



ANALYSE AF UDBYTTESAGEN MED UDGANGSPUNKT I STRAFFELOVENS §§ 279 OG 289

Kandidatspeciale 2022 – Aalborg Universitet (AAU)

Vejleder | Birgit Feldtmann

Gruppemedlemmer

Adelaide Sisto I. Majileikwa 2017 6720

Karoline Thomsen 2017 5473

Mikkel Mellerup 2017 6714

Abstract

The main purpose of this master thesis is to investigate correlation between and application of Sections 279 and 289 of the Danish Criminal Code. It is also to identify possible exploitation of loopholes and deficiencies in the Danish tax system by analyzing the application of the Danish Tax and Criminal legislation on the fraud cases of 2017, 2018 and 2021, in order to arrive at a decision on whether or not some violations are being committed by businessmen and foreign shareholders in the current Dividend Tax Case. The analysis of the current Dividend Case in this thesis is mainly based on the main suspect Sanjay Shah.

In the analyzing of the state of the law, several official governmental research reports are used. Those are supported by an in-depth analysis of the laws and rules in question.

The thesis has found out that the Danish court when sentencing the above-mentioned fraud cases pay particular attention to circumstances such as whether a delusion has occurred, based on a party providing incorrect information and whether this delusion has caused a loss. In addition, the court pays special attention to the way the crime was committed, as well as the extent of the fraud and whether the crime has been committed by multiple people in association. The court also pays attention to whether the suspect previously have been convicted of similar economic crimes. These considerations are used in judging if a crime is aggravated.

The thesis has found out that sections 279 and 289 of the Criminal Code have both some similarities and differences in the manner they are being applied in the past and current tax fraud cases. The thesis has also found out that applications of the two sections differ from one case to another. In so far as the Dividend Tax Case is concerned, the thesis has further found out that it is responsible for the subsequent amendments in the Danish Tax Control Act leading to the enactment of the new Tax Reporting Act. The thesis has found out that the Danish Tax Agency had introduced new guidelines yet to be promulgated to minimize the risk of committing dividend tax frauds.

The thesis concludes that sections 279, 289, among others, will be used in convicting the prime suspect in the Dividend Tax Case, with the possibility of confiscating his assets, being fined to pay the same amount of money he defrauded, as well as withdrawing his rights to own a business or be in the management of any.

Indholdsfortegnelse

| | |
|--|----|
| <i>Abstract</i> | 1 |
| <i>Kapitel 1 – Problemstilling</i> | 5 |
| 1.1 - Indledning | 5 |
| 1.2 - Problemformulering | 6 |
| 1.3 - Afgrænsning..... | 7 |
| 1.4 - Metoder og retskilder..... | 9 |
| 1.4.1 – Metodevalg og kilder | 9 |
| 1.4.2 – Øvrige kilder | 11 |
| <i>Kapitel 2 - Begreber</i> | 12 |
| 2.1 – Den skattemæssigt retmæssige ejer | 12 |
| 2.2 – Dobbeltbeskatningsoverenskomst | 13 |
| 2.3 – Aktieudlån | 14 |
| 2.3.1 Skattemæssig behandling af aktielån uden videresalg til tredjemand | 14 |
| 2.4 – VP-Securities A/S | 15 |
| 2.5 – VP-ordningen | 15 |
| 2.6 – Bankordningen | 16 |
| 2.7 – Samledepoter | 16 |
| <i>Kapitel 3 – Den retlige ramme</i> | 17 |
| 3.1 – Strafferetlige bestemmelser om økonomiske kriminalitet..... | 17 |
| 3.2 – Skatteretlige bestemmelser om udbytteskat | 20 |
| 3.3 – Skattekontrolloven (SKL) | 22 |
| 3.4 – Skatteindberetningsloven | 22 |
| <i>Kapitel 4 – Udbyttesagen</i> | 23 |
| 4.1 Introduktion til Udbyttesagen..... | 23 |
| 4.2 – Tiden forud for udbyttesagen (2004-2012) | 24 |

| | |
|---|-----------|
| 4.3 – Tiden under Udbyttesagen (2012-2015)..... | 27 |
| 4.4 – Tiden efter Udbyttesagen (2015 – nu) | 28 |
| Kapitel 5 – Gældende ret under og efter Udbyttesagen | 31 |
| 5.1 - Skattekontrol- og skatteindberetningsloven | 34 |
| 5.1.1 - Skattekontrolloven..... | 35 |
| 5.1.2 - Skatteindberetningsloven (SIL)..... | 38 |
| Kapitel 6 – Analyse af retspraksis..... | 39 |
| 6.1 – U 2017.1185 H | 39 |
| 6.2 – TFK 2018.907/2 Ø | 42 |
| 6.3 – U 2021.1450 H | 44 |
| 6.4 – Opsamling på domsanalyser | 48 |
| Kapitel 7 – Analyse af Udbyttesagen | 50 |
| 7.1 – Anvendelsen af straffelovens §§ 279 og 286, stk. 2 | 51 |
| 7.1.1 - Vildfarelse | 51 |
| 7.1.2 - Grovhed | 53 |
| 7.2 - Anvendelsen af straffelovens § 289 | 56 |
| Kapitel 8 – Perspektivering..... | 60 |
| 8.1 – Muligt ”hul” i skattelovgivningen | 61 |
| 8.1.1 - Intern Revisions undersøgelse..... | 61 |
| 8.1.2 – Aktieudlån..... | 62 |
| 8.2 – Afhjælpning af ”huller” | 63 |
| 8.2.1 – Skattekontrol- og skatteindberetningsloven..... | 63 |
| 8.2.2 - Skatteindberetningsloven | 65 |
| 8.2.3 – Nettoafregningsmodel..... | 67 |
| 8.3 - Afgørelse af Udbyttesagen | 73 |
| Kapitel 9 – Konklusion..... | 78 |
| Kapitel 10 – Litteraturliste | 80 |
| 10.1 – Lovgivning..... | 80 |
| 10.2 – Retsspraksis | 81 |

| | |
|---|------------------|
| 10.3 – Retslitteratur | 82 |
| 10.4 – Vejledninger | 82 |
| 10.5 – Artikler og pressemeddelelser | 82 |
| 10.6 - Rapporter..... | 87 |
| 10.7 – Internetkilder | 88 |
| 10.8 - Øvrige kilder | 88 |
| <i>Kapitel 11 – Bilag.....</i> | <i>89</i> |
| 11.1 - Procesafsnit | 89 |
| 11.2 - Samarbejdsaftale..... | 89 |
| 11.3 – Skærmpoint med anslag | 89 |

Kapitel 1 – Problemstilling

1.1 - Indledning

Det daværende SKAT anmeldte i august 2015 en sag til Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK) for mulig svindel med refusion af udbytteskat.¹ Beløbet den danske statskasse skønnedes svindlet for var i første omgang rapporteret til omkring 6,2 mia. kr.² Dernæst blev størrelsen af svindlen sat op til først 9,1 mia. er kr. i november 2015³ og 12,3 mia. kr. i august 2016.⁴ ⁵ I dag er der tale om mulig svindel for 12,7 mia. kr.⁶, hvilket er en af årsagerne til, at sagen har fået stor offentlig omtale.

Baggrunden for den formodede skattesvindel, som betegnes ”Udbytteskattesagen” eller ”Udbyttesagen”, var et netværk af forretningsfolk og selskaber i flere lande, der på baggrund af fiktive aktiebeholdninger og forfalsket dokumentation uretmæssigt fik udbetalt milliarder af kroner i refusion af udbytteskat.⁷ I nærværende projekt omtales denne sag ”Udbyttesagen”. Denne har ledt til en formodning om, at der findes en udvej for udenlandske aktionærer, således at de kan undgå at betale skat af deres udbytter fra aktier i danske selskaber. Udenlandske aktionærer kan i visse situationer få refunderet udbytteskat helt eller delvist i henhold til internationale beskatningsaftaler og derved nøjes med at betale skat i deres hjemland.⁸ Dette har bevirket, at disse aktionærer har fået refunderet udbytteskat på aktier, som de - ifølge danske myndigheder - ikke har krav på.⁹ Det giver derfor anledning til at sondre over, hvorledes skattesystemet bør indrettes, således at udenlandske aktionærer, som placerer deres aktier i såkaldte omnibus- og nomineepoter, betaler den skat, som de har pligt til. Siden sagens offentliggørelse i 2015 har udbytteområdet været præget af en række

¹ Anklagemyndigheden, “*Mistanke om økonomisk kriminalitet for milliarder anmeldt til SØIK*”, 24. august 2015, Anklagemyndigheden

² Fastrup; Niels & Græsbøll Svaneborg; Thomas., “*Milliardkuppet*”, 20. december 2016, DR

³ Statsrevisorerne, “*Beretning om SKATs forvaltning af og Skatteministeriets tilsyn med refusion af udbytteskat*”, 24. februar 2016, s. 1

⁴ Ritzau, “*Skats mistanke om svindel med udbytteskat*”, 26. August 2015, Information

⁵ Geist; Anton & Dahlin; Ulrik, “*Forstå skandalen i SKAT*”, 26. august 2016, information,

⁶ Fastrup; Niels, “*Skattesvindel for milliarder: I dag starter stort retsopgør mod aktiehandlere storbanker*”, 4. september 2019, DR

⁷ Ritzau, “*Skats mistanke om svindel med udbytteskat*”, 26. August 2015, Information,

⁸ Gerd Frandsen; Caroline, “*Sådan gik det til da Skat mistede 12 mia kr*”, 24. august 2016, TV2 Nyheder

⁹ Højbjerg; Jesper, “*Bagmandspolitiet tiltaler Sanjay Shah i udbyttesag*”, 7. januar 2021, Finans

udfordringer, der stiller krav til datagrundlaget og den lovgivning, der skal understøtte dette for at kunne håndtere refusion af udbytteskat.¹⁰ Det har således medført, at bestemmelser i flere lovgivninger er blevet revideret for at skærpe kontrollen af organiseret skattekriminalitet.¹¹

Projektet sætter derfor ligeledes spørgsmålstegn ved, om det formodede svindelnummer er kriminelt, og om hvorvidt der er et ”hul” i skattelovgivningen, som blot er blevet udnyttet. I så fald, hvorfor disse ikke er blevet lappet, når ”hullerne” har været kendt i årevis. Flere andre sager og afgørelser af lignende økonomisk kriminalitet har nemlig fået mange myndigheder og borgere til at tvivle på, om alle skatteydere betaler deres del til fællesskabet.¹² I disse tidligere afgørelser om skattesvindel blev de tiltalte blandt andet dømt efter STRFL § 279 om bedrageri og skærpselsbestemmelsen i § 289 ved overtrædelse af skatte-, told-, afgifts- og tilskudslovgivningen. Det giver derfor også anledning til at undersøge rettens begrundelser i vurderingen af strafudmålingen samt samspillet mellem disse straffebestemmelser.

1.2 - Problemformulering

Med udgangspunkt i ovenstående opstilles følgende problemformulering:

I projektet analyseres samspillet mellem straffelovens §§ 279 og 289 til at straffe svindel med udbytteskat. I den forbindelse analyseres udvalgt retspraksis om økonomisk kriminalitet. Ligeledes undersøges i projektet, hvorvidt der er et muligt ”hul” i skattesystemet gennem analyse af retstilstanden under og efter Udbyttesagen (2012-2015), samt analyse af faktum i denne. Tillige inddrages skattekontrolloven og skatteindberetningsloven i projektet for at analysere den dagældende og nuværende kontrol med refusion af udbytteskat. Slutteligt præsenteres et forslag til afgørelse af Udbyttesagen.

¹⁰ Skatteministeriets Intern Revision, “SKATs administration af udbytteskat og refusion af udbytteskat”, 24. september 2015, skm.dk, s. 16

¹¹ Skatteministeriet, “Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning”, 18. august 2017, Regeringen.dk, s. 8

¹² U.2017.1185, TfK.2018.907/2, U.2021.1450

1.3 - Afgrænsning

Følgende afsnit har til formål at specificere og afgrænse projektets problemfelt. For at give læseren en forståelse for problemstillingerne på det betragtede område, vil faktum i Udbyttesagen belyses, ligesom relevante begreber vil blive defineret. Grundet Udbyttesagens omfang fokuseres primært på Sanjay Shah, som er den hovedmistænkte i sagen. Det bør nævnes, at SKAT d. 1. juli 2018 skiftede navn til Skatteforvaltningen,¹³ hvorfor begge disse benævnelser fremgår af projektet, hvor den enkelte er relevant.

Til regulering af udbytteskat og -refusion findes flere relevante bestemmelser, som sammen danner retstilstanden. Disse findes i lignings-, kildeskatte- og selskabsskatteloven og inddrages i det omfang, det er relevant. Da projektet er en undersøgelse af, hvorvidt lovgivningen på udbytteområdet indeholder mulige mangler, samt hvorvidt udnyttelse af disse er strafbar, vil udvalgte regler med relation til udbyttebeskatning og -refusion i ovenstående love blive analyseret. Tillige benyttes dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er), national lovgivning, retspraksis og juridisk litteratur og teori. Af disse vil national lovgivning og retspraksis blive analyseret. DBO'erne vil i projektet yde bidrag til analysen af reglerne for skattenedsættelse og konsekvenserne heraf.

Ligningslovens § 16 A, stk. 2 inddrages for at definere begrebet udbytte. KSL §§ 65 og 69 B inddrages tillige for at forstå selskabers skattepligt ved udlodning af udbytte samt retten til at søge refusion heraf. Dette er for at give læseren en klar forståelse for baggrunden for den formodede svindel med udbytteskat med det senere formål at undersøge, hvorvidt der var et muligt "hul" i skattelovgivningen. I projektet behandles som udgangspunkt udenlandske selskaber, som modtager udbytte fra danske selskaber, hvorfor selskabsskattelovens § 2 anvendes. Dette skyldes, at det gennem tidligere situationer har vist sig at være en konstruktion med et selskab som udbyttmodtager, der har været den mest anvendte.¹ En undtagelse hertil er analyserne af retspraksis, hvori fokus er på den fysiske ejer af selskabet og dennes handlinger gennem disse. I forlængelse af dette behandles udenlandske pensionsplaner, som modtager udbytte fra Danmark ikke.

Af hensyn til projektets omfang og fokus behandles omgåelsesklausulen om tilsidesættelse af skattearrangementer i LL § 3 ikke.

¹³ Skatteforvaltningen, "*Skatteforvaltningens historie*", Skatteforvaltningen.dk

Tillige analyseres den daværende og nuværende skattelovgivning. Dette er for at kunne analysere, hvorvidt reguleringen af udbytteskat har været utilstrækkelig samt betragte de kontrolmuligheder, det daværende SKAT havde på tidspunktet for Udbyttesagen. Disse kontrolmuligheder findes især i skattekontrolloven og senere også i skatteindberetningsloven. Idet skattekontrolloven er blevet revideret siden Udbyttesagen, er det nødvendigt både at betragte den nuværende samt den dagældende udgave. Særligt problematisk for ovennævnte kontrol har været anvendelsen af omnibus- og nominedepoter. Der findes dog ikke en klar definition af forskellen på disse depottyper, hvorfor de i projektet behandles under én fællesbetegnelse - samledepoter.

Til analyse og vurdering af strafmulighederne ved svindel med udbytteskat og lignende økonomisk kriminalitet fokuseres på den fysiske ejer bag selskabet. Hertil vil straffeloven blive anvendt, for at belyse de forskellige strafmuligheder samt analysere, hvorledes disse anvendes. Særligt relevant for projektet og besvarelsen af problemformuleringen er STRFL §§ 279, 286, stk. 2 og 289, da disse har været afgørende i tidligere afgørelser på området. Ligeledes er det de to førstnævnte bestemmelser, som Anklagemyndigheden søger at få Sanjay Shah dømt efter i Udbyttesagen.¹⁴ Af denne grund er det udvalgte retspraksis primært omhandlende disse bestemmelser.

Slutteligt vurderes det i projektet, om de eventuelle mangler i skattelovgivningen er blevet afhjulpet, og hvis ikke det er tilfældet, hvordan manglerne så vil kunne afhjælpes. Ligeledes vil det søges at vurdere, hvilke hensyn og bestemmelser en dansk domstol vil lægge til grund ved en domsafsigelse i den omtalte udbyttesag. Dette gøres ved at præsentere et forslag til afgørelse af Udbyttesagen.

Der foreligger en rapport fra advokatfirmaet Bech-Bruun - "Advokatundersøgelse af forholdene vedrørende SKATs udbetaling af refusion af udbytteskat" - som på anmodning fra Folketinget skulle undersøge forløbet omkring Udbyttesagen. Indholdet af denne rapport fremstår særdeles relevant for nærværende projekt. Denne vil dog ikke blive anvendt, idet Bech-Bruun er blevet dømt inhabile i forbindelse med førnævnte undersøgelse.¹⁵

¹⁴ Fuglsang Edelholt; Jens, "Udbyttesagen: seks personer tiltalt for at svindle statskassen for mere end en milliard", 13. april 2021, Anklagemyndigheden

¹⁵ Erhardtsen; Birgitte, "Landsretten har talt: Bech-Bruun taber habilitetssag mod skatteministeriet" 23. juni 2021, Berlingske

1.4 - Metoder og retskilder

I det følgende afsnit redegøres for de metodiske overvejelser til brug i dette projekt med det formål at give læseren en forståelse for formidlernes fremgangsmåde. Der anvendes i projektet den retsdogmatiske metode, som beskrives i det følgende.

Tillige beskrives i afsnittet hvilke lovgivninger og specifikke bestemmelser, der anvendes, og hvorfor disse findes relevante. Til besvarelse af problemformuleringen nævnes retspraksis, udvalgte retslitterære værker samt øvrige kilder ligeledes.

1.4.1 – Metodevalg og kilder

Projektet tager udgangspunkt i den retsdogmatiske metode, som har til formål at analysere og beskrive gældende ret gennem en "*systematisk, metodisk og transparent virksomhed*".¹⁶ Formålet med denne metode er ikke at træffe afgørelser, men blot at belyse retstilstanden på det betragtede område. Når den retsdogmatiske metode vælges, er det for bedst muligt korrekt at kunne oplyse læseren om den gældende retstilstand – herunder usikkerheder og overblik over reglerne på området.¹⁷

Retsdogmatikken vil i projektet komme til udtryk ved vurderingen af hvorledes eventuelle mangler i skatteretten vil kunne afhjælpes. Ligeledes vil den retsdogmatiske metode komme til sin ret ved domsanalyserne, som søger at belyse den gældende ret og domstolenes nuværende syn på anvendelsen af straffelovens §§ 279, 286, stk. 2 og 289 vedrørende økonomisk kriminalitet.

Projektet søges at være objektivt i sin undersøgelse, og udsagn andetsteds fra vil derfor dokumenteres. Dette bidrager ligeledes til opfyldelse af transparenskravet¹⁸. Ligeledes søges det at bevare et neutralt sprog uden værdiladede ord, således at objektiviteten bevares.¹⁹

Projektet anvender kilder af forskellig retskildeværdi. Derudover anvendes kilder, som ikke er retskilder, men som bidrager til overblik over elementer i projektet. Øverst i retskildehierarkiet findes Grundloven efterfulgt af EU-retten. Lige under disse retskilder findes national lovgivning. Særligt national lovgivning finder stor anvendelse i projektet og udgør en stor del af analyserne såvel som

¹⁶ Munk-Hansen; Carsten, (2018), *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag, s. 204.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Munk-Hansen; Carsten, (2018), *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag s. 210

¹⁹ Ibid., s. 214

vurderingerne. Hernæst følger værdien af retspraksis på et givent område.²⁰ Dette bidrager til belysning af retstilstanden på det i projektet betragtede område. Det søges i projektet at anvende retskilder af højst mulige retskildeværdi, hvorfor særligt lovgivning og retspraksis udgør en stor del af projektet. Ligeledes inddrages nyeste mulige afgørelser og dermed afgørelser, som beskriver den nuværende eller daværende retstilstand.

Til at beskrive gældende ret foretages analyser af dommene U 2017.1185 H, TfK 2018.907/2 Ø og U 2021.1450 H. Forholdene i disse afgørelser er foregået i omtrent samme periode som Udbyttesagen. Dette giver et mere retvisende billede af retstilstanden, og hvordan domstolene i dag betragter lovgivningen, som var gældende i perioden, hvor den formodede svindel i Udbyttesagen fandt sted. Dommene anvendes tillige til nærmere at klarlægge samspillet mellem straffelovens §§ 279 og 289 i sager om økonomisk kriminalitet. Disse udvalgte domme analyseres derudover med det senere formål at anvende retternes hensyn på Udbyttesagen. I forlængelse af domsanalyserne foretages en vurdering af dommenes retskildeværdi for at vurdere præcedensvirkningen for efterfølgende sager om lignende økonomisk kriminalitet.

Da hensynene i de udvalgte afgørelser i det perspektiverende afsnit anvendes til vurdering af Udbyttesagen, benyttes den juridiske metode. Denne metode har til formål "*at tage stilling til et konkret retligt problem*".²¹ Dette gøres ved at holde retsregler op mod en sags faktum.²² Ved at gøre dette, vil det være muligt i projektet at tage en forsigtig stilling til resultatet af Udbyttesagen.

Som nævnt i afgrænsningen sammenlignes tidligere retsregler med nuværende, for at undersøge hvorvidt retstilstanden har ændret sig. Dette gøres for at belyse, hvorvidt de mulige mangler i reguleringen af udbytteskat og –refusion er blevet afhjulpet, og om en eventuel afhjælpning findes tilstrækkelig. For at kunne foretage denne sammenligning anvendes også den komparative metode. Denne metode vil dog ikke anvendes med det oprindelige formål at sammenligne retstilstanden i to lande,²³ men for at sammenligne retstilstanden i to perioder.

²⁰ Munk-Hansen; Carsten (2017), *Den juridiske løsning*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 17

²¹ Munk-Hansen; Carsten, (2018), *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag, s. 193

²² Ibid, s. 195

²³ Evald; Jens, (2020), *Juridisk teori metode og videnskab*, 2. udgave, Djøf Forlag, s. 183.

1.4.2 – Øvrige kilder

Udover ovennævnte retskilder anvendes kilder, som kun kan tillægges en begrænset eller ingen retskildeværdi. Disse er for eksempel retslitteratur, vejledninger og nyhedsartikler, som beskrevet nedenfor.

Retslitteratur er teoretiske værker forfattet af juridiske fagpersoner, som belyser en retstilstand eller tvivl om en sådan på et givent område, ud fra forfatterens egen forståelse. Disse har derfor ingen retskildeværdi.²⁴

I projektet anvendes bøgerne, “Retsvidenskabsteori” og “Den juridiske løsning” af Carsten Munk Hansen, samt “Juridisk teori, metode og videnskab” af Jens Evald, for nærmere at kunne beskrive de forskellige metoder anvendt i projektet. Til at underbygge og forklare hvorledes retstilstanden er, når en person – fysisk eller juridisk – har personlig eller økonomisk tilknytning til flere lande, anvendes “International Skatteret” af Aage Michelsen, Anja Svendgaard Dalgas og Anders Nørgaard Laursen. Ydermere benyttes “Strafferettens specielle del” af Knud Waaben til at forstå fortolkning og udstrækning af de strafferetlige bestemmelser i projektet. Udvalgte retslitterære værker bidrager dermed til den grundlæggende forståelse og forklaring af centrale begreber og bestemmelser, som er essentielle for at kunne analysere og vurdere gældende ret på det i projektet betragtede område.

Skatteforvaltningens ”Den juridiske vejledning” har retskildeværdi som et cirkulære,²⁵ da de kun binder borgere, selskaber og myndigheder, hvis der ikke findes hierarkisk højere retskilder på området.²⁶ Skatteforvaltningens Den juridiske vejledning er et udtryk for denne myndigheds - herunder også underliggende styrelser - opfattelse af gældende praksis.²⁷ Den er dermed bindende for medarbejdere i for eksempel Skattestyrelsen, for hvem vejledningen fungerer som et styresignal.²⁸ I projektet anvendes Den juridiske vejledning til at belyse Skatteforvaltningens opfattelse af udbyttereglerne og de kontrolmuligheder der ifølge denne myndighed måtte foreligge. Ydermere anvendes Den juridiske vejledning til definition af visse skatteretlige begreber, da projektets fokusområde er rettet mod den ageren, som Skatteforvaltningen måtte have på baggrund af sine definitioner.

²⁴ Munk-Hansen; Carsten, (2018), *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag, s. 399.

²⁵ Ibid, s. 338.

²⁶ SKAT, “*Styresignaler, SKAT-meddelelser og høringsportalen for styresignaler – styresignal*”, Skat.dk

²⁷ SKAT, “*Bindende virkning*”, skat.dk

²⁸ Munk-Hansen; Carsten, (2018), *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag, s. 338.

Da der ikke er afsagt dom i Udbyttesagen, anvendes en række nyhedsartikler til at beskrive handlingsforløbet. Disse har ingen retskildeværdi og vil derfor kun anvendes til belysning af sagens fakta. For at bevare objektiviteten i projektet, søges det at benytte artiklerne så faktuel som muligt, og på den vis undgå at tillægge journalistens holdning en værdi. De anvendte artikler er skrevet efter Udbyttesagens offentliggørelse og omhandler perioden fra 2012, hvor sagen menes at være startet,²⁹ frem til i dag. Det er dermed sagens fakta, som belyses gennem artiklerne, der danner baggrund for det forslag til afgørelse af Udbyttesagen, som præsenteres i afsnit 8.3.

Som supplement til artikler anvendes i projektet en podcast fra DR P1, "De hemmelige aktionærer".³⁰ Denne omhandler primært tiden forud for Udbyttesagen og det daværende SKATs håndtering af refusion af udbytteskat - herunder mulighederne for at føre kontrol med udenlandske aktionærer. Podcasten fokuserer især på manglerne i SKATs processer ved refusion af udbytteskat, samt hvorvidt de er blevet afhjulpel sidenhen. En podcast er ikke en traditionel retskilde og vil derfor på samme vis som de nyhedsartikler blive anvendt så objektivt så muligt. Dette vil komme til udtryk ved at analysere, hvorvidt de i podcasten omtalte mangler ved reguleringen af udbytteskatrefusion faktisk er til stede.

Kapitel 2 - Begreber

Følgende afsnit indeholder en beskrivelse af relevante begreber. Idet dette projekt skrives som en kombination af skatte- og strafferet, findes det nødvendigt for den senere forståelse af skattereglerne samt Udbyttesagen, at inddrage skatteretlige elementer. Derfor fastlægges betydningen af udvalgte begreber herunder.

2.1 – Den skattemæssigt retmæssige ejer

I hovedreglen og almindeligvis, vil den skattemæssigt retmæssige ejer være både den registrerede og reelle aktieejer. Der vil dog være situationer, hvor den retmæssige ejer har ønsket at opnå en skattefordel, og derfor har indsat en mellemmand. Denne mellemmand kunne for eksempel være et samledepot og regnes ikke for at være andet end en 'gennemstrømningsenhed', jf. OECD's

²⁹ Svanebjerg; Thomas m.fl., "TIDSLINJE Det store milliardkup i statskassen år for år", 20. august 2018, DR

³⁰ DR P1, "De hemmelige aktionærer", 6. november 2020

modeloverenskomst 2017, kommentar 12.3 til artikel 10. Den skattemæssigt retmæssige ejer flyttes dermed et led ud, og mellemmanden bliver 'gennemsigtig', således at han i skattemyndighedernes øjne bliver ubetydelig. Den skattemæssigt retmæssige ejer er dermed den person, som i sidste ende reelt modtager udbyttet.³¹

2.2 – Dobbeltbeskatningsoverenskomst

En dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) er en aftale mellem to eller flere lande, som har til formål at fordele landenes beskatningsret imellem disse. Dette gøres for at undgå eventuel dobbeltbeskatning, men også for at sikre, at det ikke kan undgås at blive beskattet i mindst ét af landene.³²

En DBO er en unik aftale, hvor hver enkelt ikke er identisk med de andre. De vil dog typisk følge skabelonen fra OECD's modeloverenskomst og herefter tilpasses til de enkelte landes ønsker ud fra kultur, tradition og national skattelovgivning.³³ I Danmark er udbytteskattesatsen 27%³⁴ for selskaber og 22%³⁵ for fysiske personer, mens den for kildelandet efter OECD's modeloverenskomst maksimalt er 15%, jf. art. 10, stk. 2, litra b. Dermed vil Danmark efter intern ret som kildeland skulle nedsætte sin skattesats til den i DBO'en aftalte sats.³⁶ Der vil dermed ske refusion af den del af den indeholdte kildeskat, der overstiger denne aftalte sats.

Som udgangspunkt sker refusion af udbytteskat til aktionærer i lande, som Danmark har indgået en DBO med. DBO'erne bestemmer, hvor meget skat aktionæren har pligt til at betale for sit udbytte i henholdsvis Danmark og hjemlandet. For disse aktionærer betyder dette, at den udenlandske modtager af dansk aktieudbytte kan anmode Skatteforvaltningen om at få den indeholdte udbytteskat tilbagebetalt helt eller delvist. Dette afhænger dog af, hvad der er fastsat i de respektive DBO'er.³⁷

³¹ Den juridiske vejledning, C.F.8.2.2.10.1.3, *Modtager af udbytte - Begrebet retmæssig ejer*

³² Den juridiske vejledning, C.F.8.1.1, *Dobbeltbeskatning*

³³ Ibid.

³⁴ KSL § 65, stk. 1.

³⁵ KSL § 65, stk. 6

³⁶ Michelsen; Aage, m.fl. (2017), *International Skatteret*, 4. udgave, Karnov Group, s. 393-394

³⁷ Statsrevisorerne, "Beretning om SKATs forvaltning af og Skatteministeriets tilsyn med refusion af udbytteskat", 24. februar 2016, ft.dk, s. 4

2.3 – Aktieudlån

Et aktieudlån finder sted i den situation, hvor låntager låner en post aktier til handel på et reguleret marked fra en aktionær (långiver). Låntager overtager dermed råderetten over aktierne i den aftalte låneperiode. Ved aftalens udløb skal låntager tilbagelevere det samme antal aktier til långiver. Aktieudlån anvendes typisk ved en låntagers ønske om spekulation i shortselling (baisse-spekulation). Et aktieudlån er ikke en afståelse efter skattereglerne.³⁸

2.3.1 Skattemæssig behandling af aktielån uden videresalg til tredjemand

Idet at et aktieudlån ikke anses som en afståelse efter skattereglerne, forbliver de skattemæssige forpligtelser og rettigheder hos långiver, så længe aktierne ikke videresælges til en tredjemand. Det er dermed stadig långiver, som har retten til udbyttet og pligten til at indeholde udbytteskat.³⁹ Den skattemæssigt retmæssige ejer skifter altså ikke ved et aktieudlån uden videresalg til tredjemand. Det er blot registreringen i VP-Securities, som ændres.⁴⁰ Er der tale om et låneforhold mellem en udenlandsk långiver og en dansk låntager, bliver det relevant at betragte eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO). Er en sådan til stede mellem Danmark og det land den udenlandske långiver er registreret i, vil der typisk kunne ske refusion af den overskydende indeholdte udbytteskat hos de danske skattemyndigheder, idet beskatningen på udbytter er højere i Danmark end i mange andre lande.⁴¹ Dermed skal långiver (udbyttmodtager) kun beskattes efter DBO'en, som har en maksimal beskatning på 15%, jf. OECD's modeloverenskomst art. 10, stk. 2, litra b. Långiver kan dermed søge refusion for den del af den indeholdte udbytteskat, som måtte overstige skatteprocenten i DBO'en.⁴²

³⁸ Den juridiske vejledning, *C.B.2.1.4.11, Aktielån*

³⁹ SKM 2010.266.SR

⁴⁰ Skatteministeriets Intern Revision, "*SKATs administration af udbytteskat og refusion af udbytteskat*", 24. september 2015, skm.dk s. 50

⁴¹ Ibid, s. 49

⁴² Ibid, s. 49

2.4 – VP-Securities A/S

VP-Securities A/S (VP) er den danske værdipapircentral, som er ansvarlig for registrering af ejerskab af børsnoterede aktier.⁴³ Værdipapircentralens opgaver og ansvar er reguleret i kapitalmarkedsloven kap. 34 og bekendtgørelse nr. 1175 af 31/10/2017 om registrering af fondsaktiver i en værdipapircentral (CSD).

Et kontoførende institut er en virksomhed, myndighed eller lignende, som har indgået en tilslutningsaftale med en værdipapircentral, jf. § 190 i kapitalmarkedsloven. Når en aktionær handler med aktier, skal dette registreres hos VP. Ansvar for dette ligger hos den bank eller anden virksomhed, som aktionæren har sine aktier opbevaret hos (depotbank).⁴⁴ Hvis denne virksomhed har en tilslutningsaftale med en valgfri værdipapircentral, og dermed er et kontoførende institut, kan virksomheden selv registrere aktierne i VP. Er dette ikke tilfældet, må virksomheden benytte sig af et udenforstående kontoførende institut, som kan registrere afviklingen i VP eller lignende på vegne af depotbanken.⁴⁵ Når kontoen er oprettet i VP, vil den stå i selve aktionærens navn. Dog er et samledepot en undtagelse til dette, idet det i disse vil være bankens navn, der fremgår som ejer af kontoen.⁴⁶

2.5 – VP-ordningen

Værdipapircentralen og SKAT havde indgået en aftale kaldet VP-ordningen. VP-ordningen vedrørte 12 lande med dobbeltbeskatningsoverenskomster med Danmark, heriblandt Sverige, Norge, Tyskland og USA. Aftalen kunne kun benyttes af fysiske personer. Ved brug af VP-ordningen kunne pengeinstitutterne, hvori den fysiske persons aktier var noteret i depot, nettoindeholde den udbytteskat der skulle betales, og den fysiske person skulle derfor ikke anmode om refusion af udbytteskat hos skattemyndighederne. For at en fysisk person kunne benytte sig af VP-ordningen, skulle vedkommendes aktier være noteret i et dansk pengeinstitut. Derudover var det et krav, at

⁴³ Skatteministeriets Intern Revision, “SKATs administration af udbytteskat og refusion af udbytteskat”, 24. september 2015, skm.dk s. 35

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid., s. 36

⁴⁶ Ibid., s. 36

vedkommende skulle dokumentere forhold overfor pengeinstituttet såsom bopæl og skatteforhold.⁴⁷ VP-ordningen blev opsagt i 2015 og kan derfor ikke benyttes længere.⁴⁸

2.6 – Bankordningen

Bankordningen var en aftale indgået mellem SKAT og bankerne, SEB, Nordea og Danske Bank,⁴⁹ hvis formål var at øge samarbejdet mellem SKAT og bankerne. Ordningen var gældende fra henholdsvis 2006, 2007 og 2008 og indebar, at bankerne kunne indsende anmodninger om refusion af indeholdt udbytteskat i et regneark til SKAT på vegne af deres udenlandske kunder.⁵⁰ Til gengæld skulle bankerne forsikre, at kunderne havde betalt udbytteskat af de indsendte ansøgninger.⁵¹ Bankordningen ophørte dog i 2015, da SKAT havde mistanke om svindel, hvormed de standsede tilbagebetalingen af udbytteskat. Ordningen blev også lukket ned, da den ikke længere blev anset for at udgøre en nødvendig retlig ramme for refusion af udbytteskat.⁵²

2.7 – Samledepoter

Udenlandske aktionærer registrerer oftest aktier i samledepoter. Det betyder, at VP-Securities - hvor alle aktier registreres - kun i begrænset omfang har oplysninger om, hvem de udenlandske aktionærer, der ejer danske børsnoterede aktier, er. Værdipapircentralen kender således ikke de underliggende ejerforhold i depotet.⁵³

Et samledepot har til formål at samle forskellige udenlandske aktionærers aktier i ét fælles depot i en udenlandsk depotbank.⁵⁴ Denne depotbank vil herefter rette henvendelse til et kontoførende institut, som kan registrere ejerskabet af aktierne i VP-Securities. Depotbanken som ejer depotet, vil i

⁴⁷ Skatteministeriets Intern Revision, “SKATs administration af udbytteskat og refusion af udbytteskat”, 24. september 2015, skm.dk s. 57

⁴⁸ SKAT, “SKAT har opsagt aftale om reduceret indeholdelse af udbytteskat for udenlandske investorer (VP-ordningen)”, 20 november 2015

⁴⁹ Skatteministeriet, “Minister vil have Finanstilsynet ind i sag om bankordning i udbyttekomplekset”, 1. november 2018, Skatteministeriet

⁵⁰ Skattestyrelsen, “Bankordningen”, Sktst.dk, s. 1

⁵¹ Skatteministeriet, “Minister vil have Finanstilsynet ind i sag om bankordning i udbyttekomplekset”, 1. november 2018, Skatteministeriet

⁵² Skattestyrelsen, “Bankordningen”, Sktst.dk, s. 1

⁵³ Skatteministeriets Intern Revision, “SKATs administration af udbytteskat og refusion af udbytteskat”, 24. september 2015, skm.dk, s. 40

⁵⁴ Ibid, s. 39

værdipapircentralen blive registreret som ejer af både depotet og de deponerede aktier.⁵⁵ Dette medfører, at de reelle aktionærer forbliver anonyme for værdipapircentralen og Skatteforvaltningen.⁵⁶

Kapitel 3 – Den retlige ramme

Følgende afsnit indeholder en beskrivelse af bestemmelser i straffeloven (STRFL), der også kan anvendes i forbindelse med økonomisk kriminalitet mod offentlige midler. Disse er bedrageribestemmelsen i STRFL §§ 279, 286, stk. 2 om særligt grov beskaffenhed samt strafskærpselsesbestemmelsen i § 289. Disse bidrager til forståelsen af domstolenes vurdering af selve grovheden af en forbrydelse og dermed strafudmålingen i udvalgt retspraksis. Øvrige strafbestemmelser - herunder især STRFL § 75, stk. 1 om konfiskation og § 79, stk. 2 om rettighedsfrakendelse - beskrives, idet disse anvendes i afgørelserne og derfor kan komme i spil mod de tiltalte i Udbyttesagen.

Tillige vil afsnittet beskrive relevante skatteretlige bestemmelser i lignings-, kilde- og selskabsskatteloven. Dette er for at definere begrebet udbytte samt regler for skattepligt på udbytteområdet. I forlængelse heraf beskrives betingelserne for at søge refusion af udbytteskat.

Skattekontrol- og skatteindberetningsloven inddrages ligeledes for at undersøge mulige mangler i lovgivningen på området.

3.1 – Strafferetlige bestemmelser om økonomiske kriminalitet

Straffelovens § 75, stk. 1 – Konfiskation af beløb

STRFL § 75 giver mulighed for hel eller delvis konfiskation af udbyttet eller et hertil svarende beløb ved en strafbar handling. Ved utilstrækkeligt grundlag til fastlæggelse af beløbets størrelse, foretages en skønsmæssig vurdering svarende til det indvundne udbytte, jf. stk. 1.

Straffelovens § 79, stk. 2 – Rettighedsfrakendelse

Der er mulighed for at kunne frakende en straffet retten til at deltage i ledelsen af en erhvervsvirksomhed i både ind- og udland, hvis særlige omstændigheder måtte tale herfor og der

⁵⁵ Skatteministeriets Intern Revision, “SKATs administration af udbytteskat og refusion af udbytteskat”, 24. september 2015, skm.dk, s. 40

⁵⁶ DR P1, “De hemmelige aktionærer”, 6. november 2020, afsnit 1:6, tidsramme: 23:20 – 23:46

foreligger en nærliggende fare for misbrug af en sådan stilling, jf. § 79, stk. 2. Det er dog kun muligt at frakende retten til at deltage i ledelsen af virksomheder med begrænset hæftelse.

Straffelovens § 81 – Skærpende omstændigheder

Som udgangspunktet kan der ved fastsættelse af straffen indgå skærpende omstændigheder, jf. STRFL § 81. STRFL § 81 oplister derfor, hvad der udgør skærpende omstændigheder. I henhold til dette projekt, er bestemmelsens nr. 1-3 relevante. Bestemmelsens nr. 1 fastlægger, at en skærpende omstændighed er, når gerningsmanden tidligere er straffet af betydning for sagen. Bestemmelsens nr. 2 angiver, at en skærpende omstændighed er, når gerningen er udført af flere i forening. Det er ligeledes en særlig omstændighed, hvis gerningen er særligt planlagt eller led i omfattende kriminalitet, jf. nr. 3.

Straffelovens § 88, stk. 1

STRFL § 88, stk. 1 er relevant ved sammenstød af forbrydelser - det vil sige i de tilfælde, hvor en person har begået flere lovovertrædelser ved en eller flere handlinger. I de tilfælde hvor der kommer flere strafferammer i betragtning ved strafudmålingen, kan den strengeste strafferamme gøres gældende. Såfremt der er tale om særdeles skærpende omstændigheder, giver bestemmelsen mulighed for at forhøje straffen med 1,5 gange den højeste strafferamme.

Straffelovens § 279 – Bedrageribestemmelsen

Af særlig relevans for projektet er STRFL § 279 om bedrageri. Af denne fremgår det:

”For bedrageri straffes den, som for derigennem at skaffe sig eller andre uberettigede vinding, ved retsstridigt at fremkalde, bestyrke eller udnytte en vildfarelse bestemmer en anden til en handling eller undladelse, hvorved der påføres denne eller nogen, for hvem handlingen eller undladelsen bliver afgørende, et formuetab”.

STRFL § 279 kan deles op i to dele - vildfarelsen og det økonomiske tab.⁵⁷ En vildfarelse er en misforståelse eller en mellem bedrageren og modparten forskelligartet opfattelse af et forhold. Vildfarelsen skal ligeledes være retsstridig. Denne vildfarelse hos en modpart kan være fremkaldt af bedrageren ved aktivt at have opgivet urigtige oplysninger. Det kan dog også være tilfælde, hvori

⁵⁷ Waaben; Knud og Langsted; Lars Bo (2014), ”Strafferettens specielle del”, 6. udgave, Karnov Group, s. 148

bedrageren helt undlader at opgive oplysninger eller bestyrker en allerede eksisterende vildfarelse hos modparten.⁵⁸ Ligeledes kan det være situationer, hvori bedrageren forstærker en i forvejen tilstedeværende misforståelse hos modparten.⁵⁹ Denne førnævnte vildfarelse skal være årsagen til, at modparten foretager sig en handling eller undladelse. Handlingen eller undladelsen, som modparten foretager sig, skal have resulteret i et formuetab hos en part og medført en uberettiget vinding hos bedrageren eller andre.⁶⁰ ⁶¹ Det er ikke et krav, at formuetabet sker hos den part, som er under vildfarelse.⁶² Strafferammen for bedrageri er som udgangspunkt 1 år og 6 måneder, jf. STRFL § 285.

Straffelovens § 286, stk. 2 – Særligt grov bedrageri

STRFL § 286, stk. 2. skærper strafferammen med fængsel i op til 8 år ved overtrædelse af blandt andet STRFL § 279 om bedrageri. Det fremgår af bestemmelsens ordlyd, at forbrydelserne skal være af særligt grov karakter. Graden af grovhed kan skyldes forbrydelsens udførelsesmåde, eller at forbrydelsen er udført af flere i fællesskab. Det fremgår derudover af bestemmelsens ordlyd, at den særligt grove karakter ligeledes kan være til stede som følge af den opnåede eller tilsigtede vinding eller antallet af forbrydelser begået.

Straffelovens § 289, stk. 1 - Strafskærpselsbestemmelse ved skattesvig

STRFL § 289, stk. 1 er en bestemmelse, som skærper straffen ved overtrædelse af skatte-, told, afgifts- og tilskudslovgivningen eller § 289a. Af ordlyden heri fremgår det:

”Med fængsel indtil 8 år, straffes den, som for derigennem at skaffe sig eller andre uberettiget vinding, gør sig skyldig i overtrædelse af særligt grov karakter af skatte-, told-, afgifts- eller tilskudslovgivningen eller af § 289a”.

For at kunne anvende § 289, stk. 1 er det et krav, overtrædelsen af de i bestemmelsen nævnte lovgivninger er forsætlig, og at der dermed er tale om en svigagtig handling fra bedragerens side.⁶³ En sådan handling vurderes at være af særlig grov karakter, hvorfor § 289 giver mulighed for at hæve

⁵⁸ Waaben; Knud og Langsted; Lars Bo (2014), ”Strafferettens specielle del”, 6. udgave, Karnov Group, s. 150

⁵⁹ Ibid, s. 150

⁶⁰ Ibid, s. 151

⁶¹ Ibid, s. 154

⁶² Ibid, s. 154

⁶³ Ibid, s. 168

strafferammen til 8 års fængsel. Det er ikke et krav, at der ved overtrædelsen faktisk er opnået en vinding. Forsætlige handlinger med vinding for øje er tilstrækkeligt, for at kunne ifalde straf efter denne bestemmelse.⁶⁴ Det er ligeledes ikke et krav, at den lovovertrædende person forbryder sig med lovgivningen for at opnå en personlig vinding.⁶⁵

Det er dog et krav for at anvende denne bestemmelse, at den overtrådte bestemmelse i en af de førstnævnte lovgivninger har en direkte henvisning til STRFL § 289, jf. stk. 2. Såfremt forbrydelsen er af særlig grov beskaffenhed, pålægges en tillægsbøde efter § 50, stk. 2 ved strafudmålingen, jf. stk. 3. I vurderingen af om en handling er af særlig grov karakter, tillægges særligt udførelsesmåden og antallet af forbrydelser vægt.

3.2 – Skatteretlige bestemmelser om udbytteskat

Ligningsloven (LL)

LL § 16 A, stk. 2 oplister typer af indkomst, der betragtes som udbytte til den skattepligtige indkomst. LL § 16 A, stk. 2, nr. 1 angiver, at alt hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere betragtes som udbytte. I § 16 A, stk. 2, nr. 2-6 er oplyst yderligere udlodninger og indkomster, som betragtes som udbytte i et skattemæssigt henseende. Disse bliver dog ikke nærmere behandlet.

Kildeskatteloven (KSL)

Det påhviler det udloddende danske selskab at indeholde 27% udbytteskat ved udbetalingen af udbyttet, uanset om modtageren måtte være en fysisk eller juridisk person, jf. KSL § 65, stk. 1, 1. pkt.

Der er i KSL § 69 B, stk. 1, 1. pkt. indskrevet en ret til at søge refusion af den indeholdte udbytteskat, som en fysisk eller juridisk person med begrænset skattepligt i Danmark har måtte betale i forbindelse med en udbytteudlodning. Dette giver den skattepligtige ret til at få tilbagebetalt den del af den indeholdte udbytteskat, som overstiger procentsatsen i en eventuel DBO, moder-/datterselskabsdirektivet eller rente-/royalty-direktivet.

⁶⁴ Waaben; Knud og Langsted; Lars Bo (2014), ”Strafferettens specielle del”, 6. udgave, Karnov Group, s. 170

⁶⁵ Ibid, s. 169

Ligeledes er der i § 69 B, stk. 1, 2. pkt. indskrevet en mulighed for at opnå renter på tilbagebetalingen, i det tilfælde at skattemyndighederne ikke udfører dette inden for en periode på 6 måneder fra anmodningen om refusion.

For at kunne udnytte muligheden for refusion af den indeholdte udbytteskat, er der i Skatteforvaltningens juridiske vejledning indskrevet fem betingelser hertil:

“Betingelse nr. 1

Aktionæren eller dennes repræsentant skal indgive en ansøgning om refusion af dansk udbytteskat ved at benytte den digitale blanket (webblanketten).

Betingelse nr. 2

Aktionæren skal være begrænset skattepligtig til Danmark eller ikke-skattepligtig til Danmark.

Betingelse nr. 3

Der skal være indeholdt dansk udbytteskat af det udbytte, som der søges refusion for.

Betingelse nr. 4

Aktionæren skal være den retmæssige ejer af aktierne på tidspunktet for vedtagelsen af udbyttet.

Betingelse nr. 5

Den indeholdte danske skat skal overstige den endelige skat i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten, moder-/datterselskabsdirektivet eller gældende dansk skatteret.”⁶⁶

Selskabsskatteloven (SEL)

Selskaber med hjemsted i udlandet skal svare dansk udbytteskat på de udbytter, der er omfattet af LL § 16A, stk. 1 og 2, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, 1. pkt.

Indkomstkatten af udbytter udgør 15%, såfremt det danske selskab har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det modtagende land, jf. SEL § 2, stk. 8, 4. pkt. Dette er den interne hjemmel i dansk ret, til at nedsætte kildelandsbeskatningen på udbytter efter en indgået DBO, som beskrevet i afsnit 2.2.

⁶⁶ SKAT, “Ansøgning om refusion af udbytteskat”, Skat.dk

3.3 – Skattekontrolloven (SKL)

Den nyeste skattekontrollov trådte i kraft 1. januar 2019 og er siden blevet ændret med virkning fra 1. januar 2022.⁶⁷ I 2017 udgav den daværende regering “Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning”, som primært havde til formål at modernisere skattekontrolloven.⁶⁸ Denne modernisering skete ved at skattekontrolloven deltes i to love – skattekontrolloven og skatteindberetningsloven.⁶⁹ Skattekontrolloven hjemler muligheden for at kontrollere borgere og virksomheders skatteoplysninger. Det er ligeledes heri, at forskellige oplysningspligter er indskrevet, hvorfor skattekontrolloven har stor betydning for den fremtidige kontrol af for eksempel udbyttebeskatning og retten til refusion heraf. I denne lov er særligt §§ 59, stk. 1 og 2, 64, stk. 1 og 82, stk. 1 essentielle for besvarelsen af problemformuleringen.

3.4 – Skatteindberetningsloven

Skatteindberetningsloven trådte ligeledes i kraft 1. januar 2019 og var, som nævnt ovenfor, også en del af moderniseringen af skattelovgivningen ved “Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning”.⁷⁰ Denne nye lov er senest ændret 1. januar 2022.⁷¹ Formålet med denne nye lov er at fordele ansvaret og pligten til at indberette relevante oplysninger til kontrol af skattepligt - herunder skattefrihed.⁷²

Der er, ligesom i skattekontrolloven, indtil flere relevante bestemmelser i denne lov. For projektets problemformulering, er det især §§ 16, 17, 52, stk. 1 og 58, stk. 1.

⁶⁷ LOV nr. 2612 af 28/12/2021

⁶⁸ Skatteministeriet, “Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning”, 18. august 2017, Regeringen.dk

⁶⁹ Ibid., s. 7

⁷⁰ Skatteministeriet, “Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning”, 18. august 2017, Regeringen.dk

⁷¹ LOV nr. 2612 af 28/12/2021

⁷² Skatteministeriet, “Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning”, 18. august 2017, Regeringen.dk, s. 7.

Kapitel 4 – Udbyttesagen

Redegørelsen om Udbyttesagen åbner op for en række problemstillinger og kan ses gennem flere forskellige synsvinkler. I følgende afsnit introduceres sagen kort. Dernæst redegøres for tiden forud for Udbyttesagen, som primært tager afsæt i podcasten, hvorfor denne periode delvist betragtes gennem det daværende SKATs perspektiv. Tiden under og efter Udbyttesagen vil ligeledes blive beskrevet og vil tage udgangspunkt i nyhedsartikler og pressemeddelelser. Disse omhandler primært, som nævnt i afsnit 1.3, tiltalen mod Sanjay Shah.

4.1 Introduktion til Udbyttesagen

Udbyttesagen er en igangværende dansk sag om formodet økonomisk svindel med refusion af udbytteskat i perioden 2012-2015. Sagen blev offentliggjort, da SKAT i august 2015 anmeldte en sag til SØIK (Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet) om mulig skatteunddragelse.⁷³

Sagen drejer sig om, at en gruppe af udenlandske aktionærer, ifølge SKAT, havde anmodet om refusion af udbytteskat for aktier, de ikke ejede.⁷⁴ Dette var ikke muligt for det daværende SKAT at kontrollere, da de udenlandske pengeinstitutter, hvori aktionæernes konti var registreret i samledepoter, ikke havde pligt til at indberette de reelle ejeres identitet til SKAT.⁷⁵ Det var således et udenlandsk pengeinstitut, der fremstod som ejer af aktierne i samledepoterne og ikke den skattemæssigt retmæssige ejer. Dette medførte, at SKAT ikke kunne kontrollere om udbytterefusionsansøgningerne faktisk stammede fra de berettigede aktionærer, og om de anmodede refusionsbeløb var korrekte.⁷⁶ På baggrund af dette udbetalte SKAT i perioden fra 2012 til 2015 formentlig fejlagtigt 12,7 mia. kr. i refusion af udbytteskat.⁷⁷

⁷³ Anklagemyndigheden, “*Mistanke om økonomisk kriminalitet for milliarder anmeldt til SØIK*”, 24. august 2015, Anklagemyndigheden

⁷⁴ Højberg; Jesper, “*Bagmandspolitiet tiltaler Sanjay Shah i udbyttesag*”

⁷⁵ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 1:6, tidsramme: 2:20-2:40

⁷⁶ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 2:6, tidsramme: 0:45-1:00

⁷⁷ Fastrup; Niels, “*Skattesvindel for milliarder: I dag starter stort retsopgør mod aktiehandlere storbanker*”, 4. september 2019, DR

4.2 – Tiden forud for udbyttesagen (2004-2012)

I 2006 modtog SKAT en udbytterefusionsanmodning på 574 mio. kr. fra et fransk selskab med hovedsæde i Paris.⁷⁸ Aktierne, hvorfra udbyttet stammede, var primært TDC-aktier. Det anmodede refusionsbeløb svarede til, at det franske selskab ejede mere end 50% af de frie TDC-aktier, hvilket fik SKAT til at mistænke svindel.⁷⁹ Denne mistanke var primært baseret på, at en så stor mængde aktier var placeret i et fransk selskab, idet Danmark og Frankrig på daværende tidspunkt havde indgået en DBO, som tillagde domicillandet den fulde beskatningsret på udbytter. Dette betød, at franske selskaber havde ret til refusion af det fulde beløb af den indeholdte udbytteskat i Danmark.⁸⁰

Allerede i 2004 havde SKAT gjort opmærksom på de mulige mangler i administrationen af udbytteskat og refusion heraf.⁸¹ Disse mangler og mulige smuthuller var ligeledes beskrevet igen i 2006, hvor SKAT og udbytteskattekontorets chef, Lisbeth Rømer, havde udarbejdet et 30 sider langt problemkatalog. Heri var beskrevet, hvilke særlige udfordringer SKAT havde ved refusion af udbytteskat, samt hvordan disse udfordringer muligt kunne løses.⁸² Af dette katalog fremgik tre primære problemstillinger, at 1) SKAT ikke kendte den skattemæssigt retmæssige ejer, når denne var udenlandsk,⁸³ at 2) DBO'erne med Frankrig, Malaysia og Schweiz gjorde det muligt at svindle sig til fuld udbytterefusion,⁸⁴ og at 3) der kun var 30 dage til at behandle anmodninger om udbytterefusion før end at der påløb renter på det anmodede beløb.⁸⁵

Som løsning på den første problemstilling foreslog SKAT, at bankerne skulle oplyse om identiteten på aktionærene i samledepoter.⁸⁶ Dette forslag blev dog afvist af Skatteministeriets departement, da der fra regeringens side var en politik om at mindske de administrative byrder for erhvervslivet.⁸⁷

⁷⁸ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 1:6, tidsramme: 01:15–02:00.

⁷⁹ Tynell; Jesper, “*Udbytteskandalen kunne formentlig være undgået: løsningskatalog lå klar i årevis*” 9. november 2020, DR

⁸⁰ BKI nr 36 af 27/06/1958 - art. 8

⁸¹ Tynell; Jesper, “*Udbytteskandalen kunne formentlig være undgået: løsningskatalog lå klar i årevis*” 9. november 2020, DR

⁸² Ibid.

⁸³ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 1:6, tidsramme: 15:57– 6:10

⁸⁴ Ibid. tidsramme: 11:12–11:23

⁸⁵ Ibid. tidsramme: 21:18–21:38

⁸⁶ Tynell; Jesper, “*Udbytteskandalen kunne formentlig være undgået: løsningskatalog lå klar i årevis*” 9. november 2020, DR

⁸⁷ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 1:6, tidsramme: 06:20–06:38

Ligeledes blev det foreslået, at sagsbehandlingstiden blev øget fra de 30 dage for ikke at risikere at skulle betale renter, når det blev kontrolleret om en refusionsanmodning var berettiget.⁸⁸ Dette var særligt nødvendigt, idet fristen for hvornår det udloddende selskab skulle indberette, hvem de havde udbetalt udbytte til, lå mere end 30 dage senere end datoen for annonceringen af udbytteudlodning, som var den dag aktionærene kunne anmode om refusion fra. SKAT havde dermed ikke mulighed for at kontrollere, om refusionsanmodningerne stemte overens med de udbytteudlodtagere, som det udloddende selskab indberettede.⁸⁹

Som en del af løsningen på problemstillingen omkring den korte sagsbehandlingstid, indgik SKAT, ved Lisbeth Rømer og Jette Zester, specialkonsulent i SKATs hovedcenter, en aftale med tre banker, som herefter skulle varetage dele af administrationen med refusion af udbytteskat – denne løsning blev kaldt Bankordningen.⁹⁰ Disse aftaler blev indgået i henholdsvis 2006, 2007 og 2008 og varede indtil en fælles opsigelse af aftalen i 2015. De nærmere detaljer om Bankordningen er beskrevet i afsnit 2.6 Denne løsning var dog ikke holdbar i længden, idet der opstod problemer omkring ansvaret for de oplysninger, som blev videregivet til SKAT. Bankerne var nemlig ikke ansvarlige for, at de oplysninger der fremgik af de bilag og blanketter, som bankerne på vegne af aktionærene videresendte til SKAT, var korrekte.⁹¹

I årene 2006 og 2007 oplevede SKAT stadig problemer med udbytterefusion, hvorfor Lisbeth Rømer fandt det nødvendigt at mødes med fuldmægtig fra Skatteministeriets departement, Carl Helman, og dennes chef.⁹² Disse møder havde til formål endnu en gang at advare om problematikken med udbytterefusion og de ovenstående udfordringer heri.⁹³ Møderne førte dog aldrig noget konkret med sig.⁹⁴

I 2007 og 2008 forsøgte Lisbeth Rømer sammen med Jette Zester igen at løse de tidligere nævnte problematikker og mødtes derfor med bankernes interesseorganisation, Finansrådet.⁹⁵ Ved det første

⁸⁸ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 3:6, tidsramme: 24:25–24:58

⁸⁹ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 1:6, tidsramme: 20:25–21:17

⁹⁰ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 2:6, tidsramme: 07:10-7:40

⁹¹ Ibid., tidsramme: 13.15-13.25

⁹² DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 3:6, tidsramme: 01:10-1:30

⁹³ Ibid., tidsramme: 02:15-2:30

⁹⁴ Ibid., tidsramme: 22:00–22:10

⁹⁵ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 4:6, tidsramme: 00:10-01:31

møde i 2007 fremlagde SKAT ved Rømer og Zester forslag om en kortere frist for bankerne til at indsende oplysninger om identiteten på aktionærene.⁹⁶ Dette forslag blev afvist af bankerne såvel som Skatteministeriet.^{97 98}

Lisbeth Rømer og Finansrådet mødtes igen i efteråret 2008 og udarbejdede her et aftaleudkast, som skulle mindske risikoen for svindel med udbytterefusion. Forslaget skulle hindre fiktive aktionærer i uberettiget at kunne anmode om udbytterefusion for aktier, de ikke ejede. Dog ville udkastet ikke fuldstændigt hindre reelle aktionærer i at svindle med refusionen, men blot begrænse muligheden herfor til én gang årligt pr. aktie.⁹⁹ Dette aftaleudkast medførte intet konkret.

I tiden herefter udarbejdedes flere notater, som i oktober 2009 endte hos departementschefen. Denne besluttede derfor i samme måned at igangsætte en undersøgelse, som Intern Revision var ansvarlig for.¹⁰⁰ I undersøgelsen, som udkom i august 2010, påpegede Intern Revision, at det ikke var muligt at kontrollere om aktionærene anmodede om refusion af udbytteskat for de samme aktier.¹⁰¹ I forlængelse af denne rapport nedsatte SKATs ledelse en arbejdsgruppe, som skulle undersøge og forsøge at løse udfordringerne ved administrationen af udbytteskat.¹⁰² Ligeledes foreslog Lisbeth Rømer i et hørings svar til rapporten, at SKAT fik oplyst den skattemæssigt retsmæssige ejer af aktierne.¹⁰³

SKAT havde i 2009 haft held med at få indskrevet en mulighed for, at skatteministeren kunne indføre regler om indberetning af udbyttmodtagere i en ny bekendtgørelse.¹⁰⁴ Denne bemyndigelse anmodede Finansrådet i november 2009 dog om, at ministeren ikke gjorde brug af, idet det ville være en stor administrativ byrde for bankerne.¹⁰⁵ Skatteministeren gjorde i sidste ende ikke brug af sin bemyndigelse, og SKAT fik derfor ikke sit håb om en øget indberetning opfyldt.¹⁰⁶

⁹⁶ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 4:6, tidsramme: 03:00–03:12

⁹⁷ Ibid., tidsramme: 3:45 – 3:56

⁹⁸ Ibid., tidsramme: 04:10–4:25

⁹⁹ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 5:6, tidsramme: 29:25–29:40

¹⁰⁰ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 4:6, tidsramme: 27:00–27:30

¹⁰¹ Skatteministeriets Intern Revision, “*Undersøgelse af Provenuet fra kildebeskatningen af udlændinge - udbytteskat*”, 10. maj 2010, dr.dk, s. 12

¹⁰² DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 5:6, tidsramme: 48:20–48:40

¹⁰³ Ibid., tidsramme: 44:55–45:05

¹⁰⁴ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 4:6, tidsramme: 27:30–28:16

¹⁰⁵ Ibid., tidsramme: 28:36–29:12

¹⁰⁶ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 5:6, tidsramme: 01:04–01:09

Som modsvar til det forslag SKAT havde fået indskrevet i bekendtgørelsen, udarbejdede Finansrådet samme dag som Skatteministerens afslag, et udkast til en aftale om håndtering af udbytteskat.¹⁰⁷ Aftalens indhold ville medføre, at bankerne overtog administrationen af udbytteskat, således at de ikke var forpligtet til få godkendelse fra SKAT.¹⁰⁸ I den forbindelse foreslog Lisbeth Rømer, at problemet med samledepoterne kunne løses ved nettoafregning.¹⁰⁹ Dette ville medføre en lavere indeholdelsesprocent for udenlandske aktionærer ved udbytteudlodningen. På denne måde ville disse aktionærer fritages fra at anmode om refusion efter udbytteudlodningen.¹¹⁰

4.3 – Tiden under Udbyttesagen (2012-2015)

Som følge af de omfattende undersøgelser og forsøg på at løse problematikken om administrationen af udbytteskat og refusion heraf, stemte Folketinget i juni 2012 om et lovforslag, som blandt andet indeholdt ændringer i sagsbehandlingstiden for udbytterefusioner – perioden for, hvor længe der gik før end der påløb renter på udbytterefusion, øgedes fra de hidtidige 30 dage til 6 måneder.¹¹¹ SKAT kunne herefter vente med at udbetale refusion, indtil der reelt var indeholdt udbytteskat i udlodningen og ikke blot indberettet en kommende udbytteudlodning.¹¹² Dette lovforslag blev vedtaget med Lov nr. 591 af 18/6/2012.

I 2013 blev endnu et lovforslag som ville få betydning for udbytterefusionsbehandlingen fremsat. I L 67 fremsattes forslag om løbende indberetninger fra bankerne til SKAT om aktionærer. Dette lovforslag indeholdt desuden en yderligere indberetningspligt om udbytteudbetalinger til de enkelte aktionærer.¹¹³ Lovforslaget blev ligeledes vedtaget – denne gang med Lov nr. 1634 af 26/12/2013.

I 2013 aflagde Intern Revision endnu et besøg hos Udbytteadministrationen. Her fortalte Lisbeth Rømer igen, at problematikken med samledepoter og aktionærernes anonymitet i disse stadig ikke

¹⁰⁷ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 5:6, tidsramme: 01:38–01:48

¹⁰⁸ Ibid., tidsramme: 2:00–02:07

¹⁰⁹ Ibid., tidsramme: 03:00–03:15

¹¹⁰ Ibid., tidsramme: 06:05–06:31

¹¹¹ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 6:6, tidsramme: 01:18–01:29

¹¹² Ibid., tidsramme: 00:45–00:54

¹¹³ L 67 Forslag til lov om ændring skattekontrolloven og andre forskellige love, Samling 2013-14

var løst.¹¹⁴ Dette blev dog udeladt af Intern Revisions rapport, da der var større fokus på mangler i SKATs IT-systemer.¹¹⁵

Siden Udbyttesagen blev offentliggjort tilbage i august 2015, har Anklagemyndigheden tiltalt flere udlændinge for bedrageri med udbytteskat, herunder den hovedmistænkte Sanjay Shah.¹¹⁶ Ifølge SØIK havde Sanjay Shah, sammen med andre udenlandske bagmænd, indsendt refusionsansøgninger til SKAT, hvori en række selskaber i Malaysia og pensionskasser i USA udgav sig for at eje aktier i danske selskaber.¹¹⁷ For netop disse lande gjaldt det, at aktionærer herfra kunne opnå fuld refusion af den indeholdte udbytteskat i Danmark, såfremt de ejede danske aktier.¹¹⁸

Skatteadvokaten, Nikolaj Bjørnholm, modtog i 2012 en henvendelse fra en af Sanjay Shahs medarbejdere i Solo Capital, med Sanjay Shah som c.c. Medarbejderen bad Bjørnholm om at lave en juridisk vurdering af, hvornår amerikanske pensionskasser havde ret til fuld refusion af dansk udbytteskat på danske aktier.¹¹⁹ I samme periode rettede Acupay, et amerikansk skattefirma, på vegne af Sanjay Shah, henvendelse til SKAT. Dette med formålet at blive oplyst om det danske skattesystem.¹²⁰ Disse henvendelser gav sammen anledning til den formodede svindel med refusion af udbytteskat.¹²¹ Shah har erkendt, at hans Solo-selskaber medvirkede til at hente mere end 8 mia. kr. ud af Danmark i den forbindelse.¹²²

4.4 – Tiden efter Udbyttesagen (2015 – nu)

I løbet af juni og juli 2015 blev SKAT tippet om udbyttesvindlen af både en dansk advokat og det britiske skattevæsen. Dette førte til, at SKAT d. 5. august samme år stoppede refusion af indeholdt

¹¹⁴ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 6:6, tidsramme: 14:06–14:20

¹¹⁵ Ibid., tidsramme: 16:08–16:27

¹¹⁶ Ritzau, “*OVERBLIK: Udbyttesagen drejer sig om milliardbedrageri*”, 20. januar 2022, Ugeavisen.dk

¹¹⁷ Højbjerg; Jesper, “*Bagmandspolitiet tiltaler Sanjay Shah i udbyttesag*”

¹¹⁸ Søndergård Ingvorsen; Emil, “*Tyskerne om tavshed i udbytteskandalen: Vi vidste ikke, at det kunne foregå i Danmark*”, 18. december 2018, DR nyheder

¹¹⁹ Svanebjerg; Thomas m.fl., “*TIDSLINJE Det store milliardkup i statskassen år for år*”, 20. august 2018, DR

¹²⁰ Søndergård Ingvorsen; Emil & Ussing; Jakob, “*Hev milliarder ud af statskassen sammen med Sanjay Shah: Amerikansk firma indgår hemmeligt forlig med Danmark*”, 28. januar 2022, DR nyheder

¹²¹ Svanebjerg; Thomas m.fl., “*TIDSLINJE Det store milliardkup i statskassen år for år*”, 20. august 2018, DR,

¹²² Ritzau, “*Bagmandspolitiet har afhørt hovedmistænkt i udbyttesagen*”, 12. december 2019, DR nyheder

udbytteskat til udenlandske aktionærer,¹²³ og d. 23. august 2015 anmeldte den formodede svindel til SØIK.¹²⁴

I september og oktober 2015 fik SØIK en række kendelser til ransagninger og beslaglæggelser. I slutningen af oktober gennemførtes ransagninger i London og Hamborg, hvorefter der i alt blev beslaglagt 2,7 mia. kr. i flere banker. 1,7 mia. blev beslaglagt hos Varengold Bank i Hamborg, hvori Sanjay Shah var delejer. Herudover blev to huse, som Sanjay Shah ejede, beslaglagt.¹²⁵ Den 13. november 2015 kom SKAT frem til, at svindlen på de hidtidige 6,2 mia. i virkeligheden udgjorde 9,1 mia. kr.¹²⁶

En række amerikanske pensionsplaner og selskaber rettede i år 2016 henvendelse til Kammeradvokaten, som var og stadig er Skattestyrelsens repræsentant. Dertil kom det frem, at 118 amerikanske pensionsplaner var involveret i tilbagesøgninger af refusion for samlet 5,7 mia. kr.¹²⁷ Disse 118 pensionsplaner indgik forhandlinger med Kammeradvokaten og Skattestyrelsen med formålet at indgå et forlig, hvor både fysiske og juridiske personer havde indvilget i at tilbagebetale de refusionsbeløb, som de selv havde modtaget.¹²⁸ Forhandlingerne blev dog afbrudt ultimo 2018, da der ikke var udsigt til at indgå et forlig mellem parterne.¹²⁹ I 2019 rettede 75 ud af de 118 amerikanske pensionsplaner igen henvendelse til Kammeradvokaten i et forsøg på at indgå et nyt et forlig, men blot 61 af disse indgik i den endelige aftale.¹³⁰ Disse amerikanske pensionsplaner havde søgt refusion for 2,9 mia. kr. Idet pensionsplanerne reelt kun havde modtaget 1,6 mia. kr., skulle dette beløb ifølge forliget tilbagebetales.¹³¹

Den første afgørelse i Udbyttesagen blev afsagt i 2019 mod den tyske North Channel Bank.¹³² North Channel Bank blev her kendt skyldig i at have medvirket til svindel ved anmodninger om refusion

¹²³ Svanebjerg; Thomas m.fl., *“TIDSLINJE Det store milliardkup i statskassen år for år”*, 20. august 2018, DR

¹²⁴ Anklagemyndigheden, *“Mistanke om økonomisk kriminalitet for milliarder anmeldt til SØIK”*, 24. august 2015, Anklagemyndigheden

¹²⁵ Svanebjerg; Thomas m.fl., *“TIDSLINJE Det store milliardkup i statskassen år for år”*, 20. august 2018, DR

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ U 2021.5249 pkt. 15

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ U 2021.5249 pkt. 31

¹³² Fuglsang Edelholt; Jens, *“Tysk bank får bøde på 110 millioner kroner i udbyttesagen”*, 23. september 2019, Anklagemyndigheden

af udbytteskat gennem oprettelse af fiktive handler mellem selskaber i perioden 2014-2015.¹³³ Det skønnedes, at banken havde medvirket til svindel for omtrent 1,1 mia. kr. og herved havde opnået en indtjening på 55 mio. kr.¹³⁴ Banken erkendte sin rolle i svindlen og blev idømt en bøde på 110 mio. kr.¹³⁵

I år 2021 blev der rejst tiltale for groft bedrageri, jf. STRFL § 279, i to efterforskningsspor i Udbyttesagen.¹³⁶ I første efterforskningsspor rejste SØIK tiltale mod henholdsvis tre amerikanske og tre britiske statsborgere. Tiltalen skete i forbindelse med afgørelsen i år 2019, hvor North Channel Bank blev idømt en bøde på 110 mio. kr. for at have medvirket til svindel med refusion udbytteskat i Udbyttesagen.¹³⁷ Ifølge SØIK medvirkede disse personer i bedrageriet begået gennem North Channel Bank.¹³⁸

I andet efterforskningsspor havde SØIK rejst tiltale mod to britiske statsborgere, hvoraf den ene var Sanjay Shah, og den anden var Anthony Mark Patterson.¹³⁹ ¹⁴⁰ Disse menes at have svindlet den danske statskasse for 9 mia. kr. i udbytteskat.¹⁴¹ I 2021 traf Østre Landsret afgørelse om at varetægtsfængsle dem in absentia.¹⁴² Idet de to tiltalte personer ikke opholder sig i Danmark, kan de danske myndigheder, på baggrund af ovenstående afgørelse, påbegynde en udleveringsproces, som vil medføre, at parterne stilles for en dommer inden 24 timer efter ankomst til Danmark.¹⁴³

Skattestyrelsen har forsøgt at anlægge søgsmål i både England og Dubai, hvor Sanjay Shah har bopæl.¹⁴⁴ Der opstod tvivl om spørgsmålet vedrørende søgsmål, da den engelske domstol mente, at

¹³³ Fuglsang Edelholt; Jens, “Udbyttesagen: seks personer tiltalt for at svindle statskassen for mere end en milliard”, 13. april 2021, Anklagemyndigheden

¹³⁴ Fuglsang Edelholt; Jens, “Tysk bank får bøde på 110 millioner kroner i udbyttesagen”, 23. september 2019, Anklagemyndigheden

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Fuglsang Edelholt; Jens, “Udbyttesagen: seks personer tiltalt for at svindle statskassen for mere end en milliard”, 13. april 2021, Anklagemyndigheden

¹³⁷ Ibid.

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Ritzau; “Stor sejr til Danmark i jagt på udbyttmilliarder i London”, 25. februar 2022, Finanswatch

¹⁴⁰ Ritzau, “Danmark kan nu begære Shah udleveret i sag om udbytteskat”, 31. maj 2021, Advokatwatch

¹⁴¹ Fuglsang Edelholt; Jens, “Udbyttesagen: seks personer tiltalt for at svindle statskassen for mere end en milliard”, 13. april 2021, Anklagemyndigheden

¹⁴² Ritzau, “Danmark kan nu begære Shah udleveret i sag om udbytteskat”, 31. maj 2021, Advokatwatch

¹⁴³ Ritzau, “Danmark kan nu begære Shah udleveret i sag om udbytteskat”, 31. maj 2021, Advokatwatch

¹⁴⁴ Skattestyrelsen, “Skattestyrelsen tager skridt til at appellere dom afsagt i England i udbyttesagen”, 27. april 2021, Skattestyrelsen

der var tale om et skatteretligt søgsmål, mens der ifølge Skattestyrelsen var tale om en civilretlig forfølgelse.¹⁴⁵ Søgsmålet mod blandt andet Sanjay Shah blev i England afvist med henvisning til den engelske Revenue Rule, der hindrer de engelske domstole i at føre andre landes skattesager.^{146 147} Skattestyrelsen valgte at anke afgørelsen,¹⁴⁸ der blev omgjort, og dermed gjorde det muligt for Skattestyrelsen alligevel at føre sag mod de tiltalte i det britiske retssystem.¹⁴⁹

I år 2022 blev endnu en tiltale rejst i Udbyttesagen, hvormed Udbyttesagen udvidedes fra to efterforskningsspor til nu at have tre efterforskningsspor.¹⁵⁰ Der blev rejst tiltale mod endnu en britisk statsborger, som formodes at have bedraget den danske statskasse for 320 mio. kr. Svindlen var angiveligt foregået i perioden 2012-2015 ved at et selskab, ”Salgado Capital”, havde udstedt dokumentation for fiktive aktiehandler, der var blevet brugt til at søge refusion af udbytteskat for.¹⁵¹

Ifølge Skatteministeriet og Kammeradvokaten er der lange udsigter til en endelig afgørelse af Udbyttesagen. Sagen skønnes afsluttet i 2029.¹⁵²

Kapitel 5 – Gældende ret under og efter Udbyttesagen

Som nævnt i ovenstående afsnit var den formodede svindel i Udbyttesagen begået gennem en række udenlandske selskaber og pensionsplaner, som alle enten reelt eller fiktivt ejede aktier i danske selskaber. Pensionsplanernes beskatning vil, som nævnt i afgrænsningen, ikke blive behandlet. I det tilfælde at et udenlandsk selskab modtager udbytte fra danske aktier, opstår dog en række problematikker i forhold til kontrol af de indberettede beløb og refusioner, som i det følgende vil blive undersøgt og afklaret. Det er derfor nødvendigt at betragte retstilstanden på tidspunktet for Udbyttesagen, da denne skal lægges til grund ved en eventuel retssag, jf. legalitetsprincippet. Dog

¹⁴⁵ Skattestyrelsen, “*Skattestyrelsen tager skridt til at appellere dom afsagt i England i udbyttesagen*”, 27. april 2021, Skattestyrelsen

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ Ibid.

¹⁴⁸ Ibid.

¹⁴⁹ Ritzau; “*Stor sejr til Danmark i jagt på udbyttmilliarder i London*”, 25. februar 2022, Finanswatch

¹⁵⁰ Pedersen; Anette, “*Ny tiltale i udbyttesag*”, 9. marts 2022, Anklagemyndigheden

¹⁵¹ Ibid.

¹⁵² Walentin Mortensen; Mikkel & Claushøj Bindslev; Joachim, “*Udbyttesagen vokser med et milliardbeløb*” 31. marts 2022, TV2 Nyheder

gælder det for straffeloven, at den på tidspunktet for retssagen gældende udgave finder anvendelse, men denne kan ikke straffe strengere end den på tidspunktet for udførelsen af handlingen gældende udgave, jf. STRFL § 3, stk. 1. Der er i perioden 2012-2015 sket lovændringer i forskellig grad, hvorfor hver årgang af de ændrede love fremgår, hvor loven anvendes. Enkelte love er dog ikke ændret i perioden for Udbyttesagens handlingsforløb, hvorfor der kun fremgår én årgang af disse. Dette gælder for eksempel KSL.

De grundlæggende regler vedrørende udbytte og beskatning heraf, der fremgår af LL § 16 A, SEL § 2, stk. 1, litra c, KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 1. pkt. og KSL § 65, stk. 1 er ens både under og efter Udbyttesagen. Dog er indeholdelsesprocenten efter KSL § 65, stk. 1 ændret fra 28% til 27% ved 2016-udgaven af denne lov.

Ved udlodning af udbytte omfattet af LL § 16 A, stk. 2 (årg. 2011, 2013 og 2014), fra danske selskaber, skal det udloddende selskab indeholde udbytteskat i udlodningen, jf. KSL § 65, stk. 1 (årg. 2010). Udenlandske udbytteoppebærende selskaber beskattes som udgangspunkt i Danmark af sådanne udlodninger, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c (årg. 2010, 2012 og 2015) og KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 1. pkt. Indeholdelsesprocenten var i tiden under Udbyttesagen 28 %, jf. KSL § 65, stk. 1 (årg. 2010).

Indtil 1. juli 2012 var der ikke i KSL indskrevet mulighed for, som udenlandsk udbyttemodtager, at søge refusion for indeholdt udbytteskat i Danmark. Denne mulighed blev med Lov nr. 591 af 18/6/2012 indskrevet i KSL § 69 B, stk. 1, 1. pkt., som nævnt i afsnit 3.2. Inden dette tidspunkt beroede retten til refusion på DBO'er og EU-direktiver.¹⁵³

For at fastslå typen af aktier de udenlandske selskaber i Udbyttesagen har anmeldt udbytte fra, er det nødvendigt først at definere de forskellige aktietyper. Det kan være datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningsloven (ABL) § 4 A, koncernselskabsaktier, jf. ABL § 4 B, skattefri porteføljeaktier, jf. ABL § 4 C (indsat i december 2012) eller skattepligtige porteføljeaktier. Disse er aktier optaget til handel på et reguleret marked og som ejes af et selskab, som ejer mindre end 10% af aktiekapital i porteføljeselskabet. Det vil sige aktier der ikke falder under andre definitioner og ikke er næringsaktier.¹⁵⁴ Der kan desuden være tale om hovedaktionæraktier, jf. ABL § 4 – disse findes i det tilfælde, at et selskab ejer eller inden for de seneste 5 år har ejet mindst 25% af

¹⁵³ Betænkning til lovforslag nr. 173 af 18/6/2012, s. 4

¹⁵⁴ SKAT, C.D.9.5.4.3.1 ”Hovedregel: Beskatning af aktier og investeringsbeviser, Skattepligtige porteføljeaktier”, Den juridiske vejledning, skat.dk

aktiekapitalen eller 50% af stemmerettighederne i det selskab aktierne er udstedt fra. Dette var for eksempel tilfældet i sagen om det Paris-baserede selskab, nævnt i afsnit 4.2.

Da ingen af de anvendte nyhedsartikler eller pressemeddelelser fra Anklagemyndigheden præcist beskriver hvilken type aktier, der formodes svindlet med udbytte fra lægges det i nærværende analyse til grund, at det omhandler skattepligtige porteføljeaktier. Dette er på grund af, at beløbenes størrelse indikerer, at der er tale om store aktieposter bestående af aktier af stor værdi, hvilket typisk er tilfældet ved børsnoterede aktier. Derudover ville et selskab ved køb af aktier svarende til mere end 5% af aktiebeholdningen i det underliggende selskab, skulle oplyse det noterede selskab om dette, jf. værdipapirhandelsloven § 29, stk. 2, nr. 1 (årg. 2011, 2012, 2013 og 2014). Det børsnoterede selskab ville herefter skulle offentliggøre denne meddelelse til samtlige interessenter, jf. værdipapirhandelsloven § 29, stk. 1 (årg. 2011, 2012, 2013 og 2014). At der er tale om skattepligtige porteføljeaktier understøttes desuden af Politiken og Berlingske, som i november 2015 kunne meddele, at der var tale om svindel med aktier fra det danske C20-indeks,¹⁵⁵ samt hvilke aktier heri de mente at kunne dokumentere var indgået i svindlen.¹⁵⁶ Disse artiklers påstande er dog ikke bekræftet gennem en afsagt dom.

Der er ikke i tiden 1. januar 2012 til 31. august 2015 udgivet storaktionærmeddelelser fra disse selskaber med angivelse af Sanjay Shahs selskaber¹⁵⁷ som nye aktieejere.¹⁵⁸ Det må derfor lægges til grund, at et eventuelt reelt ejerskab af aktier var på under 5% af den samlede aktiekapital, som var grænsen for meddelelsespligten, jf. værdipapirhandelsloven § 29, stk. 2, nr. 1 (årg. 2011, 2012, 2013 og 2014).

Som nævnt i ovenstående gælder en meddelelsespligt for børsnoterede selskaber og selskaber med ejerskab af mere end 5 % af disses aktier. Denne fremgik i perioden for Udbyttesagen af værdipapirhandelsloven § 29, stk. 1 og 2, men blev i 2017 indskrevet i den nye kapitalmarkedslov (årg. 2017-2021). Heri fremgår det ejende selskabs meddelelsespligt af § 38, stk. 1, mens det børsnoterede selskabs meddelelsespligt fremgår af § 30.

¹⁵⁵ Hansen; John & Olsen; Michael, “40-årig kvinde går igen i selskaber der mistænkes for milliardsvindel mod SKAT”, 17. november 2015, Politiken

¹⁵⁶ Erhardtson; Birgitte & Bendtsen; Simon, “Bag kulisserne i intens jagt på milliarder kroner”, 23. november 2015, Politiken

¹⁵⁷ Bendtsen; John m.fl., “Svindelmistænkt har selskaber i alle afkroge af verden”, 27. november 2015, Berlingske

¹⁵⁸ Fremsøgt på Nasdaqomxnordic.com (Københavns Fondsbørs’ hjemmeside) d. 9. maj 2022 kl. 16:13. Perioden er angivet til 1. januar 2012 til 31. august 2015 (perioden for Udbyttesagen) og der er søgt på storaktionærmeddelelser.

5.1 - Skattekontrol- og skatteindberetningsloven

Når et selskab på, baggrund af ovenstående, indsender ansøgning om refusion af indeholdt udbytteskat til Skattestyrelsen, er det afgørende, at denne myndighed har beføjelser og ressourcer til at kontrollere berettigelsen af disse ansøgninger. Herunder ligger, at ansøgeren skal være skattemæssigt retmæssig ejer af udbyttet, og at ansøgeren er hjemmehørende i en EU-stat eller i en stat, der har indgået en skattnedsættende DBO med Danmark.¹⁵⁹ Ligeledes skal formalia i ansøgningen kontrolleres – blandt andet, at der af ansøgningerne fremgår hvilke selskaber, der er modtaget udbytte fra og godkendt dokumentation for det modtagende selskabs skattemæssige hjemsted.¹⁶⁰ Til brug for denne kontrol findes flere love som giver Skattestyrelsen mulighed for at kontrollere oplysninger, men også lovgivning som forpligter forskellige personer at indberette relevante oplysninger.

I tiden under Udbyttesagen var særligt skattekontrolloven (årg. 2011 og 2013) essentiel for SKATs kontrolmuligheder, idet dette var den eneste lov med hjemmel til at føre kontrol af udenlandske aktionærer. Af skattekontrolloven fremgik pligten til at indberette udbytteskat fra aktier optaget til handel på regulerede markeder og aktier, som ikke er optaget til sådan handel, men dog er registreret i en værdipapircentral. Denne pligt påhvilede depotføreren i det tilfælde, at aktierne var deponeret hos en sådan, jf. skattekontrolloven § 9B (årg. 2011 og 2013). Dette var tilfældet i Udbyttesagen, hvor samledepoter var kilde til flere kontrolmæssige problematikker, som nævnt i afsnit 4.1. Som følge af Udbyttesagen, er der dog opstået et øget fokus på at kunne kontrollere, hvem SKAT tilbagebetaler indeholdt udbytteskat til. Dette har medført flere lovændringer og lovforslag. Herunder blev skattekontrolloven i 2017 opdateret og opdelt i skattekontrolloven og skatteindberetningsloven.¹⁶¹

¹⁵⁹ SKAT, "*Ansøgning om refusion af udbytteskat*", Skat.dk,

¹⁶⁰ SKAT, "*Ansøgning om refusion af udbytteskat*", Skat.dk,

¹⁶¹ L 13 Forslag til skattekontrollov, samling 2017-18

5.1.1 - Skattekontrolloven

Den dagældende skattekontrollov

Under Udbyttesagen var SKATs kontrolmuligheder, som nævnt, kun opbygget af og indskrevet i skattekontrolloven. I denne lov var der indskrevet flere relevante bestemmelser som hjemlede kontrolbeføjelser og indberetningspligter. Nogle af disse krævede, at SKAT anmodede om oplysninger, mens andre fastsatte en selvstændig pligt til at indberette visse nærmere definerede oplysninger.

SKAT kunne blandt andet indhente regnskabsmateriale fra regnskabsførende juridiske personer, jf. § 6, stk. 1 og 2. Ligeledes var der i § 6 E, stk. 1 og 2 indskrevet en hjemmel til, at SKAT kunne oprette og føre registre, som skulle tjene kontrolmæssige formål. Disse registre kunne blandt andet indhente data fra andre offentlige myndigheder. Tillige var der i loven indskrevet mulighed for at registrere og opbevare oplysninger om juridiske og fysiske personer, som var dømt for at have forårsaget eller forsøgt forårsaget et tab på blandt andet skatter hos SKAT, jf. § 6 F.

Der var desuden indskrevet mulighed for at fremskaffe oplysninger om udenlandske aktionærer, aktionærer med aktier i depot, samt oplysninger om modtaget udbytte i disse, jf. § 9 B og § 10. I § 9 B, stk. 1 og 2 var indskrevet en direkte indberetningspligt uden forudgående anmodning. Denne forpligtigede depotførere, der som led i sin virksomhed opbevarede aktier i depot, at indberette om det udbytte fra deponerede aktier, der måtte være udloddet i det forudgående kalenderår. I bestemmelsens stk. 3 oplistedes en række oplysninger, der skulle indberettes om. Denne bestemmelse fungerede i samspil med § 10, som oplistede indberetningspligterne for depotførere, som forvaltede aktier for fysiske personer. Af § 9 B, stk. 5, jf. stk. 2 fremgik det, at modtagere af udbytte, hvori der var indeholdt udbytteskat i henhold til KSL § 65, skulle oplyse den indberetningspligtige tredjemand (depotføreren) om sin identitet.

SKAT kunne desuden, med hjemmel i § 10 F, stk. 1, kræve dokumentation for realiteten af opstillede arrangementer med formålet at nedbringe skattepligten. Herunder lå at SKAT selv, på baggrund af de indhentede oplysninger, afgjorde hvorvidt et sådant skattearrangement var reelt, jf. stk. 2.

Ved overtrædelse af denne lov anvendtes strafbestemmelsen i § 13, som henviste til STRFL § 289 ved skattesvig. Bødestraf kunne idømmes ved uagtsomhed, jf. § 14.

Den nuværende skattekontrollov

I den nuværende skattekontrollov er indskrevet Skatteforvaltningens kontrolbeføjelser og skattepligtiges oplysningspligt, ligesom også muligheden for - ved anmodning - at forlange oplysninger fra tredjemand fremgår af denne lov.¹⁶² Flere af bestemmelserne i den opdaterede skattekontrollov er direkte og indirekte videreførelser af tidligere gældende regler, som dog har fået en ændret ordlyd.

Af SKL § 2 fremgår en oplysningspligt for alle med skattepligt i Danmark. Dog er der i § 4, stk. 1, nr. 1-4 oplyst en række undtagelser til denne pligt. Heraf fremgår det, at begrænset skattepligtige selskaber, som modtager udbytte fra Danmark, hvori der ved udlodningen er indeholdt udbytteskat, er fritaget for oplysningspligten i § 2, stk. 1, jf. § 4, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2. Dette understøttes af Jan Pedersen, som formulerer det: *“...at den undladte oplysningspligt forudsætter, at der er indeholdt dansk udbytteskat efter [KSL, red.] § 65...”*.¹⁶³

Tillige fremgår det af loven, at Skatteforvaltningen kan kræve regnskabsmateriale udleveret af erhvervsdrivende, jf. Skattekontrolloven (SKL) § 53, stk. 1. (tidl. § 6, stk. 1). Det er dog også muligt for Skatteforvaltningen at kræve regnskabsmateriale udleveret fra juridiske personer, som ikke er erhvervsdrivende, jf. SKL § 57, stk. 1. (tidl. § 6, stk. 1 og 2).

I denne lov er i § 59 indsat en ny bestemmelse, som giver Skatteforvaltningen større kontrolmuligheder overfor anonyme aktionærer, som i Udbyttesagen var en af de store problematikker. Bestemmelsen er en delvis videreførelse af den tidligere § 8 G, men er blevet omskrevet til at omfatte en bredere skare af finansielle virksomheder. Denne bestemmelse giver danske finansielle virksomheder pligt til, ved anmodning, at oplyse om blandt andet bevægelser og transaktioner på udenlandske konti, jf. § 59, stk. 1, nr. 6 og 7. Ligeledes giver stk. 2 i denne

¹⁶² SKAT, *“Opdeling af skattekontrolloven i en skattekontrollov og en skatteindberetningslov”*, Skat.dk,

¹⁶³ Pedersen; Jan, *Skatteforvaltning – Skatteproces – Skattekontrol*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, s. 308

bestemmelse Skattemyndighederne mulighed for at indhente oplysninger om udenlandske kontoførende institutter i danske værdipapircentraler. Dette medfører, at Skatteforvaltningen kan identificere udenlandske kontoførende institutter og derigennem opnå kendskab til aktionærer med aktier placeret i disse. Indhentning af disse oplysninger kræver dog godkendelse fra Skatterådet, jf. SKL § 62, stk. 1. (tidl. §§ 8 C og 8 D, stk. 1 og 8 G, stk. 1)

Ligeledes er særligt § 64 (tidl. § 10 F) en vigtig bestemmelse i bestræbelserne på at undgå fremtidige sager som Udbyttesagen, hvori det formodes, at der er tale om fiktivt ejerskab og handler med danske aktier. § 64, stk. 1 giver Skatteforvaltningen mulighed for at anmode udbyderen af skattearrangementer om dokumentation for realiteten af disse. Dermed kan Skatteforvaltningen kræve dokumentation for handler med aktier, samt at der er reelt ejerskab over disse. Af stk. 2. fremgår det, at Skatteforvaltningen træffer afgørelsen om, hvorvidt et skattearrangement er reelt. Dette øger ligeledes muligheden for kontrol og forebyggelse af muligt skattesvig. Det er ligeledes nødvendigt at nævne, at skattearrangementsudbyderen hæfter solidarisk med den skattepligtige, i det tilfælde at Skatteforvaltningen måtte tilsidesætte skattearrangementet som værende ikke-reelt, jf. stk. 3.

Endvidere er der i loven hjemlet mulighed for at Skatteforvaltningen kan oprette og føre registre med kontrolmæssige formål for øje. Registerne kan indhente og samkøre oplysninger til brug for kontrol i alle offentlige myndigheder i Danmark, jf. §§ 67 a, stk. 2 og § 68, stk. 1 (tidl. §§ 6 E og 11 F). Ligeledes er der hjemmel til at opbevare oplysninger om fysiske og juridiske personer, som er dømt for at have påført eller forsøgt påført det offentlige tab på mindst 100.000 kr. gennem blandt andet skatter, jf. § 69, stk. 1 (tidl. § 6 F).

Det fremgår af SKL § 82, stk. 1, at den der med forsæt afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger til SKAT, med det formål at unddrage det offentlige skat, straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder. Der kan dog være tilfælde, hvor strafferammen kan forhøjes efter STRFL § 289.

5.1.2 - Skatteindberetningsloven (SIL)

Som nævnt i afsnit 3.4 skulle en opsplitting af skattekontrolloven skabe “*klar og præcis lovgivning*”.¹⁶⁴ I skatteindberetningsloven er indskrevet indberetningspligter for tredjemand til brug for Skatteforvaltningens myndighedsudøvelse. Disse kræver som udgangspunkt ikke en forudgående anmodning fra Skatteforvaltningen.¹⁶⁵ Loven indeholder nu bestemmelser om tredjemands automatiske indberetningspligt til Skatteforvaltningen. I denne lov er særligt §§ 16, 17, 52 og 58 essentielle for Skatteforvaltningens kontrolmuligheder.

Skatteindberetningsloven § 16 vedrører indberetning af udbytte af aktier i depot (tidl. SKL § 9B). Virksomheder, som opbevarer aktier i depot for aktionærer, har efter denne bestemmelse indberetningspligten vedrørende de enkelte udbytteudtagende aktieejere i depotet. Denne pligt omfatter indberetning af både ejere af børsnoterede aktier og ejere af unoterede aktier, som dog er registreret i en værdipapircentral. Der er blandt andet pligt til at indberette oplysninger til identifikation af depot såvel som aktionærer med aktier i det pågældende depot.

Efter SIL § 17, stk. 1 er virksomheder, der modtager aktier i depot til forvaltning, omfattet af en indberetningspligt. Indberetningspligten indebærer indberetning om aktier, der er deponeret i virksomhederne i det forudgående kalenderår. Af SIL § 17, stk. 2 oplistes hvilke oplysninger hos deponithaverne, der er omfattet af indberetningspligten. Denne omfatter blandt andet identiteten af aktier, antallet af aktier og om aktien er optaget til handel på reguleret marked. Af bestemmelsens stk. 3 fremgår ligeledes pligten til at indberette om erhvervelser og afståelser af aktier. Af bestemmelsens stk. 4 angives Skatteministerens mulighed for nærmere at fastsætte regler vedrørende førnævnte indberetning.

Efter SIL § 52 har den, der indberettes oplysninger om, pligt til at give oplysningerne om sin identitet til den indberetningspligtige, jf. 1. pkt. Dette finder ikke anvendelse såfremt, der gælder en tilsvarende pligt efter § 4, stk. 4, § 41 eller § 46 a, jf. 3. pkt.

¹⁶⁴ Skatteministeriet, “*Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning*”, 18. august 2017, Regeringen.dk, s. 2 + 8-9

¹⁶⁵ SKAT, “*Opdeling af skattekontrolloven i en skattekontrollov og en skatteindberetningslov*”, Skat.dk

Bestemmelsen forpligter ligeledes den, der opretter en finansiel konto, omfattet af § 22, i et finansielt institut, at oplyse instituttet om sin identitet, jf. 2. pkt. Det finansielle institut vil herefter skulle indberette disse oplysninger til Skatteforvaltningen, hvis den finansielle konto har tilknytning til udlandet.

Det fremgår af SIL § 58, at den indberetningspligtige, der med forsæt afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger, skal straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, såfremt indberetningen medfører en for lav skatteansættelse. Dette gælder dog ikke, i det tilfælde at højere straf kan idømmes efter STRFL § 289. Bestemmelsen finder ikke anvendelse ved manglende indberetning efter § 41.

Delkonklusion

Det kan af ovenstående udledes, at retstilstanden har udviklet sig gennem de seneste 10 år, hvor især skattekontrollen har været genstand for større ændringer. Dog har de grundlæggende regler ikke ændret sig, hvorfor det primært er kontrollen af aktionærer, som er blevet forsøgt forbedret.

Kapitel 6 – Analyse af retspraksis

I dette afsnit analyseres afgørelserne, U 2017.1185 H, TFK 2018.907/2 Ø og U 2021.1450 H, med det formål at undersøge domstolenes hensyn i skatte- og bedragerisager. Idet de tiltalte heri, straffes efter STRFL §§ 279, 286, stk. 2 og 289, analyseres betingelserne for anvendelsen heraf. Da der ikke er megen relevant praksis på området om skatte- og momsunddragelse, inddrages kun disse afgørelser, hvis fakta overordnet kan sidestilles med de faktuelle forhold i Udbyttesagen. Domstolenes hensyn skal bidrage til analysen af Udbyttesagen.

6.1 – U 2017.1185 H

T var indehaver af en rengøringsvirksomhed, og havde forsætligt afgivet urigtige moms- og skatteoplysninger samt tilsidesat god bogføringsskik. Dermed opnåede han en samlet gevinst på 1,2 mio. kr. T var i 2005 blevet dømt for lignende kriminalitet begået i 2001-2004. T havde tilstået både moms- og skattesvig, men begrundede handlingerne med en spillegæld, som skulle betales.

Både byretten og landsretten nåede frem til en straf på ubetinget fængsel i 1 år uden vilkår om samfundstjeneste. T fik tilladelse til at anke sagen til Højesteret, som herefter skulle tage stilling til, hvorvidt de nye regler om strafafsoning kunne medføre, at T kunne få sin straf nedsat til betinget fængsel med vilkår om samfundstjeneste.

I alle tre instanser fandtes T skyldig i overtrædelse af STRFL § 289 og SKL § 13, stk. 1 [nuværende SKL § 82, stk. 1, red.] samt momslovens § 81, stk. 3 og STRFL § 302.

Byretten lagde til grund for idømmelsen af straf for overtrædelse af SKL § 13 [nuværende SKL § 82, stk. 1, red.], at T forsætligt havde afgivet urigtige oplysninger til SKATs skatteansættelse. T havde indberettet en for lav skattepligtig indkomst for indkomstårene 2011 og 2012. Da denne handling var udført med forsæt, kunne strafudmålingen indeholde ubetinget fængsel, jf. SKL § 13, stk. 1 [nuværende skattekontrolloven § 82, stk. 1, red.].

Denne bestemmelse indeholdt en henvisning til Straffeloven § 289. Varigheden af skatte- og momssvindlen, samt det faktum at den dømte var tidligere straffet for ligeartet kriminalitet, førte til, at byretten betragtede svindlen som værende af særligt grov karakter, hvorfor Straffeloven § 289 fandt anvendelse. Både landsretten og Højesteret tilsluttede sig disse begrundelser og stadfæstede begge dommen.

Det næste spørgsmål var derfor, hvorledes straffen skulle udmåles. T plæderede for en betinget dom med vilkår om samfundstjeneste, mens anklageren forlangte ubetinget fængsel. For byretten blev det fremlagt, at T led af ludomani, for hvilket han var i behandling. T havde ej heller tilbagebetalt det indvundne beløb eller lavet afdragsaftale herom. Ligeledes var han tidligere dømt for tilsvarende økonomisk kriminalitet, og Kriminalforsorgen fandt ham egnet til betinget dom med vilkår om samfundstjeneste. Byretten fandt dog ikke, at disse forhold til sammen kunne medføre en mildere straf end ubetinget fængsel.

Landsretten tilsluttede sig denne bedømmelse, og det faktum at T nu var i arbejde og ikke længere led af ludomani, kunne ikke ændre domstolens opfattelse af strafudmålingens korrekthed.

Højesteret skulle derfor, som sidste instans, vurdere hvorledes de nye regler vedrørende fuldbyrdelse af straffe op til 1,5 års fængsel, kunne medføre en anden strafudmåling. T oplyste, at han under sin foreløbige afsoning havde gennemgået endnu et behandlingsforløb for ludomani, og at dette havde haft en givende virkning. Dette bekræftedes af behandlingsstedets kontaktperson. T havde ligeledes fået gang i sin egen forretning igen og var altså i arbejde.

De nye regler vedrørende fuldbyrdelse af straf (Lov nr. 152 af 18/2/2015) udvidede adgangen til at anvende samfundstjeneste som alternativ til ubetinget straf. Dette kunne, ifølge lovens bemærkninger, gøres i straffe med op til 1,5 års fængsel, hvis ikke gerningsmanden tidligere var idømt betinget eller ubetinget fængsel for ligartet kriminalitet. Betinget fængsel vil kunne anvendes, hvis gerningsmanden maksimalt én gang tidligere er idømt betinget fængsel for ligartet kriminalitet.

Ved vurderingen af om samfundstjeneste kunne være et brugbart alternativ til ubetinget fængsel, fandt bemærkningerne til loven, at særligt tiltaltes forstraffe var afgørende for strafudmålingen i den foreliggende afgørelse. Dette gjaldt ligeledes antallet af tidligere idømt og udført samfundstjeneste vedkommende måtte have og mængden af tid der måtte være forløbet siden disse. Af bemærkningerne fremgik det ligeledes eksplicit, at netop skattesvig var en kriminel handling, som med fordel kunne straffes med samfundstjeneste.

Højesteret fandt, at der på baggrund af det anførte - uanset T's gode personlige forhold og de nye regler vedrørende fuldbyrdelse af straf - ikke var grundlag for at gøre straffen helt eller delvist betinget med vilkår om samfundstjeneste, hvorfor landsrettens afgørelse stadfæstedes.

Slutteligt bør det medtages, at det, af bemærkningerne til ovenstående ændringslov om fuldbyrdelse af straf, fremgår at tillæggsbøder efter fast retspraksis udgør et beløb tilsvarende det unddragne.

Dommens retskildeværdi

Dommen er i sidste instans afsagt af Højesteret, hvilket skaber en høj præjudikatværdi. Dette på grund af den retlige trinfølge. Dommen bidrager til at præcisere grænserne for strafudmålingen for overtrædelse af STRFL § 289.¹⁶⁶

I dommen kommer den subjektive fortolkningsstil til udtryk. Der bliver i dommen henvist til forarbejderne i forbindelse med fastsættelsen af straffen. Derudover bliver forarbejderne til lovændringen (Folketingstidende 2014-15, 1. samling, tillæg A, punkt 4.2.5.3.) anvendt vedrørende spørgsmålet om samfundstjeneste.

¹⁶⁶ Munk-Hansen; Carsten, (2018), *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag, s. 324

6.2 – TFK 2018.907/2 Ø

Dommen omhandler en dansk mand (T2), som i 2007 ansøgte om refusion af udbytteskat for 37 mio. kr. gennem et i Commonwealth of Dominica registreret selskab. Ansøgningerne om refusion af udbytteskat, blev i SKAT godkendt af T1, som var tidligere bekendt af T2, og som i tiden op til udbytterefusionsansøgningerne havde genoptaget kontakten til denne. SKATs interne systemer havde ikke på daværende tidspunkt mulighed for at sikre undgåelse af urigtige ansøgninger, hvorfor godkendelsen af disse udelukkende afhang af T1 og en kontrasignatur fra en anden medarbejder. Som betaling for godkendelse af de urigtige ansøgninger modtog T1 af T2 samlet ca. 2 mio. kr. i perioden fra 23. marts 2006 til 25. februar 2011.

Domstolene tog stilling til, hvorvidt T1 havde gjort sig skyldig i misbrug af sin stilling samt medvirken til bedrageri – dette bliver dog ikke behandlet i denne domsanalyse, da det ikke er relevant for projektets problemformulering. Spørgsmålet var herefter om T2 ved sine ansøgninger om udbytterefusion havde gjort sig skyldig i bedrageri, jf. straffeloven § 279, og om beskaffenheden af forbrydelsen var af så grov karakter, at det måtte medføre strafforhøjelse efter straffeloven § 286, stk. 2.

Ydermere tog landsretten stilling til, hvorvidt der kunne ske konfiskation af det af T2 opnåede beløb efter STRFL § 75, stk. 1, jf. § 76, stk. 1 eller STRFL § 76, stk. 4, jf. stk. 1. Ligeledes blev der i afgørelsen taget stilling til, hvorvidt bedrageriet kunne medføre frakendelse af retten til at deltage i ledelsen af en erhvervsvirksomhed uden personlig og ubegrænset hæftelse, jf. straffeloven § 79, stk. 2, 2. pkt.

I forhold til spørgsmålet om hvorvidt T2 havde gjort sig skyldig i bedrageri, fandt landsretten det usandsynligt at det dominikanske selskab i 2004 kunne stiftes for 100 USD og på to år have oparbejdet en aktiebeholdning på mere end 1 mia. kr. i danske aktier. Dette var den påkrævede beløbsstørrelse for at opnå refusion af den størrelse, som det var tilfældet i denne dom. Ligeledes fandt landsretten det umuligt, at det dominikanske selskab skulle være berettiget til fuld refusion af de angivne indeholdte 28% udbytteskat, idet en sådan fuld refusion kun kunne ske, hvis det modtagende selskab var beliggende i Schweiz, Malaysia eller Frankrig. Det måtte derfor, efter landsrettens opfattelse, være et krav at der ved "*forudgående aftale eller fælles forståelse*", var indsendt og godkendt

uberettigede udbytterefusionsansøgninger til SKAT fra det dominikanske selskab. Ligeledes var kravet om formuetab hos skadelidte opfyldt, idet SKAT havde tabt 37 mio. kr. Sidst var landsretten af den opfattelse, at refusionerne ikke var blevet godkendt med kontrasignatur, hvis ikke T2 og T1 i fællesskab havde bragt SKAT i vildfarelse om rigtigheden af oplysningerne i ansøgningerne, såvel som godkendelserne heraf. T2 fandtes derfor i fællesskab med T1, skyldig i bedrageri, jf. STRFL § 279.

Med hensyn til konfiskationsspørgsmålet fandt landsretten, såvel som byretten, at T2 som eneejer var bekendt med, at de beløb han modtog fra det dominikanske selskab måtte stamme fra den strafbare handling vedrørende de uberettigede ansøgninger om udbytterefusion. Idet T2 ikke havde gjort det klart, at værdierne i det dominikanske selskab ved dettes ophør tilkom andre end ham selv, lagde landsretten til grund, at samtlige kontante beholdninger og andre værdier i selskabet i sidste ende var tilkommet T2, selvom pengene ikke direkte fra SKAT kunne spores til denne. Landsretten stadfæstede derfor byrettens dom, og konfiskerede T2's indvundne beløb, jf. STRFL § 76, stk. 4, jf. stk. 1. Denne bestemmelse anvendtes idet de ulovligt erhvervede beløb blev overdraget fra selskabet til T2 ved ophøret af dette.

Landsretten forholdt sig imidlertid også til, hvorvidt der skulle ske frakendelse af T2's ret til at udøve ledelse af en erhvervsvirksomhed uden personlig og ubegrænset hæftelse i Danmark, jf. STRFL § 79, stk. 2, 2. pkt. Byretten fandt at der, henset til forholdets karakter og grovheden heri, var grundlag for at fratage T2 retten til at udøve ledelse af ovenstående type erhvervsvirksomhed. Denne argumentation og resultatet tilsluttede landsretten sig. Landsretten tilføjede dog, at der ligeledes måtte foreligge en nærliggende mistanke om misbrug af en sådan stilling. T2 blev derfor frakendt sin ret til udøvelse af ledelse i en erhvervsvirksomhed uden personlig og ubegrænset hæftelse i medfør af STRFL § 79, stk. 2, 2. pkt.

Samlet fandt byretten, at det begåede bedrageri var af sådan grovhed, at strafferammen kunne hæves med hjemmel i STRFL § 286, stk. 2. Dette skyldtes varigheden af bedrageriet, størrelsen og varigheden af bestikkelsen samt *“den samfundsmæssige betydning af tillid til SKAT og SKATs medarbejdere”*. Disse hensyn tilsluttede landsretten sig, mens det også blev tillagt vægt, at T1 havde misbrugt sin stilling.

Både T1 og T2 havde begået bedrageri efter STRFL §§ 279 og 286, stk. 2. T2 idømtes en fængselsstraf på 4,5 år.

Dommens retskildeværdi

Da denne dom, modsat U.2017.1185 H, er afsagt af landsretten, har denne lavere retskildeværdi og er dermed ikke bindende for Højesteret, om end det formodes, at særligt de anførte samfundsmæssige hensyn vil tillægges vægt i fremtidige sager om økonomisk kriminalitet.

Det kan konkluderes, at landsretten såvel som byretten finder de samfundsmæssige hensyn vigtige ved strafudmålingen i en bedragerisag vedrørende økonomisk kriminalitet med skat. Ligeledes fremgår det af dommens præmisser, at størrelsen på det svindede beløb er af afgørende betydning for strafudmålingen, ligesom svindlens varighed er det.

6.3 – U 2021.1450 H

Dommen omhandler tiltalte (T), som i det ligeledes omhandlende selskab, X A/S, optrådte som stifter, direktør, delindehaver og daglig leder. T havde vildledt investorer i selskabet ved at indtægtsføre hensigtserklæringer som værende reelle kontrakter og at producere falske kontrakter med store internationale selskaber. Derudover havde T misbrugt sin stilling ved at have overført beløb til sig selv og sin hustru, samt at have afholdt private udgifter gennem selskabet. Yderligere havde T fjernet ejendele eller fordringer fra selskabet, da det gik op for ham at selskabet ville blive taget under konkursbehandling. T havde ligeledes oplyst sit private kontonummer til to kunder, således at disse beløb og ejendele ikke ville indgå i selskabets konkursbo. T havde desuden, i samarbejde med selskabets bogholder (D), afgivet urigtige oplysninger til SKAT, således at selskabets momsafregning blev for lav.

T var i byretten tiltalt for 5 forhold, hvoraf forholdene (2-4) omhandlende dokumentfalsk, skyldnersvig og mandatsvig ikke behandles i denne domsanalyse.

T tiltaltes i forhold 1 for bedrageri efter STRFL § 279, jf. § 286, stk. 2. T havde i perioden oktober 2014 til september 2015 skaffet sig eller andre uberettiget vinding, hvor tiltaltes rolle i selskabet var af afgørende betydning. T havde givet investorerne urigtige oplysninger og fortiet vigtige sådanne

med det formål at skaffe kapital gennem investeringer i selskabet. Dette medførte, at investorerne fik præsenteret et ukorrekt billede af selskabets forhold. T havde fabrikeret falske kontrakter med Starbucks Europe og CPL Concordia, ligesom han havde indregnet hensigtserklæringer som reelle kontrakter i årsregnskabet. Dette førte til, at regnskabet blev betydeligt større, end tilfældet reelt var. Ligeledes havde T undladt at oplyse, at Eksportkreditfonden (EKF) fra 2015 ikke længere risikoaftækkede virksomhedens tilgodehavender. Disse forhold påførte investorerne et samlet tab på 562 mio. kr.

Repræsentanter fra de investerende selskaber havde gjort klart for retten, at de ikke ville have investeret i X A/S, såfremt det præsenterede materiale – herunder årsregnskab, forhold og kunder – havde fremstillet den korrekte tilstand i selskabet. Det var ligeledes af betydning for de investerende selskaber, at årsregnskabet var godkendt af en statsautoriseret revisor. De havde derfor ikke ved investeringen haft betænkeligheder eller tvivl om det præsenterede materiales rigtighed. Byretten lagde herefter disse forhold til grund og fandt det utvivlsomt, at investeringerne kun var opnået ved T's bedrageri. Ydermere tillagde byretten ikke investorerne nogen grad af egen skyld i forbindelse med overholdelse af deres undersøgelsespligt.

Retten fandt det i dommen bevist, at T var bevidst om, at kontrakterne mellem X A/S og Starbucks Europe og CPL Concordia var falske. Ligeledes fandtes det bevist, at T var bevidst om, at indtægten af disse kontrakter ikke måtte indtægtsføres i selskabets årsregnskab, og at denne indtægtsføring var afgørende for obligationskøbernes investering i selskabet. T blev fundet skyldig i bedrageri for 351,25 mio. kr., men frifandtes for den øvrige del af tiltalen.

T var i forhold 5 tiltalt for moms svig af særlig grov karakter efter STRFL § 289, jf. momslovens § 81, stk. 3, jf. stk. 1, nr. 1. T havde efter fælles aftale med selskabets bogholder og med forsæt, skaffet sig eller andre uberettiget vinding ved at afgive urigtige oplysninger, hvilket medførte en tilbagebetaling af moms på 17.152.970 kr. T havde forklaret, at han ikke var involveret i indberetningen af moms, og derudover ikke havde til hensigt at snyde med dette. Det fremgår af dommen, at der i bevisførelsen var anvendt telefonsamtaler og SMS-korrespondancer mellem T og D.⁹ I disse telefonsamtaler mellem T og D, havde T tilkendegivet ønske om, at D skulle indberette moms på fiktive handler, i hvilken forbindelse D tilbød at være ”syndebuk”.¹⁰ Det fremgik ligeledes

af dommen, at D, overfor finansdirektøren i X A/S skulle "spille dum", i det tilfælde at der blev stillet spørgsmålstejn ved tidligere momsindberetninger.

Byretten fandt det bevist, at T i forening med D, forsætligt havde foretaget sig momsunddragelse med formålet at opnå en uberettiget vinding. Retten nedsatte dog det momsundtagne beløb til 15.278.656,60 kr., idet en opgørelse fra SKAT medførte tvivl om enkelte poster.

I sin afgørelse lagde byretten særligt vægt på korrespondancen mellem T og D. Retten lagde derfor til grund, at T og D i forening forsætligt havde indberettet urigtige oplysninger til SKAT med det formål at opnå en økonomisk vinding ved tilbagebetaling af moms.

På baggrund af T's rolle i X A/S samt ovenstående korrespondance mellem T og D, fandt byretten T's manglende viden om momsindberetning utroværdig.⁸

Byrettens resultat

Retten lagde i sin afgørelse særligt vægt på systematikken af T's forbrydelser samt planlægningen heraf. Tillige blev det tillagt særlig vægt, at den opnåede vinding af bedrageriet var blevet anvendt til at berige T og dennes familie. Det var dog en formildende omstændighed, at T ikke var tidligere straffet.

Det er, som tidligere nævnt, muligt at frakende en person retten til at deltage i ledelsen af en erhvervsvirksomhed, såfremt særlige omstændigheder taler herfor.¹³ Retten fandt, at T som direktør i X A/S havde begået strafbare forhold af så grov karakter, at denne blev frakendt retten til at deltage i ledelsen af virksomheder uden personlig og ubegrænset hæftelse, jf. STRFL § 79, stk. 2, 2. pkt., jf. stk. 1. Denne rettighedsfrakendelse gjaldt ligeledes T's deltagelse i ledelse af virksomheder i udlandet.¹⁴

Forholdene 2-4 er, som nævnt i indledningen til denne domsanalyse, ikke behandlet særskilt. T blev dog kendt skyldig i alle disse forhold, hvorfor de havde indflydelse på den samlede strafudmåling. Som følge af T's mandat- og skyldnersvig (forhold 3 og 4) gennem afdækning af private udgifter og overførsler til private konti, kunne der ske konfiskation hos T og T's Hustru. Ligeledes konfiskeredes beløb i Z Investment SL, som tilhørte T.

På baggrund af ovenstående idømte byretten T 7 års fængsel og rettighedsfrakendelse. T fik tillige en tillæggsbøde.

Landsrettens begrundelse og resultat

T ankede byrettens dom til landsretten med påstand om frifindelse og subsidiært at få nedsat sin straf. Ligeledes påstod tiltalte frifindelse vedrørende byrettens dom om konfiskation og rettighedsfrakendelse.²¹

Landsretten stadfæstede byrettens dom vedrørende fængselsstraf, tillæggsbøde og rettighedsfrakendelse. Landsretten foretog en nedsættelse af konfiskationen hos T og forhøjede konfiskationen hos T's hustru. Landsretten fandt at konfiskationen skulle ske gennem T og T's hustrus ideelle andele i friværdien i to af deres sommerhuse. Der blev ligeledes foretaget konfiskation af pengebeløb og ejendomme tilhørende Z Investment SL.

Højesterets begrundelse og resultat

Tiltalte ønskede nedsættelse af straffen. Procesbevillingsnævnet havde i sagen givet tilladelse til, at tiltalte kunne anke landsrettens dom til Højesteret, hvad angår straffastsættelsen.³²

Højesteret lagde i høj grad vægt på de hensyn og argumenter landsretten havde benyttet i sin domsafsigelse, men tilføjede at forbrydelserne ikke kunne svække tilliden til erhvervsvirksomheder generelt. Omvendt var Højesteret af den opfattelse, at bedrageriet overfor obligationskøberne ville kunne svække tilliden til erhvervsvirksomheder, der søger finansiering, hvorfor dette måtte være en skærpende omstændighed.

Højesteret fandt desuden, at det måtte være en formildende omstændighed, at obligationskøberne ikke selv havde undersøgt de præsenterede forhold nærmere, idet dette måtte regnes som sædvanligt som følge af de usikkerheder, der er forbundet med en sådan investering. Desuden var det en formildende omstændighed, at X A/S' revisor ikke havde udvist skepsis ved sin revision og rådgivning af dette selskab. Endvidere fandt Højesteret, at T havde drevet reel virksomhed, var tidligere ustraffet og havde gode personlige forhold, hvilket samlet måtte anses som formildende.

Højesteret nåede således frem til, at STRFL § 88, stk. 1, 2. pkt. ikke kunne finde anvendelse, selvom der var tale om et usædvanligt stort beløb. Dog var retten enig i selve strafudmålingen, og stadfæstede

derfor landsrettens fængselsdom på 7 år samt en tillægsbøde tilsvarende det momsunddragne beløb, jf. STRFL §§ 289 og 286, stk. 2, jf. 279. Hertil lagde Højesteret særlig vægt på T's rolle i kriminaliteten, systematikken, beløbenes størrelse, forbrydelsernes karakter og grovhed samt at T havde beriget sig selv gennem de udførte lovovertrædelser.

Dommens retskildeværdi

Da straffastsættelsen i denne dom har været bedømt i tre instanser, som alle var enige om strafudmålingen, kan denne tillægges stor præjudikatværdi.

Højesteret angav endvidere en række eksplicitte hensyn, som blev inddraget i afgørelsen. Disse var for eksempel forbrydelsens karakter og grovhed, personlig berigelse, systematik og det svindlede beløbs størrelse. Disse hensyn må forventes at blive inddraget i bedømmelsen af fremtidige sager om lignende økonomisk kriminalitet.

6.4 – Opsamling på domsanalyser

I alle tre afgørelser lagde domstolene ved fastsættelse af straffen vægt på, om tiltalte tidligere var straffet for lignende økonomisk kriminalitet. Om tiltalte tidligere var straffet, har i dommene haft en betydning for, om der forelå skærpende eller formildende omstændigheder ved straffastsættelsen.

I U 2021.1450 H og TfK 2018.907/2 Ø anvendte domstolene STRFL § 279 om bedrageri, da de dømte havde udnyttet en vildfarelse til at skaffe sig eller andre uberettiget vinding. Da der i disse domme var tale om særligt grove tilfælde af bedrageri, anvendte domstolene STRFL § 286, stk. 2, som skærper bedrageribestemmelsen ved forbrydelser af særligt grov beskaffenhed.

I TfK 2018.907/2 Ø havde byretten ved straffastsættelsen lagt vægt på forholdets usædvanlige grovhed og omfang, herunder den berigelse, som T2 havde opnået ved forbrydelsen. T2 havde modtaget hovedparten af den indvundne berigelse. Landsretten lagde byrettens afgørelse til grund ved den strafferetlige vurdering af STRFL § 279. I strafudmålingen indgik desuden hensynet til størrelsen på det svindlede beløb samt forholdets enkeltstående karakter. Landsretten fandt, at forholdene tilsammen var af så grov beskaffenhed, at STRFL § 286, stk. 2 fandt anvendelse. På denne baggrund blev T2 idømt fængsel i 5 år, jf. STRFL § 279, jf. § 286, stk. 2 [I dommen står der § 285, stk. 2, men dette er en trykfejl, red.]

I U 2021.1450 H fandt byretten såvel som landsretten, at der var tale om bedrageri efter STRFL § 279, idet T havde indregnet falske kontrakter og hensigtserklæringer i årsregnskabet. Landsretten lagde herudover vægt på kriminalitetens karakter og grovhed, herunder udførelsesmåden samt beløbets størrelse. Tillige lagde retten vægt på T's centrale rolle i kriminaliteten, som havde været planlagt og systematisk. Disse yderligere momenter fandt landsretten at være af særligt grov beskaffenhed, hvorfor T blev dømt for særligt groft bedrageri ved overtrædelse af STRFL § 286, stk. 2.

I både U 2021.1450 H og TfK 2018.907/2 Ø skete der konfiskation af værdier hos den dømte. I sidstnævnte dom fandt byretten, at der hos T2 skulle ske konfiskation af det indvundne udbytte fra den strafbare handling. Dette tilsluttede landsretten sig, men tilføjede at det ikke talte imod konfiskation, at det ikke var muligt at direkte spore pengestrømmene vedrørende udbyttet fra det begåede bedrageri til T2. I afgørelsen, U 2021.1450 H, skete der ligeledes konfiskation. De konfiskerede beløb i denne dom stammede dog fra forhold 3 vedrørende mandatsvig, som ikke er behandlet i domsanalysen.

Domstolene vurderede ligeledes i både U 2021.1450 H og TfK 2018.907/2 Ø muligheden for rettighedsfrakendelse efter STRFL § 79, stk. 2. I TfK 2018.907/2 Ø fandt landsretten, at T2 skulle frakendes retten til at deltage i ledelsen af en virksomhed i både Danmark og udlandet uden personlig og ubegrænset hæftelse. Dette begrundedes med karakteren og grovheden af det begåede bedrageri samt T2's forklaring om, at han ved sin løsladelse havde i sinde at starte egen virksomhed. I U 2021.1450 H lagde byretten ved afgørelsen af, om der skulle ske rettighedsfrakendelse særligt vægt på tiltaltes rolle som administrerende direktør i selskabet, samt omfanget og karakteren af de begåede forbrydelser. Landsretten tilsluttede sig byrettens afgørelse vedrørende rettighedsfrakendelse.

I både U 2021.1450 H og U 2017.1185 H blev gerningsmændene idømt en tillægsbøde udover fængselsstraffen. I U 2017.1185 H havde Højesteret lagt Straffelovrådets opfattelse til grund i forhold til fastsættelse af tillægsbødens størrelse. Det var Straffelovrådets opfattelse, at der i sager om skattesvig efter fast retspraksis blev idømt en tillægsbøde svarende til det unddragne beløb. I U 2021.1450 H var tillægsbøden fastsat til en størrelse svarende til det momsunddragne beløb i forhold 5. I denne dom tog Højesteret blot stilling til fængselsstraffen og dermed ikke tillægsbøden, hvorfor landsrettens afgørelse blev stadfæstet.

Alle afgørelser er behandlet i landsretten, men både U 2021.1450 H og U 2017.1185 H er prøvet ved Højesteret. Højesterets behandling af disse domme vedrører dog udelukkende fængselsstraffen. Grundet de to sidstnævnte dommes høje retskildeværdi, skaber disse præcedens for fremtidige domme, og får dermed betydning for bedømmelsen i sager om tilsvarende økonomisk kriminalitet.¹⁶⁷ I og med at Højesteret kun behandler rigtigheden af den foregående instans' strafudmåling, er det som udgangspunkt dette, der er bindende for domstolene fremadrettet. Dog bør det nævnes, at Højesteret har kompetence til at vurdere og ændre tidligere instansers vurdering af, hvorvidt en retsregel kan finde anvendelse på et givent handlingsforløb.¹⁶⁸ Dermed må det lægges til grund, at Højesteret, ved kun at have kommenteret på selve strafudmålingen i ovenstående domme, var enige i de hensyn landsretten havde lagt til grund for sine afgørelser. Dette er at tolke som en indirekte enighed, hvorfor også landsrettens hensyn ved ansvarsvurderingen og strafudmålingen opnår præcedensvirkning og vil skulle inddrages i fremtidige sager om tilsvarende økonomisk kriminalitet.

Kapitel 7 – Analyse af Udbyttesagen

Udbyttesagen omhandlede, som nævnt i afsnit 4.1, formodet svindel begået i perioden fra 2012-2015. Da sagen først forventes afgjort i 2029,¹⁶⁹ finder projektet det nødvendigt at sammenligne forholdene i afgørelserne beskrevet i afsnit 6.1, 6.2 og 6.3 med det formål at undersøge, hvordan Udbyttesagen forventes afgjort. Dette på baggrund af, at de udvalgte afgørelser omhandler økonomisk kriminalitet og anvender STRFL § 279, § 286, stk. 2 og § 289, som projektet ligeledes søger at behandle.

Af ovenstående domsanalyser fremgår en række hensyn, som må formodes at blive tillagt en afgørende betydning for den strafferetlige vurdering af Udbyttesagen. I skrivende stund er ingen af de tiltalte personer idømt et strafansvar for deres handlinger. Det fremgår foreløbigt af projektet, at sagen har udviklet sig til både at omhandle juridiske personers strafansvar samt et personligt ansvar mod enkeltpersoner.

¹⁶⁷ Munk-Hansen; Carsten, (2018), *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag, s. 324

¹⁶⁸ Højesteret, "*Højesterets årsberetning 2020*", 4. februar 2021, domstol.dk

¹⁶⁹ Walentin Mortensen; Mikkel & Claushøj Bindslev; Joachim, "*Udbyttesagen vokser med et milliardbeløb*" 31. marts 2022, TV2 Nyheder

De anvendte domme har ikke mange faktuelle fællestræk med Udbyttesagen, men omhandler lignende økonomisk kriminalitet, hvorfor hensynene ved domsafsigelsen får betydning for denne sag. Dog er der i TfK 2018.907/2 Ø flest ligheder med handlingsforløbet i Udbyttesagen, hvorfor disse fremhæves for at danne et indtryk af, hvorledes sådanne handlinger betragtes af domstolene.

I Udbyttesagen blev der indsendt refusionsansøgninger fra selskaber som formodentlig ikke var berettigede til den ansøgte refusion, jf. afsnit 4.1 (Udbyttesagen). Dette var ligeledes tilfældet i TfK 2018.907/2 Ø, hvori en dansk mand indsendte fiktive refusionsansøgninger fra et dominicansk selskab, selvom dette selskab ikke havde ret til det udbetalte refusionsbeløb. Der er i Udbyttesagen ligeledes tale om fiktive aktieposter, som er baggrund for de refusionsanmodninger de formodede gerningsmænd har indsendt til SKAT, som nævnt i afsnit 4.3. I Udbyttesagen formodes der dog også at være reelle aktieposter, som af forskellige aktionærer er benyttet til refusionsansøgninger. Ligeså er der i denne sag tale om formodet svindel med udbytterefusion gennem den såkaldte blanketordning,¹⁷⁰ ligesom tilfældet var det i TfK 2018.907/2 Ø.

7.1 – Anvendelsen af straffelovens §§ 279 og 286, stk. 2

7.1.1 - Vildfarelse

I U 2017.1185 H blev det fastslået, at T forsætligt havde afgivet urigtige oplysninger til brug for SKATs skatteansættelse, jf. SKL § 13, stk. 1 [Nuværende SKL § 82, stk. 1, red.]. En overtrædelse af den daværende § 13, stk. 1 betegnes skattesvig, jf. ordlyden. Bestemmelsen forbyder enhver at afgive urigtige eller vildledende oplysninger til skattemyndighederne. Dette kan ses i overensstemmelse med de tiltalte i Udbyttesagen, som ligeledes havde afgivet urigtige oplysninger til SKAT om, hvorvidt de var skattepligtige af de modtagne udbytter. Dette gjorde de ved gennem tre led at udarbejde falske dokumenter til brug i refusionsansøgningerne. Første led konstruerede fiktivt ejerskab af danske aktier, mens andet led i svindlen fabrikerede falske udbyttedokumenter, som skulle dokumentere, at de falske ejere faktisk havde modtaget udbytte fra de pågældende aktier. Tredje led fuldbyrdede bedrageriet ved at vedhæfte de falske dokumenter i de fremsendte refusionsanmodninger.¹⁷¹ Ud fra

¹⁷⁰ Skatteministeriet, *“Minister vil have Finanstilsynet ind i sag om bankordning i udbyttekomplekset”*, 1. november 2018, Skatteministeriet

¹⁷¹ Erhardtson; Birgitte & Bendtsen; Simon, *“Fem sigtede i svindelsag”*, 18. november 2015, Berlingske

dette, må det i både Udbyttesagen og U 2017.1185 H lægges til grund, at handlingerne har medført en vildfarelse hos SKAT. Dette må føre til en konstatering af, at de tiltalte i Udbyttesagen har begået bedrageri, jf. STRFL § 279 og skattesvig, jf. SKL § 82, stk. 1.

Ligeledes fandt landsretten i TfK 2018.907/2 Ø., at refusionen skete på baggrund af en forkert indeholdelsesprocent, som selskabet ikke var berettiget til at benytte, idet den anvendte indeholdelsesprocent ikke fandt anvendelse i Dominica, som det betragtede selskab var registreret i. Der var altså, efter landsrettens resultat, tale om fiktive aktieposter. De fiktive aktieposter, og det faktum at T1 i SKATs systemer godkendte ansøgningerne, medførte en vildfarelse hos SKAT, som herefter led et formuetab. Dermed var betingelserne for at anvende STRFL § 279 om bedrageri, opfyldt.

I U 2021.1450 H havde tiltalte afgivet urigtige oplysninger til investorer og indtægtsført urigtige oplysninger om selskabets økonomi i årsregnskabet. Dette fremkaldte en vildfarelse hos investorerne, som herefter investerede og led et tab på 562 mio. kr. Dermed var betingelserne for at anvende STRFL § 279 om bedrageri ligeledes opfyldt i denne dom.

Det kan på baggrund af ovenstående konstateres, at vildfarelse er et vigtigt element i anvendelsen af SKL § 82, stk. 1 – og dermed STRFL § 289 samt STRFL § 279. I sidstnævnte bestemmelse er vildfarelsesmomentet en eksplicit betingelse og fremgår direkte af ordlyden, mens det i SKL § 82, stk. 1 er et underliggende moment, som fremkommer som resultat af de urigtige oplysninger, der måtte blive afgivet. Vigtigheden af vildfarelse er dermed forskellig, men vil være til stede ved anvendelse af begge bestemmelser. Det kan ligeledes ud fra ovenstående konstateres, at Udbyttesagens faktuelle forhold omhandler flere elementer, som bidrager til vildfarelse hos det daværende SKAT og en udnyttelse heraf til at opnå en økonomisk vinding.

Udnyttelsen af SKATs vildfarelse beror på denne myndigheds manglende kontrolbeføjelser samt utilstrækkelige arbejdsgange, jf. afsnit 4.2. Det var på daværende tidspunkt ikke muligt for SKAT at kontrollere, hvorvidt indsendte dokumentationer for skatteforhold og udbytterefusion var korrekte, hvorfor sådanne falske dokumenter, som nævnt ovenfor, ville kunne bringe SKAT i en vildfarelse omkring de faktiske forhold. Det var dermed ikke muligt for SKAT at kontrollere, om de personer, som indsendte ansøgningerne, var de skattemæssigt retmæssige ejere af de anmodede refusionsbeløb, jf. afsnit 4.2.

7.1.2 - Grovhed

Der er i § 286, stk. 2 oplyst visse forhold, der skal indgå i vurderingen af, om en handling er af særligt grov beskaffenhed. Disse er udførelsesmåden, om forbrydelsen er begået af flere i forening, den opnåede eller tilsigtede vinding eller om der er begået et større antal forbrydelser, jf. afsnit 3.1. Disse er ikke kumulative, og skal derfor ikke alle være opfyldt for at kunne anvende bestemmelsen.

Udførelsesmåden

Retten tager i U 2021.1450 H stilling til udførelsesmåden, uden dog eksplicit at komme nærmere ind på hvilke forhold, de lægger under dette begreb. Det bør nævnes i denne sammenhæng, at § 286, stk. 2 i 2004 skiftede ordlyd, således at forholdene, nævnt ovenfor, blev indskrevet i bestemmelsen. Der er i forarbejderne til ændringsloven (Lov nr. 218 af 31/3/04), hvori dette var indskrevet, ikke en klar definition af, hvad "udførelsesmåde" indebærer, hvorfor dette må udledes af retspraksis.

Systematikken

Et af de momenter som må formodes at indgå i begrebet "udførelsesmåde", er systematik. I U 2021.1450 H lagde retten særligt til grund, at kriminaliteten havde været "planlagt og systematisk". Det fremgår ikke direkte af domsteksten, hvorledes domstolene finder, at det planlagte og systematiske element fremkommer. Ud fra teksten må det dog lægges til grund, at det planlagte og systematiske aspekt kommer til udtryk ved T's handlinger - herunder udarbejdelsen af de falske kontrakter, indregning af hensigtserklæringer, betaling til eget holdingselskabs konto fra italienske kunder samt unddragelse af kreditorgæld.

Det systematiske aspekt kommer ligeledes til udtryk i Udbyttesagen, ved at selskaber og personer med relation til Sanjay Shah henvender sig til flere forskellige personer og myndigheder med indgående kendskab til det danske skattesystem. Derudover er der i opbygningen af det formodede bedrageri en klart defineret rollefordeling mellem de tre led, som sammen producerer og fremsender falske refusionsansøgninger, som forklaret i afsnit 7.1.1.

Flere i forening

Det ses i ordlyden til bestemmelsen, at det faktum at en forbrydelse er begået af flere i forening, taler for, at forbrydelsen er af særligt grov beskaffenhed.

I TfK 2018.907/2 Ø lagde byretten såvel som landsretten det i anklageskriftet beskrevne handlingsforløb til grund ved deres afgørelser. Heri stod det, at T1 og T2 i forening retsstridigt havde tilbagesøgt indeholdt udbytteskat og ved aftale eller fælles forståelse indtastet urigtige oplysninger i SKATs sagsbehandlingssystem. Idet T1 og T2 blev dømt for bedrageri af særlig grov beskaffenhed, jf. STRFL § 286, stk. 2, jf. STRFL § 279, er det et krav at mindst ét af de oplyste skærpsmomenter er til stede i forbrydelsen. Der er kun i anklageskriftet, som både byretten og landsretten henviste til, angivet ét sådant moment – at forbrydelsen er begået af flere i forening. Det kan derfor lægges til grund, at det er af afgørende betydning for grovheden af en bedrageriforbrydelse, om den er begået af én eller flere personer.

I U 2021.1450 H fandt byretten det bevist, at T i forening med D, forsætligt havde foretaget sig momsunddragelse med formålet at opnå en uberettiget vinding. Retten nedsatte dog det momsunddragne beløb til 15.278.656,60 kr., idet en opgørelse fra SKAT medførte tvivl om enkelte poster. I sin afgørelse lagde byretten særligt vægt på korrespondancen mellem T og D. Retten lagde derfor til grund, at T og D i forening forsætligt havde indberettet urigtige oplysninger til SKAT med det formål at opnå en økonomisk vinding ved tilbagebetaling af moms. På baggrund af T's rolle i X A/S samt ovenstående korrespondance mellem T og D, fandt byretten T's manglende viden om momsindberetning utroværdig. Landsretten stadfæster byrettens dom og begrundelser. Højesteret kommenterer ikke på forholdet om 'flere i forening'.

Det fremgår af ovenstående, at flere som i forening begår en forbrydelse, kan medvirke til at skærpe straffen. Dette er relevant i nærværende projekt, idet Udbyttesagen ligeledes omhandler formodet kriminalitet begået af flere gerningsmænd i forening. Herunder er særligt de i afsnit 7.1.1 og 7.1.2 behandlede handlinger udført af flere personer i forening. Ligeledes har en whistleblower afgivet vidneforklaringer, som beretter om et internationalt netværk af personer, som sammen har udviklet og udført de formodede lovovertrædelser.¹⁷²

¹⁷² Hansen; John, "Manden bag masken ved alt om 'djævlemaskinen', der har lænset europæiske statskasser for milliarder", 20. oktober 2018, Politiken

Beløbets størrelse (omfang)

Det indvundne beløbs størrelse har en afgørende betydning for bedømmelsen af, hvorvidt en forbrydelse er af særlig grov beskaffenhed. Det fremgår af retspraksis, at grænsen for, hvornår en handling er af grov beskaffenhed, fremkommer ved et indvundet beløb på ca. 500.000 kr. eller mere.¹⁷³ Det fremgår dog ikke, om denne beløbsgrænse kun gælder, hvis ingen af de andre skærpselsmomenter er til stede, eller om også en beløbsgrænse finder anvendelse, selvom lovovertrædelsen for eksempel er begået af flere i forening.

I TfK 2018.907/2 Ø lagde både byretten og landsretten i T2's straffastsættelse vægt på "*forholdets usædvanlige grovhed og omfang, herunder den berigelse, som T2 har opnået ved forbrydelsen*". Der er ikke eksplicit anført noget om berigelsens størrelse som grundlag for at skærpe straffen. Dog er det svindlede beløb i dommen højere end ovenstående grænse for, hvornår en handling er af særlig grov beskaffenhed.

I U 2021.1450 H fandt alle tre instanser, at det svindlede beløbs størrelse udgjorde en væsentlig del af grovheden i de begåede lovovertrædelser. Byretten og Højesteret anførte ikke eksplicit, at beløbenes størrelse var en direkte årsag til anvendelse af STRFL § 286, stk. 2. Dette gjorde landsretten dog med sin formulering: "*... det tiltrædes efter udførelsesmåden og beløbets størrelse, at forholdet henføres under straffelovens § 286, stk. 2, jf. § 279*". Højesteret kommenterede blot på længden af den idømte fængselsstraf og begrundede denne med blandt andet beløbets størrelse. Dog kommenterede Højesteret også på det aspekt, at tiltalte ikke blot havde beriget sit selskab gennem det begåede bedrageri, men ligeledes havde "*beriget sig selv med et stort millionbeløb*".

I relation til Udbyttesagen kan det anføres, at beløbet, der formodes svindlet for, er betydeligt større end grænsen mellem almindeligt og groft bedrageri, idet det i denne sag drejer sig om 12,7 mia. kr. i skrivende stund. Det fremgår ligeledes af de tilgængelige oplysninger, at Sanjay Shah personligt er blevet beriget med ca. 9 mia. kr.¹⁷⁴

¹⁷³ Elholm; Thomas, m.fl., (2022), *Kommenteret straffelov speciel del*, 12. udgave, Djøf Forlag, s. 721

¹⁷⁴ Walentin Mortensen; Mikkel, "*Bagmand anklaget for at svindle sig til 9 milliarder kroner i historisk sag*", 27. januar 2021, TV2 Nyheder

Større antal forbrydelser begået

Af domsanalyserne kan det ligeledes udledes, at domstolene i anvendelsen af skærpsbestemmelsen i STRFL § 286, stk. 2, lægger særligt vægt på, om der er sket et større antal forbrydelser. Dette indebærer et gentagelsesmoment, idet den samme lovovertrædelse begås flere gange over en given periode. Dermed er der en sammenhæng mellem dette led af bestemmelsen og hensynet til perioden, hvori kriminaliteten er begået og systematikken, hvormed denne er udført.

Som refereret i analysen af TfK 2018.907/2 Ø, som er den mest sammenlignelige med Udbyttesagen, indsendte tiltalte gennem syv kvartaler 14 uberettigede ansøgninger om refusion af udbytteskat.

Dette fandt landsretten såvel som byretten at være et større antal begåede forbrydelser, som dermed måtte indgå i vurderingen af kriminalitetens grovhed.

I henhold til Udbyttesagen blev der i denne begået ensartet bedrageri gennem en periode på ca. tre år, idet Sanjay Shah, dennes selskaber og medgerningsmænd producerede og indsendte uberettigede ansøgninger om tilbagebetaling af indeholdt udbytteskat. I denne sag taler antallet af indsendte ansøgninger - mere end 3.000¹⁷⁵ - samt perioden, hvori det er sket, for at der er tale om et større antal forbrydelser.

7.2 - Anvendelsen af straffelovens § 289

STRFL § 289 er en skærpsbestemmelse som blandt andet finder anvendelse på skatte- og momssvig, jf. afsnit 3.1. Den har i modsætning til STRFL § 286, stk. 2, som er en skærpsbestemmelse til den almindelige bedrageribestemmelse i STRFL § 279, ikke eksplicite hensyn, som skal lægges til grund ved vurderingen af, om en handling er af særlig grov karakter. Dog kan sådanne udledes af retspraksis. Enkelte af de nedenfor nævnte hensyn fremgår ligeledes af STRFL § 81 om skærpende omstændigheder, om end en direkte henvisning til denne bestemmelse ikke fremgår af retspraksis.

Perioden

I U 2017.1185 H fremgik det af byrettens begrundelser, at fængselsstraffen var fastsat på baggrund af blandt andet perioden, som lovovertrædelserne strakte sig over. I afgørelsen var der tale om syv

¹⁷⁵ Walentin Mortensen; Mikkel m.fl., *“To briter er tiltalt for udbyttesvindel for ni milliarder”*, 7. januar 2021, TV2 Nyheder

kvartaler, hvilket nævnes i sammenhæng med det unddragne beløb på 1,2 mio. kr. Det må derfor antages, at idet de to hensyn nævnes i samme sætning, og beløbets størrelse er over 500.000 kr., som er den almindelige grænse for 'grov' svindel,¹⁷⁶ er perioden også en del af grovhedsmomentet.

Som nævnt i afsnit 4.1 er den formodede svindel i Udbyttesagen foregået i perioden 2012-2015, som ligeledes tillægges vægt ved strafudmålingen.

Tidligere straffet for tilsvarende økonomisk kriminalitet

Det kan af U 2017.1185 H udledes af domstolenes begrundelser, at også det forhold, at den tiltalte tidligere straffet for ligartet kriminalitet, er en skærpende omstændighed der bør tillægges vægt ved strafudmålingen. Byretten lagde i sine begrundelser eksplicit vægt på T's tidligere straf, selvom forbrydelserne i denne var foregået 6-7 år tidligere end de i nærværende afgørelse. Byretten fandt derfor, at svindlen begået i 2011-2012 var af særligt grov karakter. Herefter tiltrådte landsretten de årsager, som byretten havde lagt til grund, hvilket efterfølgende blev stadfæstet af Højesteret.

Modsat fremgår det af U 2021.1450 H, at det faktum at tiltalte ikke tidligere er straffet for lignende kriminalitet, udgør en formildende omstændighed. Dette lagde byretten eksplicit til grund ved sin straffastsættelse. Landsretten anførte direkte, at de grunde som byretten havde anført, blev tiltrådt og lagt til grund ved denne instans' afgørelse. Højesteret kommenterede ikke direkte på tidligere straf som en skærpende eller formildende omstændighed.

Tiltaltes faglige viden

Ved landsrettens begrundelse i U 2021.1450 H lagde domstolen tiltaltes uddannelse og erhvervmæssige erfaring til grund og fandt herefter, at han havde betydeligt kendskab til blandt andet økonomiske og regnskabsmæssige forhold. Det fremgår ikke af dommen hvilken uddannelsesmæssig baggrund tiltalte havde. Det fremgår dog, at tiltalte erhvervmæssigt i selskabet optrådte som direktør, indehaver og daglig leder. Han burde dermed have været bevidst om ulovligheden af sine handlinger, hvorigennem han indskrev hensigtserklæringer og falske kontrakter i årsregnskaberne. Dette kan tale for at handlingerne regnes for forsætlige, om end dette ikke er eksplicit anført i dommen.

¹⁷⁶ Waaben; Knud og Langsted; Lars Bo (2014), *Strafferettens specielle del*, 6. udgave, Karnov Group, s. 168

Disse forhold kan henføres direkte til Udbyttesagen. Sanjay Shah havde inden Udbyttesagen, ifølge ham selv, bestredet stillinger i Credit Suisse, ING Bank og Rabobank hvori jobbeskrivelserne angik spekulation i aktieudbytte, herunder Cum-ex, som udgør en væsentlig del af Udbyttesagen.¹⁷⁷

Han bestred ligeledes en stilling som direktør, ejer og stifter af forskellige selskaber, heriblandt Solo Capital.¹⁷⁸ Disse forhold kan tale for at Sanjay Shah ligeledes burde besidde et indgående kendskab til økonomiske og regnskabsmæssige forhold.

Tiltaltes rolle i kriminaliteten

T var i U 2021.1450 H direktør, bestyrelsesmedlem og medejer af virksomheden, hvorigennem der blev svindlet. Byretten fandt, at T's centrale rolle i det bedragende selskab medførte, at forholdene var begået under særdeles skærpende omstændigheder. Landsretten lagde ligeledes eksplicit T's rolle i selskabet til grund ved sin afgørelse af sagen, hvorefter denne instans tiltrådte byrettens årsager og bedømmelse. Højesteret havde navnlig lagt vægt på lovovertrædelsernes karakter og grovhed, herunder blandt andet T's centrale rolle i kriminaliteten. At alle tre instanser var enige i betydningen af T's centrale rolle må medføre, at en gerningsmands aktive rolle i den begåede kriminalitet indgår som en skærpende omstændighed i domstolenes bedømmelse.

En sådan rolle kan ses i overensstemmelse med Udbyttesagen, hvori Sanjay Shah ligeledes har besiddet en rolle som indehaver, stifter og direktør i forskellige involverede selskaber – vigtigst af disse, i Solo Capital. Dette var, som anført i afsnit 4.3, selskabet som direkte og indirekte rettede henvendelse til forskellige fagpersoner inden for dansk skatteret. Ligeledes fremstår han som den egentlige bagmand i den formodede udbyttesvindel. Dette medfører, at Shahs rolle i kriminaliteten har været stor, hvorfor det på baggrund af ovenstående må forventes at være en skærpende omstændighed i det tilfælde, at Sanjay Shah dømmes for bedrageri, som de danske myndigheder i skrivende stund forsøger. Sanjay Shah har desuden tilknytning til mindst ni selskaber involveret i den formodede svindel,¹⁷⁹ hvorfor hans rolle i både de involverede selskaber og selve kriminaliteten er stor og formentlig vil indgå som led i en eventuel afgørelse.

¹⁷⁷ Hansen; John, "*Sanjay Shah: Det var en af mine egne medarbejdere, der pudsede myndighederne på mig*", 31. oktober 2018, Politiken

¹⁷⁸ Ritzau, "*Anklager kræver Sanjay Shah fængslet i sag om udbytteskat*", 29. marts 2021, Berlingske

¹⁷⁹ Bendtsen; John m.fl., "*Svindelmistænkt har selskaber i alle afkroge af verden*", 27. november 2015, Berlingske

Delkonklusion

Dommen, TfK 2018.907/2 Ø, er den af de analyserede domme, hvis fakta har flest sammenlignelige elementer med Udbyttesagen. Den har derfor stor relevans for analysen af selve Udbyttesagen, idet domstolenes heri anvendte hensyn og fortolkning af særligt STRFL § 279 må formodes at have præcedensvirkning for bedømmelsen af fremtidige sager.

Det kan udledes af analysen mellem udvalgt retspraksis og faktum i Udbyttesagen, at domstolene tillægger forskellige omstændigheder vægt. Domstolene lægger særligt vægt på, at der i afgørelserne er sket en vildfarelse på baggrund af en opgivelse af urigtige oplysninger, som medfører et formuetab jf. STRFL § 279. Den vildfarelse, der er sket i afgørelserne, har medført et formuetab hos enten SKAT eller investorer. Dette er ligeledes tilfældet i Udbyttesagen, hvor der hos SKAT er sket en vildfarelse, som har medført uberettiget udbetaling af refusion til Sanjay Shah for 9 mia. kr.

Ved bedømmelsen af, om strafskærpsbestemmelsen i STRFL § 286, stk. 2 finder anvendelse, lægger domstolene i afgørelserne særligt vægt på udførelsesmåden, samt om der foreligger en systematik i forbrydelserne. Dette kommer særligt til udtryk i U 2021.1450 H, hvor tiltalte havde fabrikeret flere falske kontrakter, samt indregnet hensigtserklæringer i sit selskabs årsregnskab. Det kan af analysen ligeledes udledes, at der fremkommer en systematik ved Udbyttesagen, som kan sammenlignes med retspraksis. Systematikken kommer til udtryk ved klare rollefordelinger og procedurer i forbindelse med produktion og fremsendelse af falske refusionsansøgninger. Ved domstolenes bedømmelse i afgørelserne af, om STRFL § 286, stk. 2 fandt anvendelse, har domstolene ligeledes lagt vægt på, om forbrydelserne er begået af flere i forening. Af analysen kan det ligeledes udledes, at der er sammenlignelige omstændigheder vedrørende hvorvidt forbrydelserne i dommene og handlingerne i Udbyttesagen er udført af flere i forening. Derudover har domstolene, ved anvendelsen af strafskærpsbestemmelsen, lagt vægt på det svindlede beløbs størrelse. Dette må formodes at være af relevans for Udbyttesagen, idet det formodede svindlede beløb heri er betydeligt større end de i retspraksis nævnte.

At der er begået et større antal forbrydelser, blev i dommene tillagt særlig vægt af domstolene, hvorfor dette må formodes også at være tilfældet i bedømmelsen af Udbyttesagen. I denne blev der, som nævnt i afsnit 7.1.2, ansøgt om refusion af udbytteskat gennem tre år og mere end 3.000 ansøgninger.

Det kan ligeledes udledes af analysen, at domstolene tillægger det vægt som en skærpende omstændighed, hvis tiltalte har en særligt central rolle i selskaberne som foretager bedrageri. I dommen U 2021.1450 H var tiltalte direktør og ejer af selskabet, hvilket Sanjay Shah ligeledes er i de involverede selskaber i Udbyttesagen.

Det kan dermed konkluderes, på baggrund af analysen, at selvom faktum i dommene ikke er ens med Udbyttesagen, er der trods alt sammenlignelige omstændigheder mellem dommene og Udbyttesagen.

Kapitel 8 – Perspektivering

Der er i indledningen til projektet skrevet flere overvejelser, som ville blive behandlet i projektet. Disse er søgt belyst gennem de foretagne analyser i de foregående afsnit. Perspektiveringen har derfor til formål at benytte disse analyser til at besvare projektets oprindelige undren og overvejelser - herunder hvorvidt der i Udbyttesagen var foretaget ulovlige handlinger. Ligeledes behandles spørgsmålet om, hvorvidt den danske skattelovgivning indeholdt et ”hul”, og om dette i så fald er blevet lukket, ligesom lovligheden af at udnytte dette eventuelle ”hul” søges besvaret.

Siden Udbyttesagen blev offentliggjort, er der udført flere rapporter og dybdegående undersøgelser, som har haft til formål at klarlægge, hvorvidt det førte tilsyn og kontrol har været tilstrækkeligt. Dette er blandt andet gjort af Intern Revision i SKAT, som i maj 2010 fremlagde en rapport til belysning af netop dette.¹⁸⁰ Denne rapport var udarbejdet inden Udbyttesagen, hvorfor det lægges til grund at de i denne rapport belyste problemstillinger også var til stede i 2012, hvor Udbyttesagen begyndte. Intern Revisions rapport var foranlediget af Skatteministeriets Departementschefs henvendelse i 2009, som ønskede en undersøgelse af den daværende refusionsordning.¹⁸¹ Dette ønske var opstået på baggrund af Lisbeth Rømer og Jette Zesters gentagne henvendelser, hvori de gjorde opmærksom på flere problemer vedrørende SKATs kontrolmuligheder. Visse af disse problemer er angivet i afsnit 4.2. Udover disse blev der også gjort opmærksom på problematikken omkring aktieudlån og registreringen af aktieejeren ved en sådan aftale, hvilket behandles løbende i nærværende afsnit.

¹⁸⁰ Skatteministeriets Intern Revision, “Undersøgelse af Provenuet fra kildebeskatningen af udlændinge - udbytteskat”, 10. maj 2010, s. 2

¹⁸¹ Skatteministeriets Intern Revision, “Undersøgelse af Provenuet fra kildebeskatningen af udlændinge - udbytteskat”, 10. maj 2010, s. 1.

I nærværende afsnit vil skattekontrolloven og skatteindberetningsloven blive betragtet. Dette gøres for at belyse hvorvidt et eventuelt ”hul” i skattelovgivningen er afhjulpet, og om den eventuelle afhjælpning er tilstrækkelig. Som supplement til denne vurdering anvendes et nyt lovforslag om en nettoafregningsmodel til beskatning af udbytte hos udenlandske aktionærer.

Slutteligt vil det, som nævnt i indledningen, søges at præsentere et forslag til afgørelse af Udbyttesagen på baggrund af de tilgængelige oplysninger om sagen, som er præsenteret i afsnit 4. Yderligere vil retspraksis fra afsnit 6 og de udledte hensyn fra disse i afsnit 7 blive anvendt i denne afgørelse.

8.1 – Muligt ”hul” i skattelovgivningen

8.1.1 - Intern Revisions undersøgelse

Til besvarelse af, hvorvidt SKATs kontroller havde været mangelfulde og dermed havde gjort det muligt for den formodede svindel med refusion af udbytteskat at finde sted, tages Intern Revisions undersøgelse ligeledes i betragtning.

Intern Revisions undersøgelse omhandlede udlodning af udbytte omfattet af LL § 16 A til selskaber omfattet af SEL § 2,¹⁸² jf. afsnit 3.2. Undersøgelsen havde til formål at undersøge SKATs mulighed for at beregne korrekt udbytte.¹⁸³ Under undersøgelsen iagttog Intern Revision SKATs processer under håndteringen af udbyttebeskatning.¹⁸⁴ Det daværende SKAT gjorde i den forbindelse Intern Revision opmærksom på, at de havde udfordringer med at føre kontrol med indberetningerne af udbytteskat.¹⁸⁵

¹⁸² Skatteministeriets Intern Revision, “*Undersøgelse af Provenuet fra kildebeskatningen af udlændinge - udbytteskat*”, 10. maj 2010, s. 2

¹⁸³ Ibid.

¹⁸⁴ Ibid., s. 3

¹⁸⁵ Ibid., s. 4

Intern Revision konkluderede, på baggrund af sin undersøgelse, at de dagældende regler gjorde det muligt for aktionærer at få udbetalt refusion af udbytteskat, inden der reelt var indeholdt skat i udlodningen, som beskrevet i afsnit 8.1.1.¹⁸⁶

Det blev ligeledes konkluderet i rapporten, at der ikke blev ført tilstrækkelig kontrol med de modtagne refusionsanmodninger. Heri lå, at kontrollen af hvorvidt ansøgeren var skattemæssigt retmæssig ejer af udbyttet var mangelfuld.¹⁸⁷ Intern Revision fandt ligeledes, at det ikke blev kontrolleret, hvorvidt det modtagende selskab reelt havde betalt den udbytteskat det søgte refusion fra.¹⁸⁸ Derfor anbefalede Intern Revision en revurdering af det tidligere udarbejdede problemkatalog, som er beskrevet i afsnit 4.2.¹⁸⁹

Undersøgelsen understøtter, at det daværende SKAT havde ført utilstrækkelig kontrol med udbytterefusion og at denne manglende kontrol vurderes at blive udnyttet af de involverede aktionærer i Udbyttesagen. Som nævnt i afsnit 4.1 havde SKAT ikke de fornødne oplysninger om aktionærene i samledepoter, hvorfor det var muligt for aktionærer uberettiget at søge refusion, for aktier som de ikke var skattemæssigt retsmæssige ejere af.

8.1.2 – Aktieudlån

Skattestyrelsen udgav i oktober 2018 en rapport på baggrund af en undersøgelse af de forhold der formodes at være indgået i Udbyttesagen. Heri undersøgte de blandt andet, hvorvidt aktieudlån var en mulig kilde til svindel, samt om dette havde været en anvendt metode i den betragtede sag.¹⁹⁰ Det fremgår af de i projektet foretagne analyser, at aktieudlån medfører et ejermæssigt mismatch mellem registreringen af ejeren og den skattemæssigt retmæssige ejer af aktierne. Dette mismatch opstår idet låntager registreres som ejer i VP-Securities, som beskrevet i afsnit 2.3.1, mens retten til at modtage udbytte og pligten til at svare skat af dette er placeret hos långiver. Dette var også konklusionen i denne rapport.¹⁹¹

¹⁸⁶ Skatteministeriets Intern Revision, “*Undersøgelse af Provenuet fra kildebeskatningen af udlændinge - udbytteskat*”, 10. maj 2010, s. 12

¹⁸⁷ Ibid.

¹⁸⁸ Ibid.

¹⁸⁹ Ibid.

¹⁹⁰ Skattestyrelsen, “*Status: Bankordning og aktieudlån på udbytteområdet*”, 30. oktober 2018, SAU alm. del spørgsmål 12, Samling 2018-19 (1. samling), Folketinget, s. 10

¹⁹¹ Ibid.

Dette skabte kontrolmæssige udfordringer for det daværende SKAT, idet det ikke var muligt at kontrollere, hvem der var den reelle ejer af aktierne. Dermed var det muligt for både låntager og långiver at indsende refusionsansøgninger med henvisning til den samme aktiebeholdning.¹⁹²

Om denne metode havde været anvendt i Udbyttesagen kunne hverken be- eller afkræftes af Skattestyrelsen i førnævnte rapport, hvorfor det ikke kan udelukkes at en sådan metode har været anvendt i denne sag.¹⁹³

Det må på baggrund af ovenstående vurderes, at der som følge af måden hvorpå aktielån registreres, foreligger et "hul" som gør det muligt at svindle med udbytterefusioner ved aktieudlån.

8.2 – Afhjælpning af "huller"

8.2.1 – Skattekontrol- og skatteindberetningsloven

Før år 2019 bestod SKATs kontrolbeføjelser udelukkende af skattekontrolloven og generelt logiske opfølgninger, som for eksempel at krydstjekke med selskabsmeddelelser i forhold til påståede aktieposter af en given størrelse, som gjort i afsnit 5. Som nævnt i afsnit 3.3, fremsatte skatteministeren i år 2017 en lovpakke, "Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning", som havde til formål at skabe klarhed omkring reguleringen af blandt andet udbytteskat. Denne lovpakke og de derigennem udarbejdede lovforslag blev vedtaget i december 2017 og havde virkning fra 1. januar 2019.¹⁹⁴ Dette resulterede i at den hidtidige skattekontrollov blev opdateret, omformuleret og opdelt i skatteindberetningsloven og skattekontrolloven.

Herefter er spørgsmålet om disse ændringer har ført til, at nogle af "hullerne" i skattelovgivningen – som påpeget i rapporter fra Intern Revision og Skattestyrelsen - er blevet "lappet".

Af ændringer ved denne opdatering af skattekontrolloven af væsentlig betydning for Udbyttesagen og fremtidige tilsvarende sager, er særligt SKL § 59 (tidl. 8 G). Som nævnt i afsnit 5.1.1 medfører

¹⁹² Skattestyrelsen, "*Status: Bankordning og aktieudlån på udbytteområdet*", 30. oktober 2018, SAU alm. del spørgsmål 12, Samling 2018-19 (1. samling), Folketinget, s. 10

¹⁹³ *Ibid.*, s. 11

¹⁹⁴ L 13 Forslag til skattekontrollov og L 14 forslag til skatteindberetningslov, Folketingssamling: 2017-18, Folketinget

ændringen af denne bestemmelse at en bredere skare af danske finansielle virksomheder nu er omfattet af denne bestemmelse, og dermed har pligt til, ved anmodning, at give oplysninger om konti for fysiske og juridiske personer, som ikke er hjemmehørende i Danmark – herunder bevægelser på kontiene samt identiteten på kontohaveren, jf. SKL § 59, stk. 1, nr. 6. Ligeledes skal der ved anmodning oplyses om transaktioner til konti i lande som Danmark ikke har en aftale om automatisk udveksling af oplysninger med, jf. SKL § 59, stk. 1, nr. 7.

Udveksling, registrering og samkøring af oplysninger

Der er i skattekontrolloven indskrevet mulighed for at udveksle, registrere og samkøre oplysninger om fysiske og juridiske personer til brug for skatteansættelsen. Hjemlen til dette er indskrevet i SKL §§ 66, 67 a, 68 og 69. Betydningen af § 66 er dog uændret. § 67 a er ny og blev indskrevet i 2021 ved opdateringen af den nye skattekontrollov.

Skatteforvaltningen beskriver virkningerne af disse bestemmelser således: *“Siden 2017 har Danmark hvert år automatisk modtaget oplysninger om finansielle konti i udlandet, som ejes eller kontrolleres af danske skattepligtige. Udvekslingen omfatter bl.a. oplysninger om renter, udbytter og visse andre former for indkomst. Der modtages oplysninger fra lidt over 100 lande og jurisdiktioner, herunder alle EU-lande”*.¹⁹⁵

Muligheden for dette fremgår af § 66 (tidl. § 11), som indeholder hjemmel til at udveksle oplysninger med fremmede jurisdiktioner i overensstemmelse med blandt andet moder/datterselskabsdirektivet, rente/royaltydirektivet og indgåede DBO'er. Betydningen af denne er dog uændret fra den tidligere skattekontrollov.

Skattekontrolloven § 67 a er som nævnt en ny bestemmelse. Denne giver told- og skatteforvaltningen mulighed for at behandle og samkøre alle offentligt tilgængelige oplysninger med henblik på udvikling af IT-systemer. Denne bestemmelse hjemler muligheden for oprettelsen af IT-systemer, som skal medvirke til Skatteforvaltningens myndighedsudøvelse.

Brugen af de IT-systemer som udvikles med baggrund i SKL § 67 a er hjemlet i SKL § 68, stk. 1. SKL § 68, stk. 3 og 4 giver Skatteforvaltningen mulighed for at indhente og behandle alle tilgængelige

¹⁹⁵ C.F.8.2.2.10.3.2, ”Beskatningsret for det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (Kildelandet)”

oplysninger om en fysisk eller juridisk person, hvad end disse oplysninger måtte findes i andre myndigheders registre eller ligge offentligt tilgængeligt andre steder. SKL § 68 (tidl. § 6 E, stk. 1) er dog ændret således, at væsentlighedskravet i den dagældende bestemmelse er fjernet. Denne ændring har medført, at adgangen for Skattestyrelsen til at indhente oplysninger er blevet udvidet, idet de indhentede oplysninger blot skal være nødvendige for blandt andet opgørelsen af skattepligten, og ikke længere være af væsentlig betydning. I den tidligere udgave af bestemmelsen var denne mulighed blot indskrevet som en bemyndigelse til Skatteministeren. Dette er ligeledes ændret, hvorved Skatteforvaltningen nu selv kan beslutte om der skal indhentes oplysninger.

SKL § 69 (tidl. § 6 F, stk. 1) hjemler muligheden for, at Skatteforvaltningen kan oprette og føre registrer om fysiske og juridiske personer, som har påført eller forsøgt påført Skatteforvaltningen et tab. Af ændring fra den tidligere bestemmelse til den nuværende bestemmelse, er der indsat et minimumskrav på at det påførte eller forsøgt påførte tab skal lyde på mindst 100.000 kr. Denne ændring medfører dermed, at muligheden for at føre kontrol via denne bestemmelse indskrænkes, da der med ændringen indføres et krav til minimumsbeløb.

8.2.2 - Skatteindberetningsloven

Efter opdelingen af skattekontrolloven i 2019 blev, en række bestemmelser i den daværende skattekontrollov vedrørende tredjemands og skattepligtiges egen indberetningspligt, indskrevet i den nye skatteindberetningslov. Heri er særligt §§ 16, 17, 22, 29, 52 og 58 af relevans for dette projekt. §§ 16 og 17 behandler depotførerens pligt til at indberette om blandt andet nye deponerede aktier i depot, udbyttet udloddet til aktier i depot og identifikation af udbyttedtageren. § 16 er ikke ændret i sin betydning efter at være blevet videreført fra den tidligere skattekontrolløvs § 9 B. Omvendt er § 17 blevet udvidet fra den tidligere SKL § 10, som kun omfattede indberetninger af aktier, der var deponeret af fysiske personer, jf. SKL § 10, stk. 2 (årg. 1997). Denne betingelse er nu fjernet, hvorfor depotføreren skal indberette om alle aktier, der er deponeret i det forudgående kalenderår, uanset om disse er deponeret af fysiske eller juridiske personer.

I SIL § 22 er indskrevet en bemyndigelse til at skatteministeren kan pålægge finansielle institutter at skulle indberette oplysninger om konti med tilknytning til udlandet. Dette er en ændring fra den videreførte bestemmelse, SKL § 8 Å, som både omfattede konti med tilknytning til Danmark og

udlandet. Indberetningspligten ville, hvis skatteministeren gjorde brug af sin bemyndigelse, i så fald kunne omfatte oplysninger til identifikation af kontohaver og dennes konto samt blandt andet modtagne bruttobeløb fra udbytter.

SIL § 29 er en videreførelse af den tidligere SKL § 9 B, stk. 2 og 3. Betydningen af denne bestemmelse har ikke ændret sig siden ved videreførelsen. Derfor omfatter bestemmelsen stadig det udloddende selskabs indberetningspligt, i det tilfælde at der er tale om udbytte fra unoterede aktier, som ej heller er registreret i en værdipapircentral. Af ordlyden i bestemmelsens stk. 2 fremgår en række oplysninger, der skal indgå indberetningen.

§ 52 i SIL er en ny bestemmelse, som samler de oplysninger, der skal indberettes om, og som i den tidligere skattekontrollov fremgik af hver enkelt bestemmelse. Denne bestemmelse er et supplement til identifikationsbestemmelsen i Lov om et indkomstregister, og har til formål at samle de oplysninger, som skal skabe muligheden for at identificere den person, der indberettes om, hvad end denne er en fysisk eller juridisk person.

SIL § 58 er, ligesom SKL § 82, en videreførelse af den tidligere skattekontrolløvs § 13, hvorefter forsætlig afgivelse af urigtige, ufuldstændige eller vildledende oplysninger til brug for skatteansættelsen medfører en straf for skattesvig. Både SIL § 58 og SKL § 82 henviser til STRFL § 289 som straffskærpselsbestemmelse. Forskellen på SIL § 58 og SKL § 82, er at SIL § 58 kun delvist viderefører § 13 i den tidligere skattekontrollov. Dette skyldes, at denne kun behandler den indberetningspligtiges ansvar for ukorrekte oplysninger, mens SKL § 82 omfatter alle, der måtte afgive sådanne. Desuden indeholder SIL § 58 et krav om, at de ukorrekte oplysninger skal medføre en for lav skatteansættelse, hvorimod der i SKL § 82 ikke er krav om at de ukorrekte oplysninger skal medføre en forkert skatteansættelse.

Delkonklusion

Med ændringen af den tidligere skattekontrollov og opsplittningen af denne, er reglerne på dette område blevet formuleret i et mere præcist sprog, ligesom bestemmelserne er opdelt i den enkelte relevante lov. Dermed er der større klarhed over hvilke pligter, der er pålagt tredjemand, ligesom mulighederne for at kontrollere den enkelte skattepligtige er tydeligere. Begge love indeholder flere bestemmelser, som fokuserer på at gøre så mange oplysninger som muligt tilgængelige for

skattemyndighederne, således at muligheden for at svindle minimeres. Ligeledes fremgår det, at lovene giver Skatteforvaltningen hjemmel til i højere grad at opbevare, fremskaffe og sammenligne oplysninger, hvorfor kontrolgrundlaget efter lovændringerne er forbedret.

Det må dog nævnes, at der i skattekontrolloven i kun få tilfælde er indskrevet en direkte indberetningspligt, hvorfor der stilles større krav til skattemyndighedernes gennemgang af de informationer, som de får som følge af for eksempel indsendte ansøgninger. Gennem denne gennemgang vil Skatteforvaltningen kunne identificere de oplysninger, de måtte mangle, for at kunne træffe en afgørelse om for eksempel refusion af udbytteskat. På denne baggrund kan der, med hjemmel i skattekontrolloven, anmodes om disse informationer fra de relevante parter. Skatteforvaltningens administrative byrder øges dermed som følge af denne regulering. Reguleringen medfører også, at myndighederne i visse tilfælde er tvunget til at henvende sig til flere parter, myndigheder eller kontoførende institutter for at komme i besiddelse af relevante oplysninger. De skal således potentielt igennem flere led i processen for at opnå disse. Som følge af reguleringen i skattekontrolloven, er der kommet flere muligheder for at føre kontrol. Dette formodes at have minimeret muligheden for svindel med blandt andet refusion af udbytteskat.

8.2.3 – Nettoafregningsmodel

På tidspunktet for Udbyttesagen, var den daværende VP-ordning kun gældende for fysiske personer. VP-ordningen bestod af en nettoafregning af udbytteskat mellem Danmark og de lande som havde tilsluttet sig denne aftale.¹⁹⁶

I september 2015 nedsatte regeringen en arbejdsgruppe, der skulle udarbejde administrerbare forslag til, hvordan udbytterefusionen kunne håndteres fremadrettet for at undgå skattesvindl.¹⁹⁷ ¹⁹⁸ Formålet med arbejdsgruppen var også at få overblik over SKATs datagrundlag for udbytter og udbytterefusion, således at dette kunne bruges i refusions-, kontrol- og overvågningsøjemed.¹⁹⁹ Denne arbejdsgruppe fremlagde i 2017 tre modeller, der indeholdt forskellige grader af kontroller

¹⁹⁶ Skatteministeriets Intern Revision, “*SKATs administration af udbytteskat og refusion af udbytteskat*”, 24. september 2015, skm.dk, s. 57

¹⁹⁷ DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020, afsnit 6:6, tidsramme: 46:30 – 46:50

¹⁹⁸ Skatteministeriet, “*Rapport om administration af udbytteskat*”, 27. juni 2017, ft.dk, s. 16

¹⁹⁹ Ibid.

med det primære formål at forhindre skattesnyd.²⁰⁰ De tre modeller vil tilbyde en form for nettoafregning, som er et system, hvor aktionærene så vidt muligt betaler den udbytteskat, som de har pligt til, med det samme. Dette er for at undgå at skattepligtige først får fratrukket fuld udbytteskat, hvorefter hele eller dele af udbytteskatten tilbagebetales.²⁰¹

Løsningsmodel 1

Model 1 tilbyder kun nettoafregning til aktionærer, der oplyser om deres identitet. Den afskaffer alle former for refusion af udbytteskat.²⁰² Denne model indebærer, at SKAT i forbindelse med kontrol af registrering kan nøjes med at kontakte registreringsinstituttet (VP) og dermed undgå at skulle igennem flere led af depotbanker. Dette gør registreringsinstituttet forpligtet til at være i besiddelse af de oplysninger, som SKAT kræver. Der er ikke indskrevet en direkte indberetningspligt for værdipapircentraler i den nuværende skatteindberetningslov, om end dette ville blive nødvendigt ved løsningsmodel 1. Idet det er den enkelte aktionær, der skal registreres, giver det ikke det kontoførende institut mulighed for at registrere et samledepot, således at dette kan opnå nettoindeholdelse af udbytteskat på depotniveau. Nettoindeholdelsen er ifølge denne model betinget af, at den skattemæssigt retmæssige ejer af aktien er korrekt registeret i forhold til SKAT's oplysnings- og dokumentationskrav. Den reelle ejer af aktien er dermed den, der på tidspunktet for udbetaling af udbyttet er registeret som skattemæssigt retsmæssig ejer.²⁰³ Nettoindeholdelsen betyder, at aktionæren betaler udbytteskat med den skattesats, der følger af intern dansk ret eller en DBO, hvor den aftalte sats er lavere end efter intern ret. I tilfælde, hvor den skattemæssigt retmæssige ejer ikke er registeret på udbetalingsdagen, foretages indeholdelse med 27%. Det bør bemærkes, at model 1 ikke giver mulighed for refusion, hvorfor aktionæren ikke vil kunne kræve nogen del af den indeholdte skat retur. Modellen indeholder således en væsentlig fordel ved at lade sig registrere. For at sikre at SKAT får oplysninger om den korrekte aktionær, skal der, udover registreringen, foreligge en egenerklæring fra den enkelte aktionær om, at aktionæren opfylder SKATs betingelser for at blive anset for retmæssig ejer af aktien. Ligeledes skal det fremgå af erklæringen, at aktien ikke er lånt eller indgår i et finansielt arrangement - hvor realiteten er, at udbytte skal videregives.²⁰⁴

²⁰⁰ DR P1, "*De hemmelige aktionærer*", 6. november 2020, afsnit 6:6, tidsramme: 46:40-47:00

²⁰¹ Skatteministeriet, "*Rapport om administration af udbytteskat*", 27. juni 2017, ft.dk, s. 68

²⁰² DR P1, "*De hemmelige aktionærer*", 6. november 2020, afsnit 6:6, tidsramme: 47:26 – 47:33

²⁰³ Skatteministeriet, "*Rapport om administration af udbytteskat*", 27. juni 2017, ft.dk, s. 74

²⁰⁴ Ibid.

Ved at anvende ovenstående model 1 vil Skattestyrelsen opnå kendskab til identiteten af aktionærerne, der udbetales til igennem registreringen af de pågældende aktionærer. Ved samme model afskæres ligeledes risikoen for, at der udbetales uberettiget refusion af udbytteskat, da refusionsmuligheden afskaffes til fordel for nettoindeholdelsen, jf. ovenstående afsnit. En ulempe ved anvendelse af model 1 er dog de tilfælde hvori aktionæren har hjemsted i et land, som har indgået en DBO med Danmark. Hvis denne DBO giver ret til refusion af udbytteskat, kan Skattestyrelsen ikke kræve aktionærerne registreret eller nægte refusion.²⁰⁵

Løsningsmodel 2

Model 2 vil modsat model 1 tillade aktionærer at skjule deres identitet ved at placere aktier i samledepoter. Det bør understreges, at denne model hindrer skattesvig i begrænset omfang.²⁰⁶ Model 2 er modsat de øvrige modeller ikke kun baseret på en registrering af den enkelte skattemæssigt retsmæssige ejer. Model 2 giver mulighed for at registrere aktier i samledepoter ved at gruppere aktionærerne.²⁰⁷ Idet modellen ikke kræver en registrering af den enkelte aktionær, kan det eksisterende system for registrering i VP som udgangspunkt anvendes. Den eneste forskel er, at registreringssystemet forudsættes suppleret med oplysninger om det skattemæssigt korrekte ejerforhold.²⁰⁸ Tillige kræver model 2, at aktionæren eller aktionærgruppen skal have anført en landekode, der svarer til det land, hvor denne er skattemæssigt hjemmehørende, samt den i dette land relevante skattesats som følge af en eventuel DBO.²⁰⁹ Ligesom model 1 er det kontoførende institut ansvarlig for at foretage registrering på aktionærernes vegne.²¹⁰ Såfremt det kontoførende institut har registreret en gruppe af aktionærer, som et led i en depotbank, er det et krav, at disse aktionærer ved registreringen grupperes efter skattemæssigt hjemsted, således at depotet kan tilføjes en landekode og dertilhørende skattesats.²¹¹ Dermed behandles det, som var det en registrering af en enkeltstående aktionær. Model 2 stiller ligeledes krav til, at det er den aktionær, som er den skattemæssigt retmæssige ejer af udbyttet, der registreres.²¹² Dette gør sig også gældende ved registrering i

²⁰⁵ Skatteministeriet, "*Teknisk gennemgang af ny udbyttemodel*", 11. marts 2011, SAU alm. del bilag 256, Folketinget, s. 7

²⁰⁶ DR P1, "*De hemmelige aktionærer*", 6. november 2020, afsnit 6:6, tidsramme: 47:44 – 47:58

²⁰⁷ Skatteministeriet, "*Rapport om administration af udbytteskat*", 27. juni 2017, ft.dk, s. 76

²⁰⁸ *Ibid.*, s. 78

²⁰⁹ *Ibid.*, s. 77

²¹⁰ *Ibid.*

²¹¹ *Ibid.*

²¹² *Ibid.*

samledepoter. Derfor skal det depotførende institut oplyse det kontoførende institut om det aktielån, der måtte være foretaget.²¹³ Det bør nævnes, at model 2 ligeledes indeholder en egenerklæring om, at aktionærer har opfyldt betingelserne for at blive anset som værende retmæssig ejer af aktien og det dertilhørende udbytte.²¹⁴

Ved at anvende model 2 vil aktionæerne stadig kunne forholde sig hemmelige via opdeling af grupper i samledepoter. Skattestyrelsen vil ved anvendelse af denne model dog have krav på nogle oplysninger om aktionæerne, såsom skattesats for skattemæssigt hjemsted og landekode. Dermed ville Skattestyrelsen kunne opnå flere oplysninger om aktionærernes identitet end ved den tidligere anvendte VP-ordning.

Løsningsmodel 3

Model 3 baserer sig på principperne i model 1, men giver modsat denne, fortsat mulighed for at søge refusion under visse omstændigheder.²¹⁵ I denne model vil aktionærer kunne registrere sig i et registreringsinstitut, som herefter registrerer aktionæerne hos Skattestyrelsen, og dermed få ret til at få udbetalt udbytte med nettoindeholdelse af udbytteskatten.²¹⁶ Depotbanker skal efter model 3 søge refusion på vegne af depositarerne, hvis disse ikke er registreret på forhånd.²¹⁷ Dermed vil banken hæfte for de oplysninger de fremsender i forbindelse med refusionsansøgningen.²¹⁸ På denne måde vil Skatteforvaltningen være sikret mod tab, da en forkert tilbagebetaling vil kunne kræves dækket af den anmodende bank. Dog vil der for aktionærer - som ikke er direkte registreret i et registreringsinstitut, og som ikke har aktier i en depotbank, som har tilsluttet sig nettoindeholdelsesmodellen - være mulighed for selv at søge refusion.²¹⁹ Dette gøres gennem en voucherordning, hvori aktionæren skal fremlægge alle de oplysninger, som Skatteforvaltningen måtte finde relevant i sin vurdering af om en refusionsansøgning er retmæssig.²²⁰ Denne refusionsmulighed adskiller sig i praksis ikke fra den tidligere blanketordning, som blev anvendt under Udbyttesagen.

²¹³ Skatteministeriet, "*Rapport om administration af udbytteskat*", 27. juni 2017, ft.dk, s. 77

²¹⁴ Ibid.

²¹⁵ Ibid., s. 79-80

²¹⁶ Skatteministeriet, "*Teknisk gennemgang af ny udbyttemodel*", 11. marts 2011, SAU alm. del bilag 256, Folketinget, s. 10

²¹⁷ Ibid.

²¹⁸ Ibid., s. 8

²¹⁹ Skatteministeriet, "*Rapport om administration af udbytteskat*", 27. juni 2017, ft.dk, s. 80

²²⁰ Ibid.

Skatteforvaltningen kan dog ved den foreslåede voucherordning afvise en anmodning om udbytterefusion, hvis det findes at den indsendte dokumentation er utilstrækkelig til at fastslå for eksempel ansøgerens skattemæssige hjemsted.²²¹

Ved anvendelse af denne model vil Skatteforvaltningens risiko for tab i det meste være flyttet over på bankerne, således at eventuel svindel ikke vil påvirke statskassen. Ligeledes er modellen attraktiv for de aktionærer, der ikke har svindel for øje. Dette skyldes, at der ved frivillig registrering hurtigere vil kunne modtages det korrekte udbyttebeløb. Samtidig undgås den administrative byrde vedrørende refusion og dokumentation hertil. Modellen lukker dog ikke muligheden for at svindle helt, idet der kan undlades at lade sig registrere og derefter indsende refusionsansøgninger. I disse tilfælde stilles der større krav til Skatteforvaltningens kontrol af disse ansøgninger.

Delkonklusion

Det var overordnet arbejdsgruppens vurdering, at de dagældende regler burde justeres for at sikre en robust lovgivning på udbytteområdet. Tillige mente arbejdsgruppen, at der ved fastlæggelse af den konkrete løsningsmodel, skulle foretages en afvejning af hensynet til robusthed over for hensynet til svindel med udbytteskat og administrerbarhed.²²² De tre foreslåede modeller vil alle medføre en ændring i den nuværende administration af udbyttebeskatningen af udenlandske aktionærer.

I Udbyttesagen var aktionærernes hemmelige identitet et afgørende element, da det daværende SKAT ikke kunne identificere aktieejerne og dermed ikke vidste, hvorvidt disse reelt ejede de angivne aktier. Ligeledes var det uvist, om de havde betalt skat af det angivne udbytte. Derfor ville det have haft en særlig betydning, hvis SKAT havde mulighed for at opnå kendskab til disse aktionærers identiteter. Holdes disse tre modeller op mod omstændighederne i Udbyttesagen, må det derfor formodes, at arbejdsgruppens model 1 ville være den mest fordelagtige løsningsmodel til forhindring af sådanne uberettigede refusionsansøgninger i fremtiden. Dette skyldes, at SKAT ved denne indeholdelsesmodel ville have haft kendskab til de retmæssige ejere af aktierne, samt viden om, hvorvidt der reelt var indeholdt udbytteskat af de angivne udbytter. Model 1 ville ligeledes fjerne muligheden for at anmode om refusion af indeholdt udbytteskat, hvorfor kun registrerede ejere ville

²²¹ Skatteministeriet, "*Rapport om administration af udbytteskat*", 27. juni 2017, ft.dk, s. 80

²²² *Ibid.*, s. 13

være berettiget til en lavere skattesats ved modtagelsen af sådanne udlodninger. Dette ville medføre en mindre kontrolbyrde for SKAT.

Regeringen har fremsat et udkast til et lovforslag om vedtagelse af løsningsmodel 3.²²³ Dele af dette lovforslag var forventet at træde i kraft den 1. juli 2021. Skatteministeren havde kompetence til at fastsætte ikrafttrædelsestidspunktet for øvrige dele af lovforslaget.²²⁴ Af udkastet til dette lovforslag fremgår det, at bestemmelserne vedrørende nettoindeholdelse ville blive indsat efter § 65 D i KSL. Den anvendte nettoindeholdelsesmodel er i grove træk løsningsmodel 3, som forklaret ovenfor. Dog er der ved refusionsansøgningerne fastsat en frist på 6 måneder fra udlodningen af udbyttet, til refusionsanmodningerne skal indsendes til Skatteforvaltningen.²²⁵ Ved fejlagtige refusionsanmodninger, som resulterer i for høj tilbagebetaling af indeholdt udbytteskat, hæfter bankerne i dette forslag objektivt for de aktionærer, for hvem de har indsendt ansøgningerne.²²⁶

Model 1 er på papiret den mest sikre løsning set fra et dansk perspektiv. Denne fjerner al mulighed for refusion og medfører, at der kun kan opnås en skatenedsættelse, hvis der er sket registrering sig på forhånd. Dette er dog ikke muligt i praksis, da Danmark er medlem af EU og dermed skal lovgive i overensstemmelse med gældende EU-ret, herunder blandt andet moder-/datterselskabsdirektivet.²²⁷ Danmark har desuden indgået DBO'er med flere forskellige lande, hvori der er indskrevet en kildelandsbeskatningsret, som skal efterleves ved national lovgivning. Model 1 ville derfor kræve, at Danmark opsagde alle sine DBO'er og meldte sig ud af EU for derefter at indgå nye DBO'er, hvori der er taget højde for reglerne i løsningsmodel 1. Model 3 er derfor en mellemvej, som søger at placere Danmarks udbyttebeskatning i sikkerhed for svindel, samtidig med at DBO'er og EU-ret overholdes. Ved denne løsningsmodel fastholdes kravet om registrering, men der gives mulighed for refusion for EU-medlemslande og lande med hvilke, der er indgået DBO'er, jf. KSL § 69 B, stk. 1, 1. pkt., som nævnt i afsnit 3.2. Dog er der indsat et ekstra led i refusionsrækken, således at bankerne indsender dokumentationen om depoter og derfor også hæfter for de oplysninger, som de afgiver. Dermed er

²²³ Skatteministeriet, "Udkast til lovforslag om nettoindeholdelse udkast", J. nr. 2017 – 5930, 3. juli 2020, SAU alm. del bilag 383, samling 2019-20, ft.dk

²²⁴ Skatteministeriet, "Forslag om nettoindeholdelse af udbytteskat for aktier m.v. registreret i en værdipapircentral", 3. juli 2020, Skatteministeriet

²²⁵ Skatteministeriet, "Teknisk gennemgang af ny udbyttemodel", 11. marts 2011, SAU alm. del bilag 256, Folketinget, s. 10

²²⁶ Ibid., s. 6

²²⁷ Folketinget EU-Oplysningen, "EU-ret i Danmark", EU.dk

Danmarks risiko for at lide tab som følge af svindel minimeret. Et eventuelt tab ville kunne søges dækket af det indberettende institut.

8.3 - Afgørelse af Udbyttesagen

Med baggrund i de tidligere afsnit i nærværende projekt præsenteret et forslag til afgørelse af den del af Udbyttesagen, der primært centrerer sig om Sanjay Shah samt dennes selskaber. Først vurderes, om der er sket en strafbar handling. Er dette tilfældet vil et forslag til strafudmåling ligeledes foretages. Til vurderingen af hvorvidt måden hvorpå Sanjay Shah tilegnede sig de modtagne beløb fra Danmark, vil analysen om bedrageribestemmelsen i afsnit 7.1 lægges til grund for at vurdere, om denne bestemmelse vil kunne finde anvendelse. Herudover vil STRFL §§ 75, stk. 1, 76, stk. 4, jf. stk. 1, 79, stk. 2 og 88, stk. 1, som ikke direkte er omfattet af projektets problemformulering, blive inddraget.

I det tilfælde at en strafudmåling foretages, vil momenterne i STRFL §§ 286, stk. 2 og 289 om grovhed inddrages. Disse momenter er analyseret i afsnit 7, som blandt andet inddrager retspraksis og hensynene heri.

Sanjay Shah har hidtil erkendt at have modtaget penge fra Danmark men hævder, at dette er sket gennem et lovligt ”hul” i den danske skattelovgivning.²²⁸ Det er i afsnit 7.1.1 beskrevet, hvordan Sanjay Shah i praksis har tilegnet sig det beløb, som han er sigtet for at have modtaget, hvorfor disse oplysninger lægges til grund ved vurderingen af lovligheden af handlingerne. Det fremgår heraf, at der i Udbyttesagen indgik tre led, som alle havde en rolle i at producere og fremsende dokumentation til brug for SKATs refusionskontrol. At de vedhæftede dokumenter, som skulle fremstå som dokumentation for de indsendende personer og selskabers bopæl og ejerskab, er produceret af første led i denne fabrikationsproces, må alt andet lige medføre, at dokumentationen er falsk. Dermed er dokumentationen omfattet af STRFL § 171, stk. 3 om dokumentfalsk. Idet et falsk dokument ofte vil medføre en vildfarelse hos modtageren af dette, finder STRFL § 279 anvendelse. Udover vildfarelse, er ligeledes kravet om økonomisk gevinst essentielt i denne bestemmelse.

²²⁸ Højbjerg; Jesper, “*Bagmandspolitiet tiltaler Sanjay Shah i udbyttesag*”, 7. januar 2021, Finans

I Udbyttesagen var der ligeledes formodentlig foretaget aktielån en række aktionærer i mellem – dette enten reelt eller fiktivt. Et aktielån har, som nævnt i afsnit 2.3, den konsekvens, at den i værdipapircentralen registrerede ejer ikke stemmer overens med den reelle ejer, hvorfor indsendelse af refusionsansøgninger fra begge disse ‘ejere’ vil medføre en vildfarelse hos SKAT. I nærværende sag var der, som anført ovenfor, begået dokumentfalsk, ligesom Sanjay Shah og dennes medgerningsmænd havde tilegnet sig et større beløb som følge af den opståede vildfarelse hos SKAT. Dermed er der årsagssammenhæng mellem de to forhold, og bedrageribestemmelsen må kunne finde anvendelse. Denne indeholder en strafferamme på halvandet års fængsel.

I Udbyttesagen er der en række forhold, som er essentielle for vurderingen af grovheden af handlingerne. Skærpselsesbestemmelsen i STRFL § 286, stk. 2 inddrages derfor i vurderingen. De i afsnit 7.1.2 analyserede momenter i denne bestemmelse, vil lægges til grund ved vurderingen af grovheden.

Det fremgår af afsnit 4 om Udbyttesagens handlingsforløb, at alle de analyserede momenter vedrørende STRFL § 286, stk. 2 er til stede i denne. Måden disse fremkommer er beskrevet under hvert enkelt moment i afsnit 7.1. Ud fra dette må det vurderes, at de i Udbyttesagen begåede handlinger er af særlig grov beskaffenhed, hvorfor STRFL § 286, stk. 2 vil finde anvendelse og hæve strafferammen til 8 år.

Idet der i Udbyttesagen er anmodet om tilbagebetaling af skatter, er det nødvendigt også at vurdere, hvorvidt bestemmelsen om skattesvig i STRFL § 289, stk. 1 kan finde anvendelse på de begåede handlinger. Denne bestemmelse er analyseret i afsnit 3.1. Momenterne til vurdering af, om denne bestemmelse finder anvendelse, er analyseret i afsnit 7.2. Af disse analyserede elementer er det kun momentet om, hvorvidt tiltalte er tidligere straffet for tilsvarende økonomisk kriminalitet, der ikke er til stede i Udbyttesagen. Det bør dog nævnes, at tiltaltes faglige viden ikke fremgår eksplicit af bestemmelsen, hvorfor dette moment kun kan udledes gennem retspraksis. Idet størstedelen af de momenter, der skal lægges til grund ved anvendelse af STRFL § 289, stk. 1, er til stede i Udbyttesagen, kan denne bestemmelse inddrages i sagen mod Sanjay Shah. Bestemmelsen finder kun anvendelse, fordi Sanjay Shah har overtrådt SKL § 82, som henviser direkte til STRFL § 289 som strafbestemmelse.

Herefter kan det vurderes om også skærpsbestemmelsen i STRFL § 88, stk. 1 ligeledes kan finde anvendelse på Udbyttesagen. Denne er beskrevet i afsnit 3.1. Denne bestemmelse er opdelt i to led, hvorefter det første led medfører straf efter den strengeste bestemmelse, mens andet led hjemler muligheden for, at den strengeste strafferamme kan øges med 1,5 gange. I dette tilfælde ville strafferammen i STRFL § 286, stk. 2 hæves til 12 års fængsel. Der er i Udbyttesagen tale flere lovovertrædelser - herunder dokumentfalsk, bedrageri og skattesvig. Dermed ville betingelserne for anvendelse af STRFL § 88, stk. 1, 1. pkt. være opfyldt. Herefter følger, at en handling skal være af særdeles skærpene omstændigheder for at kunne forhøje strafferammen med 1,5 gange. Denne afvejning er sværere, da domstolene i tidligere afgørelser om tilsvarende økonomisk kriminalitet ikke har anvendt bestemmelsen. Dog vurderes det, at Udbyttesagen er af så stor principiel karakter og af samfundsmæssig vigtighed, at en forhøjelse ville være velbegrundet. Det findes derfor i nærværende projekt, at STRFL § 88, stk. 1, 2. pkt. kan finde anvendelse og dermed hæve strafferammen for Sanjay Shahs forbrydelser til 12 års fængsel.

Konfiskation af værdier

I de analyserede domme, Tfk.2018.907/2 Ø og U 2021.1450 H, blev der foretaget konfiskation af beløb og ejendomme. Dette skete, da de tiltalte havde beriget sig selv gennem en forbrydelse, jf. STRFL §§ 75, stk. 1, jf. 76, stk. 4, jf. stk. 1. De tiltalte måtte have indset at ejendommene var erhvervet for beløb, som var indvundet gennem en strafbar handling.

I relation til Udbyttesagen vil dette synspunkt kunne videreføres, således at værdier i Sanjay Shahs selskaber og dennes personlige formue vil kunne konfiskeres, i det tilfælde at han findes skyldig i de i afsnit 4 nævnte strafbare forhold. Dermed burde Sanjay Shah have indset, at de indvundne beløb og erhvervelsen af blandt andet ejendomme, var fremkommet gennem ulovlige handlinger, jf. STRFL § 75, stk. 1. Der er på nuværende tidspunkt foretaget beslaglæggelse af ejendomme ejet af Sanjay Shah,²²⁹ hvilket formodes at være med henblik på senere konfiskation, jf. STRFL § 76 a, stk. 1.

²²⁹ Claushøj Bindslev; Joachim & Stender Pedersen; Mette, ”*Bagmandspolitiet beslaglægger ejendom til 130 millioner i udbyttesag*”, 3. februar 2020, TV2 Nyheder

Rettighedsfrakendelse

I domsanalyserne foretaget i afsnit 6 sker der rettighedsfrakendelse i to af disse. Baggrunden for at kunne foretage dette, er beskrevet i afsnit 3.1.

Idet Sanjay Shah gennem sin stilling som ejer og direktør i de selskaber, hvorigennem der uretmæssigt blev indsendt 3.000 refusionsansøgninger til Danmark gennem en treårig periode, må der foreligge en nærliggende fare for at en sådan stilling ville blive misbrugt igen. STRFL § 79, stk. 1, jf. stk. 2, 2. pkt. må derfor finde anvendelse.

Tillægsbøde

Der kan i sager, hvori der er opnået en økonomisk gevinst, fastsættes en tillægsbøde som supplement til en eventuel fængselsstraf. Hjemlen til dette fremgår af STRFL § 50, stk. 2. Tillægsbødens størrelse er gennem retspraksis fastsat til et beløb tilsvarende det unddragne.²³⁰ Dette synspunkt underbygges ligeledes af den analyserede dom U.2021.140 H. Det må også formodes, at Sanjay Shah bliver idømt en tillægsbøde svarende til det indvundne i Udbyttesagen.

Begrundelse og resultat

På baggrund af ovenstående momenter og hensyn, findes det i nærværende projekt, at Sanjay Shah i Udbyttesagen straffes med ubetinget fængsel, jf. STRFL § 88, stk. 1, 2. pkt., jf. § 286, stk. 2, jf. § 279 og STRFL § 88, stk. 1, 2. pkt., jf. § 289, stk. 2.

Hvis ikke det svindlede beløb kan inddrives i rede penge, vil der ske konfiskation af de i forvejen beslaglagte ejendomme tilhørende Sanjay Shah og dennes selskaber, jf. STRFL § 75, stk. 1, jf. § 76, stk. 1. Da der allerede er foretaget beslaglæggelse af værdier hos Sanjay Shah, vil disse blive idømt konfiskation. Der vil ligeledes blive foretaget yderligere konfiskation af Sanjay Shahs værdier når denne er fundet skyldig, jf. STRFL § 76 a, stk. 1. Denne bestemmelse finder dog kun anvendelse i det tilfælde, at Sanjay Shah findes skyldig i de strafbare handlinger.

Det bør ligeledes overvejes, om konfiskation kan ske efter STRFL § 76, stk. 4. Der er dog ikke tilgængelige oplysninger om, hvorvidt Sanjay Shah har overdraget dele af det indvundne udbytte til andre, hvorfor denne bestemmelse ikke medtages i nærværende afgørelse.

²³⁰ Waaben; Knud og Langsted; Lars Bo (2014), *Strafferettens specielle del*, 6. udgave, Karnov Group, s. 168

Tillige vil der blive foretaget frakendelse af Sanjay Shahs ret til at deltage i ledelsen af virksomheder uden personlig og ubegrænset hæftelse, jf. STRFL § 79, stk. 1, jf. stk. 2, 2. pkt.

Sanjay Shah vil ligeledes blive idømt en tillægsgbøde svarende til det unddragne beløb på ca. 9 mia. kr.,²³¹ jf. STRFL § 50, stk. 2.

²³¹ Valentin Mortensen; Mikkel, *“Bagmand anklaget for at svindle sig til 9 milliarder kroner i historisk sag”*, 27. januar 2021, TV2 Nyheder

Kapitel 9 – Konklusion

Formålet med dette projekt er at belyse, hvorledes STRFL §§ 279 og 289 bliver anvendt i relation til hinanden, idet flere handlingsforløb vil kunne falde ind under begge bestemmelser. For at kunne vurdere dette, er der foretaget flere analyser og vurderinger, som bidrager til besvarelse af problemformuleringen.

Det analyserede retspraksis i projektet anvendes til at belyse, hvordan STRFL §§ 279 og 289 i praksis anvendes, samt til at udlede de hensyn som lægges til grund ved denne anvendelse. Det kan på baggrund af det analyserede retspraksis konstateres, at STRFL §§ 279 og 289 indeholder flere ligheder, men også flere forskelle. Begge bestemmelser omhandler bedrageri, om end § 289 kun anvendes på bedrageri i blandt andet skatteøjemed. Den generelle bedrageribestemmelse i § 279 indeholder ikke nogen direkte hensyn, der skal inddrages. Den indeholder blot krav om, at der skal foreligge en vildfarelse samt et økonomisk tab. Der er ikke krav om dette i § 289, hvor kun grovhedsmomentet er et krav. Det er et krav for anvendelse af § 289, at der i anden lovgivning er henvist til denne bestemmelse. § 289 finder dermed ikke nødvendigvis anvendelse når § 279 gør, men § 279 vil ofte finde anvendelse når § 289 gør.

STRFL § 286, stk. 2 er en skærpselsesbestemmelse til blandt andet § 279 og indeholder en strafferamme, som svarer til § 289. Ligeledes skal en række momenter i både § 286, stk. 2 og § 289 inddrages til vurdering af, om en given handling er af “grov karakter eller beskaffenhed”. De momenter, der skal inddrages i de to bestemmelser, svarer i høj grad til hinanden, hvilket medfører en stor lighed i anvendelsen af disse. Idet § 286, stk. 2 og § 289 tilsvare hinanden, gør dette sig også gældende for §§ 279 og 289.

Til besvarelse af hvorvidt der er et muligt i “hul” i skattelovgivningen, er retstilstanden analyseret. Det fremgår af projektet, at retstilstanden under og efter Udbyttesagen er forskellig. Dette kan ses som et udtryk for, at Udbyttesagen har været direkte årsag til de ændringer, der er sket i retstilstanden siden dennes offentliggørelse. Det kan desuden konstateres, at der i retstilstanden under Udbyttesagen var et “hul”, som gjorde det muligt at svindle med refusion af udbytteskat. Dette har ikke nødvendigvis været lovligt, men har medført, at det kan vise sig umuligt at få de muligt ulovligt undtagne beløb inddrevet efterfølgende. Dette “hul” er fra lovgivers side forsøgt lukket. I første

omgang blev skattekontrollen opdateret, og skatteindberetningsloven blev vedtaget. Ligeledes er der udarbejdet en ny model for administrationen af udbyttebeskatning – nettoafregningsmodellen - som fremover vil gøre det sværere at svindle og sikrer den danske statskasse mod tab i det tilfælde at dette fremkommer alligevel. “Hullet” er dermed forsøgt lukket, hvilket endnu ikke helt er lykkedes, idet blandt andet den nye nettoindeholdelsesmodel endnu ikke er vedtaget.

Afgørelsen af Udbyttesagen er truffet på baggrund af de foretagne analyser og en vurdering af, at de foretagne handlinger i denne sag var ulovlige, og ikke blot en omgåelse af uklar lovgivning. Resultatet baserede sig på hensynene og hårdheden af straffene i retspraksis. Disse suppleres yderligere af de samfundsmæssige hensyn, som for eksempel tilliden til Skatteforvaltningen og det danske retssystem. På denne baggrund forventes det, at en fremtidig reel dom vil resultere i en strafudmåling tæt på det maksimalt mulige.

Kapitel 10 – Litteraturliste

10.1 – Lovgivning

Kapitalmarkedsloven

- LBK nr. 2014 af 01/11/2021
- LBK nr. 377 af 02/04/2020
- LBK nr. 931 af 06/09/2019
- LBK nr. 12 af 08/01/2018
- LOV nr. 650 af 08/06/2017

Kildeskatteloven

- LBK nr. 824 af 28/04/2021
- LBK nr. 117 af 29/01/2016
- LBK nr. 1403 af 07/12/2010

Ligningsloven

- LBK nr. 1735 af 17/08/2021
- LBK nr. 1041 af 15/09/2014
- LBK nr. 405 af 22/04/2013
- LBK nr. 1017 af 28/10/2011

Selskabsskatteloven

- LBK nr. 251 af 22/02/2021
- LBK nr. 149 af 09/01/2015
- LBK nr. 1082 af 14/11/2012
- LBK nr. 1376 af 07/12/2010

Skatteindberetningsloven

- LBK nr. 1754 af 30/08/2021

Skattekontrolloven

- LBK nr. 1754 af 30/08/2021
- LBK nr. 1264 af 31/10/2013
- LBK nr. 819 af 27/06/2011
- LBK nr. 142 af 18/02/1997

Straffeloven

- LBK nr. 1851 af 20/09/2021

Værdipapirhandelsloven

- LBK nr. 911 af 04/08/2014
- LBK nr. 982 af 06/08/2013
- LBK nr. 855 af 17/08/2012
- LBK nr. 883 af 09/08/2011

DBO

- BKI nr. 36 af 27/06/1958
- OECD's modeloverenskomst 2017

Lovforslag og -ændringer

- L 13 Forslag til skattekontrollov, samling 2017-18
- L 14 Forslag til skatteindberetningslov, samling 2017-18
- L 67 Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven og forskellige andre love, samling 2013-14
- LOV nr. 2612 af 28/12/2021 om ændring af lov om et indkomstregister, skatteindberetningsloven og skattekontrolloven

10.2 – Retspraksis

- TfK 2018.907/2 Ø
- U 2017.1185 H

- U 2021.1450 H
- U 2021.5249 Ø

10.3 – Retslitteratur

- Elholm; Thomas, m.fl., (2022), *Kommenteret straffelov speciel del*, 12. udgave, Djøf Forlag
- Evald; Jens, (2020), *Juridisk teori metode og videnskab*, 2. udgave, Djøf Forlag
- Michelsen; Aage, m.fl. (2017), *International Skatteret*, 4. udgave, Karnov Group
- Munk-Hansen; Carsten (2017), *Den juridiske løsning*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Munk-Hansen; Carsten, (2018), *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag
- Pedersen; Jan, *Skatteforvaltning – Skatteproces – Skattekontrol*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag
- Waaben; Knud og Langsted; Lars Bo (2014), *Strafferettens specielle del*, 6. udgave, Karnov Group

10.4 – Vejledninger

Skat.dk, “Den juridiske vejledning”, 2022-01

- A.B.1.1, *Revision af indberetningsbestemmelserne*
- C.B.2.1.4.11, *Aktielån*
- C.D.9.5.4.3.1, *Hovedregel: Beskatning af aktier og investeringsbeviser*
- C.F.8.1.1, *Dobbeltbeskatning*
- C.F.8.2.2.10.1.3, *Modtager af udbytte Begrebet retmæssig ejer*
- C.F.8.2.2.10.3.2, *Beskatningsret for det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (Kildelandet)*

10.5 – Artikler og pressemeddelelser

- Anklagemyndigheden, “*Mistanke om økonomisk kriminalitet for milliarder anmeldt til SØIK*”, 24. august 2015, Anklagemyndigheden,

<https://anklagemyndigheden.dk/da/mistanke-om-oekonomisk-kriminalitet-milliarder-anmeldt-til-soeik>

- Ritzau, “*Skats mistanke om svindel med udbytteskat*”, 26. August 2015, Information, <https://www.information.dk/telegram/2015/08/fakta-skats-mistanke-svindelse-udbytteskat>
- Hansen; John & Olsen; Michael, “*40-årig kvinde går igen i selskaber der mistænkes for milliardsvindel mod SKAT*”, 17. november 2015, Politiken, <https://www.aalborgbibliotekerne.dk/ting/object/infomedia/36720425>
- Erhardtson; Birgitte & Bendtsen; Simon, “*Fem sigtede i svindelsag*”, 18. november 2015, Berlingske, <https://www.aalborgbibliotekerne.dk/ting/object/infomedia/36722657>
- SKAT, “*SKAT har opsagt aftale om reduceret indeholdelse af udbytteskat for udenlandske investorer (VP-ordningen)*”, 20 november 2015, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2184739>
- Erhardtson; Birgitte & Bendtsen; Simon, “*Bag kulisserne i intens jagt på milliarder kroner*”, 23. november 2015, Politiken, <https://www.aalborgbibliotekerne.dk/ting/object/infomedia/36729449>
- Bendtsen; John m.fl., “*Svindelmistænkt har selskaber i alle afkroge af verden*”, 27. november 2015, Berlingske, <https://www.berlingske.dk/oekonomi/svindelmistaenkt-har-netvaerk-af-selskaber-i-alle-afkroge-af-verden>
- Gerd Frandsen; Caroline, “*Sådan gik det til da Skat mistede 12 mia. kr.*”, 24. august 2016, TV2 Nyheder, <https://nyheder.tv2.dk/erhverv/2016-08-24-overblik-saadan-gik-det-til-da-skat-mistede-12-mia-kr>
- Geist; Anton & Dahlin; Ulrik, “*Forstå skandalen i SKAT*”, 26. august 2016, information, <https://www.information.dk/indland/2016/08/forstaa-skandalen-skat-0>

- Fastrup; Niels & Græsbøll Svaneborg; Thomas., ”*Milliardkuppet*”, 20. december 2016, DR, <https://www.dr.dk/nyheder/webfeature/milliardkuppet>
- Svanebjerg; Thomas m.fl., “*TIDSLINJE Det store milliardkup i statskassen år for år*”, 20. august 2018, DR, <https://www.dr.dk/nyheder/penge/tidslinje-det-store-milliardkup-i-statskassen-aar-aar>
- Hansen; John, ”*Manden bag masken ved alt om `djævlemaskinen`, der har lænset europæiske statskasser for milliarder*”, 20. oktober 2018, Politiken, <https://politiken.dk/oekonomi/art6783149/Manden-bag-masken-ved-alt-om-djævlemaskinen-der-har-lænset-europæiske-statskasser-for-milliarder>
- Hansen; John, “*Sanjay Shah: Det var en af mine egne medarbejdere, der pudsede myndighederne på mig*”, 31. oktober 2018, Politiken, <https://politiken.dk/indland/art6802998/Sanjay-Shah-Det-var-en-af-mine-egne-medarbejdere-der-pudsede-myndighederne-på-mig>
- Skatteministeriet, “*Minister vil have Finanstilsynet ind i sag om bankordning i udbyttekomplekset*”, 1. november 2018, Skatteministeriet, <https://www.skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/skatteminister-vil-have-finanstilsynet-ind-i-sag-om-bankordning-i-udbyttekomplekset/>
- Søndergård Ingvorsen; Emil, “*Tyskerne om tavshed i udbytteskandalen: Vi vidste ikke, at det kunne foregå i Danmark*”, 18. December 2018, DR nyheder, <https://www.dr.dk/nyheder/politik/tyskerne-om-tavshed-i-udbytteskandalen-vi-vidste-ikke-det-kunne-foregaa-i-danmark>
- Fastrup; Niels, “*Skattesvindler for milliarder: I dag starter stort retsopgør mod aktiehandlere storbanker*”, 4. september 2019, DR, <https://www.dr.dk/nyheder/penge/skattesvindler-milliarder-i-dag-starter-stort-retsopgoer-mod-aktiehandlere-og>

- Fuglsang Edelholt; Jens, “Tysk bank får bøde på 110 millioner kroner i udbyttesagen”, 23. september 2019, Anklagemyndigheden, <https://anklagemyndigheden.dk/da/tysk-bank-faar-boede-paa-110-millioner-kroner-i-udbytteskattesagen>
- Ritzau, “Bagmandspolitiet har afhørt hovedmistænkt i udbyttesagen”, 12. December 2019, DR nyheder, <https://www.dr.dk/nyheder/indland/medier-bagmandspolitiet-har-afhort-hovedmistaenkt-i-udbyttesagen>
- Claushøj Bindslev; Joachim & Stender Pedersen; Mette, ”Bagmandspolitiet beslaglægger ejendom til 130 millioner i udbyttesag”, 3. februar 2020, TV2 Nyheder, <https://nyheder.tv2.dk/krimi/2020-02-03-bagmandspolitiet-beslaglaegger-ejendom-til-130-millioner-i-udbyttesag>
- Skatteministeriet, “Forslag om nettoindeholdelse af udbytteskat for aktier m.v. registreret i en værdipapircentral”, 3. juli 2020, Skatteministeriet, https://www.skm.dk/love/lovforslag/lovforslag-2019-20/forslag-om-nettoindeholdelse-af-udbytteskat-for-aktier-mv-registreret-i-en-vaerdipapircentral/?fbclid=IwAR3J5w-VVHBx0i5Ohca1Dy45Gu-q8-z_FhpoD_F2U9e1RfgaYDIIUbtn8vo
- Tynell; Jesper, “Udbytteskandalen kunne formentlig være undgået: løsningskatalog lå klar i årevis” 9. november 2020, DR, <https://www.dr.dk/nyheder/penge/udbytteskandale-kunne-formentlig-vaere-undgaaet-loesningskatalog-laa-klar-i-aarevis>
- Højbjerg; Jesper, “Bagmandspolitiet tiltaler Sanjay Shah i udbyttesag”, 7. januar 2021, Finans, <https://finans.dk/erhverv/ECE12672236/bagmandspolitiet-tiltaler-sanjay-shah-i-udbyttesag/?ctxref=ext>
- Walentin Mortensen; Mikkel m.fl., “To briter er tiltalt for udbyttesvindler for ni milliarder”, 7. januar 2021, TV2 Nyheder, <https://nyheder.tv2.dk/samfund/2021-01-07-to-briter-er-tiltalt-for-udbyttesvindler-for-ni-milliarder-0>

- Walentin Mortensen; Mikkel, “*Bagmand anklaget for at svindle sig til 9 milliarder kroner i historisk sag*”, 27. januar 2021, TV2 Nyheder, <https://nyheder.tv2.dk/krimi/2021-01-27-bagmand-anklaget-for-at-svindler-sig-til-9-milliarder-kroner-i-historisk-sag>
- Ritzau, “*Anklager kræver Sanjay Shah fængslet i sag om udbytteskat*”, 29. marts 2021, Berlingske, https://www.berlingske.dk/samfund/anklager-kræver-sanjay-shah-fængslet-i-sag-om-udbytteskat?fbclid=IwAR0FEnq0Jq0TgDzEUGTJg_lxV_Pogt3VRDNz_IRA039z79jcMavdT75eL2Y
- Fuglsang Edelholt; Jens, “*Udbyttesagen: seks personer tiltalt for at svindle statskassen for mere end en milliard*”, 13. april 2021, Anklagemyndigheden, <https://anklagemyndigheden.dk/da/udbyttesagen-seks-personer-tiltalt-svindler-statskassen-mere-end-en-milliard-kroner>
- Skattestyrelsen, “*Skattestyrelsen tager skridt til at appellere dom afsagt i England i udbyttesagen*”, 27. april 2021, Skattestyrelsen, <https://www.sktst.dk/aktuelt/pressemeddelelser/skattestyrelsen-tager-skridt-til-at-appellere-dom-afsagt-i-england-i-udbyttesagen/>
- Ritzau, “*Danmark kan nu begære Shah udleveret i sag om udbytteskat*”, 31. maj 2021, Advokatwatch, <https://advokatwatch.dk/Advokatnyt/Domstole/article13019878.ece>
- Erhardtsen; Birgitte, “*Landsretten har talt: Bech-Bruun taber habilitetssag mod skatteministeriet*” 23. juni 2021, Berlingske, <https://www.berlingske.dk/business/landsretten-har-talt-bech-bruun-taber-habilitetssag-mod-skatteministeriet>
- Ritzau, “*OVERBLIK: Udbyttesagen drejer sig om milliardbedrageri*”, 20. januar 2022, Ugeavisen.dk, <https://ugeavisen.dk/alarml12/artikel/overblik-udbyttesagen-drejer-sig-om-milliard-bedrageri>

- Søndergård Ingvorsen; Emil & Ussing; Jakob, “*Hev milliarder ud af statskassen sammen med Sanjay Shah: Amerikansk firma indgår hemmeligt forlig med Danmark*”, 28. januar 2022, DR nyheder, <https://www.dr.dk/nyheder/penge/hev-milliarder-ud-af-statskassen-sammen-med-sanjay-shah-amerikansk-firma-indgaar>
- Ritzau; “*Stor sejr til Danmark i jagt på udbyttmilliarder i London*”, 25. februar 2022, Finanswatch, <https://finanswatch.dk/article13772698.ece>
- Pedersen; Anette, “*Ny tiltale i udbyttesag*”, 9. marts 2022, Anklagemyndigheden, <https://anklagemyndigheden.dk/da/ny-tiltale-i-udbyttesag>
- Walentin Mortensen; Mikkel & Claushøj Bindslev; Joachim, “*Udbyttesagen vokser med et milliardbeløb*” 31. marts 2022, TV2 Nyheder, <https://nyheder.tv2.dk/samfund/2022-03-31-udbyttesagen-vokser-med-et-milliardbeloeb>

10.6 - Rapporter

- Skatteministeriets Intern Revision, “*Undersøgelse af Provenuet fra kildebeskatningen af udlændinge - udbytteskat*”, 10. maj 2010, dr.dk, <https://www.dr.dk/nyheder/htm/dokumenter/Intern%20Revisions%20undersogelse%20af%20udbytteskat%202010.pdf>
- Skatteministeriets Intern Revision, “*SKATs administration af udbytteskat og refusion af udbytteskat*”, 24. september 2015, skm.dk, <https://www.skm.dk/media/6324/intern-revisions-rapport-om-udbytteskat.pdf>
- Statsrevisorerne, “*Beretning om SKATs forvaltning af og Skatteministeriets tilsyn med refusion af udbytteskat*”, 24. februar 2016, ft.dk, <https://www.ft.dk/statsrevisorerne/kalender/52477/-/media/20d321cb583348329019ceae54ba0e47.ashx>
- Højesteret, “*Højesterets årsberetning 2020*”, 4. februar 2021, domstol.dk, <https://domstol.dk/media/3f4ikjyj/aarsberetning-2020.pdf>

- Skatteministeriet, “*Rapport om administration af udbytteskat*”, 27. juni 2017, ft.dk, <https://www.ft.dk/samling/20161/almde/SAU/bilag/227/1772839.pdf>

10.7 – Internetkilder

- Folketinget EU-Oplysningen, “*EU-ret i Danmark*”, EU.dk, <https://www.eu.dk/da/danmark-i-eu/eu-ret-i-danmark>
- SKAT, “*Ansøgning om refusion af udbytteskat*”, Skat.dk, <https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=2244486>
- SKAT, “*Bindende virkning*”, skat.dk, <https://skat.dk/data.aspx?oid=80437&chk=217943>
- SKAT, “*Styresignaler, SKAT-meddelelser og høringsportalen for styresignaler – styresignal*”, Skat.dk, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2158657>
- SKAT, “*Opdeling af skattekontrollen i en skattekontrollen og en skatteindberetningslov*”, Skat.dk, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2284493>
- Skattestyrelsen, “*Bankordningen*”, Sktst.dk, <https://www.sktst.dk/media/2709/faktaark-bankordningen.pdf>
- Skatteforvaltningen, “*Skatteforvaltningens historie*”, Skatteforvaltningen.dk, <https://www.skatteforvaltningen.dk/om-skatteforvaltningen/skatteforvaltningens-historie/>

10.8 - Øvrige kilder

- Skatteministeriet, “*Teknisk gennemgang af ny udbyttemodel*”, 11. marts 2011, SAU alm. del bilag 256, Folketinget, <https://www.ft.dk/samling/20201/almde/SAU/bilag/256/2407875/index.htm>
- Betænkning til L 173 af 18/6/2012

- Skatteministeriet, “*Retssikkerhedspakke III – Klar og præcis lovgivning*”, 18. august 2017, Regeringen.dk, <https://www.regeringen.dk/aktuelt/publikationer-og-aftaletekster/retssikkerhedspakke-iii-klar-og-praecis-lovgivning/>
- Skattestyrelsen, “*Status: Bankordning og aktieudlån på udbytteområdet*”, 30. oktober 2018, SAU alm. del spørgsmål 12, Samling 2018-19 (1. samling), Folketinget, <https://www.ft.dk/samling/20181/almDEL/sau/spm/12/svar/1525118/1961812.pdf>
- Skatteministeriet, “*Udkast til lovforslag om nettoindeholdelse udkast*”, J. nr. 2017 – 5930, 3. juli 2020, SAU alm. del bilag 383, samling 2019-20, ft.dk, <https://www.ft.dk/samling/20191/almDEL/SAU/bilag/383/2222359/index.htm>

Podcast

- DR P1, “*De hemmelige aktionærer*”, 6. november 2020

Kapitel 11 – Bilag

11.1 - Procesafsnit

Vedlagt separat

11.2 - Samarbejdsaftale

Vedlagt separat

11.3 – Skærmpoint med anslag

Vedlagt separat