal kunne begrunde, at skattemyndighederne anvender skatteforvaltnings-lovens § 27, stk. 1, nr. 5, når anklagemyndigheden eller skattestyrelsens egen straffeenhed finder, at der ikke er grundlag for at straffe i en kon-kret sag.

Usikkerheden om disse begrebers betydning for anvendelsen af skatte-forvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, må komme myndigheden til skade – ikke borgeren.

Specielt når der står i alle forarbejder, at det er den samme vurdering af begreberne der foretages efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 og fortsæt og grov uagtsomhed deri, som det er i skattekontrolloven, der er den almindelige strafferet på skatteområdet.

En lille bemærkning i forarbejderne som ovenfor kan ikke ændre på år-hundredes opfattelse af, at begreberne er identiske – der kan desuden ikke lovgives i forarbejderne, og slet ikke på et område med straf.

3.2.2.2.2 Bevisvurdering og elementer i forsætsvurderingen

Som det fremgår af ovenstående, vil en frifindende straffedom ikke au-tomatisk medføre, at skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke kan finde anvendelse, hvilket retspraksis da også i en lang række tilfælde har fastslået jf. eksempelvis *SKM 2009.172 V, SKM 2009.164 Ø* og *TfS 2004.335*.

Når der således i retspraksis findes et betydeligt antal domme og afgø-relser, der ikke finder grundlag for straf, men hvor skattemyndighe-derne alligevel tillades ekstraordinær genoptagelse, skyldes dette ifølge Mette Hastrup Andersen i "Skatteretlig genoptagelse – i forvaltnings-retlig belysning" , s. 314, i særlig grad de forskellige krav til bevisets styrke i strafferetsplejen, henholdsvis den civile retspleje.

I *SKM 2008.529 BR*, udtalte byretten, at;

> *" Det kan ikke antages, at der er fuldstændig identitet mellem, hvornår der kan foretages en ekstraordinær skatteansættelse efter den dagældende skat-testyrelseslovs § 35, stk. 4, og hvornår der kan statueres strafansvar efter skattekontrollovens § 13."*

Dommen blev stadfæstet af Landsretten.

Dommen er interessant, idet byretten lagde til grund, at der ikke er "*fuldstændig identitet* " mellem tilfælde, hvor der kan foretages en ekstraordinær skatteansættelse og tilfælde, hvor der kan statueres strafansvar efter skattekontrollovens § 13 (nu skattekontrollovens § 82).

Byretten anfører dog ikke direkte, hvori den manglende fuldstændige identitet består, og hvorfor og hvor denne fuldstændige identitet, og princippet herom, skulle være ophævet, når det som ovenfor er påvist, at der helt tilbage til vedtagelsen af den første bestemmelse om genoptagelse, blev anvist identitet mellem begreberne.

Det er oplagt, at der er flere led i den strafferetlige forsætsbedømmelse, men dette har for så vidt ikke noget med begrebsdefinitionen af "for-sæt" at gøre, men derimod det faktum, at straf for forsætlige unddragel-ser efter skattekontrolloven kræver, at;

> *" der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergi-vet skattepligt, eller til brug ved afgørelse af skatteansættelse eller skatte-beregning, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. "*

Heri ligger, som også redegjort for ovenfor, at forsættet ifølge byretten efter skattekontrolloven skal dække unddragelser, hvorimod forsættet efter skatteforvaltningsloven alene skal dække, at myndighederne *" har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag"* – altså en forskel i de objektive elementer i bestemmelserne, som forsættet skal angå.

Efter ordlyden af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ligger der ikke noget krav om, at forsættet til den urigtige ansættelse skal dække unddragelse.

Arbejder direktørens søn f.eks. som internt postbud i virksomheden og tillægges sønnens løn faderens, vil der givet ske ansættelse af faderens løn på et urigtigt grundlag, hvor skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, vil være relevant.

Det vil derimod ikke være relevant at diskutere forsæt til skatteunddragelse efter skattekontrollovens § 13, særligt ikke hvis sønnens indtægt er under bundgrænsen og faderen betaler topskat – skatten vil derimod blive væsentlig højere, end den rettelig skulle være.

Den forskel, der således er mellem forsætsvurderingen efter skatteforvaltningslovens § 27 og skattekontrollovens straffebestemmelse, er således ikke terminologisk, men relaterer sig til hvilke objektive elementer,

forsættet retligt skal dække over, førend bestemmelserne finder anvendelse – samt forskellen i de bevismæssige krav til forsættet / den grove uagtsomhed.

Det beror således på en begrebsmæssig misforståelse at opstille et sær-ligt skatteretligt forsætsbegreb, som nogle domstolene hidtil har gjort, idet der intet grundlag er for et skatteretligt forsætsbegreb, afsondret fra det strafferetlige forsætsbegreb.

Forskellige udfald i en straffesag og en civil skattesag, der beror på det samme faktuelle grundlag, skyldes altså ikke en forskel i den begrebsmæssige forståelse og anvendelse af "forsæt" og "grov uagtsomhed" , men kan derimod skyldes enten de forskelle, der er i de objektive elementer i henholdsvis straffe- og forvaltningsbestemmelserne eller forskellige bevisbedømmelser, fordi der i strafferetten stilles strengere krav til bevisets styrke for pålæggelse af strafansvar sammenlignet med de civilretlige krav til bevisets styrke for genoptagelse af en skatteansættelse.

Landsskatterettens præmisser i eksempelvis *TfS 2004.335* synes tillige at støtte dette synspunkt….

Præmisserne synes at måtte læses således, at i tilfælde af, at der er taget stilling til det skatteretlige spørgsmål i forbindelse med vurderingen af det strafferetlige spørgsmål, vil der ikke være grundlag for at anvende skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Dette har meget for sig, særligt når dette læses i sammenhæng med forarbejderne og den kontekst, hvori præmisserne indgår.

Det er dog væsentligt at pointere, at udsagnet alene har betydning, hvis der er en direkte sammenhæng mellem den frifindende dom/opgivelse af tiltale og en stillingtagen til en problematik, der er omfattet af det objektive indhold i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Og det er netop kernen i hele problematikken, idet ordlyden af skatteforvaltningsloven sammenholdt med skattekontrollovens bestemmelser ikke er sammenfaldende og dermed ej heller de elementer, forsættet skal dække – skatteforvaltningslovens § 27 "*urigtigt eller ufuldstændigt grundlag"* sammenholdt med skattekontrolloven "*afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt, eller til brug ved afgørelse af skatteansættelse eller skattebereg-ning* ".

Den afgørende forskel synes således ikke at ligge i, at der er forskel mellem det strafferetlige og det skatteretlige forsætsbegreb, men derimod at forskellen ligger i bestemmelsernes objektive indhold og at frifindelse i straffesagen kan ske på baggrund af, at forsættet ikke dækker alle objektive elementer i skattekontrolloven eller på baggrund af en bevismæssig tvivl om det underliggende faktum i sagen.

Dette ændrer dog ikke på, at det direkte af forarbejderne til skattestyrelsesloven fremgår, at den dagældende bestemmelse alene fandt anven-

delse, såfremt der var begået et strafbart forhold, hvilket synes at være problematisk i henhold til at anvende skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, i de tilfælde, hvor det i straffesagen er konstateret, at der ikke er den fornødne tilregnelse.

Samme problematik gør sig gældende i forhold til anvendelse af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, i de tilfælde, hvor frifindelse i straffesagen ikke skyldes bevismæssig tvivl, men hvor der tværtimod er klare beviser for sagens faktum.

I disse tilfælde skal den straffe- og civilretlige sag have det samme udfald, nemlig at der i begge sager ikke er udvist forsæt eller grov uagtsomhed.

Dermed er det også klart, at såfremt en straffesag som følge af bevisets styrke og klarhed meget firkantet i sin begrundelse når frem til, at der ikke af den skattepligtige er udvist hverken forsæt og/eller grov uagtsomhed, så skal den civile skattesag også falde.

I Landsskatterettens kendelse af 17. august 1994, gengivet i *TFS 1994.690*, nåede Landsskatteretten det resultat, at efter at påtale for overtrædelse af skattestrafferetten blev opgivet, idet den skattepligtiges adfærd alene kunne tilregnes ham som simpel uagtsom, kunne der hel-ler ikke foretages (ekstraordinær) forhøjelse af indkomstskatten efter skatteforvaltningsretten.

Det gøres derfor gældende, at skattestyrelsens forhøjelse i nærværende sag er ugyldig for så vidt angår de indkomstår, der er forhøjet efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, idet anklagemyndigheden, på baggrund af selv samme faktiske forhold, ikke finder, at der er grundlag for at pålægge sagsøgerne ansvar og straf, idet der ikke er fo-retaget nogen skatteunddragelse – derved er tilregnelsen ikke tilstede, hvorfor skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, jf. ovenstående, ikke kan anvendes, fordi denne bestemmelse, lige som straffebestemmelsen kræver en tilregnelse, som anklagemyndigheden, på baggrund af selv-samme faktuelle forhold, ikke finder er tilstede.

Hertil skal samtidig bemærkes, at faktum for så vidt angår dette spørgsmål er meget klare, og anklagemyndigheden begrunder da heller ikke påtaleopgivelsen med manglende beviser for faktum eller lignende. Faktisk opgives påtalen med fuld indsigt i alt faktum. Som det således klart fremgår, er vurderingen efter skatteforvaltnings-lovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke uafhængig af den strafferetlige vurdering, der foretages forud for domstolenes afgørelse i en civil skattesag, til-trods for, at flere retter ikke har lavet denne juridiske subsumption mel-lem strafferetten og skatterettens genoptagelsesregler i skatteforvalt-ningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, som efter ovenstående gennemgang tyde-ligt viser, at lovgiver har fastslået, at der ikke kan ske ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen, hvis ikke der er et subjektivt ger-ningsindhold realiseret.

Som det fremgår af forarbejderne gennem tiderne, er der tale om ens vurderinger, og at det, for at anvende og opretholde anvendelsen af

skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er en betingelse, at der rent faktisk er tale om en strafbar overtrædelse af skattelovgivningen.

Som det ses af …, vælger anklagemyndigheden at frafalde sigtelsen. Det gør anklagemyndigheden med følgende begrundelse;

> *" Begrundelsen for min afgørelse er, at jeg ikke forventer, at du vil blive fundet skyldig i; …"*

Herefter opregnes der 9 forhold, som anklagemyndigheden alle frafal-der sigtelse for.

Anklagemyndigheden finder altså ikke, at sagsøgerne har gjort sig skyldige i skatteunddragelse.

Anklagemyndigheden begrunder ikke dette med manglende beviser / bevismæssig tvivl, bevisets særlige stilling i skattestraffesager, hensynet til "in dubio pro reo" eller andet.

Det er blot, meget konkret udtrykt, at sagsøgerne ikke findes skyldige i skatteunddragelse, og at anklagemyndigheden ikke forventer, at de vil blive fundet skyldige ved domstolene.

De har altså hverken forsætligt eller groft uagtsomt gjort sig skyldig i skatteunddragelse, baseret på sagens klare dokumentation.

Som det er gennemgået tidligere i dette indlæg, kræver skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, at der er begået en strafbar handling, selvom retspraksis har set bort fra dette, idet denne betingelse aldrig er blevet vurderet.

Retten i nærværende sag får derfor mulighed til at tage stilling til denne ret konkrete retssikkerhedsbetingelse i skatteforvaltningslovens ekstraordinære genoptagelsesbestemmelse, som skal anses som det klare undtagelsestilfælde, og derfor skal have sikkert hjemmelsgrundlag for at finde anvendelse.

Kun Landsskatteretten har i *SKM 2004.335* og *TFS 1994.690* set, at det er en betingelse, at der er begået en strafbar overtrædelse og truffet afgørelse derud fra.

I nærværende sag har vi sikkert bevis for, at sagsøgerne IKKE har be-gået en strafbar overtrædelse. Anklagemyndigheden opgiver sigtelsen med begrundelse om, at sagsøgerne ikke vil blive fundet skyldige i skatteunddragelse.

Det vil altså sige, at anklagemyndigheden ikke har fundet, at sagsø-gerne har handlet hverken groft uagtsomt eller med forsæt i relation til;

1. Skattestyrelsens påståede selvangivelsespligt for så vidt angår på-stået maskeret udlodning,
2. Skattestyrelsens påståede selvangivelsespligt for så vidt angår på-stået skattepligtig avance for afståelse af aktier, eller

3. Skattestyrelsens påståede selvangivelsespligt for så vidt angår på-stået manglende selvangivelse af selskabet Orba påståede skattepligtige indkomst i Danmark.

Som det ses af …, er det anklagemyndighedens forventning, at sagsø-gerne ikke vil kunne straffes for nogle af disse forhold.

Når der henses til ovenstående gennemgang af straffesagers betydning i og for den civile skattesag, særligt betydningen for anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er det tydeligt, at når anklagemyndigheden, baseret på alt det materiale retten er i besiddelse af i nærværende sag, finder, at der ikke vil kunne straffes for bar ét eneste forhold ud af 9 mulige og forskellige forhold, som hverken groft uagtsomt eller forsætligt, vil det skulle tillægges væsentlig og afgørende betydning for den civile anvendelse af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, idet der således aldrig har været handlet groft uagtsomt eller forsætligt, hvilket uanset den øvrige formulering om vildledende oplysninger, er en grundbetingelse for anvendelsen af skatteforvaltningslo-vens § 27, stk. 1, nr. 5.

Det betyder derfor også, at anklagemyndigheden ved at opgive sigtel-sen har vurderet, at sagsøgerne ikke har realiseret nogen form for gerningsindhold.

Anklagemyndighedens vurdering bygger ikke på, som allerede nævnt, at der er manglende beviser for domfældelse, at bevisets stilling er problematisk eller andet særligt strafferetligt.

Beviserne har derfor samme styrke og vægt i den civile sag, som i den strafferetlige vurdering, hvilket netop fører til, at skatteforvaltningslo-vens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke finder anvendelse, idet den af skattemyndighederne er anvendt uden for bestemmelsens virkeområde, idet der alene kan være tale om en simpel uagtsom handling, hvis der overhove-det er tale om uagtsomhed, fra sagsøgernes side, hvorfor bestemmelsen, der lyder;

…

Det har anklagemyndigheden både civilretligt og skatteretligt vurderet ikke er tilfældet i nærværende sag, hvorfor der ikke vil kunne ske domfældelse for skatteunddragelse.

Denne vurdering er derfor også direkte anvendelighed i nærværende sag, hvilket også er underbygget af den ovenstående praksis, hvor sa-ger, hvor der ikke kan påvises realisering af gerningsindholdet på en grov uagtsom måde eller med forsæt, netop falder helt uden for skatte-kontrollovens anvendelsesområde, men også uden for skatteforvalt-ningslovens § 27, stk. 1, nr. 5´s anvendelsesområde, idet der for så vidt angår denne del af bestemmelsen netop ikke er forskel på vurderingen i civilretlig og strafferetlig kontekst.

Tilregnelsesvurderingen er den samme, hvorfor der ikke er tale om mere (eller mindre) lempelig vurdering i den skatteforvaltningsretlige kontekst i forhold til den skattestrafferetlige.

Det gøres derfor gældende, at der ikke er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, for Sagsøgerne, idet der ikke er handlet hverken groft uagtsomt eller med forsæt, hvilket er fastslået af anklagemyndigheden i forbindelse med opgivelsen af tiltale mod Sagsøgerne.

3.3 Anbringender til mere subsidiær påstand
3.3.1 Låneforholdet

Såfremt landsretten er af den opfattelse, at Skattestyrelsens afgørelse overfor Sagsøgerne ikke er ugyldig, og at selskabet er et selskab, og ikke en transparent enhed og samtidig er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, og at der rent faktisk foreligger grov uagtsomhed, gøres følgende gældende i forhold til de maskerede udbytter, som Skattestyrel-sen vurderer/konkluderer, at Sagsøgerne har modtaget, når Sagsøgerne har fået tilbageført midler fra selskabet, at Sagsøgerne har aldrig opfat-tet selskabet som hjemmehørende i Danmark, hvorfor Sagsøgerne heller ikke har ageret i henhold til dansk skatteret på tidspunktet for disposi-tionen.

Det forhold, at Sagsøgerne ikke har betragtet selskabet som omfattet af dansk skatteret, har således også betydning for, hvordan Sagsøgerne har ageret i forhold til selskabet.

Skattestyrelsen har betragtet overførelsen af penge fra Sagsøgerne til selskabet, som et skattepligtigt tilskud for selskabet.

Det er der redegjort for i selskabets stævning, hvortil der henvises om dette forhold.

Hvis vi overordnet ser på de scenarier, der kunne have været tale om på tidspunktet for dispositionens gennemførelse, hvis selskabet havde været skattepligtigt til Danmark, så kunne Sagsøgerne på tidspunktet have valgt mellem flere forskellige modeller,

1) en skattefri kapitalforhøjelse efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1,
2) et skattepligtigt tilskud til selskabet i henhold til statsskatte-lovens § 4, eller
3) et udlån til selskabet.

Praksis på tidspunktet for skattefrie kapitalforhøjelser var og er fortsat lempelige forstået sådan, at det alene er rene formalia der skal opfyldes.

Det må altså lægges til grund, at Sagsøgerne uden problemer ville have opfyldt de kriterier, der ville medføre, at der kunne gennemføres en skattefri kapitalforhøjelse i selskabet.

Sagsøgerne har imidlertid under hele sagen gjort det klart, at der ikke har været tale om ejendomsrettens overgang til de overførte midler til selskabet, men en overgang som rådgiverne sagde skulle ske, fordi der skulle erhverves et selskab for at kunne erhverve ejendommen i udlan-det, som beskrevet oven for.

Sagsøgerne har altså ikke givet selskabet pengene. Sagsøgerne har lånt pengene ud til selskabet, idet det aldrig var meningen, at pengene skulle være selskabets ejendom, men fordi der skulle erhverves en ejen-dom for midlerne, og da banken rådgav om, at dette bedst kunne løses igennem et selskab i Panama blev midlerne overført til selskabet. Sel-skabet skulle således ikke modtage pengene til eje, men alene låne dem.

Her skal vi igen huske på, at der er tale om allerede beskattede midler.

Men her mere end 20 år senere, vil Skattestyrelsen fastholde danske regler gældende i 2005 for, hvordan Sagsøgerne skulle have ageret.

Det kan skattestyrelsen imidlertid ikke i henhold til forvaltningsretlig praksis, idet de stillede krav gør det umuligt for Sagsøgerne og selska-bet at opnå en skattefritagelse, som følge af civilretlige omstændighe-der, hvorfor kravet derfor ikke kan stilles i henhold til retspraksis på det forvaltningsretlige område, jf. eksempelvis *UfR 2014.681 Ø.*

Alt i alt, med de konkrete omstændigheder der foreligger i denne sag, kan Skattestyrelsen ikke antage, at Sagsøgerne ikke har opfyldt et for-malia tilbage i 2005 eller 2008 for den sags skyld, der ville have været umuligt for Sagsøgerne at opfylde, selvom Sagsøgerne havde vidst, at Skattestyrelsen ville betragte selskabet som skattepligtig til Danmark.

Dette fremgår ligeledes af praksis fra den almindelige forvaltningsret, at myndighederne ikke må opstille krav, der er umulige for borgerne at opfylde bagudrettet, jf. eksempelvis *UfR 2014.681 ØL*.

Der må således ikke forlanges dokumentation for et forhold, der ikke var grundlag for at antage på tidspunktet for forholdets opståen.

Derudover giver det under ingen omstændigheder mening for Sagsø-gerne, at skyde penge ind i selskabet, som Sagsøgerne allerede er blevet personligt beskattet af en gang, på en måde, hvor Sagsøgerne ville på-føre sig en ny skattepligt, når Sagsøgerne senere trak pengene ud af sel-skabet igen.

Særligt ikke, når Sagsøgerne blot kunne låne pengene ud til selskabet.

Sagsøger har således alene af den grund lånt pengene ud til selskabet. Skattestyrelsen kan ikke gøre andet gældende, for der er ikke dokumen-tation, der viser, at der skulle være tale om andet end lån. Det fremgår af *UfR 2014.681 Ø*, at forvaltningen ikke kan stille urimelige krav, det være sig at fremskaffe dokumentation for et lån, hvis dette ikke var et krav under de forudsætninger som borgeren i første omgang har ageret efter.

Sagsøgerne har ageret efter og i tillid til, at selskabet var hjemmehø-rende, både skattemæssigt og civilretligt i Panama, hvor der ikke kræ-ves dokumentation for udlån til selskaber.

Skattestyrelsen kan således ikke komme i dette retroperspektiv og an-føre, at der ikke ligger nogen dokumentation for et lån, hvorfor skat-testyrelsen betragter det som et tilskud. Det er direkte i strid med de ci-terede afgørelser.

Det gøres derfor gældende, at det er mest nærliggende at antage, at der er tale om et låneforhold, som Sagsøgerne også har gjort gældende, end der er tale om en kapitalforhøjelse eller et tilskud.

I nærværende sag bliver der således tale om et urimeligt resultat, idet den betragtning Skattestyrelsen lægger til grund vil medføre, at Sagsø-gerne bliver beskattet fiktivt af midler, som Sagsøgerne allerede er ble-vet beskattet af én gang, da Sagsøgerne oprindeligt tjente disse penge i Danmark.

Endeligt bliver selskabet også beskattet af hovedstolen, idet Skattesty-relsen finder, at der er tale om et tilskud.

Der er således tale om, at de samme penge bliver beskattet tre gange.

- Første gang, da pengene oprindeligt blev tjent i Danmark.
- Anden gang midlerne bliver beskattet er, da selskabet bliver tilskuds-beskattet af det modtagne lån.
- Og tredje gang midlerne bliver beskattet, er, da sagsøger og Sagsøgers ægtefælle får tilbagebetalt lånet fra selskabet.

Det giver en samlet skattepligt af beløbet på over 100 %, som følge af Skattestyrelsens fiktive opstilling af transaktionerne.

Dette ligger også rigtig godt i tråd med det som Folketingets Ombuds-mand udtalte kraftig kritik om i rapporten fra 22 marts 2018, at Skat-testyrelsen og Landsskatteretten, når det er lige så sandsynligt eller mere sandsynligt, at skatteyderens forklaring er korrekt, skal lægge denne forklaring til grund, særligt når myndighederne ikke har kon-krete og håndfaste beviser for andet.

Dette skal netop være for at modvirke, at nogle bliver beskattet af de samme penge to, tre eller flere gange, på baggrund af, at Skattestyrelsen tillægger en virkelighed, der ikke er korrekt eller dokumenteret, til grund.

Derudover har Skattestyrelsen netop ikke fremlagt beviser for, at der ikke skulle være tale om et lån, ligesom Skattestyrelsen ikke har frem-lagt beviser for, at der har været tale om tilskud fra Sagsøgerne til sel-skabet.

Det er altså et fuldstændig udokumenteret grundlag beskatningen af til-skud og udbytte gennemføres på baggrund af.

Det vil således, i henhold til Ombudsmandens rapport af 22. marts 2018, være i strid med god forvaltningsskik, hvis Skattestyrelsen blot vælger det mest byrdefulde resultat som følge af deres skønsmæssige forhøjelser, når der klart ligger en forklaring fra Sagsøger, der er lige så plausibel som det af Skattestyrelsen anførte, og som vil være mindre indgribende overfor Sagsøger.

Der skal samtidig igen erindres om, at der intet ulovligt er i, at Sagsøgerne låner penge ud til sit selskab.

Dette alene medføre skattepligt af en forrentning for långiver – altså Sagsøgerne.

Der er således ikke noget grundlag for at beskatte Sagsøgerne af et maskeret udbytte, idet Skattestyrelsen i den sammenhæng stiller et krav overfor Sagsøger, der vil være umuligt at efterleve;

> **dels** fordi det ikke har været den disposition skatteyderen har foretaget, og
>
> **dels** fordi den dokumentation Skattestyrelsen efterspørger er umu-lig at fremskaffe, idet Sagsøgerne er underlagt et civilt regelsæt, hvor dette ikke har været nødvendigt, og
>
> **dels** fordi der er tale om et udlån fra Sagsøgerne til selskabet, hvorfor der slet ikke ligger dokumentation for en kapitalforhøjelse elle anden disposition, idet dette ikke er den transaktion, der er gennemført.

Det gøres derfor gældende, at det Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, er et skattepligtigt tilskud, ikke skal medregnes i Skattestyrelsens forhøjelser, af sagsøgernes indkomst, idet der er tale om lån, der ikke medfører nogen skattepligt for hverken selskabet eller Sagsøgerne.

Det gøres derfor gældende, at Skattestyrelsens forhøjelse af maskeret udbytte ikke korrekt, hvorfor Sagsøgers skattepligtige samlede indkomstforhøjelse for 2009 nedsættes til kr. - 116.344, for 2010 nedsættes til kr. 540, for 2011 til kr. 0, for 2012 nedsættes til kr. 0, og for 2013 nedsættes til kr. 0, for 2014 nedsættes til kr. 0, idet de kontante hævninger mv., som Skattestyrelsen har betragtet som maskeret udbytte, skal betragtes som tilbagebetaling af det lån, som Sagsøger har ydet selskabet.

3.4. Anbringender til mest subsidiære påstand

3.4.1 Fornyet behandling ved Skatteankestyrelsen

Som den mest subsidiære påstand nedlægges der påstand om hjemvis-ning til fornyet behandling ved Skattestyrelsen, idet sagen ikke er tilstrækkeligt oplyst.

Der er både formelle forhold i relation til officialprincippet, vurdering af grov uagtsomhed, særligt nu hvor anklagemyndigheden har frafaldet tiltale mod sagsøgerne og bevisindhentelsen, der ikke er taget tilstrækkeligt stilling til, lige som der er konkrete vurderinger af den materielle

skatteret, der er sket på et alt for usammenhængende og ustruktureret dokument-flow, der medfører en beskatning uden hjemmel og baseret på en forkert opfattelse af de faktiske oplysninger.

Det gøres derfor gældende, at sagen, hvis ikke landsretten kan give sagsøgerne medhold i en af de øvrige påstande, skal hjemvises til for-nyet behandling ved Skattestyrelsen, til en fornyet vurdering og en yderligere oplysning, samt til en ny stillingtagen til de faktiske forhold, herunder tilskud/lån mv.

4. ANBRINGENDER TIL ORBAS SAG

Til støtte for de nedlagte påstande i Orbas sag gøres følgende anbringender gældende.

4.1. Principal påstand om ugyldighed

Baggrunden for denne påstand skal findes i, at Sagsøgerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 igennem hele forløbet har være i dialog med Skattestyrelsen i rela-tion til deres personlige skattesager, der udspringer af Orba Global Inc.s skattemæssige forhold.

Derudover gøres det gældende, at Skattestyrelsen bygger sagen på baggrund af et køb af lækkede dokumenter. Det er ikke efterprøvet, hvor valide disse dokumenter er, hvem Skattestyrelsen har købt dem af, om det er originale dokumenter fra Panama osv.

Der er derfor mange bekymrende spørgsmål vedrørende disse dokumenter, der helt principalt kræver en stillingtagen fra landsrettens side. Disse spørgsmål er redegjort for, vedrørende sagsøgerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1's sager ovenfor, afsnit 3.1, hvortil der i det hele henvises som begrun-delse for denne principale påstand.

4.2. Subsidiær påstand om nedsættelse af skattestyrelsens forhøjelse til kr. 0

Skulle landsretten bestemme, at afgørelsen ikke er ugyldig, gøres det subsidiær gældende, at Skattestyrelsens forhøjelse skal nedsættes til kr. 0.

Til støtte for den påstand fremsættes følgende anbringender.

Det fremgår af afgørelsen i Orbas sag til Orbas sag, hvor Skattestyrelsen er i gang med at behandle selskabets skattepligt til Danmark, at Skattestyrelsen anser alle de 5 direktører/bestyrelsesmedlemmer i selskabet for at være ansat i Advokatfirma, da alle bestyrelsesmøder afholdes på Advokatfirmas adresse.

For det første er denne "antagelse" ikke dokumenteret noget sted fra myndighedernes side.

Dernæst er det en bemærkelsesværdig logik Skattestyrelsen anvender i relation til disse direktører/bestyrelsesmedlemmers eventuelle ansættelsessted og mulighed for at agere ledelse i Orba Global Inc.

Ifølge Skattestyrelsens logik, vil de indsatte direktører/bestyrelsesmedlemmer ikke kunne være direktører/bestyrelsesmedlemmer i selskaber, hvis de samtidig er ansat i Advokatfirma.

Men hvor har Skattestyrelsen denne viden fra/denne opfattelse fra.

Ved Skattestyrelsen positivt fra udtalelser eller andet, at ansatte i Advokatfirma ikke må have bi-jobs eller lignende, eller er dette alene udtryk for Skattestyrelsens frihåndstegning, som netop er blevet kritiseret i Ombudsmandens rapport af 22. marts 2018.

Skatteministeriet har ikke under sagens behandling besvaret dette spørgsmål eller i øvrigt kommenteret på dette.

Det er ikke hverken et bevis/indicie eller andet for, at en direktør eller et bestyrelsesmedlem også har anden ansættelse end i selskabet – her i Advokatfirma, at vedkommende ikke kan passe sit arbejde som bestyrelsesmedlem (board member).

Det kunne jo være, at bestyrelses-/direktionsjobbet var en ydelse, der blev solgt fra Advokatfirma til de enkelte selskaber. Igen ved sagsøger ikke, hvordan konstellationen mellem Advokatfirma og virksomhe-dens ansatte har været, og da hverken skattestyrelen eller skatteministe-riet tillige har kunnet klarlægge dette, må vi antage, at de fint har kunne være direktører/bestyrelsesmedlemmer i sagsøger.

Hvis Skattestyrelsens synspunkt skulle være validt, vil der alene i Danmark være mange bestyrelsesmedlemmer, der ikke kan anses som re-elle, da der eksempelvis er mange advokater og revisorer, der ud over at være advokat eller revisor, også er bestyrelsesmedlem, enten person-ligt eller som led i advokatvirksomheden eller revisionsvirksomhedens ydelser.

I den sammenhæng er det nødvendigt at undersøge, hvad det rent fak-tisk er for et selskab, hvor der er tale om, at den pågældende er indsat som bestyrelsesmedlem/direktør. I nærværende sag er der tale om, at selskabet (sagsøger) er et investeringsselskab, der blandt andet har pla-ceret midlerne i en investeringsforening, hvilke forhold styres af ban-ken og bankens ansatte.

Der er således ikke tale om, at den direktørpost/bestyrelsespost, som bestrides i selskabet, ikke skulle være muligt at besidde, blot fordi vedkommende også har ansættelsessted andre steder.

Det er heller ikke et bevis eller et indicie, at de indsatte direktører/Bestyrelsesmedlemmer er indsat som direktører/bestyrelsesmedlem i an-dre selskaber – også selvom der er tale om mange andre selskaber.

Skattestyrelsen har netop ikke konkret påvist, at de indsatte direktører skulle være ”fiktivt” indsat i netop Orba Global Inc. – det kan godt være de er det i andre selskaber, det ved Orba Global Inc. ikke noget om, men Skattestyrelsen og skattemyndighederne i øvrigt, herunder

skatteministeriet, har jo ikke dokumenteret, at det skulle være fiktivt i Orba Global Inc.

Dertil kan desuden nævnes, at det er ikke anfægtet af myndighederne i Panama, at selskabet ikke har levet op til de selskabsretlige formalia, der eksisterer i Panama, lige som der ikke er forlydender om, at myndighederne i Panama har rykket selskabet for dokumenter eller andet, som ledelsen skulle tage sig af, men ikke har gjort.

Orba Global Inc. er heller ikke begæret opløst eller andet af myndighederne i Panama, som følge af, at myndighederne i Panama ikke fandt, at Orba havde en reel ledelse i Panama, som er krævet efter loven i Pa-nama.

Det samme kan anføres, om det som Skattestyrelsen anfører, hvor Skattestyrelsen har kunnet konstatere forhold om direktører ansat i andre selskaber.

Direktører i andre virksomheder er uden betydning for Orba Global Inc.

Det er en helt utilstedelig sammenblanding af sager, at Skattestyrelsen inddrager, hvad der har været af faktiske forhold omkring direktører i andre selskaber i Panama. Vel at mærke faktiske forhold, som slet ikke er tilfældet med de indsatte direktører/bestyrelsesmedlemmer i Orba Global Inc.

Det vedkommer eksempelvis på ingen måde vurderingen af Mærsks ledelse, hvad direktøren i Lego foretager sig, når der ikke er sammenfald mellem personerne.

Det samme gør sig gældende i denne sag.

Skattestyrelsen skal vurdere på Orba Global Inc.s faktuelle forhold, og hvad der så i øvrigt sker, som ikke har direkte sammenhæng med Orba Global Inc., skal Skattestyrelsen holde fuldstændig ude af sagen.

Det samme gør sig gældende i forhold til den direktør/det bestyrelsesmedlem, der er død.

Det medfører jo på ingen måde, at den resterende bestyrelse/direktion ikke har været beslutningsdygtig. Der er ingen bestemmelser eller lig-nende, der begrænser den resterende bestyrelse i at træffe beslutninger, og det fremgår direkte af selskabets vedtægter, at der blot skal være tre bestyrelsesmedlemmer før bestyrelsen er beslutningsdygtig. Det er der til enhver tid i Orba.

I den sammenhæng er det vigtigt at bemærke, at det døde bestyrelsesmedlem ikke figurerer på et eneste fremlagte dokument, efter den dato hvor hun skulle have været afgået ved døden.

At bestyrelsesmedlemmer dør, er derfor ikke, i modsætning til det af Skattestyrelsen anførte, bemærkelsesværdigt.

Det havde været bemærkelsesværdigt, hvis den afdøde person fremgik af officielle dokumenter EFTER sin dødsdag, men det er ikke tilfældet i denne sag.

Alle de dokumenter, der er fremlagt fra de lækkede dokumenter, viser samstemmende, at Person 3 ikke fremgår i Orba Global Inc.s doku-menter efter sin dødsdag.

Derfor er dette argument for det første helt utilstedeligt at anføre af Skattestyrelsen, som et argument for at anfægte bestyrelsen i Panama, og for det andet er det i strid med god forvaltningsskik at få faktum til at se anderledes ud end faktum reelt er.

Derudover skal det anføres, at det bestyrelsesmedlem/direktionsmed-lem, der siden hen dør, ikke var dødt ved indsættelsen af denne i direk-tionen. Selskabet er således ikke stiftet med et dødt bestyrelsesmedlem.

Hvis Skatteministeriet/skattestyrelsen vil anfægte ledelsen i Orba, skal Skattestyrelsen dokumentere, at de indsatte direktører tilsammen ikke har været i stand til at træffe de ledelsesmæssige beslutninger, der har været nødvendig for selskabets drift – denne bevisbyrde har skattemini-steriet overtaget i forbindelse med retssagen, men der er aldrig kommet bevis herfor.

Det fremkommer da også …, at Skattestyrelsen anerkender selskabet som et lovligt stiftet selskab, idet det er lovligt oprettet i Panama i hen-hold til lovgivningen i Panama med den ledelse og den sammensæt-ning af ledelse, som kræves i henhold til lovgivningen i Panama.

Det kan derfor virke besynderligt, at Skattestyrelsen og skatteministe-riet samtidig vil anfægte den indsatte direktion/bestyrelse, når den er registreret i selv samme selskabsregister, som gør sig gældende for Orba, som Skattestyrelsen anerkender som lovligt stiftet.

Så må direktionen/bestyrelsen også antages at være lige så legitim ind-sat, som selve selskabsstiftelsen.

Baggrunden for, at Skattestyrelsen alligevel har behov for at anfægte selskabets ledelses beslutningsdygtighed skal findes i det forhold, at Skattestyrelsen ikke ønsker, at selskabets faktiske ledelse er beliggende i Panama, men i Danmark, idet hele grundlaget for Skattestyrelsens an-sættelse bygger på, at ledelsen ikke faktisk er hos de indsatte direktø-rer/bestyrelsesmedlemmer, men hos Sagsøgerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1, der således skal antages at udgøre den faktiske ledelse, for at selskabet der-med bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Skattestyrelsen anfører selv, at der ikke er regnskabspligt i Panama, hvorfor der i relation til om Orba er skattepligtig til Danmark, ikke kan lægges vægt på, at der ikke er udarbejdet et regnskab.

Herved anerkender Skattestyrelsen selv, hvilket skatteministeriet ikke rigtigt har taget stilling til, at der er særlige regler i Panama, der ikke er

ligesom de regler vi har i Danmark, for så vidt angår spørgsmålet om de civile krav, der kan lægges vægt på.

Skattestyrelsen og Landsskatteretten anser Sagsøgerne for at være de reelle ejere. Det samme gør skatteministeriet.

Det har Sagsøgerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 heller ikke benægtet at de skulle være, men Sagsøgerne kan ikke anerkende, at de har foretaget ledelsen i selskabet, som Skattestyrelsen og skatteministeriet mener er tilfældet.

Skattestyrelsen og Landsskatteretten vurderer selskabet til at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, som følge af selskabsskatte-lovens § 1, stk. 6, og vurderingen af ledelsens sæde.

Denne vurdering baserer sig på OECDs modeloverenskomst, jf. højesterets-sagen i UfR 1998.607 H.

Denne afgørelse omtales af Erik Werlauff i dennes bog selskabsskatte-ret, 21. udgave 2019 som værende den helt centrale afgørelse. Dette kan i det hele tilsluttes.

Vigtig fra afgørelsen er, at hovedsædet skal fastlægges i overensstemmelse med OECDs principper for fastlæggelsen af ledelsens sæde, og dermed beskatningsstedet.

Det følger af OECDs modeloverenskomst med kommentarer til artikel 4, stk. 3, at;

> *" Kompetente myndigheder, der skal anvende en sådan bestemmelse med henblik på at afgøre, hvor en juridisk person er hjemmehørende i overenskomstens forstand, forventes at tage forskellige faktorer i betragt-ning, såsom hvor bestyrelsesmøder eller lignende møder afholdes, hvor den administrerende direktør og andre ledende medarbejdere sædvanligvis udøver deres virksomhed, hvorfra den daglige ledelse af den juridiske person udøves, hvor hovedsædet er beliggende, hvilket lands lovgivning den juridiske persons sttus er er underlagt, hvor regnskabsbøgerne opbevares, om afgørelsen af, at den juridiske person i overenskomstens forstand er hjemmehørende i den ene af de kontraherende stater og ikke den anden vil medføre risiko for uretmæssig brug af overenskomsten osv." [egen understregning]*

Det følger således direkte af modeloverenskomsten, som Højesteret har fastslået, at Danmark foretager sin vurdering på baggrund af, at der er en række elementer, der skal vurderes i hver enkelt tilfælde, og der er ikke et element der i sig selv er udslagsgivende.

Skattemyndighederne lægger i denne sag blot til grund, at Orba er skattepligtigt i Danmark, idet Sagsøgerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 er bosiddende her, og fordi de har fået en "power of attorney" . Vedrørende de "power of attorney" der er udstedt og forholdene herom, henvises til påstands-dokumentets ….

Alt dette er udokumenterede påstande, lige med undtagelse af, at Sagsøgerne er bosiddende i Danmark, idet Skattestyrelsen slet ikke har efterprøvet, hvor og af hvem beslutningerne bliver truffet. Skattestyrel-sen antager bare, at det sker i Danmark af Sagsøgerne, da Sagsøgerne har en "power of attorney" .

Igen må der henvises til Ombudsmandens rapport af 22. marts 2018, hvor Ombudsmanden udtaler endog meget hård kritik af Skattestyrel-sen for at basere sagsbehandlingen på antagelser og udokumenterede påstande.

Skattestyrelsen foretager ikke nogen konkret efterprøvelse af, hvem der rent faktisk tager de ledelsesmæssige beslutninger i Orba.

Men uanset Skattestyrelsen alene vurderer, hvem der har ledelseskompetencer, eller i hvert fald har en beslutningskompetence, så er det slet ikke den prøvelse, eller det grundlag, som OECD lægger op til der skal træffes beslutning på baggrund af, som det ses oven for.

I henhold til OECDs principper, som Danmark via Højesteret har tilsluttet sig og som skal lægges til grund for hjemstedsfastlæggelsen i Danmark, er der lagt op til, at vurderingen skal foretages ud fra, hvor de møder holdes, hvorfra der bliver truffet beslutning om selskabets drift.

Der er intet i denne sag der indikerer, beviser eller dokumenterer andet, end at dette sker i Panama, idet det er direktørerne, der træffer disse beslutninger.

Der er endda udarbejdet referat af de møder, hvor bestyrelsen har besluttet forhold omkring selskabet, hvilket fremgår af bilagsmaterialet i sagen.

Skattestyrelsen har heller ikke taget stilling til den praksis, der ligger på området for skattepligt til Danmark i relation til udenlandske selskaber.

Når et selskabs skattepligt til Danmark skal vurderes på baggrund af ledelsens sæde, er det en vurdering, der skal foretages i relation til tre forhold, i prioriteret rækkefølge.

1) der hvor direktionen har sit sæde,
2) der hvor bestyrelsen normalt afholder bestyrelsesmøder og 3) der hvor hovedaktionæren er hjemmehørende eller der hvor hoved-aktionæren træffer de driftsmæssige beslutninger.

Hvis vi først skal vurdere forholdet i relation til nr. 1, så er der to helt klassiske afgørelser, som er nødvendige at inddrage.

Det drejer sig om *TfS 1998.607 H* og *TfS 1996.257.*

Det er disse afgørelser, der er retningsgivende for vurderingen i rela-tion til direktionens sæde, og hvornår man bevæger sig videre til nr. 2,

lige som det er disse afgørelser, der er fremhævet i litteraturen som udslagsgivende for vurderingen i relation til direktionens sæde som afgørende for selskabets skattemæssige hjemsted.

Det er helt afgørende i henhold til de to sager, at det første element i vurderingen er, hvor direktionen har sit sæde. Det fremgår eksempelvis af *TfS 1998.607 H*, at det afgørende er, hvor direktionen træffer sine ledelsesmæssige beslutninger. Se tillige Erik Werlauff i selskabsskatteretten under omtalte sag.

Der er ikke nogen tvivl om, at den virkelige ledelse er i Panama. Der er indsat lokale direktører/bestyrelsesmedlemmer, der beviseligt har af-holdt møder i Panama, og som alle bor i Panama og i øvrigt arbejder i Panama. Det har skattestyrelsen og skatteministeriet selv lagt til grund for at statuere, at selskabet er reelt, og ikke transparent.

I henhold til *TfS 1998.607 H*, der betegnes som "leading case" på området, er det vurderingen af, hvor beslutningerne træffes af bestyrelsen/direktionen, det vil sige der, hvor direktionen har sit sæde. Dette sæde er selskabets skattemæssige hjemsted.

Det er uden tvivl i Panama, idet det ikke er dokumenteret eller blot sandsynliggjort, at den indsatte ledelse skulle være hjemmehørende uden for Panama.

Direktionen i Panama har nedfældet referater af de møder, der har væ-ret afholdt i selskabet, hvilket dokumenterer, at det er direktionen, der har ledet selskabet – og dette altså uanfægteligt sket fra Panama.

Skulle landsretten ikke være enig i, at det er direktionen der træffer beslutninger i/fra Panama, er næste skridt at vurdere, hvor bestyrelsen normalt afholder sine bestyrelsesmøder.

I den sammenhæng må vi igen forholde os til, at der er indsat en direktion/bestyrelse i Panama, der er lovligt registreret i det Panamanske selskabsregister.

Skattestyrelsen eller andre myndigheder i Danmark eller andre steder, har aldrig anfægtet legitimiteten af den registrerede bestyrelse/direk-tion civilretligt.

Derfor må civilretten også lægges til grund for den skatteretlige vurdering, idet det ikke er dokumenteret eller sandsynliggjort, at ledelsen i Panama ikke skulle være reel.

Skattestyrelsen, eller Landsskatteretten og skatteministeriet for den sags skyld, har ikke fremlagt et eneste dokument/bevis for, at ledelsen i Panama ikke skulle forestå ledelsen af selskabet.

Tværtimod bruger skattestyrelsen, landsskatteretten og skatteministe-riet netop referater og beslutninger truffet af denne direktion/bestyrelse til at fastslå, at det er Sagsøgerne, der skulle være ledelse – altså refera-ter og dokumenter udstedt af en efter myndighederne ikke-reel besty-

relse til at underbygge, at Sagsøgerne, på grund af disse dokumenter er den reelle ledelse.

Det er altså skattestyrelsens opfattelse, at ledelsen i Panama er legitim nok til at udstede en "power of attorney" , der bruges til at fastslå, at det er Sagsøgerne der træffer de ledelsesmæssige beslutninger, selvom de eneste ledelsesmæssige beslutninger, der er dokumenteret er bestyrel-sens bestyrelsesmøder. Det er en helt igennem vanvittig deduceren af faktum fra skattemyndighedernes side.

Det fremgår også af praksis, særligt *TfS 2000.196 LR* og *TfS 2000.197 LR*, at det er afgørende for vurderingen, hvor bestyrelsen normalt afholder sine bestyrelsesmøder.

Skattestyrelsen har selv i afgørelsen anført, at de ikke anser direktionen/bestyrelsesmedlemmerne som reelle, idet de afholder alle møder i de lokaler, hvor deres primære arbejdsgiver, Advokatfirma, er hjemmehørende.

Det vil sige i advokatvirksomhedens lokaler i Panama.

Skattestyrelsen har således selv anført, at der afholdes bestyrelsesmøder i relation til Orba, og at dette sker i Panama på Advokatfirmas kontor.

Så på det ene tidspunkt er ledelsen i Panama reel nok og i det næste sekund er den ikke reel. Det er sjovt, at skattemyndighederne kan få lov til at vende sagerne og faktum på hovedet, alt efter, hvad der giver mu-lighed for at gennemføre en beskatning.

Som det allerede er redegjort for, er der indsat en i Panama lovligt registreret bestyrelse/ledelse, og der er intet der indikerer, beviser eller i øvrigt dokumenterer, at disse ikke skulle foretage ledelsen af selskabet.

Hvis bestyrelsen er fiktiv i relation til beslutninger, er der jo netop ikke udstedt en lovlig "power of attorney" , hvorfor Sagsøgerne alene af den grund heller ikke kan være ledelse.

Det må derfor også lægges til grund, at ledelsen er reel, og at der derfor er en bestyrelsen i Panama, der er legitim, hvorfor selskabet er hjemmehørende i Panama, både civilretligt og skatteretligt.

Det fremgår derudover af praksis, at det kun er i de tilfælde, hvor det ikke er muligt at fastlægge stedet for direktionens sæde eller der, hvor bestyrelsen afholder sine bestyrelsesmøder, at det tredje element, der hvor hovedaktionæren er hjemmehørende og træffer sine beslutninger, bliver aktuelt.

Som det fremgår af sagen, er der ikke tvivl om, hvor direktionen har sit sæde – nemlig i Panama som Skattestyrelsen også selv lægger til grund. Der er heller ikke tvivl om, hvor bestyrelsen holder sine møder – nemlig i Panama, hvilket Skattestyrelsen også selv har anført.

Der er derfor ikke grundlag for, at hjemstedet i nærværende sag skal fastlægges efter ejernes hjemsted.

Derudover har Sagsøgerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1 heller ikke truffet nogen former for ledelsesmæssige beslutninger. Der er heller ikke fremlagt et eneste dokument, der viser, at der skulle være truffet ledelsesmæssige beslutninger over selskabet, andre steder end i Panama.

I hele den sammenhæng skal det anføres, at det ikke er Sagsøgerne, der har fundet ud af, at der skulle oprettes et selskab i Panama. Sagsøgerne har hele vejen igennem ageret ud fra den rådgivning de fik, særligt igennem diverse banker.

Den lokale ledelse i Panama har ladet selve investeringen af formuen forestå af de i sagen nævnte banker.

I relation til spørgsmålet om ledelsen af selskabet, anfører Skattestyrel-sen tillige vedrørende artikel 17 i Orbas vedtægter om inhabilitet, at dette skulle underbygge, at der ikke er realitet i bestyrelsen/direktionen.

Skattestyrelsen anser den indsatte artikel som usædvanlig, og udtryk for nødvendig, idet der bestrides mange bestyrelsesposter.

Det synspunkt understreger netop, at bestyrelsen skal have mulighed for at agere, uden at blive inhabile, hvorfor det netop er udtryk for, at bestyrelsen er reel.

Artikel 17 giver bestyrelsesmedlemmerne det nødvendige råderum for bestyrelsesmedlemmerne, så de netop ikke bliver fiktive.

Det frigiver dem fra habilitetsproblemer, så de netop kan træffe beslut-ninger og agere som ledelse i flere og mange selskaber.

Hvis ikke bestyrelsen skulle kunne agere, fordi Sagsøgerne havde en ”power of attorney” der ville medføre, at Sagsøgerne ville træffe de driftsmæssige/ledelsesmæssige beslutninger, var der slet ikke behov for denne klausul i kontrakten, idet den i så fald ville blive unødvendig.

Netop det forhold viser, at ledelsen har været reel, og ledelsen har haft behov for denne klausul for frit at kunne handle på selskabets vegne – i alle sammenhænge.

Ligeledes anfører Skattestyrelsen, at den gældende bestemmelse i arti-kel 18 ligeledes skulle være usædvanlig.

Her viser skattemyndighederne manglende forretningsmæssige forstå-else.

Hvis der er mulighed for at udstede en fuldmagt fra bestyrelsen/direk-tionen til andre, er det helt almindeligt i den forbindelse, at dem, der kan udstede fuldmagten fraskriver sig ansvar for de handlinger, den der har fuldmagten udfører – det ligger lige som i fuldmagtsforholdet.

Dette forhold er også helt sædvanligt i Danmark, hvor det eksempelvis er kutyme, at bestyrelser tegner forsikringer således, at medlemmerne er sikret mod det ansvar, som kan komme som følge af at være medlem af en bestyrelse, hvis andre laver fejl på selskabets vegne.

I nærværende sag har bestyrelsen i stedet fraskrevet sig dette ansvar, idet det er muligt i henhold til lovgivningen i Panama – og skattemyndighederne i Danmark er nødt til at acceptere og anerkende, at der er forskel på lovgivning fra land til land – det har skattestyrelsen jo alle-rede i relation til, at der ikke skal udarbejdes regnskaber i henhold til lovgivningen i Panama.

Det gøres derfor gældende, at der ikke kan være skattemæssigt hjem-sted i Danmark for Orba Global Inc., idet ledelsen, de driftsmæssige beslutninger, og direktionen er i Panama og varetages fra Panama, hvilket i overensstemmelse med OECDs principper medfører fuld skattepligt til Panama, hvorfor skattestyrelsens forhøjelse skal nedsættes til kr. o, idet Orba Global Inc. ikke er skattepligtig til Danmark.

4.3 Den mere subsidiære påstand, skattestyrelsens forhøjelse nedsættes til kr. 0, grundet manglende grov uagtsomhed
Som den mere subsidiær påstand er der nedlagt påstand om, at Skattestyrelsens forhøjelse nedsættes til kr. 0, idet sagsøger ikke anser forholdet for groft uagtsomt.

Skulle landsretten anse den trufne afgørelse for gyldig og anse Orba for at have ledelsens sæde her i landet, samt anse overførelsen af depotet fra Sagsøgerne til Orba som et skattepligtig tilskud, gøres det gældende, at der ikke er tale om et groft uagtsomt forhold, der kan begrunde en ekstraordinær genoptagelse.

Det fremgår af praksis vedrørende skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, at den finder anvendelse i situationer, hvor skatteyderen har for-tiet eller afgivet urigtige oplysninger til myndighederne, hvorefter myndighederne ikke har kunne foretage en korrekt skatteansættelse, jf. eksempelvis *SKM 2011.209 H*.

I denne sag har Orba ikke fortiet nogle oplysninger af relevans for skatteansættelsen i Danmark, eller afgivet urigtige oplysninger.

Som allerede fremhævet flere gange, er Orba lovligt stiftet i Panama, har indsat en lovligt indsat direktion i Panama, samt efterlevet lovgiv-ningen i Panama.

Alt dette har Skattestyrelsen også erkendt, og Landsskatteretten har ikke anfægtet dette. Hvorvidt skatteministeriet anfægter dette er lidt uklart, for de anfægter det, og anfægter ikke helt alligevel, idet det vil medføre, at Orba er transparent, og en beskatning som sket, slet ikke kan gennemføres.

Skattestyrelsen vil imidlertid, til brug for denne sag, underkende direktionen, selvom den i henhold til reglerne i Panama er legitim, og der-

med trække skattepligten til Danmark på baggrund af ledelsens sæde her.

Orba og Sagsøgerne har hele vejen ageret ud fra, at Orba var hjemmehørende i Panama, og med god grund.

Orba Global Inc. og Sagsøgerne har ageret i henhold til, at selskabet legitimt, i hele perioden, var hjemmehørende i Panama.

Det betyder således også, at udlånet af midler fra Sagsøgerne til Orba, ikke har skulle anmeldes til de danske myndigheder, idet stiftelsen af depotet i Luxembourg var sket for allerede beskattede midler for Sagsøgerne, og udlånet til Orba havde således ikke nogen avanceskattemæs-sige konsekvenser for Sagsøgerne i Danmark – eller for Orba.

Orba derimod, idet selskabet har ledelsens sæde i Panama, som følge af en lovlig stiftet direktion, har således skattemæssigt hjemsted i Panama, og da der ikke er nogen skattepligt i Panama for selskaber, og da der endda ikke er nogen regnskabspligt i Panama – hvilket Skattestyrelsen netop også selv erkender – har der ikke været noget grundlag for at op-gøre nogen avance til skattemyndighederne i Panama.

Orba og Sagsøgerne har således i det hele ageret efter, at Orba var lov-ligt stiftet i Panama – i øvrigt foretaget af rådgiver – at Orba var skat-tepligtig til Panama, at der var indsat en legitim lokal ledelse, der vare-tog de nødvendige driftsmæssige beslutninger i Panama, hvorfor sel-skabet var skattemæssigt uinteressant i forhold til Danmark – i øvrigt efter råd og rådgivning fra rådgiver. Derfor er der ikke givet nogle op-lysninger til Skattestyrelsen, idet det ikke var en forpligtelse for Orba el-ler Sagsøgerne.

Sagsøgerne har således aldrig betragtet Orba som havende nogen relevans i Danmark. Og slet ikke som følge af, at investeringerne i selskabet primært har givet underskud, hvorfor der, hvis der var skattepligt for Orba til Danmark, alene skulle laves en opgørelse over negativ ak-tieskat. Der ville således ikke være nogen skat at opkræve, og derfor kan det heller ikke groft være påført staten nogen skade, idet der ville have været et underskud.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 kan således ikke anvendes, når der er tale om en skade for borgeren, altså manglende underskud.

Skattestyrelsen er blot af en anden vurdering om skattepligtsforholdet, end Orba og sagsøgerne er, men det medfører jo IKKE, at forholdet af den grund bliver groft uagtsomt.

Hvis Skattestyrelsens vurdering er korrekt, er der stadig grundlag for, at Orba og Sagsøgerne blot har vurderet forkert i henhold til endda me-get svær international skatteret, hjulpet af udenlandske rådgivere, men denne eventuelle fejlvurdering af skattepligtsforholdet gør IKKE forhol-det groft uagtsomt.

Ellers vil det jo altid være groft uagtsomt, hvis skatteyderen er uenig med Skattestyrelsen om en vurdering, og det er ikke meningen med skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Det gøres derfor gældende, at der ikke er tale om et groft uagtsomt forhold. Dette underbygges tillige af, at hverken anklagemyndigheden og/eller skattestyrelsens egen straffesagsafdeling på noget tidspunkt har sigtet eller tiltalt Orba.

Derudover har sagsøgerne, Sagsøger 2 og Sagsøger 1 været sigtet, men denne sigtelse frafaldt anklagemyndigheden **.**

Orba har derimod aldrig været sigtet eller tiltalt, hvorfor skattestyrel-sens straffesagsenhed og anklagemyndigheden begge må have vurde-ret, at Orba ikke på noget tidspunkt synes at have haft handlet forsæt-ligt eller groft uagtsomt.

Hvis skattestyrelsen ønskede at genoptage Orbas skatteansættelser efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og har gjort det samme for sagsøgerne Sagsøger 2 og Sagsøger 1, men samtidig politianmeldt Sagsøger 2 og Sagsøger 1, men ikke Orba, må det alt andet lige have været vurdering for Orbas vedkommende, at dette selskab ikke har handlet groft uagtsomt.

Da sagsøgerne ikke finder, at der er tale om et groft uagtsomt forhold, vil Skattestyrelsen således ikke kunne anvende genoptagelsesadgangen i skatteforvaltningslovens § 27, men må henholde sig til den ordinære frist i skatteforvaltningslovens § 26, hvorfor genoptagelse kun er muligt for indkomstårene efter 2014, det vil sige indkomstårene 2015 – 2017, hvor Skattestyrelsen selv har sat Orba indkomst til kr. 0.

Derfor nedlægges der påstand om, at Skattestyrelsen tilpligtes at anerkende, at Skattestyrelsens forhøjelse af Orba Global Inc.s indkomstår 2006 - 2014, nedsættes til kr. 0, idet der ikke er hjemmel til at genoptage disse indkomstår i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Derudover gøres det gældende, at Skattestyrelsen ikke har efterlevet 6-månedersfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, hvis forholdet findes at være omfattet af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 og i øvrigt forbrudt sig mod selvinkrimineringsforbuddet.

Hertil henvises til de fremførte anbringender i Sagsøgernes stævninger, og til påstandsdokumentets …, hvor dette også er gennemgået, og det samme forhold gøres gældende i forhold til Orba.

4.4 Den endnu mere subsidiære påstand, der er ikke tale om tilskud til Orba

Såfremt landsretten finder, at afgørelsen ikke er ugyldig, at Orba er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, og at der rent faktisk foreliger grov uagtsomhed, fremsætter Orba følgende anbringender til støtte for, at der ikke er tale om et skattepligtigt tilskud, som Skattestyrelsen vurderer/konkluderer, at har modtaget.

Skattestyrelsen, Landsskatteretten og skatteministeriet har betragtet overførelsen af penge fra Sagsøgerne til Orba Global Inc., som et skattepligtigt tilskud og ikke eksempelvis en skattefri kapitalforhøjelse, eller et lån eller en anden form for skattefritaget formueoverdragelse.

Hvis der ses på de scenarier, der kunne have været tale om på tids-punktet for dispositionen, hvis ellers Orba havde været skattepligtigt til Danmark, kunne Sagsøgerne og Orba på tidspunktet have valgt mellem en skattefri kapitalforhøjelse efter Selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1, et skattepligtigt tilskud til selskabet i henhold til statsskattelovens § 4, eller en helt tredje løsning, at Sagsøgerne kunne låne pengene ud til Orba.

Praksis på tidspunktet for eksempelvis skattefrie kapitalforhøjelser var og er fortsat lempelige forstået sådan, at det alene er formalia, der skulle/skal opfyldes på tidspunktet for kapitalforhøjelsen.

Det var et nemt formalia at opfylde.

Det må altså lægges til grund, at Orba uden problemer ville have op-fyldt dette kriterie der ville medføre, at der kunne gennemføres en skat-tefri kapitalforhøjelse i selskabet – hvorfor Orba ikke skulle beskattes.

Dertil skal anføres, at selskabet til stadighed ville have været civilretligt hjemmehørende i Panama.

I henhold til de panamanske regler, som Skattestyrelsen selv lægger til grund, skal der i det panamanske selskabsregister ikke udarbejdes regnskaber, hvorfor der ligeledes ikke kan registreres en kapitalforhøjelse.

De danske regler ville derfor, uanset hvad, have opstillet en betingelse for Sagsøgerne, som ville have været umulig for Sagsøgerne at opfylde, idet Sagsøgerne ikke kunne registrere nogen kapitalforhøjelse i Orba ef-ter reglerne i Panama.

I henhold til forvaltningsretlig praksis, ville Sagsøgerne og Orba på tidspunktet således ikke kunne blive mødt med et sådan krav, idet dette krav ville gøre det umuligt for Sagsøgerne og Orba at opnå en skattefritagelse, som følge af civilretlige omstændigheder, hvilket krav derfor ikke kan stilles i henhold til retspraksis på forvaltningsrettens område, jf. eksempelvis *UfR 2014.681 Ø.*

Alt i alt med de konkrete omstændigheder, der foreligger i denne sag, kan Skattestyrelsen ikke antage, at Sagsøgerne og Orba ikke har eller ville kunne have opfyldt et formalia tilbage i 2005 - 2014, der ville have været umuligt for Sagsøgerne og Orba at opfylde, selvom Sagsøgerne og Orba havde vidst, at Skattestyrelsen ville betragte selskabet som skattepligtig til Danmark, hvorfor Orba skal beskattes af et tilskud, der helt tydeligt har været ment som en skattefri overførelse til selskabet.

Der var jo tale om allerede beskattede midler for Sagsøgerne.

Skattestyrelsen har således ikke hjemmel til at vælge det værste alternativ, når Skattestyrelsen laver forhøjelser tilbage i tid.

Men det har Skattestyrelsen, bakket op af Landsskatteretten, gjort her i en sag, hvor et simpelt formalia blot skulle have været overholdt for, at kapitalforhøjelsen havde været skattefri efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1 i stedet for som Skattestyrelsen antager det, et skattepligtigt tilskud – vel at mærke et formalia, der i henhold til lovgivningen i Panama ikke kunne være opfyldt, og derfor ikke være stillet til Sagsø-gerne og Orba.

Det fremgår også af praksis fra den almindelige forvaltningsret, at myndighederne ikke må opstille krav, der er umulige for borgerne at op-fylde, jf. eksempelvis UfR 2015.2717.

Derudover er der også det problem med kapitalforhøjelser, at den skattefrie kapitalforhøjelse er skattepligtig ved udtræk, der vil altså opstå skattepligt for Sagsøgerne.

Det har ikke været hensigten, idet Sagsøgerne allerede er blevet beskat-tet af de midler, som de overfører til Orba.

Derfor er det mere sandsynligt, at Sagsøgerne har lånt pengene ud til Orba, som Sagsøgerne også har anført under hele sagen, hvis Sagsø-gerne var af den opfattelse, at Orba var underlagt dansk beskatning på tidspunktet.

Det vil jo under ingen omstændigheder give mening for Sagsøgerne at skyde penge ind i Orba, som Sagsøgerne er blevet personligt beskattet af én gang, på en måde, hvor Sagsøgerne ville påføre sig en ny skat-tepligt, når Sagsøgerne trak de samme penge ud, når de blot kunne låne pengene ud til Orba helt lovligt og uden nogen skattepligt til følge.

Til støtte herfor fremgår det eksempelvis også af *UfR 2014.681 Ø* og *UfR 2015.2717*, at forvaltningen ikke kan stille urimelige krav, det være sig at fremskaffe dokumentation for et lån, hvis dette ikke var et krav un-der de forudsætninger, som borgeren i første omgang har ageret efter.

Skattestyrelsen kan således ikke komme i dette retroperspektiv og an-føre, at der ikke ligger dokumentation for et lån, hvorfor Skattestyrelsen betragter det som et tilskud, der heller ikke ligger nogen dokumenta-tion for. Det er direkte i strid med de citerede afgørelser.

Skattestyrelsen har heller ikke kunnet påvise nogen dokumentation for, at der er sket en overdragelse til eje til Orba, hverken som tilskud, eller som kapitalforhøjelse, hvorfor det mest rigtige resultat er et lån.

Hvis vi kort vender tilbage til det forhold, at Sagsøgerne var af den overbevisning, at Orba Global Inc., helt lovligt, ikke var skattepligtig til Danmark, kan det tillægges Sagsøgerne som vilje, det hele skal vurde-res ud fra, at Sagsøgerne var af den overbevisning, at ingen af disse transaktioner havde noget med

Danmark at gøre, og at Orba ikke var skattepligtig til Danmark, men til Panama, hvorfor der ikke skulle betales skat, og at der i øvrigt ikke var nogen civilretlige krav om, at der skulle udarbejdes et lånedokument, når midlerne blev udlånt til Orba.

Derfor havde Sagsøgerne en helt legitim interesse i at minimere skatte-betalingen, helt lovligt, idet det setup, som Sagsøgerne var overbeviste om var efter reglerne, ikke ville udløse nogen skat, idet Orba var skat-tepligtig til Panama, og Sagsøgerne ikke var skattepligtig, når Sagsø-gerne fik lånene betalt tilbage.

Hvis dette bliver sat i forhold til en situation, hvor Sagsøgerne vidste, at Orba ville være underlagt dansk skatteret, og dermed at en direkte overflytning af pengene ville blive betragtet som et tilskud, der ville medføre skattepligt, mens de i stedet kunne foretage et udlån, der ikke ville udløse nogen skattepligt, når de fik tilbagebetalt lånet, ligger det jo ganske klart, hvad Sagsøgerne havde valgt.

Sagsøgerne ville have fået lavet dokumentation for udlånene af pen-gene.

Orba og Sagsøgerne accepterer således også, at Skattestyrelsen foretaget en beregning af den renteindkomst, som Sagsøgerne må have haft som følge af dette udlån, mens at renteudgiften må godskrives selskabet som et fradrag.

I den sammenhæng skal det i øvrigt bemærkes, at der ikke eksisterer et skriftlighedskrav for lånedokumenter i Danmark, hvorfor der ikke kan stilles krav om, at der forelå skriftlig dokumentation på tidspunktet for udlånet.

Skattestyrelsen vælger at anskue det sådan, at Sagsøgerne ikke har iagt-taget det eller de formalia, der er forbundet med at gennemføre en kapi-talforhøjelse, hvis denne skulle ske skattefrit, eller foretage et udlån til Orba.

Hertil gøres det gældende, at den løsning som Skattestyrelsen vælger, er den mest skattemæssigt indgribende løsning, og en løsning, som Sagsøgerne aldrig selv ville have valgt, hvis Sagsøgerne på tidspunktet for dispositionen var af den opfattelse, at Orba skatteretligt kunne være underlagt dansk skatteret, og dermed danske regler.

Den løsning Skattestyrelsen vælger er tillige direkte i strid med den for-valtningsretlige praksis, hvorefter der ikke må opstilles urimelige krav for at opfylde en betingelse historisk, og der må ikke træffes urimelige afgørelser på baggrund af manglende opfyldelse af formalia, som ikke var muligt at vide på tidspunktet for den trufne disposition.

Skattestyrelsen har ikke dokumentation for, at der er tale om et tilskud. Der er ikke regnskaber eller andre dokumenter, der viser, at Sagsøgerne har ydet Orba et tilskud.

Derfor må det lægges til grund, at pengene alene er udlånt, og at de kontante hævninger er tilbagebetaling af lånene, hvorfor der ikke er grundlag for beskatning af maskeret udbytte.

Det skattepligtige tilskud bygger alene på, at Skattestyrelsen ikke ser, at formalia er opfyldt for en skattefri kapitalforhøjelse eller et udlån fra Sagsøgerne til Orba.

Men Sagsøgerne har ikke villet lave en kapitalforhøjelse, idet der skulle være tale om et udlån fra Sagsøgerne til Orba.

Det gøres derfor gældende, at der intet belæg er for, at Skattestyrelsen kan anskue den overflytning af depotet fra Sagsøgerne til Orba som et tilskud, idet der vil være lige så meget der taler for, at det er et lån.

Det gøres ligeledes gældende, at der ikke ligger nogen selskabsregistreringer eller andet, der kunne indikere, at der rent faktisk er sket en overdragelse af ejendomsretten fra Sagsøgerne til Orba. Der sker en kontomæssig overførelse, men der er ikke nogen steder anført, om dette er en overdragelse til eje for Orba.

Sagsøgernes ageren viser også tydeligt, at det ikke var til eje, idet de tager lånet tilbage, da de konstaterer, at de ikke kommer til at købe fast ejendom i Mellemamerika.

Det gøres derfor også gældende, at det er mest nærliggende at antage, at der er tale om et låneforhold, som Sagsøgerne også har gjort gæl-dende, end der er tale om en kapitalforhøjelse eller et tilskud.

Der er således en lang række andre mulige scenarier, der godt nok ikke vil udløse nogen skattepligt, hvilket Skattestyrelsen jo naturligvis ikke er interesseret i bliver tilfældet, men ikke desto mindre er der en lang række andre muligheder, som Sagsøgerne og Orba kunne/ville have valgt i stedet for, hvis de på tidspunktet for dispositionen var bekendt med, at Orba ville blive opfattet som skattepligtig til Danmark. Valgt, der ikke var nødvendige ud fra Sagsøgernes forståelse af, at Orba var hjemmehørende i Panama.

I den sammenhæng skal der igen henvises til den meget omfattende litteratur og praksis på det forvaltningsretlige område, jf. *UfR 2014.681 Ø* og *UfR 2015.2717*, der netop understreger, at skattemyndighederne ikke i et retro perspektiv kan forlange af skatteyderen, at denne skal efter-leve et vilkår/krav, der på tidspunktet for sagens opstart er umulig at gennemføre og/eller vil give et urimeligt resultat.

Det gøres gældende, at der i denne sag klar vil blive tale om et urime-ligt resultat, for den betragtning Skattestyrelsen lægger til grund, der er Sagsøgerne allerede blevet beskattet af beløbet én gang, da Sagsøgerne oprindeligt tjente/mod-tog disse i Danmark.

Herefter bliver Orba, da Skattestyrelsen mener der er tale om et skattepligtigt tilskud, beskattet af den fulde hovedstol.

Og endeligt bliver Sagsøgerne igen beskattet, af den fulde hovedstol, da de hæver pengene i selskabet.

Der er således tale om, at de samme penge er blevet beskattet tre gange, hvis Skattestyrelsen får medhold i den fuldstændig urimelige forhø-jelse.

Det gøres derfor gældende, at der i denne sag ikke er bevis for, at der ikke skulle være tale om et udlån.

Det gøres derfor også gældende, at det, i henhold til ombudsmandens rapport af 22. marts 2018, vil være i strid med god forvaltningsskik, hvis Skattestyrelsen, Landsskatteretten og skatteministeriet blot vælger det mest byrdefulde som følge af deres skønsmæssige beføjelser, når der klart ligger en forklaring fra skatteyderen, der er lige så plausibel som det af Skattestyrelsen anførte, og som vil være mindre indgribende overfor skatteyderen.

I den sammenhæng skal det erindres om, at der intet ulovligt er i, at Sagsøgerne låner penge ud til sit selskab. Hertil kan dette alene med-føre skattepligt af en forrentning for långiver – altså Sagsøgerne.

Der er således ikke noget grundlag for at beskatte Orba af en kapitalfor-højelse (tilskud), idet Skattestyrelsen i den sammenhæng stiller et krav for skatteyderen, der vil være umuligt at efterleve, dels fordi det ikke har været den disposition skatteyderen har foretaget, og dels fordi den dokumentation Skattestyrelsen efterspørger er umulig at fremskaffe, idet Orba er underlagt et civilt regelsæt, hvor dette ikke har været nød-vendigt og derfor ikke blev lavet, og dels fordi der er tale om et udlån fra Sagsøgerne til Orba, hvorfor der heller ikke ligger dokumentation for en kapitalforhøjelse, idet det ikke er denne transaktion, der er gen-nemført, men et udlån.

Det gøres derfor gældende, at den forhøjelse, som Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, er et skattepligtigt tilskud, ikke skal medregnes i Skattestyrelsen forhøjelser, idet der er tale om lån.

Det gøres derfor gældende, at sagsøgte tilpligtes at anerkende, at Skat-testyrelsens forhøjelse af Orbas indkomstår 2008 nedsættes til kr. 70.199, for indkomståret 2009 nedsættes til kr. 220.981, for indkomståret 2011 nedsættes til kr. -142.002 og for indkomståret 2012 nedsættes til kr. -296.565.

4.5 Den mest subsidiære påstand, sagen hjemvises til fornyet behand-ling ved skattestyrelsen

Som den mere subsidiære påstand nedlægges der påstand om hjemvis-ning til fornyet behandling ved Skattestyrelsen, idet sagen ikke er til-strækkeligt oplyst, der er ikke fra Skattestyrelsen eller Landsskatteret-ten eller skatteministeriet for den sags skyld, har foretaget et korrekt grundlag at træffe afgørelse på, og den nuværende afgørelse medfører massive dobbeltbeskatninger i relation til Orba og Sagsøgerne.

Der er således både formelle forhold i relation til officialprincippet, vurdering af grov uagtsomhed og bevis indhentelsen, der ikke er taget tilstrækkeligt stilling til, lige som der er konkrete vurderinger af den materielle skatteret, der er sket på et alt for usammenhængende og ustruktureret dokument flow.

Kan landsretten således ikke give Orba medhold i en af ovenstående påstande, påstås sagen hjemvist til fornyet behandling ved Skattestyrelsen."

Skatteministeriet har i påstandsdokument af 14. august 2025 blandt andet an-ført følgende (henvisninger til bilag, ekstrakt og materialesamling udeladt):

" 3. ANBRINGENDER
Det gøres overordnet gældende, at Orba Global Inc. er et i Panama lovligt oprettet og bestående selskab, der opfylder betingelserne for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt (afsnit 3.1), at Orba Global Inc. er fuldt skattepligtigt til Danmark (afsnit 3.2), at Orba Global Inc. er skattepligtigt af tilskud (afsnit 3.3.1), og at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 er skattepligtige af maskeret udbytte (afsnit 3.3.2).

I relation til sagsøgernes indsigelser mod gyldigheden af Skattestyrel-sens afgørelser gøres det gældende, at sagsøgerne har handlet i hvert fald groft uagtsomt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 (afsnit 3.4.1), at varslingsfristen på 6 måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er overholdt (afsnit 3.4.2), at afgørelserne ikke er i strid med officialprincippet (afsnit 3.5.1), at Skattestyrelsen ikke har tilsidesat forbuddet mod selvinkriminering (afsnit 3.5.2), og at de to sidstnævnte forhold under alle omstændigheder ikke fører til afgørelsernes ugyldighed.

3.1 Orba Global Inc. er selvstændigt skattesubjekt, der ikke er en nullitet
Som ministeriet forstår sagsøgernes anbringender, gør sagsøgerne ikke gældende, at Orba Global Inc. ikke var et selvstændigt skattesubjekt omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Højesteret har også i UfR 2024.4206 H (prøvesagen i Panama Papers-komplekset) slået fast, at en skatteyder – under omstændigheder, som i den foreliggende sag – er *afskåret* fra at kunne få medhold i, at selskabet alligevel ikke er et selvstændigt skattesubjekt, når der i forhold til de danske skattemyndigheder er ageret ud fra en sådan forudsætning. Helt som i højesteretssagen har sagsøgerne ageret ud fra den forudsætning, at Orba Global Inc. var et selvstændigt skattesubjekt, og derfor er sagsøgerne afskåret fra at kunne få medhold i, at Orba Global Inc. ikke udgjorde et selv-stændigt skattesubjekt.

Sagsøgerne gør gældende, at selskabet må anses for en nullitet, men dette kan ikke lægges til grund.

Der er enighed om, at Orba Global Inc. er et – efter lovgivningen i Panama – lovligt oprettet og bestående selskab, der opfylder betingelserne for at udgøre et selvstændigt retssubjekt, jf. UfR 1997.1150 H.

Der ikke er holdepunkter for sagsøgernes synspunkt om, at det skulle være i strid med den panamanske selskabslovgivning, at Orba Global Inc. ikke reelt ledes fra Panama. Tværtimod synes det – på baggrund af de lækkede oplysninger – at være sædvanligt, at panamanske selskaber ledes fra udlandet. Selv hvis det måtte være i strid med den panaman-ske selskabslovgivning, er det endvidere ikke dokumenteret, at Orba Global Inc. på den baggrund skulle anses for en nullitet.

Orba Global Inc. har i mere end ti år eksisteret som et selskab registreret i det panamanske selskabsregister, uden at de panamanske myndighe-der på noget tidspunkt har fundet anledning til at påtale forhold vedrø-rende selskabet. Det må derfor lægges til grund, at Orba Global Inc. er et gyldigt, bestående og lovligt stiftet selskab i henhold til panamansk ret, jf. herved UfR 1997.1150 H og SKM2020.523.ØLR.

At Orba Global Inc. må anses for et gyldigt selskab, der er lovligt stiftet i Panama, er helt foreneligt med Skatteministeriets anbringende om, at Orba Global Inc. er fuldt skattepligtigt til Danmark, fordi selskabets le-delse har sæde her i landet. Reglen i selskabsskattelovens § 1, stk. 6, er således netop baseret på en forudsætning om, at et selskabs ledelse godt kan have sæde i Danmark, selv om selskabet er stiftet og indregistreret i et andet land.

Som nævnt i afsnit 3.2.1 straks nedenfor, er det afgørende for, om et sel-skab er skattepligtigt til Danmark efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, at selskabets *reelle* ledelse har haft sæde i Danmark. Den omstændig-hed, at et selskabs reelle ledelse har sæde i et andet land end de regi-strerede ledelsesorganer, indebærer ikke, at selskabet er en nullitet

3.2 Orba Global Inc. er fuldt skattepligtig til Danmark

3.2.1 Orba Global Inc.'s ledelse har sæde i Danmark

I henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt., anses de selskaber og foreninger, der er nævnt i bestemmelsens stk. 1, nr. 2-6, for hjemme-hørende i Danmark, hvis selskabet eller foreningen er registreret i Dan-mark eller har ledelsens hovedsæde i Danmark.

Bestemmelsen blev indsat i selskabsskatteloven ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 om ændring af forskellige skattelove (International beskat-ning). Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår blandt andet, at:

> "*Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstag-ningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet.*
>
> *[…]*
>
> *Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemme-hørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver*

ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet." (understreget her)

Det afgørende for fastlæggelsen af, hvor et selskab har hovedsæde, er således ikke, hvor de officielle ledelsesorganer er hjemmehørende. Det afgørende er derimod, hvem der *faktisk* udøver den *daglige ledelse,* og hvor denne ledelse udøves fra. Dette er også fastslået af Højesteret i UfR 1998.1534 H og senest i SKM2022.428.BR samt SKM2025.294.BR.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har som ejere og befuld-mægtigede reelt forestået ledelsen af Orba Global Inc. fra Danmark, hvor de i de omhandlede indkomstår ubestridt har haft bopæl. Selska-bets ledelses sæde må derfor anses for placeret her i landet. Det følger heraf, at Orba Global Inc. i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6, skal anses for hjemmehørende i Danmark.

I tilknytning hertil bemærkes, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 egenhændigt har truffet *alle* beslutninger relateret til Orba Glo-bal Inc.'s og til selskabets daglige drift, herunder:

- Hvad selskabet skulle anvende den tilførte kapital til.
- Hvilken bankforbindelse selskabet skulle benytte, og hvilket land denne bankforbindelse skulle
- være hjemmehørende i.
- Under hvilke betingelser banken skulle forvalte selskabets midler, og hvilken risikoprofil selskabet ønskede.
- Pengeoverførsler fra selskabets bankkonto.
- I hvilket omfang, der skulle betales udbytte til aktionærerne.

Det er uden betydning, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ikke indgik i den formelle ledelse af Orba Global Inc. Det er således ubestridt, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ejer hele aktie-kapitalen i Orba Global Inc., og det fremgår direkte af forarbejderne til selskabsskattelovens § 1, stk. 6, at ledende aktionærers hjemsted kan indgå i vurderingen af, hvor et selskabs ledelse har sæde.

At Sagsøger 1 og Sagsøger 2 faktisk har forestået den daglige ledelse af Orba Global Inc., understøttes af, at de den 14. juli 2005 – dagen efter Orba Global Inc.'s vedtægter blev noteret – blev til-delt en fuldmagt, der gav dem uindskrænket ret til at tegne og lede Orba Global Inc. til og med den 14. juli 2008.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har således både faktisk udøvet den daglige ledelse af Orba Global Inc. og været formelt udpe-get som de kompetente personer hertil. Deres ledelsesret blev forlænget i 2008. Fuldmagten af 14. juli 2008 svarer indholdsmæssigt til fuldmag-ten af 14. juli 2005. I maj 2014 blev det besluttet at udstede endnu en fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2, der gav dem ret til at oprette og administrere en bankkonto i den schweiziske bank, Swissquote S.A.

Da Sagsøger 1 og Sagsøger 2 faktisk har forestået den daglige ledelse af Orba Global Inc., og da de i de omfattede indkomstår

var hjemmehørende i Danmark, må beslutningerne forbundet med den daglige ledelse af Orba Global Inc. også anses for at være foretaget fra Danmark. Orba Global Inc. er derfor hjemmehørende i Danmark og dermed skattepligtig her til landet, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, og § 1, stk. 6.

Det fremgår af en oversigt fra Landsbanki vedrørende overførsel af de originale selskabsdokumenter fra Orba Global Inc. – der formentlig blev udarbejdet i forbindelse med, at Orba Global Inc. skiftede bankforbindelse fra Landsbanki til DNB NOR Bank – at der den 14. juli 2008 blev udstedt en ny fuldmagt. Det fremgår videre af oversigten, at der også blev afholdt et bestyrelsesmøde i Orba Global Inc. på denne dato.

Fuldmagten af 14. juli 2008 gav – ligesom fuldmagten udstedt den 14. juli 2005 – Sagsøger 1 og Sagsøger 2 uindskrænket ret til at tegne og lede Orba Global Inc. til og med den 14. juli 2011. Det må på den baggrund bevismæssigt lægges til grund, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 også efter den 8. juli 2008 har haft fuldmagt til at tegne og lede Orba Global Inc.

Dette bestyrkes også af, at det på et bestyrelsesmøde den 12. maj 2014 blev besluttet at udstede endnu en fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2, der gav dem ret til at oprette og administrere en bankkonto i den schweiziske bank, Swissquote S.A., på vegne af Orba Global Inc.

Som også nævnt under afsnit 2.1 oplyste Sagsøger 1 og Sagsøger 2 da også i et brev af 17. august 2017 til Skattestyrelsen, at de havde henvendt sig til Advokatfirma og Person 13 for at få fuldmagten af 14. juli 2008 udleveret, men at dette ikke var muligt, jf. side 16- 17, i Skattestyrelsens afgørelse vedrørende selskabet. Dette un-derstøtter, at de også havde fuldmagt til at lede selskabet efter den 8. juli 2008.

3.2.2 Orba Global Inc.'s ledelse har ikke haft sæde i Panama eller hos bankerne

Det er uden betydning for spørgsmålet om ledelsens hovedsæde, at selskabets bestyrelse holdt sine (få) møder i Panama. Orba Global Inc.'s ledelses sæde er ikke sammenfaldende med bestyrelsens sæde, da bestyrelsen ikke har haft nogen reelle beføjelser til at lede selskabet, men derimod alene har haft til formål at sløre Sagsøger 1's og Sagsøger 2's ejerskab af selskabet.

Dette understøttes for det første af, at de fem oprindelige bestyrelsesmedlemmer i Orba Global Inc. i henhold til Panamas selskabsregister varetog henholdsvis 9.534, 10.227, 4.940, 5.267 og 6.147 bestyrelsesposter i forskellige panamanske selskaber.

For det andet fremgår det af flere kilder, at Person 3 – der var med-lem af bestyrelsen i Orba Global Inc., "Vicepresident" (næstformand) og "Treasurer" (kasserer) fra selskabets stiftelse i 2005 til 2014 – døde i en trafikulykke den 2. september 2005.

For det tredje var samtlige bestyrelsesmedlemmer ansatte i Advokatfirma, ligesom deres adresse er angivet til at være advokatfirmaets kontoradresse i Panama. Der foreligger samtidig ingen oplysninger, der tyder på, at bestyrelsesmedlemmerne – som det er sædvanligt i sel-skabsforhold – er udvalgt af Sagsøger 1 og Sagsøger 2 på baggrund af deres kvalifikationer.

For det fjerde følger det af artikel 17 i Orba Global Inc.'s vedtægter, at den omstændighed, at Orba Global Inc. indgår aftaler med et andet selskab, der har ledelsesmedlemmer til fælles med Orba Global Inc., ikke kan føre til, at disse aftaler kendes ugyldige eller påvirkes på anden vis. Denne bestemmelse forudsætter, at bestyrelsesmedlemmerne i Orba Global Inc. deltager i "ledelsen" i adskillige andre selskaber, samt at bestyrelsesmedlemmerne ikke er i besiddelse af fortrolig information om Orba Global Inc., idet det ellers ville være meget risikabelt generelt at fraskrive sig muligheden for at gøre ugyldighedsindsigelser gældende. Endvidere fritager artikel 18 bestyrelsesmedlemmerne fra at ifalde an-svar for handlinger udført i selskabets navn af personer, som bestyrelsesmedlemmerne har befuldmægtiget hertil. Denne bestemmelse illustrerer ligeledes, at der ikke er tiltænkt bestyrelsen en rolle i selskabets daglige ledelse, men at ledelsen tværtimod skal forestås af de personer, der besidder en fuldmagt hertil.

Det af Sagsøger 1 og Sagsøger 2 anførte om, at an-svarsfraskrivelsen i artikel 18 svarer til, når danske bestyrelser tegner ansvarsforsikringer, bestrides. I selve forsikringsforholdet ligger netop en anerkendelse af muligheden for at ifalde erstatningsansvar. Derimod indikerer den generelle ansvarsfraskrivelse i vedtægternes artikel 18, at der aldrig har været tiltænkt den registrerede bestyrelse noget ansvar, hverken ledelsesmæssigt eller erstatningsretligt.

Dertil kommer, at der over en periode på 9 år alene har været afholdt fem bestyrelsesmøder, hvoraf de to endda blev afholdt på samme dato i forbindelse med selskabets opstart. Udover at træffe en beslutning om udstedelse af aktier samt en beslutning om udnævnelse af en ny bestyrelse, har bestyrelsen alene truffet beslutninger om udstedelse af fuldmagter til Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

Bestyrelsen har således ikke truffet beslutninger relateret til den daglige ledelse af Orba Global Inc. Selv *hvis* det – som sagsøgerne har anført– blev lagt til grund, at bestyrelsen har haft reelle beføjelser til at lede Orba Global Inc., fører det således under ingen omstændigheder til, at selskabet har haft sit hovedsæde i Panama, idet bestyrelsen netop ikke har truffet daglige ledelsesbeslutninger.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har anført, at den "power of attorney", der er udstedt til dem, ikke i henhold til dansk ret gyldigt kan fastlægge ledelseskompetencen og derfor ikke kan anvendes til at fastslå, at ledelsen af Orba Global Inc. har sæde i Danmark.

Det bestrides, at fuldmagten ikke kan danne grundlag for en fastlæg-gelse af ledelseskompetencen efter dansk ret. Der er ingen holdepunk-

ter for et sådant synspunkt. I SKM2025.294.BR blev der også netop lagt vægt på, at skatteyderen – i henhold til den udstedte fuldmagt – var beføjet til at tegne selskabet.

I såvel Østre Landsrets kendelse af 23. juni 2021 (FM 2021.31) og Vestre Landsrets kendelse af 22. september 2021 (UfR 2021.5215 V), som begge angår afsigelse af konkursdekret over selskaber registreret i Panama, blev der tilsvarende lagt vægt på den udstedte fuldmagt, som indebar, at der var konkursværneting her i landet efter konkurslovens § 3, stk. 1.

Under alle omstændigheder vedrører fuldmagten et panamansk sel-skab, og det er udokumenteret, at fuldmagten skulle være i strid med panamansk ret. Det afgørende er, at fuldmagten efter sin ordlyd giver Sagsøger 1 og Sagsøger 2 uindskrænket adgang til at tegne og lede selskabet, og at de også faktisk har gjort dette. Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagnin-gen i selskabet, jf. herved de specielle bemærkninger til selskabsskatte-lovens § 1, stk. 6.

Orba Global Inc.'s ledelses sæde kan heller ikke anses for placeret i Luxembourg. Selskabets bankforbindelser, først Landsbanki og siden DnB, var hjemmehørende der, men bankerne kan ikke anses for at have udøvet den reelle ledelse af Orba Global Inc. Den omstændighed, at bankerne muligvis efter Sagsøger 1's og Sagsøger 2's anvisninger har bistået med at forvalte den investerede kapital, indebæ-rer ikke, at bankerne har forestået den daglige ledelse af selskabet.

3.3 Beskatning af Orba Global Inc. henholdsvis Sagsøger 2 og Sagsøger 1

3.3.1 Beskatningen af Orba Global Inc.

Alle de i afsnit 2.2 nævnte overførsler – overførslen af de fire beløb i 2006, af værdipapirdepotet i 2009 og de løbende indsætninger i 2009-2014 – til Orba Global Inc. kommer fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

Det følger af fast retspraksis, at det påhviler sagsøgerne at dokumen-tere, at overførslerne til Orba Global Inc. fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ikke har karakter af skattepligtige tilskud efter stats-skattelovens § 4, jf. UfR 2005.250 H.

Til støtte for, at der ikke er tale om skattepligtige tilskud, anfører sagsøgerne, at overførslerne til selskabet har karakter af lån.

Det følger af fast retspraksis, at lån skal dokumenteres på objektivt grundlag, jf. eksempelvis UfR 2024.4206 H. Dette gælder navnlig i et tilfælde som det foreliggende, hvor det gøres gældende, at lånene er ydet mellem interesseforbundne parter, jf. eksempelvis UfR 2018.3603 H.

For at løfte bevisbyrden for, at de indsatte beløb har karakter af lån, må sagsøgerne på objektivt grundlag dokumentere, at der ved overførslen

af beløbene og værdipapirerne blev stiftet en bindende og ubetinget tilbagebetalingsforpligtelse, jf. herved UfR 2005.250 H. Denne bevisbyrde har sagsøgerne ikke løftet.

Der er ikke fremlagt gældsbrev, låneaftale, dokumentation for afdragsprofil, aftale om sikkerhedsstillelse eller andet, der på objektivt grund-lag kan tjene til at dokumentere, at overførslerne til Orba Global Inc udgjorde lån. Der foreligger heller ikke regnskabs- eller bogføringsmateriale, som understøtter, at disse overførsler udgjorde lån.

Sagsøgerne har derfor ikke løftet denne bevisbyrde.

Sagsøgerne har anfør, at det ville have været umuligt for dem i 2005 el-ler 2008 at dokumentere, at der eksisterede et låneforhold – angiveligt fordi der i Panama ikke er regnskabs *pligt*, herunder ikke nogen *pligt* til at udarbejde eller beholde låneaftaler mv. Hertil bemærkes, at der efter det oplyste hverken gælder et regnskabs *forbud* eller et *forbud* imod udarbejdelse af låneaftaler, og at det både i private og erhvervsmæssige forhold må anses for sædvanligt og hensigtsmæssigt, at låneforholdet dokumenteres ved en låneaftale, gældsbrev el.lign.

Det må derfor lægges til grund, at der er tale om tilskud, der er skattepligtig efter statsskattelovens § 4.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har anført, at det savner en-hver logik, at de skulle ønske at bringe sig selv i en situation, hvor Orba Global Inc. ville blive beskattet som tilskud af de beløb, de to aktionæ-rer indbetalte til selskabet, mens aktionærerne ville blive beskattet som maskeret udbytte af betalinger fra selskabet, og at dette taler imod, at der er tale om skattepligtige tilskud. Det er imidlertid uden betydning for den skatteretlige kvalifikation af transaktionerne, hvilken situation, de måtte have ønsket at bringe sig i, jf. herved også UfR 2024.4206 H. Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har formentlig heller ikke forudset, at de danske skattemyndigheder ville få kendskab til eksisten-sen af Orba Global Inc.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har desuden anført, at det ville have været "uden problemer" for dem at opfylde betingelserne for, at tilskuddet fik karakter af en skattefri kapitalforhøjelse efter sel-skabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1. Der er imidlertid enighed mellem parterne om, at disse krav netop ikke er opfyldt, hvorfor overførslerne til Orba Global Inc. ikke kan anses for skattefri kapitalforhøjelse efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1.

3.3.2 Beskatningen af Sagsøger 2 og Sagsøger 1

Det følger af ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1, at alt, hvad der udlod-des af et selskab til dets aktionærer, anses for skattepligtigt udbytte.

Det påhviler Sagsøger 1 og Sagsøger 2 at dokumen-tere, at beløbene hævet på Orba Global Inc.'s bankkonto er medgået til driften af Orba Global Inc. og ikke er tilgået Sagsøger 1

og Sagsøger 2 i deres egenskab af hovedaktionærer eller afholdt i de-res interesse, jf. eksempelvis SKM2014.69.ØLR og UfR 2018.3603 H.

Til støtte for, at der ikke er sket udlodning af udbytte, har Sagsøger 1 og Sagsøger 2 alene anført, at hævningerne udgør tilbagebetaling af det lån, som Sagsøger 1 og Sagsøger 2 mener at have ydet Orba Global Inc.

Det må herved være Sagsøger 1's og Sagsøger 2's synspunkt, at alle de hævninger mv., der er oplistet på side 27-30 i Skat-testyrelsens afgørelse vedrørende Sagsøger 2, udgjorde tilbagebeta-ling af lån. Dette harmonerer imidlertid ikke med, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i et brev af 7. april 2017 til Skattestyrelsen op-lyste, at det alene var seks konkrete transaktioner fra 2014, der udgjorde tilbagebetaling af det lån, som Sagsøger 1 og Sagsøger 2 mener at have ydet Orba Global Inc.

Det er under alle omstændigheder ikke dokumenteret, at overførslerne udgør tilbagebetaling af lån. Som det fremgår ovenfor under afsnit 3.3.1, følger det således af fast retspraksis, at lån skal dokumenteres på objektivt grundlag. Sagsøgerne har intet fremlagt, der dokumenterer, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har udlånt penge til Orba Global Inc. Der er derfor ikke grundlag for at anse hævningerne på sel-skabets bankkonto for tilbagebetalinger af et lån.

Da der heller ikke foreligger oplysninger om, at de hævede beløb er medgået til driften af Orba Global Inc., må beløbene anses for at være tilgået Sagsøger 1 og Sagsøger 2 eller afholdt i deres interesse. Det er derfor berettiget, at Skattestyrelsen har anset Sagsøger 1 og Sagsøger 2 for skattepligtige af de hævede beløb som maskeret udbytte efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1.

3.4 Betingelserne for ekstraordinær skatteansættelse er opfyldt

3.4.1 Orba Global Inc., Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har handlet groft uagtsomt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5

Da både Sagsøger 1, Sagsøger 2 og Orba Global Inc. var skattepligtige til Danmark, havde de pligt til at selvangive alle deres indtægter i indkomstårene 2009-2014, jf. skattekontrollovens § 1, stk. 1, 1. pkt. Der er enighed om, at sagsøgerne ikke har selvangivet disse ind-tægter i de omhandlede indkomstår.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har ved ikke at selvangive deres skattepligtige indkomst for de pågældende indkomstår samt ved ikke at oplyse skattemyndighederne om deres bankkonti i Luxembourg og om deres ejerskab af Orba Global Inc., selv om de nødvendigvis måtte have kendskab til de omstændigheder, der bevirkede, at de var skattepligtige, mindst groft uagtsomt bevirket, at deres skatteansættel-ser er blevet foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Sagsøger 1 og Sagsøger 2 havde ikke noget grundlag for at mene, at de ikke var skattepligtige af de omhandlede overførsler.

Orba Global Inc. har ligeledes ved ikke at selvangive selskabets skattepligtige indkomst og ved ikke at oplyse skattemyndighederne om, at selskabet var ejet og ledet af Sagsøger 1 og Sagsøger 2, også mindst groft uagtsomt bevirket, at selskabets skatteansættelse er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

På baggrund heraf kan alle tre sagsøgeres skatteansættelser for de omfattede indkomstår genoptages ekstraordinært efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, jf. eksempelvis UfR 2018.3603 H, UfR 2023.5413 H, SKM2025.36.BR og SKM2025.405.BR.

Statsadvokaten for særlig kriminalitet har den 1. maj 2024 opgivet sigtelserne mod Sagsøger 2 og Sagsøger 1 for at have be-gået skatteunddragelse af særlig grov karakter, men den omstændighed har ingen betydning for, om de kan anses for at have handlet groft uagtsomt efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Det fremgår udtrykkeligt af forarbejderne til bestemmelsen, at skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, kan anvendes, selv om der ikke rejses en straffesag, der sker frifindelse i denne, eller at man i øvrigt ikke gør et strafansvar gældende mod den skattepligtige.

Det følger tillige af fast retspraksis, at anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke forudsætter, at der gøres strafansvar gældende, eller at en eventuel straffesag fører til domfældelse, jf. eksempelvis UfR 2006.1710 H og SKM2012.349.VLR. Dette beror navnlig på, at der er betydelige forskelle i kravene til bevisets styrke i en straffesag sammenlignet med en (civil) skattesag.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har endvidere påberåbt sig, at de inden oprettelsen af Orba Global Inc. søgte rådgivning om de skattemæssige konsekvenser heraf fra deres bank i Luxembourg, og at de som følge heraf ikke har handlet groft uagtsomt.

Det er udokumenteret, at Sagsøger 1's og Sagsøger 2's bank i Luxembourg skulle have rådgivet dem om de skattemæssige konsekvenser i Danmark af oprettelsen af Orba Global Inc.

Selv hvis Sagsøger 1 og Sagsøger 2 måtte have mod-taget en sådan rådgivning, kan det ikke føre til, at de ikke har udvist grov uagtsomhed, jf. UfR 2018.3845 H.

3.4.2 Fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er overholdt

Fristen på 6 måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er over-holdt, og Skattestyrelsens forhøjelse er dermed foretaget rettidigt.

Fristen begynder at løbe fra tidspunktet, hvor Skattestyrelsen er kom-met til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af de ordi-nære frister i § 26. Efter fast højesteretspraksis er kundskabstidspunktet det tidspunkt, hvor Skattestyrelsen er kommet i besiddelse af tilstræk-kelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansæt-telse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, jf. f.eks. UfR

2018.3845 H og UfR 2023.5413 H, og styrelsen skal være kommet i besiddelse af det fornødne grundlag for at varsle en korrekt afgørelse om ansættelsen, jf. eksempelvis SKM2012.168.ØLR og SKM2024.140.ØLR.

Med det i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, nævnte varsel sigtes der til det i lovens § 20, stk. 1, omhandlede varsel. Da varslet er tillagt fristafbrydende virkning, kan det tidspunkt, hvor skattemyndighederne må anses for at være kommet til kundskab om det forhold, der begrun-der en fravigelse af fristerne i § 26, ikke indtræffe, før skattemyndighe-derne er kommet i besiddelse af de oplysninger, som er nødvendige for, at der – med fristafbrydende virkning – kan afgives et varsel om den ekstraordinære ansættelse. Et sådant varsel forudsætter, at de oplysnin-ger, som skattemyndighederne er i besiddelse af, gør det muligt – med forbehold for den skattepligtiges eventuelle udtalelse imod den vars-lede afgørelse, herunder den beløbsmæssige opgørelse af en forhøjelse – at angive og begrunde en beløbsmæssig opgørelse af forhøjelsen, jf. SKM2024.140.ØLR.

Skattestyrelsen påbegyndte den 14. november 2016 en undersøgelse af forholdene vedrørende Sagsøger 1 og Sagsøger 2, da styrelsen på dette tidspunkt havde identificeret Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ud fra det materiale, styrelsen havde modtaget fra den anonyme kilde den 9. og 28. september 2016:

- Sagsøger 1 og Sagsøger 2's fuldmagt (”po-wer of attorney”) af 14. juli 2005 til at
- lede Orba Global Inc.
- Mailkorrespondance mellem Advokatfirma og Sagsøger 1's og Sagsøger 2's tidligere bankforbin-delse.
- Referater af to bestyrelsesmøder af 14. juli 2005.
- Aktiebog (”share register”) for Orba Global Inc.

De ovennævnte oplysningerne gav alene Skattestyrelsen kendskab til en række forhold, der understøttede, at ledelsen i Orba Global Inc. havde sit hovedsæde i Danmark. Derimod havde Skattestyrelsen ikke ud fra oplysningerne kendskab til, at Orba Global Inc. eller Sagsøger 1 og Sagsøger 2 havde haft indtægter, der ikke var selvangivet, eller at de havde handlet groft uagtsomt eller forsætligt ved at have undladt at selvangive sådanne eventuelle skattepligtige indtægter.

Således kunne Skattestyrelsen ikke ved påbegyndelsen af undersøgel-sen den 14. november 2016 fastslå, at der var grundlag for at forhøje Sagsøger 1's og Sagsøger 2's skattepligtige indkom-ster, ligesom styrelsen ikke kunne fastslå, at der var grundlag for ek-straordinær skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Skattestyrelsen kom først ved modtagelsen af oplysninger fra Sagsøger 1 og Sagsøger 2 den 17. august 2017 i besiddelse af til-strækkelige oplysninger til at fastslå, at der var grundlag for at forhøje sagsøgernes skatteansættelser for de omfattede indkomstår, samt at

sagsøgerne havde handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at selvangive deres skattepligtige indtægter. Fristen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., skal dermed regnes fra *den 17. august 2017*, da det først var på dette tidspunkt, at Skattestyrelsen modtog oplysninger i form af kontoudtog mv., der gjorde det klart, at sagsøgerne havde haft skattepligtige indtægter, der ikke var selvangivet.

Da Skattestyrelsen sendte agterskrivelser til alle tre sagsøgere den 29. november 2017, er fristen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., derfor overholdt.

Sagsøgerne har henvist til UfR 2022.820 H, men Højesteret har ikke herved ændret sin praksis fastslået ved UfR 2018.3603 H og UfR 2018.3845 H, jf. herved også Højesterets efterfølgende dom i UfR 2023.5413 H. I såvel UfR 2022.820 H som i UfR 2023.5413 H henviser Højesteret netop til de nævnte domme (UfR 2018.3603 H og UfR 2018.3845 H) i sin begrundelse. De faktiske omstændigheder i UfR 2022.820 H er endvidere ikke sammenlignelige med den foreliggende sag, da det i sagen var ubestridt, at Skattestyrelsen havde samtlige oplysninger i mere end 6 måneder, før varslingen skete.

Baggrunden for, at der først blev udsendt en endelig afgørelse den 29. juni 2018, er, at sagsøgerne flere gange anmodede om udsættelse af fri-sten for at komme med bemærkninger til Skattestyrelsens agterskrivel-ser. Sagsøgernes seneste anmodning om fristforlængelse til den 6. juni 2018 blev imødekommet af Skattestyrelsen efter skatteforvaltningslo-vens § 27, stk. 2, 3. pkt.

Skattestyrelsens afgørelser af 29. juni 2018 er dermed truffet rettidigt, jf. herved også SKM2019.159.ØLR.

3.5 Skattestyrelsens afgørelser er ikke ugyldige

3.5.1 Afgørelserne er ikke i strid med officialprincippet

Som nævnt lækkede en anonym kilde i 2015 en stor mængde data fra det panamanske Advokatfirma til den tyske avis, Süd-deutsche Zeitung. Lækket – kendt i offentligheden som Panama Papers – indeholdt oplysninger om en lang række udenlandske selskaber op-rettet af Advokatfirma.

Skattestyrelsen købte i efteråret 2016 oplysninger om en række danske-res ejerskab af selskaber registreret i udlandet fra den anonyme kilde. Skattestyrelsen modtog det købte materiale den 9. og den 28. september 2016. Følgende fremgår af en politisk aftale indgået den 4. maj 2010 mellem alle partier i det daværende Folketing:

> ”Danmark har endnu ikke fået tilbud om kontooplysninger el.lign. fra andre udenlandske skattemyndigheder. Skulle sådanne tilbud indløbe, vil skatteministeren tage stilling fra sag til sag til, hvorvidt han vil tage imod tilbuddet og herunder imødekomme en anmod-ning om vederlag for oplysningerne, hvis der er fremsat en sådan. Muligheden for at aftage oplysninger vil kun blive praktiseret i for-

> hold til lande m.v., som Danmark ikke kunne få bankoplysninger fra pr. 1. januar 2008." (understreget her)

Forud for købet af oplysninger fra den anonyme kilde orienterede daværende skatteminister Person 6 den 6. september 2016 Skat-teudvalget om købet:

> "En anonym kilde har tilbudt SKAT at købe oplysninger i 320 sager med relation til Danmark og dermed med relevans for dansk beskatning i det såkaldte Panamakompleks. Det er vurderingen, at materialet vedrører et sted mellem 500 og 600 skatteydere. Tilbud-det er omfattet af den politiske aftale fra 2010, hvorfor SKAT har forelagt mig tilbuddet.
>
> Efter en drøftelse af tilbuddet med en række af Folketingets partier har jeg fulgt deres opfordring og har givet SKAT tilladelse til at indlede forhandlinger med kilden med henblik på at købe datamaterialet.
>
> SKAT har allerede gennemgået en stikprøve af dele af datamaterialet, som man har modtaget uden at betale for. På den baggrund er det SKATs vurdering, at oplysningerne er tilstrækkelig relevante og valide til, at der kan indledes skattemæssige undersøgelser af en række af de selskaber og personer, som optræder i materialet.
>
> Der vil altid være principielle overvejelser forbundet med at købe lækkede oplysninger, og derfor skal SKAT være tilbageholdne med det. Det vil derfor altid være en afvejning fra sag til sag. Men i lyset af Panama-sagens alvorlige karakter og store omfang er jeg enig med de øvrige partier i, at købet af oplysninger i dette tilfælde er nødvendigt." (understreget her)

Skatteministeren underrettede på ny Skatteudvalget den 29. september 2016, da SKAT havde afsluttet forhandlingerne med kilden og købt materialet. Købet af oplysningerne er således sket på baggrund af en poli-tisk aftale med deltagelse af alle Folketingets partier, ligesom Folketin-gets partier løbende er blevet orienteret om – og har bakket op om – kø-bet.

Sagsøgerne har anført, at Skattestyrelsen ikke har efterlevet officialprincippet i de afgørelser, der er truffet over for sagsøgerne, idet Skattestyrelsen har bygget sagerne på dokumenter, som ingen kan vurdere ægtheden af.

Dette bestrides.

Skattestyrelsen har i denne sag fra den anonyme kilde den 9. og den 28. september 2016 modtaget oplysninger om Orba Global Inc. og Sagsøger 1's og Sagsøger 2's involvering i selskabet, herun-der parrets fuldmagt ("power of attorney") af 14. juli 2005 til at tegne og lede Orba Global Inc.

Oplysningerne fra den anonyme kilde gav Skattestyrelsen anledning til at rette henvendelse til Sagsøger 1 og Sagsøger 2 med henblik på indhentelse af yderligere oplysninger til brug for vurderin-gen af sagsøgernes skatteforhold. De yderligere oplysninger, der her-ved er fremkommet, understøtter sammen med oplysningerne fra den anonyme kilde, at der skal ske beskatning af sagsøgerne som fastslået af i de indbragte afgørelser.

Den omstændighed, at rigtigheden af de oplysninger, der fremgår af dokumenterne fra den anonyme kilde, er bestyrket af de oplysninger, sagsøgerne selv har fremlagt, understøtter yderligere, at dokumenterne fra den anonyme kilde kan indgå i afgørelsesgrundlaget.

Skattestyrelsen har verificeret ægtheden af oplysningerne fra den anonyme kilde ved at sammenholde disse med oplysningerne, som sagsøgerne i forbindelse med Skattestyrelsens sagsbehandling har fremsendt til styrelsen. F.eks. understøttes ægtheden af …, som Skattestyrelsen har modtaget fra de tyske skattemyndigheder, af, at disse dokumenter er omtalt i den oversigt fra Landsbanki, som Sagsøger 1 og Sagsøger 2 selv har indsendt til Skattestyrelsen. Der er derfor intet grundlag for at betvivle dokumenternes ægthed.

Skatteministeriet forstår i øvrigt ikke sagsøgernes bemærkninger om, at ingen kan vurdere ægtheden af dokumenterne, samt at det ikke er godtgjort, at dokumenterne viser den fulde sandhed. Sagsøgerne har således fået aktindsigt i de dokumenter, Skattestyrelsen har modtaget fra den anonyme kilde vedrørende Orba Global Inc.. Sagsøgerne har imidlertid ikke på noget tidspunkt anfægtet ægtheden af disse dokumenter.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har endvidere ubestridt været ejere af Orba Global Inc. De må derfor formodes at have haft ad-gang til alle relevante dokumenter vedrørende selskabet. Sagsøgerne har haft mulighed for at fremlægge supplerende dokumentation, hvis de måtte mene, at de dokumenter, Skattestyrelsen er kommet i besid-delse af og har inddraget i afgørelserne, ikke giver et korrekt eller dæk-kende billede af sagen.

Hverken officialprincippet, forvaltningsloven eller andre forvaltningsmæssige principper er til hinder for, at Skattestyrelsen indleder undersøgelse af en skatteyders skatteforhold på baggrund af oplysninger fra anonyme kilder, jf. også FOB 1999.226. Tværtimod pålægger officialprincippet myndighederne at oplyse en sag på en sådan måde, at der kan træffes en forsvarlig og materielt rigtig afgørelse, jf. herved Forvaltningsloven med kommentarer af Niels Fenger, 2. udg., side 541. Som videre anført samme sted gælder der ingen regler for, hvilke oplysninger der skal tilvejebringes, ligesom det ikke generelt kan kvalificeres, hvor langt myndighedens undersøgelser skal udstrækkes. En myndighed skal inddrage alle relevante foreliggende oplysninger i sin sagsoplys-ning og foretage en afvejning af, hvilken vægt de pågældende oplysnin-ger skal tillægges.

I den foreliggende sag har Skattestyrelsen inddraget dokumenter fra en anonym kilde i oplysningen af sagen, og det er fuldt ud overensstem-

mende med officialprincippet, at styrelsen har inddraget disse dokumenter. Der eksisterer ikke lovbestemmelser, der forbyder forvaltnin-gen at købe dokumenter fra anonyme kilder. Dette gælder, uanset hvor-dan den pågældende kilde måtte være kommet i besiddelse af doku-menterne.

Det bemærkes i den forbindelse, at Folketingets Ombudsmand i sine to udtalelser om sagerne i sagskomplekset om Panama Papers (FOB 2018.30 og FOB 2019.33) ikke har kritiseret, at sagerne er indledt på bag-grund af dokumenter modtaget fra den anonyme kilde.

Når der – som i disse sager – er risiko for, at danske skatteydere har udeholdt skattepligtige indtægter, er det derfor helt naturligt, at skatte-forvaltningen undersøger forholdene nærmere. Dette understøttes også af, at der har været bred politisk opbakning til Skattestyrelsens køb og anvendelse af oplysningerne fra den anonyme kilde.

Det bemærkes desuden, at Skatteankestyrelsen ved afgørelse af 16. december 2016 har stadfæstet SKATs afgørelse af 27. oktober 2016 om ikke at indrømme aktindsigt i dokumenter, der angår købet af oplysningerne fra den anonyme kilde. Skatteankestyrelsens afgørelse blev påklaget til Folketingets Ombudsmand, som ved sin udtalelse af 31. maj 2017 ikke fandt anledning til at tilsidesætte Skatteankestyrelsens vurdering af, at kilden potentielt vil blive bragt i fare, hvis den pågældendes identitet afsløres. Ombudsmanden havde heller ikke grundlag for at tilsidesætte Skatteankestyrelsens vurdering af, at det er nødvendigt at undtage den samlede korrespondance med kilden – herunder også "udenomsoplys-ninger" – fra aktindsigt for at beskytte kildens identitet. Folketingets Ombudsmand kunne derfor ikke kritisere, at der blev givet afslag på aktindsigt.

3.5.2 Selvinkrimineringsforbuddet

Det følger af retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, at pligter i lovgivningen til at meddele oplysninger til en myndighed ikke gælder, hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har be-gået en lovovertrædelse, der kan medføre straf.

Det følger desuden af lovens § 10, stk. 3, 1. pkt., at en myndighed har pligt til at vejlede den mistænkte om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele oplysninger, der kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.

Loven blev vedtaget som lov nr. 442 af 9. juni 2004 om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter.

Ifølge forarbejderne foreligger der en konkret mistanke, når myndighe-dens mistanke er så stærk, at der ville være grundlag for – inden for strafferetsplejen – at rejse en sigtelse eller tillægge vedkommende en sigtets rettigheder.

Der skal således foreligge omstændigheder mv., som på objektivt grundlag og med rimelighed kan tale for vedkommendes mulige skyld.

Det fremgår af forarbejderne, at bestemmelsen blandt andet skal ses i sammenhæng med den praksis, som knytter sig til artikel 6, stk. 1, i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, hvorefter en person, som er anklaget for en forbrydelse, har ret til ikke at udtale sig om den på-ståede forbrydelse og til ikke at blive tvunget til at medvirke til at opklare den påståede forbrydelse.

Hverken Skattestyrelsens kendskab til Sagsøger 1's og Sagsøger 2's fuldmagter eller til kontoudskrifterne fra deres banker i Luxembourg medførte, at Skattestyrelsen på tidspunktet for modtagel-sen af dokumenterne fra lækagen fik en konkret mistanke om, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 havde begået en lovovertræ-delse. Fuldmagterne og kontoudskrifterne taler ikke på objektivt grund-lag og med rimelighed for, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har begået en lovovertrædelse.

Det bemærkes herved, at den omstændighed, at der var oprettet et sel-skab i udlandet, og at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 havde fuldmagt til at lede selskabet, ikke er ensbetydende med, at der var begået et strafbart forhold. Der kan være en naturlig forklaring og en forretningsmæssigt legitim begrundelse for at etablere et selskab i udlandet. Hertil kommer, at eventuelle overførsler kunne være enten skattefrie eller allerede beskattede, ligesom der kunne foreligge oplys-ninger af betydning for uagtsomhedsvurderingen. Formålet med mate-rialeindkaldelserne var derfor i første række at tilvejebringe et grundlag for at vurdere disse forhold i den konkrete sag, og der forelå på dette tidspunkt *ikke* en konkret mistanke om, at der var begået noget straf-bart.

Der var således ikke på tidspunktet for materialeindkaldelserne den 2. februar 2017 og 17. august 2017 en sådan mistanke, at der var grundlag for at vejlede Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i henhold til retssikkerhedslovens § 10, stk. 3.

Dette understøttes også af Folketingets Ombudsmands udtalelse i FOB 2018.30 vedrørende Skattestyrelsens fremgangsmåde i sagskomplekset om Panama Papers. Af udtalelsen fremgår blandt andet:

> ”De oplysninger, som jeg har modtaget til brug for min undersø-gelse, giver mig generelt ikke grund til at antage, at der på tids-punktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne var grundlag for konkret mistanke om strafbare lovovertrædelser i de 176 sager.”

Det bemærkes, at Folketingets Ombudsmand i sin udtalelse tog ud-gangspunkt i de sager i sagskomplekset om Panama Papers, der var *mest* oplyste på tidspunktet for materialeindkaldelsen, hvilket vil sige sager, hvor Skattestyrelsen havde modtaget flere oplysninger fra den anonyme kilde end i denne sag. Ombudsmandens ræsonnement må så meget desto mere gælde i denne sag.

I FOB 2023-8 henviste ombudsmanden til FOB 2018.30 og udtalte, at han ikke havde anledning til at foretage sig mere i forhold til spørgsmå-

let om, hvorvidt der på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelsen ud fra oplysningerne i Panama Papers var grundlag for konkret mistanke om en strafbar lovovertrædelse.

Skattestyrelsen har ikke i materialeindkaldelserne af den 2. februar 2017 og 17. august 2017 henvist til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Som nævnt ovenfor havde Skattestyrelsen på tidspunktet for materialeindkaldelserne ikke viden om, hvorvidt der var grundlag for at foretage en forhøjelse af sagsøgernes skattepligtige indkomster, ligesom styrel-sen ikke havde kendskab til, om der var handlet mindst groft uagtsomt. Som nævnt var det en af årsagerne til, at sagsøgerne blev anmodet om at sende oplysninger mv.

Idet der ikke på materialeindkaldelsestidspunkterne var en konkret mistanke om, at sagsøgerne havde begået en lovovertrædelse, der kunne medføre straf, var Skattestyrelsen ikke forpligtet til at vejlede efter retssikkerhedslovens § 10, stk. 3.

Selv *hvis* retssikkerhedslovens § 10 måtte være tilsidesat – hvilket altså bestrides – kan en sådan tilsidesættelse ikke føre til, at de foretagne skatteansættelser bliver ugyldige. Retssikkerhedslovens § 10, der ifølge forarbejderne som nævnt blandt andet bygger på selvinkrimineringsforbuddet i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, har ka-rakter af en ordensforskrift. Retssikkerhedslovens § 10 udgør derimod ikke en garanti for skatteansættelsernes materielle korrekthed, jf. her-ved også Retssikkerhedsloven med kommentarer af bl.a. Jørgen Steen Sørensen og Ole Hasselgaard, 2005, side 18f., samt Jan Pedersen i Skatte- og afgiftsstrafferet, 3. udgave, 2009, side 222f., i SR.2018.0397 og Skatteforvaltning – Skatteproces – Skattekontrol, 1. udgave, 2020, side 410.

Retssikkerhedslovens § 10 tilsigter at beskytte den skattepligtige mod – under tvang – at afgive oplysninger, der kan føre til straf for den pågældende. En eventuel tilsidesættelse af dette hensyn kan efter fejlens karakter ikke føre til en forøget risiko for, at en skatteretlig afgørelse, der beror på eller inddrager oplysninger, som den skattepligtige er fremkommet med, er materielt forkert. En tilsidesættelse af retssikkerhedslovens § 10 har derfor ikke betydning for gyldigheden af en forvaltningsretlig afgørelse vedrørende beskatning, jf. herved også SKM2005.223.ØLR, UfR 2008.935 H, SKM2017.559.BR og SKM2024.43.BR (retssikkerhedslovens § 10 var ikke omfattet af ankesagen – SKM2025.349.ØLR).

Såfremt retssikkerhedslovens regler er blevet tilsidesat, kan det alene få den retlige konsekvens, at oplysninger, der er indhentet i strid med reglerne, ikke kan anvendes i forbindelse med en strafferetlig forfølgning af skatteyderen, hvilket tilsvarende er retsvirkningen ved overtrædelser af artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, jf. f.eks. Allen mod Storbritannien, afgørelse af 10. september 2002 (sag 76574/01).

Der skal derfor ikke foretages en konkret væsentlighedsvurdering, hvil-ket efter ministeriets opfattelse heller ikke meningsfuldt kan ske. Ugyl-

dighed er retsvirkningen af en sagsbehandlingsfejl, hvis fejlen indebæ-rer en risiko for, at en afgørelse er materielt forkert, men en tilsidesæt-telse af retssikkerhedslovens § 10 kan ikke føre til en sådan risiko.

I tilknytning hertil bemærkes, at en eventuel tilsidesættelse af retssik-kerhedslovens § 10 utvivlsomt – og så vidt ses ubestridt – ikke har på-virket den materielle rigtighed af Skattestyrelsens afgørelser.

En eventuel tilsidesættelse af retssikkerhedslovens § 10 bevirker heller ikke, at Skattestyrelsen er afskåret fra at genoptage sagsøgernes skatte-ansættelser efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. En genoptagelse efter denne bestemmelse er således ikke en an-vendelse af de oplysninger, Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har afgivet, i *en strafferetlig kontekst*, som sagsøgerne synes at antage, jf. herved også afsnit 3.4.1 ovenfor.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har også gjort gældende, at Skattestyrelsens materialeindkaldelser er i strid med artikel 6 i Den Eu-ropæiske Menneskerettighedskonvention, og at afgørelserne følgelig er ugyldige.

Det bemærkes herved, at Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol i sin praksis har fastslået, at skatteansættelser falder uden for området for konventionens artikel 6, jf. eksempelvis Ferrazzini mod Italien, dom af 12. juli 2001 (sag nr. 44759/98, præmis 20 og præmis 23-30).

Det følger af praksis fra Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, at artikel 6 herudover alene vil kunne finde anvendelse, hvor der ifølge bestemmelsen foreligger en sag omfattet af bestemmelsens strafferetlige del, jf. UfR 2024.1701 H. I dommen fandt Højesteret, at der ikke var grundlag for at antage, at en beskatning af et anpartshaverlån i medfør af ligningslovens § 16 E udgjorde en straf i Den Europæiske Menneske-rettighedskonventions forstand.

Den foreliggende sag vedrører – ligesom skattesagen, der var til på-dømmelse i UfR 2024.1701 H – en forhøjelse af sagsøgernes skattepligtige indkomster, og forhøjelserne har ikke strafferetlig karakter.

Konventionens artikel 6 finder således ikke anvendelse i den foreligg-ende sag.

Selv hvis artikel 6 fandt anvendelse, er retsvirkningerne af en tilsidesæt-telse alene, at de på- gældende oplysninger, der måtte være indhentet i strid med selvinkrimineringsforbuddet, ikke kan indgå i en straffesag efter reglerne om ulovligt tilvejebragte beviser, men *ikke* at en i øvrigt materiel korrekt skatteretlig forvaltningsafgørelse skulle være ugyldig, jf. Allen mod Storbritannien, afgørelse af 10. september 2002 (sag 76574/01). En eventuel overtrædelse af konventionens art. 6 har således heller ikke betydning for, om der kan gennemføres en skattemæssig for-højelse uden for de ordinære ansættelsesfrister i skatteforvaltningslo-vens § 26.

> Heller ikke en eventuel overtrædelse af konventionens art. 6 har påvir-ket den materielle rigtighed af afgørelserne. ”

Landsrettens begrundelse og resultat

Orba Global Inc.

Sagen angår, om Orba Global Inc. (nu under konkurs) var skattepligtigt til Danmark i indkomstårene 2006 og 2009-2013, herunder om selskabet er et selvstændigt skattesubjekt, og om selskabet i de pågældende indkomstår var hjemmehørende i Danmark som følge af, at selskabet havde ledelsens sæde i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 6.

Landsretten lægger til grund, at Orba Global Inc. var et lovligt stiftet og registreret selskab i Panama med begrænset hæftelse. Det lægges videre til grund, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2, der i de omhandlede indkomstår var fuldt skattepligtige til Danmark, ikke har selvangivet indtægter og tab på de værdier, som de i årene efter selskabets stiftelse den 13. juli 2005 overførte til selskabet, og at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 således i forhold til de dan-ske skattemyndigheder har handlet ud fra, at selskabet var et selvstændigt skat-tesubjekt. Landsretten finder, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 under disse omstændigheder er afskåret fra at få medhold i, at selskabet alligevel ikke var et selvstændigt skattesubjekt, jf. herved Højesterets dom af 28. juni 2024, UfR 2024.4206.

Det følger af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, at selskaber med begrænset hæftelse, der er hjemmehørende i Danmark, er skattepligtige til Danmark. Efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt., anses et selskab omfattet af stk. 1, nr. 2-6, for hjemmehørende i Danmark, hvis selskabet er registreret her i landet eller har ledelsens sæde her i landet.

Af lovbemærkningerne til selskabsskattelovens § 1, stk. 6, fremgår det, at afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selska-bet, idet der først og fremmest lægges vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Det er således de faktiske – og ikke de formelle – forhold i selskabet, der er afgørende for, om selskabet er hjemmehørende i Dan-mark.

Landsretten lægger efter sagens oplysninger til grund, at en rådgiver på vegne af Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i 2005 afgav bestilling (”order”) på selska-bet Orba Global Inc. sammen med en fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2. Det fremgår af bestyrelsesreferaterne fra selskabet, at der den 14. juli 2005, dvs. samme dag som aktieudstedelsen fandt sted og dagen efter selska-bets stiftelse og registrering i Panama, blev udstedt en fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2 til uden begrænsninger at lede selskabet (”[t]o manage the Corporation without any limitation”) og til i alle henseender at disponere på

vegne af selskabet. Fuldmagten blev fornyet den 14. juli 2008. Den 12. maj 2014 blev der udstedt en fuldmagt til Sagsøger 1 og Sagsøger 2 til på sel-skabets vegne at åbne og råde over en bankkonto i en schweizisk bank. Det er ubestridt, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 var eneejere af Orba Global Inc.

Der foreligger ingen oplysninger om, at den udpegede bestyrelse i Panama i selskabets levetid har truffet beslutninger angående selskabets forhold bortset fra den nævnte aktieudstedelse og udstedelsen af fuldmagter til Sagsøger 1 og Sagsøger 2 samt udpegningen i 2014 af en ny bestyrelse i selskabet.

På den baggrund og under hensyn til indholdet af de udstedte fuldmagter, som gav Sagsøger 1 og Sagsøger 2 en generel og ubegrænset råderet over selskabet, og da det i overensstemmelse hermed efter bevisførelsen må lægges til grund, at alle beslutninger vedrørende investering og overførsel af selskabets midler blev truffet af Sagsøger 1 og Sagsøger 2, finder landsretten det godtgjort, at den faktiske ledelse af selskabet blev varetaget af Sagsøger 1 og Sagsøger 2 og ikke af den udpegede bestyrelse i Panama.

Orba Global Inc. var herefter hjemmehørende i Danmark og dermed skatteplig-tigt til Danmark i de omhandlede indkomstår i medfør af selskabslovens § 1, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 6.

Ekstraordinær skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og stk. 2
Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, kan der uanset fristerne i § 26 for ordinær ansættelse foretages ekstraordinær ansættelse, hvis den skatteplig-tige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstæn-digt grundlag.

Som anført er det lagt til grund, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i hele sel-skabets levetid har forestået den faktiske ledelse i Orba Global Inc., og at de her-under har truffet alle beslutninger om investering af selskabets midler og om overførsel af midler til og fra selskabet.

På den baggrund og under hensyn til de omstændigheder, der har ført til, at overførslerne er skattepligtige, finder landsretten, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2, tillige på vegne af Orba Global Inc., har handlet i hvert fald groft uagtsomt ved ikke at have selvangivet beløbene, og at betingelserne i skattefor-valtningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, for ekstraordinær ansættelse vedrørende de omhandlede indkomstår derfor er opfyldt. Det, som er anført af Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i denne henseende, kan ikke føre til et andet resultat.

Spørgsmålet er herefter, om fristen på 6 måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., er overholdt. Efter denne bestemmelse kan en ekstraordinær ansættelse efter stk. 1 kun foretages, hvis den varsles af skattemyndighederne senest 6 måneder efter, at skattemyndighederne er kommet til kundskab om det forhold, som begrunder fravigelsen af fristerne i § 26. Som fastslået ved Højesterets domme af 30. august 2018 og 26. september 2018, gengivet i U.2018.3603 og U.2018.3845, må kundskabstidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5.

Det lægges efter sagens oplysninger til grund, at SKATs varsling af ekstraordi-nær ansættelse er sket den 16. november 2017 over for Orba Global Inc. og den 29. november 2017 over for Sagsøger 1 og Sagsøger 2. Spørgsmålet er derfor, om SKAT tidligere end henholdsvis den 16. og 29. maj 2017 var kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraor-dinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Det fremgår af oplysningerne i sagen, at SKAT indledte undersøgelse af Sagsøger 1, Sagsøger 2 og selskabets skattemæssige forhold den 14. november 2016. Det lægges efter det oplyste til grund, at SKAT på dette tids-punkt alene var i besiddelse af fuldmagten af 14. juli 2005, aktiebogen for Orba Global Inc., to bestyrelsesmødereferater af 14. juli 2005 samt mailkorrespon-dance fra 2005 og 2009 mellem Sagsøger 1 og Sagsøger 2's bankrådgi-vere og Advokatfirma om bestilling af Orba Global Inc. og om bankskifte for selskabet.

SKAT anmodede den 2. februar 2017 og den 4. juli 2017 Sagsøger 1 og Sagsøger 2 om at fremsende oplysninger i sagen. Anmodningerne blev besva-ret af Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ved redegørelser af 9. februar 2017, 7. april 2017 og 17. august 2017. Det fremgår, at SKAT først i forbindelse med re-degørelsen af 17. august 2017 modtog oplysning om bl.a. selskabets status, her-under om selskabet var endeligt opløst, kontoudtog og korrespondance vedrø-rende indsætninger og hævninger på selskabets konto i DnB Nor Bank samt kontoudtog vedrørende Sagsøger 1 og Sagsøger 2's konto i samme bank. Endvidere blev det først i forbindelse med redegørelsen af 17. august 2017 oplyst over for skattemyndighederne, at der ikke var udarbejdet lånedoku-ment eller foretaget bogføring vedrørende det låneforhold med selskabet, som var omtalt i Sagsøger 1 og Sagsøger 2's redegørelse af 7. april 2017.

Landsretten finder på denne baggrund, at skattemyndighederne først i forbin-delse med redegørelsen af 17. august 2017 kom i besiddelse af tilstrækkelige op-lysninger til at fastslå, at der forelå grundlag for ekstraordinær skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Landsretten finder derfor, at varslingsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., ikke var overskredet, da SKAT sendte sine agterskrivelser af 16. november 2017 og 29. november 2017 til Orba Global Inc. og Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

Beskatning af tilskud – Orba Global Inc.
Det er ubestridt, at der i indkomstårene 2006 og 2009-2014 ved indsætninger og overførsler, herunder overførsel af et værdidepot i 2009, er tilgået Orba Global Inc. midler som opgjort af skattemyndighederne.

Skattemyndighederne har anset midlerne for at udgøre skattepligtige tilskud.

Det følger af statsskattelovens § 4, stk. 1, at den skattepligtiges samlede årsindtægter – med visse undtagelser – betragtes som skattepligtig indkomst, hvad enten indtægterne hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller for-muegoder af pengeværdi.

Orba Global Inc. har gjort gældende, at overførslerne til selskabet udgør tilbagebetaling af lån, som Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har ydet selskabet.

Der er ikke fremlagt gældsbrev, låneaftale eller andet, der på objektivt grundlag kan tjene til at dokumentere, at overførslerne til Orba Global Inc. i 2006 og 2009-2014 udgjorde lån. Der foreligger heller ikke regnskabs- eller bogføringsmateriale, som understøtter dette.

Landsretten finder på denne baggrund og efter de i øvrigt foreliggende oplysninger, at det ikke er godtgjort, at der forelå et låneforhold mellem på den ene side Sagsøger 1 og Sagsøger 2 og på den anden side Orba Global Inc., og at overførslerne til selskabet angik lån.

Herefter, og da skattemyndighedernes beløbsmæssige opgørelse af overførs-lerne til selskabet ikke er bestridt, finder landsretten, at der har været grundlag for at forhøje Orba Global Inc.'s skattepligtige indkomst for 2006 og 2009-2014 som sket.

Beskatning af maskeret udbytte - Sagsøger 1 og Sagsøger 2
Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har gjort gældende, at hævningerne på sel-skabets konto, hvilke midler ubestridt er tilgået Sagsøger 1 og Sagsøger 2, vedrører tilbagebetaling af lån til selskabet.

Som anført er det ikke godtgjort, at der forelå et låneforhold mellem Sagsøger 1, Sagsøger 2 og Orba Global Inc.

Hævningerne er derfor at anse som maskeret udbytte fra selskabet til Sagsøger 1 og Sagsøger 2, som er skattepligtige heraf i medfør af ligningslovens § 16 A, stk. 1, jf. stk. 2, nr. 1.

På den baggrund, og da skattemyndighedernes beløbsmæssige opgørelse af det maskerede udbytte samt fordelingen heraf mellem Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i henhold til ejerandel er ubestridt, finder landsretten, at der har været grundlag for at forhøje Sagsøger 1 og Sagsøger 2's skattepligtige ind-komst for 2009-2012 og 2014 som sket.

Ugyldighed
SKATs undersøgelse af Sagsøger 1, Sagsøger 2 og Orba Global Inc.'s skattemæssige forhold blev indledt på baggrund af oplysninger, som skatte-myndighederne i 2016 købte af en anonym kilde i det såkaldte Panama-kom-pleks. Købet skete under henvisning til en politisk aftale indgået af en række af Folketingets partier i 2010 og under orientering af Folketingets Skatteudvalg.

Skattemyndighederne har på baggrund af de erhvervede dokumenter foretaget en sædvanlig og selvstændig sagsoplysning ved bl.a. at indhente oplysninger hos Sagsøger 1 og Sagsøger 2. Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har under skattemyndighedernes sagsbehandling ikke bestridt deres ejerskab af Orba Global Inc., ligesom de ikke har bestridt ægtheden af de dokumenter ved-rørende selskabet, som hidrører fra den anonyme kilde, og hvis ægthed i øvrigt ses at være blevet bestyrket ved de oplysninger, som skattemyndighederne har indhentet hos Sagsøger 1 og Sagsøger 2.

På den baggrund finder landsretten intet grundlag for at fastslå, at skattemyn-dighederne har foretaget utilstrækkelig sagsoplysning eller i øvrigt har begået fejl i forbindelse med sagernes behandling, som kan føre til ugyldighed. Lands-retten finder herunder ikke grundlag for at fastslå, at skattemyndighederne har tilsidesat retssikkerhedslovens § 9 eller § 10, stk. 1 og 3, eller artikel 6 i Den Eu-ropæiske Menneskerettighedskonvention ved at have foretaget materialeind-kaldelse hos Sagsøger 1 og Sagsøger 2 som sket. Den omstændighed, at skattesagerne har været undergivet en ansvarsvurdering i SKATs straf-fesagsenhed, kan ikke føre til en anden vurdering.

Konklusion og sagsomkostninger
Herefter, og da det, som Orba Global Inc., Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i øvrigt har anført, ikke kan føre til en ændret vurdering, tager landsretten Skat-teministeriets påstand om frifindelse til følge.

Efter sagernes udfald, og da Sagsøger 1 og Sagsøger 2 over for Orba Global Inc. under konkurs har påtaget sig at hæfte for sagsomkostninger, skal Sagsøger 1 og Sagsøger 2 i sagsomkostninger betale 150.000 kr. til

Skatteministeriet til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ud over sagernes værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagernes omfang, herunder at sagerne i meget vidt omfang har vedrørt de samme problemstillinger, samt hovedforhandlingens varighed.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal Sagsøger 1 og Sagsøger 2 inden 14 dage be-tale 150.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

Publiceret til portalen d. 22-10-2025 kl. 10:01
Modtagere: Sagsøgte Skatteministeriet , Sagsøger 1