

Selskabers dobbeltdomicil og misbrug af dobbeltdomicil

En analyse af artikel 4 i OECD's modeloverenskomst og tiltag for at modvirke misbrug af dobbeltdomicil

Companies' dual residence and abuse of dual residence

af JAKOB LANGGAARD LARSEN

Den teknologiske udvikling og globaliseringen skaber nye udfordringer i forhold til at sikre en rimelig sammenhæng mellem selskabers aktivitet i stat og den beskatning som sker i en stat. Selskabers skattemæssige domicil er med til at sikre, at der er en rimelig beskatning til den stat, hvor selskabet har domicil. Der er dog en risiko for, at selskaber opnår dobbeltdomicil, hvilket kan udløse enten dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. Både dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning er u hensigtsmæssig. En risiko for dobbeltbeskatning mindsker selskabers lyst til at etablere sig i flere lande. Dobbelt ikke-beskatning er modsat med til at udhule skatteprovenuet til stater og nedbryder tilliden til skattesystemet.

Afhandlingens titel er Selskabers dobbeltdomicil og misbrug af dobbeltdomicil. Titlen tydeliggør at afhandlingens fokus er på at få fastlagt retsstillingen for selskaber med dobbeltdomicil. Selskaber kan både opnå dobbeltdomicil ubevidst og bevidst. Afhandlingen er derfor opdelt i to dele, hvor den første del af afhandlingen fokuserer på, hvordan dobbeltdomicil bliver løst i tilfælde, hvor selskaber opnår dobbeltdomicil uden at dette var hensigten med selskabet dispositioner. For at besvare dette, behandler afhandlingen først, reglerne i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, som bestemmer, hvornår en person kan anses som at have domicil efter OECD's modeloverenskomst. Herunder er der en diskussion af, om registreringens kriteriet er tilstrækkeligt til at have domicil efter OECD's modeloverenskomst og hvilken betydning undtagelsen i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. har i triangulære situationer. Hovedfokus i første del af afhandlingen er på tie breaker kriteriet i OECD modeloverenskomst art. 4, stk. 3, som sikrer, at selskaber kun har domicil i én stat. OECD modeloverenskomst art. 4, stk. 3 løser dobbeltdomicil ved brug af kriteriet Place of Effective Management. I BEPS action 6, bliver der foreslået, at ændre tie-breaker kriteriet til at løse dobbeltdomicil ved brug af Mutual Agreement Procedure. Afhandlingen behandler, hvilke fordele og ulemper der kan ved at bruge Mutual Agreement Procedure, som tie-breaker kriterie, frem for kriteriet hvor den virkelige ledelse har sæde.

Afhandlingens anden del fastlægger retsstillingen i tilfælde af, at selskaber opnår dobbeltdomicil udelukkende for at opnå en skattemæssig fordel. Til at besvare dette, bliver forskellige værnsregler analyseret. Herunder de foreslåede værnsregler i BEPS action 6, som bl.a. er en Principal purpose test og Limitation on Benefits rule. Danske værnsregler som ligningsloven § 3, stk. 3, der implementere Principal Purpose Test i dansk lovgivning bliver ligeledes analyseret. I afhandlingen anden del, afsluttes med en diskussion af det økonomiske ræsonnement bag at indføre værnsregler mod bl.a. misbrug af dobbeltdomicil og om selskaber har en Corporate Social responsibility i forhold til skat.

1. Abstract

The dissertation answer the research question "how are taxation issues arising from a none-physical person being a resident in more than one state solved and how is taxation issues arising when a none-physical person achieves residency in more than one state only to utilize tax benefits solved".

The dissertation begins with a general introduction to the subject *Companies dual residence and abuse of dual residence*. In the introduction, the research question is elaborated further. The introduction also includes a review of the methodology used in the dissertation and the scope of the dissertation is outlined.

The research question is answered in the dissertation, by dividing the research question into two parts.

The first part of the research question, is answered by establishing the legal framework that ensures that dual residency does not lead to either double taxation or double-none taxation. This is done by analyzing the rules that must be satisfied to use OECD model tax convention and how the tie-breaker rule in OECD model tax convention article 4 solves a situation with a none-physical person's dual residence. To answer this part of the research question, the dissertation also look at the latest developments within companies' dual residence, by analyzing the proposed changes of OECD model tax convention article 4 in the BEPS action 6.

The dissertation answers the second part of the research question by establish the legal framework that is used to prevent abuse of dual residency. This is done by analyzing different anti-abuse measures by the OECD/G20, EU and Denmark that ensure, that a none-physical person, do not engage in abuse of dual residence. The main focus is towards the OECD/G20 proposed initiative to insert a Principal Purpose Test and a Limitation-to-benefit test in the OECD model tax convention. A short analysis of the EU's proposed Anti-Tax Avoidance Package, the Danish General Anti Avoidance Rule in Ligningsloven § 3 and other initiatives is also included. To gain an understanding of the reasoning behind the use of anti-abuse rules, the dissertation analyses the economic arguments for and against the use of legal instruments to avoid abuse of dual residency and if companies have a Corporate Social Responsibility to not engage in tax avoidance.

The dissertation ends with a conclusion that sums up the dissertation. It should be possible to get a general overview of the legal framework for dual resident companies and the main points of the dissertation from the conclusion.

Indholdsfortegnelse

1. Abstract.....	1
2. Indledning.....	3
2.1. Problemformulering	4
2.2. Afgrænsning	5
2.3. Metode.....	5
3. Selskabers dobbeltdomicil.....	6
3.1. Selskaber omfattet af OECD's modeloverenskomst	6
3.2. Fastlæggelse af, hvornår en person er hjemmehørende i en stat	7
3.2.1. Skattepligtig.....	7
3.2.2. Hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller andre kriterier af samme natur	10
3.2.3. Undtagelse til, at en person kan blive hjemmehørende efter interne regler.....	13
3.2.4. Dual-residence i triangulære situationer.....	13
3.3. Tie-breaker kriteriet for selskaber	17
3.3.1. Ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge kontraherende stater.....	17

3.3.2.	Forskellen mellem udtrykket virkelig ledelse har sit sæde og udtrykket ledelsens sæde	18
3.3.3.	Forståelse af begrebet PoEM	18
3.3.4.	Afvigelse i danske DBO'er	20
3.3.5.	Kritik af PoEM-kriteriet i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3	21
3.3.6.	MAP som løsning i stedet for PoEM	23
4.	Misbrug af dobbeltdomicil	25
4.1.	Begrebsfastlæggelse	25
4.2.	OECD's modeloverenskomst tiltag, som modvirker misbrug af dobbeltdomicil	26
4.2.1.	Tiltag i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst	27
4.3.	Tiltag i BEPS action 6 som modvirker misbrug af dobbeltdomicil	27
4.3.1.	Et klart udsagn om undgåelse af skattesvig og skatteunddragelse i præambelen	28
4.3.2.	Principal purpose test	28
4.3.3.	Limitation-on-benefits rule	31
4.4.	EU's tiltag til at modvirke misbrug af dobbeltdomicil	34
4.4.1.	EU's GAAR	34
4.5.	Danmarks tiltag for at modvirke misbrug af dobbeltdomicil	35
4.5.1.	Ligningsloven § 3, stk. 3	35
4.5.2.	Bestemmelser som nægter fradrag for udgifter ved dobbeltdomicil	36
4.6.	Økonomiske ræsonnementer for indførelse af værnsregler, som modvirker misbrug af dobbeltdomicil	36
4.7.	Skat og Corporate Social Responsibility	37
4.7.1.	Skat og CSR – fra et etisk perspektiv	38
4.7.2.	Skat og CSR – fra et Corporate Governance perspektiv	39
4.7.3.	Afrunding af skat og CSR	40
5.	Konklusion	40
6.	Anvendte forkortelser	41
7.	Litteraturfortegnelse	42
8.	Doms- og afgørelsesregister	44

2. Indledning

Multinationale selskaber agerer i en globaliseret verden, hvor der er et stadigt stigende behov for at sikre, at der er en rimelig sammenhæng mellem selskabernes aktiviteter i en stat, og den beskatning selskabet bliver pålagt i den pågældende stat. Multinationale selskaber risikerer, at deres dispositioner kan udløse en uforudset og ikke-hensigtsmæssig beskatning. Denne risiko stiger i takt med, at selskaber etablerer aktiviteter i flere stater, og i takt med, at den teknologiske udvikling gør selskabers ledelse mere mobile.

Multinationale selskaber skaber større udfordringer ift. at sikre en korrekt fordeling af skatteprovenu mellem stater. Selskaber er i større omfang skattemæssigt hjemmehørende i mere end én stat,

også kaldet dobbeltdomicil. Dette kan føre til, at selskaber bliver pålagt en dobbeltbeskatning eller en dobbelt ikke-beskatning. Dobbeltbeskatning kan defineres som ”påligning af sammenlignelige skatter i to (eller flere stater) hos den samme skatteyder på det samme grundlag og for samme periode”¹. Dobbelt ikke-beskatning er en betegnelse for, når der ikke sker en påligning af sammenlignelige skatter i to kontraherende stater hos den samme skatteyder på det samme grundlag og for samme periode.

Da hverken dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning er ønskelig, har The Organisation for Economic Co-operation and Development [herefter »OECD«] udviklet OECD’s modeloverenskomst. OECD’s modeloverenskomst bliver brugt til at danne baggrund for de dobbeltbeskatningsoverenskomster [herefter »DBO«], som stater indgår med hinanden for at undgå dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning. En DBO er typisk en bilateral aftale mellem to kontraherende stater, f.eks. Danmark og Tyskland. Staters DBO’er danner tilsammen et globalt net af skatteaftaler mellem stater.

Multinationale selskaber kan udnytte det globale net af skatteaftaler, ved brug af aggressiv skatteplanlægning, til at opnå en lavere beskatning end tiltænkt. Udnyttelse af skattesystemet sker bl.a. ved, at selskaber opnår bevidst dobbeltdomicil for at få adgang til en skattefordel.² En sådan praksis vil normalt anskues som skatteunddragelse og er problematisk, da det er uhensigtsmæssigt, at selskaber agerer udelukkende ud fra et skattemæssigt ræsonnement. For at komme skatteunddragelse til livs, har både Den Europæiske Union [herefter »EU«], OECD/G20 og Danmark taget tiltag til bekæmpelse af skatteunddragelse.

2.1. Problemformulering

Afhandlingens titel er *Selskabers dobbeltdomicil og misbrug af dobbeltdomicil*. Titlen præciserer, at afhandlingen har til formål at analysere de bestemmelser, som sikrer, at selskabers dobbeltdomicil, hverken fører til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. Der er valgt i titlen at bruge udtrykket *selskaber*. Afhandlingen fastlægger dog retsstillingen for *ikke-fysiske personers* dobbeltdomicil. Dette er fordi, at OECD’s modeloverenskomst art. 4 løser retsstillingen ved dobbeltdomicil for *ikke-fysiske personer*. Selskaber skal derfor forstås bredt og dækker også over f.eks. foreninger. Begrebet selskaber dækker dog kun over selvstændige skattesubjekter, og ikke over personselskaber. I afhandlingen vil der ligeledes ske en analyse af, hvordan lovgivningen sikrer, at misbrug af dobbeltdomicil undgås.

Afhandlingen tager udgangspunkt i følgende problemformulering:

Hvordan løses problemstillinger omhandlende den situation, hvor selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i flere stater, samt problemstillingen, hvor selskaber er hjemmehørende i flere stater udelukkende for at udnytte en skattemæssig fordel?

For at besvare problemformuleringen er afhandlingen opdelt i to dele. Den første del analyserer, hvordan OECD’s modeloverenskomst sikrer, at der ikke sker dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning i tilfælde af selskabers dobbeltdomicil. Den anden del analyserer EU’s, OECD’s og Danmarks tiltag for at bekæmpe misbrug af dobbeltdomicil, og diskuterer om selskaber har et Corporate Social Responsibility ift. skat.

¹ Jf. Forarbejde til ligningsloven § 3, L 167, s. 11; ligeledes pkt. 1 i introduktionen til OECD’s modeloverenskomst

² BEPS, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, s. 72

2.2. Afgrænsning

Emnet for denne afhandling er retsstillingen for selskaber med dobbeltdomicil. Emnet lægger allerede i titlen op til at indsnævre fokus til kun at omhandle selskabers retsstilling. Dobeltdomicil problematikken er ikke udelukket til kun at omfatte selskaber. Fysiske personer er mere mobile end selskaber, og det er derfor ikke ukendt, at der opstår dobbeltdomicil i tilfælde, hvor en fysisk person har tilknytning til flere stater. En fastlæggelse af retsstilling ved fysiske personers dobbeltdomicil vil have omtrent samme omfang, som en fastlæggelse af retsstillingen for selskabers dobbeltdomicil. Det vil derfor næppe være muligt, at gå i dybden med retsstillingen ved dobbeltdomicil for både fysiske personer og selskaber inden for omfanget af denne afhandling. Det er derfor valgt at afgrænse afhandlingen til ikke at behandle retsstillingen for fysiske personers dobbeltdomicil.

Afhandlingen tager udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst ved fastlæggelse af retsstillingen for selskabers dobbeltdomicil. Dette er valgt, da de fleste af Danmarks DBO'er tager udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst.³ OECD's modeloverenskomst er ikke den eneste relevante retskilde i løsningen af selskabers dobbeltdomicil. FN og USA har hver deres modeloverenskomst, som kan bruges til at løse dobbeltdomicil for selskaber.⁴ Stater kan ligeledes have interne bestemmelser, der kan bruges til at løse problematikker vedrørende selskabers dobbeltdomicil.

Afhandlingen er afgrænset til ikke at behandle en evt. EU-retlig problematik i forhold til værnsregler. Det har været diskuteret om værnsregler, herunder især generelle værnsregler, er i overensstemmelse med EU-retten.⁵ Det er ikke muligt at gå i dybden med disse problemstillinger inden for rammerne af denne afhandling. Afhandlingen er også afgrænset til, at ikke omfatte en dybdegående gennemgang af alle værnsregler der modvirker misbrug af dobbeltdomicil. Der er i stedet valgt at fokusere på de mest relevante værnsregler og få fastlagt, hvordan disse værnsregler bidrager til retsstillingen.

2.3. Metode

Til at besvare problemformuleringen vil der blive brugt retsdogmatisk metode. Retsdogmatisk metode bliver brugt til at fastlægge gældende ret (de lege lata) ved at beskrive, fortolke, analysere og systematisere retskilder.⁶ Peter Blume definerer gældende ret som ”*summen af de regler, der finder anvendelse på et område, som er underlagt retlig regulering*”⁷. Afhandlingen vil skabe et samlet billede af gældende ret ved at inddrage forskellige juridiske discipliner, herunder skatteret, folkeret og EU-ret. Der vil ved brug af de forskellige juridiske discipliner blive inddraget forskellige typer af retskilder til at bestemme gældende ret. I skatteretten vil der blive inddraget retsforskrifter i form af loven og afgørelser fra de danske domstole. Til fortolkning af loven vil forarbejdet til loven blive inddraget. I folkeretten vil der især blive inddraget OECD's modeloverenskomst og enkelte DBO'er. Til at fortolke OECD's modeloverenskomst inddrager afhandlingen *Vienna Convention on the law of treaties* [herefter »VCLT«], som i almindelighed bliver brugt til at fortolke folkeretlige regler. I forhold til EU-retten vil der blive inddraget retsforskrifter i form af direktiver. Afhandlingen inddrager ligeledes juridisk litteratur. Her er det især juridisk litteratur, som beskriver gældende ret, som vil blive inddraget.

Afhandlingen vil også i begrænset omfang inddrage retspolitisk metode. Ved brug af retspolitisk metode bruges til at tage kritisk stilling til både de nuværende retsforskrifter, samt tage stilling til om

³ Se hertil *Sven Ulstrup*, Den danske “model”-overenskomst, SU 2001, 69, s. 2

⁴ FN's og USA's modeloverenskomster er henholdsvis *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* og *United States Model Income Tax Convention*

⁵ Se hertil *Oleksandr Koriak*, European Taxation december 2016

⁶ Se hertil *Peter Blume* i 2014, Retssystemet og juridisk metode, s. 40

⁷ Jf. *Peter Blume* i 2014, Retssystemet og juridisk metode, s. 56

den nuværende retstilling bør ændres (de lege ferenda).⁸ Afhandlingen vil ligeledes i begrænset omfang inddrage økonomiske overvejelser i diskussionen af, om der foreligger et økonomisk ræsonnement bag indførelsen af værnregler mod misbrug af dobbeltdomicil.

3. Selskabers dobbeltdomicil

Selskabers dobbeltdomicil kan føre til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. Dobbeltbeskatning opstår, fordi de to kontraherende stater pålægger en *person* to eller flere sammenlignelige skatter på den samme indkomst, i den samme periode.⁹ Dobbelt ikke-beskatning opstår, fordi de to kontraherende stater begge undlader at pålægge en skat på den samme indkomst, i den samme periode. Dobbeltbeskatning er ønskelig at undgå, da den er økonomisk byrdefuld for skattesubjektet, og skadelig for sammenhandlen mellem stater. Samtidigt er dobbelt ikke-beskatning også ønskelig at undgå, da den udhuler skatteprovenuet og skævvrider fordelingen af skatteprovenuet. Der er behov for løsninger, som sikrer, at selskabers dobbeltdomicil, hverken fører til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. Stater sikrer, at der ikke sker dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning ved at indgå DBO'er. De fleste af Danmarks DBO'er er baseret på OECD's modeloverenskomst, hvis formål er at tilvejebringe "*et middel til, på en ensartet måde, at løse de fleste af de generelle problemer, der opstår inden for området af international juridisk dobbeltbeskatning*"¹⁰.

3.1. Selskaber omfattet af OECD's modeloverenskomst

OECD's modeloverenskomst art. 1 fastlægger hvilke personer, der er omfattet af OECD's modeloverenskomst. OECD's modeloverenskomst art. 1 har følgende ordlyd:

"Denne overenskomst skal finde anvendelse på personer, som er hjemmehørende i en af eller begge de kontraherende stater"

OECD's modeloverenskomst art. 1 opstiller to betingelser for at være omfattet af OECD's modeloverenskomst. Disse betingelser er:

1. Der skal være en tale om *person* i OECD's modeloverenskomsts forstand
2. *Personen* skal være *hjemmehørende i én eller begge af de kontraherende stater*

Den første betingelse om, at der skal være tale om en *person* i OECD's modeloverenskomsts forstand, skal vurderes i henhold til OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra a. OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra a definerer, hvem der kan betegnes som en *person*. En *person* er ifølge OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra a, defineret som en *fysisk person, et selskab eller en anden sammenslutning af personer*. Udtrykket *selskab* bliver yderligere uddybet i OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra b som definerer et *selskab* som *enhver juridisk person eller enhver sammenslutning der i skattemæssigt henseende bliver behandlet som en juridisk person*.

I pkt. 2 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra a er der nævnt, at udtrykket *person* ikke er udtømmende, og at *person* fortolkes meget bredt. Det vil normalt være uproblematisk for selskaber at opfylde denne betingelse. I Danmark vil et selskab, som efter dansk ret anses som et selvstændigt skattesubjekt, altid opfylde betingelsen om at være en *person* efter OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra a.¹¹ Ligeledes vil personselskaber, som f.eks. de danske interessentskaber, som i Danmark ikke bliver anset som et selvstændigt skattesubjekt, men i stedet er en

⁸ Se til retspolitik metode f.eks. Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø, Retskilder & Retsteorier, s. 29

⁹ Jf. Forarbejde til ligningsloven § 3, L 167, s. 11; ligeledes pkt. 1 i introduktionen til OECD's modeloverenskomst

¹⁰ Jf. Pkt. 1 i introduktionen til OECD's modeloverenskomst

¹¹ Se hertil *Niels Winther-Sørensen* i 2013, Skatteretten 3, s. 74

skatteretligt transparent enhed, opfylde betingelsen om at være en *person*. personselskaber anses enten som en *person* i kraft af, at personselskabet bliver anset som et *selskab* efter OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra b eller fordi *de udgør andre former for juridiske personer* efter OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra a.¹²

Den anden betingelse i OECD's modeloverenskomst art. 1 er, at en *person* skal være *hjemmehørende i én eller begge af de kontraherende stater*. Om en *person* er *hjemmehørende i én eller begge af de kontraherende stater* skal vurderes i henhold til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1.¹³ Det er vigtigt at bemærke, at det er nok for en *person* at være *hjemmehørende i én af de kontraherende stater* for at opnå DBO fordele.

3.2. Fastlæggelse af, hvornår en *person* er *hjemmehørende i en stat*
OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 fastlægger, hvornår en *person* er *hjemmehørende i en stat*. Det skal bemærkes, at der er indsat et ekstra punktum i den danske udgave af OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 i forhold til den engelske udgave.¹⁴ OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 har følgende ordlyd:

"I denne overenskomst anvendes udtrykket »hjemmehørende i en af de kontraherende stater« på enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium. Udtrykket omfatter tillige staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed. Dog omfatter udtrykket ikke en person, som er skattepligtig til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat, eller formue, der befinder sig der"

Der er i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 opstillet to betingelser, som begge skal være opfyldt, for at en *person* er *hjemmehørende i en af de kontraherende stater* efter en DBO. Disse betingelser er:

- 1. *Personen* skal være *skattepligtig* i den relevante stat
- 2. Tilknytningsfaktoren skal være omfattet af *hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium*

Derudover er der i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. en undtagelse til, hvornår en *person* kan blive *hjemmehørende i henhold til en stats interne regler*.

3.2.1. Skattepligtig

I den danske udgave af OECD's modeloverenskomst er udtrykket *liable to tax* oversat til *skattepligtig*. Da der er en del diskussion om, hvordan udtrykket *liable to tax* skal forstås, er det nødvendigt at tage udgangspunkt i den oprindelige term i OECD's modeloverenskomst i gennemgangen af begrebet.

Ved en *person* som er *liable to tax*, er der normalt forstået en *person*, der er *fuldskattepligtig*.¹⁵ Det har den betydning, at en *person* kun kan være *liable to tax* i den stat, som beskatter *personen* efter

¹² Jf. pkt. 2 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 3

¹³ Se herom nedenfor i kapitel 3.2. Fastlæggelse af, hvornår et selskab er *hjemmehørende i en stat*

¹⁴ Det vurderes dog, at der ikke er væsentlig forskel på indholdet af den danske og engelske udgave af OECD's modeloverenskomst art. 4

¹⁵ Jf. Pkt. 8 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4

globalindkomstprincippet.¹⁶ Hvis en *person* derimod bliver beskattet efter territorialprincippet i staten, vil *personen* kun være begrænset skattepligtig, og *personen* vil ikke opfylde betingelsen om at være *liable to tax*.

Det er op til intern ret at bestemme, om en *person* er fuldskattepligtig og dermed *liable to tax*. I Danmark er selskaber omfattet af selskabsskatteloven¹⁷ [herefter »SEL«] § 1, stk. 1, nr. 1-6 fuldskattepligtige, og de vil opfylde betingelsen om at være *liable to tax*.

3.2.1.1. Hvem kan være liable?

Det er ikke i OECD's modeloverenskomst afklaret, hvordan udtrykket *liable* skal fortolkes. Der er næppe tvivl om, at en *person* som er forpligtet til at betale en bestemt skat, er *liable* i forhold til den skat.¹⁸ En *person* kan derimod ikke anses som *liable*, hvis *personen* ikke selv skylder skatten. Dette kan eksempelvis være i situationer, hvor en *person* bliver pålagt at tilbagebeholde og videresende til skattemyndighederne en sum, som en anden *person* skylder i skat. I denne situation vil den *person*, der tilbageholder skat, ikke selv være forpligtet til at betale skatten, og vil derfor ikke være *liable* i forhold til netop denne skat. Det er derimod den anden *person*, som faktisk er forpligtet til at betale skatten, som er *liable* i forhold til skatten.

3.2.1.2. Kan man være liable to tax, hvis man er helt undtaget fra at betale skat?

Det har været diskuteret, om en *person*, der er subjektivt skattepligtig, og som effektivt er fritaget fra at betale skat, kan anses for at være *liable to tax*.¹⁹ Om en *person* kan være *liable to tax*, selvom *personen* er undtaget fra at betale skat, afhænger af om der i udtrykket *liable to tax* er et krav om, at *personen* er *subject to tax*. Der er ikke enighed i litteraturen, om det er et krav at en *person* faktisk betaler skat, for at *personen* kan anses som *liable to tax*.²⁰

Der kan enten anlægges en mere snæver materiel fortolkning, eller en rent formel fortolkning af begrebet *liable to tax*.²¹ Den mere snævre materielle fortolkning anser det som et krav, at *personen* faktisk bliver beskattet, for at *personen* kan være *liable to tax*. Den rent formelle fortolkning anser *liable to tax* som en rent formel betingelse, der ikke stiller krav om, at der faktisk sker en beskatning af subjektet.

Der er en række argumenter for at anlægge en rent formel fortolkning af begrebet. Ordlyden i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. nævner, at *personen* skal være *liable to tax*, hvilket normalt henviser til, at *personen* potentielt kan beskattes. *Liable to tax* er normalt et bredere begreb end *subject to tax*, og dækker både over situationer, hvor der faktisk er et krav om at *personen* betaler skat, og situationer, hvor *personen* er skattepligtig, men faktisk ikke bliver beskattet af sin indkomst.²² Begrebet *liable to tax* skal anskues, som et mere abstrakt begreb end *subject to tax* og dækker over, at en *person* teoretisk er skattepligtig.²³

Hvis der anlægges en fortolkning af formålet med OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, kommer man formentligt til samme resultat. Formålet med at have en betingelse om, hvornår en *person* er

¹⁶ Jf. Arnaud de Graaf og Frank Pötgens i 2011, INTERTAX Volume 39, Issue 4, s. 169

¹⁷ LBK nr. 1164 af 06/09/2016

¹⁸ Se herom Roland Ismer og Kathrina Riemer i 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 4, m.no 23

¹⁹ Se herom f.eks. Tanvi Pramod Jagtap i 2016, Preventing Treaty Abuse, s. 110

²⁰ Se hertil Arnaud de Graaf og Frank Pötgens i 2011, INTERTAX Volume 39, Issue 4, s. 169-170; Se ligeledes Roland Ismer, Roland og Kathrina Riemer i 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 4 m.no 24

²¹ Udtrykkene materiel fortolkning og rent formel fortolkning bliver brugt af Arnaud Graaf og Frank Pötgens i 2011, INTERTAX Volume 39, Issue 4,

²² Jf. Arnaud de Graaf og Frank Pötgens i 2011, INTERTAX Volume 39, Issue 4, s. 172-173

²³ Jf. Arnaud de Graaf og Frank Pötgens i 2011, INTERTAX Volume 39, Issue 4, s. 172-173

hjemmehørende i en kontraherende stat er, at *personen* skal have en så stærk forbindelse med en af de kontraherende stater, at *personen* bør beskattes i staten.²⁴ Den stærke forbindelse kan efter OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 være *hjemsted, bopæl, ledelsens sæde og andre kriterier af samme natur*. En *person*, som har en stærk forbindelse til en stat, må være *liable to tax* i staten, også selvom *personen* faktisk ikke bliver beskattet i staten. Dette synspunkt støttes også af pkt. 8.6 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, som nævner ”*Stk. 1 henviser til personer, der er ”skattepligtige” i en kontraherende stat i henhold til dens lovgivning på grundlag af forskellige kriterier.[...]”*, som antyder, at *liable to tax* er ment, som en betingelse om, at *personen* skal have en så stærk forbindelse til en stat, at *personen* må anses, som værende hjemmehørende i staten. Det er ikke formålet med udtrykket *liable to tax* at sikre, at *personer*, der effektivt er skattefritaget, ikke opnår DBO fordele.

Det er på denne baggrund formentligt ikke nødvendigt, at der faktisk bliver betalt en skat af indkomsten. Samme opfattelse anlægger Roland Ismer og Kathrina Riemer, ved at definerer en *person*, som er fritaget fra at betale skat ”*as legal persons that would be taxed comprehensively in a Contracting State, if they did not fulfil additional criteria for exemption, but receive only non-taxable income*”²⁵. Der bør derfor anlægges en rent formel fortolkning af begrebet *liable to tax*, hvor en *person* godt kan være *liable to tax*, selvom *person* ikke faktisk bliver beskattet.

Det, at der bliver anlagt en rent formel fortolkning af begrebet *liable to tax* gør, at *personer*, som effektivt er skattefritaget stadig kan være *liable to tax*, hvis de er subjektivt skattepligtige. Dette synspunkt støttes af pkt. 8.6 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, som nævner ”*[...] I mange lande anses en person for fuldt skattepligt, selvom den kontraherende stat rent faktisk ikke påligner skat. [...]*”.

I Danmark har spørgsmålet, om en *person* kan være skattepligtig, hvis *personen* er skattefritaget, især relevans for selskaber omfattet af SEL § 3. SEL § 3 oplister en række selskaber, som er undtaget fra at betale skat, dette er f.eks. anerkendte trossamfund, pensionskasser og investeringsforeninger. Skatteministeriets Departement har konkret udtalt om pensionskasser og investeringsforeninger, at de anser dem som skattemæssigt hjemmehørende i henhold til de danske DBO'er.²⁶ SKAT er også af den opfattelse, at en *person* godt kan være *liable to tax*, uden faktisk at blive beskattet i Danmark.²⁷ Selskaber vil derfor godt kunne anses som værende *liable to tax* i Danmark, hvis de er subjektivt skattepligtige, men effektivt er skattefritaget.²⁸ Dette gør, at selskaber efter SEL § 3 godt kan påberåbe sig DBO fordele, selvom de faktisk ikke betaler skat i Danmark.

Danmark har nævnt i nogle DBO'er skrevet ind i overenskomstteksten, at det er muligt at opfylde betingelsen om at være skattepligtig, selvom en person ikke effektivt bliver beskattet. Dette er f.eks. DBO'en mellem Danmark/Ungarn og Danmark/Israel.

3.2.1.3. Personsselskaber og OECD modeloverenskomst art. 4, stk. 1

Betingelsen om, at en *person* skal være hjemmehørende i én eller begge af de kontraherende stater i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, har ført til en del opmærksomhed på, om personsselskaber opfylder denne betingelse.

²⁴ Se hertil Arnaud de Graaf og Frank Pötgens i 2011, INTERTAX Volume 39, Issue 4, s. 172-173

²⁵ Jf. Roland Ismer og Kathrina Riemer i 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 4, m.no 25

²⁶ Jf. TfS 2000, 394

²⁷ Jf. Den juridiske vejledning, C.F.8.2.2.4.2.1 Det skattemæssige hjemsted for andre end fysiske personer efter artikel 4, stk. 1

²⁸ Se herom Jens Wittendorff, International skatteret, SR.2001.0125

Personsselskaber bliver i nogle tilfælde skattemæssigt forskelligt kvalificeret i domicillandet og kilde-landet. Et eksempel på dette er et personsselskab, som i domicillandet anses, som et selvstændigt skat-tesubjekt og i kildelandet anses, som en skattemæssig transparent enhed.

En skattemæssig transparent enhed er en enhed, hvor det ikke er selve enheden, der bliver beskattet, men i stedet de bagvedliggende ejere. Når der sker en forskellig kvalifikation af subjektet, betegnes subjektet som et hybridt selskab.

Personsselskaber vil som tidligere nævnt anses som en *person* efter enten OECD's modeloverens-komst art. 3, stk. 1, litra a eller OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra b. Der har dog været fokus på, hvornår et personsselskab anses som værende hjemmehørende i en stat efter OECD's mo-deloverenskomst art. 4.²⁹ Der er ingen tvivl i situationer, hvor personsselskabet bliver beskattet som et selvstændigt skattesubjekt i én stat. I denne situation vil personsselskaber kunne anses som værende hjemmehørende i denne stat. Der kan dog opstå problemer i situationer, hvor personsselskaber bliver behandlet som en skattemæssig transparent enhed. I Danmark bliver f.eks. interessentskaber og kom-manditselskaber behandlet som skattemæssigt transparente enheder. I det tilfælde, at et personsselskab bliver behandlet som en skattemæssig transparent enhed i en stat, vil personsselskabet ikke kunne anses som *liable to tax*, og personsselskabet vil derfor ikke kunne være hjemmehørende i denne stat efter OECD's modeloverenskomst art. 4.³⁰

3.2.2. Hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller andre kriterier af samme natur

OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 opstiller krav til, hvilke kriterier der kan lægges vægt på ved bestemmelse af, hvornår en *person* er hjemmehørende i en stat efter intern ret. OECD's model-overenskomst art. 4, stk. 1 nævner, at *personer* kan blive hjemmehørende efter intern ret på baggrund af *hjemsted, bopæl, ledelsens sæde og andre kriterier af samme natur*. Et selskab vil kun anses som hjemmehørende i en stat efter OECD's modeloverenskomst, hvis selskabet enten er skattepligtig efter interne regler i en stat pga. *ledelsens sæde* er i staten, eller et andet kriterium *af samme natur som hjemsted, bopæl og ledelsens sæde*.

3.2.2.1. Ledelsens sæde

Staters interne ret kan bestemme, at et selskab er skattepligtig, fordi *ledelsens sæde* er placeret i staten.

Om *ledelsens sæde* er placeret i staten, skal vurderes ud fra interne regler, og skal derfor ikke fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3, der bruger udtrykket, hvor den *virkelige ledelse har sit sæde* til at bestemme tie-breaker situationer, samt OECD's modeloverens-komst art. 5, stk. 2, som bruger udtrykket *ledelsens sæde*.

I Danmark er selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2-6 skattepligtig i Danmark, hvis de enten er *indregistreret i Danmark eller har ledelsens sæde i Danmark*.³¹

Selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2-6 vil være skattepligtige i Danmark i henhold til en DBO, hvis selskaberne efter Danmarks interne regler anses for at have *ledelsens sæde* i Danmark. I vurde-ringen af om et selskab har *ledelsens sæde* i Danmark, skal der efter intern dansk ret lægges vægt på, hvor den faktiske og daglige ledelses beslutninger bliver taget.³² Det er altid en konkret vurdering,

²⁹ Se hertil Pkt. 4, i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 1

³⁰ I stedet vil deltagerne i personsselskaber kunne anses som skattemæssigt hjemmehørende i den stat de er hjemmehø-rende i, gennem deres andel af personsselskabets indkomst Jf. pkt. 5, i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 1. Den nærmere behandling af deltagerne i personsselskabet bliver ikke behandlet i denne afhandling.

³¹ Jf. selskabsskatteloven § 1, stk. 6

³² Jf. cirkulærer nr. 82 af 1997-05-29 om international beskatning, 2.1.1. begrebet ledelsens sæde; Se ligeledes *Jan Pe-dersen* i 2015, Skatteretten 2, s. 250

om et selskab har *ledelsens sæde* i Danmark.³³ SKAT er af den opfattelse, at et selskab vil have *ledelsens sæde* i Danmark, hvis et selskab ”har hovedsæde i Danmark, har en direktion i Danmark, og hvis alle møder og beslutninger tages i Danmark”³⁴. Hvis det derimod er bestyrelsen, som fortager den reelle daglige ledelse, vil selskabet i stedet have *ledelsen sæde* i Danmark, hvis bestyrelsen afvikler sine møder i Danmark, beslutninger træffes i Danmark og bestyrelsens flertal er hjemmehørende i Danmark.³⁵ Hvis der hverken er en direktion eller bestyrelse i selskabet, vil der lægges vægt på, hvor de vigtige beslutninger i selskabet tages. Det er op til den enkelte stat at bestemme, hvilke kriterier, der skal lægges vægt på, ved bestemmelse af, hvornår et selskab har *ledelsens sæde* i denne stat, hvilket gør, at fortolkningen af begrebet varierer fra stat til stat.³⁶

3.2.2.2. Af samme natur

Det er muligt, at en *person* bliver skattepligtig i en stat på baggrund af andre kriterier end *hjemsted, bopæl eller ledelsens sæde*. I det tilfælde vil kriteriet falde under udtrykket *af samme natur* i OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 1. Eksempler på kriterier, der også bruges til at bestemme om en *person* er skattepligtig i en stat, er nationalitet, registrering eller gift med en hjemmehørende.³⁷ Det er derfor nødvendigt at forstå, hvornår et kriterie kan anses som værende *af samme natur*.

Der er ikke uddybet i kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 1, hvad der skal forstås ved udtrykket *af samme natur*.

En fortolkning er, at der skal anlægges en bred funktionel fortolkning, hvor det er op til intern ret at bestemme, hvornår et kriterie er *af samme natur*.³⁸ Denne slutning forekommer pga. forskellen mellem OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 1 og OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 2 og stk. 3. Efter OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 1 er det op til intern ret at bestemme, hvornår en *person* er hjemmehørende, mens OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 2 og art. 4, stk. 3 skal fortolkes uafhængigt af intern ret. Denne fortolkning af kriteriet *af samme natur* har den betydning, at det er op til intern ret at fortolke alle kriterier i OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 1, hvilket også betyder at kriteriet *af samme natur* skal fortolkes efter intern ret. Hvis dette er tilfældet, vil udtrykket ikke føre til problemer, da et kriterium vil være *af samme natur* i tilfælde af, at staterne anser kriteriet, staterne anvender til at bestemme om en *person* er skattepligtig, som værende *af samme natur*, som *hjemsted, bopæl og ledelsens sæde*.

En anden fortolkning er, at der kan anlægges en semi-uafhængig kontekstuel fortolkning af udtrykket *af samme natur* i OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 1.³⁹ De nævnte kriterier *hjemsted, bopæl og ledelsen sæde* i OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 1 kræver alle en forbindelse mellem *personen* og et territorie. Anlægges der en semi-uafhængig kontekstuel fortolkning, skal kriterier *af samme natur* ligeledes have en territorial tilknytning. En sådan fortolkning af udtrykket *af samme natur* har den betydning at kriterier, som ikke kræver nogen form for territorial tilknytning til en stat, ikke vil være i overensstemmelse med OECD’s modeloverenskomst art. 4, stk. 1.

³³ Se hertil Jan Pedersen i 2015, Skatteretten 2, s. 250

³⁴ Jf. Den juridiske vejledning, C.F.8.2.2.4.2.1

³⁵ Jf. SKM 2012.591 LR

³⁶ Se hertil Roland Ismer og Kathrina Riemer i 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, article 4, m.no 53

³⁷ Se hertil Roland Ismer og Kathrina Riemer i 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, article 4, m.no 56

³⁸ Udtrykke bred funktionel fortolkning bliver brugt af Roland Ismer og Kathrina Riemer i 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions

³⁹ Udtrykket semi-uafhængighed kontekstuel fortolkning er taget fra Roland Ismer og Kathrina Riemer (2015), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 4 m.no 49

En semi-uafhængig kontekstuel fortolkning vil have betydning for brugen af registreringskriteriet til at bestemme, om et selskab er hjemmehørende i en stat. Registreringskriteriet er et rent formelt kriterium, og det kræver ikke at et selskab har en territoriell tilknytning til en stat. En sådan fortolkning af begrebet *af samme natur* vil derfor have betydning i Danmark, da Danmark bruger registreringskriteriet til at bestemme om aktie- og anpartsselskaber er skattepligtige i Danmark, samt om selskaber omfattende af SEL § 1, stk. 1, nr. 2-6 er skattepligtige i Danmark, hvis disse selskaber ikke har *ledelsens sæde* i Danmark.⁴⁰

OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 fungerer ved anlæggelse af en semi-uafhængig kontekstuel fortolkning som en implicit tie-breaker test. For selskaber vil en sådan fortolkning føre til, at i situationer, hvor et selskab er hjemmehørende i en stat pga. *ledelsens sæde*, og i en anden pga. registrering, vil selskabet kun være hjemmehørende i staten med *ledelsens sæde* efter OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1.⁴¹

I den internationale litteratur er der ikke enighed om, hvilken fortolkning der er korrekt. Roland Ismer og Katharina Riemer mener, at en semi-uafhængig kontekstuel fortolkning er mest korrekt, da alle andre kriterier opført i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 kræver en territoriell tilknytning samt, at hvis den brede funktionelle fortolkning blev anlagt, må det betyde, at de opførte kriterier kun skal anses som eksempler.⁴² Der er dog næppe tvivl i dansk litteratur, om at registreringskriteriet vil være et kriterie omfattende af OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3.⁴³

OECD anser formentlig registrering for at være tilstrækkeligt for at blive hjemmehørende efter OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1. I kommentar 21 til OECD's modeloverenskomst art. 4 er der nævnt et eksempel, hvor der opstår dobbeltdomicil for et selskab pga., at selskabet er registreret i én stat og hjemmehørende i en anden stat. Eksemplet giver kun mening, hvis registrering er accepteret som et kriterie for at blive hjemmehørende i en stat efter OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1. Samtidigt nævner pkt. 22 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, at et selskab i tilfælde af dobbeltdomicil, ikke skal have hjemsted i staten, hvor selskaber er registreret, da registrering er et rent formelt kriterium.⁴⁴ Det vil derfor være forkert at bruge registreringskriteriet som et implicit tie-breaker kriterium i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 da det er en del af tie-breaker kriteriet i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3. Der skal derfor anlægges en bred funktionel fortolkning af begrebet *af samme natur*. Dette betyder at det næppe bliver problematisk at opfylde betingelsen at være skattepligtig til en stat pga. af *hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium*.

Selvom det formentlig ikke vil være i strid med OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 at bruge registreringskriteriet til at bestemme, om et selskab er hjemmehørende, er der i en række danske DBO'er skrevet ind i overenskomsteksten, at registrering er et tilstrækkeligt krav til at være hjemmehørende. Der er bl.a. i DBO'erne mellem Danmark/Argentina og Danmark/Australien nævnt, at *personer*, som er skattepligtige efter interne regler pga. registrering, vil være skattemæssigt hjemmehørende i staten efter DBO'en.

⁴⁰ Jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1 og SEL § 1, stk. 6

⁴¹ Se hertil *Yevheniy Plakhin* i 2009, *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*, s. 92-93

⁴² Se hertil denne fortolkning *Roland Ismer og Katharine Riemer* i 2015, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Article 4 m.no 49

⁴³ Se hertil *Aage Michelsen*, *International Skatteret*, s. 175; ligeledes *Niels Winther-Sørensen*, *Skatteretten* 3, s. 75

⁴⁴ Se ligeledes pkt. 24.1. i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, som også antager at registrering er et tilstrækkeligt kriterie efter art. 4, stk. 1

3.2.3. Undtagelse til, at en *person* kan blive hjemmehørende efter interne regler
OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. undtager *personer* fra at være hjemmehørende i en stat, hvis *personen* udelukkende er skattepligtig af indkomst med kilde i staten, eller kun er skattepligtig af formue, som befinder sig i staten. Et selskab, som er begrænset skattepligtig i en stat, kan derfor ikke være hjemmehørende efter OECD's modeloverenskomst art. 4. Undtagelsen i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt., der blev indsat i 1977 udgaven af OECD's modeloverenskomst, var oprindeligt tiltænkt at sikre, at diplomater, som er hjemmehørende i én stat, og som bliver udstationeret i en anden stat, ikke kan påberåbe sig fordele efter begge stateres DBO'er. Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. afklarer ligeledes, at undtagelsen også gælder for udenlandsk ejede selskaber, der er fritaget for beskatning på deres udenlandske indkomst, som følge af begunstigelser, der er udfærdiget med henblik på at tiltrække gennemstrømningselskaber.⁴⁵ Disse selskaber bliver undtaget fra at være hjemmehørende i en stat, fordi alt deres udenlandske indkomst ikke bliver beskattet i staten, hvilket reelt betyder, at de kun bliver skattepligtige af indkomst med kilde i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende.

3.2.4. Dual-residence i triangulære situationer

Undtagelsen i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. kan have betydning for selskaber med dobbeltdomicil i triangulære situationer. Det har været meget diskuteret i litteraturen, hvilken konsekvens OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. har for selskaber, der er hjemmehørende i to stater, i triangulære situationer.

Den situation, der typisk bliver diskuteret er, at et selskab er hjemmehørende i både stat A og stat B efter staternes interne regler.⁴⁶ Dette vil f.eks. ske, når selskabet bliver hjemmehørende i stat A pga., at selskabet er indregistreret i stat A, og selskabet bliver hjemmehørende i stat B, fordi selskabets *ledelsens sæde* er i stat B. Selskabet bliver i henhold til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 hjemmehørende i stat B pga., at *selskabets virkelige ledelse har sit sæde* i staten, hvorfor stat B anses som »vinderstaten« og stat A anses som »taberstaten« i relation til DBO'en mellem stat A og stat B.⁴⁷ Når selskabet f.eks. modtager udbytte med kilde i tredjestat, stat C, er spørgsmålet, om selskabet kun kan påberåbe sig DBO'en mellem stat B og stat C eller om selskabet også kan påberåbe sig DBO'en mellem stat A og stat C?

Der har førhen været den opfattelse, at selskabet frit kan vælge den DBO, som begunstiger selskabet bedst muligt.⁴⁸ Denne opfattelse er opstået pga., at der ikke er nogen kollisionsret i international skatteret, hvilket betyder, at der ikke skal vælges mellem, hvilken stats retssystem, der finder anvendelse.⁴⁹ Det har den retsvirkning, at selskabet kan vælge at påberåbe sig DBO'en mellem stat A og stat C, hvis denne DBO er mere fordelagtig end DBO'en mellem stat B og stat C.

3.2.4.1. Nuværende retsstilling i triangulære situationer

Der er i 2008-versionen af OECD's modeloverenskomst indsat kommentar 8.2 til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1. Kommentar 8.2 til OECD's modeloverenskomst afviser, at der frit kan vælges mellem DBO'er ved dobbeltdomicil i triangulære situationer. Resultatet af dobbeltdomicil i triangulære situationer skal ifølge kommentar 8.2 til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3.

⁴⁵ Jf. pkt. 8.2 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4

⁴⁶ Triangulære problemer kan ligeledes opstå i situationer, hvor et selskab modtager f.eks. udbytte fra et selskab som er skattemæssigt hjemmehørende i flere stater. Se hertil *Tanvi Pramod Jagtap* i 2016, Preventing Treaty Abuse, s. 114 og s. 116

⁴⁷ Se herom nedenfor i afsnit ”3.3. Tie-breaker kriteriet for selskaber”

⁴⁸ Se f.eks. *Aage Michelsens* gennemgang i 2011 af trianguleringsproblematikken i »Dual Residence« i triangulære situationer, Festskrift til Jan Pedersen

⁴⁹ Jf. *Aage Michelsen i 2011*, Festskrift til Jan Pedersen, s. 324

pkt. være, at selskaberne ikke kan påberåbe sig DBO'en mellem »taberstaten« og tredjestat. Kommentarer 8.2 til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 begrundet dette resultat med, at »taberstaten« i henhold til DBO'en mellem »vinderstaten« og »taberstaten«, kun kan beskattes indkomst med kilde i staten. Det, at »taberstaten« kun kan beskattes indkomst med kilde i staten fører til, at selskabet bliver omfattet af undtagelsen i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt., og selskabet vil dermed ikke være hjemmehørende i »taberstaten« i henhold til nogle DBO'er.

Begrundelsen, der er nævnt for at udelukke muligheden for at påberåbe sig DBO'en med »taberstaten«, er at kildestaten kan have en frygt for, at selskaber kunstigt etablerer dobbeltdomicil med det formål at kunne påberåbe sig en DBO mellem kildestat og »taberstaten«.⁵⁰ En DBO med »taberstaten«, som sikrer kildestaten en mere restriktiv beskatning af selskabet, end efter DBO'en med »vinderstaten«.

Ændringen af kommentarerne af OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. har ført til kritik, da begrundelsen for at vælge denne løsning ikke er klar. Denne kritik kan generelt opdeles i fire kritikpunkter.

For det første virker det uhensigtsmæssigt, at en bilateral aftale, som DBO'erne, kan påvirke en anden bilateral aftale.⁵¹ OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. starter med ”I denne overenskomst[...]”, hvilket antyder, at et selskab kun er hjemmehørende efter OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. i forhold til den enkelte DBO mellem de to kontraherende stater.⁵² Hvis dette er tilfældet, vil et selskab kun være hjemmehørende i stat A i henhold til DBO'en mellem stat A og stat B. Staten, hvor et selskab er hjemmehørende i henhold til DBO'en mellem stat A og stat B, bør ikke påvirke, hvor selskabet er hjemmehørende i forhold til DBO'en mellem stat A og stat C, samt DBO'en mellem stat B og stat C.

For det andet fastlægger OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt., at det er op til intern ret i de enkelte stater at bestemme, om en *person er liable to tax* efter OECD's modeloverenskomst.⁵³ OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. modificerer OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. ved at nævne nogle undtagelser til hovedreglen. OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. og art. 4, stk. 2, 3. pkt. er derfor nødt til at blive læst og forstået i sammenhæng med hinanden. Da OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. fastlægger, at det er op til intern ret at bestemme, om en *person er liable to tax*, bør OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. ikke skabe mulighed for, at DBO'er bestemmer om en *person er liable to tax*. Kommentar 8.2. til OECD's modeloverenskomst har som konsekvens, at en DBO i triangulære situationer bestemmer, at en *person* ikke er *liable to tax* i »taberstaten«. En DBO mellem stat A og stat B skal ikke kunne påvirke, at et selskab ikke er *liable to tax* i forhold til andre DBO'er. Formålet med DBO'erne er at fordele beskatningsretten mellem stater. Det er ikke formålet med DBO'erne at bestemme, hvor en *person er liable to tax*.

For det tredje er formålet med OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. at begrænse definitionen af en hjemmehørende efter OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. ved at ekskludere

⁵⁰ Se Hertil Aage Michelsen i 2011, Festskrift til Jan Pedersen, s. 329; Se ligeledes Kees van Raad, Bulletin for International taxation MAY/JUNE 2009, s. 189; Jan Van Daele, European taxation May 2011, s. 194-195

⁵¹ Se hertil Jana Svobodová I 2009, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, s. 111-112

⁵² Se hertil Tanvi Pramod Jagtap i 2016, Preventing Treaty Abuse, s. 120

⁵³ Se hertil Jana Svobodová I 2009, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009), Treaty entitlement of dual residents, 3.2.2. Treaty between the “losing” state and the source state

personer, som kun bliver kildebeskattet i en stat, fra at være omfattet af OECD's modeloverenskomst.⁵⁴ Der er ikke generel enighed mellem stater, om hvad der kan anses som kildebeskatning, og udtrykket er ikke defineret i OECD's modeloverenskomst.⁵⁵ Det er op til intern ret i staterne at bestemme, om et selskab bliver kildebeskattet. Danmark fastlægger hvilke selskaber, der er omfattet af kildeskat efter SEL § 2. Kommentar 8.2 til OECD's modeloverenskomst art. 4 har derimod den betydning, at det faktisk bliver OECD's modeloverenskomst, der bestemmer, om et selskab er kildebeskattet. Dette resultat strider mod formålet med OECD's modeloverenskomst.

For det fjerde er det som tidligere nævnt ikke et krav, at *personer* effektivt bliver beskattet, for at *personer* er *liable to tax*.⁵⁶ En *person* vil være *liable to tax*, hvis selskabet er subjektiv skattepligtig. Et selskab vil stadig kunne påberåbe sig en DBO, hvis selskabet er subjektiv skattepligtig, men ikke effektivt bliver beskattet. OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. har den betydning, at »taberstaten« skal opgive at beskattet indkomst i henhold til en DBO mellem »taberstaten« og »vinderstaten«. OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. bør ikke fortolkes som om, at den fører til, at »taberstaten« opgiver den subjektiv skattepligtig for en *person*, men i stedet som om, at »taberstaten« fravælger en objektiv beskatning af *personen*. *Personen* vil stadig være subjektiv skattepligtig i staten og derfor *liable to tax* i »taberstaten«. Det betyder, at *personen* stadig kan påberåbe sig DBO'en mellem »taberstaten« og tredjestat, da *personen* stadig vil være *liable to tax* i »taberstaten«.

Jana Svobodová mener på baggrund af disse argumenter, at OECD's fortolkning i kommentar 8.2 til OECD's modeloverenskomst art. 4 går videre end ordlyden og formålet i bestemmelsen.⁵⁷ Jan Val Deale nævner ligeledes, at pkt. 8.2 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4 fortolker OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. forkert, og at det ikke er hensigten med OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. at løse situationer med kunstigt etableret dobbeltdomicil.⁵⁸ Kees van Raad kritiserer kommentar 8.2. til OECD's modeloverenskomst art. 4 for at være *serious overkill*, da OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, stk. 2 kan ramme situationer, hvor selskabet ikke kun er registreret i »taberstaten«, men er væsentligt tilstede⁵⁹ i »taberstaten«. ⁶⁰ Hvis et selskab faktisk er hjemmehørende i »taberstaten«, vil det være urimeligt at anse selskabet som kun begrænset skattepligtig i »taberstaten« i henhold til andre DBO'er. Kees van Raad kritiserer kommentar 8.2. til OECD's modeloverenskomst art. 4 for, at den næppe er et effektivt redskab til at modvirke misbrug af dobbeltdomicil. Dette udtaler Kees van Raad på baggrund af, at selskaber stadig vil have mulighed for at udnytte dobbeltdomicil med »taberstaten« i triangulære situationer, hvor der ikke eksisterer en DBO mellem »vinderstaten« og »taberstaten«, og i situationer, hvor der ikke er indsat en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 3. pkt. i en DBO.⁶¹ Ligeledes udtaler Kees

⁵⁴ For en uddybning af dette argument se f.eks. *Kees van Raad*, Bulletin for International taxation May/June 2009, s. 189

⁵⁵ Jf. *Jana Svobodová*, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009), s. 112; Se ligeledes hertil Tanvi Pramod Jagtap i 2016, Preventing Treaty Abuse, s. 119

⁵⁶ Se herom ovenover i "afsnit" 3.2.1.2. Kan man være liable to tax, hvis man er helt undtaget fra at betale skat?"; Se ligeledes hertil *Jana Svobodová* I 2009, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009), Treaty entitlement of dual residents, 3.2.2. Treaty between the "losing" state and the source state

⁵⁷ Jf. *Jana Svobodová* I 2009, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009), s. 109-113

⁵⁸ Jf. *Jan Van Daele*, European taxation May 2011, s. 194-195

⁵⁹ *Kees van Raad* bruger udtrykket *substantive residential presence*

⁶⁰ Jf. *Kees van Raad*, Bulletin for International Taxation May/June 2009, s. 189; Se ligeledes *Aage Michelsen*, Festskrift til Jan Pedersen, s. 329-330

⁶¹ Jf. *Kees van Raad*, Bulletin for International Taxation May/June 2009, s. 189; Se ligeledes *Aage Michelsen*, Festskrift til Jan Pedersen, s. 330

van Raad, at det kan virke urimeligt, at indtænke kommentar 8.2 til OECD's modeloverenskomst i art. 4, stk. 1, da kommentarerne modsiger teksten i art. 4, stk. 1.⁶²

Disse argumenter virker alle rimelige, og det er derfor tvivlsomt, i hvor høj grad kommentar 8.2 til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 bør indtænkes i fortolkningen af OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1. Niels Winther-Sørensen finder det da også vanskeligt at udlede fortolkningen i kommentar 8.2 til OECD's modeloverenskomst art. 4 ud fra ordlyden af OECD's modeloverenskomst art. 4.⁶³ Ligeledes har Aage Michelsen udtalt før ændringen af kommentar 8.2 til OECD's modeloverenskomst, at tankegangen i kommentar 8.2⁶⁴ til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 næppe kan antages at vinde indpas i dansk ret.⁶⁵ Det er dog stadig OECD's opfattelse, at kommentar 8.2. til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1 skal bruges til fortolkning af OECD's modeloverenskomst art. 4.

3.2.4.2. *Retsstillingen i triangulære situationer i DBO'er indgået før 2008-versionen*

Tilføjjelsen af kommentar 8.2 til modeloverenskomstens art. 4, stk. 1 kan have betydning i for DBO'er indgået før 2008-versionen af OECD's modeloverenskomst.

I introduktionen til OECD's modeloverenskomst er det nævnt, at "[...] *andre ændringer i eller tilføjjelser til [tilføjjelser der ikke direkte resulterer i en ændring af bestemmelserne] kommentarerne er imidlertid normalt anvendelige ved fortolkningen og anvendelsen af overenskomster, der er indgået før ændringerne eller tilføjjelserne blev til, idet de afspejler enighed mellem medlemslandene i OECD om den rette fortolkning af de eksisterende bestemmelser og deres anvendelse i de enkelte situationer*"⁶⁶. Både Kees van Raad og Aage Michelsen kritiserer dog denne holdning. Kees van Raad er af den holdning, at domstolene i de enkelte stater generelt ikke accepterer at fortolke ændringer i kommentarerne ind i allerede eksisterende DBO'er, og ændringen i 2008-versionen er et eksempel på, at kommentarerne går videre end bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1.⁶⁷ Aage Michelsen mener ikke, at ændringer i kommentarerne kan have samme demokratiske legitimitet som ældre kommentarer, der eksisterede før en DBO blev indgået.⁶⁸ Det er da også meget tvivlsomt om ændringen af kommentar 8.2. til OECD's modeloverenskomst art. 4, kan anvendes i DBO'er indgået før 2008-versionen af OECD's modeloverenskomst.

⁶² Se hertil, *Kees van Raad*, Bulletin for International Taxation May/June 2009, s. 190

⁶³ Jf. *Niels Winther-Sørensen* i 2013, Skatteretten 3, s. 86

⁶⁴ Aage Michelsen henviser ikke til kommentar 8.2. til OECD's modeloverenskomst art. 4, men i stedet til en hollandsk afgørelse, hvor den samme tankegang som i kommentar 8.2 er fremført.

⁶⁵ Jf. *Aage Michelsen* i 1991, FSR's årsskrift: Skatteret – Erhvervsret: Selskaber med dobbelt domicil i den internationale skatteret, s. 233

⁶⁶ Jf. pkt. 35 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomsts introduktion

⁶⁷ Jf. *Kees van Raad*, Bulletin for International Taxation May/June 2009, s. 190

⁶⁸ Jf. *Aage Michelsen*, Festskrift til Jan Pedersen, s. 333

3.3. Tie-breaker kriteriet for selskaber

OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 har til formål at løse situationer, hvor der opstår dobbeltdomicil for selskaber. Bestemmelsen sikrer, at selskaber kun bliver hjemmehørende i én stat i henhold til en DBO, og har følgende ordlyd:

Hvor en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stk. 1 anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal vedkommende anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken den virkelige ledelse har sit sæde.

Det er nødvendigt at sikre, at et selskab ikke har dobbeltdomicil, for at allokeringsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomst art. 6-22 og metodebestemmelserne i art. 23 A og 23 B kan finde anvendelse. Allokationsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomst allokterer beskatningsretten og sikrer, at der ikke sker dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning af *personer*.

OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 løser dobbeltdomicil problematikken ved at bestemme, at selskaber i henhold til en DBO er hjemmehørende i staten, *i hvilken den virkelige ledelse har sæde*. Dette tie-breaker kriterie betegnes Place of Effective Management [herefter »PoEM«]. Det er en betingelse, at »vinderstaten«, i forhold til, hvor selskabet bliver hjemmehørende efter PoEM, fritager den indkomst eller giver fradrag for den indkomst, som DBO'er tillader bliver beskattet i »taberstaten« efter bestemmelsen i OECD's modeloverenskomst art. 23 A og 23 B. »Taberstaten« vil derimod være begrænset i sin ret til at beskatte indkomst efter bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst art. 6-22.

For at være omfattet af OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 er det en betingelse, at en *person* er en *ikke-fysisk person*, og den *ikke-fysiske person* er hjemmehørende i to kontraherende stater.

3.3.1. Ikke-fysisk person, der er hjemmehørende i begge kontraherende stater

Udtrykket *ikke-fysisk person* i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 refererer, ligesom udtrykket *person* i OECD's modeloverenskomst art. 1, til definitionen i OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra a.⁶⁹

OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 refererer kun til *ikke-fysiske personer*, hvilket i henhold til OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra a må være *selskaber og anden sammenslutning af personer*.

Et *selskab eller en anden sammenslutning af personer* er hjemmehørende i begge kontraherende stater, hvis begge staters interne bestemmelser erklærer det for hjemmehørende i staten. Dette kan ske når to kontraherende stater bruger forskellige kriterier til at bestemme, hvornår et selskab er hjemmehørende i staten. I Danmark opstår der typisk dobbeltdomicil i to situationer.

Den første situation er, hvor et dansk indregistreret selskab flytter *ledelsens sæde* til en anden stat, hvis denne stats interne bestemmelser anser selskaber med *ledelsens sæde* i staten for at være hjemmehørende i staten. Dobeltdomicil opstår i situationen idet Danmark stadig vil anse selskabet for værende hjemmehørende i Danmark, da det er indregistreret i Danmark.⁷⁰

Den anden situation er, hvor et udenlandsk selskab er indregistreret i en stat, som anser selskabet som hjemmehørende pga. indregistrering, og selskabet flytter *ledelsens sæde* til Danmark. I denne situation vil selskabet være skattepligtig i Danmark pga. at *ledelsens sæde* er i Danmark.⁷¹

⁶⁹ Se herom overfor i afsnit ”3.1. Selskaber omfattet af OECD's modeloverenskomst”

⁷⁰ Jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1 og SEL § 1, stk. 6

⁷¹ Jf. SEL § 1, stk. 6

Det, vil dog også være muligt, at der opstår dobbeltdomicil, i tilfælde, hvor to stater anlægger forskellig fortolkning af samme kriterie eller i tilfælde, hvor staterne har forskellige faktuelle tilgange til, hvordan stater fastlægger om et selskab opfylder de juridiske betingelser til at være hjemmehørende. Der kan f.eks. opstå dobbeltdomicil i situationer, hvor Danmark og en anden stat fortolker begrebet *ledelsens sæde* forskelligt, og hvor begge stater derfor anser det som om, at selskabet har *ledelsens sæde* i den respektive stat. Der kan ligeledes opstå dobbeltdomicil i den situation, hvor staternes skattemyndigheder har forskellige tilgange til, hvordan man fastlægger, hvor direktionen mødes, og hvor begge skattemyndigheder pga. forskellige tilgange kommer frem til, at *ledelsens sæde* er beliggende i staten.⁷²

3.3.2. Forskellen mellem udtrykket *virkelig ledelse har sit sæde* og udtrykket *ledelsens sæde*
Selvom udtrykket *virkelig ledelse har sit sæde* (PoEM) i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 minder om udtrykket *ledelsens sæde* i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. er disse udtryk ikke indholdsmæssigt sammenfaldne. Udtrykket *ledelsens sæde* i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. bliver fastlagt i henhold til staters interne regler, og har et andet formål end udtrykket *virkelig ledelse har sit sæde* i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3.⁷³ Udtrykket *ledelsens sæde* i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1, 1. pkt. har det formål at være et af de kriterier, som en stat kan bruge til at bestemme, om et selskab er hjemmehørende i staten. Udtrykket *virkelig ledelse har sit sæde* i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 har det formål at afklare, hvor et selskab bliver hjemmehørende i tilfælde af dobbeltdomicil. Ligeledes adskiller udtrykket *virkelig ledelse har sit sæde* sig også fra begrebet *ledelsens sæde* ved, at det ikke er muligt, at den *virkelige ledelses har sit sæde* i mere end én stat, da det vil være modstridende med formålet med OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3.⁷⁴

I tilfælde, hvor der opstår fortolkningstvivel om, i hvilken stat den *virkelige ledelse har sit sæde*, vil fortolkningsreglen i OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 2 afklare, at staten, hvor den *virkelige ledelse har sit sæde*, skal fastlægges efter interne regler i den stat, hvor sagen bliver anlagt [lex fori tilgang].⁷⁵

3.3.3. Forståelse af begrebet PoEM

PoEM følger *substance over form*-princippet⁷⁶, hvilket betyder, at PoEM fokuserer på, hvor et selskab i virkeligheden bliver ledet fra og ikke, hvor selskabet anses som værende hjemmehørende i henhold til dets vedtægter.⁷⁷

PoEM er der, hvor "[...] *ledelsesmæssige og forretningsmæssige beslutninger, der er nødvendige for virksomhedens forretningsmæssige udøvelse i sin helhed, i det væsentlige træffes*"⁷⁸. Det er i kommentar nr. 22 til OECD's modeloverenskomst art. 4 nævnt, at alle relevante oplysninger og omstændigheder skal undersøges for at bestemme, hvor PoEM er.

⁷² Jf. Roland Ismer og Kathrina Riemer I 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 4, m.no. 120

⁷³ Roland Ismer og Kathrina Riemer I 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 4, m.no. 122

⁷⁴ Jf. pkt. 24 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4

⁷⁵ Se hertil Kathrina Riemer og Alexander Rust i 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 3, m.no. 108; Ligeledes Niels Winther-Sørensen, Skatteretten 3, s. 59

⁷⁶ Jf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of effective Management" as a Tie Breaker Rule, s. 8, pkt. 36

⁷⁷ Jf. pkt. 22 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4

⁷⁸ Jf. pkt. 24 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4

PoEM vil normalt være der, hvor direktionen i et selskab mødes for at træffe beslutninger relateret til ledelsens af selskabet.⁷⁹

Dette er dog ikke altid tilfældet, da det vil være en konkret vurdering. Det er derfor nødvendigt at tage stilling til f.eks.: *hvor direktionen er lokaliseret; hvor ledelses beslutninger faktisk tages; hvor selskabet er registreret, lokationen af registreringskontoret, offentlige kontorer; hvor de kontrollerende shareholders tager vigtige ledelses- og kommercielle beslutninger i relation til selskabet; og hvor direktionen har bopæl.*⁸⁰ Der er ingen vejledning i forhold til, hvordan de enkelte kriterier vejes op mod hinanden. Kriterierne vil kun kunne ses som guidelines til at lokalisere, hvor den *virkelige ledelse har sit sæde*. I sidste ende skal PoEM fastlægges på baggrund af en omfattende analyse af alle relevante fakta og omstændigheder.

Fortolkningen af PoEM i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 bør principielt ske uafhængigt af intern ret.⁸¹ Dette kan dog føre til problemer, da det ikke altid er lige klart, hvor PoEM er lokaliseret, da lokationen af PoEM i betydeligt omfang er overladt til fortolkning.⁸² Et af problemerne med PoEM er, at på trods af, at PoEM bør fortolkes uafhængigt af intern ret, har stater en tendens til at fortolke udtrykket i overensstemmelse med intern ret.⁸³ Dette gælder især når stater har udtryk i intern ret som minder om PoEM. Niels Winther-Sørensen nævner, at da udtrykket *virkelig ledelse har sit sæde* fører til betydelig fortolkningstvivil, kan det ikke udgås at "*der i et vist omfang skeles til fastlæggelsen af tilsvarende kriterier i intern ret*".⁸⁴

Dette er tilfældet i Danmark, hvor der i en vis grad lægges vægt på intern ret ved fortolkning af PoEM. Dette ses f.eks. i dommen *California Kleindienst*⁸⁵, hvor Højesteret udtaler "[*selskabets egentlige ledelse*«] – som er i overensstemmelse med artikel 4, stk. 3 i OECD's modeloverenskomst vedrørende dobbeltbeskatning – må forstås således, at hovedvægten skal lægges på, hvor selskabets daglige ledelse varetages. Det er almindeligvis direktionen, der varetager denne funktion jf. aktieselskabslovens § 54, stk. 2, 1. pkt., og hovedvægten må derfor i disse tilfælde lægges på, hvor direktionen har sæde". I Danmark vil der normalt være en forhåndsformodning om, at det er stedet for direktionens sæde, hvor PoEM er placeret. Idet at intern ret antager, at det er direktionen, som varetager den daglige ledelse. I Danmark skal der dog stadig lægges vægt på andre kriterier i bestemmelsen af, hvor den *virkelige ledelse har sit sæde*.⁸⁶

Det, at Danmark og andre stater lægger vægt på intern ret ved fortolkning af PoEM, er u hensigtsmæssigt, da PoEM-testen er en tie-breaker test.⁸⁷ Det er dog forståeligt, at intern ret bliver brugt til at fastlægge PoEM, når OECD's modeloverenskomst ikke tydeligt afklarer, hvordan PoEM skal fastlægges.

⁷⁹ Jf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of effective Management" as a Tie Breaker Rule, s. 7-8, pkt. 31

⁸⁰ Jf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of effective Management" as a Tie Breaker Rule, s. 7-8, pkt. 31

⁸¹ Se hertil Niels Winther-Sørensen, Skatteretten 3, s. 87

⁸² Jf. Roland Ismer og Kathrina Riemer I 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 4, m.no. 126

⁸³ Se hertil John F. Avery Jones, 2008 OECD Model: Place of Effective Management – What One Can Learn from the History, s. 186 og i Bulletin for International Taxation (January 2015), s. 21; Ligeledes Sara Nenadić i 2016; Preventing Treaty Abuse, s. 136

⁸⁴ Jf. Niels Winther-Sørensen, Skatteretten 3, s. 87

⁸⁵ UfR 1998.1534.HR

⁸⁶ Se hertil Niels Winther-Sørensen, Skatteretten 3, s. 89

⁸⁷ Danmark lagde som nævnt vægt på intern ret i California Kleindienst, UfR 1998.1534.HR

3.3.4. Afvigelser i danske DBO'er

Der er overordnet to typer af afvigelser fra OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 i de danske DBO'er. Der er for det første, i en række af de danske DBO'er, valgt at indsætte andre procedurer for at løse dobbeltdomicil problematikken end PoEM. For det andet er der i nyere danske DBO'er tilstræbt at indsætte et yderligere punkt i den bestemmelse i DBO'en, som svarer til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 eller at indføre et ekstra stykke i bestemmelsen, som vil svare til OECD's modeloverenskomst art. 4, som sikrer, at Danmark kan anvende interne regler til at bestemme, hvor selskabet er hjemmehørende, indtil der er opnået enighed mellem de to kontraherende stat om, hvor selskabet er hjemmehørende.

3.3.4.1. Danske DBO'er med andre procedure end PoEM

I ændringerne af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst i 2008 blev der indsat i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3, at det i visse situationer kan være mere fordelagtigt at bruge en case-by-case approach til at fastlægge, hvor et selskab er hjemmehørende.⁸⁸ Denne case-by-case approach sker ved at bruge Mutual Agreement Procedure [herefter »MAP«] til at fastlægge, hvor selskabet er hjemmehørende. MAP er en procedure, hvor de kompetente myndigheder, ved gensidig aftale, skal bestræbe sig på at løse dobbeltdomicil situationer. I Danmark er den kompetente myndighed SKAT. Ved at bruge MAP kan de kompetente myndigheder i en stat begrænse eller afskære et selskab fra u hensigtsmæssige DBO fordele.⁸⁹ Når stater fastlægger, hvor et selskab er hjemmehørende ved brug af MAP, skal staterne lægge vægt på en række faktorer som f.eks: *hvor bestyrelsesmøder og lignende møder afholdes; hvor den administrerende direktør og andre ledende medarbejdere sædvanligvis udøver deres virksomhed; hvorfra den daglige ledelse af den juridiske person udøves; hvor hovedsædet er beliggende; hvilket lands lovgivning den juridiske persons status er underlagt; hvor regnskabsbøger opbevares; og om afgørelsen af, at den juridiske person, i DBO'ens forstand, er hjemmehørende i den ene af de kontraherende stater og ikke i den anden, vil medføre risiko for uretmæssig brug af overenskomsten.*⁹⁰ Listen af faktorer er ikke udtømmende. MAP kan dog være problematisk at benytte, da det ikke er klart, hvordan de enkelte kriterier skal vægtes overfor hinanden, ved bestemmelsen af, hvor selskabet er hjemmehørende, og der kan da også opstå situationer, hvor staterne ikke kan opnå enighed om, hvor selskabet er hjemmehørende.⁹¹ Følgende danske DBO'er har indsat MAP i stedet for PoEM-kriteriet til at løse dobbeltdomicil situationer: Danmark/Argentina, Danmark/Canada, Danmark/Chile, Danmark/Estland, Danmark/Filippinerne, Danmark/Letland, Danmark/Litauen, Danmark/Mexico, Danmark/Thailand og Danmark/USA.

I DBO'en mellem Danmark/Australien bliver selskaber, som har dobbeltdomicil, hjemmehørende i den stat, hvor selskabet er stiftet. Dette kriterie virker u hensigtsmæssigt, da selskaber ikke nødvendigvis har en tilknytning til den stat som den er stiftet i. Kriteriet er et rent formelt kriterie, og følger ikke *substance over form*-princippet.

I DBO'en mellem Danmark/Japan bliver der, ved løsning af dobbeltdomicil, lagt vægt på, hvor selskabets hovedsæde er. Ved at bruge placeringen af hovedsædet som kriterie til at løse dobbeltdomicil, opstår der ikke de samme fortolkningsproblemer som ved PoEM. Det er dog ikke altid, at selskaber har størst tilknytning til den stat, hvor den har hovedsæde, og det kan derfor føre til u hensigtsmæssige resultater i nogle situationer.

⁸⁸ Jf. pkt. 24.1 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4

⁸⁹ Se hertil *Yevheniy Plakhin*, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009), The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion, 3.2.2. "Best Efforts" Rule or Mutual Agreement Procedure

⁹⁰ Jf. pkt. 24.1 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4

⁹¹ Jf. *Yevheniy Plakhin* i 2009, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, s. 94

Der er en række danske DBO'er, som ikke har nogen bestemmelse, der sikrer, at der ikke opstår dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning ved dobbeltdomicil for selskaber. Dette er typisk DBO'er indgået med stater, som bliver anset som værende et skattely.⁹² Den juridiske vejledning nævner, at der i tilfælde, hvor der ikke er indsat en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3, kan dobbeltdomicilkonflikter blive løst ved gensidig aftale mellem staternes kompetente myndigheder efter OECD's modeloverenskomst art. 25.⁹³ Følgende danske overenskomster har ikke en bestemmelse til løsning af dobbeltdomicil for selskaber: Danmark/Bermuda, Danmark/De Britiske Jomfruøer, Danmark/Guernsey, Danmark/Isle of Man, Danmark/Jersey og Danmark/Cayman Islands.

3.3.4.2. Danske DBO'er, hvor der er indsat en ekstra bestemmelse

Danmark stræber, ved indgåelse af nyere DBO'er, efter at enten indsætte et ekstra punkt eller et ekstra stykke i DBO bestemmelsen, som svarer til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3. Det er f.eks. tilfældet i DBO'en mellem Danmark/Thailand, hvor det ekstra punkt lyder "[...] *Så længe sådan gensidig aftale ikke er opnået, skal denne person i hver af de kontraherende stater ved anvendelsen af denne overenskomst anses for ikke at være hjemmehørende i den anden kontraherende stat*". Med tilføjelsen sikrer Danmark, at selskaber bliver hjemmehørende i Danmark, hvis der ikke er enighed om, hvor selskabet er hjemmehørende. Følgende danske DBO'er indeholder en bestemmelse, som sikrer, at staterne kan bruge intern ret, hvis staterne ikke kan blive enige om, hvor et selskab er hjemmehørende: Danmark/Bangladesh, Danmark/Canada, Danmark/Chile⁹⁴, Danmark/Estland, Danmark/Filippinerne, Danmark/Letland, Danmark/Litauen, Danmark/Mexico, Danmark/Thailand, Danmark/Vietnam.

3.3.5. Kritik af PoEM-kriteriet i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3

PoEM-kriteriet er blevet udsat for kritik, da kriteriet har en række begrænsninger. Disse begrænsninger er især kommet til udtryk i nyere tid, hvor det er blevet mere normalt, at selskaber udnytter dobbeltdomicil til at opnå uhensigtsmæssige DBO fordele.⁹⁵

Den øgede globalisering af selskaber og den teknologiske udvikling fører til en række problemer ved brug af PoEM. Udviklingen er med til at udvaske, hvor et selskab er hjemmehørende. I mange situationer vil det i dag ikke være let at fastlægge, hvor *den virkelige ledelse har sæde*. Der kan opstå situationer, hvor ledelsen enten har sæde i forskellige stater eller slet ikke har sæde i nogen bestemt stat. Denne problemstilling bliver formentlig mere og mere relevant i takt med, at nye kommunikationsteknologier, som f.eks. videokonferencer, benyttes af ledelsen.⁹⁶ Disse nye kommunikationsteknologier øger ledelsens mobilitet, da det ikke er nødvendigt, at ledelsen er fysisk tilstede sammen for at kunne træffe ledelsesbeslutninger. Et eksempel på denne udvikling er, at der i dag eksisterer virtuelle selskaber, hvilket er et midlertidigt netværk mellem uafhængige enheder, der befinder sig forskellige steder i verden.⁹⁷ Virtuelle selskaber kan f.eks. opstå som et joint venture mellem to selskaber.

⁹² Der findes dog mange andre stater end disse, som anses som skattely. For en opsamlende list over stater som, anses som skattely se f.eks. *Angharad Miller & Lynne Oats, Principles of International Taxation*, s. 558-559

⁹³ Den juridiske vejledning 2017-1, C.F.8.2.2.4.2.2

⁹⁴ Overenskomsterne mellem Danmark/Canada og Danmark/Chile nævner, at det ikke er muligt at påberåbe sig skattnedsættelse eller skattefritagelse i henhold til overenskomsten, hvis parterne ikke kan blive enige om, hvor en person er hjemmehørende

⁹⁵ I BEPS action 6 anbefales, at kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 ændres, så kommentarerne anerkender at der har været et større antal sager, hvor dobbeltdomicil er blevet brugt til at opnå overenskomst fordele jf. BEPS action 6, s. 73, præmis 48

⁹⁶ Se hertil Jf. *Niels Winther-Sørensen, Skatteretten* 3, s. 90

⁹⁷ Se hertil *Eva Burgstaller og Katharina Haslinger* i 2004, *Intertax*, Vol. 32, Issue 8/9, s. 381-383

I situationer, hvor ledelsen udfører den faktisk ledelse meget sporadisk i forskellige stater, eller ikke udføre den faktisk ledelse i nogen stat, vil det være oplagt at anskue det som om, at der ikke er PoEM i nogen af de kontraherende stater.⁹⁸ OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 skal fortolkes i en bilateral kontekst, hvilket gør, at PoEM i grænsesituationer må anses for at være i den stat, som har det tætteste forhold til selskabet i forhold til de kriterier, der skal lægges vægt på ved bestemmelse af PoEM.⁹⁹ Det kan på denne baggrund virke mere hensigtsmæssigt, hvis der i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 var indsat et hierarki af kriterier, hvor MAP proceduren skal bruges i situationer, hvor de kontraherende stater mener, at PoEM er i begge eller ingen af staterne. Hvis der i en DBO er indsat en MAP til løsning af situationer, hvor det ikke er oplagt at placere PoEM i en af de kontraherende stater, vil de kontraherende stater kunne erklære, at PoEM ikke findes i en af de kontraherende stater. Staterne kan i stedet løse dobbeltdomicilproblematikken ved brug af MAP.

PoEM er ligeledes baseret på den antagelse, at et selskab er opbygget af rigide hierarkiske systemer.¹⁰⁰ Dette er dog ikke nødvendigvis tilfældet i dag, hvor selskaber i højere grad har flade strukturer, hvilket medfører en decentralisering af beslutningstagning. Udviklingen i, hvordan selskaber organiserer sig og kommunikerer internt, gør det problematisk at bruge PoEM som et tie-breaker kriterie, da det bliver svært at identificere, hvor den *virkelige ledelse har sæde*. Eva Burgstaller og Katharina Haslinger udtrykker det synspunkt, at den teknologiske udvikling gør, at PoEM kriteriet bør fornyes.¹⁰¹

Selve fortolkningen af begrebet PoEM har også ført til en del kritik. PoEM er blevet kritiseret for, at bevæge sig mod en tvetydig fortolkning. PoEM er ikke klart defineret, hvilket bl.a. er et resultat af, at fortolkningen i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 er blevet ændret meget gennem tiden.¹⁰² Den øgede usikkerhed om retsstillingen kommer f.eks. til udtryk ved, at der før ændringen af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 i 2008-udgaven af OECD's modeloverenskomst, var større mulighed for at lægge vægt på, hvor direktionen træffer beslutninger og andre kriterier.¹⁰³ I dag er kommentaren om, at der kan lægges vægt på, hvor direktionen har sæde fjernet, og i stedet er der indsat, at der ved bestemmelse af PoEM skal lægges vægt på alle relevante kendsgerninger og omstændigheder i forhold til, hvor *den virkelige ledelse har sæde*.¹⁰⁴ Den nye fortolkning af PoEM må anses som et skridt tilbage i forhold til at sikre selskaber en klar retsstilling ved dobbeltdomicil. Yevheniv Plakhin nævner, at OECD's tilgang næppe er den bedste måde at udvikle begrebet PoEM, og at tilgangen formentligt vil have den betydning, at udviklingen af begrebet vil stagnere.¹⁰⁵

PoEM kriteriet er også blevet mødt med kritik af sin løsning af triangulære situationer.¹⁰⁶ For det først kan PoEM ikke fastlægges i den situation, hvor PoEM ikke er i en af de kontraherende stater, men er i en tredje stat. Dette kan f.eks. være i situationer, hvor et selskab er hjemmehørende i én stat gennem registrering og i den anden stat da hovedkontoret er beliggende i denne stat, mens PoEM er

⁹⁸ Se hertil Roland Ismer og Katharina Riemer i 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 4, m.no. 128

⁹⁹ Jf. Roland Ismer og Katharina Riemer i 2015, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Article 4, m.no. 128

¹⁰⁰ Jf. Eva Burgstaller og Katharina Haslinger i 2004, Intertax, Vol. 32, Issue 8/9, s. 381-383

¹⁰¹ Se hertil Eva Burgstaller og Katharina Haslinger i 2004, Intertax, Vol. 32, Issue 8/9, s. 381-383

¹⁰² Se hertil Dhruv Sanghavi, Bulletin for International Taxation, s. 520

¹⁰³ Der var før 2008 ændringerne af kommentarer til OECD's modeloverenskomst indsat i kommentar 24, at der kunne lægges vægt på, hvor direktionen tager beslutninger Jf. OECD, The 2008 Update to the OECD model tax Convention, s. 7

¹⁰⁴ Jf. Kommentar 24 til OECD's modeloverenskomst art. 4

¹⁰⁵ Jf. Yevheniy Plakhin i 2009, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, s. 90-92

¹⁰⁶ Se hertil Eva Burgstaller og Katharina Haslinger, INTERTAX, Vol. 32, Issue 8/9, s. 382

beliggende i en tredje stat. Der vil i denne situation være dobbeltdomicil for selskabet i den første stat og i den anden stat, men det vil ikke være muligt at fastlægge et hjemsted efter OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3, da selskabet ikke har PoEM i nogen af staterne.

3.3.6. MAP som løsning i stedet for PoEM

Et øget fokus fra OECD på, at PoEM bliver misbrugt til at opnå uhensigtsmæssige DBO fordele har ført til, at OECD genovervejer PoEM.¹⁰⁷

OECD og G20 har i deres Base Erosion and Profit Shifting [herefter »BEPS«] projekt fremført forslag til at afhjælpe problemerne med PoEM. I BEPS action 6¹⁰⁸ anbefaler OECD, at ændre OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 til, at bestemmelsen løser dobbeltdomicil for selskaber ved brug af MAP i stedet for PoEM.¹⁰⁹ Begrundelsen for at ændre bestemmelsen er, at dobbeltdomicil for selskaber hovedsageligt opstår som led i skatteunddragelses arrangementer.¹¹⁰

Tiltaget i BEPS action 6, om indførelse af MAP i stedet for PoEM, bliver implementeret i de enkelte DBO'er ved, at begge de kontraherende stater tilslutter sig OECD's multilaterale instrument¹¹¹. Det multilaterale instrument ændrer ikke direkte i ordlyden af DBO'erne, men er i stedet en tilføjelse til de allerede eksisterende DBO'er.¹¹² Den endelige version af det multilaterale instrument har kunnet vedtages af de enkelte stater fra d. 31. december 2016. Den er dog endnu ikke vedtaget af Danmark. Det må dog forventes, at Danmark vedtager det multilaterale instrument i forbindelse med OECD's underskrift ceremoni juni 2017 i Paris.¹¹³ Der er ingen forskelle mellem den foreslåede MAP i BEPS action 6 og den endelige version i det multilaterale instrument.

Den foreslåede MAP fastlægger, at de kompetente myndigheder skal nå til enighed om, hvilken stat selskabet er hjemmehørende i på baggrund af; *hvor den virkelige ledelse har sæde, hvor den juridiske person er indregistreret og andre relevante faktorer*.¹¹⁴ Der vil derfor ske en ændring af de kriterier der skal lægges vægt på, ved fastlæggelse, hvor selskabet er hjemmehørende.¹¹⁵ MAP inddrager tilføjelse andre kriterier end, hvor den *virkelige ledelse har sit sæde*, ved fastlæggelse af, hvor et selskab med dobbeltdomicil er hjemmehørende iht. en DBO. OECD giver dog ingen vejledning i, hvilke *andre faktorer* der kan lægges vægt på, og hvordan de enkelte kriterier skal vægtes ift. hinanden.

I situationer, hvor der ikke kan opnås enighed mellem de to kontraherende stater, vil det ikke være muligt for selskabet at opnå de DBO fordele, som er forbundet med kun at være hjemmehørende i én stat efter en DBO.¹¹⁶ Myndighederne vil dog have mulighed for alligevel at give adgang til specifikke DBO fordele i den udstrækning, at de kontraherende stater kan blive enige. BEPS actions plan 6 foreslår ligeledes at kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 ændres, så de er

¹⁰⁷ Se bl.a. hertil OECD, BEPS action 2 Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, s. 137

¹⁰⁸ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report

¹⁰⁹ BEPS action 6, s. 72, præmis 48

¹¹⁰ Se hertil BEPS action 6, s. 72, præmis 47

¹¹¹ OECD, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting

¹¹² Jf. OECD, Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 3

¹¹³ Jf. OECD, Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system

¹¹⁴ Jf. BEPS action 6, s. 72, præmis 48; ligeledes OECD, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 4

¹¹⁵ Se hertil *Martin Bay*, SU 2014, 219, s. 2

¹¹⁶ Jf. OECD, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 4

tilpasset, at dobbeltdomicil skal løses ved brug af MAP. Der bliver bl.a. foreslået at tilføje til kommentarerne, at stater stadig kan vælge at bruge PoEM, hvis de foretrækker dette.¹¹⁷ Ændringen medfører derfor, at MAP vil være den primære måde at løse dobbeltdomicil på, mens PoEM vil blive brugt som et alternativt kriterium, hvis staten foretrækker PoEM som kriterium. Denne tilføjelse er også medtaget i det multilaterale instrument, hvor det nævnes, at staterne kan tage forbehold for brugen af MAP til løsning af dobbeltdomicil, og i stedet bibeholde den løsning, som allerede eksisterer i deres DBO'er.¹¹⁸

Ved at bruge MAP til løsning af dobbeltdomicil for selskaber er OECD/G20 af den overbevisning, at dette kan være med til at sikre, at staterne udelukker selskaber fra DBO fordele, hvis fordelene er opstået som led i et skatteunddragelses arrangement.

Det, at både kommentarerne og BEPS/G20 angiver MAP som en mulig løsning af dobbeltdomicil problematikken for selskaber, viser ifølge Yevheniy Plakhin en ændring i OECD's politik. Yevhenov Plakhin nævner tre ændringer i OECD's politik i forhold til dobbeltdomicil for selskaber.¹¹⁹ For det første anerkender OECD, at der ikke er én løsning, som kan løse alle dobbeltdomicil situationer. For det andet anerkender OECD, at dobbeltdomicil i nogle situationer endda vil være uløselige selv ved forhandling mellem kontraherende stater. For det tredje accepterer OECD, at undtage selskaber med dobbeltdomicil fra DBO fordele.

3.3.6.1. Kritik af MAP

Det kan dog være tvivlsomt om, MAP løser flere problemer, end MAP skaber. Problemet med at bruge MAP er, at selskaber vil være mindre sikre på deres retsstilling i forhold til dispositioner, der skaber dobbeltdomicil.¹²⁰ Dette problem opstår fordi selskaber ikke kan være sikrer på, at hvis selskabet opfylder bestemte kriterier, vil selskabet være hjemmehørende i en bestemt stat ifølge DBO mellem staterne. Selskabet kan dermed ikke indtænke de skattemæssige konsekvenser ved forskellige dispositioner. PoEM skaber modsat en større klarhed for selskaber om hvilke skattemæssige konsekvenser forskellige dispositioner får. Martin Bay nævner, at det må anses som sandsynligt, at *"jo flere kriterier, der kan tillægges betydning, desto større er risikoen, for at de respektive lande hver især fastholder, at selskabet er hjemmehørende der"*¹²¹. MAP skaber derfor mindre retssikkerhed for selskaber end PoEM.

Det formentligt bedste argument for at indføre MAP i stedet for PoEM er, at MAP er bedre til at håndtere skatteunddragelse. Selv om dette er tilfældet, er der også behov for at have fokus på, at der er andre måder at håndtere misbrug af dobbeltdomicil. Der nævnes i afsnit "4. Misbrug af dobbeltdomicil" i denne afhandling en række tiltag. Det bør overvejes, om det ikke kan være mere hensigtsmæssigt at have nogle klare kriterier til af fastlægge, hvor et selskab har hjemsted i tilfælde af dobbeltdomicil i henhold til en DBO, og sideløbende have bestemmelser som modvirker misbrug af dobbeltdomicil.

¹¹⁷ Se hertil BEPS action 6, s. 75, præmis 48

¹¹⁸ Jf. *OECD*, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 4

¹¹⁹ Se hertil *Yevheniy Plakhin*, Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009), s. 90-92

¹²⁰ Se også *Martin Bay*, SU 2014, 219, s. 2

¹²¹ Jf. *Martin Bay*, SU 2014, 219, s. 2

4. Misbrug af dobbeltdomicil

Der er fra politikere, forbrugere og NGO'er et stigende fokus på, at selskaber skal betale en fair andel i skat. Dette øgede fokus er et resultat af finanskrisen i 2008, men også af afsløringer som LuxLeaks¹²² og Panama Papers¹²³.¹²⁴ Selskaber misbruger bl.a. dobbeltdomicil til at opnå utilsigtede skattefordele. I BEPS action 6 er der nævnt at stater i stor udstrækning, er af den holdning, at dobbeltdomicil hovedsageligt opstår som led i skatteundgåelses arrangementer.¹²⁵ Misbrug af dobbeltdomicil sker bl.a. for at opnå adgang til fordele efter bestemte DBO'er, også kaldet treaty shopping.¹²⁶

Det øgede fokus på at sikre at selskaber ikke opnår uhensigtsmæssige skattefordele, bl.a. ved misbrug af dobbeltdomicil gør, at både OECD, EU og Danmark har indført bestemmelser som modvirker skatteunddragelse. OECD/G20 har i BEPS action 6 fokus på, hvordan det kan undgås, at der gives DBO fordele, hvor dette er uhensigtsmæssigt. Europa-Kommissionen fremlagde i januar 2016 deres Anti Tax Avoidance Package, som skal sikre, at medlemsstaterne i EU implementerer BEPS-initiativerne sammenhængende og koordineret.¹²⁷ I Danmark er bl.a. ligningsloven [herefter »LL«] § 3, stk. 3 blevet indført for at sikre, at skattepligtige ikke kan opnå uberettigede DBO fordele. Der vil i denne del af afhandlingen være fokus på, hvordan disse tiltag sikrer, at dobbeltdomicil ikke bliver brugt til at opnå uhensigtsmæssige DBO fordele. Det vil ikke være muligt at gennemgå alle tiltag mod misbrug af dobbeltdomicil, men der er i stedet fokuseret på OECD's tiltag i BEPS action 6 og tiltag som modvirker misbrug af dobbeltdomicil.

4.1. Begrebsfastlæggelse

OECD/G20, EU og Danmarks tiltag mod opnåelse af uhensigtsmæssige DBO fordele har generelt til formål at undgå skatteunddragelse og skatteundgåelse. Begreber som skattetækning, skatteunddragelse, skatteundgåelse, skattesvig osv. bliver tit brugt inkonsistent, hvilket kan føre til en uklar forståelse for grænserne mellem de forskellige begreber.¹²⁸ Det er derfor vigtigt at få klarlagt betydningen af begreberne.

Skattetækning, skatteundgåelse, skatteunddragelse og skattesvig er ikke klart defineret i dansk ret. I stedet vil der blive taget udgangspunkt i Jan Pedersens terminologi i hans disputats *Skatteudnyttelse*. Dette er valgt, da Jan Pedersens terminologi formentligt svarer nogenlunde til den forståelse, som de danske domstole har af begreberne.

Ved skattetækning eller skatteplanlægning forstås, at et skattesubjekt tager dispositioner, som er lovlige, for at mindske skattebetalingerne.¹²⁹ Disse dispositioner kan typisk ikke tilsidesættes ved brug af generelle værneregler mod uhensigtsmæssige DBO fordele. Muligheden for skattetækning opstår normalt, fordi stater ønsker at give en skattefordel, hvis et selskab agerer på en bestemt måde.

¹²² Afsløring, i november 2014, af at en række selskaber opnår skattemæssige fordele ved brug af hemmelige skatteaftaler med Luxembourgs skattemyndigheder; se f.eks. hertil. *Leslie Wayne m.fl.*, Leaked Documents Expose Global Companies Secret Tax Deals in Luxembourg

¹²³ Afsløring, i maj 2016, af bl.a. mere end 200.000 virksomheder, som var registreret i skattely; Se f.eks. hertil *Luke Harding*, What are the Panama Papers? A guide to history's biggest data leak, the Guardian

¹²⁴ Se hertil *Jens Wittendorff*, Den Evige Udfordring, s. 281

¹²⁵ Jf. BEPS action 6, s. 72

¹²⁶ Se hertil *OECD*, BEPS action 2 Neutralising the effects of Hybrid Mismatch Arrangements, s. 137

¹²⁷ Jf. COM(2016) 26 final, Forslag til Rådets Direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte påvirker det indre markeds funktionsmåde, s. 3-4

¹²⁸ Se hertil *Patrick Boch*, SPO.2015.317, s. 2

¹²⁹ Jf. *Jan Pedersen*, Skatteudnyttelse, s. 27

Dette er eksempelvis, hvis bestemte dispositioner, som selskaber træffer, har gavnlige samfundsøkonomiske effekter. Det kan være, at skattefordelen øger investeringsincitamentet.¹³⁰ Skatteplanlægning er også dispositioner, som gør, at selskaber undgår en ekstra skattebyrde f.eks. ved at undgå dobbeltbeskatning. Ved skatteplanlægning er der normalt både et forretningsmæssigt og skattemæssigt ræsonnement bag selskabets dispositioner.

Skatteunddragelse er dispositioner, som er i strid med gældende materiel skatteret.¹³¹ Skatteunddragelse udnytter skattereglerne på en måde, der ikke var formålet med reglerne. Disse dispositioner fører ikke til et straffeansvar, men vil typisk kunne omstødes ved brug af generelle værnsregler. Misbrug af dobbeltdomicil for at opnå uhensigtsmæssige DBO fordel er et eksempel på skatteunddragelse. Skatteunddragelse og skatteundgåelse dækker omtrent over den samme form for dispositioner. Skatteundgåelse er ikke et begreb, som Jan Pedersen bruger i hans disputats *Skatteudnyttelse*. Begrebet skatteundgåelse er en oversættelse af tax avoidance, som er et begreb f.eks. OECD bruger i BEPS rapporten. OECD definerer skatteundgåelse som arrangementer, hvor et skattesubjekt træffer dispositioner med det formål at reducere subjektets skattebetalinger.¹³² Skatteundgåelse vil normalt være lovlige arrangementer, men de vil være i strid med formålet med lovgivningen.

Skattesvig er dispositioner, der er i strid med gældende lovgivning, og hvor der pålægges et straffeansvar efter enten skattekontrollovens § 13 eller ved grov skattesvig efter straffeloven § 289. Skattesvig er f.eks. misvisende indberetning af skatteoplysninger.

Udover begreberne skattetænkning, skatteundgåelse, skatteunddragelse og skattesvig, bliver der tit brugt begrebet aggressiv skatteplanlægning. Begrebet er ikke et juridisk begreb, men i stedet et udtryk for moral. Aggressiv skatteplanlægning er karakteriseret ved intensiv brug af legale og finansielle redskaber, som f.eks. etablering i skattely, ubalancerede kapitalstrukturer, transfer pricing og udnyttelse af DBO'er til at opnå skattefordele.¹³³ Aggressiv skatteplanlægning skal afgrænses i forhold til accepteret skatteplanlægning. Grænsen mellem de to begreber er subjektiv.

4.2. OECD's modeloverenskomst tiltag, som modvirker misbrug af dobbeltdomicil

Der blev i 2003-ændringerne til OECD's modeloverenskomst tydeliggjort, i kommentar 7 til OECD's modeloverenskomst art. 1, at et af formålene med OECD's modeloverenskomst er at undgå skatteunddragelse og skattesvig. På linje med dette formål, har OECD haft et stort fokus på, hvordan både nationale regler og internationale skatteaftaler kan bidrage til at undgå skatteunddragelse. OECD/G20 har i sit store BEPS projekt netop fokus på at undgå skatteunddragelse. I BEPS action 6 er der fokuseret på tiltag, som er med til at modvirke treaty shopping og treaty abuse.¹³⁴ Forslagene i BEPS action 6 skal, sammen med de allerede eksisterende tiltag i DBO'erne, sikre at der er en tættere sammenhæng mellem, hvor personers indkomst beskattes og placeringen af den økonomiske aktivitet, som genererer denne indkomst.¹³⁵

OECD har vedtaget, at tiltagene i BEPS projektet skal implementeres i DBO'er ved brug af det multilaterale implementeringsinstrument.¹³⁶

¹³⁰ Se hertil *Peter Koerver Schmidt*, TfS 2015, 238, s. 3

¹³¹ Jf. *Jan Pedersen*, *Skatteudnyttelse*, s. 27

¹³² Jf. *OECD*, *Glossary of Tax Terms*

¹³³ Se hertil *Reijo Knuutinen*, *Nordic Tax Journal* 2014:1, s. 61

¹³⁴ BEPS Action plan 6, s. 9

¹³⁵ BEPS Action plan 6, s. 13, præmis 2

¹³⁶ Se herom overfor i afsnit "3.3.6. MAP som løsning i stedet for PoEM"

4.2.1. Tiltag i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst

Der er i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst et tiltag, som skal sikre, at der ikke sker misbrug af dobbeltdomicil. I kommentar 9.5 til OECD's modeloverenskomst art. 1 er det nævnt, at det ikke skal være muligt at opnå fordele "[...] i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, [...]" hvis "[...] hovedformål med at deltage i visse transaktioner eller arrangementer var at sikre en gunstigere skattemæssig position, og hvor det – under disse omstændigheder – at opnå en gunstigere behandling ville være i strid med formålet og hensigten med de relevante bestemmelser". VCLT art. 31, stk. 1 fastlægger, at DBO'erne skal fortolkes i god tro og i lyset af dets objekt og formål. Det har formentlig været formålet med indsættelsen af kommentar 9.5 til OECD's modeloverenskomst art. 1 at sikre, at der bliver fortolket et formål om at undgå skatteunddragelse og skattesvig ind i OECD's modeloverenskomst.¹³⁷ Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst skal bruges som assistance til fortolkning af OECD's modeloverenskomst, men kommentarerne er ikke bindende for medlemsstaterne.¹³⁸ Tilføjelsen af kommentar 9.5 til OECD's modeloverenskomst art. 1 vil formentlig ikke påvirke staternes domstole i sager, hvor de skal fortolke OECD's modeloverenskomst i forhold til skatteunddragelse.¹³⁹ Der er da også en vis tvivl om rækkevidden af kommentar 9.5 til OECD's modeloverenskomst art. 1.¹⁴⁰ Det må være klart, at kommentar 9.5 til OECD's modeloverenskomst art. 1 ikke har til hensigt at påvirke staternes interne ret, men kun kan komme i brug, når DBO'er skaber mulighed for skatteunddragelse og skattesvig. Alexander Rust nævner, at det er nødvendigt at se på den enkelte DBO for at finde ud af den eksakte rækkevidde af kommentar 9.5 til OECD's modeloverenskomst art. 1 i den konkrete DBO.¹⁴¹ Indsættelsen af kommentar 9.5 i OECD's modeloverenskomst art. 1 kan næppe anses som et effektivt redskab til at modvirke misbrug af dobbeltdomicil, men mere som et skridt i retningen mod at inkludere undgåelsen af skatteunddragelse som et hovedformål med OECD's modeloverenskomst.

4.3. Tiltag i BEPS action 6 som modvirker misbrug af dobbeltdomicil

I BEPS action 6 er der foreslået tre tiltag til at modvirke misbrug af DBO'er og treaty shopping. Det første tiltag er, at der bliver indsat et klart udsagn i de enkelte DBO'er, om at DBO'en ikke skal blive brugt til skattesvig og skatteunddragelse. Det andet tiltag er, at der bliver indsat en Principal Purpose Test [herefter »PPT«] i OECD's modeloverenskomst. Det sidste tiltag er, at der bliver indsat en Limitation-on-Benefits [herefter »LoB«] bestemmelse i OECD's modeloverenskomst.

OECD anbefaler i action 6, at det er muligt at medtage både en PPT og en LoB bestemmelse i de enkelte DBO'er, men at det ligeledes skal være muligt enten at have kun PPT bestemmelsen eller at kun have LoB bestemmelsen, suppleret af en mekanisme mod gennemstrømningselskaber.¹⁴² Den endelige løsning er blevet indsat i OECD's multilaterale instrument. Her vil udgangspunktet være en PPT bestemmelse, men det vil dog være muligt at bruge en LoB bestemmelse i stedet, hvis begge de kontraherende stater har valgt dette.¹⁴³ På denne baggrund er der valgt at lægge vægt på den udformning som tiltagene i BEPS action 6, har i det multilaterale instrument.

¹³⁷ Jf. *Luc De Broe og Joris Lutz* i 2015, *Intertax*, vol. 43, issue 2, s. 143

¹³⁸ Jf. Pkt. 29 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomsts introduktion

¹³⁹ Se hertil *Luc De Broe og Joris Lutz*, *Intertax*, vol. 43, issue 2, s. 143

¹⁴⁰ Se hertil *Alexander Rust* i 2015, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Article 1, m.no 56

¹⁴¹ Se hertil *Alexander Rust* i 2015, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Article 1, m.no 56

¹⁴² Jf. BEPS action 6, s. 19, præmis 22

¹⁴³ Jf. *OECD*, *Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, s. 9

4.3.1. Et klart udsagn om undgåelse af skattesvig og skatteunddragelse i præamblen

Det første tiltag, som bliver foreslået i BEPS action 6 er, at de kontraherende stater skal indsætte et udsagn, i præamblen til DBO'en om, at de kontraherende stater tilsigter at eliminere dobbeltbeskatning, uden samtidigt at skabe mulighed for skatteunddragelse og skattesvig.¹⁴⁴ Samtidigt vil der i titlen til OECD's modeloverenskomst blive indsat, at et af hovedformålene med OECD's modeloverenskomst er at undgå skatteunddragelse og skattesvig.¹⁴⁵ DBO'er skal fortolkes i henhold til deres objekt og formål.¹⁴⁶ Indsættelsen af et klart udsagn om, at en DBO ikke skal bidrage til skatteunddragelse, vil have betydning for fortolkningen og brugen af DBO'erne.¹⁴⁷ Præambelen er en del af selve DBO'en, og der skal derfor lægges vægt på præambelen ved fortolkning af DBO'erne. Staternes domstole skal derfor i deres afgørelser og domme indfortolke et formål om at undgå skatteunddragelse og skattesvig.¹⁴⁸ På trods af dette er det tvivlsomt, hvilken effekt tilføjelsen faktisk vil få. Undgåelse af skatteunddragelse og skattesvig er kun et af flere hovedformål med OECD's modeloverenskomst, og det er ikke afklaret, hvordan de forskellige formål er afvejet overfor hinanden. Skattemyndigheder og domstole mangler ligeledes vejledning i, hvordan de praktisk skal indtænke dette nye formål i deres afgørelser. Erik Pinetz er af den holdning, at det er svært at forestille sig en situation, hvor tilføjelsen af en intention om at undgå skatteunddragelse og skattesvig faktisk kan ændre resultatet af en afgørelse.¹⁴⁹ Radhika Karadkar mener derimod, at indsættelsen kan få betydning for f.eks. holdingselskaber og finansieringsselskaber, der kan blive brugt til at skabe strukturer, hvor der opstår muligheder for dobbelt ikke-beskatning.¹⁵⁰ Den endelige effekt af tilføjelsen afhænger af, hvor meget vægt de enkelte stater lægger i tilføjelsen af formålet om at undgå skatteunddragelse og skattesvig. Formentligt vil staternes domstole foretrække at omstøde fordele opnået som led i misbrug af dobbeltdomicil situationer med henvisning til f.eks. PPT eller en LoB bestemmelse og interne bestemmelser, fremfor med henvisning til det indsatte udsagn i præambelen.

4.3.2. Principal purpose test

BEPS action 6 foreslår, at der bliver indsat en PPT bestemmelse i OECD's modeloverenskomst. Der er opnået enighed om at indsatte den foreslåede PPT bestemmelse i det multilaterale instrument. PPT bestemmelsen i det multilaterale instrument har følgende ordlyd:

“Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement.”¹⁵¹

PPT bestemmelsen er en General Anti-Avoidance Rule [herefter »GAAR«], som gør det muligt at nægte DBO fordele, hvis formålet med en given disposition udelukkende er at opnå DBO fordele.¹⁵² Det vil være muligt at omstøde fordele som led i skatteunddragelses arrangementer ved brug af PPT. PPT integrerer kommentar 9.5, 22, 22.1 og 22.2 til OECD's modeloverenskomst art. 1 i selve OECD's

¹⁴⁴ Jf. BEPS action 6, s. 91, præmis 72; ligeledes *OECD*, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 8

¹⁴⁵ Jf. BEPS action 6, s. 91, præmis 72

¹⁴⁶ Jf. VCLT, art. 31, stk. 1

¹⁴⁷ Jf. BEPS action 6, s. 92, præmis 73

¹⁴⁸ Se hertil *Luc De Broe og Joris Lutz* i 2015, *Intertax*, Vol. 43, Issue 2, s. 143

¹⁴⁹ Se hertil *Erik Pinetz*, *Bulletin for International Taxation* January/february 2016, s. 8

¹⁵⁰ Se hertil *Radhika Karadkar*, *Bulletin for International Taxation*, 2017, vol. 71, Issue 3/4, s. 22

¹⁵¹ Jf. Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 8-9

¹⁵² Jf. BEPS action 6, s. 55, præmis 26

modeloverenskomsten.¹⁵³ PPT bestemmelsen fastlægger, at stater kan omstøde dispositioner, der udnytter DBO'er til at opnå en given fordel. Dette kan staterne på trods af, at staterne ikke internt har bestemmelser som muliggør en omstødelse.¹⁵⁴

4.3.2.1. Forståelse af begrebet *benefits*

Begrebet *benefits* er i denne afhandling oversat til fordele. I kommentarerne til PPT bestemmelse i BEPS action 6, er fordele en betegnelse for alle skattebegrænsninger f.eks. skattereduktion, skatteundtagelse, udskydelse af skattebetaling og skatterefusion, som bliver pålagt kildestaten under OECD's modeloverenskomst art. 6-22, samt skattefritagelse, så der ikke sker dobbeltbeskatning gennem OECD's modeloverenskomst art. 23, samt beskyttelse til statsborgere af de kontraherende stater under OECD's modeloverenskomst art. 24 og andre lignende skattebegrænsninger.¹⁵⁵ Fordele skal derfor anskues som et bredt begreb, som dækker både tiltænkte og ikke tiltænkte fordele. Det er en betingelse for, at der er tale om en fordel i henhold til PPT bestemmelsen, at den opnåede fordel er opnået på baggrund af DBO'en mellem de kontraherende stater. Skattefordele, som opstår på baggrund af interne bestemmelser i stater, EU lovgivning, og DBO'er mellem andre stater, vil ikke kunne anses som fordele i forbindelse med en DBO mellem to kontraherende stater.¹⁵⁶

4.3.2.2. Forståelse af "arrangement or transaction"

Begrebet *arrangement or transaction* bliver i denne afhandling oversat til arrangementer eller transaktioner. Arrangementer og transaktioner skal fortolkes bredt, og inkluderer alle aftaler, enighed, ordninger, transaktioner eller serier af transaktioner.¹⁵⁷ BEPS Action 6 nævner, som et eksempel på et arrangement eller transaktion, den situation, hvor en virksomheds direktion mødes i en bestemt stat, udelukkende for at virksomheden får skattemæssigt hjemsted i denne stat.¹⁵⁸ Misbrug af dobbeltdomicil vil dermed anses som værende et arrangement. Et arrangement eller transaktion er tilstede i PPT forstand, hvis der gennemføres én enkelt transaktion, hvor det er et væsentligt formål at opnå en skattefordel.¹⁵⁹

4.3.2.3. Forståelse af *principal purpose*

Begrebet *principal purpose* kan oversættes til *væsentligt formål*. PPT bestemmelsen skal fungere ved, at der sker en case-by-case analyse af arrangementer eller transaktioner for at opnå forståelse for, hvad formålet med arrangementet eller transaktionen har været. PPT bestemmelsen er en subjektiv test, hvor skattemyndighederne kan omstøde dispositioner, hvis det bliver vurderet, at et væsentligt formål med transaktionen eller arrangementet er at opnå en skattefordel.¹⁶⁰ Den subjektive test, skal dog understøttes af en objektiv analyse af alle relevante fakta og forhold for at vurdere, om det er et væsentligt formål at opnå en skattefordel.¹⁶¹ Det vil normalt ikke være et væsentligt formål at opnå en skattefordel, hvis det med rimelighed kan konkluderes, at det for det første ikke er en af de væsentlige grunde at opnå skattefordelen, og for det andet, at det, at opnå fordelen ikke retfærdiggør at indtræde i arrangementet eller transaktionen, som vil resultere i eller bidrage til fordelene.¹⁶² Det vil

¹⁵³ Kommentar 9.5 til OECD's modeloverenskomst art. 1 nævner, at en DBO fordel ikke skal indrømmes, hvis det har været et hovedformål med en transaktion at sikre en gunstigere skattemæssig position; Kommentar 22, 22.1 og 22.2 til OECD's modeloverenskomst art. 1 nævner at det skal være muligt at indføre værneregler mod misbrug af skatteaftaler

¹⁵⁴ Jf. BEPS action 6, s. 55, præmis 26

¹⁵⁵ Jf. BEPS action 6, s. 56, præmis 26

¹⁵⁶ Se hertil *Luc De Broe og Joris Lutz*, INTERTAX, Vol. 43, Issue 2, s. 131

¹⁵⁷ Jf. BEPS action 6, s. 57, præmis 26

¹⁵⁸ Jf. BEPS action 6, s. 57, præmis 26

¹⁵⁹ Jf. BEPS action 6, s. 57, præmis 26

¹⁶⁰ Se hertil *Jakob Bundgaard* i 2015, Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, s.266

¹⁶¹ Jf. BEPS action 6, s. 57, præmis 26

¹⁶² Jf. BEPS action 6, s. 58, præmis 26

f.eks. normalt ikke være et væsentligt formål med et arrangement at opnå en skattefordel, hvis arrangementet er forbundet med en kerneforretnings aktivitet.¹⁶³

Det er indgribende, at nægte en DBO fordel, som en *person* ellers er berettiget til. Det er derfor nødvendigt, at det med rimelighed kan konkluderes, at det er et væsentligt formål med transaktionen eller arrangementet at opnå skattefordelen.¹⁶⁴ Det vil således ikke være tilstrækkeligt at se på effekterne af en given disposition og derefter drage konklusioner på baggrund af dette.¹⁶⁵ Det skal derimod med rimelighed kunne konkluderes, at *et af de væsentligste formål* er at opnå en skattefordel. Det er ikke et krav, at det eneste væsentlige formål er at opnå en skattefordel. Ligeledes er det heller ikke et krav, at det dominerende væsentlige formål er at opnå en skattefordel. Det betyder, at et selskab, der træffer en given disposition på baggrund af en række faktorer, hvor én af disse faktorer er at opnå en skattefordel, kan få skattefordelen nægtet. OECD giver ingen vejledning i, hvornår opnåelse af en skattefordel kan ses som et væsentligt formål, og hvornår det må anses som supplerende formål til transaktionen eller arrangementets andre formål.¹⁶⁶ OECD har afklaret, at det normalt ikke vil være et væsentligt formål med en transaktion eller arrangementet at opnå en skattefordel, hvis transaktionen eller arrangementet er kommercielt begrundet. Misbrug af dobbeltdomicils arrangementer vil kunne omstødes, da et væsentligt formål er at opnå en skattefordel.

I PPT bestemmelsen er der en undtagelse, som gør, at det ikke er muligt at nægte en DBO fordel. Det er ikke muligt at nægte en DBO fordel, hvis *"it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement"*¹⁶⁷. Det vil derfor ikke være muligt at nægte en DBO fordel, hvis tildelingen af DBO fordelen følger formålet og objektet med bestemmelsen.

4.3.2.4. Kritik af PPT

Indsættelsen af en PPT bestemmelse i OECD's modeloverenskomst er ikke uden problemer og det er derfor nødvendigt at fokusere på, hvilke fordele og ulemper der er ved PPT bestemmelsen.

Fordelen ved at indføre PPT bestemmelsen i OECD's modeloverenskomst er, at det nu potentielt bliver muligt at nægte en skattefordel, som vil være uhensigtsmæssig at regulere sig imod ved brug af Specific Anti-Abuse Rules [herefter »SAAR«].¹⁶⁸ SAAR bestemmelser kræver, at et misbrugs arrangement let kan identificeres, for at en SAAR bestemmelse kan regulere misbrugs arrangementet. GAAR bestemmelser som f.eks. PPT, kan bruges til at nægte fordele ved misbrugs arrangementer, selvom det ikke er let at identificere misbrugs arrangementet på forhånd. PPT bestemmelsen kan derfor potentielt være et effektivt redskab til at bekæmpe kreative strukturer som resulterer i skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning.

Ulemperne ved at indføre GAAR bestemmelser som f.eks. PPT bestemmelsen er at de mindsker retssikkerheden. PPT bestemmelsen gør, at selskaber ikke kan forudberegne deres retsstilling ved bestemte dispositioner. PPT bestemmelsen er da også på baggrund af bl.a. den mindskede retssikkerhed blevet kritiseret meget i litteraturen.

Luc De Broe og Joris Luts mener, at det er fundamentalt uacceptabelt at afvise DBO fordele på baggrund af det retsgrundlag, at *et af de væsentligste formål* med en transaktionen eller et arrangement

¹⁶³ Jf. BEPS action 6, s. 58, præmis 26

¹⁶⁴ Jf. BEPS action 6, s. 57-58, præmis 26

¹⁶⁵ Jf. BEPS action 6, s. 58, præmis 26

¹⁶⁶ Jf. *Luc De Broe og Joris Lutz*, INTERTAX, Vol. 43, Issue 2, s. 131-132

¹⁶⁷ Jf. Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 9

¹⁶⁸ Se hertil *Valentyn Kolosov*, Bulletin for International Taxation, 2017, Vol. 71, No. 3, s. 2

er, at opnå en skattefordel.¹⁶⁹ Denne holdning har de for det første, da DBO'er skal ses som økonomiske overenskomster med det formål at støtte transaktioner ved at nedbryde skatterestriktioner for den frie bevægelighed for varer, services, kapital og personer mellem stater.¹⁷⁰ PPT bestemmelsen skaber øget usikkerhed om de skattemæssige konsekvenser ved en given transaktion eller arrangement, hvilket kan føre til, at selskaber undlader at udføre transaktioner eller arrangementer mellem stater. PPT bestemmelsen kan dermed modvirke et af hovedformålene med DBO'er. For det andet er skat normalt opfattet som en omkostning i en virksomhed, hvilket gør, at de fleste veldrevne virksomheder indtænker de skattemæssige konsekvenser af deres transaktioner eller arrangementer.¹⁷¹ Luc De Broe og Joris Lutz mener, at det vil være en forbedring, hvis PPT bestemmelsen kun finder anvendelse, hvis hovedformålet eller i det mindste det dominerende formål med en disposition er at opnå en skattefordel.¹⁷²

Valentyn Kolosov kritiserer PPT bestemmelsen for at udviske forskellen mellem en legitim transaktion og en illegitim transaktion.¹⁷³ Der er næppe tvivl om, at PPT bestemmelsen er med til at mindske skattesubjekters retssikkerhed. Det er derfor vigtigt at få klarlagt nogle retningslinjer for, hvornår det er et væsentligt formål med en transaktion eller arrangement at opnå en skattefordel.

PPT bestemmelsen er ligeledes blevet kritiseret for at bruge kriteriet *et af de væsentligste formål*. Jakob Bundgaard udtaler, at det må anses som vanskeligt, at bruge kriteriet *et af de væsentligste formål*, da er umuligt at bevise en hensigt.¹⁷⁴

4.3.3. Limitation-on-benefits rule

BEPS action 6 foreslår at indføre en LoB bestemmelse til at modvirke misbrug af DBO'er. LoB bestemmelsen er en SAAR.¹⁷⁵ LoB bestemmelsen har til formål at begrænse DBO fordele, som selskaber kan opnå ved misbrug af DBO'er. I kommentar 20 til OECD's modeloverenskomst art. 1 er det nævnt, at en LoB bestemmelse kan være et redskab, som kan indsættes i DBO'er for at undgå treaty shopping. Afhandling tager udgangspunkt i LoB bestemmelsen i det multilaterale instrument.

4.3.3.1. Hovedreglen

LoB bestemmelsen fastlægger, at *personer*, som er hjemmehørende i en kontraherende stat kun kan opnå DBO fordele, hvis *personen* er en *kvalificeret person* eller DBO fordelene bliver tildelt pga. undtagelserne i LoB bestemmelse.¹⁷⁶ LoB bestemmelsen har den betydning, at der er et ekstra krav til at opnå en DBO fordel. Det er ikke længere nok at blive anset som en *person* efter OECD's modeloverenskomst art. 3, og være hjemmehørende efter OECD's modeloverenskomst art. 4. Det er tillige en betingelse, at *personen* skal være en *kvalificeret person* efter LoB bestemmelsen eller at DBO fordelene kan tildeles som følge af undtagelserne i LoB bestemmelsen.¹⁷⁷

¹⁶⁹ Se hertil *Luc De Broe og Joris Lutz*, INTERTAX, Vol. 43, Issue 2, s. 132

¹⁷⁰ Jf. *OECD*, Recommendation of the Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital, C(97)195/FINAL

¹⁷¹ Se hertil *Luc De Broe og Joris Lutz*, INTERTAX, Vol. 43, Issue 2, s. 132

¹⁷² Se hertil *Luc De Broe og Joris Lutz*, INTERTAX, Vol. 43, Issue 2, s. 132

¹⁷³ Se hertil *Kolosov, Valentyn*, Bulletin for International Taxation, 2017, Vol. 71, No. 3, s. 2

¹⁷⁴ Jf. *Jakob Bundgaard* i 2015, Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, s.267

¹⁷⁵ Jf. Action plan 6, s. 20, præmis 25

¹⁷⁶ Jf. *OECD*, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 10

¹⁷⁷ Jf. Den foreslåede kommentar 4 til LoB bestemmelsen, Action plan 6, s. 24, præmis 25

Der bliver i hovedreglen nævnt tre typer af fordele, som ikke er omfattet af de fordele, som en ikke-kvalificeret person kan nægtes.¹⁷⁸ Den første type er fordele, som bestemmer, hvor en person er hjemmehørende, hvis personen er hjemmehørende i mere end én stat pga. bestemmelser i DBO'erne, som definerer, hvornår en person er hjemmehørende. Den anden type fordel er en justering, som bliver givet af den første kontraherende stat til en hjemmehørende i denne stat, som modsvarer en tilsvarende skattejustering som en anden kontraherende stat har givet en associeret virksomhed. Den sidste type er fordele, som tillader hjemmehørende personer at anmode den kompetente myndighed af den kontraherende stat at overveje tilfælde af beskatning, som ikke er i overensstemmelse med DBO'en.

4.3.3.2. Kvalificeret person

LoB bestemmelsen fastlægger, hvem der kan anses som en kvalificeret person. Det er i LoB bestemmelsen bestemt, om en person kan anses som en kvalificeret person ud fra karakteren eller egenskaberne af forskellige kategorier af personer.¹⁷⁹ Bestemmelsen fastlægger, at en kvalificeret person er: (a) individer; (b) en kontraherende stat, dets politiske subdivisioner eller lokale myndigheder; (c) bestemte enheder hvis aktier er genstand for offentlig handel og dens tilknyttede enheder; (d) bestemte velgørenhedsorganisationer, pensionsfonde og investeringsfonde og; (e) andre enheder som opfylder bestemte ejerskrav.¹⁸⁰ En person vil opfylde bestemte ejerskrav, hvis en person i minimum halvdelen af dagene i en 12 måneders periode direkte eller indirekte ejer minimum 50 % af andelene af en person som er omfattet af a) til d).¹⁸¹

En kvalificeret person vil af natur have en sådan sammenhæng med en stat, at personen bør opnå de DBO fordele, som personen har ret til pga., at personen er hjemmehørende i staten. Et eksempel på dette er nævnt i BEPS action 6 foreslåede kommentarer til LoB, som forklarer, at fordi ejerskabet i børsnoterede selskaber er spredt, vil børsnoterede selskaber normalt ikke blive brugt til treaty shopping.¹⁸² Det, at individer altid kan anses som en kvalificeret person gør, at det kun kan være selskaber, der kan blive nægtet DBO fordel efter LoB bestemmelsen. Hvis en person skal anses som en kvalificeret person, vil personen ikke blive begrænset i sine DBO fordele som følge af LoB bestemmelsen. Hvis ikke personen kan anses som værende en kvalificeret person, kan personen kun få adgang til en DBO fordel, hvis den opfylder en af undtagelserne i LoB bestemmelsen.

4.3.3.3. Undtagelse 1: Aktiv gennemførelse af forretning

Den første undtagelse i LoB bestemmelsen fastlægger, at en ikke-kvalificeret person alligevel kan opnå DBO fordele, i forhold til en bestemt indkomst, hvis personen har en aktiv udførelse af forretning¹⁸³ i staten, hvor personen er hjemmehørende, og indkomsten er opnået i forbindelse med denne forretning.¹⁸⁴ Ifølge undtagelsen kan en ikke-kvalificeret person opnå DBO fordele, hvis personen opfylder to betingelser. Den første betingelse er, at der skal ske en aktivt udførelse af forretning i staten, hvor personen er hjemmehørende. Den anden betingelse er, at indkomsten, der ønskes en DBO fordel for, skal være relateret til forretning i staten, hvor personen er hjemmehørende.

¹⁷⁸ Jf. OECD, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 10

¹⁷⁹ Jf. OECD, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 10

¹⁸⁰ Jf. OECD, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 11

¹⁸¹ Jf. OECD, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 11

¹⁸² Se hertil Action plan 6, s. 26, præmis 25

¹⁸³ Oversættelse af udtrykket "active conduct of a business"

¹⁸⁴ Jf. OECD, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 11

Det er i bestemmelsen i det multilaterale instrument afklaret, at der med udtrykket aktiv udførelse af forretning ikke menes følgende aktiviteter: *holding selskab; supervision eller administration af en koncern; koncern finansiering; udøvelse eller forvaltning af investeringer, medmindre det er en del af personens hovedydelse.*

Undtagelsen gælder også for *personer*, som er hjemmehørende i en stat, og som udleder en indkomst fra en forretningsaktivitet udført af en *person*, som er hjemmehørende i en anden kontraherende stat, eller udleder en indkomst, som opstår i den anden kontraherende stat fra en interesseforbundet part, hvis indkomsten substantielt er i relation til den samme aktivitet eller en komplementær aktivitet til den forretning som den *ikke-kvalificerede person* udøver.¹⁸⁵

Interesseforbundne parter er her defineret som *personer*, som direkte eller indirekte ejer minimum 50 % af den beneficial interest i den anden *person*.¹⁸⁶ Selskaber vil eje 50 % af den beneficial interest, hvis de ejer minimum 50 % af enten de aggregerede stemmeandele eller af værdien af aktierne. Dette må både være downstream og upstream aktiviteter i forhold til den *ikke-kvalificerede persons* forretning.¹⁸⁷

Som et eksempel på dette nævner de foreslåede kommentarer i BEPS action 6 et selskab, som er hjemmehørende i stat A og udfører produktion i denne stat, og ejer 100 % af et selskab i stat B, hvor selskabet i stat B udfører distribution af moderselskabets produkter. I denne situation vil selskabet i stat B anses som en del af selskabs A forretning. Komplementære aktiviteter er aktiviteter, som er en del af den samme overordnede industri, og som er afhængige af hinanden.¹⁸⁸

4.3.3.4. Undtagelse 2: Afledte fordele

Den anden undtagelse i LoB bestemmelsen fastlægger, at en *ikke-kvalificeret person*, alligevel kan opnå DBO fordele, hvis *personen* er hjemmehørende i en kontraherende stat, har en ejer, og ejeren kan opnå en DBO fordel, hvis indkomsten var kommet direkte til ejeren, i stedet for igennem den *ikke-kvalificerede person*.¹⁸⁹ Det er en betingelse, at den *ikke-kvalificerede person* opfylder en ejerskabstest. Ejerskabstesten består i, at i minimum halvdelen af dagene i en 12 måneders perioden, som også inkluderer tiden, hvor fordelene ellers ville være blevet tildelt, skal *personen*, som vil være tilsvarende begunstiget¹⁹⁰, være i besiddelse af, direkte eller indirekte, minimum 75 % af den beneficial interest i den hjemmehørende *person*.¹⁹¹

4.3.3.5. Undtagelse 3: Skønsmæssig lettelse

Den tredje undtagelse i LoB bestemmelsen er, at de kompetente myndigheder i en kontraherende stat har mulighed for at give adgang til en DBO fordel, selvom fordelene er nægtet på baggrund af de andre

¹⁸⁵ Jf. *OECD*, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 11

¹⁸⁶ Jf. *OECD*, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 12

¹⁸⁷ Jf. Action plan 6, s. 38, præmis 25

¹⁸⁸ Jf. Action plan 6, s. 38, præmis 25

¹⁸⁹ Jf. *OECD*, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 11, præmis 11

¹⁹⁰ Udtrykket "tilsvarende begunstiget" er en oversættelse af udtrykket "equivalent beneficiary".

¹⁹¹ Den beneficial interest opgøres som ejer minimum 75 % af enten de aggregerede stemmeandele eller af værdien af aktierne

bestemmelser i LoB bestemmelsen.¹⁹² I Danmark er den kompetente myndighed SKAT. De kompetente myndigheder skal ved tildelingen af DBO fordelene tage højde for alle relevante fakta og omstændigheder. Det er derfor muligt, at selskaber, der ikke kan anses som have ret til DBO fordele på baggrund af LoB bestemmelsen, alligevel kan opnå fordele, hvis selskabet har en tilstrækkelig sammenhæng med den kontraherende stat. Den tredje undtagelse er derfor effektivt en omvendt PPT bestemmelse, hvor selskaber ikke kan nægtes en DBO fordel, hvis ikke det er et formål med en transaktion eller arrangement at opnå fordelene.

4.3.3.6. Kritik af LOB bestemmelsen

LoB bestemmelsen har den fordel, at den sikrer en bedre retssikkerhed end GAAR-bestemmelser, som f.eks. PPT bestemmelsen, da LoB bestemmelsen er baseret på objektive kriterier.¹⁹³ Omvendt betyder dette, at LoB bestemmelsen er baseret på objektive kriterier også, at det er nødvendigt at udarbejde et komplekst regelsæt for at undgå situationer, hvor LoB bestemmelsen nægter DBO fordele, som er i overensstemmelse med formålet med OECD's modeloverenskomst og ligeledes for at undgå, at LoB bestemmelsen giver adgang til DBO fordele i situationer, hvor dette vil stride mod formålet med OECD's modeloverenskomst.¹⁹⁴ Det er ligeledes en ulempe, at LoB kun kan bekæmpe misbrug af DBO'er i situationer, hvor et misbrugs arrangement let kan identificeres på baggrund af bestemte kriterier. LoB bestemmelsen er derfor næppe et redskab, som effektivt kan bekæmpe alle former for misbrug af DBO'er, medmindre den fungerer i sammenspil med andre bestemmelser mod misbrug af DBO'er.

4.4. EU's tiltag til at modvirke misbrug af dobbeltdomicil

EU har i nyere tid haft fokus på bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning. Denne øgede fokus har medført, at Europa-Kommissionen i januar 2016 udsendte Anti Tax Avoidance Package, som indeholder konkrete tiltag til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning, øget skattegennemsigtighed, samt tiltag for at skabe lige vilkår for selskaber i EU. Anti Tax Avoidance Package består bl.a. af et Anti Tax Avoidance Directive proposal [Herefter »ATA-direktivet«]¹⁹⁵. ATA-direktivet er et minimumsdirektiv, hvilket betyder, at direktivet ikke er til hinder for, at der bliver indført eller bibeholdt bestemmelser i de enkelte medlemsstater. De enkelte medlemsstater kan dermed godt indføre eller bibeholde bestemmelser, som højner beskyttelsesniveauet for det nationale selskabsskattegrundlag.¹⁹⁶ I ATA-direktivet er det foreslået, at indsætte en GAAR. Det vil derfor være muligt at omstøde fordele som led i misbrug af dobbeltdomicils arrangementer i medlemsstater ved brug af EU's GAAR.¹⁹⁷

4.4.1. EU's GAAR

EU's GAAR i ATA-direktivet art. 6, stk. 1, 1. pkt. fungerer ved, at medlemsstater skal se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, hvis formål er at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. ATA-direktivet art. 6, stk. 1, 2. pkt. afklarer, at et arrangement kan omfattet flere trin eller dele.

¹⁹² Jf. *OECD*, Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, s. 11, præmis 12

¹⁹³ Jf. Action plan 6, s. 19, præmis 20

¹⁹⁴ Se hertil *Luc De Broe & Joris Lutz*, *INTERTAX*, Vol. 43, Issue 2, s. 128

¹⁹⁵ COM/2016/026 final, Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12.juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion

¹⁹⁶ Jf. ATA-direktivet, art. 3

¹⁹⁷ ATA-direktivet skal implementeret i medlemsstaternes love and administrative bestemmelser senest de 31. december 2018 og skal finde anvendelse i medlemsstaterne fra d. 1. januar 2019 jf. ATA-direktivet art. 11

EU's GAAR opstiller tre betingelser for, at en medlemsstat kan se bort fra et arrangement. Den første betingelse er, at formålet med arrangementet skal være at opnå en skattefordel. Den anden betingelse er, at det ikke skal have været formålet med gældende skatteret at give skattefordelen. Den tredje betingelse er, at arrangementet skal være ikke reelt under hensyntagen til alle relevante faktisk forhold og omstændigheder. Det er i ATA-direktivet art. 6, stk. 2 afklaret, at ikke reelle arrangementer er arrangementer, som ikke er baseret på velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. EU's GAAR har et bredere anvendelsesområde end PPT bestemmelsen i OECD's BEPS action 6, idet den gælder for alle arrangementer og ikke kun arrangementer relateret til DBO'erne.¹⁹⁸

4.5. Danmarks tiltag for at modvirke misbrug af dobbeltdomicil

I december 2014, blev den daværende regering, Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten enige om en aftale om en styrket indsats mod skattely. Aftalen gik bl.a. ud på indsættelsen af en GAAR i dansk skatteret. Dette udmøntede sig i indsættelsen af LL § 3 i april 2015. LL § 3, stk. 3 gør det bl.a. muligt at nægte DBO fordele i situationer, hvor et selskab er blevet hjemmehørende i en stat udelukkende for at opnå en skattefordel.

Der findes dog allerede en SAAR bestemmelse mod misbrug af dobbeltdomicil i dansk skatteret. Siden 1996 har SAAR bestemmelsen i SEL § 9, stk. 1, 2. pkt. reguleret visse former for misbrug af dobbeltdomicil.

4.5.1. Ligningsloven § 3, stk. 3

LL § 3, stk. 3 er den danske GAAR ift. misbrug af DBO'er. LL § 3, stk. 3 fastlægger, at skattemyndighederne har mulighed for at nægte DBO fordele, hvis det rimeligt kan fastslås, under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at det er *et af de væsentligste formål* med et arrangement eller transaktion, at opnå en skattefordel. Det er i forarbejdet til bestemmelsen afklaret, at det ikke er et væsentligt formål med et arrangement eller transaktion, at opnå en skattefordel, hvis arrangementet eller transaktionen er fortaget af velbegrundede kommercielle årsager.¹⁹⁹ I LL § 3, stk. 3 er der den modifikation, at det ikke er muligt at nægte fordelene, hvis det kan godtgøres, at fordelene er opnået under omstændigheder, som er i overensstemmelse med indholdet og formålet med bestemmelsen i DBO'en. Det er meningen, at LL § 3, stk. 3 skal fortolkes konformt med den endnu ikke vedtagne PPT bestemmelsen i OECD's modeloverenskomst.²⁰⁰ Skatteministeriet har udtalt i forarbejdet til ligningsloven § 3, at ligningsloven § 3, stk. 3 ikke fører til treaty override, og at bestemmelsen finder anvendelse på alle eksisterende og fremtidige danske DBO'er.²⁰¹

Det er tvivlsomt, hvilket anvendelsesområde LL § 3, stk. 3 har, da det allerede er muligt at omstøde treaty shopping med henvisning til beneficial ownership bestemmelser. Beneficial ownership bestemmelser er dog næppe et effektivt redskab til misbrug af dobbeltdomicil og det er derfor muligt, at LL § 3, stk. 3 vil blive brugt i situationer, hvor der sker misbrug af dobbeltdomicil.

¹⁹⁸ Se hertil Jakob Bundgaard & Peter Koerver Schmidt, SR.2016.0384, s. 2

¹⁹⁹ Jf. pkt. 3.3. forarbejdet til LL § 3, Lovforslag nr. L 167, 2014-2015

²⁰⁰ Jf. pkt. 3.3. forarbejdet til LL § 3, Lovforslag nr. L 167, 2014-2015

²⁰¹ Jf. pkt. 3.3. forarbejdet til LL § 3, Lovforslag nr. L 167, 2014-2015; Jens Wittendorff er dog ikke af samme opfattelse og mener at LL § 3, stk. 3 medføre treaty override. Dette resulterer ifølge Jens Wittendorff til at LL § 3, stk. 3 "hverken kan anvendes i forhold til eksisterende eller fremtidige overenskomster" jf. Jens Wittendorff, Den evige udfordring, s. 316

4.5.2. Bestemmelser som nægter fradrag for udgifter ved dobbeltdomicil

Ved L 1996-05-12 nr. 312 blev der indsat et ekstra punkt til SEL § 9, som skal modvirke at selskaber med dobbeltdomicil kan fratække udgifter i Danmark, hvis udgifterne ikke vedrører indtægt i Danmark. Den situation som bestemmelsen tager højde for er, at et selskab er hjemmehørende i både Danmark og en anden stat. Selskabet har udgifter, som der vedrører en indtægt som den anden stat har beskatningsretten til efter DBO'en. Selskabet vil efter SEL § 9, stk. 1, 2. pkt. ikke kunne fratække udgiften i Danmark, da udgiften ikke vedrører en indtægt i Danmark. Bestemmelsen modvirker dermed spekulation med optagelse af lån i Danmark, hvor renteudgifter bliver fratrukket i Danmark, mens renteindtægter bliver beskattet i udlandet.²⁰²

4.6. Økonomiske ræsonnementer for indførelse af værnsregler, som modvirker misbrug af dobbeltdomicil

Indførelsen af mere generelle bestemmelser til at modvirke misbrug af dobbeltdomicil kan være problematiske ud fra en juridisk problemstilling. Dette problem illustreres fint af Jane Bolander & Peter Koerver Schmidt, som udtaler ”Midt i denne iver for at lukke skattehuller optræder dog en risiko for, at andre hensyn nedprioriteres eller overses. Dette gælder eksempelvis et væsentligt hensyn som skatteyderens retssikkerhed, herunder muligheden for at forudberegne sin retsstilling”²⁰³. Især indsættelsen af GAAR bestemmelser som f.eks. PPT bestemmelsen, ATA-direktivet art. 6, stk. 1 og LL § 3, stk. 3 kan være problematiske. GAAR bestemmelser medfører, at *personer* ikke kan være sikre på deres retsstilling ved forskellige dispositioner.²⁰⁴

GAAR og SAAR er dog modsat brugbare redskaber til at undgå, at der sker skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning.²⁰⁵ De fleste ønsker på et følelsesmæssigt plan, at der ikke sker skatteunddragelse, f.eks. udtaler den nuværende skatteminister Karsten Lauritzen, at ”Vi skal naturligvis ikke acceptere skatteunddragelse. Det vil krænke vores retsfølelse. Det vil rive tæppet væk under danskerne lyst til at betale skat”²⁰⁶. Der er dog nødt til at være fokus på, om der ligeledes er et økonomisk ræsonnement for samfundet bag at indføre bestemmelser, som modvirker skatteunddragelse.

Når der sker skatteunddragelse, herunder misbrug af dobbeltdomicil, opnår nogle selskaber mindre skattebetalinger end andre selskaber. Dette skaber en skævvridning af selskabers skattebetalinger, hvilket giver en konkurrencemæssig fordel til selskaber, som udøver skatteunddragelse. Til illustration af dette kan man forestille sig et marked med kun to selskaber, der konkurrerer mod hinanden. Hvis begge selskaber kun tog forretningsmæssige begrundede dispositioner, vil begge selskaber betale det samme i skat. Hvis tilfældet er, at Selskab A kun tager forretningsmæssige begrundede dispositioner, mens selskab B både tager skattemæssige og forretningsmæssige begrundede dispositioner, kan selskab B opnå en lavere skattebetaling end selskab A. Dette vil betyde, at selskab B har en konkurrencemæssig fordel over selskab A. Selskab B vil, alt andet lige, kunne udkonkurrere selskab A, da selskab B kan give en discount på deres produkter svarende til deres skattemæssige besparelse. Denne situation er ikke ønskelig set ud fra et økonomisk synspunkt, da selskaberne ikke konkurrerer på lige vilkår. Skatteunddragelse kan føre til, at mere veldrevne selskaber bliver udkonkurreret, udelukkende fordi konkurrenterne er bedre til at minimere skattebetalingerne. Skattepolitisk chef i Dansk

²⁰² Se hertil Aage Michelsen, International skatteret, s. 164; ligeledes Niels Winther-Sørensen, Skatteretten 3, s. 85-86

²⁰³ Jf. Jane Bolander og Peter Koerver Schmidt i 2015, Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, s. 23-24

²⁰⁴ Både Advokatrådet, DVCA og FSR-danske revisorer nævner i bilag 1 til lovforslaget til indsættelsen af LL § 3 (L 167), at de mener, at LL § 3 medfører betydelig retssikkerhed

²⁰⁵ Jf. COM(2016) 26 final, Forslag til Rådets Direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte påvirker det indre markeds funktionsmåde, s. 1

²⁰⁶ Jf. Karsten Lauritzen i 2015, Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, s. 20

Erhverv Jacob Ravn udtaler ”*Det bør ikke være de virksomheder, der er bedst til at skatteplanlægge eller snyde, der klarer sig bedst i konkurrencen*”²⁰⁷.

Samtidigt fører skatteunddragelse til, at staters skattebaser udhules.²⁰⁸ Der skabes et skattegab mellem, hvad staterne faktisk opkræver, og hvad staterne teoretisk burde opkræve. Stater er derfor enten nødt til at reducere i de offentlige udgifter eller opnå det samme skatteprovenu på anden vis.

Selvom det er klart, at skatteunddragelse udhuler stater skattebaser, hvilket skaber et skattegab, er det nødvendigt at se på grunden til, at skattegabets opstår. SKAT udarbejder hvert andet år en rapport, som kortlægger skattegabets i Danmark. I den seneste kortlægning af skattegabets konkluderer SKAT, at der i Danmark er et skattegab på 22,8 mia. kr. for indkomståret 2016, af dette beløb står virksomheder for ca. 12,2 mia. kr.²⁰⁹ Kortlægningen viser, at skattegabets er størst for mikro og små virksomheder. Mikro og små virksomheder står for ca. halvdelen af hele skattegabets for alle virksomheder.²¹⁰ For mikro og små virksomheder konkluderer skat, at det især er de mange og svært forståelige regler som er skyld i deres skattegab. Mikro og små virksomheder vil dog sjældent have meget grænseoverskridende aktivitet, og vil derfor næppe blive påvirket af indførelse af værneregler for at modvirke misbrug af dobbeltdomicil. Mellemstore og store virksomheder står for ca. ¼ af skattegabets for alle virksomheder.²¹¹ Mellemstore og store virksomheder har typisk en grænseoverskridende aktivitet og vil derfor være nødt til at være opmærksomme på værneregler der modvirker skatteunddragelse. Mellemstore og store virksomheder vil typisk have adgang til skattespecialister, som har den indsigt i skattereglerne. SKAT konstaterer dog, at mellemstore og store virksomheders skattegab især opstår, da virksomhedernes størrelse gør, at de står overfor flere forskellige og mere komplekse regelsæt.²¹² Det kan derfor være usikkert om indførelsen af GAAR bestemmelser, hjælper med at lukke et skattegab, da disse bestemmelser gør virksomheders retsstilling mere komplekse. Jacob Ravn bemærker, at skattegabets især skyldes, at virksomheder ikke kan gennemskue reglerne, at det er ”[...] *bemærkelsesværdigt, at man i den evige jagt på skattesnydere konstant indfører nye værneregler og gør skattereglerne mere komplicerede – da dette alt andet lige vil føre til mere komplekse skatteregler og dermed endnu større skattegab!*”²¹³. Tilsvarende har Dansk Industri nævnt til forslaget om indførelsen af LL § 3, at ”*det konkrete forslag synes imidlertid desværre at være endnu et tilfælde, hvor man med fokus på at bekæmpe forholdsvis få tilfælde af misbrug eller aggressiv skatteplanlægning foreslår indgreb, der rammer langt bredere og til skade for mange virksomheder, der bestræber sig på, at følge skattereglerne*”²¹⁴.

På baggrund af dette virker det rimeligt at konkludere, at indsættelsen af værneregler til at modvirke skatteunddragelse og misbrug af dobbeltdomicil hovedsageligt kan begrundes med, at værneregler sikrer en rimelig konkurrence mellem virksomheder. Det er dog tvivlsomt om værnereglerne kan være med til at lukke skattegabets, da værneregler øger kompleksiteten af skattereglerne.

4.7. Skat og Corporate Social Responsibility

Mens det er tydeligt, at EU, OECD og Danmark anser det som et ansvar at sikre, at virksomheder ikke opnår utilsigtede skattefordele, er det ikke nær så klart om virksomheder, har et ansvar for at betale en fair andel skat eller har et ansvar for ikke at deltage i aggressiv skatteplanlægning. Dette

²⁰⁷ Jf. *Jacob Ravn* i 2015, Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, s. 178

²⁰⁸ Se hertil *Jakob Bundgaard* i 2015, Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, s. 240

²⁰⁹ Jf. *Skatteudvalget*, Kontrolaktiviteter 2016 – Styrket regelefterlevelse på skatteområdet, s. 4

²¹⁰ Jf. *Skatteudvalget*, Kontrolaktiviteter 2016 – Styrket regelefterlevelse på skatteområdet, s. 16

²¹¹ Jf. *Skatteudvalget*, Kontrolaktiviteter 2016 – Styrket regelefterlevelse på skatteområdet, s. 16

²¹² Jf. *Skatteudvalget*, Kontrolaktiviteter 2016 – Styrket regelefterlevelse på skatteområdet, s. 16

²¹³ Jf. *Jacob Ravn* i 2015, Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, s. 180

²¹⁴ Jf. *Dansk Industri*, Bilag 1 til lovforslag L167

afsnit giver en forståelse for den problematik, der er i forhold til skat og Corporate Social Responsibility [herefter »CSR«]. CSR er et ansvar virksomheder har, ud over det ansvar, som er foreskrevet i loven. Da CSR er et krydsfelt mellem mange forskellige fagområder, kan der anlægges mange forskellige perspektiver på, om skat er del af CSR. I denne afhandling er der valgt at fokusere på skat og CSR fra et etisk perspektiv, og fra et Corporate Governance perspektiv. Det er i denne diskussion antaget, at virksomheder har et CSR ansvar.

4.7.1. Skat og CSR – fra et etisk perspektiv

CSR er som tidligere sagt, et ansvar virksomheder har, som ligger ud over de krav lovgivningen stiller til virksomhederne. Europa-Kommissionen har defineret CSR som ”*Virksomhedernes ansvar for deres indflydelse på samfundet*”²¹⁵. Denne definition tydeliggøre, at CSR er et generelt ansvar, hvor et etisk ansvar over for samfundet vil være en del af dette ansvar. Et etisk ansvar for virksomheder indflydelse i samfundet, indebære en form for moralske krav til virksomheder. Fra et etisk perspektiv, er et vigtigt spørgsmål, om moral overhovedet er relevant i forhold til skat? Virksomhedernes skattebetalinger er lovbestemte, mens moralitet normalt er bredere end lovgivningen. Det er derfor nødvendigt, for at svare på om skat er en del af CSR, at se på, hvornår der ikke er sammenfald mellem moral og lovgivning. Dette bliver i denne afhandling gjort ved, at fokusere på forskellige situationer.

Der vil normalt være overensstemmelse mellem moralitet og lovgivning i situationer, hvor virksomheder betaler det beløb i skat, som var tiltænkt af lovgiver. Ligeledes vil der næppe være tvivl om, at der er overensstemmelse mellem lovgivning og moral i tilfælde af skattesvig. Skattesvig er både ulovligt og anses som moralsk forkasteligt.

De tilfælde, hvor der kan opstå tvivl, om der er overensstemmelse mellem lovgivning og moral er for det første i tilfælde, hvor virksomheder betaler for meget i skat, for det andet i tilfælde af skattetænkning, og for det tredje i tilfælde af skatteunddragelse.

Det først tvivlstilfælde er virksomheder, som betaler mere i skat end loven foreskriver. En merbetaling i skat, i forhold til det loven foreskriver, er udtryk for filantropi. Det er derfor næppe mere moralsk korrekt at betale mere i skat end loven foreskriver. Virksomheder vil derfor næppe have et CSR som indbefatter, at virksomhederne skal betale mere i skat end loven foreskriver. OECD har da også i deres anbefalinger til multinationale virksomheder gjort det klart, at de ikke anser det som et krav, at virksomheder betaler mere i skat, end hvad lovgivningen foreskriver.²¹⁶

Det andet tvivlstilfælde er virksomheder, som deltager i skattetænkning. Skattetænkning er som tidligere nævnt lovligt. Fra et etisk synspunkt er det nødvendigt at fokusere på, hvad formålet med reglerne er. OECD anbefaler i deres guideline for multinationale virksomheder, at virksomheder bør ”*comply with both the letter and spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate*”²¹⁷. Med Spirit of the laws mener OECD, at virksomheder bør følge, hvad formålet med lovgivningen er. Virksomheder, der udøver skattetænkning, opnår skattefordele, som stater bevisst tilbyder, mod at virksomhederne agerer på en bestemt måde. Det kan f.eks. være, at en virksomhed foretager investeringer. Det, at give skattefordele til virksomheder, bliver af mange stater anset som værende en måde at tiltrække investeringer på, på lige fod med andre investeringsfremmende tiltag. Virksomheder bidrager potentielt med teknologi, viden og erfaring til de stater, som de investerer i. Danmark indgår da også i skattekonkurrence. Et eksempel på dette er, at selskabsskatten er sænket fra 28 % i 2006 til 22 % i 2016 for at sikre, at selskaber forbliver skattemæssigt i Danmark og for at

²¹⁵ Europa-Kommissionen, Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Rådet, Det Europæiske økonomiske og sociale udvalg og regionsudvalg, KOM(2011) 681 endelig, S. 7

²¹⁶ Jf. OECD, OECD Guidelines for Multinational Enterprises, s. 60

²¹⁷ Jf. OECD, OECD Guidelines for Multinational Enterprises, s. 60

tiltrække nye investeringer til Danmark.²¹⁸ Det er derfor næppe moralsk forkasteligt, at virksomheder udøver skattetænkning. Virksomheder vil derfor næppe have et CSR for ikke at deltage i skattetænkning.

Det tredje tvivlstilfælde er skatteunddragelse. Ved skatteunddragelse udnytter virksomheder muligheder i skattesystemet, som ikke var tiltænkt. For virksomheder, som er bevidste om, at det næppe var formålet med lovgivningen at give en skattemulighed, vil skatteunddragelse være moralsk forkert, selvom det faktisk er lovligt. Virksomheder har derfor formentligt et CSR ansvar for, at ikke bevidst at minimere deres skattebetalinger ved brug af skatteunddragelse.

Fra et etisk perspektiv har virksomheder formentligt et CSR i forhold til skat. Ansvarer går dog ikke længere, end at virksomheder ikke skal deltage i skatteunddragelse.

4.7.2. Skat og CSR – fra et Corporate Governance perspektiv

Fra en Corporate Governance synsvinkel, kan der anlægges to perspektiver til at vurdere om skat er en del af CSR. Disse to perspektiv er henholdsvis et shareholder og et stakeholder perspektiv.

Anlægges der et shareholder perspektiv, er spørgsmålet, om inddragelsen af skat i CSR bidrager til værdi for shareholders. Ifølge dette perspektiv er ejerne de vigtigste interessenter i virksomheden, da det er deres penge virksomheden disponerer over. Det er derfor nødvendigt at fokusere på, hvad ejerne ønsker.

Milton Friedman udtaler om CSR, at *”there is one and only one social responsibility of business – to use its resources and engage in activities designed to increase its profits so long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition, without deception or fraud”*²¹⁹. Denne definition tydeliggør to krav i forhold til skat og CSR. For det først skal virksomheder forøge deres profit, og for det andet må de gøre dette i det omfang, at de gør det inden for lovgivningens rammer. Da skat kan anses som en omkostning, skal virksomheder minimere denne omkostning. Da virksomheder kan minimere skattebetalingerne i det omfang det sker inden for lovens rammer, vil aggressive skattetænkning være i orden. Dette udgangspunkt modificeres af, at god risikostyring er blevet et af de vigtigste fokusområder for virksomheder. Medierne og befolkningen har fokus på virksomheder, som deltager i aggressiv skatteplanlægning. Det kan derfor også være problematisk ud fra et shareholder perspektiv at selskaber deltager i aggressiv skatteplanlægning. Aggressiv skatteplanlægning har en negativ effekt på virksomheders omdømme, hvilket i yderste konsekvens kan føre til faldende omsætning.²²⁰ Aggressiv skatteplanlægning kan ligeledes føre til tvister med skattemyndighederne, hvilket kan skabe usikkerhed om virksomhedens fremtidige cashflow.²²¹ Modsat kan en aktiv CSR politik, hvor der bl.a. er fokus på transparens af virksomhedens skattebetalinger og skattestrukturer, være med til at give en virksomhed et positivt image.²²² De kortsigtede økonomiske fordele, der er ved aggressiv skatteplanlægning, modsvares derfor i nogle tilfælde af de mere langsigtede negative konsekvenser. En ansvarlig skattepolitik, hvor virksomheden ikke deltager

²¹⁸ Jf. SEL § 17; ligeledes *Skatteministeriet*, Selskabsskattesatser i EU landene 1995-2016; *Skatteministeriet*, Den danske selskabsskat – satsreduktion og baseudvidelse

²¹⁹ Jf. *Milton Friedman*, *Capitalism and Freedom*, s. 133

²²⁰ Se hertil *Peter Koerver Schmidt*, TfS 2015, 238, s. 4

²²¹ Se hertil *Peter Koerver Schmidt*, TfS 2015, 238, s. 4

²²² Større selskaber bliver i dag udsat for større bevågenhed fra medierne og samfundet, se hertil José Manuel Calderón Carrero og Alberto Quintas Seara, *Intertax*, Vol. 44, Issue 3, s. 220

i aggressiv skatteplanlægning, er derfor i højere grad en del af god risikostyring og sikring af virksomheders renommé.²²³ Ud fra dette ræsonnement er virksomheder nødt til at indtænke skat i deres CSR politik.

Anlægges der et stakeholder perspektiv, er virksomheder nødt til at vurdere, hvilken effekt en aggressiv skatteplanlægning har for sine stakeholders. Virksomheders stakeholders kan f.eks. være staten, medarbejderne, kunderne, leverandørerne, kreditorerne, lokalmiljøet, handelsorganisationer og investorer. Alle stakeholders bliver påvirket i forskellige grad af virksomheders dispositioner, og det er derfor nødvendigt at indtænke konsekvensen for stakeholders i virksomhedens dispositioner. Aggressiv skatteplanlægning påvirker stakeholders gennem flere effekter.

Et eksempel på en effekt er, at det mindsker staters skatteprovenu. Dette kan påvirke stakeholders indirekte ved, at staten enten skal skaffe skatteprovenuet fra andre personer, hvilket kan være stakeholders til virksomheden, eller at staten er nødt til at reducere offentlige ydelser, hvilket ligeledes kan påvirke stakeholders.

Et andet eksempel er, at der er en lang række af stakeholders, som bliver påvirket at virksomhedens image. Medarbejdere vil helst arbejde for virksomheder med et godt renommé, og et fald i salg pga. bad publicity fører også til mindre salg for både leverandører og distributører.

Virksomheder er, fra et stakeholder perspektiv, nødt til at indtænke skat i deres CSR politik, da virksomhedens skattebetalinger påvirker virksomhedens stakeholders.

4.7.3. Afrunding af skat og CSR

Dette er ikke en komplet fremstilling af alle argumenter for og imod at skat er en del af CSR, og der findes intet endegyldigt svar på, om skat skal anses som en del af CSR. Der er da heller ikke enighed i litteraturen om, om skat er en del af CSR, og i hvilken grad skat er en del af CSR. Rasmus Kristian Feldthusen taler for, at skat skal være del af CSR, og mener det er nødvendigt, at både selskabernes skatteforhold bliver oplyst, og at selskaber skal redegøre for deres økonomiske bidrag til samfundet.²²⁴ Mens Dansk Erhverv ikke mener, at skat skal være en del af CSR.²²⁵ De danske anbefalinger til god selskabsledelse nævner, at bestyrelsen bør *"hvis selskabets forhold tilsiger det, overveje at vedtage en skattepolitik"*²²⁶. Formentligt kan det da heller ikke anses som et endegyldigt krav, at skat skal være en del af virksomheders CSR, der er dog argumenter ud fra et etisk perspektiv og ud fra et Corporate Governance perspektiv for, at det er en god idé at anskue skat som en del af CSR. Indsættelsen af GAAR og andre bestemmelser mod skatteunddragelse i lovgivningen gør dog, at lovgivningen allerede regulerer dele af virksomheder CSR i forhold til skat. Den generelle tendens bevæger sig ligeledes mod at regulere aggressiv skatteplanlægning, i stedet for at virksomheder anser skat som en del af CSR.

5. Konklusion

Udgangspunktet for afhandlingen var et ønske om, at klarlægge selskaber skatteretlig retsstilling ved dobbeltdomicil. Dobeltdomicil for selskaber er blevet en yderst relevant problemstilling i takt med, at den teknologiske udvikling og globaliseringen gør selskaber mere mobile. Dette kan føre til, at selskaber i højere grad, ubevidst eller bevidst, opnår dobbeltdomicil.

²²³ Se hertil Rasmus Kristian Feldthusen, SPO.2010.181, s. 1

²²⁴ Se hertil Rasmus Kristian Feldthusen, SPO.2010.181, s. 7

²²⁵ Se hertil Jacob Ravn i 2015, Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, s. 180

²²⁶ Jf. anbefalinger for God Selskabsledelse, 2013 (opdateret november 2014), kommentaren til anbefaling 1.1.2.

Afhandlingen besvarer, hvordan bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst sikrer, at der ikke sker dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning ved selskabers dobbeltdomicil. OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3 sikrer, at *ikke-fysiske personer* i tilfælde af dobbeltdomicil, har domicil i den stat, hvor den *virkelige ledelse har sæde*. Afhandlingen forholder sig kritisk til både de problemer der er ved at løse dobbeltdomicilproblematikken ved brug af bestemmelsen i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 3, samt OECD/G20 forslag om at løse dobbeltdomicil for selskaber ved gensidig aftale mellem staterne. På baggrund af dette bliver det konkluderet, at ved at løse dobbeltdomicil ved brug af kriteriet *den virkelige ledelse har sit sæde*, bliver der skabt mere retssikkerhed for selskaber. Det at bruge gensidig aftale mellem staterne til at løse dobbeltdomicilsproblematikken, har dog den fordel, at dette giver bedre muligheder for at modvirke misbrug af dobbeltdomicil. Det konkluderes ligeledes, at fortolkningen af kriteriet *den virkelige ledelse har sit sæde*, bevæger sig mod en mere uklar retsstilling. Der bør derfor blive skabt mere klarhed over, hvilke kriterier de kompetente myndigheder kan lægge vægt på ved bestemmelse af, hvor virksomhedens *virkelige ledelse har sit sæde*.

Afhandlingen besvarer ligeledes, hvordan retsstillingen er for selskaber, som opnår dobbeltdomicil som led i skatteunddragelses arrangementer. Her fokuserer afhandlingen på, hvordan både OECD/G20, EU og Danmark enten har eller har foreslået tiltag, som modvirker misbrug af dobbeltdomicil. Generelt kan disse tiltag opdeles i generelle bestemmelser, som modvirker misbrug af dobbeltdomicil og specifikke bestemmelser, som modvirker misbrug af dobbeltdomicil. Afhandlingen gennemgår tiltagene i et omfang, som gør det muligt at opnå en forståelse for, hvordan de enkelte tiltag fungerer, og tager kritiske stilling til brugen af generelle og specifikke værnsregler mod misbrug af dobbeltdomicil. For at besvare dette bliver der inddraget både juridiske overvejelser som f.eks., at generelle bestemmelser mindsker skattesubjekters retssikkerhed, og økonomiske overvejelser, som f.eks. at tiltagene sikrer en mere fair konkurrence mellem virksomheder. Der sker ligeledes en diskussion af, om skat skal anses som en del af CSR. Det konkluderes, at der er argumenter for at anse skat som en del af CSR.

6. Anvendte forkortelser

ATA-direktivet: Anti Tax Avoidance Directive proposal

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

CSR: Corporate social responsibility

DBO: Dobbeltbeskatningsoverenskomst

EU: Den Europæiske Union

GAAR: General anti-avoidance rule

LL: Ligningsloven

LoB: Limitation-on-Benefits

MAP: Mutual Agreement Procedure

OECD: The Organisation for Economic Co-operation and Development

PoEM: Place of Effective Management

PPT: Principal Purpose Test

SAAR: Specific anti-abuse rule

SEL: Selskabsskatteloven

SPO: Skattepolitisk Oversigt

TfS: Tidsskrift for Skatter og Afgifter

VCLT: Vienna Convention on the law of treaties

7. Litteraturfortegnelse

Bøger

Blume, Peter, Retssystemet og juridisk metode, 2. udgave, 2014, Jurist- og økonomforbundets forlag

Bundgaard, Jakob, Dennis Ramsdahl Jensen og Niels Winther-Sørensen (Red.), Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, Ex Tuto Publishing A/S

Couzin, Robert, Corporate Residence and International Taxation, 2002, International Bureau of Fiscal Documentation

Friedman, Milton, Capitalism and freedom, 40. udgave, 1987, University of Chicago Press

Hofstätter, Matthias og Patrick Plansky (Red.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, 2009, Series on International Tax Law, Linde

Kerzel, Malene (Red.), Festskrift til Jan Pedersen, 2011, Jurist- og Økonomforbundets forlag

Blum, Daniel W. og Markus Seiler (Red.), Preventing Treaty Abuse, Series on International Tax Law Vol. 101, 2016, Linde

Michelsen, Aage, International Skatteret, 3. udgave, 2003, Forlaget Thomson

Miller, Anghared og Lynne Oats, Principles of International Taxation, 5. udgave, 2016, Bloomsbury

Nielsen, Ruth og Christina D. Tvarnø, Retskilder & Retsteorier, 3. udgave, 2011, Jurist- og Økonomforbundets forlag

Pedersen, Jan, Skatte udnyttelse, 1989, G•E•C Gads Forlag

Pedersen, Jan og Malene Kerzel, Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen, Skatteretten 2, 7. udgave, 2015, Karnov Group

Reimer, Ekkehart og Alexander Rust (Red.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, 2015, Kluwer Law International

Winther-Sørensen, Niels (Red.), OECD's modeloverenskomst 2014 – med kommentar, 6. udgave, 2015, Karnov Group

Winther-Sørensen, Niels, Jakob Bundgaard, Jens Wittendorff, Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Inge Langhøve Jeppesen, Malene Kerzel, Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen, Skatteretten 3, 6. udgave, 2013, Karnov Group

Artikler

Bay, Martin, SU 2014, 219, BEPS – konturerne til et nyt fællesskattesystem

- Boch, Patrick*, SPO.2015.317, Den Danske GAAR – Kamp for fællesskabet eller intellektuel træghed?
- Broe, Luc De og Joris Luts*, Intertax 2015/2, nr. 43, s. 122, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse
- Bundgaard, Jakob & Peter Koerver Schmidt*, SR-Skat 2016/28, nr. 3, s. 151-163 Kommissionens forslag til et Anti-Tax Avoidance Directive
- Burgstaller, Eva og Katharina Haslinger*, Intertax 2004/8-9, nr. 32, s. 376-387, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule – Concept, Developments and Prospects
- Carrero, José Manuel Calderón og Alberto Quintas Seara*, Intertax, 2016/3, nr. 44, The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning,
- Daele, Jan Van*, European Taxation, 2011/5, bind 51, side 190, Tax Residence and the Mobility of Companies: Borderline Cases under Private International Law and Tax Law
- De Graaf, Arnaud og Frank Pötgens*, Intertax 2011/4, nr. 39, s. 167-177, Worrying Interpretation of ”Liable to Tax”: OECD Clarification Would Be Welcome
- Feldthusen, Rasmus Kristian*, SPO.2010.181/66, nr. 3, s. 181-209, Bæredygtig skat: Om virksomheders økonomiske fingeraftryk
- Jones, John F. Avery*, Bulletin for International Taxation January 2005, Place of Effective Management as a Residence Tie-Breaker
- Jones, John F. Avery*, Bulletin for International Taxation May/ June 2009, 2008 OECD Model: Place of Effective Management – What One Can Learn from the History
- Karadkar, Radhika*, Bulletin for International Taxation 2017/3-4, Action 6 of the OECD/G20 BEPS Initiative: The Effect on Holding Companies
- Komitéen for god selskabsledelse*, Anbefalinger for god selskabsledelse, maj 2013 (senest opdateret november 2014)
- Knuutine, Reijo*, Nordic Tax Journal 2014/1, s. 36-75, Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning
- Kolosov, Valentyn*, Bulletin for International Taxation 2017/71, nr. 3, Guidance on the Application of the Principal Purpose Test in Tax Treaties
- Koriak Oleksandr, European Taxation December 2016, The Principal Purpose Test under BEPS Action 6: Is the OECD Proposal Compliant with EU Law?
- Pinetz, Erik*, Bulletin for International Taxation January/February 2016, Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse
- Raad, Kees van*, Bulletin for international taxation May/June 2009, 2008 OECD Model: Operation and Effect on Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary
- Sanghavi, Dhruv*, Bulletin for International Taxation September 2016, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative
- Schmidt, Peter Koerver*, TfS 2015, 238, Når multinationale selskaber skat betale en fair andel i skat – en balanceakt i krydsfeltet mellem skatteret og corporate social responsibility
- Ulstrup, Sven*, SU 2001, 69, Den danske ”model”-overenskomst
- Wheeler, Joanna*, World Tax Journal June 2011, The Missing Keystone of Income Tax Treaties

Wittendorff, Jens, SR.2001.0125, International skatteret

Hjemmesider

European Commission, 2016, Anti Tax Avoidance Package, Tilgængelig på: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en (09-03-2017)

Harding, Luke, 2016, What are the Panama Papers? A guide to history's biggest data leak, The Guardian, tilgængelig på: <https://www.theguardian.com/news/2016/apr/03/what-you-need-to-know-about-the-panama-papers> (16-02-2017)

OECD, Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system, tilgængelig på: <http://www.oecd.org/ctp/beps/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm> (03-05-2017)

OECD, Glossary of tax terms, tilgængelig på: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (26-04-2017)

Wayne, Leslie, Kelly Carr, Marina Walker Guevara, Mar Cabra og Michael Hudson, 2014, Leaked Documents Expose Global Companies's Secret Tax Deals in Luxembourg, The International Consortium of Investigative Journalists, tilgængelig på: <https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg> (16-02-2017)

8. Doms- og afgørelsesregister

Danske domme

SKM 2012.591 LR

UfR 1998.1534.HR

Udtalelse fra skatteministeriets departement

TfS 2000, 394