

Ophævelse af dobbeltbeskatning i international transfer pricing

– med perspektivering til dansk skatteret

Elimination of double taxation in international transfer pricing

– with perspective to Danish Tax Law

af JANNIK TRANE MIKKELSEN

Igennem de seneste årtier har der fra politisk- og mediernes side løbende været fokus på internationale selskabers skatteunddragelse. Især har transfer pricing været underlagt betydelig politisk bevågenhed. Som følge heraf er en række nationale og internationale tiltag gennemført for at sikre staternes skatteprovenu. Imidlertid har der i ringere grad været fokus på, om reglerne medfører en uhenigtsmæssig risiko for dobbeltbeskatning af multinationale selskaber. Som følge heraf, belyser afhandlingen, om international koncernselskaber er tilstrækkeligt beskyttet mod dobbeltbeskatning, når transfer pricing-korrektioner foretages.

Afhandlingen analyserer tvistbilæggelsesmetoderne til ophævelse af en påført dobbeltbeskatning, herunder OECD's modeloverenskomst art. 25 og EU voldgiftkonventionen. Derudover vurderes retsstillingen efter skattetvistbilæggelsesdirektivet og OECD's MLI's gennemførelse i dansk ret.

Afhandlingen konkluderer, at de internationale lempelsesmetoder og staternes MAP-forhandlinger i overvejende grad medfører, at dobbeltbeskatningen ophæves. Ved indførslen af den nye MLI konvention og skattetvistbilæggelsesdirektivet opnår koncernerne en bedre retsstilling i dobbeltbeskatningstvisterne. Desuagtet kritiseres de gældende tvistbilæggelsesmetoder for at være langsommelige, hvilket medfører, at deres praktiske anvendelighed mindskes, samt at staterne i værste fald kan spekulere i TP-korrektioner på de multinationale koncernselskabers bekostning. Det foreslås derfor at gøre dobbeltbeskatningstvisterne inter statlige, således at internationale koncernselskaber ikke pålignes en dobbeltbeskatning, men blot opkræves den endelige skat efter tvistens afgørelse.

Indholdsfortegnelse

Afsnit I – Indledning	1
Kapitel 1: Afhandlingens genstand	1
1.1 Introduktion til dobbeltbeskatning i international transfer pricing	1
Kapitel 2: Problemformulering og afgrænsning	2
2.1 Problemformulering	2
2.1 Teori, metode og afgrænsning	3
Afsnit II – Transfer pricing	4
Kapitel 1: Introduktion til transfer pricing	4

Kapitel 2: Dobbeltskatning som følge af transfer pricing-korrektioner	4
2.1 Indledning	4
2.2 Dobbeltskatning	5
2.3 Ophævelse af dobbeltskatning som følge af transfer pricing-korrektioner	5
2.3.1 Konfliktløsningsmetoder i dansk ret	6
2.3 Transfer pricing i dansk skatteret	7
Afsnit III – International skatteret	9
Kapitel 1 – Indledning til transfer pricing i international skatteret	9
Kapitel 2 - OECD Modeloverenskomst	10
2.1 Introduktion til OECD og Modeloverenskomsten	10
2.2 Kort om udvalgte bestemmelser i OECD Modeloverenskomst	11
2.2.1 Art. 7 – Business profits	11
2.2.2 Art. 9 – Associated enterprises	11
2.3 Art. 25 – Mutual Agreement Procedure	12
2.3.1 Generelle gensidige aftaler efter art. 25 (3)	13
2.3.1.1 Aftaler, der ændrer indholdet i en dobbeltskatningsoverenskomst	14
2.3.1.2 Aftaler, der fortolker en bestemmelse i en dobbeltskatningsoverenskomst	15
2.3.2 Konkrete gensidige aftaler, jf. art. 25 (1)	15
2.3.2.1 Betingelser for realitetsbehandling efter art. 25 (1)	16
2.3.2.2 Konsekvensen af realitetsbehandlingen efter art. 25 (1)	20
2.3.3 Voldgiftsbehandlingen efter art. 25 (5)	21
2.3.3.1 Betingelser for voldgiftsbehandling	22
2.3.3.2 Voldgiftsbehandlingens anvendelsesområde	22
2.3.3.3 Perspektivering til dansk ret	24
2.3.4 MAP's sagsbehandlingstid	25
Afsnit IV – EU-skatteret	26
Kapitel 1 – Introduktion til EU-skatteretten	26
1.1 Indledning	26
Kapitel 2 – EU-skatteretten i den internationale skatteret	26
2.1 Forholdet mellem OECD Modeloverenskomst og EU-skatteretten	26
Kapitel 3 – EU voldgiftskonventionen	28
3.1 Introduktion til EU voldgiftskonventionen	28
3.2 Voldgiftskonventionens formål	29
3.3 Voldgiftskonventionens nuværende anvendelsesområde	30
3.4 Voldgiftskonventionens svagheder	32
3.5 Har EU voldgiftskonvention en praktisk betydning?	34

Afsnit V – Afsluttende bemærkninger	35
5.1 De lege lata	35
5.2 De lege futura	36
5.2.1 Skattetvistbilæggesdirektivet	36
5.2.2 OECD's MLI konvention	36
5.3 De lege ferenda	37
5.4 Konklusion	38
Litteraturliste	39
Faglitteratur:	39
Rapporter, artikler mv.	40
Hjemmesider:	41
Retskilder:	42
Praksis:	43
Bilag 1:	44
Bilag 2:	45
Bilag 3:	47

Forkortelser

DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
JTPF	Det Fælles EU-Forum for Interne Afregningspriser (Joint Transfer Pricing Forum (JTPF))
JV	Den juridiske vejledning 2019-1
LL	Ligningsloven
MAP	Mutual Agreement Procedure
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD Guidelines	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017
OECD MDO	The Organisation for Economic Co-operation and Development Modeloverenskomst (2017)
OECD's MLI	OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS
SEL	Selskabsskatteloven
SKL	Skattekontrollloven
SFL	Skatteforvaltningsloven
TP	Transfer pricing
VK	EU voldgiftskonventionen

Abstract

This thesis examines the problem-solving tools to eliminate double taxation in international transfer pricing in a Danish Tax Law perspective. The study focusses on multinational enterprises with tax links to more than one state, and the international procedures to eliminate double taxation when an upward adjustment of profits is made in one state without a corresponding downward adjustment is made in another state.

The thesis studies the OECD Model Tax Convention 2017 (MTC) and the EU Arbitration Convention (AC) in regard to examining the tools to eliminate double taxation. Both Conventions contain a Mutual Agreement Procedure (MAP), by which the taxing States can agree on eliminating the double taxation. The MAP is however criticized by being slow, and in regard to the MAP after MTC, that the procedure does not necessarily eliminate the double taxation.

The MTC does in article 25 (5) contain rules on arbitration, which will solve the issues preventing the conflicting states on reaching an agreement to eliminate double taxation. The arbitration procedure is, however, only available to the taxpayer, if the states have implemented an article on arbitration in their double taxation agreement. If that isn't the case, the MAP may end up with an agreement to disagree, which does leave the tax payer double taxed. This is only the outcome in a limited number of cases. Due to the fact that OECD have issued the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI), the study finds that the arbitration procedure under article 25 (5) will be eligible to a broad number of cases compared to today. This does not necessarily mean that more cases will be subject to arbitration. The mere risk of arbitration does motivate the states to reach an agreement more easily.

The AC does contain a number of weaknesses but is nevertheless one of very few EU regulations on taxation. The AC's biggest advantage is that it does oblige the Member States to solve the disputes in regard to the arms length's principle. If an agreement cannot be reach, the dispute is solved by an independent advisory commission. However, the advisory commission has only been set down once since the AC entered into force in 1995.

The study finds that the international tools are effective to eliminate double taxation, when MLI and the Directive on tax dispute resolution mechanisms is fully implemented. The study finds that the tools are slow, especially when the taxpayer will have to pay taxes in more than one stat of the same income at the same time, which can be extremely burdensome when the disputes takes years to resolve and because of the substantial amounts that the adjustments usually concern. Therefore, it is recommended that tax must only be paid in one of the states, and a guarantee of payment is set up to secure the other state of their taxpayment, if their claim turns out to be rightful.

Afsnit I – Indledning

Kapitel 1: Afhandlingens genstand

1.1 Introduktion til dobbeltbeskatning i international transfer pricing

Virksomheder i Danmark har selskabsretlig aftalefrihed, hvilket indebærer, at stifterne af en virksomhed frit kan vælge, om de ønsker, at selskabet skal drives i selskabsform eller ej. Stifterne kan tillige vælge at drive virksomhed igennem en række selskaber, som er koncernforbundne. I Danmark er en række større virksomheder organiseret i koncernform med datter- og søsterselskaber placeret i andre lande.

Koncernforbundne selskaber foretager i betydeligt omfang koncerninterne handler som en naturlig del af forretningsførelsen. Det antages således, at op mod 80 % af verdenshandlen foretages mellem multinationale koncernselskaber¹. Når koncerninterne handler foretages, er det et krav, at disse gennemføres på armslængdevilkår. Armslængdekravet indebærer, at selskaberne skal handle som om, de var uafhængige, jf. LL § 2 og OECD MDO art. 9 (1)². Armslængdekravet er indført, idet koncerninterne handler ikke indebærer de sædvanlige modstående interesser, som foreligger ved handel mellem uafhængige parter. Der kan derfor opstå en risiko for, at handlerne gennemføres på arbitrære vilkår for at opnå skattemæssige fordele³. Koncernselskaberne har derved et incitament til at få indtjeningen til at fremtræde som om, den er optjent ved det skattesubjekt, der har den lempeligste beskatning eller ved overførsel af overskud til udnyttelse af uudnyttede fradrag. I erkendelsen af, at princippet om rette indkomstmodtager er vanskeligt at anvende i praksis, er armslængdeprincippet indført i dansk- og international ret⁴. I TP-sager er armslængdevurderingen særligt vanskelig at foretage ved f.eks. immaterielle rettigheder eller unikke produkter, som i mange tilfælde ikke sælges til uafhængige parter. Myndighederne må således foretage en hypotetisk vurdering af, hvad uafhængige parter ville have aftalt. I disse tilfælde er der derfor en reel risiko for, at en stats skattemyndigheder vurderer, at handlen ikke er gennemført på armslængdevilkår. Hvis skattemyndighederne vurderer, at transaktionen ikke kunne være gennemført mellem uafhængige parter, kan den kontrollerede transaktions pris korrigeres i skattemæssig henseende.

Internationalt har de sidste årtier været præget af en række reformer til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning⁵, bl.a. i relation til TP, hvilket har affødt et større fokus fra virksomheder og skattemyndigheder⁶.

¹ World Investment Report 2018, s. 132.

² JV C.D.11.2.1.2

³ Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning, s. 4 ff.

⁴ Skattelovgivningens almindelige regler om bestemmelse af rette indkomstmodtager medfører, at selskabet skal medregne indtægterne, som selskabet har en retlig adkomst til, samt de udgifter som selskabet har en retlig pligt til at bære.

⁵ Direktiv 2015/2376, Direktiv 2016/1164, Direktiv 2017/952, BEPS, osv.

⁶ Virksomheder opnåede i 2017 nedsættelser for 3,3 mia. kr., imens Skattestyrelsen samme år gennemførte 153 TP-kontroller med indkomstforhøjelser på 6,1 mia. kr. til følge, jf. SKAT Transfer pricing-redegørelse 2017

I dansk ret findes to typer korrektioner, som skattemyndighederne kan gennemføre; dispositionskorrektioner og vilkårskorrektioner. Ved dispositionskorrektioner foretages en korrektion af skatteyderens juridiske dispositioner med tilhørende skattemæssige følger, således at vilkårlige indkomstoverførsler mellem koncernselskaber samt mellem hovedaktionær og selskab ikke anerkendes. Det indebærer i praksis, at skattemyndighederne tilsidesætter aftalens eksistens. Ved vilkårskorrektioner anerkender skattemyndighederne aftalen, men vurderer, at der ikke er handlet på markedsvilkår, hvorefter aftalens vilkår ændres, f.eks. den aftalte pris⁷. I disse tilfælde aktualiseres TP problemerne⁸. Vilkarsskorrektionerne i koncernselskaber foretages typisk som en primær korrektion ved koncernsælgeren, som får forhøjet den skattepligtige indkomst, således at den kontrollerede handels værdisættelse bringes i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I international skatteret er det almindeligt anerkendt, at der skal gennemføres en korresponderende regulering ved samhandelspartnern, hvorved dobbeltbeskatning undgås, jf. OECD MDO, art. 9.2^{9,10}. De senere år med rette været et stort fokus på bekæmpelse af skatteunddragelse, så bl.a. TP-korrektioner hyppigere kunne foretages. Imidlertid har der ikke været samme fokus på beskyttelse af de selskaber, der kan dobbeltbeskattes.

Dobbeltbeskatningsproblemerne i forbindelse med TP-korrektioner opstår, når en stats skattemyndigheder vurderer, at handlen ikke er gennemført på armslængdevilkår og følgelig foretager en primær korrektion, mens den anden stat vurderer, at handlen oprindeligt var i overensstemmelse med armslængdeprincippet og derfor ikke foretager en korresponderende korrektion. Spørgsmålet er herefter, om koncernen må tåle at få sin skattepligtige indkomst forhøjet i ét koncernselskab uden, at der foretages en tilsvarende nedsættelse af den skattepligtige indkomst i et andet koncernselskab¹¹.

Kapitel 2: Problemformulering og afgrænsning

2.1 Problemformulering

I denne afhandling undersøges og belyses, om koncernselskaber har tilstrækkelige juridiske midlerne til ophævelse af dobbeltbeskatning som følge af TP-korrektioner.

I afhandlingens indledning redegøres for reglerne om TP-korrektioner i dansk og international ret, herunder hvilke skattemæssige konsekvenser TP-korrektionerne har. Herefter redegøres for og analyseres udvalgte bestemmelser i OECD's MDO, herunder navnlig art. 25. Desuden redegøres der for

⁷ Skatteretten 3, s. 412 ff.

⁸ Skatteretten 2, s. 389

⁹ Ibid, s. 417

¹⁰ Beskatningen af den økonomiske fordel forudsætter, at den er skattepligtig hos modtageren. Der foretages ikke en sekundær korrektion, hvis forholdet f.eks. er omfattet af et skattefrit koncerntilskud, jf. SEL § 31 C, eller der er tale om et skattefrit datterselskabsudbytte, jf. SEL § 13, stk. 2.

¹¹ TP-korrektioner foretages typisk på grænseoverskridende retshandler, men det kan tillige ske nationalt, jf. Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning, s. 5. Ved L 2005 426 blev den nugældende SEL § 31, stk. 1 om tvungen national sambeskatning indført, hvorefter problemstillingen i Danmark ikke længere er aktuel.

voldgiftkonventionen, ligesom konventionen analyseres som middel til ophævelse af dobbeltbeskatning. OECD MDO og voldgiftskonventionens indflydelse og afledte følger vil endvidere blive vurderet og analyseret. Endelig vurderes det i afhandlingen, om de nuværende og fremtidige tvistbilægelsesmidler udgør en tilstrækkelig beskyttelse af koncernerne mod dobbeltbeskatning.

2.1 Teori, metode og afgrænsning

Afhandlingen vil benytte den juridiske metode, idet bl.a. LL, OECD's modeloverenskomst og EU-voldgiftskonventionen danner baggrund for en teoretisk analyse af gældende og fremtidig ret på området¹². Afhandlingen vil desuden anvende den retsdogmatiske metode til at beskrive, analysere og fortolke, hvad der er gældende ret. OECD's kommentarer samt OECD's Guidelines og EU's adfærdskodeks om voldgiftskonventionen udfylder, fortolker og supplerer gældende ret¹³. Disse vil derfor blive inddraget ved analysen. Desuden vil betydningen af VK blive fastlagt¹⁴. Endelig vil der i specialet afslutning blive fremlagt de lega ferenda-betragtninger.

TP omhandler fastsættelsen af handelsbetingelser, herunder pris, mellem interesseforbundne parter. TP indeholder navnlig tre problemer. For det første problemet om allokering af indkomst i modstrid med armslængdeprincippet. For det andet problemet om håndhævelse af TP-lovgivningen. For det tredje problemet om tvistløsning og ophævelse/undgåelse af dobbeltbeskatning¹⁵. Afhandlingen er afgrænset til sidstnævnte problem. Afhandlingen indeholder derfor en kortfattet introducerende redegørelse for de materielle TP-regler i dansk og international ret. Afhandlingen behandler ikke de formelle TP-regler, værdiansættelsesmetoder mv., ligesom de internationale og nationale TP-regler ikke behandles indgående.

Efter indførslen af EU-retlige regler om skatteret opdeles den internationale skatteret i dag i tre dimensioner – den danske skatteret, DBO'erne og EU-skatteretten¹⁶. Afhandlingen er systematiseret i forhold hertil. De fleste DBO'er bygger på OECD MDO, hvorfor afhandlingen navnlig behandler OECD MDO art. 25. Derimod behandles FN's MDO ikke. Ligeledes vil de enkelte DBO'er ikke blive behandlet. Afhandlingen udfærdiges dog fra et dansk skatteretligt perspektiv med inddragelse af enkelte danske DBO'er til følge. Specialet omhandler desuden en kort introduktion til EU-skatteretten, da EU-voldgiftskonventionen udgør et fællesskabsretligt middel til ophævelse af dobbeltbeskatning inden for EU. Endvidere vil specialet analysere, hvilken samspillet mellem EU-skatteretten og OECD MDO. Øvrige retskildepolycentriske spørgsmålet behandles derimod alene i et begrænset omfang.

Endelig er afgrænsningen foretaget således, at alene midlerne til løsning af allerede opståede konflikter vil blive behandlet. Midlerne til undgåelse af disse situationer, f.eks. Advanced Pricing Agreements, vil derimod ikke blive behandlet.

¹² Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 277

¹³ UfR 1993.143 H.

¹⁴ Jura Specialet, s. 9

¹⁵ SR-SKAT 2009 nr. 6, s. 304

¹⁶ EU-Selskabsskatteret, s. 9

Afsnit II – Transfer pricing

Kapitel 1: Introduktion til transfer pricing

Den teknologiske udvikling igennem de seneste årtier har medført, at grænseoverskridende handler i betydeligt omfang foretages i dag. I lyset heraf er der opstået en international skattek konkurrence som med et socioøkonomisk udtryk betegnes ”race to the bottom”. Race to the bottom beskriver, at selskabsskatteprocenten sænkes med det formål at tiltrække udenlandske virksomheder¹⁷. I Danmark, hvor skattetrykket var størst i 1992, har det været en politisk agenda, dels at skabe attraktive (skatte)vilkår for udenlandske virksomheder¹⁸, dels at søge skattemæssig neutralitet, hvorved incitamentet for indkomstmanipulationer er blevet mindsket¹⁹. Koncernerne vil imidlertid fortsat udnytte staternes differentierede skatteklimaler f.eks. ved at allokere den størst mulige del af overskuddet i koncernselskaber domicileret i ”skatteparadiser”²⁰.

Overførslen kan i koncernselskaber ske ved koncerninterne handler, idet selskaberne er selvstændige retssubjekter. Koncernselskaberne har aftalefrihed, hvilket medfører, at køber- og sælgerselskaberne i princippet kan handle til den pris og på de vilkår, som de selv aftaler. Koncernens mål er at opnå det bedst mulige økonomiske resultat – efter skat – på tværs af koncernen. I princippet er det underordnet for koncernen, i hvilket koncernselskab et overskud akkumuleres, når blot det er under koncernens kontrol. Koncernen har derfor et skattemæssigt interessefællesskab²¹. Koncernen kan flytte penge mellem staterne ved enten at sælge en vare eller ydelse ”for dyrt eller billigt”. Herved kan overskuddet flyttes fra en højskattestat til en lavskattestat. På samme vis kan overskud flyttes til udnyttelse af fremførte underskud mv.²² På den baggrund er opstillet en række værnsregler, herunder TP-reglerne, som har til formål at forhindre skatteunddragelse ved manipulation.

Kapitel 2: Dobbeltbeskatning som følge af transfer pricing-korrektioner

2.1 Indledning

Ved TP-korrektioner opstår dobbeltbeskatning som følge af staternes forskellige opfattelser af, om en handel er gennemført i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Hvis en stat foretager en primær korrektion, hvorved den skattepligtige indkomst hæves, og en anden stat ikke foretager en fuldstændig tilsvarende korresponderende nedsættelse, beskattes den samme indkomst to gange.

¹⁷ Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning, s. 3

¹⁸ Selskabsskatteprocenten er faldet fra 50 % i 1992 til 22 % fra 2016, jf. SEL § 17, stk. 1.

¹⁹ Skatteretten 1, s. 904

²⁰ Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning, s. 4

²¹ Det skattemæssige interessefællesskab opstår ikke, hvis der er valgt international sambeskatning.

²² Skatteretten 2, s. 389

2.2 Dobbeltbeskatning

Dobbeltbeskatning kan opstå på forskellige måder. Dobbeltbeskatning opstår typisk som følge af staternes forskellige måder at opgøre nettoindkomsten. De fleste stater, herunder Danmark, anvender globalindkomstprincippet²³. Det betyder, at staterne har beskatningsretten over indtægter fra et skattesubjekt, uanset hvilken stat de stammer fra. Visse stater beskatter dog efter territorialprincippet. Såfremt et selskab er fuldt skattepligtigt til domicilstaten efter globalindkomstprincippet og samtidig skattepligtigt til kildestaten som følge af territorialprincippet, opstår risikoen for dobbeltbeskatning. Der er to typetilfælde af international dobbeltbeskatning; dels hvor skatteyderen er fuldt skattepligtigt til domicilstaten og begrænset skattepligtigt til kildestaten, og dels hvor skatteyderen er fuldt skattepligtigt til mere end én stat²⁴. I førstnævnte tilfælde opstår dobbeltbeskatningskonflikten ved, at et selskab har fast driftssted i flere stater, f.eks. ved filialer eller kontorer, og hvor to eller flere staters²⁵ nationale ret hjemler en adgang til at pålægge skat af den samme indkomst. I sidstnævnte tilfælde opstår problemstillingen, hvor selskabet har dobbeltdomicil, sml. OECD MDO art. 4.

Der skelnes traditionelt mellem juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning. Ved juridisk dobbeltbeskatning beskattes et skattesubjekts indkomst af to eller flere stater. Ved økonomisk dobbeltbeskatning forstås, at den samme indkomst beskattes hos forskellige skattesubjekter²⁶. OECD definerer international dobbeltbeskatning som det tilfælde, hvor der pålægges sammenlignelige skatter i to eller flere stater på samme skatteydere samme skattepligtige indkomst eller kapital. Juridisk dobbeltbeskatning defineres desuden som det tilfælde, hvor den samme skatteydere samme skattepligtige indkomst beskattes i mere end en stat²⁷. I OECD's Kommentarer til MDO'en præciseres, at international juridisk dobbeltbeskatning foreligger, hvor skattesubjektet og skatteperioden er identiske, og hvor skatteyderen pålægges sammenlignelige skatter²⁸. Skatteperioden skal derfor være den samme.

2.3 Ophævelse af dobbeltbeskatning som følge af transfer pricing-korrektioner

Dobbeltbeskatningskonflikter opstået ved TP-korrektioner kan løses ved en række nationale eller internationale konfliktløsningsmetoder. De forskellige stater kan i deres respektive lovgivninger vedtage forskellige nationale konfliktløsningsmetoder, ligesom der internationalt kan aftales, at konflikterne løses på bestemte måder, eller at konflikterne skal forsøges løst.

²³ International dobbeltbeskatning, s. 13

²⁴ Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 22

²⁵ Den juridiske persons bopælsstat og samt staten, hvori det faste driftssted er etableret.

²⁶ OECD's Glossary of Tax Terms

²⁷ Ibid.

²⁸ OECD Kommentaren, s. 9, pkt. 1

2.3.1 Konfliktløsningsmetoder i dansk ret

Dansk ret hjemler en række muligheder til løsning af dobbeltbeskatningskonflikter i forbindelse med TP-korrektioner. Processuelt er det første stadie, at de danske skattemyndigheder ved selskabets indlevering af oplysningsskema (tidligere selvangivelse), jf. SKL § 5, stk. 1, vurderer, om selskabet er eller vil blive beskattet i overensstemmelse med DBO'en med det andet land²⁹. På dette stadie undersøger og vurderer skattemyndighederne, om der f.eks. skal ske intern lempelse ved exemption, jf. LL § 33, stk. 1³⁰, eller intern kildelandslempelse, jf. SEL § 8, stk. 2³¹ (creditmetoden). Undersøgelsen foretages på baggrund af oplysninger udleveret fra koncernselskaberne, jf. SKL kapitel 4. Koncernselskabet er ikke forpligtet til at lade skattemyndighederne ophæve dobbeltbeskatningskonflikten efter LL § 33. Selskabet har i stedet valgfrihed, om konflikten skal ophæves efter LL § 33 eller den gældende DBO³². Vurderer de danske skattemyndigheder, at der skal foretages en korrektion af skatteansættelsen, og der ved korrektionen kan opstå juridisk dobbeltbeskatning, fordi der ikke efter en DBO med den anden stat er en lempelsesadgang, bliver det andet stadie aktuelt.

Det andet stadie indebærer, at skattemyndighederne forud for dobbeltbeskatningens påligning, retter henvendelse til den anden stats kompetente myndigheder. Henvendelsen foretages med henblik på at tilvejebringe oplysninger om den anden stats lovgivning, herunder vedrørende armslængdeprincippet, og om den anden stat har intern hjemmel til at beskatte den pågældende indkomst og i bekræftende fald, om staten agter at gøre beskatningsretten gældende³³. Det undersøges således, om en dobbeltbeskatningskonflikt bliver aktuel. Såfremt det er tilfældet, kan selskabet anmode skattemyndighederne om at indlede MAP med det andet land allerede fra tidspunktet for agterskrivelsens modtagelse.

I praksis bistås skatteyderen typisk af rådgivere, f.eks. advokater, revisorer eller lignende. Forud for myndighedsforhandlingen retter rådgiverne henvendelse til skattemyndighederne med henblik på en mundtlig drøftelse af sagen og oplysning af, hvilke oplysninger, der bør fremlægges over for skattemyndighederne. Herefter fremsender rådgiverne en redegørelse med en fremstilling af sagens oplysninger og en juridisk vurdering af, hvordan rådgiverne mener, at konflikten bør løses³⁴. Ph.d. Karin Skov Nilausen anfører, at selskabet har en ulovhjemlet adgang til at rette henvendelse til skattemyndighederne i Danmark og anmode om en "second opinion", før skattemyndighederne træffer afgørelse, hvis det vurderes, at dobbeltbeskatningskonflikten bliver aktuel³⁵. Agterreglen i SFL § 20 medfører, at skattemyndighederne skal udstede en agterskrivelse forud for, at der træffes afgørelse i sagen. En agterskrivelse har karakter af en foreløbig afgørelse³⁶, men må indeholde begrundelse mv. Efter SFL § 20 skal selskabet partshøres til både faktum og jus, før der træffes afgørelse, idet tilsidesættelse

²⁹ Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 833

³⁰ Reglen anvendes, hvis Danmark ikke har indgået en DBO med den anden stat, eller hvis den pågældende DBO stiller skatteyderen dårligere i forhold til, hvis LL § 33 fandt anvendelse, jf. JV C.F.4.1

³¹ Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 833 f.

³² TfS 2015, 803 med henvisning til TfS 2000, 69 LSR

³³ En stat kan have beskatningsretten over en indkomst efter en DBO, uden at have en subjektiv beskatningsadgang.

³⁴ Dansk praksis er i overensstemmelse med MEMAP, Best Practice No 13

³⁵ SU 2016, 248, s. 554 f.

³⁶ Ombudsmandens myndighedsguide

af bestemmelsen udgør en væsentlig sagsbehandlingsfejl³⁷. Selskabets har under partshøringen mulighed for at udtale sig om såvel faktum som jus, samt i øvrigt at fremkomme med supplerende oplysninger. Det medfører, at der de facto er tale om en lovhjemlet adgang til second opinion. Det synes på den baggrund næppe korrekt at tale om en ulovhjemlet adgang til second opinion.

Efter skattemyndighedernes afgørelse er truffet, har selskabet en administrativ rekursadgang til Landsskatteretten. Landsskatterettens afgørelse kan efterfølgende indbringes for domstolene, jf. SFL § 48, stk. 1.

2.3 Transfer pricing i dansk skatteret

I Danmark findes de formelle regler for TP i SKL kapitel 4, mens de materielle regler findes i LL § 2. Reglen i LL § 2 blev indført i 1998 som en reaktion på Højesteretsdommene TfS 1998, 199 H og TfS 1998, 238 H (rentefikseringsdommene)³⁸. LL § 2 er bl.a. indført som en national værnsregel til hindring af, at danske selskabers overskud overføres til udlandet med den følge, at den danske statskasse unddrages et retmæssigt skatteprovenu³⁹. Værnsreglen i LL § 2 tjener derfor et ønskværdigt formål og er skattepolitisk velbegrundet⁴⁰.

Det følger af LL § 2, stk. 1, at interesseforbundne parter, herunder bl.a. koncernforbundne juridiske personer, ved opgørelsen af den skatte- og udlodningspligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, som *kunne* være opnået, hvis transaktionen var indgået mellem uafhængige parter. Bestemmelsen hjemler dermed et armslængdeprincip, som indebærer, koncerninterne handler og dispositioner mv. skal gennemføres på markedsvilkår. Bestemmelsen giver skattemyndighederne hjemmel til at foretage skattemæssige korrektioner af aftaleberettigede privatretlige dispositioner, herunder koncerninterne handler⁴¹. LL § 2 opstiller tre krav, som skal opfyldes ved koncerninterne handler. I benægtende fald kan skattemyndighederne foretage en TP-korrektion.

For det *første* følger det af LL § 2, at den skattepligtige skal anvende priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter⁴². Korrektionen foretages ved, at skatteansættelsen ændres i et sådant omfang, at handlen – i skattemæssig henseende – betragtes som om, at den var gennemført på armslængdevilkår⁴³. Der foretages derved en fiktiv indkomstforhøjelse. Armslængdeprincippet indebærer, at skattemyndighederne må vurdere, om den pågældende transaktion kunne være indgået mellem uafhængige parter. Det er imidlertid en fiktion, at der til enhver tid kan sammenlignes med tilsvarende transaktioner mellem uafhængige parter. Armslængdeprincippet problem er således, at

³⁷ Hans Henrik Bonde Eriksen og Poul Bostrup i Karnov SFL § 20, note 57.

³⁸ Skatteretten 2, s. 392

³⁹ Skatteretten 2, s. 315 og 393

⁴⁰ Ibid, s. 402

⁴¹ Ibid, s. 314

⁴² Finder skattemyndighederne, at hele aftalen skal tilsidesættes ved en såkaldt dispositionskorrektion, kan en sådan korrektion ikke rummes i LL § 2. Hjemlen må i stedet findes i stedet i den domstolsskabte realitetsgrundsætning.

⁴³ Skatteretten 2, s. 314

koncernselskaber i mange tilfælde ikke sælger deres produkt koncerneksternt. Skattemyndighedernes vurdering af, om der er handlet på armslængdevilkår, beror derfor ofte på en hypotetisk vurdering, idet der ikke eksisterer reelle sammenlignelige priser.

I praksis foretages international skattespekulation således ofte ved, at ejerskabet af immaterielle aktiver flyttes til selskaber i stater, som har særligt fordelagtige beskatningsvilkår. Dog vil også generiske og fysiske varer mv. ofte savne sammenlignelige vilkår⁴⁴. Koncernerne har derfor et skattemæssigt incitament til at allokere deres indkomst i f.eks. Irland, Holland og Schweiz, som i dag betragtes som "preferential tax regimes". Danske Novo Nordisk har på den baggrund samlet sine patenter i Schweiz⁴⁵, som har særligt lempelige CFC-beskatningsregler. Patenterne udnyttes ved datter- og søsterselskabernes brugerbetaling,⁴⁶ hvorved der på simpel vis flyttes midler til Schweiz⁴⁷. Armslængdeprincippet er indført med henblik på at forhindre sådanne skatteunddragelser.

For det *andet* skal samhandlen være indgået på sædvanlige eller kommercielle vilkår. Afgørende er, om aftalens vilkår alene er begrundet i interessefællesskabet mellem køber- og sælgerselskabet. Såfremt skattemyndighederne kan bevise, at en koncernintern handel er indgået på særligt gunstige vilkår, f.eks. vedrørende pris, renter, betalingsvilkår eller lignende, og der ikke er en forretningsmæssig begrundelse herfor, danner det grundlag for en TP-korrektion. Kommercielle virksomheder driver virksomhed med profit for øje. Hvis aktiver sælges koncerninternt uden fortjeneste eller med tab til følge, medfører det, at salget udadtil kan fremstå begrundet i interessefællesskabet. Imidlertid kan situationer forekomme, hvor forhold fremstår usædvanlige, men konkret er forretningsmæssigt velbegrundet. Som eksempel kan nævnes en concerns ønske om at etablere sig på et nyt geografisk marked. Moderselskabet har da en interesse i at sælge sit produkt til et nystiftet datterselskab i en stat til en usædvanlig lav pris, med særlig lang kredittid eller rentefrihed. Følgelig får det nystiftede datterselskab mulighed for at anlægge en "penetration" prisstrategi, hvorved produktet lettere vinder markedsandele.

For det *tredje* kræves, at skattesubjekterne er interesseforbundne med bestemmende indflydelse, jf. LL § 2, stk. 1, nr. 1-6, og den bestemmende indflydelse har bevirket den ikke-markedsmæssige prisfastsættelse. Det følger af LL § 2, stk. 2, at der ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over mere end 50 % af stemmerettighederne. Herunder medregnes direkte og indirekte råden, sml. SEL § 31 C, stk. 3 og 4. Ved bestemmende indflydelse forstås dermed kontrollerede eller beherskede transaktioner, og der stilles således krav om enten de jure eller de facto kontrol⁴⁸. I forhold til koncernselskaber følger det af LL § 2, stk. 1, nr. 5, at også udenlandske fysiske eller juridiske personer med fast driftssted i Danmark er omfattet af armslængdeprincippet, og at alle juridiske personer, uanset om selskabet udgør et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret, er omfattet, jf. LL § 2,

⁴⁴ Ibid, s. 401 og 402

⁴⁵ Folketingsspørgsmål S 3486

⁴⁶ Dog pålignes koncernen en fraflytningsbeskatning, når aktivet flyttes fra Danmark, med mindre international sambe-
skatning er valgt, hvilket sjældent er tilfældet i praksis.

⁴⁷ Fakta: Novo Nordisks schweiziske skattesag

⁴⁸ Skatteretten 2, s. 393 ff.

stk. 1, in fine. I de fleste staters skattelovgivninger er koncernbegrebet funktionelt⁴⁹, men i dansk skatteret findes ikke en generel entydig definition på en koncern. De danske skattemyndigheder definerer dog en koncern som et selskab, fond mv. (moderselskabet) sammen med et eller flere datterselskaber⁵⁰. I LL § 2, stk. 3, er det fastlagt, at der i bestemmelsens forstand er tale om koncernforbundne juridiske personer, når kredsen af selskabsdeltagere, som har bestemmende indflydelse, er den samme, eller hvor der er fælles ledelse. Handler indgået imellem moder- og datterselskaber samt søsterselskaber er således omfattet. LL § 2 har derfor et bredt anvendelsesområde og angiver ikke en eksplicit grænse for anvendelsesområdet⁵¹.

Afsnit III – International skatteret

Kapitel 1 – Indledning til transfer pricing i international skatteret

Koncerner etableres ofte med selskaber i flere stater, når de driver erhvervsmæssig virksomhed. Baggrunden herfor er (typisk) erhvervsøkonomisk. Koncernens produkter kan f.eks. sælges igennem filialer beliggende i forskellige stater, eller koncernen kan eje sin supply chain igennem en række selskaber i forskellige stater og derved drage fordel af staternes eller befolkningsgruppernes særlige forhold. Når produkterne handles imellem selskaberne, opstår grænseoverskridende aktiviteter med deraf følgende skatteretlige problemstillinger.

Den internationale skatteret er i nyere tid opdelt i tre dimensioner; den danske skatteret, dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og EU-skatteretten. I den internationale skatteret findes en række retskilder⁵², som bl.a. indeholder regler om ophævelse af dobbeltbeskatning som følge af TP-korrektioner⁵³. Inden for folkeretten er de vigtigste regler indeholdt i OECD MDO, som har dannet baggrund for de fleste DBO'er⁵⁴.

DBO'er er mellemfolkeretlige traktater omfattet af Wienerkonventionen. Dette indebærer bl.a. at DBO'erne i udgangspunktet er bindende for de kontraherende stater⁵⁵. De fleste DBO'er udfærdiges på grundlag af OECD's MDO. Udgangspunktet i MDO'en er, at beskatningsretten tilkommer domicilstaten, og at kildestaten samtidig må lempe, jf. MDO art. 21. På trods af MDO art. 21 opstår der i visse tilfælde tvister, som påligner dobbeltbeskatning. For koncerner er det afgørende, at koncernens datterselskaber ikke beskattes i af samme indkomst i to eller flere stater. Selskaberne kan derfor anmode om iværksættelse af gensidig aftaleprocedure til ophævelse af dobbeltbeskatningen. Danmark

⁴⁹ Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning, s. 9

⁵⁰ JV C.D.3.1.2.2

⁵¹ Skatteretten 2, s. 397

⁵² Af hensyn til afhandlingens omfang vil FN's Modeloverenskomst ikke blive behandlet.

⁵³ Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 24

⁵⁴ DBO'er vedtages i dansk ret ved lov, jf. Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 27 f.

⁵⁵ Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.141 f.

har pr. 1. april 2019 indgået 87 DBO'er⁵⁶, hvoraf de fleste indeholder bestemmelser om gensidig aftaleprocedure til løsning af dobbeltbeskatningskonflikter⁵⁷. Reglerne om den gensidige aftaleprocedure behandles under afsnittet "OECD's MDO art. 25 – Mutual Agreement Procedure".

Kapitel 2 - OECD Modeloverenskomst

2.1 Introduktion til OECD og Modeloverenskomsten

The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) er en international samarbejdsorganisation, som har til formål at forbedre den økonomiske og sociale velfærd hos mennesker⁵⁸. Formålet forfølges på en række forskellige måder, bl.a. ved udvikling af internationale standarder inden for skatteret. OECD blev oprettet i 1961, hvorfra dobbeltbeskatning har været et prioriteret arbejdsområde for organisationen⁵⁹. På denne baggrund blev den første MDO udstedt i 1963. Udarbejdelsen af OECD's MDO forestås af OECD's skattekomite⁶⁰, som har nedsat en række arbejdsgrupper, der løbende foretager ændringer i OECD's MDO. Navnlig indenfor de seneste årtier er der foretaget hyppigere ændringer end tidligere. Baggrunden herfor må tillægges udviklingen i samfundsforhold, økonomi, IT-udviklingen mv., som øger den globale samhandel. Denne øgede globale samhandel har aktualiseret nye problemstillinger i den internationale skatteret. OECD's MDO har væsentlig betydning indenfor den internationale skatteret⁶¹, selvom MDO'en har karakter af soft law⁶². Baggrunden herfor er, at MDO'en nyder international anerkendelse og følgelig har udgjort grundlaget for de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster⁶³. MDO'en er antageligt både et referencedokument ved indgåelse af DBO'er mellem OECD-medlemsstater, men også mellem ikke-medlemsstater⁶⁴.

Reglerne i OECD's MDO om TP fortolkes i praksis i overensstemmelse med OECD TP guidelines, idet OECD-medlemsstaterne er opfordret til at følge OECD Guidelines⁶⁵. OECD's MDO og OECD TP Guidelines tillægges dog ingen formel retskildeværdi, hverken nationalt eller internationalt⁶⁶. I dansk ret indeholder forarbejderne til LL § 2⁶⁷ imidlertid en direkte henvisning til OECD TP Guidelines. Det indebærer, at der i dansk ret er en formodning for, at OECD TP Guidelines finder anvendelse som udfyldende regler og som fortolkningsbidrag ved forståelse af de danske nationale regler om TP⁶⁸.

⁵⁶ Internationale DBO'er

⁵⁷ SU 2016, 248, s. 555

⁵⁸ Om OECD

⁵⁹ JV C.F.8.2.1

⁶⁰ Committee on Fiscal Affairs

⁶¹ OECD har pr. 1. januar 2019 36 medlemsstater, hvoraf de fleste er I-lande, hovedsageligt fra Europa.

⁶² OECD om soft law

⁶³ OECD Kommentaren, s. 12, pkt. 15.

⁶⁴ Ibid., s. 12, pkt. 14.

⁶⁵ OECD Guidelines, s. 19, pkt. 16.

⁶⁶ Skatteretten 2, s. 391

⁶⁷ Lov nr. 432 af 26.6.1998

⁶⁸ Transfer pricing - i international skatteretlig belysning, s. 29, og International dobbeltbeskatning, s. 65.

2.2 Kort om udvalgte bestemmelser i OECD Modeloverenskomst

2.2.1 Art. 7 – Business profits

MDO'ens art. 7 indeholder reglerne om staternes fordeling af beskatningsretten over virksomheders fortjenester. Bestemmelserne i art. 7 har karakter af *lex generalis*, jf. art. 7 (4). Art. 7 finder dermed kun anvendelse, hvis den pågældende indkomst ikke er reguleret af andre artikler i MDO'en. Formuleringen af art. 7 sammenholdt med art. 23 A og 23 B burde principielt løse alle dobbeltbeskatningstvister⁶⁹. Imidlertid kan staternes forskellige opfattelser af fast driftssted i art. 7 (1) og af armslængdevilkåret i art. 7 (2) medføre, at en tvist bringes uden for anvendelsesområdet reglerne i art. 7 og art. 23. Skatteyderen er i stedet henvist til at iværksætte MAP efter reglerne i art. 25⁷⁰.

2.2.2 Art. 9 – Associated enterprises

Art. 9 omhandler korrektioner, som foretages overfor associerede foretagender i de tilfælde, hvor handler mv., ikke overholder armslængdeprincippet. Art. 9 supplerer således art. 7⁷¹. Ordlyden af art. 9 (1) indebærer, at enhver økonomisk disposition på formueretligt grundlag er omfattet, hvis den foretages som led i selvstændig erhvervsvirksomhed uanset foretagendets tilregnelighed^{72,73}.

Det følger af art. 9 (2), 1. pkt., at såfremt en koncernintern handel ikke er gennemført på armslængdevilkår, og en stat følgelig foretager en primær korrektion af et koncernselskabs skatteansættelse, skal den anden stat foretage en korresponderende korrektion. Foretages en fuldstændig tilsvarende korresponderende korrektion ikke, påføres virksomheden økonomisk dobbeltbeskatning. En ordlydsfortolkning af bestemmelsen indebærer, at den anden stats forpligtelse til at foretage en korresponderende korrektion ikke er obligatorisk, idet MDO'en anvender ordet "*shall*" i stedet for en strengere ordlyd, som f.eks. "*must*". Den anden stat er dog forpligtet til at foretage en korresponderende korrektion, hvis den anerkender, at den primære korrektion har bragt forholdet i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Finder den anden stat derimod, at den koncerninterne handel var foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet både for så vidt angår vilkår og beløb, var staten ikke forpligtet til at foretage en korresponderende korrektion^{74,75}.

⁶⁹ OECD Kommentaren, s. 186, pkt. 44

⁷⁰ EU-Selskabsskatteret, s. 341, note 6

⁷¹ Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 425

⁷² Ibid, s. 425

⁷³ OECD Guidelines, pkt. B.1.1.7, s. 35

⁷⁴ OECD TP Guidelines, kapitel IV, pkt. C.2.4.34

⁷⁵ OECD Kommentaren, s. 227, pkt. 6

Art. 9 (2), 2. pkt., 1. led anvendes, hvis en stats lovgivning tillader skatteyderen at tilbagetrække indgivne skatteoplysninger for derefter at indgive nye skatteoplysninger, som bringer skatteoplysningerne i overensstemmelse med armslængdeprincippet⁷⁶. Art. 9 (2), 2. pkt., 2. led medfører, at hvis skatteyderen allerede er pålagt skat i den anden stat i overensstemmelse med de oprindeligt afgivne skatteoplysninger, og de nye oplysninger medfører, at skatteyderen påføres en økonomisk dobbeltbeskatning, skal staternes kompetente myndigheder efter art. 25 rette henvendelse til hinanden med det formål at løse dobbeltbeskatningstvisten. Formålet med art. 9 (2)⁷⁷ er at eliminere økonomisk dobbeltbeskatning⁷⁸, men bestemmelsen indeholder ikke en forpligtelse til at ophæve dobbeltbeskatningen, hverken helt eller delvist. Art. 9 har en nær sammenhæng med art. 25, idet staternes forskellige opfattelser af armslængden kan medføre, at skatteyderen ikke får ophævet dobbeltbeskatningen. I et sådant tilfælde må tvisten løses efter art. 25, idet der i så fald vil foreligge en dobbeltbeskatning i strid med MDO'en.

2.3 Art. 25 – Mutual Agreement Procedure

OECD's MDO's art. 25 indeholder reglerne om MAP. Bestemmelsen har til formål at sikre en ensartet behandling af MDO'ens bestemmelser og at sikre imod juridisk- og økonomisk dobbeltbeskatning i forbindelse med TP-korrekationer⁷⁹. Det er dog ikke en betingelse for anvendelse af MAP, at der foreligger dobbeltbeskatning⁸⁰, hvorfor MAP kan anvendes til bilæggelse af andre tvister⁸¹. MAP efter art. 25 er en gensidig myndighedsforhandling, som i forskellige former er indskrevet i alle DBO'er, som Danmark har indgået⁸². I Danmark er den kompetente myndighed, der forhandler med den anden stats kompetente myndigheder, Skatteforvaltningen (tidligere Told- og skatteforvaltningen), som administrativt har tillagt kompetence hos Skattestyrelsen, afdeling Store Selskaber 10 – Kompetent myndighed, jf. § 1 i bekendtgørelse nr. 1029 af 24. oktober 2005 om den kompetente myndighed og JV C.D.11.15.2.2. Skatteyderen forhandler således ikke med den anden stats kompetente myndigheder, og skatteyderen er ikke part i sagen. I dansk ret er skatteyderen dog part i forvaltningsretlig forstand med sædvanlige forvaltningsretlige partsbeføjelser til følge. Skatteyderen får derfor mulighed for at fremkomme med sine synspunkter ved partshøring, før de danske skattemyndigheder indgår en aftale, jf. FVL § 19. Skatteyderen har i øvrigt ret til aktindsigt i sagen, jf. FVL § 9⁸³.

Art. 25 suppleres med udfyldende og praktisk anvendelige regler i form af bl.a. bilag til OECD TP Guidelines. Disse bilag indeholder f.eks. udkast til forslag om voldgiftsprocessens behandling, herunder forslag til løsningen af strukturelle og proceduremæssige problemer, drøftelser af bestemmelserne i udkastet og forslag til alternative løsningsmuligheder⁸⁴. Endvidere er der i BEPS-rapportens

⁷⁶ Dansk ret indeholder en sådan hjemlen i LL § 2, stk. 5, som har karakter af en art fortrydelsesret.

⁷⁷ International dobbeltbeskatning, s. 13

⁷⁸ Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 426

⁷⁹ Ibid, s. 430, pkt. 6.1 og 432, pkt. 10

⁸⁰ Ibid, s. 433

⁸¹ Ibid, s. 432, pkt. 9

⁸² SU 2012, 142, s. 262

⁸³ FOB 1992, 238 og Tfs 1993, 504. I praksis følger skattemyndighederne øjensynligt denne praksis, jf. JV C.F.8.2.2.25.3.

⁸⁴ OECD Kommentaren, s. 430, pkt. 6

Action 14 fremsat en række supplerende forslag til at gøre tvistbilæggelsesmekanismerne mere effektive⁸⁵, hvilket tillige omhandler MAP.

Art. 25 opstiller regler om MAP, som kan opdeles i henholdsvis konkrete og generelle gensidige aftaler⁸⁶. Myndighedsaftalerne er ikke begrænset til sager om spørgsmål om dobbeltbeskatning, TP og lignende. De generelle gensidige aftaler vedrører tvister om fortolkning og anvendelse af MAP⁸⁷. Disse tvister løses ved art. 25 (3), 1. pkt. Såfremt tvister af den pågældende art opstår i forbindelse med en konkret sag, behandles sagen efter reglerne i art. 25 (1) og (2)⁸⁸.

2.3.1 Generelle gensidige aftaler efter art. 25 (3)

Art. 25 (3) er indført med det formål at løse fortolknings- og anvendelsestvister. Baggrunden herfor er, at art. 25 ikke detailregulerer disse spørgsmål⁸⁹. Det fremgår af art. 25 (3), 1. pkt., at bestemmelsens anvendelsesområde omhandler ”[...] *any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention*”. Bestemmelsens ordlyd indebærer, at generelle tvister er omfattet⁹⁰, ligesom konkrete tvister, som behandles efter art. 25 (1) og (2), kan afføde generelle tvister om fortolkningen og anvendelsen af DBO'en. Dette bringer disse tvister inden for art. 25 (3)'s anvendelsesområde. Kommentarens pkt. 52 opregner tilfælde, hvor art. 25 (3) pkt. ”*in particular*” finder anvendelse. Opregningen er således ikke udtømmende. Det fremgår af opregningen, at bestemmelsen bl.a. anvendes ved fortolkningstvivel vedrørende MDO'en, in casu DBO'ens, bestemmelser, ved en stats skattelovsændringer, som afstedkommer problemer vedrørende MDO'en, in casu DBO'ens, anvendelse, samt ved fastlæggelsen af procedure, betingelser og anvendelse af art. 25 (1) og (2), samt art. 25 (3), 2. pkt. i multilaterale sager mv.

Art. 25 (3), 2. pkt. udvider anvendelsesområdet for art. 25 (3). Art. 25 (3), 2. pkt. angiver, at staternes kompetente myndigheder kan rette henvendelse til hinanden med henblik på at indgå ”andre” generelle gensidige aftaler, som ikke er omfattet af overenskomsten⁹¹. Myndighederne kan derfor indgå myndighedsaftaler i dobbeltbeskatningssager, som falder uden for den indgående DBO's anvendelsesområde⁹². I DBO'erne, som Danmark har indgået, ses MDO'ens art. 25 (3), 2. pkt. at være gengivet. Det indebærer, at art. 25 (3), bl.a. finder anvendelse i dobbeltbeskatningstilfælde, hvor en koncern fra en stat, som ikke er medlem af OECD, har etableret fast driftssted i to eller flere OECD-medlemsstater⁹³. Bestemmelsen angiver derfor, at OECD-medlemsstaterne har en adgang til at rette henvendelse til hinanden med henblik på at anvende deres respektive skattelovgivning ”*in a coherent manner*”⁹⁴, hvorved dobbeltbeskatningen inden for staternes nationale lovgivninger ophæves. Idet

⁸⁵ Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective

⁸⁶ Skatteretten 3, s. 651

⁸⁷ OECD Kommentaren, s. 450, pkt. 50

⁸⁸ Ibid, s. 429, pkt. 4

⁸⁹ Ibid, s. 430, pkt. 6.1

⁹⁰ Ibid, s. 450, pkt. 50

⁹¹ Ibid, s. 429, pkt. 3

⁹² Ibid, s. 451, pkt. 55

⁹³ Ibid, s. 452, pkt. 55.1

⁹⁴ Ibid

dobbeltbeskatning anses for at udgøre en betydelig teknisk handelshindring, udtrykker bestemmelsen OECD's deklarerede formål om at fremme politikker, som vil forbedre den økonomiske og sociale velfærd hos mennesker på globalt plan⁹⁵. Dermed bør OECD-medlemsstaterne også i relation til skat-tesubjekter i tredjelande undgå at disse pålignes en dobbeltbeskatning.

MAP, som afstedkommer en løsning på ovennævnte fortolknings- og tvivlstvister, er som udgangspunkt folkeretligt bindende for de kompetente administrative myndigheder⁹⁶. Nationale regler kan imidlertid indebære, at den pågældende stats kompetente myndigheder ikke er beføjet til at indgå en folkeretligt bindende aftale⁹⁷. En stats kompetente administrative myndighed efter art. 25 (3) kan f.eks. være et skatteministerium, imens alene statens udenrigsministerium efter nationale regler er beføjet til at indgå folkeretligt bindende aftaler. Om de danske skattemyndighederne er beføjet til at indgå en folkeretligt bindende aftale, afhænger af om aftalen kræver Folketingets samtykke. Der skelnes derfor mellem aftaler vedrørende fortolkningen af en bestemmelse i en DBO og aftaler, hvor indholdet af en DBO ændres.

2.3.1.1 Aftaler, der ændrer indholdet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst

Udgangspunktet er, at Folketingets samtykke er nødvendigt, når indholdet af en DBO ændres, jf. GRL § 19, stk. 1, 2. pkt.⁹⁸. Baggrunden herfor er, at der indgås en forpligtelse, der kan suspendere nationale skatteregler, som er vedtaget af Folketinget, men som DBO'en konkret kan suspendere⁹⁹. Det anføres i Skatteretten 3, s. 653, under henvisning til Wienerkonventionens art. 46, at: *"Kravet om samtykke anses for at være en regel af grundlæggende betydning, og da en manglende opfyldelse heraf efter omstændighederne vil kunne anses for at være åbenbar for den anden kontraherende stat, vil manglende opfyldelse af samtykkekravet kunne føre til, at aftalen ikke er folkeretligt bindende"*. Udgangspunktet er herefter, at en ændring af en DBO, som ikke er vedtaget af Folketinget, ikke er folkeretligt bindende¹⁰⁰. Efter en konkret vurdering kan en aftale uden Folketingets samtykke dog alligevel være folkeretligt bindende for Danmark. I praksis er området for undtagelsen formentlig særdeles snævert qua, at samtykkekravet i de fleste tilfælde må anses for åbenbart. Efter et forsigtighedsprincip vil ministerielle udtalelser i tvivlstilfælde formentlig anføre, at samtykke er nødvendigt for at sikre mod grundlovsbrud. Til illustration kan anføres tilfældet, hvor den anden stats kompetente myndigheder konkret har forespurgt Skatteministeriet (in casu Udenrigsministeriet), hvorvidt Folketingets samtykke i det foreliggende tilfælde er nødvendigt efter dansk. Har Skatteministeriet urigtigt oplyst, at Folketingets samtykke ikke er nødvendigt, må den danske stat være nærmest til at bære konsekvensen af en forkert fortolkning af den danske grundlov, idet den anden stats kompetente myndigheder er bibragt en berettiget forventning om, at de danske skattemyndigheder var kompetente til at indgå en aftale uden Folketingets samtykke.

⁹⁵ Om OECD

⁹⁶ OECD Kommentaren, s. 451, pkt. 54

⁹⁷ Ibid, s. 451, pkt. 53

⁹⁸ Skatteretten 3, s. 653

⁹⁹ Til dels Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 27

¹⁰⁰ Skatteretten 3, s. 657

2.3.1.2 Aftaler, der fortolker en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst

I praksis er det fast antaget, at Folketingets samtykke ikke er nødvendigt, når fortolkningen af en DBO ændrer administrativ praksis, således at Danmark undgår traktatsbrud¹⁰¹. Den teoretiske opfattelse er desuden, at Folketingets samtykke heller ikke er nødvendigt, hvor en generel gensidig aftale præciserer ordlyden af en DBO¹⁰². Det forudsætter, at fortolkningen kan rummes i bestemmelsens ordlyd. Udgangspunktet er således, at Folketingets medvirken ikke er nødvendigt, når en allerede indgået aftale præciseres. Uanset den administrative praksis og den teoretiske enighed, bør der foretages visse afgrænsninger af, hvordan de danske skattemyndigheder kan fortolke en bestemmelse, uden at fortolkningen skal samtykkes af Folketinget.

Ph.d. Karin Skov Nilausen anfører at: *"I Danmark er der efter min opfattelse ikke noget til hinder for, at de kompetente myndigheder indgår en aftale om fortolkningen forudsat, at denne aftale alene præciserer en af flere fortolkningsmuligheder, eller fortolkningen med andre ord ligger inden for ordlyden af dobbeltbeskatningsoverenskomsten"*.¹⁰³ Såfremt de almindelige folkeretlige fortolkningsprincipper giver flere fortolkningsmuligheder, som pålægger, forandrer eller ophæver beskatningen af en indkomst, synes det rigtigst, at lade Folketinget samtykke hertil, sml. GRL § 43. Baggrunden herfor er, at det følger af GRL § 43, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Bestemmelsen indeholder således "det obligatoriske princip"¹⁰⁴, som indebærer en pligt til at udnytte lovhjemmel til beskatning, ligesom enhver forandring og ophævelse af beskatning skal ske ved lov. Anlægges en anden fortolkning af en bestemmelse i en DBO, jf. art. 25 (3), 2. pkt. end forudsat af Folketinget, og den nye fortolkning pålægger, forandrer eller ophæver beskatningen af en indkomst, bør Folketinget samtykke til en sådan ændring, idet indholdet af DBO'en de facto ændres, selvom bestemmelsen ikke ændres materielt. Det synes på den baggrund betænkeligt at tillægge ordlyden afgørende betydning som anført af ph.d. Karin Skov Nilausen. I stedet bør det overvejes, om Folketinget har forudsat en bestemt fortolkning af ordlyden (formålsfortolkning).

2.3.2 Konkrete gensidige aftaler, jf. art. 25 (1)

Formålet med MAP er at tilvejebringe en løsning, som ophæver dobbeltbeskatningen i strid med overenskomsten, jf. art. 25 (1). Hvis betingelserne er opfyldt, må statens kompetente myndigheder derfor ved forhandling forsøge at løse de tvister eller uenigheder, som afstedkommer en overenskomststridig dobbeltbeskatning af skatteyderen. Den gensidige myndighedsprocedure er særegen derved, at de kompetente myndigheder i de respektive stater er tillagt en adgang til at kommunikere direkte med hinanden, jf. art. 25 (4). Myndighederne behøver således ikke anvende de sædvanlige, langsomme diplomatiske kanaler, når tvisterne skal løses¹⁰⁵. I stedet kan myndighederne f.eks.

¹⁰¹ Ibid, s. 653

¹⁰² Ibid, s. 654 og Løsning af internationale skattetvister, s. 167 ff.

¹⁰³ Løsning af internationale skattetvister, s. 169

¹⁰⁴ Skatteretten 1, s. 94

¹⁰⁵ OECD Kommentaren, s. 429, pkt. 4

kommunikere mundtligt med hinanden, f.eks. ved "face-to-face meetings"¹⁰⁶. "Face-to-face meetings" påpeges af OECD's Centre for Tax policy and Administration som det bedste middel til løsning af MAP-sagerne, idet møder kræver forudgående forberedelse og planlægning, hvorved sagen drives frem¹⁰⁷. Da eventuelle uenigheder og misforståelser hurtigt kan afdækkes og afklares ved direkte kommunikation, har møderne væsentlig betydning for en hurtig ophævelse af dobbeltbeskatningsproblemerne¹⁰⁸.

Det første stadie af MAP følger af art. 25 (1), 1. pkt. Heraf fremgår, at hvis en eller flere stater, foretager foranstaltninger, som resulterer i eller vil resultere i, at en person pålægges en beskatning, som ikke er i overensstemmelse med MDO'en, kan personen uanset staternes nationale lovgivning fremsætte sin skattesag til den kompetente myndighed i en eller begge staterne. Den kompetente myndighed skal på dette stadie vurdere, om dobbeltbeskatningen kan ophæves ved intern lempelse, eller om det ved henvendelse til den anden stat kan afklares, om dobbeltbeskatningstvisten bliver aktuel, jf. art. 25 (2), 1. pkt. e.c. Det andet stadie af MAP følger af art. 25 (2), hvorefter de kompetente myndigheder må indgå en aftale om ophævelse af dobbeltbeskatningen.

2.3.2.1 Betingelser for realitetsbehandling efter art. 25 (1)

Art. 25 (1), 1. pkt., omhandler som nævnt dobbeltbeskatning i strid med overenskomsten. Udgangspunktet er, at en skatteyder har mulighed for at indbringe enhver sag efter reglerne i art. 25 (1), hvis skatteyderen mener, at være påført en beskatning i strid med en DBO, uanset formen for beskatning¹⁰⁹. En sag kan derimod ikke behandles efter MAP, hvis skatteyderen er påført en beskatning i strid med national lov og den pågældende DBO. Som undtagelse hertil kan sagen dog alligevel behandles efter MAP, såfremt der foreligger en direkte forbindelse mellem DBO'ens regler og de nationale regler, som skatteyderen er pålagt en beskatning i modstrid med¹¹⁰. Idet "Den gyldne regel", som er anerkendt i international skatteret, tilsiger, at DBO'er ikke kan udgøre hjemlen for beskatning, må området for sidstnævnte undtagelse være begrænset. Konkret kan dog nævnes, at f.eks. ophævelse af dobbeltbeskatningstvister falder inden for denne undtagelse.

Art. 25 (1), 1. pkt. indeholder tre betingelser for, at skatteyderen kan få sin sag realitetsbehandlet hos en stats kompetente myndighed. For det *første* skal en eller begge stater træffe foranstaltninger, som kan eller vil medføre en dobbeltbeskatning, som strider mod overenskomsten¹¹¹. Efter bestemmelsens ordlyd kan en skatteyder fremsætte anmodning om realitetsbehandling af sagen forud for, at der er truffet afgørelse om en korrektion, som afstedkommer en økonomisk dobbeltbeskatning. I OECD's kommentarer anføres desuden følgende: *"It should be noted that the mutual agreement procedure, unlike the disputed claims procedure under domestic law, can be set in motion by a taxpayer without waiting until the taxation considered by him to be "not in accordance with the Convention" has been*

¹⁰⁶ MEMAP, Best Practice No 15

¹⁰⁷ Ibid.

¹⁰⁸ SU 2012,142, s. 269

¹⁰⁹ Skattekartoteket, s. 40

¹¹⁰ OECD Kommentaren, s. 431

¹¹¹ Transfer Pricing, s. 593

charged against or notified to him."¹¹² Skatteyderen kan derfor iværksætte MAP, selvom skatteyderen ikke er meddelt den påtænkte ændring i skatteansættelsen. Det indebærer, at skatteyderen kan anmode skattemyndighederne om at iværksætte MAP på det tidspunkt, hvor der opstår en risiko for dobbeltbeskatning. Efter OECD's opfattelse giver dette en bedre retsstilling i forhold til national ret. Betingelsen er derfor opfyldt, hvor en national skattelovsændring, som medfører dobbeltbeskatning, er blevet "*amended*"¹¹³. I dansk ret er agterskrivelser, bindende svar eller påtænkte afgørelser tilstrækkeligt grundlag for, at skatteyderen opfylder den formelle betingelse for sagens realitetsbehandling¹¹⁴. På den baggrund synes det rigtigst, at en anmodning om MAP i dansk ret imødekommes fra det tidspunkt, hvor lovforslaget vedtages, når f.eks. en agterskrivelse udgør et tilstrækkeligt grundlag. MDO synes derfor ikke at give skatteyderen en bedre retsstilling, end han i forvejen har efter dansk ret.

De danske skattemyndigheder skelner mellem tilfælde, hvor der foreligger en ændret skatteansættelse og tilfælde, hvor der (endnu) ikke foreligger en ændret skatteansættelse. I *førstenævnte* situation er det skattemyndighedernes opfattelse, at en skatteyder "*skal godtgøre, at der er truffet foranstaltninger af skattemyndighederne i det ene eller begge lande, som vil resultere i en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med DBO'ens bestemmelser*"¹¹⁵. Skatteyderen må derfor dokumentere over for skattemyndighederne, at han vil blive påført en beskatning i strid med DBO'en. I praksis anmodes der imidlertid sjældent om indledning af MAP på et så tidligt tidspunkt. I stedet afventes at foranstaltningerne træffes, og dobbeltbeskatningskonflikten er aktuel¹¹⁶. I *sidstnævnte* situation er det skattemyndighedernes opfattelse, at skatteyderen må sandsynliggøre, at der er en begrundet risiko for, at han vil blive udsat for dobbeltbeskatning på baggrund af en ændring foretaget af skattemyndighederne i en eller flere stater, samt at dobbeltbeskatningen er i strid med DBO'en¹¹⁷. Af OECD's kommentarer fremgår følgende: "*To be able to set the procedure in motion, he must, and it is sufficient if he does, establish that the "actions of one or both of the Contracting States" will result in such taxation, and that this taxation appears as a risk which is not merely possible but probable.*"¹¹⁸

De nødvendige og tilstrækkelige betingelser er således, at skatteyderen "*establish*", at foranstaltningen fra en eller begge stater "*will*" resultere i en "*probable*" risiko for en beskatning i strid med overenskomsten. Efter OECD Kommentaren pålægges skatteyderen bevisbyrden for, at en af staterne vil påføre ham en beskatning. Herefter må skatteyderen sandsynliggøre, at beskatningen er overenskomststridig. Beviskravet til beskatningens overenskomststridighed er således lempet. De danske skattemyndigheders krav er således ikke enslydende med OECD Kommentaren. De danske skattemyndigheders krav indebærer, at skatteyderen må bevise, såvel at han vil blive beskattet i mindst en af staterne, og den seneste eller begge staterne derved påfører skatteyderen en beskatning i strid med

¹¹² OECD Kommentaren, s. 433, pkt. 14

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Transfer Pricing, s. 594

¹¹⁵ JV C.D.8.2.2.25.2

¹¹⁶ SU 2012, 142, pkt. 4.1

¹¹⁷ JV C.D.8.2.2.25.2

¹¹⁸ OECD Kommentaren, s. 433, pkt. 14

MDO'en. Kommentaren nævner ikke med hvilken sikkerhed, skatteyderen må fastslå, at foranstaltningen vil påføre ham en beskatning i strid med overenskomsten. I praksis synes sondringen ikke at have afgørende betydning, bl.a. fordi den anden stat tillige skal vurdere, om betingelserne for MAP er opfyldt.

For det *andet* er det en betingelse, at sagen fremsættes til den kompetente myndighed i en af staterne. Idet OECD's intention er at gøre MAP så fleksibel og anvendelig som mulig, medfører det bl.a., at sagen ikke skal indbringes i en stat fremfor en anden, og at skatteyderen kan indbringe sagen i begge stater på samme tid¹¹⁹. Skatteyderen kan desuden påklage sagen administrativt eller indbringe sagen for domstolene i begge stater, hvilket tillige kan ske samtidigt¹²⁰. Skatteforvaltningen antager, at de som udgangspunkt kun kan indgå en gensidig aftale, som er i overensstemmelse med Landsskatteretten og domstolenes afgørelse, men at konkrete omstændigheder kan begrunde en afvigelse¹²¹. Det fremgår ikke af JV hvilke konkrete omstændigheder, der kan begrunde en afvigelse. Det synes imidlertid rigtigst at skelne mellem afgørelser truffet af Landsskatteretten og domme afsagt af domstolene.

Landsskatteretten er et nævn, som udgør den øverste klageinstans, som træffer endelige skatteretlige afgørelser, jf. SFL § 45. Landsskatteretten er således ikke en domstol med dømmende magt, og sagen kan efter Landsskatterettens afgørelser prøves ved domstolene. Det følger af SFL § 14, stk. 1, nr. 2, at Told- og skatteforvaltningen ikke kan træffe afgørelse i en sag, hvor Landsskatteretten allerede har truffet afgørelse. Som undtagelse hertil følger det dog af SFL § 27, stk. 3, at skatteforvaltningen kan ændre en indkomstansættelse, hvis den skattepligtige ikke udtaler sig imod ansættelse, selvom Landsskatteretten tidligere har truffet afgørelse i sagen. Det gælder tillige, hvor indkomstansættelsen ændres efter anmodning fra den skattepligtige, når der er indtrådt en ændring i det private eller offentlige grundlag for ansættelsen, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 1. Dette er tilfældet, hvis f.eks. skatteforvaltningens praksis, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i overensstemmelse med, senere er dømt ulovlig ved f.eks. en Højesteretsdom. I praksis synes normalen at være, at skatteyderen klager til Landsskatteretten for at afbryde fristen, hvorefter Landsskatteretten anmodes om at berostille sagen indtil afslutningen på MAP¹²². Hermed aktualiseres ovennævnte problemstilling ikke.

Når en sag er afgjort af Landsskatteretten, kan sagen indbringes for domstolene, jf. SFL § 48, stk. 1. Uanset om en sag er afgjort ved dom, er staternes kompetente myndigheder forpligtede til at iværksætte MAP, hvis betingelserne herfor er opfyldt¹²³. Philip Noes og Lars Kollerup anser det for ”yderst tvivlsomt”, om skattemyndighederne kan indgå en bilateral aftale, som afviger fra en lands- eller Højesterets dom. I bekræftende fald kan det alene ske, hvis aftalen begunstiger skatteyderen i forhold til afgørelsen fra domstolene¹²⁴. I overensstemmelse hermed antager Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm, at hvis der foreligger en domstolsafgørelse, kan skattemyndighederne ”formentlig

¹¹⁹ Ibid, s. 433, pkt. 17

¹²⁰ JV C.F.8.2.2.25.1

¹²¹ JV C.F.8.2.2.25.3

¹²² SU 2016, 428, s. 555, pkt. 3 og SU 2012, 142, s. 266, pkt. 4.1.

¹²³ OECD Kommentaren, s. 441, pkt. 35

¹²⁴ SU 2002, 68, s. 166

fravige denne afgørelse, hvis fravigelsen er til gunst for skatteyderen. En fravigelse fra domstolsafgørelsen til ugunst for skatteyderen vil formentlig ikke forekomme i praksis."¹²⁵ Inden for de danske skattemyndigheder synes der ikke at være enighed om spørgsmålet, idet Skatteministeriet klart har tilkendegivet, at en domsstolsafgørelse ikke kan fraviges til gunst for skatteyderen¹²⁶. Ministeriet finder støtte herfor i forarbejderne til EU voldgiftskonventionsloven. Samtidig er det dog ministeriets opfattelse, at sådan adgang kan tilvejebringes ved udtrykkelig lovhjemmel¹²⁷. Advokaterne Hans Severin Hansen og Lasse Esbjerg Christensen ved Plesner er derimod af den opfattelse, at DBO'erne i sig selv må indeholde den fornødne hjemmel til at anvende DBO'er uden begrænsninger, hvorefter en domstolsafgørelse må kunne fraviges til gunst for skatteyderen¹²⁸.

Det må herom anføres, at danske skattemyndigheder er en del af den offentlige forvaltning, hvilket indebærer, at skattemyndighederne er underlagt de almindelige forvaltningsretlige principper og retsgrundsætninger. Dette må også gælde ved forhandling med andre staters skattemyndigheder. Såfremt nova fremkommer efter domsafsigelsen, og disse nye oplysninger medfører, at den materielt rigtige afgørelse afviger fra domsafgørelsen, kan det næppe fuldstændig afvises, at der opstår en adgang til at fravige domstolens afgørelse. Skattemyndighederne bør imidlertid af hensyn til GRL § 3, hvorefter domstolene udøver den dømmende magt, undlade at træffe afgørelser, som afviger fra domsstolsafgørelser. Der kan herefter argumenteres for, at der bør være en snæver adgang for skattemyndighederne til at fravige en afsagt dom, såfremt genoptagelse eller anke af dommen i det konkrete tilfælde ikke er muligt, og dommen efterfølgende fremstår åbenbart urigtig, f.eks. som følge af nova, som ikke var til stede ved domsafsigelsen. Dette strider næppe mod GRL § 3, hvis generelle formål er at beskytte borgerne mod staten. Det anførte er imidlertid svært foreneligt med domstolens rolle som dømmende magt, jf. GRL § 3.

Såfremt det lægges til grund, at en DBO, in casu implementeringsloven, i sig selv indeholder hjemmel til at fravige en domsstolsafgørelse, som anført af advokaterne fra Plesner, og DBO'en indeholder hjemmel til, at skattemyndighederne kan anvende reglerne "uden begrænsning", indebærer det, at skattemyndighederne kan fravige en domsafgørelse til gunst og ugunst for skatteyderen¹²⁹. Da enten skattemyndighederne eller skatteyderen typisk anmoder retten om at berostille sagen, indtil MAP er afsluttet, synes retsikkerheden ikke at medføre praktiske problemer.

For det tredje opstiller art. 25 (1), 2. pkt. en supplerende betingelse i form af en 3-års frist for sagens indbringelse for staternes kompetente myndigheder. Fristen løber fra den første meddelelse om de foranstaltninger, der resulterer i den uberettigede beskatning¹³⁰. 3-års fristen er en minimumsbestemmelse, som indebærer, at de kontraherende stater kan udvide fristen til gunst for skatteyderen¹³¹. Be-

¹²⁵ Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 833

¹²⁶ Bilag 3 – Spørgsmål 3, s. 3

¹²⁷ Bilag 3 – Spørgsmål 2, s. 3

¹²⁸ Plesners høringssvar af 14. august 2018 til L 28, s. 2 og 4

¹²⁹ Plesners høringssvar af 14. august 2018 til L 28, s. 3

¹³⁰ Transfer Pricing, s. 594

¹³¹ OECD Kommentaren, s. 435, pkt. 20

gyndelsestidspunktet for fristen har tidligere givet anledning til tvivl. I dag er det dog i OECD Kommentaren fastslået, at fristen løber fra det tidspunkt, hvor der beviseligt er fremkommet en officiel anmodning om opkrævning af skat eller lignende.¹³² Det skal i den forbindelse bemærkes, at OECD's skattekomité har opfordret medlemsstaterne til at give skatteyderen meddelelse, så snart den pågældende stats kompetente myndigheder har intention om at foretage en TP-korrektion¹³³. Det må erindres, at begyndelsestidspunktet for fristen fastsættes under hensyn til, at dobbeltbeskatningen er et udslag af foranstaltninger truffet i mere end én stat. 3-års fristen løber derfor fra det tidspunkt, hvor skatteyderen får meddelelse om den sidst pålignede beskatning, som afstedkommer dobbeltbeskatningen¹³⁴. I dansk ret løber fristen fra det tidspunkt, hvor skatten er pålignet¹³⁵, uanset om skatteyderen forudgående har modtaget en agterskrivelse herom¹³⁶. De danske skattemyndigheder har således de facto udvidet 3-års fristen. Begyndelsestidspunktet regnes således på den måde, som er mest fordelagtig for skatteyderen¹³⁷. Desuagtet bør skatteyderen fremsætte anmodningen om MAP så tidligt som muligt¹³⁸, idet andre stater kan vælge at lade fristen løbe fra et tidligere tidspunkt.

2.3.2.2 Konsekvensen af realitetsbehandlingen efter art. 25 (1)

Hvis betingelserne for MAP er opfyldt, må statens kompetente myndigheder ved forhandling gøre deres bedste bestræbelser på at løse de tvister eller uenigheder, som afstedkommer en overenskomststridig dobbeltbeskatning af skatteyderen. Myndighederne er imidlertid ikke pålagt en forpligtelse til faktisk at løse dobbeltbeskatningstvisten¹³⁹, hvilket i teori og praksis betragtes som bestemmelsens svaghed. Hvis myndighedsforhandlingen afsluttes som uløst, er konsekvensen, at skatteyderen dobbeltbeskattes¹⁴⁰. Den teoretiske konsekvens af at betingelserne for MAP er opfyldt er således, at skatteyderen muligt kan få ophævet dobbeltbeskatningen, men at han ikke har et retskrav herpå. Historisk set har de danske skattemyndigheder imidlertid løst de fleste dobbeltbeskatningstvister ved MAP, jf. art. 25¹⁴¹. Internationalt blev 20 % af dobbeltbeskatningstvisterne i 2017 afgjort ved ensidig lempelse (unilateral relief granted). Derudover blev 3 % af sagerne afhjulpet nationalt (resolved via domestic remedy). Endvidere blev 55 % af sagerne i 2017 afgjort ved aftale om fuld ophævelse af dobbeltbeskatningen eller ved løsning af beskatningen pålignet i modstrid med overenskomsten. Desuden blev 2 % af sagerne afsluttet uden en gensidig myndighedsaftale eller med en aftale om uenighed, samt at 1 % blev afsluttet med delvis ophævelse af dobbeltbeskatningen.¹⁴² De statistiske oplysninger indikerer, at staternes kompetente myndigheder i praksis lever op til forpligtelsen om at foretage "deres bedste bestræbelser" for at nå en gensidig aftale til ophævelse af dobbeltbeskatningen. Den reelle

¹³² Ibid, s. 436, pkt. 21

¹³³ Ibid, s. 443, pkt. 40, litra a.

¹³⁴ SU 2002, 68, s. 168

¹³⁵ JV C.F.8.2.2.25.2

¹³⁶ Skatteyderen kan anmode om MAP, før fristen begynder at løbe, jf. OECD Kommentaren, s. 436, pkt. 21

¹³⁷ OECD Kommentaren, s. 436, pkt. 21

¹³⁸ SU 2016, 248 s. 555

¹³⁹ OECD Kommentaren, s. 441, pkt. 37

¹⁴⁰ Dobbeltbeskatningen blev opretholdt i TfS 1994, 536, hvor de danske skattemyndigheder indledte forhandling med de engelske HM Revenue and Customs, selvom der var taget forbehold i DBO'en om den pågældende indkomst.

¹⁴¹ Løsning af internationale skattetvister, s. 85 ff.

¹⁴² OECD's Mutual Agreement Procedure Statistics for 2017

konsekvens af at betingelserne i art. 25 (1) er opfyldt, er således at dobbeltbeskatningstvisten løses i de fleste tilfælde.

2.3.3 Voldgiftsbehandlingen efter art. 25 (5)

Art. 25 (5) fastslår, at de kompetente myndigheder, som har iværksat MAP efter art. 25 (2), skal nå til enighed om at løse tvister, som er uforenelige med overenskomsten, inden for 2 år efter sagens indbringelse. Art. 25 (5) medfører, at MAP ikke kan afsluttes, hvis ét eller flere spørgsmål er uløst. Voldgiftsproceduren sikrer, at alle overenskomststridige punkter løses, og at staternes indbyrdes forskellige opfattelser af et eller flere spørgsmål ikke kan påføre skatteyderen utilsigtede virkninger, f.eks. dobbeltbeskatning. Voldgiftsbehandlingen retter sig navnlig mod et eller flere uløste spørgsmål, som har forhindret de kompetente myndigheder i at nå til enighed ved den gensidige myndighedsforhandling. Voldgiftsproceduren udgør derfor en udvidelse af MAP efter art. 25 (2).

Som udgangspunkt er en afsagt voldgiftskendelse bindende for begge stater og skal implementeres i den gensidige aftale, jf. art. 25 (5), 3. pkt., 1. led¹⁴³. Imidlertid har den person, som en gensidig aftale har direkte betydning for (skatteyderen), en vetoet, jf. art. 25 (5), 3. pkt., 2. led. Forkaster skatteyderen voldgiftskendelsen, implementeres den følgelig ikke i myndighedsaftalen. Idet art. 25 beskytter skatteyderen mod overenskomststridige beskatninger, og skatteyderen ikke selv er part i myndighedsforhandlingen, synes det hensigtsmæssigt, at skatteyderen er tillagt en ret til dels at beslutte om en sag behandles ved voldgift¹⁴⁴, dels at forkaste voldgiftskendelsen. Beskyttelsesformålet med art. 25 (5) er netop, at skatteyderen ikke dobbeltbeskattes.

I forbindelse med BEPS action 14 forpligtede en række af de i verdenshandlens vigtigste stater som USA, Japan, Tyskland og Storbritannien¹⁴⁵ sig til, at anvende voldgiftsproceduren. Herved sikres at dobbeltbeskatningstvisterne endeligt løses inden for en vis tidsfrist¹⁴⁶. Danmark har imidlertid ikke forpligtet sig hertil. Desuagtet har Danmark bl.a. i DBO'erne med Schweiz og Israel indsat bestemmelser om voldgift, som for nuværende er hvilende, ligesom Danmark den 7. juni 2017 tiltrådte OECD's MLI. Navnlig disse betydningsfulde staters beslutning om at forpligte sig til at anvende voldgiftsproceduren indikerer, at der pågår en udvikling mod, at MAP efter art. 25 (2) ikke længere er et tilstrækkeligt middel til at løse dobbeltbeskatningstvisterne. På baggrund af de statistiske oplysninger gengivet i foregående afsnit, synes art. 25 (5) umiddelbart at have begrænset betydning. Imidlertid må de afledte følger af bestemmelsen ikke negligeres. Bestemmelsens bindende virkning medfører, at staternes kompetente myndigheder får et stærkt incitament til at nå til enighed under MAP. I benægtende fald har staterne ikke direkte indflydelse på besvarelsen af spørgsmålene, som afgøres ved voldgift. Frygten for voldgift indebærer formodentlig, at staterne vil strække sig længere for at indgå en aftale.

¹⁴³ OECD Kommentaren, s. 453, pkt. 64

¹⁴⁴ Ibid, s. 456, pkt. 70

¹⁴⁵ De forpligtede lande tegnede sig i 2013 for mere end 90 % MAP-sagerne.

¹⁴⁶ BEPS action 14 – 2015 Final Report, s. 10

2.3.3.1 Betingelser for voldgiftsbehandling

Betingelserne for voldgiftsbehandling efter art. 25 (5) fremgår af litra a og b, som opstiller en række kumulative betingelser for, at sagen kan undergives voldgiftbehandling. Bestemmelsens litra a opstiller tre betingelser for voldgiftsbehandling.

For det *første* skal en skatteyder have indbragt en sag efter art. 25 (1) for den kompetente myndighed. Skatteyderen skal indgive en anmodning om MAP inden 2 år fra underretningen om den påtænkte eller allerede pålignede beskatning. Dog kan DBO'erne konkret formuleres indskrænkende eller uvidende.

For det *andet* er det en betingelse, at baggrunden for anmodningen om voldgift er, at en af de kontraherende stater har truffet foranstaltninger, som har påført skatteyderen en beskatning i strid med overenskomsten¹⁴⁷. Betingelsen for indbringelse er således skærpet i forhold til art. 25 (1), hvor der ikke kræves, at skatteyderen endnu er pålignet en dobbeltbeskatning. Det indebærer, at fremtidige eller hypotetiske beskatningsproblematikker ikke kan undergives voldgiftsbehandling¹⁴⁸. Disse spørgsmål kan i stedet løses efter art. 25 (3), som dog ikke endeligt kan afgøres ved voldgift¹⁴⁹.

For det *tredje* er det en betingelse, at beskatningen er pålignet skatteyderen i strid med overenskomsten. Skatteyderens opfattelse af om udfaldet af MAP efter art. 25 (2) er materielt rigtig, er i princippet uden betydning. Afgørende er derimod, at de kompetente myndigheder løser tvisten med den beskatning, som er i strid med DBO'en. Bestemmelsens litra b opstiller to betingelser, som tillige må være opfyldt for, at en skatteyder kan kræve, at sagen undergives voldgiftsbehandling. For det *første* skal de kompetente myndigheder være ude af stand til at nå til enighed om en aftale efter art. 25 (2). Afsluttes en MAP med blot én uløst tvist, behandles den tilbageværende tvist under voldgift¹⁵⁰. Voldgiftsproceduren har dermed karakter af en "sikkerhedsventil". For det *andet* kan en sag først afgøres ved voldgift, når 2-års fristen er overskredet. MAP kan således som udgangspunkt pågå i to år. Voldgiftsbehandlingen iværksættes imidlertid ikke automatisk efter 2 år. Baggrunden herfor er, at skatteyderen kan foretrække at afvente med at iværksætte voldgiftsproceduren i en periode, hvis f.eks. de kompetente myndigheder tilkendegiver at kunne tilvejebringe en løsning af tvisten inden for kort tid. Voldgiftsproceduren er netop tiltænkt som et middel til hurtig afslutning af sagen, hvorfor det savner mening at iværksætte en voldgiftsprocedure, som ville forlænge tvisten.

2.3.3.2 Voldgiftbehandlingens anvendelsesområde

Udgangspunktet er, at voldgiftbehandling efter art. 25 (5), 1. pkt., iværksættes i de tilfælde, hvor de kompetente myndigheder i den gensidige myndighedsforhandling ikke har formået at løse spørgsmål,

¹⁴⁷ OECD Kommentaren, s. 458, pkt. 72

¹⁴⁸ Ibid, s. 458, pkt. 72, forudsætningsvis.

¹⁴⁹ Lempelse af dobbeltbeskatning, s. 832 ff.

¹⁵⁰ OECD Kommentaren, s. 453, pkt. 64

som har medført påligning af en overenskomststridig beskatning. Voldgiftsproceduren anvendes således med henblik på at løse fortolkningsmæssige konflikter. Såfremt betingelserne er opfyldt, har skatteyderen et retskrav på, at konflikten behandles ved voldgift. Herved skal skatteyderen ikke anmode om de kompetente myndigheders tilladelse, ligesom de kompetente myndigheder ikke kan afskære voldgiftsbehandlingen¹⁵¹. Bestemmelsen er begrænset således, at alene uløste tvister efter art. 25 (1), kan behandles ved voldgift. DBO'er kan dog formuleres dels udvidende ved også at omfatte tvister efter art. 25 (3)¹⁵², dels indskrænkende ved alene at vedrøre bestemte sagstyper, som f.eks. TP-sager¹⁵³. Foreligger der ikke uløste tvister, kan voldgiftsbehandlingen ikke iværksættes som en ekstra rekurs- eller ankemulighed¹⁵⁴.

Udgangspunktet modificeres i de tilfælde, hvor en afgørelse om beskatningen, som skatteyderen mener er overenskomststridig, allerede er truffet ved en domstol eller en administrativ klageinstans i en af staterne, jf. art. 25 (5), 2. pkt. I disse tilfælde afskæres retskravet på, at få spørgsmålet prøvet ved voldgift. Idet der formentlig pågår en udvikling mod, at voldgiftsproceduren efter art. 25 (5) bliver mere udbredt i DBO'erne, samt at Danmark allerede har indsat hvilende bestemmelser om voldgift i enkelte DBO'er, synes det relevant at overveje, om adgangen til voldgift afskæres i dansk ret ved en administrativ afgørelse eller ved endelig administrativ klageinstans.

På den ene side kan det anføres, at det synes bedst stemmende med almindelige retsplejeprincipper, at en afgørelse først er endelig, når rekursadgangen er udtømt. På den baggrund synes det rigtigst, at adgangen til voldgift først afskæres fra dette tidspunkt. Desuden anvender art. 25 (5) i den dansksprogede del af DBO'en mellem Danmark og Israel¹⁵⁵ ordlyden "*endelig administrativ klageinstans*". På den anden side kan det anføres, at art. 25 (5) i den dansksprogede del af DBO'en mellem Danmark og Schweiz¹⁵⁶ angiver, at uløste spørgsmål ikke skal undergives voldgift, hvis spørgsmålet allerede er afgjort af "*en administrativ klageinstans*". De engelsksprogede bekendtgørelser mellem Danmark og Schweiz samt Danmark og Israel, som er enslydende, angiver ikke, at den administrative klageinstans skal være endelig. Henset til at begge bekendtgørelser angiver, at den engelske tekst finder anvendelse i tilfælde af uoverensstemmelser om fortolkningen, taler det for, at der ikke stilles krav om, at en afgørelse skal være truffet af en endelig administrativ klageinstans for at afskære adgangen til voldgift.

Har en sag været prøvet ved domsstolene, synes det hensigtsmæssigt, at voldgiftsadgangen afskæres, idet formålet med art. 25 (5) ikke er at give skatteyderen en ekstra appeladgang¹⁵⁷.

Derimod ses ingen teoretisk hindring i, at en sag behandles ved domstolene efter, at sagen været behandlet ved voldgift. Imidlertid opstår retspolycentriske problemer, hvor voldgiftsbehandlingen og

¹⁵¹ Ibid, s. 453, pkt. 63

¹⁵² Ibid, s. 458, pkt. 73

¹⁵³ Ibid, s. 454, pkt. 66

¹⁵⁴ Ibid, s. 453, pkt. 64

¹⁵⁵ Bekendtgørelse nr. 2 af 5. januar 2012 om overenskomst af 9. september 2009 mellem Danmark og Israel

¹⁵⁶ Bekendtgørelse nr. 64 af 5. december 2010 mellem Danmark og Schweiz

¹⁵⁷ OECD Kommentaren, s. 453, pkt. 64

den nationale domsstol træffer uoverensstemmende afgørelser, som skal lægges til grund ved skattemyndighedernes afgørelse¹⁵⁸. Spørgsmålet er herefter, om en domsstolsafgørelse skal efterleves, når det indebærer en tilsidesættelse af forpligtelserne efter art. 25. De danske skattemyndigheder skal implementere enhver afgørelse efter MDO art. 25 (2), 2. pkt. i MAP'en¹⁵⁹, hvilket medfører at en voldgiftskendelse efter art. 25 (5) lægges til grund ved skattemyndighedernes afgørelse, uanset domstolens tidligere afgørelse.

2.3.3.3 Perspektivering til dansk ret

Som tidligere anført er Danmark endnu ikke forpligtet til at anvende voldgiftsproceduren. Desuagtet har Danmark indgået DBO'er med hvilende bestemmelser om voldgift. Bestemmelserne er hvilende på grund af den manglende nationale hjemmel¹⁶⁰. Baggrunden for bestemmelsernes indførsel i DBO'erne er formentlig flerfoldig.

For det *første* har de danske skattemyndigheder "fremtidssikret" DBO'erne i det tilfælde, at der i dansk ret tilvejebringes hjemmel til voldgiftsbehandling af MAP-sagerne. Udviklingen inden for de juridiske fagområder, som vedrører grænseoverskridende handler, bevæger sig tilsyneladende mod en videre adgang til voldgiftsbehandling¹⁶¹. Det understøttes bl.a. af indførsel af bestemmelsen i art. 25 (5) i 2008, samt OECD's MLI, som Danmark har forpligtet sig til at implementere.

For det *andet* kan den anden stats respektive myndigheder have betinget sig en bestemmelse om voldgift. DBO'en mellem Danmark og Schweiz¹⁶² indeholder i dennes art. 25 (5) en bestemmelse om, at en MAP-sag skal behandles ved voldgift, hvis ikke sagen er afgjort inden 3 år, jf. art. 25 (5), litra b. Idet Schweiz er et kendt skattelyland for selskaber, må det antages at være af stor betydning for staten, at der skabes gode vilkår for selskaberne, herunder ved at have en absolut tidsmæssig grænse for, hvor længe en MAP kan pågå. Dette understøttes i øvrigt af, at Schweiz efter indgåelse af DBO'en med Danmark, ikke ønskede at følge BEPS action 14 fuldt ud. Schweiz forpligtede sig alene til at indgå DBO'er, hvori der var indsat en bestemmelse om obligatorisk MAP-voldgift under nærmere angivne betingelser¹⁶³.

Danmark har historisk set har løst de fleste MAP-sager, hvorfor det næppe har været påtrængende nødvendigt at tilvejebringe en national hjemmel vedrørende voldgiftsprocedure. Det må således antages, at Danmark ved mellemstatslige forhandlinger reelt vil forsøge at løse konflikten og opnå det materielt rigtige resultat i overensstemmelse med de almindelige forvaltningsretlige principper. Desuden har voldgiftskonventionen et anvendelsesområde, som i nogen grad er sammenfaldende med art. 25 (5). Behovet for en dansk forpligtelse til at anvende voldgiftsproceduren efter art. 25 (5) synes således begrænset. Den manglende tilslutning til art. 25 (5) indebærer en risiko for "dead locks", hvor

¹⁵⁸ OECD Kommentaren, s. 459, pkt. 76

¹⁵⁹ Hans Henrik Bonde Eriksen og Poul Bostrup i Karnov SFL § 27, note 99.

¹⁶⁰ JV C.F.8.2.2.25.3

¹⁶¹ Intertax, Volume 42, Issue 3, s. 158

¹⁶² Bekendtgørelse nr. 64 af 5. december 2010

¹⁶³ BEPS action 14, s. 10

en mellemstatslig skattetvist afsluttes som uløst til skade for skatteyderen. Til illustration kan nævnes et tilfælde, hvor tvisten angår, at begge stater mener at have foretaget en materielt korrekt skatteansættelse, som medfører, at den anden stat skal lempe beskattningen. Desuden kan nogle stater anskue skattekonflikter som en forhandling, hvor formålet er at opnå det for staten gunstigste resultat, uanset om dette vil afstedkomme en materiel rigtig afgørelse. I et sådant tilfælde holdes skatteyderen som ”gidsel” uden mulighed for at gennemtvinge en løsning. Disse ”dead locks” opstår således, når staterne ikke ønsker at opgive et skatteprovenu, uanset rigtigheden heraf.

Det danske erhvervsliv ved Danske Rederier, Dansk Industri, Dansk Erhverv og Dansk Byggeri, anførte i 2017¹⁶⁴, at cirka 20 % af tvistsagerne, som danske virksomheder på daværende tidspunkt var involveret i, vedrørte OECD-medlemsstater, som ikke var medlemmer af EU. Ligeledes anførte organisationerne, at det var deres opfattelse, at der opstod flere af disse sager såvel nationalt som internationalt. På den baggrund opfordrede organisationerne til, at Danmark tilsluttede sig art. 25 (5) om voldgift, idet 90 % af deres medlemmers internationale skattesager derved kunne afgøres ved voldgift efter enten voldgiftskonventionen eller art. 25 (5). Til illustration kan det anføres, at danske koncerner med virksomheder i f.eks. Kina, Japan, USA og Canada står uden mulighed for at få en tvist endeligt afgjort ved voldgift. I praksis synes dette at have medført ikke ubetydelige problemer.

2.3.4 MAP's sagsbehandlingstid

Det følger af OECD's statistikker, at den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for MAP-sager afsluttet i 2017 var 30 måneder¹⁶⁵. Det fremgår af oplysningerne, at sagerne anlagt før 2016 eller før en stat blev IF-medlem¹⁶⁶ gennemsnitligt blev afsluttet på 40,9 måneder. For sagerne anlagt efter 2016 eller efter en stat blev IF-medlem var den gennemsnitlige sagsbehandlingstid 7,8 måneder.

Baggrunden for den hurtigere sagsbehandlingstid kan formentlig tilskrives en række forhold i BEPS Action 14, som bl.a. tilsiger, at myndighederne ved opstarten af en MAP-case skal rette henvendelse til den anden stats kompetente myndigheder inden 4 uger fra modtagelse af skatteyderens anmodning. I den forbindelse skal kontaktoplysningerne (f.eks. telefonnummer og e-mailadresse) på den ansvarlige sagsbehandler oplyses, således at kontakten mellem de ansvarlige myndigheder lettes. Desuden skal bekræftelse og udveksling af oplysninger fra den anden stat ske inden 1 uge fra henvendelsen¹⁶⁷. Den hurtige udveksling af disse oplysninger må i praksis lette kommunikationen, hvilket i praksis må forventes at give udslag i den gennemsnitlige sagsbehandlingstid, herunder navnlig at mindre vanskelige sager hurtigt kan afsluttes.

¹⁶⁴ Berlingske den 19. juni 2017

¹⁶⁵ OECD MAP statistik

¹⁶⁶ BEPS Inclusive Framework (IF membership)

¹⁶⁷ BEPS Action 14, s. 35, pkt. II, (i), 9.

Afsnit IV – EU-skatteret

Kapitel 1 – Introduktion til EU-skatteretten

1.1 Indledning

I løbet af 1990'erne skete en vis harmonisering af selskabsbeskatningen inden for EU. Således er bl.a. moder-/datterselskabsdirektivet, fusions- og spaltningsdirektivet og EU voldgiftskonventionen indført. På trods af at der er sket en vis harmonisering af selskabsbeskatningen, befinder EU-retten sig endnu på et tidligt stadie i forhold til en egentlig fællesskabsretlig skatteret.

Den første regel om ophævelse af dobbeltbeskatning i EU blev indført ved art. 293 i Traktaten om oprettelse af Den Europæiske Union¹⁶⁸. Det fremgår af bestemmelsen, at medlemsstaterne, i det omfang det er nødvendigt, indleder indbyrdes forhandlinger til fordel for deres statsborgere for at sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet. EU-Domstolen har imidlertid i en række sager, herunder sag C-194/06, Orange European Smallcap, og sag C-298/05, Columbus Container, fastslået, at hvis en domicilstat ikke giver fuldt fradrag for beskatningen betalt i en anden medlemsstat (exemption), foreligger der ikke en beskatning i strid med fællesskabsretten. Med andre ord er det EU-Domstolens opfattelse, at den direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, og at disse må fordele beskatningskompetencen mellem sig. EU-Domstolen har derved accepteret, at medlemsstaterne i nogen grad kan dobbeltbeskatte et skattesubjekt¹⁶⁹, såfremt fællesskabsretten, herunder traktatens almindelige regler¹⁷⁰ og de generelle EU-retlige principper, i øvrigt respekteres¹⁷¹. EU-medlemsstaternes skattelovgivninger må derfor uanset dette respektere fællesskabsretten.

Kapitel 2 – EU-skatteretten i den internationale skatteret

2.1 Forholdet mellem OECD Modeloverenskomst og EU-skatteretten

OECD har som tidligere anført haft en betydelig rolle i den internationale skatteret, heriblandt ved at tilvejebringe internationale skatteretlige standarder, som i praksis følges, uanset at de har karakter af "soft law". Siden tillægsprotokol 1 til OECD konventionen¹⁷² har Europa-Kommissionen deltaget i OECD's arbejde. Ved tillægsprotokollen forpligtede EU sig til at samarbejde fuldt ud til gennemførelse af OECD's formål¹⁷³. EU har i OECD karakter af en udvidet observatørstatus. EU bidrager således ikke økonomisk til OECD, og EU er ikke stemmeberettiget i forbindelse med indbringelse af juridiske bestemmelser for beslutningsorganet i OECD. Der kan derfor opstå tilfælde, hvor kommis-

¹⁶⁸ 2002/C 325/01

¹⁶⁹ EU-Retten, s. 834

¹⁷⁰ Ibid, s. 816

¹⁷¹ Ibid, s. 785 ff.

¹⁷² OECD Konventionen

¹⁷³ EU og OECD

sionen er uenig med bestemmelser vedtaget af OECD, men desuagtet er forpligtet til at følge bestemmelserne, såfremt disse gennemfører OECD's formål. Det kan derfor overvejes, hvilken indflydelse OECD's MDO har på EU-retten.

EU-Domstolen træffer afgørelser på baggrund af unionsretlig lov og fællesretlige retsgrundsætninger¹⁷⁴. OECD's MDO er derimod soft law, som kan ikke danne baggrund for EU-Domstoles afgørelser. EU-Domstolen er imidlertid kendt for sin aktivistiske fortolkningsstil. EU-Domstolen har således tidligere i sine præjudicielle afgørelser henvist til OECD's MDO. I sag C-279/93, Schumacher, præmis 32, anvendes OECD MDO til støtte for EU-Domstolens afgørelse om sædvanlig bopæl: *"In general, that is the place where he has his usual abode. Accordingly, international tax law, and in particular the Model Double Taxation Treaty of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), recognizes that in principle the overall taxation of taxpayers, taking account of their personal and family circumstances, is a matter for the State of residence."*

EU-Domstolen foretager ofte en formålsfortolkning af fællesretlige regler, hvorunder der anlægges en subjektiv fortolkning af reglerne med henblik på at opnå en effektiv virkning¹⁷⁵. Idet alene fem EU-medlemsstater¹⁷⁶ ikke er medlem af OECD, synes det formålstjenesteligt, at EU-Domstolen om muligt fortolker unionsretlige regler i overensstemmelse med OECD's MDO, eller i hvert fald ikke i modstrid hermed. Imidlertid er OECD's MDO ikke en retskilde, som EU-Domstolen kan træffe afgørelse efter. EU-Domstolen bør derfor ikke inddrage retskilder, som i princippet er EU-Domstolen uvedkommende. Qua at OECD MDO ikke er gjort til en del af fællesskabsretten, synes det vanskeligt for at EU at leve op til forpligtelsen efter tillægsprotokol 1 til OECD konventionen. Ud fra et mere pragmatiske overvejelser, bør MDO'en indgå i fortolkningen, idet derved opnås en international fællesretlig sammenhæng i systemet.

OECD har opfordret EU's medlemsstater til at foretage en koordinering af rækkevidden af MDO's art. 25 (5), således at de EU-retlige forpligtelser, som er pålagt EU-medlemsstater, bliver afstemt i forhold til art. 25 (5)¹⁷⁷. I OECD Kommentaren til MDO'en fra 2014 er det anført, at EU-medlemsstaterne skal afstemme anvendelsesområdet for art. 25 (5) i forhold til voldgiftskonventionen. I OECD Kommentaren til den nugældende MDO anbefales i stedet, at rækkevidden af art. 25 (5) indsnævres således, at der ikke er sammenfald med anvendelsesområdet for EU-retlige konfliktløsningsinstrumenter. OECD anbefaler, at dette foretages ved at indsætte art. 25 (6) i DBO'erne mellem EU-medlemsstater med følgende ordlyd: *"Paragraph 5 shall not affect the fulfilment of wider obligations that result from any other legal instrument applicable to the Contracting States and that relate to the arbitration of unresolved issues referred to in that paragraph."*¹⁷⁸

¹⁷⁴ EU-Retten, s. 109

¹⁷⁵ Ibid, s. 108

¹⁷⁶ Cypern, Malta, Rumænien, Bulgarien og Kroatien, pr. 1. april 2019

¹⁷⁷ OECD Kommentaren, s. 455, pkt. 67

¹⁷⁸ OECD Kommentaren, s. 455, pkt. 67

OECD's anbefaling indebærer, at EU-retlige konfliktløsningsinstrumenter tillægges forrang i forhold til voldgiftsbehandling efter art. 25 (5). Baggrunden for den nye anbefaling er formentlig erkendelsen af, at Kommissionen har til hensigt at tilvejebringe yderligere fællesskabsretlige regler herunder på skatteområdet, og at OECD's skatteretlige formål bl.a. er at tilvejebringe regler, som ophæver internationale handelshindringer. OECD ønsker derfor ikke at hindre fællesretlige regler i at finde anvendelse, når disse på bedre eller mere effektiv vis ophæver handelshindringer¹⁷⁹.

Kapitel 3 – EU voldgiftskonventionen

3.1 Introduktion til EU voldgiftskonventionen

Voldgiftskonventionen (herefter VK) blev vedtaget den 20. august 1990 efter have været undervejs i 14 år¹⁸⁰. I Danmark er konventionen gennemført ved EF-voldgiftskonventionsloven¹⁸¹. VK indeholder nærmere angivne processuelle regler til ophævelse af dobbeltbeskatning, som følge af armslængdekorrektioner. VK indebærer, at staten indledningsvis skal underrette foretagendet i god tid om statens intention om, at regulere overskuddet for at bringe det i overensstemmelse med armslængdeprincippet i art. 4, jf. VK's art. 5, 1. pkt. Såfremt de to forbundne foretagender accepterer reguleringen, afskæres adgangen for MAP eller voldgiftprocedure, jf. VK's art. 5, 3. pkt. I benægtende fald kan foretagendet anmode om MAP, som er VK's første fase. De pågældende medlemsstater skal ved MAP indgå en aftale til ophævelse af dobbeltbeskatningen, jf. VK's art. 6. Konventionen forpligter imidlertid ikke medlemsstaterne til straks at nå til enighed. Når staterne ikke til enighed om ophævelsen af dobbeltbeskatningen inden for 2 år, iværksættes VK's anden fase, hvor et rådgivende udvalg nedsættes, jf. VK's art. 7. Det rådgivende udvalg nedsættes desuden også, hvis en eller flere, men ikke alle, kompetente myndigheder har afvist klagen. Det rådgivende udvalg afgiver en udtalelse om, hvordan dobbeltbeskatningen kan ophæves. Fra det tidspunkt, hvor udtalelsen foreligger, skal staterne nå til enighed om en afgørelse til ophævelse af dobbeltbeskatningen inden 6 måneder, jf. VK's art. 12 (1), 1. pkt. I benægtende fald bliver det rådgivende udvalgs udtalelse bindende, jf. VK's art. 12 (1), 2. og 3. pkt. VK forudsætter foretagendernes accept for at en sag, som har været behandlet ved det rådgivende udvalg, kan offentliggøres, jf. VK art. 12 (2). Det er derfor tvivlsomt, i hvilket omfang det rådgivende udvalg nedsættes. Det fremgår af Det Fælles EU-Forum for Interne Afregningspriser (Joint Transfer Pricing Forum (JTPF))'s statistiske oplysninger, at der ved udgangen af 2017 var 80 sager i EU, som afventede at blive behandlet ved voldgift. Italien tegnede sig for 73 af disse¹⁸². De danske skattemyndigheder har imidlertid aldrig nedsat et rådgivende udvalg efter VK¹⁸³,

¹⁷⁹ Så vidt vides er der endnu ikke indgået DBO'er indeholdende art. 25 (6), som foreslået.

¹⁸⁰ Et forslag til direktiv blev fremlagt første gang af EF-kommissionen i 1976, jf. Transfer Pricing – i international rettelig belysning, s. 295

¹⁸¹ Loven er løbende revideret bl.a. i forbindelse med nye medlemsstaternes indtræden i EU, senest ved L 2018 1726

¹⁸² EU Joint Transfer Pricing Forum – MAP's 2017

¹⁸³ Bilag 1

ligesom den eneste offentligt kendte sag, som har været behandlet ved voldgift, er den såkaldte Electrolux-sag mellem Frankrig og Italiens kompetente myndigheder. Sagen er imidlertid ikke offentliggjort¹⁸⁴.

VK suppleres af et såkaldt adfærdskodeks. Adfærdskodekset er udarbejdet i erkendelsen af behovet for mere detaljerede regler til anvendelsen og gennemførslen af VK. Adfærdskodekset er udarbejdet på baggrund af JTPF. Adfærdskodekset har karakter af et politisk tilsagn fra medlemsstaterne, jf. forordene til adfærdskodekset, hvorfor manglende efterlevelse ikke er sanktioneret. Det antages imidlertid, at medlemsstaterne, som alle er repræsenteret ved en repræsentant i JTPF, vil efterleve adfærdskodekset, idet staterne selv har influeret på indholdet af adfærdskodekset¹⁸⁵. Selvom adfærdskodekset har karakter af soft law, vil det i praksis have betydning for fortolkningen af VK.

3.2 Voldgiftskonventionens formål

VK blev vedtaget med det formål pålægge medlemsstaterne at indlede MAP til ophævelse af dobbeltbeskatning påført skatteydere i EU ved regulering af forbundne foretagenders overskud¹⁸⁶. VK skal dermed forhindre, at skatteydere i forskellige EU-stater pålægges dobbeltbeskatning som følge af, at der foretages en primær korrektion hos et foretagende, uden at korrektionen modsvarer af en korresponderende korrektion. Formålet forfølges ved minimumsregler, som hindrer dobbeltbeskatning. Det følger af VK's art. 15, at konventionen viger for medlemsstaternes nationale lovgivninger eller indgåede konventioner, der pålægger staten mere omfattende forpligtelser med hensyn til ophævelse af dobbeltbeskatning som følge af TP-korrekationer. VK er således subsidiær i forhold til national lovgivning eller indgåede konventioner, der på mere effektiv vis ophæver dobbeltbeskatning. Ph.d. Karin Skov Nilausen er af den opfattelse, at såfremt en DBO indeholder en bestemmelse om voldgift *"[...] vil det formentlig være mest nærliggende at lade den pågældende skatteyder vælge mellem de to muligheder."*¹⁸⁷ Det følger imidlertid af VK's art. 15, at det må vurderes, om DBO'en indeholder en *"[...] mere omfattende forpligtelse med hensyn til ophævelse af dobbeltbeskatning [...]"*.

Bestemmelsens ordlyd tilsiger, at der næppe består en valgfrihed mellem anvendelse af en DBO og VK. Såfremt en DBO eller anden konvention indeholder samme eller mindre omfattende forpligtelser, tillægges VK forrang i forhold til andre konventioner mv. I benægtende fald viger VK for mere omfattende forpligtelser. De facto tillægges skatteyderen dog et valg som anført af Nilausen. Valget udøves dog ved, at skatteyderen kan indgive anmodningen til den kompetente myndighed efter enten DBO'en eller VK.

¹⁸⁴ Sagen er nævnt i JTPF's JTPF/007/2003/EN og i JTPF/019/REV5/2004/EN.

¹⁸⁵ SU 2004,364, s. 810, og Løsning af internationale skattetvister, s. 199

¹⁸⁶ Jf. konventionens indledende programerklæring

¹⁸⁷ Løsning af internationale skattetvister, s. 202

3.3 Voldgiftskonventionens nuværende anvendelsesområde

VK's anvendelsesområde er afgrænset ved bestemmelserne i VK's art. 1, 2 og 4. Det følger af VK's art. 1 (1), at VK finder anvendelse, når et overskud indgår i et foretagende i en kontraherende stat og tilsvarende bliver eller kan blive medregnet i overskuddet i et foretagende i en anden kontraherende stat som følge af en TP-korrektion, hvor armslængdeprincippet i art. 4 ikke er overholdt. Ph.d. Karin Skov Nilausen finder, at VK er anvendelig til ophævelse af både juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning¹⁸⁸. Det skal herom anføres, at VK's art. 1 (1), 1. led, eksplicit omhandler et foretagendes overskud i en kontraherende stat, som tillige medregnes i overskuddet i et foretagende i en anden kontraherende stat. På den baggrund synes VK's materielle anvendelsesområde afgrænset til økonomisk dobbeltbeskatning. Dette understøttes af, at der ikke foreligger en dobbeltbeskatning omfattet af VK, hvis der er foretaget en korresponderende indkomstlempelse, jf. VK's art. 14, litra a, eller en korresponderende skattelempelse, jf. VK's art. 14, litra b.

VK's anvendelsesområde afgrænses desuden af VK's art. 1 (1), som henviser til art. 4. Dette indebærer, at konventionen finder anvendelse, hvor en EU-medlemsstat har foretaget en TP-korrektion ved foretagender, som er interesseforbundne og beliggende i hver sin EU-medlemsstat, samt hvor en af parterne påføres en dobbeltbeskatning som følge af korrektionen.

Anvendelsesområdet er således for det første materielt afgrænset til foretagender. Spørgsmålet om hvorvidt VK's anvendelsesområde begrænses af foretagendernes ejerforhold eller skattemæssige hjemsted, behandles i nærværende afsnit, imens begrebet foretagende behandles under pkt. 3.4 om "Voldgiftskonventionens svagheder". Professor dr.jur. Jan Pedersen anfører, at det materielle anvendelsesområde for konventionen er handler mellem dels to eller flere koncernselskaber, dels en virksomhed og dennes udenlandske filial, jf. VK's art. 4, stk. 2¹⁸⁹. Endvidere anfører dr.jur. Jan Pedersen, at konventionen *"formentlig er anvendelig i forhold til et EU-domicileret selskab og en EU-baseret filial af et selskab, selvom dette selskab er hjemmehørende i et land uden for EU."* Dr.jur. Jan Pedersen finder, at det er afgørende *"[...] om foretagendet er undergivet fuld eller begrænset skattepligt i [forskellige] EU-stater."*¹⁹⁰ Professor emeritus Aage Michelsen anfører modsat, at konventionen ikke finder anvendelse *"[...] hvis et sådan fast driftssted ejes af et foretagende i et tredjeland, der ikke er medlem af EU."*¹⁹¹ Det skal bemærkes, at det citerede stammer fra 1998 og 1996. Betragtningerne er imidlertid stadig relevante, idet spørgsmålet vedrørende konventionens materielle anvendelsesområde ikke er endeligt afklaret. Dog er det nu afklaret, at VK er anvendelig ved de såkaldte trepartssager, jf. fælleserklæring ad art. 4, nr. 1. Det må herom anføres, at fuld eller begrænset skattepligt til en stat bør modsvares af VK's muligheder for ophævelse af dobbeltbeskatning. Qua det stadigt stigende antal DBO'er synes ejerforholdet af foretagenderne desuden at blive mindre afgø-

¹⁸⁸ Løsning af internationale skattetvister, s. 202

¹⁸⁹ Transfer Pricing – i international retlig belysning, s. 295

¹⁹⁰ Ibid, s. 296

¹⁹¹ R&R, nr. 7, 1996, s. 17

rende, idet DBO'erne typisk indeholder regler om skattenedsættelse efter exemptions- eller creditmetoden, som foretages efter en vurdering af det faste driftssted. Dr.jur. Jan Pedersens betragtninger synes således – også ud fra mere pragmatiske overvejelser – rigtigst.

For det *andet* er anvendelsesområdet afgrænset til et foretagendes overskud eller underskud. Den danske oversættelse af VK's art. 1 (1), angiver, at konventionen finder anvendelse, når overskud medregnes eller kan forventes at blive medregnet i overskuddet i et foretagende i en anden stat. VK's art. 1 (1)'s anvendelsesområde udvides ved art. 1 (3), som angiver, at konventionen tillige er anvendelig ved underskud (i indkomstperioden) hos det pågældende foretagende. En ordlydsfortolkning af bestemmelserne indebærer, at konventionen alene finder anvendelse, hvor et foretagende har haft underskud eller overskud. Konventionen finder derimod ikke anvendelse i det tilfælde, hvor begge foretagender har underskud. Ph.d. Søren Næsborg¹⁹² finder det rigtigst – uanset den danske bestemmelses ordlyd – at anvende den engelske udgave af VK's art. 1 (3), som angiver at: *"Paragraph 1 shall also apply where any of the enterprises concerned have made losses rather than profits."* Den engelske ordlyd tilsiger, at VK's art. 1 (1), tillige finder anvendelse, hvor *"any"* af foretagenderne har haft underskud i stedet for overskud. En ordlydsfortolkning indikerer, at underskud hos begge foretagender også omfattes af konventionen. Dette understøttes desuden af den tyske udgave af VK's art. 1 (1), som angiver at: *"[...] die in die Gewinne eines Unterneh mens eines Vertragsstaats einbezogen sind [...]"*. Det skal i den forbindelse bemærkes, at det følger af VK's art. 22, at konventionen er udfærdiget på 10 forskellige sprog, som har samme gyldighed. Ex tuto må det anføres, at en formålsfortolkning tillige understøtter, at underskud i begge medlemsstater bør være omfattet af konventionen.

For det *tredje* er anvendelsesområdet afgrænset til nærmere opregnede skatter i de enkelte medlemsstater. VK's art. 2 (1) angiver, at konventionen finder anvendelse på indkomstskatter. VK's art. 2 (2) opregner præciserende, hvilke typer af indkomstskatter, der omfattes i de enkelte medlemsstater. Bestemmelsens angivelse af konkrete skatter indebærer, at opregningen umiddelbart fremstår udtømmende. Imidlertid følger det af VK's art. 2 (3), at også skatter af samme eller tilsvarende art, som indføres efter konventionens undertegnelse, er omfattet af konventionen.

Sammenfattende kan det anføres, at VK finder anvendelse, når skatteindtægter, jf. art. 2, indgår eller sandsynligvis vil indgå i et foretagende i en medlemsstat, og når dette overskud eller underskud medregnes i skatteansættelsen ved et koncernforbundet foretagende i en anden medlemsstat, jf. VK's art. 1 (1) og (3). Endvidere finder VK anvendelse, når koncernselskaber har foretagender domicileret i en anden medlemsstat, VK's jf. art. 1 (2). Afgørende er dog, om der er indgået en aftale i strid med armslængdevilkåret, jf. VK's art. 1 (1), og art. 4.

¹⁹² EU-Selskabsskatteretten, s. 348

3.4 Voldgiftskonventionens svagheder

VK har siden vedtagelsen været omtalt som et væsentligt fremskridt for fællesskabsretten, men VK har i lige så høj grad været kritiseret for en række svagheder. Grundet antallet af kritikpunkter behandles alene udvalgte svagheder ved VK i dette afsnit.

For det *første* er VK kritiseret for ikke at være indført som et direktiv. Konsekvensen heraf er, at medlemsstaterne må ratificere tiltrædelseskonventionen, hvilket i praksis har medført, at VK har været suspenderet i perioder, f.eks. når nye medlemsstater er blevet optaget i EU. Tidsfristen for nye EU-staters ratificering af VK er nu reguleret i adfærdskodeksets pkt. 9, som angiver, at nye medlemsstater må ratificere konventionen hurtigst muligt og senest inden for 2 år. Det væsentligste problem ved, at konventionen ikke er gennemført som direktiv, er i dag, at EU-Domstolen ikke er kompetent til at behandle spørgsmål om VK. Problemet illustreres særligt ved staternes uoverensstemmende definitioner, som kan afskære skatteyderens adgang til at få en sag behandlet efter VK. EU-Domstolen ikke er kompetent til at fortolke VK¹⁹³, og dennes fortolkning er derfor overladt til de enkelte stater. Som eksempel indeholder VK ikke en definition på ”foretagende”. Det følger af VK’s art. 3 (2), at ethvert udtryk, der ikke er defineret i konventionen, som udgangspunkt skal tillægges den betydning, som udtrykket har i DBO’en mellem de pågældende medlemsstater. Definitionerne i DBO’erne er dog ofte uklare eller ikke-eksisterende. Uforenelige nationale opfattelser af begreber kan derfor medføre, at VK i konkrete tilfælde bliver uanvendelig. I praksis bygger de fleste DBO’er på OECD’s MDO, således at definitionen på foretagende i VK’s og OECD’s MDO’s forstand oftest vil være sammenfaldende. Det følger af OECD’s MDO art. 3 (1), litra c, at foretagende i MDO’ens forstand er udøvelsen af enhver forretningsmæssig virksomhed. Af OECD Kommentaren fremgår, at det ikke har været meningen at give en udtømmende definition af foretagende, idet foretagende *”always [has] been interpreted according to the provisions of the domestic laws of the Contracting States.”*¹⁹⁴ Der henvises således til national ret¹⁹⁵. I dansk skattelovgivning findes ingen definition på foretagende. Det antages dog, at konventionen finder anvendelse på alle danske skattesubjekter, som kan påføres en TP-korrektion¹⁹⁶, hvorfor foretagende i dansk skatteret defineres i overensstemmelse med konventionen.

For det *andet* indebærer VK’s art. 6 (2), 1. led, at den kompetente myndighed må vurdere, om sagen forekommer begrundet. Udgangspunktet efter VK’s art. 6 og 7 er, at hvis betingelserne i art. 1 og 4 er opfyldt, skal statens kompetente myndigheder iværksætte MAP eller voldgiftsprocedure. Hvis statens kompetente myndigheder vurderer, at klagen ikke forekommer begrundet, jf. VK’s art. 6 (2), 1. led, afskæres skatteyderens muligheder for at anvende MAP eller voldgiftsproceduren. Ligeledes kan den kompetente myndighed afskære adgangen til MAP eller voldgiftsprocedure, hvis myndigheden finder at kunne tilvejebringe en tilfredsstillende løsning, jf. VK’s art. 6 (2), 2. led, samt ved at indbringe sagen for domstolene, jf. art. 7 (3) og § 2 i bekendtgørelse om EF-voldgiftskonventionen.

¹⁹³ VK er ikke direkte forpligtende, idet der er tale om en multilateral aftale og ikke en EU-retsakt.

¹⁹⁴ OECD Kommentaren, s. 94, pkt. 4

¹⁹⁵ R&R, nr. 7, 1996, s. 16 og Transfer Pricing – i international retlig belysning, s. 296.

¹⁹⁶ Redegørelse om omkostningsdækningsordningen, s. 368

For det *tredje* synes det mindre hensigtsmæssigt, at VK art. 5, 2. pkt., angiver, at den anden stat efter underretningen af foretagendet kan gennemføre den påtænkte TP-korrektion således, at der pålignes koncernen en dobbeltbeskatning, som skal betales, men som senere eventuelt vil blive ophævet. Korrektioner foretages typisk på transaktioner af ikke ubetydelig størrelse. Således var 83 % af TP-forhøjelserne foretaget i Danmark i 2017 på mere end 100 mio. kr., og den gennemsnitlige forhøjelse var 423,4 mio. kr.¹⁹⁷ Koncernerne må finansiere korrektionen i en periode, indtil dobbeltbeskatningen bringes til ophør. Finansieringen tilvejebringes enten på bekostning af f.eks. investeringer, nedbringelse af fremmedkapital mv. eller ved optagelse af fremmedkapital¹⁹⁸. Navnlig små koncerner eller koncerner, hvis omsætning i overvejende grad genereres på et salgsmarked, og hvor produktionsselskabet er domicileret i en anden medlemsstat, eksponeres for en betydelig likviditetsrisiko. Det skal bemærkes, at det daværende SKAT i 2018 anførte, at der i 2017 var ”[...] en del ”små” transfer pricing-forhøjelser på hver omkring 4-5 mio. kr. i gennemsnit.”¹⁹⁹

For det *fjerde* var formålet med det rådgivende udvalgs udtalelser dels at afgøre den konkrete dobbeltbeskatningstvist, dels at have en præjudikatskabende værdi, sml. art. 12 (2). Det var forventet, at det rådgivende udvalg ville have en betydelig præjudikatskabende værdi såvel inden for som uden for EU. Baggrunden herfor var, at der ikke findes internationale organer med kompetence til at løse TP-tvister, samt at OECD's Guidelines i øvrigt danner baggrund for det rådgivende udvalgs udtalelser.²⁰⁰ VK's art. 12 (2) forpligter imidlertid ikke de kompetente myndigheder til at offentliggøre afgørelser og udtalelser. Desuden skal virksomhederne skriftligt samtykke til offentliggørelsen²⁰¹. Intentionen om at skabe en unilateral opfattelse af TP-principperne udfoldes derfor i begrænset omfang.

For det *femte* viste Electrolux-sagen, at 6 måneders fristen i VK art. 11 (1), kan fortolkes således, at fristen først løber fra tidspunktet, hvor det rådgivende udvalg er nedsat²⁰². Tidspunktet er ikke nærmere reguleret i VK. I adfærdskodeksets pkt. 7.2, litra b, 1. pkt. anføres dog, at det rådgivende udvalg senest 6 måneder efter udløbet af 2-års fristen i VK art. 7 skal nedsætte udvalget. Overskrides fristen kan en anden involveret kompetent myndighed tage initiativet til nedsættelse af udvalget. Konsekvensen var i Electrolux-sagen, at sagsbehandlingstiden samlet blev forlænget, og sagen var under behandling i næsten 6 år. Baggrunden herfor var bl.a. at listen over uafhængige personer, der kunne sidde i det rådgivende udvalg, var ufuldstændig. Dette medvirkede til, at det tog næsten 3 år at nedsætte det rådgivende udvalg.

I forhold til dansk ret skal det bemærkes, at Skatteministeriet er af den opfattelse, at et sagsanlæg fra enten skatteyderen eller skattemyndighederne afskærer adgangen til voldgift²⁰³. Såfremt et sagsanlæg

¹⁹⁷ SKAT Transfer pricing-redegørelse 2017, tabel 2.

¹⁹⁸ Idet indlånsrenten siden 2015 har været negativ, antages det, at skatteyderne i de færreste tilfælde har fri likviditet til at betale de typisk store TP-forhøjelser.

¹⁹⁹ SKAT Transfer pricing-redegørelse 2017, s. 3.

²⁰⁰ Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning, s. 302

²⁰¹ Adfærdskodekset pkt. 7.4 h, ii

²⁰² JTPF/012/2003/EN, afsnit IV, pkt. 11

²⁰³ Bemærkninger til lovforslag L 28, pkt. 2.6.1

fra statens side afskærer adgangen til voldgift, udgør det et betydeligt retssikkerhedsmæssigt problem. Advokaterne Hans Severin Hansen og Lasse Esbjerg Christensen fra Plesner kritiserer i høringssvaret ved implementeringen af skattetvistbilæggelsesdirektivet Skatteministeriet for deres fortolkning. Advokaterne anfører, at det bør være skatteyderen og ikke skattemyndighederne, som kan afskære adgangen til voldgift, idet formålet er at beskytte skatteyderen mod en dobbeltbeskatning²⁰⁴. Advokaterne kritiserer desuden Skatteministeriets opfattelse for reelt at afskære adgangen til voldgift allerede ved klage i det administrative system, idet Skatteministeriet øjensynligt indbringer alle TP-afgørelser for domstolene, såfremt der er givet skatteyderen medhold i Landsskatteretten.²⁰⁵ Advokaterne varetager det private erhvervslivs interesser, hvorfor deres indlæg er partisk. Imidlertid synes kritikken ikke at være uberettiget, da beskyttelseshensynet i VK art. 7 (2) ellers gøres illusorisk. Skatteministeriet er af den opfattelse, at:

*”uanset at EU-voldgiftskonventionen alene forholder sig til konsekvensen af, at det er skatteyderen (et ”foretagende”), der indbringer sagen for domstolene, fremgår der intet af konventionen om, at undtagelsen i artikel 7, stk. 3, er begrænset til de tilfælde, hvor et ”foretagende” indbringer et spørgsmål om dobbeltbeskatning for domstolene.”*²⁰⁶ Skatteministeriets fortolkning synes betænkelig, idet VK er ment som et tvistløsningssystem, som tillægger skatteyderen rettigheder, som ophæver dobbeltbeskatning. Der synes ikke at være grundlag for at indfortolke et beskyttelseshensyn over for staternes kompetente myndigheder.

3.5 Har EU voldgiftskonvention en praktisk betydning?

VK har siden vedtagelsen været udsat for kritik bl.a. som følge af ovennævnte svagheder. Desuagtet udgør VK et betydeligt fremskridt inden for EU-skatte retten. Baggrunden herfor er, at skatteyderen er sikret en afgørelse, som ophæver dobbeltbeskatningen, jf. VK's art. 7 (1), modsat MAP-proceduren efter MDO, hvor staterne blot skal forsøge at nå til enighed om ophævelsen af dobbeltbeskatningen. Såfremt medlemsstaterne ikke kan nå til enighed om ophævelse af dobbeltbeskatningen, nedsættes det rådgivende udvalg, som fremkommer med en udtalelse. Jesper Wang-Holm og Philip Noes ved Skat, afdeling Store selskaber, anførte i 2004 at *”den blotte eksistens af en VK har lagt et betydeligt pres på medlemsstaterne for at nå en forhandlingsmæssig løsning inden for den 2-årige forhandlingsperiode.”*²⁰⁷ I 2014 anførte senior manager Joel Macan fra EY København, at det var hans opfattelse, at VK har været særdeles effektiv til forfølgelse af det deklarerede formål²⁰⁸. VK indebærer således, at staterne tilvejebringer en løsning, som faktisk ophæver dobbeltbeskatningen. Behandlingen af sagerne efter VK har imidlertid været kritiseret for at være unødigt langsommelig. VK indeholder som udgangspunkt en tidsfrist på 2 år til at indgå en aftale om ophævelse af dobbeltbeskatningen, jf. VK's art. 7 (1). På trods af tidsfristen må det erindres, at det for virksomhederne typisk er mest afgørende, at sagen ikke afsluttes med en dobbeltbeskatning. Lange sagsbehandlingsfrister kan derfor være en overkommelig pris, for at dobbeltbeskatningstvisten faktisk løses. De lange tidsfrister

²⁰⁴ Plesners høringssvar af 14. august 2018 til L 28, s. 2

²⁰⁵ Ibid.

²⁰⁶ Bilag 3, spg. 1, s. 1

²⁰⁷ SU 2004, 364, s. 364

²⁰⁸ SU 2014, 368, s. 672

synes desuden ikke i praksis at udgøre en væsentlig hindring, idet de statistiske oplysninger for 2017 fra EU angiver, at der i 2017 var 996 igangværende sager, hvoraf 2-års fristen fra sagens anlæg blot var overskredet i 49 af disse²⁰⁹. Hertil kommer, at 255 sager overskred 2-års fristen med skatteyderens tilladelse, jf. art. 7 (4).

VK har en praktisk betydning, idet den udgør et supplement til MAP efter DBO'erne. Fordelen ved VK er imidlertid at skatteyderen sikres en afgørelse. VK og DBO'er efter MDO'en viger for hinanden, når det andet regelsæt på mere effektiv vis ophæver dobbeltbeskatningen. I praksis indgiver virksomhederne i Danmark derfor anmodninger om ophævelse af dobbeltbeskatning efter både VK og den pågældende DBO. Dette medfører, at skatteyderen får de bedste muligheder for at få ophævet dobbeltbeskatningen²¹⁰. Dermed synes VK at have en praktisk betydning.

Afsnit V – Afsluttende bemærkninger

5.1 De lege lata

Koncernforbundne selskaber domicileret i forskellige lande, kan som følge af bl.a. armslængdeprincippet blive påført dobbeltbeskatning i forbindelse med TP-korrektioner. Staternes uenighed om armslængdevurderingen kan medføre, at en primær korrektion ikke modsvares af en korresponderende korrektion. I disse tilfælde har koncernselskaberne en række nationale og internationale muligheder for at få ophævet dobbeltbeskatning.

I dansk ret vurderes det, om skattemyndighederne er enige i armslængdevurderingen, som ligger til grund for TP-korrekturen. I bekræftende fald genoptages det danske foretagendes skatteansættelse for det pågældende år, jf. SFL §§ 26 eller 27, hvorefter dobbeltbeskatningstvisten ophæves ved exemption- eller creditlempelse. Er skattemyndighederne ikke enige i armslængdevurderingen, må det ved henvendelse til den anden stat konstateres, om en dobbeltbeskatningstvist bliver aktuel. Koncernselskabet kan da anvende de nationale klageadgange eller anmode skattemyndighederne om at indlede MAP efter OECD MDO art. 25 eller VK, såfremt den anden stat er en EU-medlemsstat. Er dobbeltbeskatningen et udslag af en armslængdekorrektion, sikrer VK, at dobbeltbeskatningstvisten løses. I dansk ret er der på nuværende tidspunkt ikke intern hjemmel til voldgiftsprocedure efter MDO art. 25 (5). MAP kan derfor afsluttes uden ophævelse af dobbeltbeskatning. I praksis sker det dog sjældent. Koncernselskaber domicileret i to EU-medlemsstater, som påføres en TP-korrektion, må vurdere, om det er mest hensigtsmæssigt at initiere MAP efter VK eller den pågældende DBO. Skatteyderen har derfor – såfremt betingelserne efter både DBO'en og VK er opfyldt – et valg i forhold til hvilket regelsæt, dobbeltbeskatningstvisten skal forsøges løst efter. I praksis indgiver virksomhederne en anmodning efter begge regelsæt.

²⁰⁹ EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM - MAPs

²¹⁰ Bilag 2 – Diverse oplysninger, spg. 3

5.2 De lege futura

5.2.1 Skattetvistbilæggesdirektivet

L 28 er bl.a. vedtaget med det formål at implementere skattetvistbilæggesdirektivet²¹¹. Idet skattetvistbilæggesdirektivets lovgivningsmæssige rammer og procedurer er sammenfaldende med VK²¹², implementeres direktivet i EU-voldgiftskonventionsloven. Skattetvistbilæggesdirektivet skal implementeres i alle EU-stater med ikrafttrædelse senest den 30. juni 2019, jf. direktivets art. 22, fra hvilken dato direktivet tillige er implementeret i dansk ret til ikrafttræden, jf. den kommende skattetvistbilæggeslov § 2. Direktivet udgør en udvidelse og et supplement til de øvrige internationale tvistløsningsmidler. Skatteyderen kan således frit vælge at indbringe en sag efter reglerne i direktivet, VK og/eller en DBO.

Kommissionen har ved udarbejdelsen af direktivet tilsyneladende været opmærksom på kritikken af VK. Direktivet indeholder således en række forbedringer i forhold til VK. For det *første* er direktivets materielle anvendelsesområde bredt. Udover TP-korrektioner som følge af uoverensstemmelser i armslængevurderingen, omfattes bl.a. fortolkningstvister om forståelsen af DBO'er, VK, og OECD MLI. Det medfører, at direktivet også er relevant uden for dobbeltbeskatningstvister, jf. direktivets art. 1. For det *andet* er skattetvistbilæggesdirektivet vedtaget i direktivform, hvilket medfører, at EU-Domstolen er kompetent til at fortolke direktivet, og at EU-medlemsstaterne forpligtes af direktivets mål. For det *tredje* er tvistbilæggesproceduren²¹³ hensigtsmæssig, dels ved at de materielle regler suppleres af processuelle regler, dels ved at skatteyderen sikres en bindende voldgiftsprocedure, som afsluttes med endelig afgørelse. For det *fjerde* må det anføres, at offentliggørelsen af udtalelser, jf. direktivets art. 18, kan få den præjudikatværdi, som det var forventet, at udtalelser fra de rådgivende udvalg nedsat efter VK ville få. Hvorvidt direktivets voldgiftsprocedure fremadrettet vil anvendes oftere, end voldgiftsproceduren efter VK er dog tvivlsomt. Problemet er navnlig, at voldgiftsproceduren først er endelig efter ca. 6 år²¹⁴.

5.2.2 OECD's MLI konvention

L 327 gennemfører OECD's MLI, som pr. 1. juli 2019 træder i kraft i Danmark, jf. lovens § 3. Loven er et udslag af, at Danmark den 7. juni 2017 tiltrådte OECD's MLI konvention. Når loven træder i kraft, medfører det, at samtlige danske DBO'er indgået med stater, der tillige har tiltrådt MLI, indholdsmæssigt ændres uden forhandling med den anden stat²¹⁵. DBO'erne ændres ikke ordlydsmæssigt, men i tilfælde af uoverensstemmelse mellem en DBO og MLI, har sidstnævnte forrang, jf. Wienerkonventionens art. 30 (3). Navnlig MLI's art. 19 (1), som indeholder en bestemmelse om obligatorisk voldgift, vurderes generelt i Danmark at udgøre et betydeligt fremskridt²¹⁶. Baggrunden herfor

²¹¹ Rådets direktiv 2017/1852

²¹² Bemærkninger til lovforslag L28, pkt. 2.6

²¹³ 1. fremsættelse af klage, 2. MAP, 3. voldgift

²¹⁴ SR.2017.349, pkt. 2.2

²¹⁵ SU 2017, 197, pkt. 1

²¹⁶ Se høringsvar, Skatteministeriets j.nr. 2017-6695

er, at Folketinget har vedtaget MLI uden forbehold, hvilket medfører, at Danmark tilsluttes MDO art. 25 (5) fuldt ud. Vedtagelsen af MLI indebærer, at de hvilende bestemmelser om voldgift i de danske DBO'er med Schweiz og Israel aktiveres. Det må desuden forventes, at fremtidige DBO'er tillige vil indeholde en bestemmelse om voldgift, jf. MDO art. 25 (5).

5.3 De lege ferenda

For det *første* henstiller adfærdskodeksens pkt. 8, litra a, medlemsstaterne til, at træffe alle fornødne foranstaltninger for at sikre, at der indrømmes skatteyderne suspension af skatteopkrævningen på samme betingelser som de, der gælder for virksomheder, der deltager i interne indsigelser/retssager. I dansk ret medfører en klage i det administrative klagesystem henstand, jf. SFL § 51, stk. 1, medmindre særlige forhold taler imod. I og med at navnlig TP-korrektionerne beløbsmæssigt er meget betydelige, er det ikke tilstrækkeligt, at henstand kun er reguleret ved et politisk tilsagn. Det kan på den baggrund foreslås, at MDO art. 9 (2) og VK art. 5 suppleres med bestemmelser om, at beskatningen af samme indkomst må pålignes, men ikke opkræves.

For det *andet* er skattemyndighederne ikke forpligtet til at indgå en aftale om en korresponderende korrektion forud for gennemførslen af en primær korrektion efter OECD's MDO, in casu DBO'erne, eller VK. Idet dobbeltbeskatningskonflikter udgør en betydelig handelshindring, synes det ud fra et erhvervsøkonomisk perspektiv hensigtsmæssigt at tilvejebringe et regelsæt, hvorefter samme indkomst ikke samtidig kan beskattes i flere stater. En primær korrektion bør derfor kun tillades, hvis der forud for korrektionen er indgået en aftale med den anden stat om at foretage en korresponderende korrektion. De afledte følger af et sådant regelsæt er, at staterne får et incitament til "aggressiv skatteopkrævning", idet ingen stat ønsker at forhandle om beskatningsretten over en indkomst. Hvilken stat, der endeligt må oppebære beskatningsretten over indkomsten, bliver herved en mellemstatslig tvist, hvori skatteyderen ikke er direkte involveret. Den mellemstatslige tvist bør afgøres af et uvildigt domstolslignende organ permanent nedsat under f.eks. OECD eller FN. Idet afgørelsen omhandler skatteyderens skatteansættelse, bør han have lov til at udtale sig til denne skattedomstol. Udgiften til domstolen bør afholdes af den tabende part, hvilket må forventes at mindske risikoen for aggressiv skatteopkrævning.

Såfremt skattedomstolen ændrer skatteansættelsen, kan det påføre koncernen en restskat, f.eks. hvis den anden stat beskatter den pågældende indkomst hårdere, eller hvis koncernen har udnyttet fremførselsberettiget underskud i en stat, som ikke kan udnyttes i den anden stat. For at sikre staternes skatteprovenu, og beskytte koncernerne mod en potentiel fatal latent skattebyrde, bør der stilles sikkerhed for den potentielle merskat, som virksomheden kan blive opkrævet. Sikkerhedsstillelse er dog ikke gratis. Systemet kan derfor indebære, at udgiften til sikkerhedsstillelse endeligt afholdes af den anden stat, hvis den anden stat ikke får medhold ved skattedomstolen. Har skatteyderen oprindeligt svaret den rette skat i den rette stat, påvirkes skatteyderen kun i begrænset omfang af tvisten og den deraf følgende sikkerhedsstillelse.

Vurderer skattedomstolen, at der skal gennemføres en primær korrektion, må skatteyderen selv bære udgiften til sikkerhedsstillelsen. Herved undgås, at koncernerne anvender systemet som en gratis "kassekredit". Koncernerne bør gives mulighed for at omgøre skatteansættelsen før, under og efter, at sagen behandles ved skattedomstolen, således at sagen kan afgøres hurtigt og materielt korrekt. Det anførte forudsætter national hjemmel til omgørelse, hvilket i dansk ret findes i SFL § 29 og LL § 2, stk. 5. Omgørelsen har karakter af en fortrydelsesret, som medfører en materielt korrekt skatteansættelse. Ved at udnytte fortrydelsesretten i tide kan koncernen undgå at betale for den foreslåede sikkerhedsstillelse.

Endelig for det *tredje* synes det formålstjenstligt at tilvejebringes en globalt gældende MDO til brug som reference for DBO'er. En harmoniseret MDO suppleret med klare processuelle regler og korte tidsfrister skaber optimale forhold for at udvikle den internationale skatteret, herunder gøre grundlaget for TP-korrektioner ensartet. MDO'en foreslås udfærdiget af OECD og FN i forening. MDO'en bør være juridisk forpligtende for staterne og erstatte OECD's og FN's MDO. Hermed gøres MDO'en global²¹⁷. Forslaget kan næppe gennemføres i praksis, idet en fælles MDO formentlig må forudsætte en vis økonomisk ligevægt mellem staterne, som tilfældet er mellem OECD-medlemslande i dag²¹⁸.

5.4 Konklusion

Kombinationen af staternes nationale lempelsesmetoder og staternes MAP-forhandlinger medfører i overvejende grad, at dobbeltbeskatninger ophæves. Hvis ophævelse ikke er muligt ved intern lempelse, kan sagen behandles ved voldgift efter VK eller OECD's MDO art. 25 (5). Det er positivt, at art. 25 (5) om voldgift er indført i OECD MDO, og at denne i større omfang gøres anvendelig med OECD's MLI. Skatteyderne sikres derved, at alle overenskomststridige punkter løses. To problemer består dog stadig. Således er MDO'en en modeloverenskomst, hvilket medfører, at stater fremtidigt kan undlade at indføre en voldgifts adgang i sine DBO'er. Desuden har alle stater ikke ønsket at tilslutte sig MLI'en. Voldgiftsadgangen er derfor kun relevant, når begge stater har tilsluttet sig MLI'en, eller når fremtidige DBO'er indeholder en bestemmelse om voldgift. VK, som fra 30. juni 2019 suppleres af skattetvistbilæggelsesdirektivet, vil formentlig fortsat være det foretrukne middel for EU-medlemsstaters TP-tvister vedrørende armslængdevurderingen, idet VK ikke afskærer skatteyderen fra tillige at anvende det nationale klagesystem, modsat skattetvistbilæggelsesdirektivet. Skattetvistbilæggelsesdirektivet er imidlertid hensigtsmæssigt ved bl.a. at have et bredere anvendelsesområde end VK.

Den nye MLI konvention og direktivet giver koncernerne en bredere adgang til tvistløsning og en bedre retsstilling i dobbeltbeskatningstvister. De fleste tilfælde af dobbeltbeskatning vil således kunne løses efter de nuværende og fremtidige tvistbilæggelsesmidler. Kina har dog undladt at tilslutte sig MDO art. 25 (5)²¹⁹, hvilket på sigt kan medføre dobbeltbeskatningstvister, idet mange koncerner har produktionsselskaber i Kina. Kina har dog den 7. juni 2017 tilkendegivet at ville tilslutte sig

²¹⁷ Bortset fra Vatikanstaten og Palæstina

²¹⁸ SU 2014, 367, pkt. 2.1

²¹⁹ BEPS action 14, s. 10.

OECD MLI, hvilket dog ikke er sket endnu²²⁰. Sagsbehandlingstiderne i alle tvistløsningsmidlerne synes dog fortsat at kunne udgøre et problem. Koncernerne opfatter MAP efter OECD MDO og VK, som værende langvarig og bekostelig²²¹, hvilket følgelig må medføre, at skattetvistbilæggelsesdirektivets sagsbehandlingstid på næsten 6 år fra klagens indgivelse til det tidspunkt, hvor en endelig voldgiftsafgørelse foreligger, gør voldgiftsadgangen tilnærmelsesvis illusorisk.

Endelig kan det konkluderes, at koncernselskabers retsstilling snart vil blive forbedret væsentligt ved skattetvistbilæggelsesdirektivet og OECD MLI. Midlerne til ophævelse af dobbeltbeskatning er derfor i strækkelige og effektive til forfølgelse af formålet. Reglerne bør imidlertid suppleres af processuelle regler, som hindrer at dobbeltbeskatning pålignes, således at staternes uoverensstemmende armslængdevurderinger ikke medfører, at koncernselskabernes skattebetaling bliver genstand for en mellemstatslig kamp om betydelige millionbeløb, som selskabet må finansiere i en årrække.

Litteraturliste

Faglitteratur:

Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, Wittendorf, Jens, Thomsen Reuters Professional A/S, København 2009. 1. Udgave. 1. oplag (Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret)

Beskatning af international erhvervsindkomst, Winther-Sørensen, Niels, Forlaget Thomson A/S, København, 2000, 1. udgave, 1. oplag (Beskatning af international erhvervsindkomst)

EU-Retten, Sørensen, Karsten Engsig, et al., Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2014, 6. udgave, 2. oplag (EU-Retten)

EU-Selskabsskatteret, Jensen, Søren Næsborg, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 1997, 1. udgave, 1. oplag (EU-Selskabsskatteret)

International dobbeltbeskatning, Rasmussen, Mogens, Thomas Reuters Professional A/S, København, 2010, 1. udgave. 1. oplag (International dobbeltbeskatning)

Juraspecialet – En håndbog, Nielsen, Ole Bruun, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2004, 2. udgave, 1. oplag (Juraspecialet)

Lempelse af dobbeltbeskatning, Hansen, Anders Oreby, et al., Magnus Informatik A/S, København, 2002, 3. udgave, 1. oplag (Lempelse af dobbeltbeskatning)

Løsning af internationale skattetvister, Nilausen, Karin Skov, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2005, 1. udgave, 1. oplag, (Løsning af internationale skattetvister)

²²⁰ MLI Positions

²²¹ R&R nr. 1, 2003, s. 13

Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, Evald, Jens, et al., Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2004, 1. udgave, 1. oplag (Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære)

Skattekartoteket – Armslængdeprincippet 21, Wittendorff, Jens, et al., Magnus Informatik, København, 2006, 2. udgave, 1. oplag (Skattekartoteket)

Skatteretten 1, Pedersen, Jan, et al., Karnov Group Denmark A/S, København, 2018, 8. udgave, 1. oplag. (Skatteretten 1)

Skatteretten 2, Pedersen, Jan, et al., Karnov Group Denmark A/S, København, 2015, 7. udgave, 2. oplag. (Skatteretten 2)

Skatteretten 3, Winther-Sørensen, Niels, et al., Karnov Group Denmark A/S, København 2013, 6. udgave, 1. oplag. (Skatteretten 3)

Transfer Pricing (2016), Jens Wittendorff, Karnov Group, København, 2016, 1. udgave, 1. oplag (Transfer Pricing (2016))

Transfer pricing - i international skatteretlig belysning, Pedersen, Jan, Jurist- og økonomiforbundets forlag, Aarhus, 1998, 1. udgave, 1. oplag (Transfer pricing - i international skatteretlig belysning)

Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, Wittendorff, Jens, Wolters Kluwer – Law & Business, København, 2010, 1. udgave, 1. oplag (Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law)

Rapporter, artikler mv.

EU Joint Transfer Pricing Forum – Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAP's) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2017 – Meeting of 24th of October 2018 (EU Joint Transfer Pricing Forum – Overview of MAP – 2017)

Intertax, Volume 42, Issue 3, Professor Ana Paula Dourado, og professor Pasquale Pistonem, "Some Critical Thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties",

OECD (2016), BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris (BEPS action 14)

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris (OECD Kommentaren)

OECD (2019), SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING – Status as of 28 May 2019, Paris (MLI Positions)

Ph.D. Harm Mark Pit, EC Tax Review 2015-2, Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (2) (EC Tax Review 2015-2)

Redegørelse om omkostningsdækningsordningen – Betænkningen fra Udvalget om behandling af borgernes udgifter ved klage på skatte- og afgiftsområdet, bilag 8 (Redegørelse om omkostningsdækningsordningen)

R&R nr. 1, 2003

R&R, nr. 7, 1996

SKAT Transfer pricing-redegørelse 2017 af 23. august 2018, j.nr. 18-0260577 (SKAT Transfer pricing-redegørelse 2017)

Skatteministeriets j.nr. 2005-418-256, spørgsmål S 3486 (Folketingsspørgsmål S 3486)

SR-SKAT 6/2009

SR.2017.349

SU 2002, 68

SU 2012, 142

SU 2014, 367

SU 2016, 248

SU 2017, 197

TfS 1993, 504

World Investment Report 2018 – Investment and new industrial policies, United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), New York og Genève (World Investment Report 2018)

Hjemmesider:

Berlingske, Clasen, Jakob, et al., Synspunkt. Hvorfor vil Danmark ikke være med til international tvistløsning? fra <https://www.berlingske.dk/opinion/synspunkt.-hvorfor-vil-danmark-ikke-vaere-med-til-international-tvistloesning>, tilgået den 1. juni 2019 (Berlingske den 19. juni 2017),

Den Store Danske, Werluff, Erik og Friis Hansen, Søren, koncern, fra http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Selskabsret/koncern, tilgået den 1. juni 2019 (Den store danske - koncern)

DR, Lund, Michael, og Fastrup, Niels, Fakta: Novo Nordisks schweiziske skattesag, fra <https://www.dr.dk/nyheder/penge/fakta-novo-nordisks-schweiziske-skattesag>, tilgået den 1. juni 2019, (Fakta: Novo Nordisks schweiziske skattesag)

EU Kommissionen, EU Joint Transfer Pricing Forum, fra https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_3, tilgået den 1. juni 2019 (Joint Transfer Pricing Forum)

OECD, European Union and the OECD, fra <http://www.oecd.org/eu/european-union-and-oecd.htm>, tilgået den 1. juni 2019 (EU og OECD)

OECD, Glossary of Tax Terms, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, tilgået den 1. juni 2019 (OECD's Glossary of Tax Terms)

OECD, Average time taken to close MAP cases, <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-average-time.htm>, tilgået den 1. juni 2019 (OECD MAP statistik)

OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2017, <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>, tilgået den 1. juni 2019 (OECD's Mutual Agreement Procedure Statistics for 2017)

OECD, Soft law, fra <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/irc10.htm>, tilgået den 1. juni 2019 (OECD om soft law)

OECD, Who we are, fra <http://www.oecd.org/about/>, tilgået den 1. juni 2019 (Om OECD)

Ombudsmanden, Myndighedsguiden – Partshøring, fra http://www.ombudsmanden.dk/myndighedsguiden/generel_forvaltningsret/partshoering/, tilgået den 1. juni 2019 (Ombudsmandens myndighedsguide)

Skatteministeriet, DBO'er, fra <https://www.skm.dk/love/internationalt/dobbeltbeskatningsoverenskomster>, tilgået den 1. juni 2019 (Internationale DBO'er)

Retskilder:

Bekendtgørelse nr. 2 af 5. januar 2012 om overenskomst af 9. september 2009 mellem Danmark og Israel (Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Israel)

Bekendtgørelse nr. 64 af 5. december 2010 mellem Danmark og Schweiz (Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz)

Den Juridiske Vejledning 2019-1

Konvention om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (90/436/EØF) (EU voldgiftkonventionen)

LFV 2018-12-20 nr. L 28 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love (L28)

Lov nr. 327 af 30. marts 2019, Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning (L327)

Lov nr. 432 af 26.6.1998 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven. (Lovfæstelse af armslængdeprincippet og værn mod tynd kapitalisering) (LSF 101)

Lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), nr. 763 af 27. november 1991 (Voldgiftkonventionsloven)

Programerklæring for 2009/C 332/01 – Revideret adfærdskodeks for den faktiske gennemførelse af konventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (Adfærdskodekset)

Supplementary Protocol No. 1 to the Convention on the OECD of 14th December 1960 (OECD Konventionen)

TRAKTATEN OM DEN EUROPÆISKE UNION OG TRAKTATEN OM OPRETTELSE AF DET EUROPÆISKE FÆLLESSKAB 2002/C 325/01 (Rom traktaten)

Praksis:

FOB 1992, 238

UfR 1993.143 H

TfS 1994, 536

TfS 1998, 199 H

TfS 1998, 238

TfS 2000, 69 LSR

TfS 2015, 803

Bilag 1:

Fra: **Nina Hermanson** Nina.Hermanson@SKTST.DK 
Emne: Aktindsigtsanmodning
Dato: 6. marts 2019 kl. 15.13
Til: JannikTraneMikkelsen@hotmail.com

Hej Jannik

Din aktindsigtsanmodning af 28. februar 2019 har fået journalnummer 19-0211042.

I fortsættelse af vores telefonsamtale i formiddag, hvor jeg fortalte dig, at Danmark endnu ikke har haft nogen MAP-sager i voldgift / til behandling i det rådgivende udvalg, og vi derfor ikke har eller har haft nogen sådan sag, der eventuelt ville kunne gives aktindsigt i, vil jeg gerne bede dig om at trække det sidste spørgsmål i din anmodning tilbage i en mail til mig.

Den resterende del af din anmodning om oplysninger om MAP og APA vender jeg tilbage til i næste uge.

Venlig hilsen

Nina Hermanson
Chefkonsulent
Store Selskaber 10 - Kompetent myndighed

+45 72 37 57 18

Nina.Hermanson@SKTST.DK



Skattestyrelsen
Sluseholmen 8 B, 2450 København SV
www.sktst.dk

Skattestyrelsen er en del af Skatteforvaltningen

Bilag 2:

Fra: **Nina Hermanson** Nina.Hermanson@SKTST.DK 
Emne: Forespørgsel og anmodning om aktindsigt
Dato: 15. marts 2019 kl. 13.31
Til: JannikTraneMikkelsen@hotmail.com

Journal nr. 19-0211042

Kære Jannik

I fortsættelse af vores korrespondance om, at Danmark til dato ikke har været involveret i en eneste EF-voldgiftskonventionssag, som er blevet behandlet i voldgiftsudvalg/det rådgivende udvalg, og din efterfølgende tilbagetrækning af det sidste spørgsmål om indholdet i enkeltsager, har jeg ud for hvert af dine spørgsmål sat mine svar med **rod tekst**.

Du er velkommen til at ringe til mig for at få en uddybning af svarene (jeg er dog på tjenesterejse fra nu af til 25.3.).

Venlig hilsen

Nina Hermanson
Chefkonsulent
Store Selskaber 10 - Kompetent myndighed

+45 72 37 57 18

Nina.Hermanson@SKTST.DK



Skattestyrelsen
Sluseholmen 8 B, 2450 København SV
www.sktst.dk

Skattestyrelsen er en del af Skatteforvaltningen

Til: Aktindsigter (aktindsigt@skm.dk)
Fra: Jannik Trane Mikkelsen (JannikTraneMikkelsen@hotmail.com)
Titel: Anmodning om indsigt
Sendt: 28-02-2019 10:30:34

Til hvem det måtte vedrøre.

Såfremt nedenstående anmodninger ikke er fremsendt til rette myndighed, bedes disse venligst videresendes.

I forbindelse med undertegnede specialeafhandling på Aarhus Universitet skal jeg anmode om at følgende oplyses:

- Hvor mange åbne Mutual Agreement Procedure (MAP) sager verserede ved de danske skattemyndigheder ved udgangen af 2018?

Vi kan desværre ikke give dig oplysninger om tallene for 2018, før de bliver offentliggjort i transfer pricing-redegørelsen for 2018 på Folketingets hjemmeside eller på anden officiel vis. Desværre kan jeg ikke love, at dette vil ske, inden du skal aflevere dit speciale den 1. juni. Hvis det skulle ske, skal jeg nok sende dig de officielle tal for 2018.

- Hvor mange MAP-sager blev afsluttet i 2018?

Som anført ovenfor, kan vi desværre ikke udlevere oplysninger om 2018, før de bliver offentliggjort på Folketingets hjemmeside eller på anden officiel vis.

- Hvor mange anmodninger om ophævelse af dobbeltbeskatninger (for virksomheder) modtog skattemyndighederne i perioden 2014-2018? Svaret bedes opdelt i anmodninger efter dobbeltbeskatningsoverenskomster og anmodninger efter EU-voldgiftskonventionen:

Da jeg ikke kan give dig oplysninger for perioden 2013-2017 og kun for de MAP-anmodninger, som vedrører transfer pricing (MTC artikel 9) eller fordeling af indkomst til et fast driftssted (artikel 7), dvs. de sager, som Store Selskaber – Kompetent Myndighed (StS-KM) har modtaget og sagsbehandler, og som indgår i transfer pricing-redegørelsen. EF-voldgiftskonventionen vedrører også udelukkende transfer pricing og fordeling af indkomst til faste driftssteder.

Antal modtagne/startede MAP-sager	Modtagne			OECD startede	
	2013	2014	2015	2016	2017
Fra EU-lande	24	27	31	15	42
EU AC initierede	17	17	24	20	29
Fra ikke EU-lande	7	11	15	16	16
I alt	31	38	46	31	58

Jeg har ikke opdelt anmodningerne efter dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO)/EF-Voldgiftskonventionen (EU AC), men efter EU-lande og ikke-EU-lande, fordi de fleste anmodninger vedrørende EU-lande refererer både til den relevante DBO og

til EU AC. Om en sag bliver antaget til at følge EU AC og fra hvilket tidspunkt afhænger af, om virksomheden har indsendt minimumsinformationen i henhold til adfærdskodeks til EU AC. Derfor er der også forskel på antal modtagne/OECD startede og antal EU AC initierede sager, da de EU AC-initierede sager i et år, kan være modtaget i StS-KM i et tidligere år.

Du kan finde meget mere om statistik i forhold til EU AC på EU's hjemmeside [joint-transfer-pricing-forum_en](#) og på OECD's hjemmeside [mutual-agreement-procedure-statistics](#).

- SKAT har i "Transfer pricing redegørelse 2017" til Folketinget anført følgende: "[...] i tilfælde af fuld enighed om armslængdevurderingen i den udenlandske forhøjelse, har SKAT godkendt anmodningen uden forhandling med det andet land." Antallet af sager afgjort på denne måde bedes oplyst for perioden 2014-2018. Antallet bedes oplyst for sager mellem Danmark og en eller flere EU stater, samt mellem Danmark og ikke-EU stater.

Disse sager foregår ikke mellem Danmark og et andet land. Sagsbehandlingen foregår udelukkende i Skattestyrelsen på grundlag af den dokumentation, som virksomheden sender ind til Skattestyrelsen. Der er her tale om genoptagelsessager efter skatteforvaltningslovens § 26 (ordinær frist) eller § 27 (ekstraordinær frist), hvor en virksomhed beder om at få sin skattepligtige indkomst nedsat som følge af en transfer pricing-forhøjelse i udlandet eller i Danmark. En dansk forhøjelse, som kan vedrøre mange forskellige lande, kan fx blive nedsat, hvis virksomheden og Skattestyrelsen indgår forlig om at nedsætte en tidligere forhøjelse, og virksomheden trækker en klagesag tilbage. En dansk forhøjelse for tidligere indkomstår kan fx også blive nedsat, hvis det under en kontrolsag for efterfølgende indkomstår viser sig, at den tidligere forhøjelse var for høj. Disse typer af dansk-danske sager er der en del af i opgørelsen over de samlede nedsættelser, som ikke følger af MAP-aftaler med et andet land. I opgørelsen nedenfor er kun medtaget genoptagelsesanmodninger som følge af forhøjelser i udlandet, dvs. efter skatteforvaltningslovens § 27.

Antal afsluttede genoptagelsesanmodninger som følge af en udenlandsk TP-forhøjelse	2013	2014	2015	2016	2017
vedr. TP-forhøjelser i EU-lande	6	3	14	4	6
vedr. TP-forhøjelser i lande uden for EU	0	3	2	1	0
I alt som følge af udenlandske forhøjelser	6	6	16	5	6

- Statistik over sagsbehandlingstiderne for MAP og APA (Advanced Pricing Agreement) sager afgjort i perioden 2014-2018. Det skal bemærkes, at jeg er indforstået med, at der i 2016 blev indført nye statistikprincipper, og de tidligere statistikker ikke behøves korrigeres i overensstemmelse hermed, såfremt allerede korrigerede statistiske oplysninger ikke i forvejen foreligger. Dog bedes de tidligere og nuværende principper fremsendt.

Vi har for 2014 og 2015 kun målt sagsbehandlingstiden for gennemførte EU AC MAP-sager. Fra og med 2016 beregnes der i OECD regi sagsbehandlingstid på alle MAP-sager, fordelt på transfer pricing og andre spørgsmål. Så tallene nedenfor stammer fra TP-redegørelsen og fra henholdsvis EU's MAP og APA-statistikker og OECD's MAP-statistikker. Se mere om, hvordan sagerne bliver talt på OECD's hjemmeside over statistikker op på linket ovenfor, hvor der linkes til vedhæftede statistikvejledning.

Sagshandlingstider for afsluttede MAP	2013	2014	2015	2016	2017
Afsluttede sager i alt	17	23	25	27	51
Heraf EU AC-sager	8	14	17		
Gennemsnitlig sagsbehandlingstid i mdr.	-	25	18	24	25

Sagshandlingstider for afsluttede APA	2013	2014	2015	2016	2017
Afsluttede sager i alt	5	3	8	7	6
Gennemsnitlig sagsbehandlingstid i mdr.	25	21	28	20	21

- I hvor mange sager i Danmark pr. år, har det rådgivende udvalg efter EF/EU-voldgiftskonventionen været nedsat?
 Danmark har endnu ikke haft en MAP-sag i det rådgivende udvalg, derfor kan dette og de næste spørgsmål ikke besvares.

- Hvor mange sager er afgjort efter udtalelse fra det rådgivende udvalg, hvori Danmark var den ene implicerede part?
 Oplysninger bedes fordelt pr. år fra EF-konventionens ikrafttræden i Danmark (eller så længe, det er muligt at trække statistiske oplysninger) og frem til og med 2018.

- Såfremt der forefindes sager, som er afgjort i Danmark på baggrund af udtalelse fra det rådgivende udvalg, skal jeg anmode om aktindsigt heri. Såfremt der foreligger flere sager begrænses anmodningen til de tre seneste afgjorte sager.

Såfremt ovenstående giver anledning til spørgsmål kan jeg kontaktes på tlf. 23 71 49 44.

Med venlig hilsen

Jannik Trane Mikkelsen

Bilag 3:



Plesner
Att.: Hans Severin Hansen og Lasse Esbjerg Christensen
Sendes pr. mail: hsh@plesner.com

20. december 2017
J.nr. 2017-4266

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 – København K

Telefon +45 33 92 33 92
Mail skm@skm.dk

www.skm.dk

Kære Hans Severin Hansen og Lasse Esbjerg Christensen

Ved brev af 2. december 2016 rettede I henvendelse til Skatteministeriet om EU-voldgiftskonventionen og samspillet mellem voldgiftsbehandling og domstolsbehandling.

Jeg skal indledningsvist beklage, at vi ikke har besvaret jeres henvendelse tidligere.

I jeres brev er stillet tre spørgsmål. I det følgende besvarer jeg dem ét for ét.

Spørgsmål 1: ”Kan Skatteministeriet bekræfte, at ministeriet ikke (med rette) kan afskære en skatteyder fra at få voldgiftsbehandling efter EU-voldgiftskonventionen ved at indbringe en landsskatteretsafgørelse for domstolene?”

Svar: Det er Skatteministeriets opfattelse, at Skatteministeriets kompetence efter skatteforvaltningslovens § 49 til at indbringe en landsskatteretsafgørelse for domstolene ikke er begrænset af EU-voldgiftskonventionen.

EU-voldgiftskonventionens artikel 7, stk. 3, 1. pkt., fastslår, at hvis de kontraherende staters lovgivning ikke tillader den lokale kompetente myndighed at ændre domsafgørelser, så gælder reglen i stk. 1 om bindende voldgift ikke. Bestemmelsen er selveffektuerende og kræver ikke en formel erklæring eller lignende for at finde anvendelse.

Uanset at EU-voldgiftskonventionen alene forholder sig til konsekvensen af, at det er skatteyderen (et ”foretagende”), der indbringer sagen for domstolene, fremgår der intet af konventionen om, at undtagelsen i artikel 7, stk. 3, er begrænset til de tilfælde, hvor et ”foretagende” indbringer et spørgsmål om dobbeltbeskatning for domstolene.

I Dansk ret følger det af skatteforvaltningslovens § 49, at spørgsmål, som er afgjort af bl.a. Landsskatteretten, kan indbringes af Skatteministeriet for domstolene, senest 3 måneder efter at klageinstansen har truffet afgørelse.

Bestemmelsen er en videreførelse af § 32 i den tidligere gældende skattestyrelseslov, der var gældende på tidspunktet for vedtagelsen af den lov, som implementerede EU-voldgiftskonventionen (lov nr. 763 af 27. november 1991 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med forbundne foretagenders overskud). Skatteministeriets ad-

gang til at indbringe landsskatteretsafgørelser for domstolene var således gældende på tidspunktet for implementeringslovens vedtagelse.

Hvis det var meningen, at artikel 7, stk. 3, ikke fandt anvendelse ved ministeriets indbringelse for domstolene, skulle dette særskilt være fremgået af loven.

Det fremgår hverken af implementeringsloven eller forarbejderne hertil, at ministeriet i tilfælde af transfer pricing-spørgsmål skulle være afskåret fra at indbringe en afgørelse truffet af en administrativ klageinstans for domstolene. Skatteforvaltningslovens § 49 er således ikke ophævet, for så vidt angår transfer pricing-sager omfattet af EU-voldgiftskonventionen.

I anfører, at formålet ”med voldgiftskonventionen er at give alle skatteydere i EU et krav på, at dobbeltbeskatningskonflikter mellem medlemsstaterne ultimativt kan blive løst ved voldgift.”

At dette er formålet, ændrer ikke ved, at domstolsbehandling efter EU-voldgiftskonventionen kan udelukke voldgiftsavgørelser, i det omfang en kontraherende stats interne lovgivning ikke tillader de kompetente myndigheder at fravige afgørelser, der er truffet af deres retsinstanser (se nærmere om denne betingelse under spørgsmål 2). Der er som nævnt ikke i loven eller lovmotiverne støtte for, at ministeriets adgang efter skatteforvaltningslovens § 49 til at indbringe en landsskatteretskendelse for domstolene skulle være fraveget.

Hvis Skatteministeriets kompetence efter skatteforvaltningslovens § 49 skulle være fraveget på transfer pricing-området, ville det have væsentlige virkninger, idet denne sagstype netop ofte indebærer beskatningsspørgsmål, som har stor betydning. Sagsgenstanden vil således ofte angå ganske betragtelige beløb, og indbringelse kan være nødvendig for at hindre skatteplanlægning og eliminering af misbrugstilfælde.

I anfører videre desuden, at ”skatteyderen som minimum [må] kunne kræve, at Skatteministeriet hæver sagen, hvis skatteyderen foretrækker at få tvisten løst ved voldgiftsbehandling efter konventionen.”

Hertil bemærkes, at hvis Landsskatteretten har givet skatteyderen helt medhold i klagen, foreligger der ikke nogen ændring af skatteansættelsen, da Landsskatteretten netop har ophævet SKATs ansættelsesændring i denne situation.

Hvis Skatteministeriet i denne situation hæver sagen, vil der ikke foreligge et dobbeltbeskatningsproblem. Skatteyderen har derfor ikke noget grundlag for at bringe EU-voldgiftskonventionen i anvendelse. Konsekvensen af jeres synspunkt vil således være, at skatteyderen ville have et retskrav på, at Skatteministeriet ikke kan få ændret den retsstilling, Landskatteretten har fastslået. Det ville være det samme som en partiel ophævelse af ministeriets adgang efter skatteforvaltningslovens § 49 til at indbringe transfer pricing-sager for domstolene.

Det samme ville også gælde i forhold til afgørelser, hvor Landsskatteretten nedsætter en ansættelsesændring foretaget af SKAT. Også her vil synspunktet føre til, at skatteyderen ville have et retskrav på, at Skatteministeriet ikke kan få ændret Landsskatterettens afgørelse.

Spørgsmål 2: ”Hvorpå støttes udtalelsen i forarbejderne til lov nr. 763 af 27. november 1991 om, at voldgiftskonventionens artikel 7, stk. 3, gælder for de kompetente myndigheder i Danmark?”

Svar: Udtalelsen er støttet på, at danske myndigheder ikke har kompetence til at fravige en endelig bindende dom, jf. de samme forarbejder.

Det fremgår af forarbejderne til loven, at formålet med reglerne er ”at undgå den situation, at voldgiftsudvalgets udtalelse tvinger de danske myndigheder til at ændre en ansættelse af dansk skattepligtig indkomst som fastsat ved en dansk domstol.”

Som konsekvens heraf, og idet de øvrige statsorganer som det altovervejende udgangspunkt vil være bundet af en domstolsafgørelse, har skatteministeren i henhold til § 1, stk. 2, i implementeringsloven fastsat en bestemmelse om, at spørgsmål, som omfattes af EU-voldgiftskonventionen, ikke kan behandles i et rådgivende udvalg, hvis spørgsmålet indbringes for danske domstole.

Grundlovens § 3 må forstås således, at en dom i almindelighed må respekteres. En retstilstand, hvorefter andre statsorganer end domstolene har adgang til at omgøre en dom, når det uomtvisteligt er til borgernes fordel i forhold til statsmagten, synes dog at være i overensstemmelse med, at grundlovens § 3 er tænkt som et værn for borgerne mod statsmagten. En sådan omgørelsesadgang vil dog kræve en klar lovhjemmel. En sådan hjemmel findes fx i reglerne om benådning. Uden en sådan særlig hjemmel, har de danske skattemyndigheder ikke nogen adgang til at omgøre domme.

Når det i bemærkningerne til implementeringsloven således anføres, at artikel 7, stk. 3, gælder for den kompetente myndighed i Danmark, beror dette på generelle principper, og der er ikke tale om nogen nyskabelse.

Spørgsmål 3: Er den danske kompetente myndighed under den gensidige aftaleprocedure i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst (modeloverenskomstens artikel 25) berettiget til at fravige en afgørelse, der er afsagt af en dansk domstol, til gunst for skatteyderen?

Svar: Nej, SKAT savner lovhjemmel til at fravige domstolsafgørelser, herunder også i tilfælde af at fravigelsen er til gunst for skatteyderen.

En skatteyder kan gøre brug af den gensidige aftaleprocedure, uanset om sagen også verserer for domstolene, eller der foreligger en endelig dom, der tager stilling til

spørgsmålet. Hvis betingelserne i en DBO om gensidig aftaleprocedure er opfyldt, er den kompetente myndighed endvidere forpligtet til at tage stilling til sagen og igangsætte den gensidige aftaleprocedure, hvis den pågældende kompetente myndighed ikke alene kan løse problemet. Hvilket indhold den konkrete aftale kan få er dog begrænset i de tilfælde, hvor der foreligger en endelig domsafgørelse.

Hvad indholdet af aftalerne under den gensidige aftaleprocedure kan udstrækkes til, vil for den kompetente myndighed i Danmark afhænge af en eventuel dansk dom, som er bindende for de danske skattemyndigheder, jf. grundlovens § 3 og betragtningerne herom i besvarelsen af spørgsmål 2 ovenfor.

Hvis den danske dom ikke tager stilling til dobbeltbeskatningsspørgsmålet, men alene til det materielle beskatningsspørgsmål, er de danske skattemyndigheder antageligvis frie til at indgå den gensidige aftale, som de kompetente myndigheder kan blive enige om, forudsat at aftalen er inden for lovgivningens rammer. Hvis fx en dansk domstol har statueret, at en fysisk skatteyder er skattepligtig til Danmark, men ikke har taget stilling til, om skatteyderen tillige er skattepligtig til et andet land, og hvor midtpunktet for vedkommendes livsinteresser er, kan dette spørgsmål afgøres under en gensidig aftaleprocedure.

Tager den danske domstol derimod endeligt stilling til dobbeltbeskatningsspørgsmålet, vil de danske myndigheder under en gensidig aftaleprocedure alene kunne søge at lempe beskatningen i det andet land. Dette gælder fx en transfer pricing sag, hvor domstolen har fastslået, at skatteyderen skal betale dansk skat af et yderligere beløb og størrelsen af dette beløb.

Om forslaget til et nyt direktiv om bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning i Den Europæiske Union

På et møde den 10. oktober 2017 vedtog Rådet et direktiv om mekanismer til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning i Den Europæiske Union (Rådets direktiv (EU) 2017/1852).

Direktivet kan ses her: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L1852&from=SV>

Efter direktivets artikel 16, stk. 4, er der mulighed for afskæring af adgangen til procedurer i den situation, hvor der afsiges dom i sagen, og myndighederne i den pågældende medlemsstat er bundet heraf.

Direktivet indeholder derimod ikke nogen regel svarende til EU-voldgiftskonventionens artikel 7, stk. 3, hvor selve sagsanlægget kan hindre procedurer efter forslaget. Tværtimod fremgår det af direktivets artikel 16, stk. 3, at berørte personer kan benytte de retsmidler, der er til rådighed i henhold til national lovgivning i de berørte medlemsstater, idet benyttelse af sådanne retsmidler alene har konsekvenser i forhold til fristen og

medlemsstaternes stillingtagen til imødekommelse eller afvisning af anmodningen og fristen for gennemførelse af gensidig aftaleprocedure.

Selve sagsanlægget vil således ikke hindre voldgift efter direktivet. Hvis der efter sagsanlægget starter en gensidig aftaleprocedure eller en voldgiftsprocedure efter anmodning fra skatteyderen, vil der være mulighed for at retssagen sættes i bero, mens disse procedurer er i gang og dermed hindre, at en dom i sagen vil begrænse de mulige udfald af den gensidige aftaleprocedure eller hindre voldgiften. Det vil være naturligt at benytte sig af denne mulighed i disse situationer.

Med venlig hilsen

Per Hvas