

2010

AFTALT SKATTEPLIGT?

En analyse af indholdet, forpligtelserne og de juridiske bindinger af den gensidige aftaleprocedure og forhåndsprisgodkendelsen.



Mark Bengaard Gravesen

AALBORG UNIVERSITET

ERHVERVSJURA

28-05-2010

Titelblad

INTERNATIONAL SKATTERET

Projektets titel

Dansk: *AFTALT SKATTEPLIGT? En analyse af indholdet, forpligtelserne og de juridiske bindinger af den gensidige aftaleprocedure og forhåndsprisgodkendelsen.*

Engelsk: *AGREED TAX OBLIGATIONS? An analysis of the content, the obligations and the legal bindings of the mutual agreement procedure and the advance pricing procedure.*

Gruppemedlemmer:

Mark Bengaard Gravesen

Studienummer

2005-1604

Vejleder:

Thomas Rønfeldt

Projektperiode:

Forår 2010

Afleveringsdato:

28. maj 2010

INDHOLDSFORTEGNELSE

ANVENDTE FORKORTELSER	7
INTRODUKTION	8
AFGRÆNSNING OG METODE	9
DEL 1 – AFTALERNE.....	13
1. Aftalernes baggrund	13
1.1. OECD's Modeloverenskomst	13
1.2. Nærmere om artikel 25	15
2. Den gensidige aftaleprocedure (The Mutual Agreement Procedure)	17
2.1. Generelt	17
2.2. Forhandlingsproceduren.....	18
2.3.1. Initiativ og formkrav	19
2.3.2. Skatteydere rolle under forhandlingerne	20
2.3.3. Indbringelsesfrist.....	20
2.3.4. Tidsfrist for gennemførelse af en gensidig aftale.....	21
2.3.5. Det praktiske forløb af den gensidige aftaleprocedure	22
2.3.6. Afslutning af en gensidig aftaleforhandling.....	22
3. Forhåndsprisgodkendelse (Advance Pricing Agreement).....	23
3.1. Generelt	23
3.2. Udarbejdelse af aftalen.....	24
3.3. Aftalens indhold	26
4. Opsummering af aftalerne.....	26
DEL 2 – AFTALERNES PARTER OG FORPLIGTELSE.....	29
5. Hvem kan indgå aftalerne	30
5.1. Den gensidige aftaleprocedure	30
5.1.1. Skattemyndighederne	30
5.1.2. Skatteyderne	32
5.2. Forhåndsprisgodkendelser	34
5.2.1. Skattemyndighederne	34
5.2.2. Skatteyderne	36
6. Hvem forpligter aftalerne	38
6.1. Den gensidige aftaleprocedure	38
6.1.1. Skattemyndighederne	38
6.1.2. Skatteyderne	42
6.2. Forhåndsprisgodkendelse	42
6.2.1. Skattemyndighederne	42
6.2.2. Skatteyderne	44
6.3. Aftalens betydning i forhold til legalitetsprincippet	44
6.3.1. Generelt om legalitetsprincippet	45
6.3.1.1. Den formelle lovs princip	47
6.3.1.2. Hjemmelskravet	48
6.3.2. Fortolkning af Grundlovens § 43, 1. led	48
6.3.2.1. Grundloven og de internationale retskilder.....	52

6.3.2.1.1. Dansk udlandsskatteret	53
6.3.2.1.2. Dobbeltbeskatningsoverenskomster.....	54
6.3.3. Grundloven og den gensidige aftaleprocedure.....	55
6.3.3.1. Generelle gensidige aftaler.....	55
6.3.3.2. Konkrete gensidige aftaler	57
7. Opsummering af aftalernes parter og forpligtelser	59
DEL 3 – KOLFLIKT I FORBINDELSE MED AFTALERNE.....	62
8. Hvilken fortolkningsstil skal anvendes ved konflikt.....	62
8.1. Artikel 3, stk. 2 i OECD's Modeloverenskomst	63
8.1.1. Autonom fortolkning.....	64
8.1.2. Fortolkning på baggrund af nationale regler	66
8.2. Fortolkningsstilen og Grundlovens § 43	68
9. Voldgift til løsning af konflikt	69
9.1. Artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst.....	70
9.1.1. Anvendelsesområdet	70
9.1.2. Proceduren	74
9.1.3. Afgørelsen	77
9.1.4. Voldgiftsafgørelsen og Grundlovens § 43	79
9.2. EF-Voldgiftkonventionen	81
9.2.1. Anvendelsesområdet	83
9.2.1.1. Sideløbende national sagsbehandling	85
9.2.1.2. Straffesager	85
9.2.2. Proceduren	86
9.2.2.1. Underretning af foretagendet	86
9.2.2.2. Unilateral genoptagelse og den gensidige aftaleprocedure.....	87
9.2.2.3. Voldgiftsprocedure.....	88
9.2.2.4. Ophævelse af dobbeltbeskatning	90
9.2.3. Afgørelsen.....	90
9.2.4. Voldgiftsafgørelsen og Grundlovens § 43	91
10. Opsummering.....	92
KONKLUSION	94
SUMMARY	96
LITTERATURLISTE	98
DOMSLISTE	100

ANVENDTE FORKORTELSER

EU	Den Europæiske Union
FOB	Folketingets Ombudsmands Beretning
FVL	Forvaltningsloven
GRL	Grundloven
H	Højesterets dom eller kendelse
J	Juristen
KSL	Kildeskatteloven
LL	Ligningsloven
LR	Ligningsrådet
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
R&R	Revision og Regnskab
SFL	Skatteforvaltningsloven
SKL	Skattekontrolloven
SL	Statsskatteloven
SpO	Skattepolitisk Oversigt
S.U.	Skat Udland
TEF	Traktaten om Det Europæiske Fællesskab (EF-Traktaten)
TfS	Tidsskrift for Skatter og Afgifter
T&S	Told- og Skattestyrelsen (nu SKAT)
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen
V	Vestre Landsrets dom eller kendelse
Ø	Østre Landsrets dom eller kendelse

INTRODUKTION

Når der i koncerner foretages interne transaktioner, skal disse fastsættes efter de priser og vilkår, der ville gælde for uafhængige parter – dette princip kaldes i faglig tale armslængdeprincippet. Såfremt koncernernes interne priser er i uoverensstemmelse med armslængdeprincippet, er der basis for, at skattemyndighederne med hjemmel i LL § 2,¹ kan foretage en korrektion af de priser og vilkår, der er anvendt af koncernerne. Ved en korrektion af disse priser og vilkår udlignes den prisforskel, der er opstået som resultat af koncernernes interne afhandlingsprisers afvigelse i forhold til de gængse markedspriser.

Når den danske stat vælger at foretage en korrektion af et her i landet hjemmehørende moder- / datterselskab, som har et udenlandsk moder-/datterselskab, kan der opstå situationer, hvorved koncernen kan udsættes for en såkaldt dobbeltbeskatningssituation.² En sådan situation kan ske ved, at den danske skattemyndighed f.eks. hæver priserne i det danske selskab (den primære korrektion), men den udenlandske skattemyndighed foretager ikke en tilsvarende prissækning (den korresponderende korrektion). Ved en manglede korresponderende korrektion risikerer de implicerede selskaber således, at blive udsat for en dobbeltbeskatning.³

Da disse dobbeltbeskatningssituationer kan virke som en hæmsko for koncerner, har man søgt at tage hånd om disse problemer. Gennem tiltag har det internationale samfund forsøgt at skabe nogle effektive redskaber, der skal forebygge dobbeltbeskatningssituationerne. Sådanne tiltag indbefatter bl.a. forhåndsprisgoldkendelse (Advance Pricing Agreement) og den gensidige aftaleprocedure (Mutual Agreement Procedure).

Såfremt der er risiko for, at der vil ske en dobbeltbeskatning kan skatteyderen anmode de kontraherende stater om, at indlede en gensidig aftaleprocedure. Efter denne procedure skal myndighederne i de kontrahe-

¹ LL § 2 har sin inspiration fra artikel 9 i OECD's modeloverenskomst, der definerer interesseforbundne parter.

² Dobbeltbeskatning kan enten være af økonomisk eller juridisk karakter. Dobbeltbeskatning opstår som resultat af, at en og samme fysiske eller juridiske person beskattes af samme indkomst både i domicilstaten og i kildestaten. Årsagen til at denne dobbeltbeskatning opstår er, at Danmark ligesom mange andre stater anvender globalindkomstprincippet, jf. SL § 4, hvoraf det fremgår; "... *hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke...*". Dette betyder, at et dansk hjemmehørende selskab ikke kun beskattes af den indkomst det har tjent her i landet, men også af den indkomst det har tjent uden for landets grænser. Eftersom den kildestat, hvor den udenlandske indkomst er tjent, også kan beskatte den samme indkomst opstår der dobbeltbeskatning. En dobbeltbeskatning kan kun ophæves med hjemmel i enten en intern lempelsesregel, eller med hjemmel i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette betegnes som den juridiske dobbeltbeskatning, og det er denne, som de mange dobbeltbeskatningsoverenskomster søger at løse. I modsætning til den juridiske dobbeltbeskatning er den økonomiske dobbeltbeskatning et udtryk for, at den samme indkomst beskattes hos forskellige personer. Denne problemstilling falder dog udenfor dobbeltbeskatningsoverenskomsternes område, jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 143 og *S.U. 2002.68*.

³ Selve korrektionsprocessen vil ikke blive behandlet i videre omfang i denne afhandling, i stedet henvises der bl.a. til *Lærebog om indkomstskat*, kapitel 37, *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, kapitel 6, *Selskabsskatteret 2008/09*, kapitel 7 og *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, kapitel 4, hvor processen bliver belyst. Ligeledes kan der henvises til punkt 4.32 i *OECD Transfer Pricing Guidelines*, samt *R&R 2004*, nr. 2, side 26.

rende stater forsøge, at finde en løsning på konflikten og derved, hvis det er muligt, afværgе dobbeltbeskatningen.

Skatteyderen kan også, inden der foretages nogen disposition, forsøge at opnå en forhåndsprisgodkendelse, hvorved skatteyderen sikre sig, at der beskattes på grundlag af den indgåede aftale.

Når man betragter disse to mulige aftaleforhold, må man spørge sig selv; kan man overhovedet indgå gyldige aftaler om skattepligt? Kan det overhovedet efter dansk ret accepteres, at to kontraherende stater fastsætter en beskatning for en transaktion, og kan sådanne aftaler gyldigt opretholdes i forhold til legalitetsprincippet i GRL § 43? Denne afhandling søger at belyse, hvorvidt der gyldigt kan laves aftaler om skattepligt, hvem der kan indgå sådanne aftaler, og hvilken betydning sådanne aftaler har.

Afhandlingen har således til formål, at fortolke og analysere aftalernes indhold og omfang. Afhandlingen tager sit afsæt i en analyse af, hvilke elementer der indgår i en forhåndsprisgodkendelse og den gensidige aftaleprocedure.

AFGRÆNSNING OG METODE

Denne afhandling belyser, hvorvidt der gyldigt kan aftales skattepligt ved indgåelse af en forhåndsprisgodkendelse eller ved anvendelsen af den gensidige aftaleprocedure. Dette sker med afsæt i den traditionelle retsdogmatiske metode, der tager udgangspunkt i at afdække gældende ret (de lege lata). Den traditionelle retsdogmatiske metode lægger vægt på en fortolkning og anvendelse af de traditionelle kilder, hvilket indbefatter lovgivning, forarbejder, retspraksis, administrativ praksis og forskrifter i den hierarkisk nævnte rækkefølge. Foruden de anvendte kilder vil litteraturen blive inddraget som fortolkningsbidrag.

Uden en videre fordybende redegørelse af skatterettens retskildehieraki, skal det nævnes, at love, bekendtgørelser, domstolsafgørelser og Landsskatterettens kendelser er bindende for både skattemyndigheder og skatteydere. I modsætning til de forannævnte kilder, er den øvrige administrative praksis og de administrative juridiske vejledninger og meddelelser herunder Ligningsvejledningen, kun bindende for skattemyndighederne, jf. SKATs hjemmeside.⁴

⁴ Af SKATs hjemmeside fremgår det, at "vejledningerne giver udtryk for SKATs opfattelse af gældende praksis og er bindende for told- og skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre vejledningernes indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder; det vil sige EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis. Endvidere vil vejledningerne ikke være bindende i det omfang, borgerne/virksomhederne kan støtte ret på indholdet af tidligere års vejledninger. Dette vil kunne forekomme, hvis en skærpet virkning ikke har været offentliggjort på relevant måde i forhold til den hidtidige beskrivelse i en af vejledningerne. Skatteankenævnene er ikke bundet af SKATs juridiske vejledninger. Skatterådet kan ikke, som Ligningsrådet hidtil har kunnet, vedtage anvisninger, som er bindende for skatteankenævnene. Dette fremgår også af Lærebog om indkomstskat, side 111.

Afhandlingen tager sit afsæt i at belyse gældende ret i forhold til den gensidige aftaleprocedure og forhåndsprisgodkendelse. Afhandlingen afgrænser sig til, at betragte disse aftalekomplekser ud fra et dansk synspunkt, hvor internationale ret – herunder EU-ret, kun inddrages såfremt dette kan anses for anvendeligt i forhold til behandlingen af den konkrete problemstilling.

I forbindelse med eventuelle henvisninger til EU-retten, vil henvisningerne ske til TEF's artikler. Der vil således ikke blive refereret til Lissabon-traktaten.

Denne afhandling lægger hovedvægten af sin behandling på den gensidige aftaleprocedure. Forhåndsprisgodkendelsen er dog medtaget, da denne kan være tæt forbundet med den gensidige aftaleprocedure. Der vil dog i forbindelse med behandlingen af, hvorvidt der gyldigt kan aftales skattepligt kun blive set på den gensidige aftaleprocedure. Forhåndsprisgodkendelsen bliver således kun behandlet overfladisk i denne afhandling.

For at belyse emnet bedst muligt bliver afhandlingen opbygget således, at den rummer tre dele; den første del indeholder aftalerne. Dette afsnit har til formål, at give læseren et indblik i, hvor forhåndsprisgodkendelsen og den gensidige aftaleprocedure udspringer fra, hvad sådanne aftaler indeholder og hvordan disse udarbejdes. Dette afsnit skal virke som et introduktionskapitel, der skal give den fornødne forståelse til de efterfølgende afsnit, hvor der bl.a. bliver diskuteret, hvem der kan indgå aftalerne, og hvilke forpligtelser, der følger af sådanne aftaler.

Efter en introduktion af disse begreber bliver der set på, hvad sådanne aftaler indeholder, denne fortolkning af aftalernes indhold skal virke som fundament i den senere diskussion i anden del. Efter en fortolkning af aftalernes indhold, vil det blive belyst, hvordan udarbejdelsen af disse aftaler kan ske, og hvorvidt der er aftalefrihed for de implicerede parter, eller om de er bundet af en skabelon. Afhandlingens del 1 har således til opgave, at oplyse læseren om de to aftaletyper, der bliver behandlet gennem denne afhandling.

Det andet afsnit belyser aftalernes parter og forpligtelser. Dette afsnit har til formål at belyse og analysere, hvem der retmæssigt kan indgå disse aftaler og hvem disse aftaler forpligter. Formålet er således at belyse, hvem der kan indgå aftaler om skattepligt, og hvem der kan forpligtes af disse, herunder om den danske stat kan være part i sådanne aftaler. Tillige vil der i afsnittet blive diskuteret, hvorvidt en aftale, der udspringer af den gensidige aftaleprocedure, gyldigt kan opretholdes i forhold til legalitetsprincippet i GRL § 43.

I forbindelse med behandlingen af legalitetsprincippet vil det først blive belyst, hvad legalitetsprincippet indeholder, dernæst vil der blive set nærmere på fortolkningen af GRL § 43, 1. led. Denne belysning skal virke som en forståelse af, hvilken rækkevidde bestemmelsen har, samt hvilke kilder, der kan finde anvendelse, når man skal fortolke GRL § 43 i internationale skattesager. I forbindelse med fortolkningen af GRL § 43 vil der ligeledes blive set på, hvorvidt den gensidige aftaleprocedure kan opretholdes i forhold til indhol-

det og rækkevidden af GRL § 43. Der vil i forbindelse med belysningen af forholdet mellem GRL § 43 og den gensidige aftaleprocedure blive set nærmere på den konkrete og den generelle aftaleprocedures legitimitet i forhold til dansk lovgivning.

Dette afsnit er således det vigtigste element i denne afhandling, da dette afsnit konfronterer den konkrete problemstilling om, hvorvidt der gyldigt kan indgås aftaler om skattepligt.

Efter en belysning af aftalernes parter og forpligtelser i anden del af afhandlingen, vil der i den tredje del blive set nærmere på konflikt i forbindelse med aftalen. Afsnittet har til opgave at belyse, hvilken fortolkningsstil, der skal anvendes i forbindelse med fortolkningsuoverensstemmelser mellem de kontraherende stater, og hvorvidt voldgift kan anvendes som en fornuftig løsningsmodel i forhold til dobbeltbeskatningssituationerne. Dette afsnit har således to aspekter, dels at belyse, hvilken fortolkningsstil, der skal anvendes i tilfælde af eventuelle begrebsuoverensstemmelser mellem de kontraherende stater, og dels at belyse, hvorvidt voldgift kan anvendes til løsning af dobbeltbeskatningsproblemer.

I forbindelse med det første aspekt vil der blive set nærmere på, hvorvidt der skal anvendes en autonom fortolkningsstil til løsning af eventuelle uoverensstemmelser, eller om fortolkningstvisten skal søges løst gennem nationale regler. Dette afsnit er et vigtigt element i forbindelse med udarbejdelsen af en generel aftaleprocedure, derfor kan dette afsnit ikke overses i forbindelse med belysningen af afhandlingens emne. Efter at det er blevet fastslået, hvilken fortolkningsstil, der skal finde anvendelse, vil der blive set nærmere på, hvorvidt denne fortolkningsstil kan komme i konflikt med kriterierne i GRL § 43.

Under behandlingen af det andet aspekt vil der blive set nærmere på, hvorvidt voldgift kan anvendes til løsning af dobbeltbeskatningssituationer. I dette afsnit vil der blive set nærmere på voldgiftsproceduren i artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst og i EF's voldgiftskonvention. Disse to procedurer bliver behandlet separat. I forbindelse med belysningen af voldgiftsprocedurerne bliver der set nærmere på selve proceduren, der gennemgås i forbindelse med voldgiften. Endvidere bliver der set på, hvordan disse afgørelser, der træffes under voldgiften kan opretholdes i forhold til GRL § 43, herunder hvorvidt sådanne aftaler kommer i konflikt med delegationsforbuddet i GRL § 43, 1. led.

Behandlingen af voldgiftsprocedurerne er således med til at afslutte belysningen af, hvorvidt der gyldigt kan indgås aftalt skattepligt i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure.

Afhandlingen vil således, på baggrund af det ovenfor anførte, søge at belyse gældende dansk ret i forhold til indgåelsen af forhåndsprisgodkendelser og den gensidige aftaleprocedure. Afhandlingens kerneproblem er, at belyse hvorvidt disse aftaler kan indgås og i så fald af hvem, hvem disse aftaler forpligter, herunder om den danske stat kan være en del af sådanne aftaler, samt at belyse, hvorvidt den gensidige aftaleprocedure gyldigt kan opretholdes i forhold til legalitetsprincippet i GRL § 43. Herudover vil afhandlingen bevæge sig

videre over i, hvordan fortolkningsuoverensstemmelser mellem de kontraherende stater skal søges løst, samt hvorvidt voldgift kan anvendes til løsning af dobbeltbeskatningsproblemer mellem staterne, herunder hvorvidt voldgiftsproceduren og den afgørelse, der træffes i forbindelse med en voldgift, kan komme i konflikt med delegationsforbuddet i GRL § 43, 1. led.

Afhandlingen afsluttes med en konklusion af, hvorvidt der gyldigt kan indgås aftalt skattepligt i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure.

DEL 1 – AFTALERNE

For at mindske risikoen for at skatteyderne udsættes for dobbeltbeskatning, findes der i de folkeretlige regler nogle instrumenter, der kan forebygge at dobbeltbeskatningssituationer opstår, eller der kan søge at begrænse de negative konsekvenser af allerede opståede situationer. Her er artikel 25 i OECD's modeloverenskomst det væsentligste instrument i forbindelse med transfer pricing-sager. Artiklen indeholder bestemmelsen om den gensidige aftaleprocedure, der under visse forudsætninger kan iværksætte en forhandlingsproces, mellem de implicerede stater, med henblik på løsning af en dobbeltbeskatningssituation. Endvidere giver artikel 25 to staters skattemyndigheder mulighed for, på forhånd at indgå en forhåndsprisgodkendelse om den skattemæssige behandling af de kontrollerede transaktioner, hvorved risikoen for fremtidige dobbeltbeskatningssituationer mindskes.

Danmark har i de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået med andre stater, indført en bestemmelse svarende til den, der findes i artikel 25 i modeloverenskomsten.⁵

Såfremt Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvori der ikke findes sådan en bestemmelse, kan den gensidige aftaleprocedure ikke anvendes.⁶

1. Aftalernes baggrund

1.1. OECD's Modeloverenskomst

OECD har, efter mange års forarbejde, udarbejdet en modeloverenskomst,⁷ der giver et middel til på en ensartet måde at løse størstedelen af de generelle problemer, der opstår i forbindelse med international juridisk dobbeltbeskatning.⁸

Den første modeloverenskomst blev efter flere års forarbejde vedtaget i 1963. Foruden modeloverenskomstens bestemmelser, er der tillige udarbejdet kommentarer hertil.⁹ Modeloverenskomsten og ikke mindst

⁵ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 81.

⁶ Det er dog muligt senere at udvide dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvorved en sådan bestemmelse kan indføres i et tillæg til overenskomsten, jf. *S.U. 2007.71*.

⁷ Overenskomsten bliver revideret løbende. Den gældende overenskomst er; *"Modeloverenskomst af 1992 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskatter"*. Seneste revidering af overenskomsten er sket i 2008.

⁸ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 79.

⁹ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer* side 5.

kommentarerne¹⁰ hertil, er et styrende redskab, når skattemyndighederne skal søge, at løse internationale skattetvister.¹¹ Selvom modeloverenskomsten ikke er en folkeretligt bindende traktat, formuleres størstedelen af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster i overensstemmelse med modeloverenskomsten,¹² hvorfor denne må anses for et væsentligt redskab ved konfliktløsning af internationale skattetvister.¹³ Den væsentlige betydning OECD's modeloverenskomst bliver tillagt på international plan, kan også ses udtrykt gennem flere staters praksis, hvor modeloverenskomsten anvendes som fortolkningsbidrag.¹⁴

De dobbeltbeskatningsoverenskomster, der udarbejdes på baggrund af modeloverenskomsten har flere formål. For det først skal de forhindre international dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning¹⁵, som følge af, at begge stater beskatter den samme person (hvad enten denne er fysisk eller juridisk) af den samme indkomst/formue.¹⁶ Ligeledes skal de medvirke til en retfærdig fordeling af beskatningsretten mellem domicilland og kildeland, og give personer og selskaber, der er hjemhørende i en anden stat, en klarhed om skattemæssige konsekvenser af dispositionen.¹⁷

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal ligeledes medvirke til en forhindring af skatteunddragelse, derfor indeholder overenskomsterne regler om samarbejde mellem skattemyndighederne. Ved bestemmelsen af rangforholdet mellem folkeretten og intern dansk ret benytter Danmark den dualistiske teori, som betyder, at folkeret og intern ret er to forskellige systemer, hvor folkeretlige aftaler kræver en særlig inkorporeringshandling, og hvor folkeretten ikke er *lex superior* i forhold til intern ret.¹⁸

¹⁰ Kommentarerne til modeloverenskomsten udarbejdes af Committee of Fiscal Affairs.

¹¹ Af punkt 3 i Introduktion til OECD's modeloverenskomst fremgår det bl.a.: *Dette er hovedformålet med OECD's modeloverenskomst [...], der giver et middel til, på en ensartet måde, at løse de fleste af de generelle problemer, der opstår inden for området af international juridisk dobbeltbeskatning*, jf. OECD's modeloverenskomst, side 9.

¹² Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 80 og *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 74.

¹³ Selvom OECD's modeloverenskomst med kommentarer ikke har status af en folkeretlig bindende traktat, får modeloverenskomsten og dens kommentarer en helt central betydning i den internationale skatteret, hvilket bl.a. skyldes, at modeloverenskomsten anvendes som udgangspunkt for udformning af de konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster, som indgås, jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer* side 5, se også *S.U. 2000.3*.

¹⁴ Fra dansk praksis kan bl.a. nævnes *TfS 1993.7 H*, *TfS 2003.222 H* og *TfS 2006.635 Ø*.

¹⁵ Dobbelt ikke-beskatning er, hvor en skatteyder ikke bliver beskattet i nogen stat, jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 8.

¹⁶ Metoden til at undgå dobbeltbeskatning, består enten i at anvende en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller i at anvende interne lempelsesregler, hvoraf LL § 33 er den vigtigste, jf. *S.U. 2002.68* og *Selskabsskatteret 2008/09*, side 42, se også generelt herom *Beskatning af international erhvervsindkomst*, kapitel 2, Dobbeltbeskatningsoverenskomster i dansk ret.

¹⁷ Jf. *Erhvervsjuridisk basisbog*, side 285-286.

¹⁸ Se om den dualistiske teori *juridisk metode* kapitel 6.

Når dobbeltbeskatningsoverenskomsterne efter inkorporering bliver en del af intern ret, er de således retligt på trindhøjde med skattelovene. Dette har betydning i forhold til deres placering i retskildehierarkiet og for skatteydernes mulighed for at påberåbe sig dem.¹⁹

OECD's modeloverenskomst indeholder også de to aftaletyper, der søges belyst i denne afhandling. I modeloverenskomstens artikel 25 findes bestemmelsen om den gensidige aftaleprocedure. Danmark har, som anført tidligere, i de fleste af sine dobbeltbeskatningsoverenskomster en bestemmelse, der er svarende til den i OECD's modeloverenskomsts artikel 25.²⁰ Blot for at nævne et eksempel, findes der i en aftale mellem Danmark og Samoa vedrørende oplysninger i skattesager i artikel 14 en bestemmelse, der hjemler den gensidige aftaleprocedure.²¹

1.2. Nærmere om artikel 25

Artikel 25 i OECD's modeloverenskomst indeholder, som det blev anført ovenfor i afsnit 1.1, bestemmelsen om den gensidige aftaleprocedure. Den gensidige aftaleprocedure er blevet indført med henblik på at løse vanskeligheder, der opstår i forbindelse med anvendelsen af OECD's modeloverenskomst i videste forstand.²² Bestemmelsen i artikel 25 giver en hjælpende hånd til, hvilken fremgangsmåde, der skal anvendes ved indgåelse af gensidige aftaler. Af bestemmelsen fremgår;

1. Såfremt en person mener, at foranstaltninger truffet af en eller begge de kontraherende stater, for ham medfører eller vil medføre beskatning, som ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst, kan han – uanset hvilke retsmidler, der måtte være fastsat i disse staters interne lovgivning – indbringe sin sag for den kompetente myndighed i den kontraherende stat, i hvilken han er hjemmehørende, eller hvis hans sag falder ind under art. 24, stk. 1, for den af de kontraherende stater, hvor han er statsborger. Sagen skal indgives inden 3 år efter den første meddelelse om de foranstaltninger, der resulterer i beskatning, der ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst.

2. Den kompetente myndighed skal, hvis indsigelsen synes at være begrundet, og hvis den ikke selv kan nå til en tilfredsstillende løsning, søge at løse sagen ved gensidig aftale med den kompetente myndighed i den an-

¹⁹ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 40.

²⁰ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 81.

²¹ Jf. *Aftale mellem Danmarks regering og Samoas regering om oplysninger i skattesager*. Se ligeledes *Aftale mellem Danmark og Turks and Caicos Islands om udveksling af oplysninger vedrørende skatter*, hvor der i dennes artikel 14 findes en tilsvarende bestemmelse, der giver mulighed for iværksættelse af den gensidige aftaleprocedure. Tillige kan der henvises til *Overenskomsten mellem kongeriget Danmark og republikken Østrig vedrørende skatter af indkomst og formue*, hvor der i artikel 25 findes en bestemmelse, som næsten er identiske med den i OECD's modeloverenskomsts artikel 25, dog med undtagelse af stk. 5, der er undladt i aftalen.

²² Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, punkt 1, side. 214.

den stat med henblik på at undgå en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med overenskomsten. Enhver indgået aftale skal gennemføres uanset enhver tidsfrist i den interne lovgivning i de kontraherende stater.

3. De kompetente myndigheder i de kontraherende stater skal ved gensidig aftale søge at løse vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål, der måtte opstå med hensyn til fortolkningen eller anvendelsen af overenskomsten. De kan også rådføre sig med hinanden for at undgå dobbeltbeskatning i tilfælde, der ikke omhandles i overenskomsten.

4. De kontraherende staters kompetente myndigheder kan træde i direkte kontakt med hinanden, herunder gennem en fælles kommission, der består af dem selv eller deres repræsentanter, med henblik på indgåelse af en aftale i overensstemmelse med de foregående stykker.

5. I tilfælde, hvor

- a) en person, i henhold til stk. 1, har indbragt en sag for den kompetente myndighed i en kontraherende stat som følge af, at den ene eller begge de kontraherende staters handlinger for denne person har medført en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst, og*
- b) de kompetente myndigheder ikke er i stand til at nå til en aftale, der løser sagen i overensstemmelse med stk. 2 inden for to år fra indbringelsen af sagen for den kompetente myndighed i den anden kontraherende stat,*

skal alle uløste spørgsmål i sagen afgøres ved voldgift, hvis personen anmoder herom. Disse uløste spørgsmål kan imidlertid ikke afgøres ved voldgift, hvis en afgørelse af disse spørgsmål allerede er afsagt af en ordinær domstol eller af en forvaltningsdomstol i en af staterne. Medmindre en person, som sagen direkte har betydning for, ikke accepterer den gensidige aftale, som implementerer voldgiftskendelsen, er kendelsen bindende for begge stater og skal implementeres uanset enhver tidsfrist i disse staters nationale lovgivning. De kompetente myndigheder i de kontraherende stater skal ved gensidig aftale fastsætte de nærmere regler for anvendelsen af dette stykke.

Som det følger af artikel 25, skal den person²³, der mener, at visse trufne foranstaltninger ville føre til en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst, tage de indledende skridt til behandling af en gensidig aftale. Tillige følger der af artikel 25, at skatteyderen ikke behøver, at vente på, at den beskatning, som skatteyderen mener, er i strid med overenskomsten, bliver en realitet, dog skal skatteyderen kunne godtgøre, at de foranstaltninger, der er truffet vil resultere i en beskatning. Beskatningen skal fremstå som en risiko, der ikke blot er en mulighed, men nærmere en sandsynlig-

²³ Personen kan være af såvel fysisk som juridisk status, hvilket også kan læses ud af bestemmelsen i artikel 25, hvori det anføres; ... *den kompetente myndighed i den kontraherende stat, i hvilken han er hjemmehørende, eller [...] for den af de kontraherende stater, hvor han er statsborger.* Bestemmelsen ordlyd giver således en indikation af, at bestemmelsen retter sig mod både fysiske og juridiske personer.

hed.²⁴ Skatteyderen skal således kunne vise eller sandsynliggøre, at der vil ske en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i den pågældende overenskomst. Skatteyderen spiller således en aktiv rolle i indledningen af den gensidige aftaleprocedure. Der skal dog være opfyldt to betingelser efter artikel 25, før en gensidig aftaleprocedure kan indledes: For det første skal skatteyderen fremsende sine indsigelser for de kompetente myndigheder i den stat, i hvilken skatteyderen er hjemmehørende, medmindre proceduren for anvendelsen af stk. 1 i artikel 24 sættes i gang af skatteyderen i den stat, i hvilken han er statsborger. For det andet skal indsigelserne indgives inden 3 år fra modtagelsen af den første meddelelse om de(n) foranstaltning(er), der giver anledning til en beskatning, som er i uoverensstemmelse med den pågældende overenskomst.²⁵

Skattemyndighederne har også mulighed for at iværksætte en gensidig aftaleprocedure, hvilket belyses nærmere i afsnit 5.1.1.

Nedenfor i afsnit 2 og 3 vil der blive set nærmere på henholdsvis den gensidige aftaleprocedure og forhåndsprisgodkendelsen. I afsnittene vil der blive set nærmere på, hvad disse aftaler indeholder og den proces, der er omkring indgåelsen af disse.

2. Den gensidige aftaleprocedure (The Mutual Agreement Procedure)

2.1. Generelt

OECD's medlemsstater har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med hinanden, som indeholder retningslinjer for, hvilken stat²⁶, der har beskatningsretten.²⁷ Det sker dog, at der er uoverensstemmelse mellem de to stater om, hvem der har beskatningsretten, hvilket kan resultere i en dobbeltbeskatning.²⁸ OECD har, som tidligere nævnt, til løsning af sådanne konflikter indført den gensidige aftaleprocedure.²⁹

²⁴ Jf. *OECD's modeloverenskomst med kommentarer* pkt. 14, side 216 og *Løsning af internationale skattetvister*, side 108.

²⁵ Jf. *OECD's modeloverenskomst med kommentarer* pkt. 16, side 217.

²⁶ Domicil-, kildeland eller begge.

²⁷ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 78.

²⁸ Som udgangspunkt skal dobbeltbeskatning løses gennem anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster eller ved anvendelse af de interne lempelsesregler, herunder LL § 33, der indeholder hjemmel til creditlempelse. Der kan dog opstå situationer, der ikke umiddelbart kan løses efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter interne lempelsesbestemmelser, hvilket foreløbigt vil resultere i en dobbeltbeskatningssituation, jf. *S.U. 2002.68*.

²⁹ Jf. *S.U. 2004.431*.

Den gensidige aftaleprocedure er en gensidig forhandling mellem to eller flere staters kompetente myndigheder (i Danmarks tilfælde er den kompetente myndighed de danske skattemyndigheder), der iværksættes for at undgå dobbeltbeskatning af en persons³⁰ indkomst.³¹ For at der kan indledes en aftaleprocedure forudsættes det, at der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to stater, og at denne overenskomst indeholder en bestemmelse svarende til artikel 25 stk. 1 og 2 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, der hjemler den gensidige aftaleprocedure.³² Aftaleproceduren i modeloverenskomstens artikel 25 kan finde anvendelse, hvis en person mener, at de foranstaltninger, der er truffet af en eller begge de involverede stater, medfører eller vil medføre en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.³³

2.2. Forhandlingsproceduren

Forhandlingen indledes såfremt der f.eks. er foretaget en primær korrektion i udlandet og skattemyndighederne i Danmark ikke er enig i den korresponderende korrektion, der skal foretages her i landet. I Danmark indledes forhandlingerne efter henvendelse til den kompetente myndighed, der efter en gennemgang af sagen indleder forhandlingerne, såfremt de er uenige i ansættelsen af korrektionen.³⁴ Sagen kan indbringes af begge de implicerede parter i de respektive stater, hvor de involverede parter er hjemmehørende. Sagens indbringelse skal ske senest 3 år efter modtagelsen af den primære korrektion, hvilket i Danmark vil sige fra modtagelsen af skattemyndighedernes afgørelse.³⁵

Den gensidige aftaleprocedure er opdelt i 2 stadier, hvor det første stadie foregår mellem skatteyderen og skattemyndighederne i den stat, hvor han er hjemmehørende. Såfremt skattemyndighederne finder at skatteyderens indsigelser er berettigede og skyldes en foranstaltning foretaget i denne stat, skal skatteyderens problem løses hurtigst muligt. Det kan være nyttigt for skattemyndigheden, indledningsvist at udveksle informa-

³⁰ Enten fysisk eller juridisk.

³¹ Jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 166.

³² Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 271.

³³ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 176 og S.U. 2004.431.

³⁴ Jf. S.U. 2001.306, hvori det fremhæves, at den kompetente myndighed i transfer pricing-sager er Kontoret for International Selskabsbeskatning (Transfer Pricing-kontoret).

³⁵ Jf. *Transfer Pricing i Praxis*, side 238, R&R 2004, nr. 2, side 26, *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 271 og S.U. 2002.68, se også punkt 4.49 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

tioner eller synspunkter med den anden stats skattemyndigheder for f.eks. at få bekræftet en bestemt fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.³⁶

Hvis de danske skattemyndigheder afviser at behandle en begrundet indsigelse efter artikel 25 skal afvisningen begrundes, jf. bestemmelsen i FVL § 22. En sådan afvisning kan indbringes for domstolene inden 3 måneder efter at afvisningen er sket.³⁷

Hvis de danske skattemyndigheder vurderer at skatteyderens indsigelser syntes begrundet, forsøger myndighederne først selv at nå en tilfredsstillende løsning. Såfremt de danske skattemyndigheder finder, at beskattningen skyldes en forkert anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser, rettes der henvendelse til den anden stats kompetente myndighed med henblik på at indlede en gensidig aftaleprocedure.

2.3.1. Initiativ og formkrav

Det er som udgangspunkt alene den berørte skatteyder, der kan tage initiativ til at indlede en konkret gensidig aftaleprocedure. Skattemyndighederne kan dog indlede en generel procedure i en konkret sag, såfremt skattemyndigheden er blevet opmærksom på et fortolkningsspørgsmål, jf. artikel 25, stk. 1.³⁸ Myndighederne kan også på egen hånd indlede en generel procedure med henblik på at løse vanskeligheder eller tvivsspørgsmål, der måtte opstå ved fortolkningen eller anvendelsen af en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Såfremt det er skatteyderen, der tager initiativet til at indlede en forhandlingsprocedure, skal dette ske ved de kompetente myndigheder i den stat, hvor skatteyderen er hjemmehørende.³⁹ Der stilles ikke nogle formelle krav i forbindelse med anmodningen om en gensidig aftaleprocedure, dog har skattemyndighederne i *TfS 2005.103* haft lejlighed til at udtale; at en anmodning bør indeholde visse informationer.⁴⁰

I Modeloverenskomsten findes der ingen vejledning, som beskriver, hvordan gennemførelse af den gensidige aftaleprocedure skal finde sted. Ifølge OECD er der dog udviklet en uformel praksis om, at den stats myndighed, der tager sådanne skridt, at en skatteyder mener, at han er eller vil blive udsat for en overens-

³⁶ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 129.

³⁷ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 130 og *S.U. 2002.68*.

³⁸ Jf. punkt 14 i *OECD's modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, stk. 1.

³⁹ I Danmark vil dette være skattemyndighederne.

⁴⁰ De nærmere informationer, der ønskes fra skattemyndighederne er gengivet i *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 234, se ligeledes side 231.

komststridig beskatning, skal indlede den gensidige aftaleprocedure med at udarbejde et "position paper". Dette dokument skal redegøre for de spørgsmål, der er rejst i sagen, herunder hvorfor ansættelsen er sket, og afslutningsvis komme med en udmelding om, hvorvidt myndigheden vil fastholde ansættelsen. Et "Position paper" skal have et sådant indhold, at den anden stats myndighed kan tage stilling til, om staten på dette grundlag vil ophæve den overenskomststridige beskatning.⁴¹

2.3.2. Skatteyderes rolle under forhandlingerne

Under den gensidige aftaleprocedure spiller skatteyderen en væsentlig rolle, da myndighederne kan anmode skatteyderen om uddybende eller supplerende oplysninger. Skatteyderen er ansvarlig for at levere de ønskede oplysninger.

Såfremt skatteyderen ikke leverer disse oplysninger, bærer han risikoen for, at forhandlingerne enten trækker i langdrag eller afbrydes af myndighederne grundet manglende samarbejdsvillighed. Når den endelige aftale foreligger træffer skatteyderen i sidste ende beslutning om, hvorvidt han enten vil acceptere myndighedernes aftale eller ej. I praksis har skatteyderen også ret til på ethvert tidspunkt at trække sin anmodning tilbage.⁴² Skatteyderens rolle under de gensidige forhandlinger bliver yderligere belyst under del 2 i denne rapport.

2.3.3. Indbringelsesfrist

Sagen skal ifølge artikel 25, stk. 1 indbringes for de kompetente myndigheder inden 3 år efter den første meddelelse om de foranstaltninger, som resulterer i den beskatning, der er i uoverensstemmelse med bestemmelserne i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er angivet i kommentaren til bestemmelsen, at formålet med tidsfristen er at beskytte skattemyndighederne mod sene indsigelser. Endvidere angives det, at de 3 år må anses som et minimum, og at de to stater kan enes om en længere tidsfrist. Herunder kan de kontraherende stater helt undlade 3 års fristen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvis de er enige om at deres respektive nationale regler automatisk finder anvendelse, og disse er mere fordelagtige for skatteyderne.⁴³

Endelig skal det angives, at tidsfristen skal beregnes fra det tidspunkt, som resulterer i den mest fordelagtige behandling for skatteyderen. Skyldes beskatningen f.eks. en generel administrativ praksisændring, be-

⁴¹ Se nærmere om "Position papers" i *S.U. 2004.431*.

⁴² Jf. *S.U. 2004.431*.

⁴³ Jf. punkt 20 i OECD's kommentarer til artikel 25, stk. 1 og 2, side 218, og *S.U. 2002.68*.

regnes tidsfristen først fra det tidspunkt, hvor den enkelte skatteyder får meddelelse om beskatningen. Når det er en kombination af beslutninger og foranstaltninger truffet i begge stater, der resulterer i en beskatning i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten, løber fristen først fra tidspunktet for meddelelsen om den senest trufne beslutning eller foranstaltning.

I Danmark er der ikke fastsat en særlig tidsfrist for en anmodning om en gensidig aftale, og de fleste danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder den 3-årige frist, der findes i OECD's modeloverenskomst.⁴⁴

Ifølge OECD skal en skatteyder have ret til at indbringe sin sag for skattemyndighederne, uanset at skatteyder i henhold til national lovgivning har rejst krav mod eller indledt retslige skridt mod denne stat. Hvis der er en verserende skattesag vedrørende de regulerede kontrollerede transaktioner, bør skattemyndigheden ikke afvente resultatet af skattesagen, men i stedet komme med en udtalelse om, hvorvidt den anser sagen for egnet til den gensidige aftaleprocedure.⁴⁵

2.3.4. Tidsfrist for gennemførelse af en gensidig aftale

Af artikel 25 stk. 2 fremgår det, at enhver indgået aftale skal gennemføres uanset enhver tidsfrist i den interne lovgivning i de kontraherende stater. I punkt 39 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst forklares det; at formålet med denne bestemmelse, er at give stater med nationale tidsfrister for skattebehandling og tilbagebetaling af skat en mulighed for, at fravige disse frister og gennemføre en gensidig aftale. Kan en stat på grund af forfatningsmæssige eller andre juridiske grunde ikke underkende tidsfristerne i den nationale lovgivning, er det dog stadig tilladt, at de indsatte tidsfrister tilpasses de nationale tidsfrister i den gensidige aftale.⁴⁶ I Danmark indeholder forhandlingsoplægget en bestemmelse svarende til artikel 25, stk. 2, 2. punktum, som suspenderer de generelle tidsfrister i danske lovgivninger.

I de tilfælde, hvor det må opgives, at nå til enighed om en gensidig aftale, kan det forekomme, at den danske skattemyndighed alligevel vælger at hjælpe skatteyderen med en lempelse. Såfremt dette er tilfældet, vil lempelsen være indenfor rammerne af det første stadie af den gensidige aftaleprocedure, og denne kan derfor fravige de nationale tidsfrister.⁴⁷

⁴⁴ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 116-117 og *S.U. 2002.68*.

⁴⁵ Jf. punkt 34 i OECD's kommentarer til artikel 25, stk. 1 og 2, side 221.

⁴⁶ Jf. punkt 39 i OECD's kommentarer til artikel 25, stk. 1 og 2, side 222 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 272.

⁴⁷ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 151-152.

2.3.5. Det praktiske forløb af den gensidige aftaleprocedure

Ifølge artikel 25 og dennes kommentarer fremgår det, at de kompetente myndigheder kan træde i direkte kontakt med hinanden eller gennem en kommission, der består af dem selv eller deres repræsentanter. Kommissionen kan sammensættes frit og følge de procedureregler, som staterne måtte ønske. De kompetente myndigheder skal, ved nedsættelse af en kommission sikre skatteyderen retten til at blive hørt og retten til at rådføre sig med en advokat. I Danmark er løsningen med en kommission aldrig blevet anvendt ved etableringen af en gensidig aftaleprocedure.⁴⁸

I Danmark er der ikke fastsat særlige regler for forløbet af den gensidige aftaleprocedure, dog gennemføres proceduren i praksis af den danske skattemyndighed. I visse tilfælde kan sagen løses ved skriftlig korrespondance mellem de kompetente myndigheder, mens det i andre tilfælde er nødvendigt at afholde et eller flere møder.⁴⁹

2.3.6. Afslutning af en gensidig aftaleforhandling

Hvis forhandlingerne synes resultatløse, kan en af de to staters kompetente myndigheder vælge at afslutte forhandlingerne.⁵⁰ Såfremt det er en udenlandsk myndighed, der afslutter forhandlingerne før et resultat er opnået, skal dette meddeles skatteyderen. Er det derimod de danske skattemyndigheder, som afslutter forhandlingerne uden et resultat, skal dette, som tidligere anført, meddeles skatteyderen med en begrundelse for beslutningen, jf. FVL § 22. Tillige skal der redegøres for, hvorvidt det er muligt at løse skatteyderens problem gennem nationale regler.⁵¹

Skatteyderen har mulighed for, at indbringe den danske skattemyndigheds afgørelse for domstolene, der kan vurdere om den danske skattemyndighed har søgt at løse sagen ved indgåelse af en gensidig aftale. Lige-

⁴⁸ Når skattemyndighederne træder direkte i kontakt med hinanden kan dette også ske ved, at der er en uvildig tredje part med til forhandlingerne, en sådan part kunne være Committee of Fiscal Affairs. Fordelen ved at have en sådan tredje part er, at der kan sikres en ensartet anvendelse af bestemmelsen om den gensidige aftaleprocedure.

⁴⁹ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 99 se ligeledes side 133-134.

⁵⁰ Der foreligger ingen resultatpligt for de implicerede skattemyndigheder, skattemyndighederne skal blot forsøge, at opnå et resultat i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure, jf. *TfS 1994.536 T&S, R&R 2004, nr. 2*, side 26 og *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, stk. 1 og 2, punkt. 37, side 222.

⁵¹ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 136.

ledes kan domstolen efterprøve skattemyndighedens vurdering af forhandlingerne som værende formålsløse.⁵²

Hvis der indgås en gensidig aftale, skal dette meddeles til skatteyderen sammen med en orientering om indholdet af aftalen, samt en redegørelse om, hvilke konsekvenser dette får for den danske skatteansættelse. Orienteringen skal begrundes, og skatteyderen skal orienteres om muligheden for at indbringe sagen for domstolene indenfor 3 måneder. Er der tvivl om, hvorvidt skatteyderen har fået fuldt medhold ved den pågældende aftale skal afgørelsen begrundes, jf. FVL § 22.⁵³

Den indgæede aftale skal være i overensstemmelse med de kontraherende staters interne skatteregler sammenholdt med bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvilket også fremgår af afsnit 5.1.1.

3. Forhåndsprisgodkendelse (Advance Pricing Agreement)

3.1. Generelt

Et alternativ eller et supplement til den gensidige aftaleprocedure findes i OECD's procedure om forhåndsprisgodkendelse. En forhåndsprisgodkendelse (Advance Pricing Agreement) er en bindende forhåndsbesked, der for kontrollerede transaktioner på forhånd bestemmer egnede kriterier, såsom; metode, sammenligningsgrundlag og nødvendige korrektioner hertil eller afgørende antagelser om fremtidige begivenheder. Disse kriterier skal være med til at fastslå de interne afregningspriser, der skal gælde for de omfattede transaktioner.⁵⁴ Aftalerne indgås individuelt mellem skatteyderen og de kompetente myndigheder i en eller flere stater, for at undgå dobbeltbeskatning af koncernindkomsten.⁵⁵ En forhåndsprisgodkendelse indgås for en bestemt periode,⁵⁶ der normalt har en varighed af 3-5 år og kan have tilbagevirkende kraft til tidspunktet for indsen-

⁵² I praksis vil det være svært for skatteyderen at føre bevis for disse forhold, medmindre den danske skattemyndighed intet har foretaget sig, eller såfremt der foreligger bevis for, at de udenlandske skattemyndigheder var tæt på at ændre sin opfattelse, da den danske skattemyndighed afsluttede forhandlingerne.

⁵³ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 137.

⁵⁴ Selvom der indledningsvist bliver anvendt ordene *bindende forhåndsbesked*, skal dette ikke tages bogstaveligt, da skattemyndighederne i visse situationer kan bryde med den forhåndsbesked, der er blevet givet til skatteyderen, hvilket også fremgår af afsnit 5.2.2.1.

⁵⁵ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 175, R&R 2004, nr. 2, side 26, *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 235 og S.U. 2002.68, se også punkt 4.124 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

⁵⁶ Jf. punkt 4.124 – 4.166 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*, samt Anneks 3. Se også *Løsning af internationale skattetvister*, side 175 ff., og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 243.

delse af ansøgningen. Det er væsentligt, at armslængdeprincippet i aftalen er gældende både på aftaletidspunktet og anvendelsestidspunktet.⁵⁷

En forhåndsgodkendelse skal gives i form af en aftale, der indgås mellem en koncern og de kompetente myndigheder. Aftalen kan dog udvides til også at gælde for koncernselskaber i andre stater og disse staters kompetente myndigheder.⁵⁸

Normalt indgås en forhåndsprisgodkendelse bilateralt eller multilateralt, da den aftales mellem virksomheden og de kompetente myndigheder i mindst to stater. Selskaberne deltager aktivt i forbindelse med præsentation af sagen, hvilket særligt fra koncernens perspektiv kan ses som en fordel.⁵⁹

Selvom OECD i retningslinjerne anbefaler forhåndsprisgodkendelser, da der er mange fordele ved denne mulighed, er der stadig usikkerhed om fremtidige forhold, som gør det vanskeligt at foretage en godkendelse for fremtidige tidsrum.⁶⁰

For de stater, der ønsker at anvende forhåndsprisgodkendelse, har OECD i oktober 1999 udstedt ”*Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure*”. Disse er et supplement til de eksisterende Transfer Pricing Guidelines og har til formål at sikre en ensartet anvendelse af forhåndsprisgodkendelser. Ensartetheden sker gennem vejledning til skattemyndighederne i de stater, der vil anvende forhåndsprisgodkendelse.⁶¹

3.2. Udarbejdelse af aftalen

En forhåndsprisgodkendelse gør det muligt for to eller flere staters kompetente myndigheder at indgå aftaler,⁶² der for en nærmere defineret periode fastlægger principperne for prisfastsættelsen, der skal anvendes

⁵⁷ Det kan dog forekomme noget problematisk at spå om, hvorvidt armslængdeprincippet kan gælde gennem hele perioden, da der er mange faktorer, som kan ændre sig på relativ kort tid. En sådan faktor kan bl.a. være konkurrence- og markedsforhold.

⁵⁸ OECD anbefaler anvendelse af bilaterale eller multilaterale forhåndsprisgodkendelser frem for unilaterale, bl.a. med henvisning til, at unilaterale aftaler ikke sikrer, at dobbeltbeskatning undgås, jf. punkt 4.130 og 4.131 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

⁵⁹ I modsætning til den gensidige aftaleprocedure, jf. punkt 4.135 i *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

⁶⁰ Desværre er der sparsomme erfaringer med forhåndsgodkendelse i praksis, jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 176-177.

⁶¹ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 177.

⁶² Forhåndsprisgodkendelser mellem to stater går under betegnelsen bilaterale aftaler og mellem flere stater anvendes betegnelsen multilaterale aftaler.

ved deling af beskatningsretten mellem staterne. Ligeledes fastsætter aftalen de nærmere principper, hvorefter selskaberne kan selvangive.⁶³

I forbindelse med opstarten af forhåndsprisgodkendelsesprocessen er det op til skatteyderen at vurdere hvilke transaktioner, der ønskes omfattet af forhåndsprisgodkendelsen. Dette er dog ikke ensbetydende med, at skattemyndighederne skal acceptere skatteyderens ønske. Skattemyndighederne har ret til at indgå i en dialog om, hvad forhåndsprisgodkendelsen skal omfatte.⁶⁴ Skatteyderen er således med i de indledende faser af aftalens udarbejdelse, men under de formelle forhandlinger deltager kun de kompetente myndigheder. Skattemyndighederne kan i forbindelse med aftale pålægge, at skatteyderen skal udarbejde en årlig rapport til de kompetente myndigheder, der indeholder en beskrivelse af de realiserede resultater og øvrige oplysninger, som gør det muligt for den danske skattemyndighed at bedømme, hvorvidt de i aftalen angivne betingelser og forudsætninger, som forelå ved aftalens indgåelse er overholdt, og hvorvidt disse betingelser og forudsætninger stadig er aktuelle.

Eftersom processen kan være meget ressourcekrævende⁶⁵, er anvendelsen af forhåndsprisgodkendelse primært en mulighed for større internationale koncerner.⁶⁶ Det skal dog understreges, at når en koncern først har opnået en forhåndsprisgodkendelse skal der ikke fremskaffes dokumentation og oplysninger ved hver enkelt transaktion. Forhåndsprisgodkendelse er tillige meget ressourcekrævende for skattemyndighederne, hvilket kan begrænse det antal ansøgninger, som myndigheden kan behandle.

Som en følge af de ovenfor nævnte problemer har OECD ikke kunnet give en generel anbefaling af forhåndsprisgodkendelser. I stedet tilslutter OECD sig alene, at en forhåndsprisgodkendelse i visse tilfælde kan være anbefalelsesværdig, og OECD giver i sine *Transfer Pricing Guidelines* en række generelle anbefalinger til aftaleparterne. Således må det, som omtalt ovenfor, ved en konkret forhåndsprisgodkendelse sikres, at armslængdeprincippet er opfyldt ikke blot på indgåelsestidspunktet, men også på anvendelsestidspunktet. Det anbefales at forhåndsprisgodkendelser, til trods for de praktiske problemer med disse, indgås bi- eller multilateralt for at opnå sikringen mod dobbeltbeskatning, og for at mindske risikoen for at koncernerne indgår i en forhåndsprisgodkendelse alene med det formål, at undgå senere undersøgelser og forespørgsler fra skattemyndighedernes side. Det må sikres, at alle koncerner har lige adgang til at indgå i en forhåndsprisgodkendelse uafhængig af størrelse og kompleksitet. Især er det vigtigt, at de meget store koncerner sikres

⁶³ Jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side. 224.

⁶⁴ Jf. S.U. 2007.121.

⁶⁵ Både økonomisk og tidsmæssigt.

⁶⁶ Jf. punkt 4.164 i *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

adgangen, og ikke udelukkes af skattemyndighederne under hensyntagen til det betydelige ressourceforbrug, som indgåelse af forhåndsprisgodkendelser kan resulterer i.⁶⁷

3.3. Aftalens indhold

En forhåndsprisgodkendelse kan omfatte en eller flere koncerner og en eller flere staters kompetente myndigheder, ligesom en sådan kan omfatte hele den interne omsætning eller dele heraf i form af nærmere angivne selskaber, produkter m.v.⁶⁸ Den grundlæggende retsvirkning af indgåelse af en forhåndsprisgodkendelse er, at de heri aftalte principper lægges til grund ved udfærdigelse og gennemgang af de involverede koncerners selvangivelser. Indgås en forhåndsprisgodkendelse mellem en enkelt koncern og en kompetent myndighed, indebærer aftalen en principgodkendelse af koncernens dispositioner, hvorimod en forhåndsprisgodkendelse mellem flere koncerner og de kompetente myndigheder indebærer en principgodkendelse af selve omsætningen, hvorved risikoen for dobbeltbeskatning i princippet minimeres.⁶⁹

4. Opsummering af aftalerne

Som det blev belyst i del 1, kan skatteyderne på baggrund af artikel 25 i OECD's modeloverenskomst, såfremt disse bliver eller mener, at de bliver beskattet i strid med en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anmode skattemyndighederne i de kontraherende stater om, at indlede en gensidig aftaleprocedure med henblik på, at løse den uoverensstemmende beskatning, der enten er sket, eller vil ske, såfremt overenskomsten ikke bliver anvendt korrekt.

Ved indledningen af denne procedure skal skatteyderen som udgangspunkt tage initiativet, dog kan skattemyndighederne indlede en generel procedure i en konkret sag, såfremt skattemyndigheden er blevet opmærksom på et fortolkningsspørgsmål.

Skatteyderen skal under den gensidige aftaleprocedure forsyne myndighederne med de oplysninger, der måtte anses for væsentlige. Skattemyndighederne kan under forhandlingerne anmode skatteyderen om uddybende eller supplerende oplysninger, der kan bevirke, at visse uklarheder bliver elimineret. Skatteyderen bærer ansvaret for at tilvejebringe de ønskede oplysninger, og såfremt dette ikke sker, må skatteyderen selv bære risikoen for, at forhandlingerne trækkes i langdrag eller afbrydes af en af de involverede myndigheder.

⁶⁷ Jf. punkt 4.140-4.164 i *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

⁶⁸ Jf. S.U. 1999.298, hvor der fremhæves flere af aftalens elementer.

⁶⁹ Ved en principgodkendelse af koncernens dispositioner, godkender de kompetente myndigheder de principper, der ønske anvendt af koncernerne, hvorimod en principgodkendelse af omsætningen er en godkendelse af allokeringen, og fordeling af beskatningsretten blandt de implicerede stater.

Hvis en forhandling synes resultatløs, kan en af de to staters kompetente myndigheder vælge at afslutte forhandlingerne. Såfremt det er den danske skattemyndighed, der vælger at afslutte forhandlingerne, skal dette meddeles til skatteyderen med en begrundelse herfor, jf. FVL § 22.

Opnås der et resultat i form af en aftale, skal dette meddeles skatteyderen sammen med en orientering om indholdet af aftalen, samt en redegørelse af, hvilke konsekvenser afgørelsen får for den danske skatteansættelse. Skatteyderen vælger dog i sidste ende, hvorvidt denne ønsker at følge den opnåede aftale.

Foruden den gensidige aftaleprocedure findes der også, i artikel 25 i OECD's modeloverenskomst, muligheden for en forhåndsprisgodkendelse. En forhåndsprisgodkendelse indebærer, at skatteyderen indgik en aftale med en eller flere staters kompetente myndigheder om, hvilke kriterier, der skulle anvendes ved den skattemæssige behandling af de kontrollerede transaktioner.

Disse aftaler indgås individuelt mellem skatteyderen og de kompetente myndigheder i en eller flere stater for at undgå dobbeltbeskatning af koncernindkomsten.

Det væsentligste i forhåndsgodkendelserne er, at armslængdeprincippet er gældende, både på aftaletidspunktet og anvendelsestidspunktet, hvilket dog kan forekomme noget problematisk, da der i en sådan aftale indgår flere "ukontrollerbare" elementer, der på relativ kort tid kan ændres.

Forhåndsprisgodkendelserne kunne udarbejdes til at omfatte forskellige elementer, den ene type af godkendelser var; en princip-godkendelse af koncernens dispositioner og den anden var en principgodkendelse af selve omsætningen.

Aftalerne udarbejdes på baggrund af data fra koncernerne, der i en årlig rapport til skattemyndighederne beskriver de realiserede resultater og øvrige oplysninger, der gør det muligt for myndighederne at bedømme, hvorvidt de i aftalen angivne betingelser og forudsætninger, der forelå ved indgåelsen af aftalen er overholdt.

Koncernen må således selv vurdere, hvilke transaktioner, hvilke grupper og hvilke kritiske forudsætninger, der skal medtages i forhåndsprisgodkendelsen og begrunde de valg, der er foretaget.

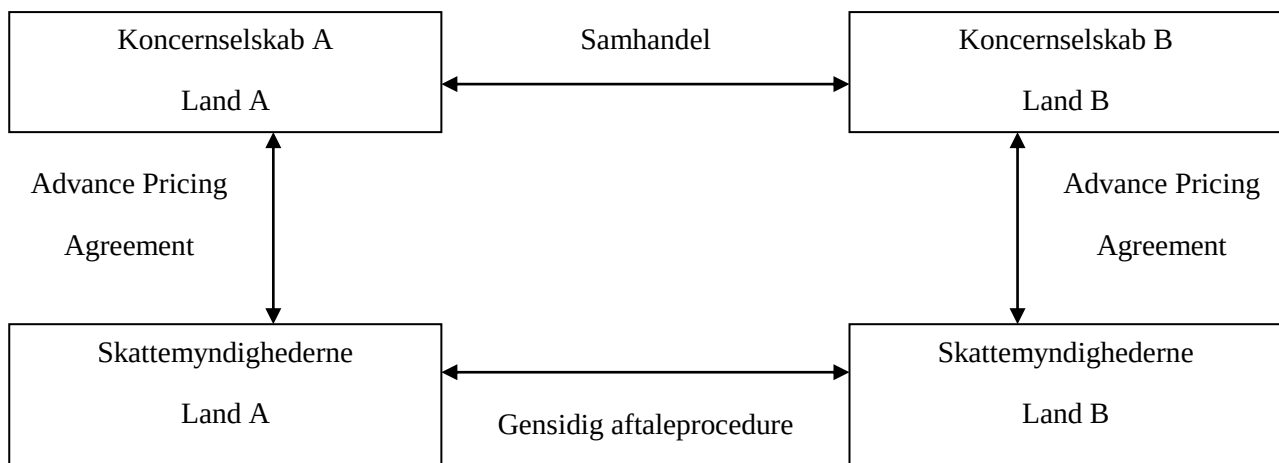
Udarbejdelsen af disse aftaler er dog meget ressourcekrævende og kan være forbundet med en del ulemper. En af disse ulemper kan være, at det primært er de større koncerner, der har mulighed for, at opnå en forhåndsprisgodkendelse, grundet det ressourcebehov der er til udarbejdelsen af disse aftaletyper. En anden ulempe kan være, at godkendelsen kan blive udarbejdet på forkerte forudsætninger, hvorfor der må stilles krav til en vis fleksibilitet i denne aftaleform.

En klar fordel ved udarbejdelse af disse aftaler er, at de kan medvirke til at omkostningskrævende og besværlige transfer pricing-sager undgås, eftersom tvivlsspørgsmål kan løses under forhandlingerne om forhåndsprisgodkendelserne.

DEL 2 – AFTALERNES PARTER OG FORPLIGTELSE

Det er klart at en forhåndsprisgodkendelse og den gensidige aftaleprocedure skal indgås af de respektive parter, og at disse aftaler medføre visse forpligtelser for de implicerede parter. Derfor vil der i denne del af afhandlingen blive set nærmere på, hvem der kan indgå sådanne aftaler; om det udelukkende er skattemyndighederne, skatteyderen eller dem begge, der kan indgå aftalerne. Ligeledes bliver der set nærmere på, hvem der kan forpligtes af disse aftaler, her er det igen aktuelt at se på, hvorvidt det blot er en af parterne, eller dem begge, der bliver forpligtet af den indgåede aftale. Afslutningsvist vil der i afsnittet blive set på, hvorvidt den aftale, der udarbejdes under den gensidige aftaleprocedure gyldigt kan opretholdes i forhold til legalitetsprincippet i GRL § 43. Det er muligt at aftalen kan indgås, men kan den efterfølgende opretholdes på baggrund af de krav, der i Danmark stilles til beskatning og hjemmelskravet til beskatning.

For kort at skitsere aftalekompleksernes parter, er der gengivet modellen fra *Transfer Pricing i praksis*, der viser hvem, der er part i de enkelte aftaler.⁷⁰



Som det fremgår af ovenstående model, er der forskellige parter, alt efter hvilket aftalekompleks, der er tale om. Ved forhåndsprisgodkendelserne træder skattemyndighederne i de enkelte stater sammen med skatteyderne, hvorved de forsøger at opnå en aftale om, hvorledes disse aftaler skal indgås og hvilke vilkår der skal gælde, jf. det, der nærmere blev beskrevet i afsnit 3.

Ved den gensidige aftaleprocedure er det derimod, som det fremgår af modellen, skattemyndighederne i de enkelte stater, der træder sammen for at forsøge, at nå til en løsning vedrørende dobbeltbeskatningskonflikten, eller at finde en løsning på fortolkningsproblemer i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Selvom modellen giver en god skitsering af aftalekompleksernes parter, så lider modellen af den svaghed, at den ikke viser den sande realitet, da der ligger mere i aftalerne, og at denne model ikke nødvendigvis viser

⁷⁰ Modellen findes i *Transfer Pricing i Praksis*, side 235.

de sande parter, derfor vil der i dette afsnit blive kastet lidt nærmere lys på, hvem der reelt set kan indgå disse aftaler, og hvem disse aftaler forpligter.

5. Hvem kan indgå aftalerne

5.1. Den gensidige aftaleprocedure

Den gensidige aftaleprocedure er ofte hjemlet i de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvori der ofte findes en bestemmelse svarende til den i modeloverenskomstens artikel 25. Af denne bestemmelse følger det, at der er tre forskellige procedurer:

1. Den konkrete aftaleprocedure, hvor sagen er rejst af skattemynderen,
2. Den generelle aftaleprocedure, hvor de kompetente myndigheder generelt fortolker overenskomsten, og
3. Den generelle aftaleprocedure, hvor de kompetente myndigheder træder sammen for at løse et dobbeltbeskatningsproblem, der falder uden for overenskomstens anvendelsesområde.⁷¹

5.1.1. Skattemyndighederne

Skattemyndighederne har efter artikel 25 i modeloverenskomsten to muligheder for, at indlede en gensidig aftaleprocedure, den første er i de tilfælde, hvor de kompetente myndigheder generelt fortolker overenskomsten. Dette kan ske med henblik på, at udrede uklarheder eller forebygge fortolkningstvister. Den anden mulighed er den generelle aftaleprocedure, hvor de kompetente myndigheder træder sammen for at løse eventuelle dobbeltbeskatningsproblemer, der ikke er reguleret i overenskomsten, eller der falder uden for overenskomstens anvendelsesområde. I denne afhandling bliver der primært fokuseret på den første af myndighedernes muligheder for at indlede en generel aftaleprocedure.

Som det fremgår af det ovenfor anførte er det skattemyndighederne, der er den primære drivkraft under den gensidige aftaleprocedure. Det følger af kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 25 at; *for så vidt angår den praktiske gennemførelse af den gensidige aftaleprocedure, bemyndiger artiklen i stk. 4 de kompetente myndigheder til at træde direkte i forbindelse med hinanden, uden at anvende diplomatiske kanaler, og hvis det findes ønskeligt, at føre mundtlige forhandlinger gennem et fælles udvalg, nedsat specielt til dette formål.*⁷² Af bestemmelsen følger det, at skattemyndighederne har mulighed for, at indgå gensidige aftaler med hinanden, hvilket enten kan finde sted gennem skriftlige procedurer, eller i direkte forhandlinger.

⁷¹ Jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 231. De tre metoder fremgår også af punkt 4.30 i *OCED Transfer Pricing Guidelines*.

⁷² Jf. OECD's modeloverenskomst, kommentarer til artikel 25, punkt 4, side 214.

For at lette proceduren bør skattemyndighederne, som det fremgår af kommentarerne, søge at træde i direkte forbindelse med hinanden, herved sikres det at diplomatiske tiltag ikke forsinker processen med unødvendige bureaukratiske procedurer, der ellers kunne trække forhandlingerne i langdrag.

Det er også skattemyndighederne, der indgår de konkrete gensidige aftaler på foranledning af skatteyderen, jf. nedenfor i afsnit 5.1.2.

Selv om den danske skattemyndighed har mulighed for, at indgå gensidige aftaler, så er disse begrænset af nationale regler. En dobbeltbeskatningsoverenskomst vil aldrig kunne medføre en skærpet beskatning i forhold til den beskatning, der ville følge af de danske regler, hvilket også fremgår af bemærkningerne til bemyndigelsesloven, der frem til 1994 gav hjemmel til indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Efter 1994 bliver alle dobbeltbeskatningsoverenskomster gennemført ved lov. Beskyttelsen som en skatteyder, gennem en dobbeltbeskatningsoverenskomst, opnår mod en hårdere beskatning, kan ikke begrænses af en konkret gensidig aftale. Anmoder en skatteyder således om, at der indledes en gensidig aftaleprocedure, der mod forventning medfører en skærpet beskatning af skatteyderen, vil der alene være hjemmel til at indgå aftalen, såfremt den ændrede beskatning følger af en ændret fortolkning af den pågældende bestemmelse. En skærpet beskatning kræver således, at skattemyndighederne ved anmodningen om indledning af en gensidig aftaleprocedure bliver opmærksomme på, at der er sket en fejlagtig fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og/eller af de nationale regler.⁷³

Skattemyndighederne har således ikke frie tøjler til at indgå beskatningsaftaler, der skærper forholdene for skatteyderen. Skatteyderen er på baggrund af de nationale regler beskyttet mod en skærpet beskatning, hvilket vil sige, at selv om den kontraherende stat ønsker, at foretage en primær korrektion, hvor der på baggrund af den korresponderende korrektion skulle ske en kraftigere beskatning i Danmark, vil dette ikke kunne lade sig gøre, grundet de interne regler. Dette giver en vis indikation af, at disse aftaler, efter dansk ret, giver skatteyderen den fornødne retssikkerhed, der måtte antages, at skulle gælde ved indgåelse af skatteretlige ”kompromiser” på tværs af de involverede stater.⁷⁴

Ligesom med skærpelsen, gælder der visse regler for en lempelse af beskatningen ved sådanne aftaler. En lempelse af den beskatning, som følger af danske regler sammenholdt med overenskomstens bestemmelser, kan kun ske med hjemmel i lov.⁷⁵ Som eksempel herpå kan nævnes bestemmelsen i KSL § 73 D. Ifølge KSL § 73 D kan Told- og skatteforvaltningen når forholdene i ganske særlig grad taler herfor meddele henstand med skatter, som personer, selskaber, foreninger m.v. er pålignet eller har skullet indeholde. Ud fra bestem-

⁷³ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 139.

⁷⁴ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 103.

⁷⁵ En sådan lempelsesregel findes f.eks. i LL § 33.

melsens ordlyd synes denne, at kunne finde anvendelse i de situationer, hvor dobbeltbeskatningen er opstået til trods for en bestående dobbeltbeskatningsoverenskomst og et forsøg på at indgå en gensidig aftale. KSL § 73 D er dog meget restriktivt administreret, og de danske skattemyndigheder syntes at være i tvivl om, hvorvidt bestemmelsen kan finde sin anvendelse ved dobbeltbeskatningssituationer. Det er dog heller ikke set i praksis, at KSL § 73 D er angivet som hjemmel af skattemyndighederne ved en gensidig aftaleforhandling.⁷⁶ Foruden KSL § 73 D, findes der i Inddrivelseslovens § 13, stk. 6 en mulighed for, at skattemyndighederne kan eftergive skattekrav.⁷⁷ Ud fra ordlyden i bestemmelsen, hvor ordene "... *andre forhold*..." anvendes, må det tolkes, at bestemmelsen rummer mulighed for eftergivelse i tilfælde, hvor der opstår dobbeltbeskatning som følge af en forkert anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

5.1.2. Skatteyderne

Skatteyderen kan ikke, som det fremgår af det i del 1 anførte, indgå gensidige aftaler, men denne kan dog tage initiativet til indledningen af en gensidig aftaleprocedure.⁷⁸

Hvis skatteyderen mener, at denne bliver udsat for eller vil blive udsat for en beskatning, der er i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten, kan skatteyderen anmode de kompetente myndigheder i den stat, hvor skatteyderen har hjemme, om at indlede en gensidig aftaleprocedure.

Skatteyderen er således ikke selv parten, der indgår aftalen, men kan derimod være med til at starte processen. Spørgsmålet er så, om skatteyderens rolle derefter er udspillet? Hertil er svaret nej, da skatteyderen kan have særlige rettigheder, der gør at denne kan deltage om ikke i aftalens indgåelse så i processen op til indgåelsen af aftalen.

I kommentarerne til modeloverenskomsten er det ikke angivet, hvilke rettigheder en skatteyder nyder i forbindelse med en gensidig aftaleprocedure. Da modeloverenskomsten er tavs herom, må skatteyderens rettigheder i stedet følge af de nationale lovgivninger.⁷⁹

I den danske forvaltningsret er det afgørende for afgrænsningen af en persons rettigheder, hvorvidt personen kan anses for at være part i den pågældende sag, hvori der skal træffes afgørelse. Da Forvaltningsloven

⁷⁶ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 138-151 og *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 103.

⁷⁷ Tidligere fandtes muligheden for eftergivelse i KSL § 73 D, men denne findes nu i Inddrivelseslovens § 13, stk. 6, hvoraf det fremgår: *Eftergivelse kan i øvrigt, når sociale eller andre forhold i særlig grad taler derfor, meddeles personer, selskaber, foreninger, selvejende institutioner, fonde, el.lign..*

⁷⁸ Jf. punkt 4.56 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

⁷⁹ Det påpeges at for, at en gensidig aftaleprocedure kan forløbe effektivt må det være i såvel de kompetente myndigheders som i skatteydernes interesse, at skatteyder løbende har indsigt i processen, jf. *S.U. 2004.431*, se også punkt 4.57 og 4.58 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

ikke indeholder nogen definition af partsbegrebet, må begrebet søges udfyldt ad andre veje. Partsbegrebet er søgt defineret af ombudsmanden.⁸⁰ Ombudsmanden udtalte i en sag om dobbeltbeskatning; *at den der har en væsentlig individuel, personlig eller økonomisk interesse i sagens udfald må anses for part*. Endvidere udtalte han at *“initiativet til at rejse en dobbeltbeskatningssag tilkommer efter artikel 21 (artikel 25 i OECD’s modeloverenskomst) en person, der er eller vil blive undergivet dobbeltbeskatning. En sådan person må efter det ovenfor anførte om de almindelige forvaltningsretlige regler utvivlsomt anses for part.”*⁸¹

På baggrund af ombudsmandens udtalelser kunne personen i pågældende sag blive anset som part i spørgsmålet, om der kunne ske lempelse af dobbeltbeskatning både med hensyn til metode og sted. Da personen blev anset for part, nød denne derfor visse rettigheder efter dansk lovgivning, hvilket bl.a. betød, at personen havde adgang til aktindsigt, jf. FVL § 9, ret til at blive hørt, jf. FVL § 19 og ret til at udsætte sagen med henblik på at fremkomme med en udtalelse, jf. FVL § 21.⁸²

På baggrund af ombudsmandens udtalelser i *FOB 1992.238* må det slutes, at danske skatteydere nyder visse rettigheder i henhold til dansk lovgivning i forbindelse med en gensidig aftaleprocedure, herunder adgangen til aktindsigt, retten til at blive hørt, og muligvis også retten til at udsætte sagen.⁸³

De ovenfor anførte rettigheder kan dog ikke automatisk antages at gælde, da der er to stater involveret i den gensidige aftaleprocedure. Danmark kan således ikke på egen hånd fastsætte retningslinjerne for skatteyderens involvering.⁸⁴ Adgangen til aktindsigt, retten til at blive hørt og adgangen til at udtale sig, kan tillades af den danske skattemyndighed, uden at den anden stats skattemyndigheder involveres, da disse forhold er sikret gennem de respektive nationale regler. Derimod kræves der accept af begge staternes skattemyndigheder, hvis skatteyderen skal gives adgang til at deltage i de egentlige forhandlinger, eller hvis skatteyderen skal have ret til at præsentere sine synspunkter for begge staternes skattemyndigheder.⁸⁵

⁸⁰ Jf. *S.U. 2004.431*, note 6.

⁸¹ Jf. *FOB 1992.238*, hvor partsbegrebet konkretiseres.

⁸² Se også om borgernes grundlæggende rettigheder under skattesager i *Selskabsskatteret 2008/09*, afsnit 4.1., side 22-23.

⁸³ Det skal dog understreges, at såfremt sagen bliver udskudt af skatteyder, må denne også bære risikoen for, at sagsbehandlingen trækker i langdrag, eller muligvis afbrydes af en af de kontraherende staters myndigheder.

⁸⁴ I Danmark tillægger skattemyndighederne dog i praksis skatteyderne de omtalte rettigheder, hvilket ikke kan anses for sædvanligt i forhold til praksis i de øvrige OECD lande, da det foruden Danmark formentligt kun er Italien og Ungarn, der tillægger deres skatteydere lignende rettigheder, jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 135.

⁸⁵ I kommentarerne til OECD’s Modeloverenskomst anbefales det dog i punkt 40, litra c, at; *under gensidige aftaleforhandlinger om ”transfer pricing”-spørgsmål bør de implicerede skatteydere have enhver rimelig adgang til at forelægge de relevante fakta og argumenter for de kompetente myndigheder, såvel skriftligt som mundtligt*, jf. *OECD’s modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarerne til artikel 25, punkt 40, litra c, side 223.

Modsat de udenlandske skatteyderer, er de danske skatteyderes rettigheder i høj grad sikret. Da en dansk skatteyder efter de forvaltningsretlige regler har ret til at holde sig orienteret og til at komme med sine synspunkter. Såfremt disse synspunkter er velbegrundede, bør de danske skattemyndigheder inddrage disse i forhandlingen med skattemyndighederne i den anden stat. Såfremt synspunkterne ikke bliver tilgodeset, skal dette fremgå af den efterfølgende begrundelse til skatteyderen.⁸⁶

En åbning for, at skatteyderen kan sidde med ved forhandlingsbordet vil efter min mening give mulighed for et mere optimalt resultat, da eventuelle uklarheder og forvirringer kan afklares relativt hurtigt. Tillige ville aftalerne kunne præsenteres meget klart for skatteyderen, hvorved denne er fuldt indforstået med de momenter og forpligtelser aftalen vil rumme.⁸⁷ Det må dog i den forbindelse også konstateres at en mulighed for, at skatteyderen kan sidde med ved forhandlingsbordet kan give et negativt resultat, da skatteyderen under vejs i forhandlingerne kunne vælge at afbryde disse forhandlinger, såfremt forhandlingerne med overvejende sandsynlighed vil få et andet udfald end det, der af skatteyderen var tiltænkt.⁸⁸ I forlængelse af dette må det dog understreges, at der tidligere blev anført, at en skatteyder ikke kan blive udsat for en skærpet beskatning i forhold til den, der kan ske efter dansk lovgivning, men dette udelukker ikke, at skatteyderen under forhandlingerne foretager skattespekulation.

Afslutningsvist skal det bemærkes, at selvom skatteyderen ikke kan indgå disse aftaler, da skatteyderen ikke nødvendigvis gives adgang til at deltage i forhandlingerne, kan skatteyderen dog alligevel have udslagsgivende effekt, da denne til enhver tid er i sin gode ret til, at trække sin anmodning om en gensidig aftaleprocedure tilbage.

5.2. Forhåndsprisgodkendelser

5.2.1. Skattemyndighederne

I modsætning til den gensidige aftaleprocedure, vil skattemyndighederne på eget initiativ indlede en forhåndsprisgodkendelse, da aftalen forudsætter et engagement fra skatteyderen. Som det fremgik af figuren i indledningen til del 2, kan det ses, at disse aftaler indgås af skatteyderen sammen med skattemyndighederne, men processen er lidt mere nuanceret end modellen angiver. I modellen ser det ud til, at forhåndsprisgodkendelserne blot bliver indgået mellem det enkelte selskab og den enkelte skattemyndighed i land A, men dette er næppe tilfældet, da denne aftale alene vil binde den enkelte skattemyndighed. Der findes dog den mulig-

⁸⁶ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 99 se ligeledes side 134-136.

⁸⁷ Dette må også kunne tolkes ud fra punkt 4.57 og 4.58 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

⁸⁸ Afbryder skatteyderen forhandlingerne vil beskatningen formentligt ske på baggrund af det oprindeligt præsenterede beskatningsgrundlag.

hed, at der indgås en aftale, der alene involverer skattemyndighederne og selskabet i den ene stat, disse aftaler kaldes for bindende ligningssvar eller bindende forhåndsbesked.⁸⁹

En forhåndsprisgodkendelse muliggør, at to eller flere staters kompetente myndigheder kan indgå aftaler, der for en nærmere defineret periode fastlægger principperne for prisfastsættelsen, der skal anvendes ved deling af beskatningsretten mellem staterne. Ligeledes fastsætter aftalen de nærmere principper, hvorefter selskaberne kan selvangive.⁹⁰

Som det blev nævnt indledningsvist skal initiativet til indgåelsen af en forhåndsprisgodkendelse komme fra skatteyderen, der foruden initiativet til disse aftaler, tillige samarbejder med de kompetente skattemyndigheder i de involverede stater. Dog skal det understreges, at selve forhandlingerne om indgåelsen af aftalen formelt sker mellem de kompetente myndigheder.⁹¹

Selvom skatteyderne ikke deltager i de formelle forhandlinger om indgåelsen af aftalen, er samarbejdet med de associerede selskaber afgørende for en vellykket forhandling om forhåndsprisgodkendelse, da de associerede selskaber skal forsyne skattemyndighederne med de oplysninger, de finder mest rimelige under de særlige forhold og omstændigheder. Ligeledes kan de associerede selskaber være med til, at identificere uafhængige parter, der er sammenlignelige og derfor kan virke som et kriterium for den interne afregningspris.⁹²

Når skattemyndighederne afslutter forhandlinger om forhåndsprisgodkendelser, bør de bekræfte overfor de associerende selskaber, der hører under skattemyndighedernes jurisdiktion, at der ikke foretages nogen regulering af de interne afregningspriser, så længe den skattepligtige følger de betingelser, der af skattemyndighederne er fastsat i forhåndsprisgodkendelsen.⁹³ Denne bekræftelse kan ske i form af en bindende forhåndsbesked.⁹⁴

⁸⁹ Bindende ligningssvar og forhåndsbesked bliver behandlet under afsnit 5.2.2.

⁹⁰ Jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side. 224.

⁹¹ Jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side. 224.

⁹² Jf. punkt 4.134 og punkt. 4.135 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

⁹³ Jf. punkt 4.136 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*. Dog kan det være en god ide for skattemyndighederne, at de indarbejder en bestemmelse i forhåndsprisgodkendelsen, der sikre en mulighed for eventuelle ændringer eller en annullering af aftalen i de kommende år, såfremt de associerende selskaber ændrer sig væsentligt, eller når ukontrollerede økonomiske forhold (herunder væsentlige ændringer i valutakurserne) får kritisk betydning for pålideligheden af de(n) valgte metode(r), som resulterer i at de interne afregningspriser ikke længere kan opretholde armslængdeprincippet.

⁹⁴ Jf. *S.U. 1999.298*, se også om bindende forhåndsbesked *TfS 1999.976 LR*.

5.2.2. Skatteyderne

Skatteyderen spiller, som det blev angivet under afsnit 5.2.1., en betydelig rolle i forbindelse med forhåndsprisgodkendelserne, da det er skatteyderen, der skal tage initiativet til disse aftaler og som skal forsyne skattemyndighederne med de oplysninger, der er relevante for indgåelsen af den pågældende aftale.

I modsætning til den gensidige aftaleprocedure vil skatteyderen ved en forhåndsprisgodkendelse, som det blev angivet under afsnit 3.1., medvirke under forhandlingerne, da denne aftale indgås individuelt mellem skatteyderen og skattemyndighederne i en eller flere stater.⁹⁵

Selvom skatteyderen ikke medvirker under de formelle forhandlinger, som det blev beskrevet under afsnit 5.2.1., har skatteyderen dog mulighed for at indgå visse aftaler med skattemyndighederne. De danske skatteydere har bl.a. mulighed for at anvende de danske regler om forhåndsgodkendelser, der indbefatter bindende ligningssvar og bindende forhåndsbesked.

De danske skatteydere har mulighed for at få en bindende forhåndsbesked hos Ligningsrådet. Gennem en bindende forhåndsbesked, kan skatteyderen få svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning af en disposition, som skatteyderen påtænker at foretage. Der kan afgives forhåndsbesked indenfor alle de sagstyper, hvor Ligningsrådet har kompetence til at træffe afgørelser.^{96 97}

Skatteyderen kan således opnå en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet vedrørende fastsættelsen af priser og vilkår for kontrollerede transaktioner. Ligningsrådet har mulighed for at indsætte vilkår og tidsbegrænse en bindende forhåndsbesked, jf. SFL § 25, stk. 1. Ligeledes har Ligningsrådet mulighed for at afvise en anmodning om vurdering af priser og vilkår, hvis det skønnes, at det stillede spørgsmål er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med den fornødne sikkerhed, jf. SFL § 24, stk. 2.⁹⁸

Foruden en bindende forhåndsbesked, kan skatteyderne også anmode om et bindende ligningssvar fra de danske skattemyndigheder om den skattemæssige virkning af en disposition.⁹⁹ Såfremt der er tale om grænseoverskridende transaktioner, der er omfattet af SKL § 3 B, skal der indhentes en tilladelse fra Kontoret for International Selskabsbeskatning, før der kan afgives bindende ligningssvar omkring kontrollerede transaktioner. Som udgangspunkt giver bindende ligningssvar koncernerne mulighed for at opnå en unilateral fastsæt-

⁹⁵ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 175, R&R 2004, nr. 2, side 26 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 235.

⁹⁶ Dette er dog kun muligt såfremt forhåndsbeskederne kan påklages til Landsskatteretten.

⁹⁷ Jf. *Lærebog om indkomstskat*, side 81-82.

⁹⁸ Jf. S.U. 2002.68.

⁹⁹ Jf. *Lærebog om indkomstskat*, side 81-82.

telse af priser og vilkår på forhånd.¹⁰⁰ Kontoret for International Selskabsbeskatning kan i forbindelse med sin godkendelse oplyse koncernen om muligheden for at kombinere godkendelsen med en aftale med skattemyndighederne i den stat, hvori det associerende selskab er skattepligtigt.

Et bindende ligningssvar kan ikke umiddelbart sidestilles med en aftale, da et bindende ligningssvar alene medfører, at tidspunktet for vurderingen af priser og vilkår rykkes frem, hvorfor vurderingen foretages på grundlag af de samme regler som selve skatteansættelsen.

Et bindende ligningssvar er bindende for den danske skattemyndighed i 5 indkomstår. Skattemyndighederne har dog mulighed for, efter en konkret bedømmelse, at nedsætte den bindende virkning til en kortere periode end 5 år, jf. SFL § 25, stk. 1. Det må forventes, at der ofte i forbindelse med bindende ligningssvar vedrørende kontrollerede transaktioner, bliver fastsat en periode, der er kortere end 5 år, grundet de mange omskiftelige faktorer. En international koncern vil meget sjældent have statiske samhandelsrelationer i en periode på 5 år, hvor markeder, konkurrencesituation m.v. kan ændre sig på meget kort tid.

Hvis den danske skattemyndighed er meget i tvivl om vurderingen af de faktorer, som skal ligge til grund for det bindende ligningssvar, kan den danske skattemyndighed helt vælge at afvise, at afgive et svar, jf. SFL § 24, stk. 1 og 2.¹⁰¹

Den danske skattemyndighed har mulighed for at gøre det bindende ligningssvar afhængig af, at visse betingelser opfyldes i bindingsperioden. Ved transfer pricing kunne et sådan krav f.eks. være, at koncernen en gang årligt skal afgive en rapport, hvori det dokumenteres at priser og vilkår fortsat er på armslængdeniveau.¹⁰² Såfremt de krav, der blev fastsat ved aftalens indgåelse ikke opfyldes, vil det som hovedregel have den konsekvens, at det bindende ligningssvar ikke længere er bindende for den danske skattemyndighed.¹⁰³ I forvaltningsretten forudsættes det, at den manglende overholdelse af aftale er væsentlig.¹⁰⁴ En manglende

¹⁰⁰ Ved en unilateral forhåndsgodkendelse skal forstås en ensidig aftale fra f.eks. den danske stat. En unilateral forhåndsgodkendelse skal ifølge OECD undgås, da disse kan skabe problemer i forhold til den skattemæssige behandling, herunder korresponderende korrektion, af et associerende selskab i udlandet, da der fra den danske skattemyndighed er givet tilsagn til skatteyderen om, hvordan den danske skattemyndighed vil behandle de pågældende transaktioner. For de problemstillinger, der kan opstå i forbindelse med unilaterale forhåndsprisgodkendelser henvises der til *OECD's Transfer Pricing Guidelines*, kapitel IV, afsnit iv, se også *S.U. 2002.68*.

¹⁰¹ Jf. *Lærebog om indkomstskat*, side 82 og *SpO 2003.203*.

¹⁰² Jf. afsnit 3.2. om udarbejdelse af aftalen, og *OECD's Transfer Pricing Guidelines*, punkt 4.138.

¹⁰³ Jf. *Lærebog om indkomstskat*, side 83.

¹⁰⁴ Jf. *Forvaltningsret – Almindelige emner*, side 637f.

indsendelse af rapporten, der reelt er uden betydning for skatteansættelsen, kan således ikke få den konsekvens, at det bindende ligningssvar ikke længere binder skattemyndighederne.¹⁰⁵

Et bindende ligningssvar bør som udgangspunkt foretrækkes frem for bindende forhåndsbesked ved transfer pricing. Årsagen hertil er, at den skatteansættende myndighed ofte er bedre til at vurdere fastsættelsen af priser og vilkår end Ligningsrådet, da den skatteansættende myndighed typisk har et større kendskab til det enkelte selskab. Endvidere vil sagsbehandlingen hos den skatteansættende myndighed ofte være mere smidig, og sagsbehandlingstiden vil som udgangspunkt være kortere.¹⁰⁶

6. Hvem forpligter aftalerne

Det er klart at de aftalekomplekser, der er underlagt behandling i denne afhandling, må komme med visse forpligtelser, enten for dem, der indgår disse og/eller for dem, som er omfattet af aftalerne. De forpligtelser, der må udspringe af sådanne aftaler, vil blive behandlet i dette afsnit med henblik på, at få klarlagt aftalekompleksernes omfang.

Et af de spørgsmål, der umiddelbart må rejse sig efter, at man har læst ovenstående er, hvorvidt den danske stat kan være en del af de aftaletyper, der bliver behandlet i denne afhandling?¹⁰⁷

6.1. Den gensidige aftaleprocedure

6.1.1. Skattemyndighederne

Når den danske stat indgår en gensidig aftale med en anden stat med henblik på at undgå en dobbeltbeskatningssituation eller for at udrede eventuelle fortolkningsproblemer, der måtte være i overenskomsten, kan det ikke udelukkes, at dette medføre visse forpligtelser for den danske skattemyndighed.

Teoretisk er der i dansk retslitteratur blevet diskuteret, hvorvidt en gensidig aftale i Danmark anses for at være en folkeretligt forpligtende aftale. Såfremt sådanne aftaler er folkeretligt forpligtende, vil disse også medføre visse forpligtelser for den danske stat.

¹⁰⁵ En manglende indsendelse af en rapport er reelt uden betydning for skatteansættelsen, såfremt den danske skattemyndighed ad andre veje har fået adgang til de informationer, der ellers skulle være beskrevet i rapporten.

¹⁰⁶ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 182-186.

¹⁰⁷ Diskussionen vil gå på, hvorvidt disse aftaler er forpligtende i forhold til den danske stat, herunder om disse aftaler kan betragtes som folkeretligt forpligtende aftaler.

Niels Winther-Sørensen har bl.a. behandlet spørgsmålet om betydningen af en generel gensidig aftale. Han søger at belyse spørgsmålet ved at opdele dette i to; hvorvidt der er indgået en folkeretlig aftale og hvilken betydning en sådan aftale har for skatteyderne.¹⁰⁸

Ifølge Niels Winther-Sørensen må afgørelsen af, hvorvidt der er indgået en folkeretligt bindende aftale afhænge af, om den kompetente myndighed havde tilstrækkelig bemyndigelse til at indgå den pågældende aftale.¹⁰⁹ Såfremt den generelle gensidige aftale alene præciserer en fortolkning af en overenskomst, kræver denne aftale ikke Folketingets samtykke til indgåelse, jf. GRL § 19, stk. 1, 2. punktum, 2. led.¹¹⁰ Årsagen hertil er, at Folketingets medvirkning ikke er nødvendig for at opfylde aftalen.¹¹¹ Betydningen af en generel gensidig aftale, hvad enten den er folkeretligt bindende eller ej, afhænger af, om den generelle gensidige aftale er kundgjort eller offentliggjort. Såfremt den generelle gensidige aftale alene præciserer en fortolkning af en overenskomst, skal denne hverken kundgøres efter Lovtidendeloven eller offentliggøres på anden vis. Dog bør en offentliggørelse finde sted af hensyn til skatteyderen.¹¹²

Om de gensidige aftalers forpligtelser for de danske myndigheder henviser Aage Michelsen til punkt 54 i OECD's kommentarer til artikel 25, hvor det angives, at de generelle gensidige aftaler er bindende for administrationerne, så længe de kompetente myndigheder ikke enes om at ændre eller ophæve den gensidige aftale. Dog må det bero på de enkelte staters interne regler, om de gensidige aftaler er bindende for administrative klageinstanser.¹¹³ Aage Michelsen tilføjer tillige, at sådanne aftaler har samme retskildeværdi som cirkulærer m.v., hvilket ikke er bindende for Landsskatteretten og domstolene. Niels Winther-Sørensen bemærker dog hertil, at det centrale spørgsmål, efter hans opfattelse ikke er, om administrationen eller domstolene er bundet af disse aftaler, men om disse aftaler er folkeretligt bindende for den danske stat eller ej. Hertil har Aage Michelsen bemærket, at de gensidige aftaler efter hans opfattelse må betragtes som værende folkeretligt bindende, da aftalen er en følge af topartsforhandlingerne mellem de to kompetente myndigheder, som begge er gensidigt bundet af de indgåede aftaler. Karin Skov Nilausen deler dog ikke Aage Michelsens op-

¹⁰⁸ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 89-101.

¹⁰⁹ Ifølge Niels Winther-Sørensen er der næppe tvivl om, at en generel gensidig aftale kan være folkeretligt bindende, jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 92.

¹¹⁰ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 94. Se om Folketingets samtykke i *Danmarks riges grundlov med kommentarer*, side 183-186.

¹¹¹ Selvom der ikke stilles krav om forudgående folketingsamtykke, skal dette dog overvejes i alle situationer, hvor Danmark påtager sig forpligtelser. Sådanne forpligtelser indgås traditionelt ved traktater eller andre internationale overenskomster, men kan efter omstændighederne tillige hidrøre fra andre handlinger såsom; ved afgivelse af ensidige løfter eller tilsagn, eller – efter forholdene – ved tilkendegivelser afgivet af Danmarks repræsentanter i internationale organisationer, diplomatiske konferencer eller under internationale retssager, jf. *Danmarks riges grundlov med kommentarer*, side 183.

¹¹² Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 167-168.

¹¹³ Disse administrative klageinstanser er i Danmark Landsskatteretten og domstolene.

fattelse, da hun mener, at han overser, at såfremt der indgås en folkeretligt bindende gensidig aftale, binder denne ikke kun de kompetente myndigheder, men også de øvrige administrative myndigheder samt domstolene. Ligeledes pointerer hun, at aftalen ikke nødvendigvis binder til en fortolkning, men hvis der er indgået en gensidig aftale, som præciserer en eller flere fortolkningsmuligheder, skal aftalen indgå som et fortolkningsbidrag, såfremt der anlægges sager om netop det fortolkningsspørgsmål, der bliver behandlet i den konkrete sag, jf. Wienerkonventionens artikel 31, stk. 3, litra a.¹¹⁴

Det må konstateres, at en gensidig aftale er et virkemiddel til at lette anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og denne ikke blot er en national præcisering af reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, da den gensidige aftale bliver indgået af to kontraherende stater. Den gensidige aftale tilsigter en fælles anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser med henblik på at undgå en dobbeltbeskatning eller en beskatning, der er i strid med den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Tillige må det konstateres, at de kompetente myndigheder ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst er bemyndiget til at indgå aftaler om fortolkningen eller anvendelsen af disse overenskomster. Når staterne tillægger de kompetente myndigheder bemyndigelse til at indgå disse aftaler på vegne af den danske stat, må disse aftaler således også betragtes som folkeretligt bindende, dog med undtagelse af de aftaler, som bliver til, ved en åbenbar overskridelse af en grundlæggende national regel, jf. Wienerkonventionens artikel 46.¹¹⁵

Er den generelle gensidige aftale indgået mellem de kompetente myndigheder i strid med en stats grundlæggende forfatningsbestemmelser, vil den gensidige aftale ikke være folkeretligt bindende. I sådanne situationer kan den gensidige aftale alene indgå i en fortolkning som et udtryk for administrativ praksis af den pågældende bestemmelse.¹¹⁶

Det må ud fra det ovenfor anførte slutes, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst er en aftale mellem to stater, og at en gensidig aftale er en efterfølgende aftale mellem to stater, der indgås efter bemyndigelsen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Da en gensidig aftale er en efterfølgende aftale mellem to stater, der indgås efter bemyndigelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, må det slutes, at sådanne aftaler kan få betydning for tredjeparter, såsom domstole og skatteydere.¹¹⁷

¹¹⁴ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 168.

¹¹⁵ En sådan aftale kunne bl.a. være en, der fratager borgerne visse sikrede rettigheder.

¹¹⁶ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 169. Se også note 398 på side 169, hvor det fremhæves at en manglende gennemførelse i national ret, hvilket eksempelvis kan skyldes mangelfuld offentliggørelse, ikke kan medføre, at aftalen ikke er folkeretligt bindende.

¹¹⁷ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 168-169. Se også *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 91-93, hvor Niels Winther-Sørensen diskuterer de gensidige aftaler, hvem der er bundet af disse og hvorvidt disse kan anses for folkeretligt bindende.

Når det kan slutes at disse aftaler kan få betydning for tredjeparter, må man således rejse spørgsmålet, om der nationalt er noget til hinder for, at de kompetente myndigheder indgår disse aftaler? Herom fremhæver Karin Skov Nilausen, at der efter hendes opfattelse ikke er noget til hinder for, at de kompetente myndigheder indgår aftaler om fortolkning, under den forudsætning, at aftalerne alene præciserer en af flere fortolkningsmuligheder, eller sagt på en anden måde, at fortolkningen skal ligge inden for ordlyden af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Hun tilføjer hertil, at der ved sådanne aftaler er tale om gyldig delegation af kompetencen til indgåelse af folkeretligt forpligtende gensidige aftaler, og at sådanne aftaler i dansk ret, vil blive tillagt betydning, da der ved anvendelse af danske nationale regler søges at undgå en konflikt med de folkeretlige forpligtelser, der påhviler Danmark.¹¹⁸

Efter dansk ret skal en gensidig aftale, der præciserer en af flere fortolkningsmuligheder, således som udgangspunkt lægges til grund ved fortolkningen af det fortolkningsspørgsmål, der er blevet præciseret, ved de danske myndigheder og domstole.¹¹⁹

I de tilfælde, hvor de kompetente myndigheder har valgt en fortolkning, der er i strid med overenskomstens ordlyd, kan den gensidige aftale dog fragives. Tilsvarende gælder såfremt den gensidige aftale ændrer eller udvider overenskomsten.¹²⁰

Der må efter min mening, på baggrund af det ovenfor anførte, være tale om folkeretligt bindende forpligtelser, dog med undtagelse af de aftaler, der er indgået i strid med bestemmelser, i statens forfatning. Jeg tilslutter mig hermed Karin Skov Nilausens betragtninger. Jeg tolker tillige de gensidige aftaler som værende folkeretligt bindende, da der på baggrund af modeloverenskomstens artikel 25, stk. 2 fremgår at; ”*enhver indgået aftale skal gennemføres uanset enhver tidsfrist i den interne lovgivning i de kontraherende stater*”. Ud fra denne ordlyd, og på baggrund af kommentarerne i punkt 29 til modeloverenskomstens artikel 25, indeholder bestemmelsen i stk. 2 en pligt for staterne til at implementerer den gensidige aftale. En stat kan således ikke påberåbe nationale bestemmelser som en hindring for implementering af en del af eller hele aftalen, der er indgået ved den gensidige aftaleprocedure, da disse aftaler bliver udarbejdet under forhandlinger, hvor staterne forhandler på baggrund af deres nationale regler.¹²¹

¹¹⁸ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 169.

¹¹⁹ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 98.

¹²⁰ Det må dog konstateres, at det i praksis formentligt kan være svært at sondre mellem, hvorvidt der er tale om en præciserende fortolkning eller en ændring, jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 169.

¹²¹ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarerne til artikel 25, punkt 28, side 220.

Således foreligger der efter min mening en forpligtelse for den danske stat¹²² til, at efterleve den indgåede aftale efter de normer og på de vilkår, der er fastsat i denne. Det må således betragtes, at den danske stat godt kan være del af en aftale, der er indgået som led i en gensidig aftaleprocedure.¹²³

6.1.2. Skatteyderne

Da det blev fastslået, at den danske stat godt kan være en del af en aftale, herunder med de forpligtelser denne aftale medfører, må spørgsmålet nu rejse sig, om skatteyderen også kan blive forpligtet af den aftale, der bliver indgået som led i den gensidige aftaleprocedure?

Skatteyderen bliver først forpligtet af aftalen, såfremt denne accepterer aftalen. Skatteyderen nyder en særlig ret, da denne under hele den gensidige aftaleprocedure til enhver tid kan trække sin anmodning tilbage, hvilket formentligt også må gælde, når den endelige aftale foreligger.¹²⁴ Skatteyderen skal dog være opmærksom på, at såfremt denne trækker sin anmodning tilbage, må han tåle den oprindeligt påklagede overenskomststridige beskatning.¹²⁵

Når skatteyder har accepteret aftalen, er denne forpligtet til at efterleve de i aftalen fastsatte forhold.

6.2. Forhåndsprisgodkendelse

6.2.1. Skattemyndighederne

En forhåndsprisgodkendelse muliggør, som tidligere anført, at to eller flere staters kompetente myndigheder kan indgå aftaler, der fastlægger principperne for prisfastsættelsen, som skal anvendes ved deling af beskatningsretten mellem staterne. Aftalens indgåelse forudsætter dog, som tidligere anført, at der i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de implicerede stater findes en bestemmelse svarende til den i artikel 25 i OECD's modeloverenskomst. Hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten indeholder en sådan bestemmelse kan de kompetente myndigheder indgå en bilateral forhåndsgodkendelse. Dog er det ikke en forudsætning, at der er adgang til at indgå en direkte aftale med den berørte skatteyder, dette må afhænge af de interne regler på området.

¹²² Herunder for skattemyndighederne.

¹²³ Dette må gælde både i de generelle og de konkrete gensidige aftaler.

¹²⁴ Jf. SU 2004.431.

¹²⁵ Jf. SU 2004. 431, note 14.

Hvis der indgås en aftale mellem de kompetente myndigheder, på baggrund af en bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten svarende til artikel 25 i OECD's modeloverenskomst, er disse folkeretligt forpligtende for skattemyndighederne, og disse aftaler kan skabe afledede rettigheder for en skatteyder. En aftale, der på forhånd er indgået mellem de kompetente myndigheder om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner, skal som udgangspunkt lægges til grund ved den efterfølgende ligning.¹²⁶

Indgåelsen af en forhåndsprisgodkendelse skaber om ikke en direkte så en indirekte forpligtelse for skattemyndigheder, da de skattemyndigheder, som har medvirket til indgåelsen af en forhåndsprisgodkendelse vil have et naturligt ønske om, at kunne overvåge skatteyderne i deres jurisdiktion, der anvender aftalen. Denne kontrol kan ske på to måder; den første måde er at der stilles krav om, at skatteyderen, der drager nytte af forhåndsprisgodkendelsen årligt indsender en rapport, der belyser, hvorvidt de fastsatte vilkår og betingelser bliver overholdt, og at de kritiske forudsætninger stadig er relevante. Den anden mulighed for kontrol er, at skattemyndighederne som en del af den regelmæssige skattekontrol foretager undersøgelser af den skattepligtige.¹²⁷

I modsætning til en forhåndsprisgodkendelse, der indgås mellem to kompetente myndigheder, kan en skatteyder opnå et bindende ligningssvar hos skattemyndighederne i de enkelte stater, såfremt der i de nationale regler findes hjemmel hertil.

Et bindende ligningssvar kan, som tidligere nævnt, ikke sidestilles med en aftale, eftersom et bindende ligningssvar alene medfører, at tidspunktet for vurderingen af priser og vilkår rykkes frem, hvorfor vurderingen foretages på grundlag af de samme regler som selve skatteansættelsen.

Selvom et bindende ligningssvar ikke kan sidestilles med en aftale, der indgås mellem skattemyndighederne og skatteyderne, indeholder et bindende ligningssvar dog visse forpligtelser for skattemyndighederne. Eksempelvis bindes den danske skattemyndighed i 5 indkomstår ved afgivelse af et bindende ligningssvar, dog med undtagelse af de ligningssvar, der er afgivet med kortere frist. Et bindende ligningssvar kan dog også indeholde visse forpligtelser for skatteyderen, jf. afsnit 6.2.2.

Hvis man skal betragte det ovenfor anførte i forhold til, om den danske stat kan være en del af en forhåndsgodkendelse må det betragtes, at en forhåndsgodkendelse mellem de kompetente myndigheder, der fastsætter priser og vilkår for kontrollerede transaktioner, er en folkeretligt forpligtende aftale, der som udgangspunkt skal lægges til grund ved den efterfølgende ligning. Dog kan man ikke ligesom ved den gensidige aftaleprocedure sige, at denne aftaletype binder den danske stat, da denne til enhver tid kan aflyse eller

¹²⁶ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 179.

¹²⁷ Jf. punkt 4.138 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines* og *S.U. 1999.298*.

tilbagekalde en forhåndsprisgodkendelse, endda med tilbagevirkende kraft,¹²⁸ såfremt skatteyderen har handlet svigagtigt eller når skatteyderen ikke overholder de vilkår og betingelser, der er gældende for forhåndsprisgodkendelsen.¹²⁹

6.2.2. Skatteyderne

Når der mellem de kontraherende stater er indgået en forhåndsprisgodkendelse vil denne, som det også kort blev angivet under afsnit 6.2.1., indeholde visse forpligtelser for de skatteydere, der ønsker at anvende denne godkendelse.

Skattemyndighederne kunne, som det fremgår af punkt 4.139. i OECD's Transfer Pricing Guidelines, pålægge skatteyderen at udarbejde dokumentation på årsbasis, der indeholder en redegørelse om, at priser og vilkår fortsat er på armslængdeniveau. Ligeledes har skattemyndighederne, såfremt skatteyderen ikke efterlever de opstillede forpligtelser, mulighed for at aflyse eller tilbagekalde forhåndsgodkendelsen.¹³⁰

I dansk sammenhæng vil de samme betingelser gøre sig gældende i forbindelse med et bindende ligningssvar, da skattemyndighederne også her kan kræve, at skatteyderen i løbetiden for ligningssvaret i en årlig rapport dokumenterer, at priserne og vilkårene fortsat sker på armslængdeniveau. Ligesom ved forhåndsgodkendelsen vil konsekvensen af brud på de i aftalen fastsatte krav som hovedregel medføre, at det bindende ligningssvar ikke længere er bindende for den danske skattemyndighed. Dog forudsættes det i forvaltningsretten, at den manglende overholdelse af aftalen er væsentlig, derfor må det bindende ligningssvar fortsat opfattes som bindende, såfremt den manglende indsendelse af rapporten, reelt er uden betydning for skatteansættelsen.

6.3. Aftalens betydning i forhold til legalitetsprincippet

Nu hvor de til aftalerne hørende forpligtelser er blevet belyst sammen med de parter, der kan indgå disse aftaler, må man stille spørgsmålstegn ved, om aftaler, der er et resultat af en gensidig aftaleprocedure overhovedet kan opretholdes i forhold til legalitetsprincippet i GRL § 43? Er det overhovedet muligt, at indgå gyldige aftaler, der fastslår en aftalt skattepligt enten her til landet eller til en anden stat? Findes der konkret i dansk ret hjemmel til på aftaleretligt grundlag, at pålægge beskatning gennem en aftale mellem to eller flere

¹²⁸ Vælger skattemyndigheden i en af de kontraherende stater, at aflyse eller tilbagekalde en forhåndsprisgodkendelse, skal denne underrette skattemyndigheden i den anden stat, og oplyse denne om sine planer, samt en begrundelse for årsagen til aflysning eller tilbagekaldelse, jf. punkt 4.139 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

¹²⁹ Jf. punkt 4.139 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines* og S.U. 1999.298.

¹³⁰ Jf. S.U. 2002.68.

kompetente myndigheder? Såfremt der ikke er nogen konkret hjemmel, kan OECD's modeloverenskomst så danne det fornødne hjemmelsgrundlag?

6.3.1. Generelt om legalitetsprincippet

Legalitetsprincippet omfatter de retlige aspekter mellem den lovgivende og den udøvende magt, og er i sin kerne et spørgsmål om de relevante og nødvendige retskilder for at træffe en afgørelse. Myndighederne skal kunne henvise til hjemmel ved de trufne afgørelser. Ifølge legalitetsprincippet skal forvaltningsmyndigheder, herunder skattemyndighederne, hente deres legitimation ved at handle i overensstemmelse med de af den lovgivende magt vedtagne love.¹³¹ Der skal med andre ord være hjemmel i lov til at træffe de nødvendige afgørelser.

Begrundelsen for legalitetsprincippet er et demokratisk synspunkt, da det er den lovgivende magt, der har den demokratiske legitimitet. Forvaltningsvirksomheden skal udøves i overensstemmelse med de bekendtgjorte lovregler, som er blevet vedtaget efter den grundlovsfæstede lovgivningsprocedure.¹³² Et centralt spørgsmål må således være; *hvilke krav, der stilles til retsgrundlaget for en forvaltningsafgørelse, for at den kan betegnes som tilstrækkeligt legitimeret?*

Legalitetsprincippet må ifølge Jacob Graff Nielsen betragtes som et uskrevet princip, da grundlaget for legalitetsprincippet findes i flere bestemmelser i Grundloven. Foruden Grundlovens bestemmelser findes princippet i bestemmelserne om menneskerettigheder, samt i praksis og sædvaner, der knytter sig til disse normer. Herudover suppleres disse af en række sædvaner og traditioner, der har tilknytning til retskilde- og fortolkningslæren, samt læren om det forvaltningsretlige skøn.¹³³

Da legalitetsprincippet breder sig til forskellige områder, betyder dette at legalitetsprincippet ikke er ensartet for alle forvaltningsretlige områder. Princippet indhold varierer alt afhængigt af hvilket retsområde, der er tale om. Der er områder med skærpet hjemmelskrav,¹³⁴ områder med mere lempeligt hjemmelskrav, områder hvor kun nationale normer indgår og områder hvor folkeretlige regler og international retspraksis spiller en væsentlig rolle.^{135 136}

¹³¹ Jf. *Forvaltningsret. Almindelige emner*, side 162, *J 2004, nr. 4* og *Selskabsskatteret 2008/09*, side 23.

¹³² Jf. *Forvaltningsret. Almindelige emner*, side 163, se også herom *Selskabsskatteret 2008/09*, afsnit 4.1., side 22.

¹³³ Jf. *J 2004, nr. 4*, se også *Forvaltningsret. Almindelige emner*, side 163.

¹³⁴ Herunder findes legalitetsprincippet i GRL § 43 om skatter og afgifter.

¹³⁵ Jf. *J 2004, nr. 4*.

Legalitetsprincippet er ikke en konstant størrelse set i et tidsperspektiv. Samfundets udvikling påvirker indholdet af princippet. Selv om princippet stadig i væsentligt omfang er bundet til de nationale retskilder, får den internationale påvirkning større betydning. Nogle dele af EU-retten er umiddelbart anvendelig i Danmark.¹³⁷ OECD's modeloverenskomst med kommentarer anvendes ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster såvel som ved nogle relaterede internt retlige spørgsmål. Højesteret har f.eks. i TfS 1993.7 H begrundet afgørelsen med henvisning til dansk og international skattepraksis – på baggrund af OECD's modeloverenskomst med kommentarer. I sagen fremhævede Højesteret bl.a. at; ”... *Det må lægges til grund, at det i dansk og international skattepraksis – på baggrund af OECD's modeloverenskomster med de foran citerede kommentarer – har været fast antaget, at...*”

På baggrund af Højesterets begrundelser må det konstateres at OECD's modeloverenskomst tillægges en ikke ringe betydning som fortolkningsbidrag i den internationale skatteret, men fra at være et fortolkningsbidrag til at blive en selvstændig hjemmel er der dog lang vej. OECD's modeloverenskomst kan efter min mening ikke være et bærende fundament i forhold til, at skulle udgøre en selvstændig hjemmel, da modeloverenskomsten og dens kommentarer skal virke for en ensartet fortolkning og anvendelse ved udarbejdelse og udfyldning af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Ligeledes vil modeloverenskomsten næppe kunne bære hjemmelskravet, da enhver stat har ret til, at tage forbehold i forhold til overenskomstens artikler, herunder også forbehold til artikel 25 om den gensidige aftaleprocedure og forhåndsprisgodkendelser.¹³⁸ Herudover må det erindres, at OECD's modeloverenskomst ikke har status af en folkeretlig bindende traktat, hvorfor denne næppe opnår status af et selvstændigt hjemmelsgrundlag.

Legalitetsprincippet er et internretligt princip, og det er kun under påvirkning af international praksis og folkeretlige regler, så længe det kan bæres af Grundloven, andre almindelige retsgrundsætninger eller rets-sædvane.¹³⁹

¹³⁶ De folkeretlige regler spiller en ikke ubetydelig rolle i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure og forhåndsprisgodkendelser, da disse er møntet på dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, der som bekendt er folkeretlige traktater.

¹³⁷ Som eksempler på elementer fra EU-retten, der er umiddelbart anvendelig i Danmark kan nævnes; Traktaten, der er umiddelbart anvendelig i alle sine enkeltheder, forordninger og beslutninger. At disse er umiddelbart anvendelig betyder, at borgerne uden videre foranstaltninger (implementering) kan påberåbe sig bestemmelsen for de nationale domstole og herved opnår afledte rettigheder af bestemmelsen, jf. *EU-retten*, side 135.

¹³⁸ Som et eksempel på sådan et forbehold kan nævnes Ungarn, der forbeholder sig sin stilling med hensyn til den sidste sætning i artikel 25, stk. 1, da Ungarn ikke kan acceptere at fremme en gensidig aftaleprocedure med hensyn til en anmodning, der forelægges den kompetente myndighed uden for den forældelsesfrist, der er angivet i Ungarns nationale lovgivning, jf. *OECD's modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarerne til artikel 25, punkt 101, side 233.

¹³⁹ Om retssædvaners betydning henvises der til afsnit 6.3.2.3.1., hvor disses betydning i dansk udlandsskatteret behandles kortfattet.

Ved folkeretlige problemstillinger er det vigtigt at holde sig for øje, hvorvidt det er den statiske eller den dynamiske fortolkning,¹⁴⁰ som skal anvendes ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹⁴¹ Selv om mange stater anvender dynamisk fortolkning, kan det antages, at dynamisk fortolkning i nogle tilfælde kan stride mod det danske legalitetsprincip, og allerede af den grund skal afvises af myndighederne og domstolene.

Der fremhæves almindeligvis to aspekter af legalitetsprincippet: Den formelle lovs princip og hjemmelskravet.¹⁴² Disse to aspekter behandles straks nedenfor.

6.3.1.1. Den formelle lovs princip

Den formelle lovs princip fastslår enekompetence for lovgivningsmagten, hvilket betyder; at en lov kun kan ændres eller ophæves ved lov; at en lov går forud for administrative retsakter; at dispensation og derogation¹⁴³ kræver lovhjemmel; at hvad der én gang er lovreguleret, hører under lovgivningsmagtens kompetence, hvilket vil sige, at områder, som før har været lovreguleret, men som på nuværende tidspunkt ikke er det, kun igen kan reguleres ved lov.¹⁴⁴

Den formelle lovs princip følger først og fremmest af GRL § 3 om den lovgivende og den udøvende magt, og for det andet af den lovskraft, som Folketingets beslutninger har, når de er vedtaget i overensstemmelse med Grundlovens procedurebestemmelser.¹⁴⁵ Hvis myndigheder efterfølgende kunne ændre på en lov ved udstedelse af bekendtgørelser og cirkulærer, ville lovene ikke være bindende for dem.¹⁴⁶

Den formelle lovs princip er en forudsætning for lex superior fortolkningsreglen, da dette princip fastlægger et retligt hierarki, hvor Grundloven er øverste led. I tilfælde af normkonflikt betyder dette, at Grundloven

¹⁴⁰ Ved statisk fortolkning er det den interne ret på tidspunktet for aftalens indgåelse, der finder anvendelse modsat den dynamiske fortolkning, hvor det er den interne ret på tidspunktet for aftalens anvendelse, der skal finde anvendelse.

¹⁴¹ Se om statisk og dynamisk fortolkning i *Lærebog om indkomstskat*, side 1003.

¹⁴² Jf. *Forvaltningsret. Almindelige emner*, side 168, J 2004, nr. 4 og SpO 2002.192.

¹⁴³ Om derogation og dispensation henvises der til *Forvaltningsret. Almindelige emner*, kapitel 4, saglige krav, afsnit, afsnit II.B.

¹⁴⁴ Jf. *Forvaltningsret. Almindelige emner*, side 163-164.

¹⁴⁵ Grundlovens procedurebestemmelser sikre, at lovenes tilblivelse sker efter en bestemt procedure, der garanterer at lovene opnår demokratisk legitimitet, se bl.a. herom kommentarerne til Grundlovens § 3, i *Danmarks Riges Grundlov med kommentarer*, side 126-135.

¹⁴⁶ Jf. J 2004, nr. 4.

har forrang for loven, og loven har forrang for bekendtgørelser, cirkulærer, retspraksis, sædvane og forholdets natur.¹⁴⁷

6.3.1.2. Hjemmelskravet

Legalitetsprincippet indeholder, foruden den formelle lovs princip, også et krav om hjemmel. Ved hjemmelskravet forstås; at forvaltningen ikke kan handle uden hjemmel/bemyndigelse.¹⁴⁸

Hjemmelskravet kommer dog i forskellige variationer, da der sondres mellem skærpede og lempede hjemmelskrav. Hjemmelskrav bindes sammen med indgrebs intensitet. I nogle situationer kræves der udtrykkelig hjemmel.¹⁴⁹

På det skatteretlige område er hjemmelskravet specielt fastslået i GRL § 43, 1. led, hvoraf det fremgår; *at ingen skat må pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov*. Dette medfører, at kravet til lovhjemmel er skærpet.¹⁵⁰

GRL § 43, 1. led fortolkes almindeligvis som et forbud mod delegation af lovgivningskompetence og har som konsekvens, at kravet om hjemmel forstærkes i skatteretten, da materiel regulering ved f.eks. bekendtgørelse (og i den sammenhæng også cirkulære) ellers ville være udelukket.¹⁵¹

Når man betragter GRL § 43, 1. led må spørgsmålet rejse sig; hvilken rækkevidde har denne bestemmelse? Og kan denne bestemmelse overhovedet rumme de gensidige aftaler, der kan indgås mellem skattemyndighederne i de kontraherende stater? Disse spørgsmål vil blive undergivet behandling straks neden for.

6.3.2. Fortolkning af Grundlovens § 43, 1. led

Bestemmelsen i GRL § 43, 1. led fastslår, at der på det skatteretlige område er et skærpet hjemmelskrav.¹⁵² GRL § 43, 1. led må betragtes som havende en dobbelt funktion. For det første er bestemmelsen øverste led i

¹⁴⁷ Jf. *Juridisk metode*, side 286 og J 2004, nr. 4.

¹⁴⁸ Jf. *Forvaltningsret. Almindelige emner*, side 182, hvor Jens Garde Bemærker; ”kravet om lovhjemmel betyder i almindelighed, at forvaltningen til syvende og sidst må kunne legitimere sig gennem henvisning til en formel lovbestemmelse. Derimod er det ikke nødvendigt, at det umiddelbare grundlag for en given forvaltningsafgørelse findes i en formel lov. Forskellige former for administrative retsforskrifter [...] kan være skudt ind imellem loven og den konkrete forvaltningsafgørelse. De administrative forskrifter må blot selv have hjemmel i loven.”.

¹⁴⁹ De skærpede og de lempede hjemmelskrav er nærmere behandlet i *Forvaltningsret, Almindelige emner*, kapitel. 4, saglige krav.

¹⁵⁰ Jf. *Forvaltningsret, Almindelige emner*, side 201 og SpO 2002.192.

¹⁵¹ Jf. *Danmarks Riges Grundlov med kommentarer*, side 320-321.

den retlige trinfølge¹⁵³ og for det andet udgør den samtidig grundlag for et skærpet hjemmelskrav ved beskatning.

Når man skal fortolke Grundloven, må dette ske på baggrund af den såkaldte grundlovsfortolkning.¹⁵⁴ Grundlovsfortolkning anvendes til en generel fastlæggelse af det juridisk korrekte indhold af Grundlovens bestemmelser, hvilket består i konkrete udlægninger i en foreliggende regulering.¹⁵⁵ Grundloven er en lov med særlig retlig status, der indeholder en regulering af statens politiske organer og har en særlig fundamental karakter. Dette betyder ikke, at almindelige fortolkningsregler skal fraviges, men snarere at der er tale om en særlig fortolkningsstil, som er mere formålsorienteret og dynamisk, og muligvis mere åben for fremmed ret, end det er tilfældet ved fortolkning af de almindelige love.¹⁵⁶

Det karakteristiske ved mange grundlovsbestemmelser (herunder også § 43) er, at de er formuleret i korte ordvendinger, mens de regulerer et meget stort retligt område og skal fungere i længere perioder, end det er tilfældet ved almindelige love. Når disse bestemmelser er kortfattede i ordlyden må spørgsmålet rejse sig, hvorledes skal disse så fortolkes? Udgangspunktet er, som altid, lovens ordlyd og formål. Herefter kommer forarbejder og retspraksis, der er en meget relevant kilde til grundlovsfortolkning. Den umiddelbare sproglige forståelse af GRL § 43, 1. led fører til et delegationsforbud. Men der kan ikke udledes noget om rækkevidden af forbuddet. Opfattelsen af formålet med bestemmelsen ændres med tiden.¹⁵⁷

Hvor det oprindelige formål havde været at sikre Folketinget den eksklusive lovgivningskompetence på området, må formålet nu ses dels som ”varetagelse af almindelige statsretlige hensyn om regulering af forhold mellem de øverste statsorganer og dels i bestemmelsens varetagelse af forvaltningsretlige hensyn over

¹⁵² Jf. *Selskabsskatteretten 2008/09*, side 23 og *Lærebog om indkomstskat*, side 104.

¹⁵³ Jf. Lex superior princippet.

¹⁵⁴ Grundlovsfortolkning bidrager til at fastlægge, hvad der er gældende dansk forfatningsret. Dansk forfatningsret kan imidlertid ikke udtømmende fastlægges ud fra en fortolkning af Grundloven. Således kan navnlig forfatningssædvaner og eventuelle uskrevne forfatningsretlige grundsætninger ikke alene bidrage til grundlovsfortolkningen, men de fungerer også som selvstændige retskilder, der supplerer eller fraviger Grundlovens bestemmelser, jf. *Danmarks Riges Grundlov med kommentarer*, side 77 ff.

¹⁵⁵ Jf. *Danmarks Riges Grundlov med kommentarer*, side 77.

¹⁵⁶ Jf. *Danmarks Riges Grundlov med kommentarer*, side 77-78.

¹⁵⁷ Jf. *J 2004, nr. 4*, se ligeledes *Lærebog om indkomstskat*, side 101, hvor det fastslås at; ”når GRL § 43 fastslår, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, må dette kunne forstås således, at der er forbud imod, at Folketinget delegerer sin skattepålægsmagt til Skatteministeren, hvorimod bestemmelsen ikke kan fortolkes som indeholdende noget forbud imod, at lovgivningsmagten bemyndiger Skatteministeren til at fastsætte visse underordnede iværksættelsesforskrifter. Ligeledes udelukker GRL § 43 ikke, at de nærmere regler til lovens forståelse og anvendelse fastsættes af Skatteministeren i en bekendtgørelse, der er udstedt med hjemmel i den pågældende lov. Det kræves blot, at det materielle skattekrav fastsættes ved lov”.

for den enkelte skatteborger”.¹⁵⁸ Hermed skal forstås, at det faktum, at det er almindeligt anerkendt i retslitteraturen, at bestemmelsens formål ændres med tiden, lægger op til en dynamisk fortolkning. Det kan dog antages, at en dynamisk fortolkning, der tager udgangspunkt i nutidens krav til skattelovgivning, herunder skatteydernes retssikkerhed, og som viser sig i domspraksis og retsteoretiske værker, er eneste vej frem ved fastlæggelse af rækkevidden af delegationsforbuddet.

Fra domspraksis er den nok mest citerede sag, i forbindelse med GRL § 43, 1., UfR 1993.757 H (TfS 1993.368 H).¹⁵⁹ I denne sag var spørgsmålet, om opkrævning af gebyrer for pas, duplikatkørekort og nummerplader var i strid med GRL § 43, da gebyrerne blev opkrævet uden fornøden lovhjemmel. Spørgsmålet var om gebyrerne kunne siges at ligge indenfor GRL § 43. Sagen omhandlede dermed den nærmere definition af skattebegrebet i Grundlovens bestemmelse. Højesterets flertal udtalte, at; *”Forarbejderne til, den historiske baggrund for og den senere anvendelse af bestemmelsen i Grundlovens § 43, hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, ikke giver grundlag for en fortolkning, der udstrækker kravet om direkte lovhjemmel til også at gælde alle gebyrer, der opkræves som betaling for tilladelser eller lignende fra det offentlige, og som dækker mere end udgifterne ved udstedelsen og administrationen i snæver forstand. Selv om bestemmelsen må indebære visse begrænsninger i adgangen til at bemyndige administrationen til at fastsætte størrelsen af sådanne gebyrer, kan den derfor ikke være til hinder for, at der ved fastsættelsen kan tages hensyn også til de udgifter af mere generel art, som efter et rimeligt skøn medgår til administrationen af det pågældende forvaltningsområde, herunder til kontrolforanstaltninger, som har en naturlig tilknytning til den ydelse, for hvilken gebyret er betaling. Det bemærkes herved, at denne forståelse af bestemmelsen ikke ses at give anledning til betænkeligheder henset til de muligheder, som lovgivningsmagten i dag har for at have indseende med Centraladministrationens forvaltning af givne bemyndigelser af denne art.”*

Ifølge Jacob Graff Nielsen er dommen et eksempel på en indskrænkende fortolkning af GRL § 43, 1. led, da ordet ”skat” begrænses til at omfatte klare fiskale afgifter.¹⁶⁰ Selv om Jacob Graff Nielsens antagelse er korrekt, er det væsentligste i denne sag dog at Højesteret har fastslået, at der for skatter og afgifter, som omfattet af GRL § 43 gælder et ”krav om direkte lovhjemmel”.¹⁶¹

¹⁵⁸ Jf. *Danmarks Riges Grundlov med kommentarer*, side 318.

¹⁵⁹ Sagen bliver behandlet i *Selskabsskatteret 2008/09*, side 17, hvor det fremhæves at det essentielle i dommen er, at ingen skatter eller afgifter kan pålægges uden hjemmel i lov. Se også *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 56, hvor sagen bliver fremstillet og fortolket.

¹⁶⁰ Jf. *TfS 2004.127*, se også *Lærebog om indkomstskat*, side 104.

¹⁶¹ Såfremt der forefindes uhjemlet praksis, der bliver prøvet ved domstolene, vil denne praksis blive tilsidesat, hvilket bl.a. fremgår af *TfS 1996.642 H* og *TfS 1997.329 V*.

Når det er fastslået, at der gælder et krav om direkte lovhjemmel, hvordan skal dette så forstås, særligt i forhold til de internationale skattekonflikter? I denne sammenhæng er afgørelsen i TfS 2003.755 Ø ikke uinteressant, da GRL § 43, 1. led i denne sag blev påberåbt, og hvor delegationsforbuddet var til prøvelse. Sagens tvist var, hvorvidt Danmark var berettiget til at beskatte folketingspension i en periode, hvor modtageren havde bopæl i Spanien. Det var Skatteministeriets opfattelse, at den dagældende KSL § 2, stk. 1, litra b, KSL § 43, stk. 2, litra g, og kildeskattebekendtgørelsens § 20, nr. 26 indeholdte den fornødne intern hjemmel til at anse sagsøgerens folketingspension for begrænset skattepligtig til Danmark.¹⁶² Et af anbringenderne fra sagsøgeren var, at bemyndigelsen i KSL § 43, stk. 2 ikke kunne anvendes til udvidelse af kredsen af skattepligtige personer uden klar lovhjemmel, da en sådan udvidelse vil være i strid med delegationsforbuddet i GRL § 43, 1. led, fordi det var bestridt at KSL § 43, stk. 2, litra g udgjorde sådan klar lovhjemmel. Østre Landsret frifandt Skatteministeriet på en lidt besynderlig måde, da Landsretten først tog stilling til spørgsmålet om beskatningsretten og fandt, at artikel 19 i dobbeltbeskatningssaftalen med Spanien indeholdt hjemmel.

Det naturlige ville efter min mening være først at tage stilling til, om der fandtes intern hjemmel. Af den gyldne regel fremgår det, at hjemmel skal findes i intern lovgivning.¹⁶³ Efter en konstatering af, om den interne hjemmel var til stede, kunne der tages stilling til, om der var beskatningsret til Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomst. Denne modsatrettede tankegang, som tydeligvis blev demonstreret af Østre Landsret, giver en indikation af, at hvis retten har fundet, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten giver Danmark beskatningsret, så er intern hjemmel sikkert også tilstede. Det videre forløb afspejlede også, at Landsretten lagde vægt på, at formålet med KSL § 43, stk. 2, sammenholdt med kildeskattebekendtgørelsen var at fastsætte, hvilke indkomster, der var A-indkomst, og kildeskattebekendtgørelsens § 20, stk. 26 havde klar hjemmel i KSL § 43, stk. 2, litra g, hvorfor dette ikke var i strid med delegationsforbuddet.¹⁶⁴

Af den praksis, der er blevet fremhævet vedrørende GRL § 43, 1. led kan noget tyde på, at der i internationale sammenhænge, såfremt man står i en konflikt omkring beskatningsretten, som det var tilfældet i TfS 2003.755 Ø, vil blive lagt vægt på dobbeltbeskatningsoverenskomstens ordlyd, og antage, at såfremt denne indeholder en bestemmelse, f.eks. vedrørende den gensidige aftaleprocedure, så må der også i intern ret findes den fornødne hjemmel til, at indgå aftalerne, hvori der fastslås aftalt skattepligt enten til Danmark eller den kontraherende stat.

¹⁶² Begrænset skattepligtige er kun skattepligtige af visse indtægter hidrørende fra kilder i Danmark, jf. *Lærebog om indkomstskat*, side 723.

¹⁶³ Se om den gyldne regel *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 47, se også *Selskabsskatteret 2008/09*, side 40.

¹⁶⁴ Se herom også Jacob Graff Nielsen i *TfS 2004.127*.

6.3.2.1. Grundloven og de internationale retskilder

Som det blev anført under afsnit 6.3.1. findes der visse områder, hvor de internationale retskilder har en betydning i forholdet til legalitetsprincippet. Et eksempel på et sådan område kan ses i forhold til international skatteret, da domstolene i sager vedrørende grænseoverskridende beskatning ikke kan se bort fra de internationale kilder, herunder OECD's modeloverenskomster og dobbeltbeskatningsoverenskomster. Internationale retskilder må også tages i betragtning i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure. I modsætning til nationale sager, må der i de internationale sager tages flere retskilder i betragtning. De retskilder, der må lægges til grund i international skatteret, herunder også i forbindelse med det aktuelle emne i denne afhandling, er:

- 1) Dansk udlandsskatteret
- 2) Folkeretlige regler, herunder dobbeltbeskatningsoverenskomster
- 3) EU- retten¹⁶⁵

Det karakteristiske ved international skatteret er, at retskildebilledet er mere komplekst end i intern skatteret, da skattemyndighederne her skal tage højde for internationale forpligtelser, herunder dobbeltbeskatningsoverenskomster, traktater, etc..

Der skal i afgørelser, som vedrører international skatteret, tages mindst to forskellige regelsæt i betragtning; de interne skatteregler og den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomsts bestemmelser. Fortolkningen af de to regelsæt foregår også i to ”dimensioner”.¹⁶⁶ Efter dansk retslære bruges der almindelige fortolkningsregler til at fastlægge den internretlige betydning, mens de folkeretligt anerkendte regler, der er kodificeret i Wienerkonventionen om traktater i artikel 31-33, skal anvendes ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsters regler.¹⁶⁷ Dette kan dog give anledning til fortolkningstvister,¹⁶⁸ da et begreb kan have forskelligt indhold alt afhængig af, om det er et internretligt eller folkeretligt begreb fra dobbeltbeskatningsoverenskomsten.¹⁶⁹

¹⁶⁵ EU-retten vil dog ikke blive behandlet videre i dette afsnit, den nævnes blot for at give et overblik over de tilgængelige kilder, der skal tages i betragtning, når man nævner retskilderne i international skatteret.

¹⁶⁶ Se generelt om forholdet mellem folkeret og national ret *Juridisk metode*, afsnit 6.3.

¹⁶⁷ Se herom bl.a. *Løsning af internationale skattetvister* afsnit 9.5.2, se ligeledes *Beskatning af international erhvervsindkomst*, afsnit 3.1. om fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, se herunder særligt afsnit 3.1.1.

¹⁶⁸ Se om løsning af fortolkningstvister afsnit 8.

¹⁶⁹ Se herom *Beskatning af international erhvervsindkomst*, kapitel 3, særligt med henblik på afsnit 3.1.1, se også *Selskabsskatteret 2008/09*, side 40.

6.3.2.1.1. Dansk udlandsskatteret

I dansk retskildeteori arbejdes der traditionelt med fire hovedgrupper: Lovgivning (Grundloven, loven, administrative forskrifter¹⁷⁰), retspraksis, sædvane, og forholdets natur.

Om lovgivning, herunder Grundloven, love, bekendtgørelser og cirkulærer, skal det kort bemærkes, at begrebet indbefatter de forskellige typer af retskilder, som normalt falder ind under lovgivning med vægt på de ting, der har betydning for international skatteret.¹⁷¹

Retspraksis spiller traditionelt en stor rolle som retskilde i skatteret. Domstolenes afgørelser har bindende virkning for skatteforvaltningen. I de tilfælde, hvor domstolene har tilsidesat en administrativ praksis på et område, vil det resultere i, at den danske skattemyndighed i et cirkulære vejleder de relevante myndigheder om den afsagte doms rækkevidde.¹⁷²

Det specielle ved retspraksis i skatteretten har været, indtil domsreformen trådte i kraft,¹⁷³ at alle sager om indkomstskat kunne indbringes for Højesteret. Højesteret har derfor behandlet en stor mængde skattesager.¹⁷⁴ Højesterets praksis på det skatteretlige område, har haft en meget fremtrædende rolle, jf. f.eks. Texaco-dommen, TfS 1993.7 H, der vedrørte interne renter og royalties mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Højesterets afgørelse TfS 1993.7 H er interessant, da den fastslår, at international skattepraksis har betydning som retskilde ved fortolkning af både dobbeltbeskatningsaftaler og intern dansk skatteret.¹⁷⁵

Hvad angår sædvaner, så spiller de næppe nogen væsentlig rolle på skatteområdet.¹⁷⁶ Betragtes sædvane på det skatteretlige område som et spørgsmål om skattemyndighedernes praksis, så kan det muligvis antages, at anvendelsen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer ved fortolkningen af såvel dobbeltbeskatningsoverenskomster som intern ret, kunne have karakter af retssædvane.¹⁷⁷

¹⁷⁰ Administrative forskrifter såsom; bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger, spiller som i almindelig skatteret en stor rolle i dansk udlandsskatteret. De administrative forskrifter antages i nogle tilfælde at få en afgørende rolle, som tilfældet var i *TfS 2003.755 Ø*.

¹⁷¹ For mere detaljeret beskrivelse af skatteretlige retskilder henvises til *Lærebog om indkomstskat*, side 99-149. Se ligeledes *Juridisk metode*, kapitel 5, Nationale retskildefaktorer, for en fyldestgørende gennemgang af retskildehierarkiet.

¹⁷² Jf. *Lærebog om indkomstskat*, side 114.

¹⁷³ Reformen trådte i kraft den 1. januar 2007.

¹⁷⁴ Jf. *Lærebog om indkomstskat*, side 113.

¹⁷⁵ Dommen er behandlet i *beskatning af international erhvervsindkomst* i afsnit 3.1.2.1, se også *S.U. 2000.3*.

¹⁷⁶ Se bl.a. herom *Lærebog om indkomstskat*, side 130.

¹⁷⁷ Dette blev også bekræftet i Texaco-dommen, *TfS 1993.7 H*.

Afslutningsvist betragtes forholdets natur, der i skatteretten ikke kan komme i betragtning som en retskilde, da skatteretlige afgørelser skal have hjemmel i lov, for at opfylde kriterierne i GRL § 43, 1. led.¹⁷⁸

6.3.2.1.2. Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er, som tidligere anført traktater og hører som sådan under folkeretten. Man kan sige, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er udtryk for folkeretlige forpligtelser, der binder staterne, hvilket betyder, at staterne må sørge for, at gennemføre disse i deres retsorden.¹⁷⁹

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne udgør således ikke i sig selv en hjemmel for beskatning, de skal gennemføres i dansk skatteret i form af lovbestemmelser, der ud fra legalitetsprincippet træffer bestemmelse om beskatning, jf. GRL § 43.¹⁸⁰

Efter traktatens indgåelse bliver den inkorporeret i national ret ved lov og kan påberåbes direkte af borgerne. Indtil 1994 var regeringen bemyndiget til at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster uden forelæggelse for Folketinget, jf. Bemyndigelseslovens § 1. Bemyndigelsesloven er dog ophævet, og alle dobbeltbeskatningsoverenskomster skal nu fremlægges for Folketinget og gennemføres ved lov.¹⁸¹

Når man betragter ovenstående må spørgsmålet rejse sig; hvorvidt de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået før ophævelsen af Bemyndigelsesloven i 1994, kan komme i konflikt med delegationsforbudet i GRL § 43, 1. led? Niels Winter-Sørensen konkluderer i forhold til de tidligere overenskomster, at de ikke er grundlovsstridige, da de for det første normalt har fulgt et nogenlunde fast mønster, og fra tid til anden var til politisk debat i Folketinget. For det andet må GRL § 43, 1. led, ud fra et retssikkerhedssynspunkt fortolkes på den måde, at den giver videre adgang til at delegere kompetencen til at ophæve skat end til at pålægge skat.¹⁸²

Det ovenfor anførte kan antagelig fortolkes på den måde, at den tidligere vidtgående bemyndigelse for regeringen ikke kan tillægges selvstændig betydning ved fastlæggelse af rækkevidden af delegationsforbuddet

¹⁷⁸ Aage Michelsen er dog af en anden opfattelse, da han lufter tanken om, at såfremt love, anordninger, domspraksis eller administrativ praksis ikke giver noget bidrag til løsningen af et konkret skatteretligt spørgsmål, så må afgørelsen træffes ud fra forholdets natur, jf. *Lærebog om indkomstskat*, side 131. Dette er dog efter min mening en forkert antagelse, da denne antagelse vil bryde med legalitetsprincippet i GRL § 43.

¹⁷⁹ Jf. *Selskabsskatteret 2008/09*, side 39.

¹⁸⁰ Jf. *Selskabsskatteret 2008/09*, side 40.

¹⁸¹ Se herom *Løsning af internationale skattetvister*, side 118.

¹⁸² Jf. *Danmarks Riges Grundlov med kommentarer*, side 320-322 og *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 57.

vedrørende internretlige begreber. Fagministres og højtstående embedsmænds bemyndigelse kan formentlig ikke strække så langt, at deres accept af OECD's modeloverenskomst og kommentarerne kan føre til fastlæggelse af interne skatteregler.

I forhold til de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået efter ophævelsen af bemyndigelsesloven, er der ingen grund til at diskutere forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og GRL § 43, 1. led, da disse overenskomster bliver inkorporeret i dansk ret, med direkte hjemmel i de skatteretlige regler.

6.3.3. Grundloven og den gensidige aftaleprocedure

Nu hvor der er blevet set lidt nærmere på, hvad der kræves for, at legalitetsprincippet betingelser bliver opfyldt og hvordan delegationsforbuddet i GRL § 43 skal forstås, vil der nu blive set nærmere på, hvorledes disse betingelser kan betragtes som opfyldt ved indgåelsen af gensidige aftaler. De gensidige aftaler bliver behandlet som to elementer, de generelle gensidige aftaler og de konkrete gensidige aftaler.

6.3.3.1. Generelle gensidige aftaler

Det skal indledningsvist bemærkes om de generelle aftaler, at disse, som tidligere nævnt, er fortolkningsaftaler mellem de kompetente myndigheder, hvori der søges at uddybe og udrede eventuelle fortolkningstvister.

De generelle aftaler må ifølge Niels Winther-Sørensen betragtes som folkeretligt bindende, såfremt de er indgået med den fornødne legitimation.¹⁸³ Med dette menes, at de kompetente myndigheder i Danmark skal have den fornødne bemyndigelse, hvilket også fremgår af den tidligere behandling i afsnit 6.1.1., hvor det blev fremhævet, at de kompetente myndigheder er bemyndiget til at indgå generelle gensidige aftaler uden Folketingets samtykke, jf. GRL § 19.

Når de generelle gensidige aftaler giver de kompetente myndigheder bemyndigelse til, at indgå disse aftaler, kan dette så komme i konflikt med delegationsforbuddet? Formentlig ikke, da intet er til hinder for, at Folketinget bemyndiger Skatteministeren til at fastsætte visse underordnede iværksættelsesforskrifter.

Niels Winther-Sørensen fremhæver dog, at bemyndigelsen til indgåelse af sådanne aftaler ikke nødvendigvis er klarlagt, da det i praksis uden videre er antaget, at de kompetente myndigheder, der nævnes i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har den fornødne hjemmel til at tage kontakt til de kompetente myndigheder i den anden overenskomststat. Dog understreger han, at der ved vurdering af, om den generelle gensidige aftale er folkeretligt gyldig, må lægges vægt på det forhold, at en overenskomst, der indeholder en bemyndigelse til Skatteministeren, må betragtes som at den giver Skatteministeren en sådan legitimation, at den gen-

¹⁸³ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 92.

sidige aftale ikke bliver ugyldig på grund af en eventuel manglende kompetence for Skatteministeren, jf. Wienerkonventionens artikel 46.¹⁸⁴

Når det anerkendes, at Skatteministeren kan indgå disse generelle gensidige aftaler, hvordan svarer dette så overens med delegationsforbuddet i GRL § 43, 1. led? Som det huskes fra det tidligere anførte i afsnit 6.3.2.1., så må delegationsforbuddet betragtes som et fleksibelt begreb. Det centrale i delegationsforbuddet er at forhindre delegation af lovgivningskompetence. Bestemmelsen medfører således ikke, at lovgivningsmagten i alle enkeltheder skal fastlægge retstilstanden, ensidige at lovgivningsmagten skal træffe konkrete afgørelser.¹⁸⁵

Selvom det må konstateres, at de gensidige aftaler skal implementeres i dansk ret, og at disse er folkeretligt bindende, behøver disse ikke nødvendigvis, at blive sidestillet med love, hvilket også fremgår af Niels Winther-Sørensens bemærkninger, hvor han anfører; ”den omstændighed, at en gensidig aftale er folkeretligt bindende, medføre ikke i sig selv, at aftalen kan tillægges afgørende betydning over for borgerne. For at tillægge en gensidig aftale lovs kraft, kræves kundgørelse i Lovtidende, jf. Lovtidendelovens § 3. [...] I praksis er gensidige aftaler ikke blevet kundgjort i Lovtidende. I enkelte tilfælde har gensidige aftaler med andre staters kompetente myndigheder slet ikke været offentliggjort eller er mere eller mindre tilfældigt kommet til offentlighedens kundskab.”¹⁸⁶

Jeg tolker Niels Winther-Sørensens udsagn som værende udtryk for, at de gensidige aftaler ikke kan have status af lovgivning, den nærmeste retskildestatus disse aftaler formentligt vil opnå er cirkulærer, som Aage Michelsen også fremhævede.

På baggrund af det ovenfor anførte må det betragtes, at de generelle gensidige aftaler kan indgås uden at være i strid med GRL § 43, 1. led, da disse aftaler alene tjener formålet, at uddybe eller fortolke en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Eftersom de generelle gensidige aftaler ikke har til formål, at pålægge beskatning i nogen form vil disse således ikke komme i konflikt med delegationsforbuddet.

Med hensyn til hjemmelskravet må det betragtes, at da dobbeltbeskatningsoverenskomsterne bliver implementeret i dansk lov, må de relevante lovbestemmelser kunne tjene som et hjemmelsgrundlag. Da der ved de generelle gensidige aftaler alene er tale om, at de kompetente myndigheder generelt fortolker overenskomsten med henblik på, at udrede uklarheder eller forebygge fortolkningstvister, kan der næppe tales for, at hjemmelskravet ikke er til stede.

¹⁸⁴ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 93-94.

¹⁸⁵ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 107.

¹⁸⁶ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 98-99 se ligeledes side 108.

Fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst vil dog nødvendigvis ikke ske på baggrund af de danske bestemmelser og definitioner, da en dobbeltbeskatning kan fortolkes på to måder; den ene er, hvor bestemmelsen fortolkes, således at man som udgangspunkt skal fortolke overenskomstens ikke definerede udtryk i overensstemmelse med intern ret, og at man kun skal fravige denne fortolkning, når dette klart fremgår af sammenhængen. Den anden er en fortolkning, hvorefter man så vidt muligt søger at nå frem til en fortolkning uden at inddrage intern ret (autonom fortolkning).¹⁸⁷

Selv om den danske stat indledningsvist kan have et ønske om, at fortolke uoverensstemmelsen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten efter dansk ret, er der en overvejende opfattelse i den internationale teori om, at man ved fortolkning af ikke definerede udtryk skal gå ganske langt i retning af at fortolke autonomt, hvilket vil sige at man skal nå frem til et fortolkningsresultat uden inddragelse af intern ret,¹⁸⁸ da en fortolkning på baggrund af intern ret vil kunne udhule dobbeltbeskatningsoverenskomstens betydning, eftersom staterne gennem intern lovgivning vil have mulighed for at ændre rækkevidden af dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelse.¹⁸⁹ For en nærmere belysning af, hvilken fortolkningsstil, som skal lægges til grunde, henvises der til afsnit 8, hvor de enkelte fortolkningsstile bliver behandlet.

Som følge af det anførte mener jeg, at de generelle aftaler kan indgås på det fornødne grundlag, uden at disse vil komme i konflikt med GRL § 43, 1. led.

6.3.3.2. Konkrete gensidige aftaler

I modsætning til de generelle gensidige aftaler, kan der ved de konkrete gensidige aftaler rejses tvivl om, hvorvidt disse kan indgås med fornøden hjemmel, og hvorvidt disse kan opretholdes i forhold til GRL § 43, 1. led.

Indledningsvist skal det kort erindres, at denne form for gensidig aftale vedrører de tilfælde, hvor en person mener, at visse trufne foranstaltninger fører, eller ville fører til en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst. Når skatteyderen har fået bekræftelse i, at visse foranstaltninger kan medføre en uoverensstemmende beskatning, og denne uoverensstemmelse ikke kan løses af nationale regler, skal skattemyndighederne i de kontraherende stater søge at løse disse konflikter gennem forhandlinger, med en forhåbning om at opnå en gensidig aftale, der kan løse dobbeltbeskatningsproblemet.

¹⁸⁷ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 80.

¹⁸⁸ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 81, se også generelt afsnit 3.1.1., hvor det diskuteres, hvilken fortolkning der skal ligges til grund ved de danske domstole, såfremt der er konflikt om dobbeltbeskatningsoverenskomstens indhold.

¹⁸⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer, kommentarer til artikel 3, stk. 2, punkt 13, side 52-53.

Når disse aftaler skal indgås, må det først betragtes, hvorvidt der overhovedet er bemyndigelse til, at sådanne aftaler kan indgås af de kompetente myndigheder (skattemyndighederne)? Som det blev fremhævet under afsnit 6.3.2., så må delegationsforbuddet betragtes som et fleksibelt begreb, hvor det centrale i begrebet er, at forhindre delegation af lovgivningskompetence. Spørgsmålet, der må rejses i forlængelse af det ovenfor stående, er om disse konkrete gensidige aftaler kan sidestilles med en lovgivning, når de bliver vedtaget? Svaret må være, at det gør de formentlig ikke, da disse aftaler ikke nødvendigvis har en bred kreds af adressater. Ligeledes må det på baggrund af Aage Michelsens udsagn, der er behandlet i afsnit 6.1.1., betragtes, at gensidige aftaler har samme retskildeværdi som cirkulærer, da disse kun binder administrationerne.

De konkrete gensidige aftaler er således ikke i strid med delegationsforbuddet i GRL § 43, 1. led. Dog kan der rejses spørgsmål ved, hvorvidt disse aftaler opfylder hjemmelskravet i GRL § 43? Ifølge artikel 25, stk. 1 og 2 i OECD's modeloverenskomst forpligtes de kompetente myndigheder til at søge, at løse opståede problemer gennem den gensidige aftaleprocedure, men det er ikke klart, hvilken grad af frihed skattemyndighederne har til at indgå disse aftaler.

Som det blev fastslået i afsnit 5.1.1., er der ikke hjemmel til, at en gensidig aftale med en anden stats skattemyndigheder kan føre til en skærpet beskatning i forhold til den beskatning, der følger af de interne danske regler. Ligeledes er der næppe et hjemmelsproblem i Danmark, i de tilfælde, hvor en gensidig aftale alene begrænser den anden overenskomststats beskatningskrav.¹⁹⁰

De steder, hvor de hjemmelsmæssige problemer kan blive aktuelle, er alene de situationer, hvor skattemyndighederne finder det rimeligt, at løse den opståede konflikt ved at yde lempelse i videre omfang end det, der følger af overenskomstens almindelige regler og af de interne danske skatteregler. Disse lempelser kan ifølge legalitetsprincippet ikke ske uden hjemmel i lov.¹⁹¹ Ifølge Niels Winther-Sørensen kan denne hjemmel næppe findes i en overenskomstbestemmelse svarende til artikel 25, stk. 1 og 2 i OECD's modeloverenskomst sammenholdt med de danske gennemførelseslove. Han understreger, at de love, der gennemfører en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst efter ophævelsen af bemyndigelsesloven, ikke indeholder en særlig bemyndigelse, der kan danne grundlag for en videre lempelse end den, der fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller af interne regler herom. Såfremt der skal findes en tilstrækkelig hjemmel, må det antages, at denne findes i KSL § 73 D, der hjemler ekstraordinær lempelse, da denne bestemmelse giver ad-

¹⁹⁰ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 103.

¹⁹¹ Hvilket også følger af GRL § 43, 1. led's ordlyd, hvor af det fremgår; *at ingen skat må pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov*.

gang til henstand¹⁹² af skat.¹⁹³ Ved eftergivelse af skattekrav må den tilstrækkelige hjemmel, som det er blevet fremhævet tidligere, findes i inddrivelseslovens § 13, stk. 6.

Anvendelsen af KSL § 73 D og Inddrivelsesloven § 13, stk. 6 som hjemmel til ekstraordinær lempelse kan formentlig godt lade sig gøre, så længe man kan opfylde bestemmelsens kriterier. Bestemmelsen i Inddrivelseslovens § 13, stk. 6 finder kun anvendelse i et begrænset antal sager, hvilket fremgår af formuleringen ”i ganske særlig grad”. Bestemmelsen giver mulighed for, at Skatteministeren yder ekstraordinær lempelse i sager, hvor international dobbeltbeskatning er opstået på trods af eksistensen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Når man betragter det ovenfor anførte, må det konstateres, at hjemmelskravet til indgåelse af de konkrete gensidige aftaler er til stede, såfremt de falder ind under de belyste områder. Det kan konstateres, at der ikke findes hjemmel til en skærpet beskatning ud over den, der kan finde sted efter de danske skatteregler. Ligeledes kan det konstateres, at der ikke foreligger hjemmelsmæssige problemer i de tilfælde, hvor aftalen begrænser den anden stats skattepligt. De tilfælde, hvor der kan opstå hjemmelsmæssige problemer er de situationer, hvor de danske skattemyndigheder vil yde lempelse i videre omfang end det, der følger af overenskomstens almindelige regler og af de interne danske skatteregler. I disse tilfælde kan den fornødne hjemmel formentlig findes i KSL § 73 D og Inddrivelseslovens § 13, stk. 6, såfremt de i bestemmelserne fastsatte kriterier er opfyldt.

Det må således slutes, at der i forhold til de konkrete gensidige aftaler må antages, at findes den fornødne hjemmel i dansk skatteret, og at disse aftaler ikke kommer i konflikt med delegationsforbuddet, da beskatningen sker i henhold til de i dansk skatteret fastsatte regler herom.

7. Opsummering af aftalernes parter og forpligtelser

Der blev i denne del af afhandlingen set på, hvem der kunne indgå de forskellige aftaler og hvem, der blev forpligtet af disse. Tillige blev der set på, hvorvidt disse aftaler reelt set opfyldte betingelserne i GRL § 43.

Som det blev betragtet, kan de gensidige aftaler iværksættes af både skattemyndighederne og skatteyderne. De tilfælde, hvor skattemyndighederne tager initiativet til at iværksætte en gensidig aftaleprocedure er, hvor der er tale om en fortolkning af en eller flere bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Denne aftaleprocedure betegnes som den generelle gensidige aftaleprocedure. I de tilfælde, hvor det er skatteyderne, der tager initiativet til en gensidig aftaleprocedure, omhandler tilfælde, hvor en skatteyder mener, at

¹⁹² Førhen kunne der også opnås eftergivelse efter denne bestemmelse.

¹⁹³ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 103-104.

visse trufne foranstaltninger fører, eller ville fører til en beskatning, der er i strid med bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst.

Skatteyderen kan ikke indgå de gensidige aftaler, men får dog særlige rettigheder i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure, da skatteyderen efter dansk ret er sikrede visse rettigheder, der udspringer af forvaltningsretten. Disse rettigheder omfatter bl.a. adgang til aktindsigt, jf. FVL § 9, retten til at blive hørt, jf. FVL § 19 og retten til at udsætte sagen med henblik på at fremkomme med en udtalelse, jf. FVL § 21. Dog er der visse begrænsning i forhold til skatteyderens rettigheder, f.eks. kan en skatteyder ikke forvente, at denne kan sidde med ved forhandlingsbordet, da det ikke kun er den danske myndighed, som fastsætter retningslinjerne for skatteyderens deltagelse.

Ved forhåndsprisgodkendelserne vil skattemyndighederne ikke af sig selv indlede en sådan procedure, da denne aftaleform forudsætter et engagement fra skatteyderen. Under selve forhandlingerne spiller skatteyderen en aktiv rolle, dog ikke under den formelle forhandling.

Skatteyderne har dog foruden forhåndsprisgodkendelserne mulighed for, at opnå et bindende ligningssvar eller en bindende forhåndsbesked. Disse afgives af de danske myndigheder, der redegør for, hvordan de har tænkt sig at foretage den skattemæssige behandling af de af aftalen omfattede transaktioner. Et ligningssvar eller en forhåndsbesked giver dog kun udtryk for den danske myndigheds intentioner i forhold til behandlingen af de af aftalen omfattede transaktioner. Ligningssvaret og forhåndsbeskeden fortæller således intet om den kontraherende stats intentioner i forhold til disse transaktioner. Derfor vil et ligningssvar eller en forhåndsbesked kunne sidestilles med en unilateral erklæring fra den danske skattemyndighed.

I forhold til forpligtelserne blev det diskuteret, hvorvidt de gensidige aftaler kunne betragtes som folkeretligt bindende, her blev det konkluderet, at sådanne aftaler godt kunne sidestilles med folkeretligt bindende aftaler, dog med udtagelse af de aftaler, der blev til ved en åbenbar overskridelse af en grundlæggende national regel, jf. Wienerkonventionens artikel 46.

Ved de gensidige aftaler foreligger der en forpligtelse for skattemyndighederne til at efterleve den indgåede aftale efter de normer og på de vilkår, der er fastsat i denne, så længe disse normer og vilkår ikke er i strid med gældende dansk ret. I forhold til statens rolle i de gensidige aftaler blev det, i afsnit 6.1.1., fastslået, at der ikke var noget til hinder for, at den danske stat var en del af disse. I forhold til skatteyderen blev det fastslået, at denne først forpligtes af aftalen, når skatteyderen tiltrådte den. Når skatteyderen har tiltrådt aftalen, er denne efterfølgende forpligtet til at efterleve de forhold, der er fastsat i aftalen. Skatteyderen skal således handle i overensstemmelse med aftalens indhold.

Med hensyn til hvilke forpligtelser, der påhvilede skattemyndighederne ved forhåndsprisgodkendelserne blev det fastslået, at skattemyndighederne vil have et naturligt ønske om at overvåge, hvorvidt skatteyderen

efterlever den indgåede aftale. Dog forpligtes skattemyndighederne til at efterleve aftalen i dens bindingsperiode, ligesom det var tilfældet med et bindende ligningssvar, der eksempelvis binder skattemyndighederne i 5 indkomstår, medmindre disse er afgivet med en kortere løbetid. Skatteyderen kan ved forhåndsprisgodkendelser blive forpligtet til årligt at udarbejde dokumentation, der indeholder en redegørelse om, at priser og vilkår er fastsat på armslængdevilkår.

Der blev i denne del af afhandlingen ligeledes set nærmere på legalitetsprincippet og dets indhold. Princippet blev behandlet for at få afklaret, hvorvidt de gensidige aftaler kunne leve op til kravene om den formelle lovs princip og kravet om klar lovhjemmel. I forbindelse med dette blev der set på, hvorvidt rækkevidden af GRL § 43, 1. led kunne fastlægges. I en fortolkning af GRL § 43, 1. led's rækkevidde var det således nødvendigt, at inddrage både domspraksis og de relevante retskilder. I forbindelse med retskilderne blev der set på, hvilke kilder der er relevante i forhold til international skatteret.

Det blev på baggrund af en analyse af forholdet mellem den gensidige aftaleprocedure og Grundloven fastslået, at der i dansk ret måtte antages at være den fornødne hjemmel til indgåelse af disse aftaler, dog under den forudsætning, at der ikke kan ske beskatning i videre omfang, end der kunne ske efter intern dansk ret.

DEL 3 – KOLFLIKT I FORBINDELSE MED AFTALERNE

I denne del af afhandlingen vil der blive set nærmere på, hvorledes konflikter mellem de kontraherende stater i forbindelse med indgåelsen af de skatteretlige aftaler, kan løses. Der vil blive kastet lys på, hvilken fortolkningsstil, der skal anvendes i tilfælde af uoverensstemmelser mellem anvendte begreber, eller ved begreber, der ikke er blevet defineret. Der vil således blive set på, hvorledes der skal anvendes en autonom fortolkning eller om de kontraherende staters nationale lovregler skal finde anvendelse ved udfyldningen af begreberne. Efter en klarlæggelse af, hvilken fortolkningsstil, der skal lægges til grunde, vil der blive set nærmere på, hvorledes den anvendte fortolkningsstil kan komme i konflikt med GRL § 43.

Herudover vil der i denne del blive set på, hvorledes voldgift kan anvendes til løsning af dobbeltbeskatningssituationer. I forbindelse med behandlingen af voldgift som løsningsforslag bliver der set nærmere på voldgiftsmuligheden i artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst og i EF-voldgiftskonventionen 90/436/EØF. De to voldgiftsalternativer bliver behandlet separat, hvor der først bliver set på, hvad disse voldgiftstiltag indeholder. Dernæst bliver der set på, hvorledes disse voldgiftstiltag kan komme i konflikt med delegationsforbuddet i GRL § 43.

Del 3 vil blive behandlet således, at der i afsnit 8 bliver set på, hvilken fortolkningsstil, der skal lægges til grund ved uklarheder, dette afsnit behandler således fortolkning i forhold til uoverensstemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster. Denne fortolkningsmetode kan også betragtes som anvendelig i forhold til de generelle gensidige aftaler. Afsnit 8 lægger således mest op til en belysning af fortolkning i forbindelse med gensidige aftaler, modsat afsnit 9, hvor der behandles anvendelse af voldgift til konfliktløsninger. I afsnit 9 vil der blive lagt vægt på konkrete gensidige aftaler, da voldgiftsprocedurerne skal indledes af skatteyderen, jf. afsnit 9. Således behandler del 3 to forskellige aspekter, en analyse af fortolkning ved gensidige aftaler og anvendelse af voldgift til løsning af konkrete gensidige aftaler.

Samlet set skulle ovenstående give et overblik over, hvorledes disse tiltag kan virke som et alternativ til løsningen af dobbeltbeskatningssituationer. Herudover vil denne del være med til, at afslutte analysen af, hvorledes der kan indgås aftalt skattepligt enten til Danmark eller til en kontraherende stat. Denne del går således i dybden med, om der er kompetence til at indgå aftalt skattepligt gennem voldgiftsløsninger, samt hvorledes eventuelle uoverensstemmelser i forbindelse med aftalens indgåelse skal løses gennem en fortolkning enten på grundlag af en autonom fortolkning eller på grundlag af intern lovgivnings definitioner.

8. Hvilken fortolkningsstil skal anvendes ved konflikt

Der kan opstå situationer, hvor der mellem skattemyndighederne er forskellige opfattelser af, hvordan et begreb skal defineres, eller hvordan en transaktion skal behandles. Når disse situationer opstår, må man

spørge sig selv, hvordan skal disse situationer løses? Skal de enkelte stater anvende de begreber, der er fastsat i deres interne lovgivninger, eller skal man søge at fortolke begrebet/begreberne uden anvendelse af interne lovregler? Disse situationer er søgt løst af OECD, der i modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2 har angivet, hvilke metoder, som bør anvendes i disse situationer.¹⁹⁴ Disse metoder bliver belyst i afsnit 8.1. Når det er blevet fastlagt, hvilken metode, der skal anvendes i forbindelse med sådanne konflikter, bliver der i afsnit 8.2. set nærmere på, hvorledes den anvendte metode kan opretholdes i forhold til GRL § 43, eller om den anvendte fortolkningsmetode kan komme i konflikt med kravene i GRL § 43.

8.1. Artikel 3, stk. 2 i OECD's Modeloverenskomst

OECD har i modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2 søgt at tage højde for problemer, hvor staterne ikke har defineret forskellige begreber. Af artikel 3, stk. 2, fremgår det;

*2. Ved anvendelsen af overenskomsten til enhver tid af en kontraherende stat skal ethvert udtryk, som ikke er defineret deri, medmindre andet følger af sammenhængen, tillægges den betydning, som det har på dette tidspunkt i henhold til denne stats lovgivning om de skatter, på hvilke overenskomsten finder anvendelse. Enhver betydning i de skattelove, der anvendes i denne stat, skal gå forud for den betydning, dette udtryk måtte være tillagt i denne stats anden lovgivning.*¹⁹⁵

Bestemmelsen giver en almindelig fortolkningsregel for de udtryk, som anvendes i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, men som ikke defineres i denne. Dog må der rejses spørgsmål om, hvilken lovgivning man skal henholde sig til for at fastlægge betydningen af udtryk, der ikke er defineret i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Enten skal man vælge den lovgivning, der var i kraft, da dobbeltbeskatningsoverenskomsten blev undertegnet (en statisk fortolkning), eller den lovgivning, der er i kraft på det tidspunkt, hvor overenskomsten finder anvendelse, dvs. på tidspunktet, hvor skatten pålignes (en dynamisk fortolkning). Ifølge Committee of Fiscal Affairs bør lovgivningen, der var i kraft på det tidspunkt, hvor overenskomsten finder anvendelse anvendes.¹⁹⁶

Af kommentarerne til OECD's modeloverenskomsts artikel 3, stk. 2 angives det, at den angivne metode alene skal finde anvendelse, hvis en anden fortolkning ikke følger af sammenhængen. Denne sammenhæng må således skulle betragtes ud fra de kontraherende staters intentioner ved undertegnelsen af dobbeltbeskat-

¹⁹⁴ Det skal dog nævnes, at OECD i modeloverenskomstens kapitel 2 har givet visse definitioner af konkrete begreber, der er anvendelige i tilfælde af uoverensstemmelser.

¹⁹⁵ Som det sikkert kan læses ud fra bestemmelsen, indeholder bestemmelsen en renvoi-klausul. Ifølge bestemmelsen skal det i første omfang undersøges, om et bestemt fortolkningsresultat følger af den sammenhæng, som den optræder i. Der skal således tilstræbes til en autonom fortolkning. Dette bekræftes også i *TfS 2006.635 Ø*.

¹⁹⁶ Jf. Kommentarerne til OECD's modeloverenskomsts artikel 3, stk. 2, punkt 11, side 52. Se også *S.U. 2003.186*. Committee of Fiscal Affairs taler således for en dynamisk fortolkning af lovgivningen, der skal udfylde dobbeltbeskatningsoverenskomsternes tomrum.

ningsoverenskomsten såvel som af den betydning, som det pågældende udtryk tillægges i den anden kontraherende stats lovgivning. Ud fra dette må det således betragtes, at bestemmelsen giver de kontraherende stater et vist spillerum, når der skal fortolkes.¹⁹⁷

Når man giver de kontraherende stater et vist spillerum, hvordan skal fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten så foregå? Fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal ifølge Niels Winther-Sørensen ske ved anvendelse af principperne for fortolkningen af traktater. Han henviser dog til, at der i den internationale teori og praksis har været anledning til megen diskussion, da artikel 3, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst særligt henviser til intern ret.¹⁹⁸

Ifølge Niels Winther-Sørensen følger det umiddelbart af ordlyden af artikel 3, stk. 2, at man ikke kan anvende den internretlige forståelse af udtryk, som ikke er defineret i overenskomsten. Dog fremhæver han, at en fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan ske på en af to måder, hvor man kan betragte de to måder som to yderpunkter. Som det ene yderpunkt kan bestemmelsen fortolkes således, at man som udgangspunkt skal fortolke overenskomstens ikke definerede udtryk i overensstemmelse med intern ret, og at man kun skal fravige denne fortolkning når dette klart fremgår af sammenhængen.¹⁹⁹ Det andet yderpunkt er en fortolkning, hvorefter man så vidt muligt søger at nå frem til en fortolkning uden at inddrage intern ret, en såkaldt autonom fortolkning.²⁰⁰

8.1.1. Autonom fortolkning

En autonom fortolkning er, som det kort blev beskrevet i afsnit 8.1., en fortolkning, der sker uden inddragelse af intern ret. Der må ifølge Niels Winther-Sørensen være en åben mulighed for en autonom fortolkning i forbindelse med klarlæggelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomsts indhold, til støtte for sin påstand fremhæver Niels Winther-Sørensen, at der ifølge bestemmelsens ordlyd kan åbnes op for en autonom fortolkning på baggrund af ordlyden i bestemmelsen, hvoraf det fremgår ”... *medmindre andet følger af sammenhængen*...”. Ifølge Niels Winther-Sørensen kan udtrykket ”*sammenhængen*” fortolkes bredt, således at man herunder inddrager flere internationale retskilder, samtidig med at kravene til, at sammenhængen lempes. For anvendelse af denne løsning, er det fremført, at man ud fra en formålsfortolkning må søge at nå frem til en

¹⁹⁷ Jf. Kommentarerne til OECD's modeloverenskomsts artikel 3, stk. 2, punkt 12, side 52.

¹⁹⁸ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 79. Se også om fortolkningsreglerne *S.U. 2003.186*.

¹⁹⁹ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 80. Dette må også kunne tolkes ud fra bestemmelsens ordlyd, jf. artikel 3, stk. 2.

²⁰⁰ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 80.

løsning, der så vidt muligt sikrer en fælles forståelse af udtryk i de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvorfor man så vidt muligt bør undgå at fortolke dobbeltbeskatningsoverensstemmelse efter intern ret.²⁰¹

Niels Winther-Sørensen fremhæver, at den overvejende opfattelse i den internationale teori synes at være, at man ved fortolkningen af ikke definerede udtryk skal gå ganske langt i retning af at fortolke autonomt. I denne forbindelse henviser Niels Winther-Sørensen til Klaus Vogel, der i sin kommentar til OECD's modeloverenskomst argumenterer for, at forpligtelsen til at fortolke autonomt ikke følger af artikel 3, stk. 2, men af almindelige fortolkningsregler. Hvor denne bestemmelse finder anvendelse, skal der fortolkes i overensstemmelse med den internretlige forståelse, når der ikke er stærke grunde for andet. Niels Winther-Sørensen understreger dog, at Klaus Vogels synspunkt om et snævert anvendelsesområde for artikel 3, stk. 2 ikke er i overensstemmelse med dansk retspraksis, han henviser i denne sammenhæng til *TfS 1994.184 H*.²⁰² Sagen omhandlede fortolkningen af professorreglen i en dansk-amerikansk dobbeltbeskatningsoverenskomst. Sagen vil ikke blive gennemgået i dybden, men derimod fremhæves blot, at det interessante i denne sag var, at Højesteret viste en tendens til at fortolke begreber i overensstemmelse med intern ret, når et fortolkningsresultat ikke forholdsvis klart fremkom ved anvendelsen af internationale retskilder, herunder international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer.²⁰³

Niels Winther-Sørensen påpeger, at *TfS 1994.184 H* er ganske interessant, da Højesteret i denne sag synes at have fulgt et synspunkt, der ligger mellem de to fortolkningsyderpunkter. På den ene side støttes hensynet til en harmoniseret fortolkning ved, at sammenhængen fortolkes bredt, og på den anden side tilgodeses hensynet til forudberegneligheden ved, at der fortolkes i overensstemmelse med den internretlige forståelse, når der reelt ikke er andre muligheder. Han fremfører i denne sammenhæng, at i en situation, hvor en autonom fortolkning i realiteten vil være udtryk for, at man mere eller mindre vilkårligt skal vælge mellem forskellige løsninger, der hver for sig er lige egnede, er der gode grunde til at fortolke i overensstemmelse med intern ret.²⁰⁴

Når det i *TfS 1994.184 H* fastslås, at intern ret er at foretrække i tilfælde, hvor en autonom fortolkning i realiteten vil være udtryk for, at man i et vist omfang vilkårligt skal vælge mellem forskellige løsninger, skal dette så betragtes som udtryk for, at de danske domstole vælger at fortolke i overensstemmelse med dette princip? Formentligt ja, hvilket også fremgår af *TfS 1993.7 H*, der kan tages som udtryk for, at Højesteret ikke vil fortolke i overensstemmelse med intern dansk skatteret, såfremt det er muligt at finde en løsning ved anvendelse af tilstrækkeligt sikre internationale retskilder. Dette må tages til udtryk på baggrund af sagens

²⁰¹ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 80-81. Se også herom *S.U. 2003.186*.

²⁰² Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 81.

²⁰³ For en dybere behandling af sagen henvises der til *S.U. 2000.3*.

²⁰⁴ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 82-83.

udfald, da flertallet af dommerne i sagen fortolkede en bestemmelse i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst, der svarede til artikel 7 i OECD's modeloverenskomst. Flertallet af dommerne lagde bl.a. vægt på international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer.²⁰⁵

Således må ovenforstående tolkes således, at der skal gås langt i retning af en autonom fortolkning, hvorved man undlader at inddrage intern ret, medmindre dette ikke kan lade sig gøre. Her tænkes specielt på de tilfælde, hvor en løsning på baggrund af en autonom fortolkning sker ved et vilkårligt valg mellem forskellige løsninger.

Når det således er fastslået, at en fortolkning efter intern ret helst skal undgås i de tilfælde, hvor dette er muligt, må der nu rejses et spørgsmål om, hvilken stats interne lovgivning, der skal lægges til grund, når man er nødsaget til at fortolke på baggrund af interne lovregler?

8.1.2. Fortolkning på baggrund af nationale regler

Når det er fastslået, at man skal fortolke et bestemt udtryk i overensstemmelse med intern ret, må det herefter afgøres, hvilken stats interne ret, der skal lægges til grund efter henvisningen i artikel 3, stk. 2. Ifølge Niels Winther-Sørensen er det omtvistet i den internationale teori, om bestemmelsen i artikel 3, stk. 2 henviser til anvenderstatens interne ret,²⁰⁶ eller om det altid er intern ret i dobbeltbeskatningsoverenskomstens kildeland, der skal lægges til grund. Man kan også beskrive tvivlen således, at man er uenige om, hvorvidt domicillandet skal anvende sin egen interne ret eller den interne ret i dobbeltbeskatningsoverenskomstens kildeland. Modsæt er der ikke tvivl om, at det i overenskomstens kildeland er kildelandets egen interne ret, der skal lægges til grund. Til støtte herfor fremhæver Niels Winther-Sørensen, at man i medfør af artikel 3, stk. 2, også skal lægge kildestatens interne ret til grund i domicillandet, da overenskomstens udtryk herved vil blive fortolket på samme måde i begge overenskomststater.²⁰⁷

Tanken med ovenstående er således, at det kun er kildestaten, der skal anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsten, da domicillandet ifølge det ovenfor stående ikke skal anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsten, men alene i forbindelse med lempelse af beskatningen, skal påse at dobbeltbeskatningsoverenskomstens kildestat har været berettiget til at beskatte. Dette strider dog imod den overvejende opfattelse i den internationale teori, da det ifølge denne opfattelse er begge staterne, der anvender dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Ud fra den internationale teori må henvisningen til intern ret forstås således, at begge stater ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal lægge sin egen interne ret til grunde, når man efter artikel

²⁰⁵ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 84-85.

²⁰⁶ Hermed skal forstås domicillandet eller kildelandets ret, alt efter hvor fortolkningsspørgsmålet opstår.

²⁰⁷ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 85.

3, stk. 2, skal fortolke i overensstemmelse med intern ret. Denne løsning er også den overvejende antagelse i dansk teori.²⁰⁸

Såfremt man skal anvende den metodik, hvorefter det kun er kildestaten, der skal anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsten, vil dette give et praktisk problem, eftersom kildestatens myndigheder nødvendigvis ikke er velbevandret i domicillandets interne ret. Man må således betragte, at de retsanvendende myndigheder i domicillandet og de i denne stat hjemmehørende personer normalt har væsentlig bedre muligheder for, at undersøge domicillandets interne ret. Man må således på baggrund af det ovenfor anførte betragte, at ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster i Danmark må det antages, at det på baggrund af artikel 3, stk. 2, er intern dansk ret, som skal lægges til grunde, hvad enten Danmark er dobbeltbeskatningsoverenskomstens kildeland eller domicilland.²⁰⁹

Selvom der er tale om, at Danmark lægger intern ret til grunde ved fortolkningen af et begreb, skal det understreges, at den kontraherende stat formentligt vil anvende samme metodik. I de tilfælde, hvor begge stater anvender deres interne lovgivninger, og begrebsfastsættelserne afviger fra, hvad der forstås med begrebet i den modsatte stat, skal den betydning, som udtrykket tillægges i den lovgivning, der påligner skatter, på hvilke dobbeltbeskatningsoverenskomsten finder anvendelse, have fortrinsret.²¹⁰ Dette kan tale for, at kildelandets interne ret skal have forret, da disse som udgangspunkt vil beskatte, og domicillandet skal lempe.

Når det er fastslået, at det er dansk ret, der skal anvendes, når dobbeltbeskatningsoverenskomsten anvendes i Danmark, hvad enten Danmark er kilde- eller domicilland i henhold til dobbeltbeskatningens overenskomst, må der herefter spørges, hvilken del af den danske ret, som skal lægges til grund? På baggrund af artikel 3, stk. 2's ordlyd må det udledes, at det er dansk skatterets begrebsfastlæggelse og ikke civilrets begrebsfastlæggelse, der primært skal lægges til grund. Ifølge Niels Winther-Sørensen skal der med dansk skatterets begrebsfastsættelse forstås; lovgivningen om de skatter, der omfattes af den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.²¹¹ Begrebet lovgivning skal næppe forstås som en henvisning, der kun omfatter definitioner i love, men må forstås som en henvisning til gældende dansk skatteret, hvilket også kan udledes,

²⁰⁸ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 86.

²⁰⁹ Se herom *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 86, hvor Niels Winther-Sørensen er af samme mening.

²¹⁰ Jf. kommentarerne til OECD's modeloverenskomsts artikel 3, stk. 2, punkt 13.1, side 53. Det fremhæves dog, at stater, der kan indgå gensidige aftaler, der fastlægger betydningen af udtryk, der ikke er defineret i overenskomsten, bør tage disse aftaler i betragtning ved fortolkningen af sådanne udtryk.

²¹¹ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 87.

når man læser *TfS 1994.184 H*, hvor udtrykkene ”bosat” og ”midlertidigt ophold” blev fortolket i overensstemmelse med opfattelsen i dansk skattelovgivning.²¹²

8.2. Fortolkningsstilen og Grundlovens § 43

Ud fra det, der blev belyst i afsnit 8.1. kan det udledes, at i de tilfælde, hvor de kontraherende stater støder på et begreb, der ikke er defineret i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, skal begrebet som udgangspunkt defineres uden anvendelse af de kontraherende staters interne lovgivninger, altså ved en autonom fortolkning. Såfremt det ved en autonom fortolkning i realiteten vil være muligt, mere eller mindre vilkårligt, at vælge mellem forskellige muligheder, der er lige egnede til løsning af tvisten, bør fortolkningen ske i overensstemmelse med intern ret. Når dette er slået fast, må man således rejse spørgsmålet, hvorledes kan disse fortolkninger af begreber og udfyldninger af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne opretholdes i forhold til GRL § 43? Er disse metoder i konflikt med GRL § 43 eller er disse fortolkninger og udfyldninger fuldt ud legitime i forhold til kravet i GRL § 43?

Som det erindres fra afsnit 6.3.1. og 6.3.2.1. findes der visse områder, hvor de internationale retskilder har en betydning i forholdet til legalitetsprincippet. Et sådan område findes i forhold til international skatteret, da domstolene i sager vedrørende grænseoverskridende beskatningssituationer ikke kan se bort fra de internationale kilder, herunder OECD's modeloverenskomster og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Internationale retskilder må også tages i betragtning i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure. I modsætning til nationale sager, må der i de internationale sager tages flere retskilder i betragtning.

Når det er fastslået, at der ved internationale skattesager åbnes op for, at internationale kilder kan få betydning for, hvordan legalitetsprincippet skal udfyldes, kan dette så også gøre sig gældende ved en autonom fortolkning af ikke definerede begreber i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne? Formentligt ja, da dette må udledes af *TfS 1993.7 H, Texaco-sagen*. Der synes således ikke at være et problem ved fortolkning og udfyldning på baggrund af f.eks. OECD's modeloverenskomst, eller andre internationalt anerkendte kilder. Ligeledes må det betragtes, at der ved en fortolkning på baggrund af dansk ret, ikke opstår nogen konflikt med GRL § 43. Modsætteligt må det konstateres, at der såfremt der ikke var mulighed for, at fortolke i overensstemmelse med dansk ret, kunne opstå konflikt ved anvendelsen af fremmed ret til fortolkning og udfyldning, da denne fortolkning næppe kan leve op til kravet i GRL § 43. En fortolkning på baggrund af fremmed ret kan i værste tilfælde ændre på beskatningsgrundlaget i forhold til, hvad der kendes fra dansk ret. Ligeledes kan fremmed ret næppe betragtes som værende det ideelle fortolkningsgrundlag, da dette næppe vil skabe harmonisering indenfor den internationale skatteret, dog skal det understreges, at dette heller ikke vil være tilfældet, såfremt man fortolker på baggrund af dansk ret. Derfor må det på det kraftigste anbefales, at en

²¹² Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 88.

autonom fortolkning vil være at foretrække, da denne kan sikre en ensartet anvendelse i tilsvarende situationer.

Fortolkning på baggrund af fremmed ret kan næppe tiltrædes af de danske myndigheder, hvilket også blev fremhævet ud fra den ovenfor anførte praksis. En fortolkning og udfyldning på baggrund af fremmed ret, vil således ikke komme i konflikt med legalitetskravet i GRL § 43, fordi denne fortolkningsmetode ikke vil blive tiltrådt, hverken af de danske skattemyndigheder eller af domstolene. Dog skal det understreges, at såfremt der vil ske en fortolkning på baggrund af fremmed ret, kan denne ikke anses for værende i strid med GRL § 43, ligesom dansk og international ret, heller ikke vil være det, da en fortolkning eller udfyldning af et ureguleret forhold i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, sagtens kan foretages af de kompetente myndigheder uden Folketingets samtykke, jf. GRL § 19.

Det må således på baggrund af det ovenfor anførte konstateres, at en fortolkning, hvad enten denne sker gennem en autonom metode, eller ved anvendelse af dansk og/eller fremmed ret, ikke vil være i strid med GRL § 43, da denne fortolkning alene har til formål, at udfylde eller klarlægge uklare eller ikke-regulerede forhold, hvilket ikke ændrer på beskatningen i henhold til de danske regler. En udfyldende fortolkning kan således ske på baggrund af begge metoder uden at dette kommer i konflikt med GRL § 43, da disse fortolkninger ikke har til formål at ændre på beskatningsgrundlaget, hvorfor dette ikke kommer i konflikt med delegationsforbuddet.

9. Voldgift til løsning af konflikt

Nu hvor der er blevet set nærmere på, hvorledes eventuelle konflikter i forbindelse med generelle gensidige aftaler skal fortolkes, og hvorledes disse fortolkningsstile er i overensstemmelse med GRL § 43, vil der blive set på, hvorledes en eventuel konflikt i en konkret gensidig aftaleprocedure kan behandles gennem en voldgiftsprocedure. Der vil i dette afsnit blive set på, hvorledes en voldgiftsprocedure efter artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst kan forløbe, og hvorledes en sådan voldgiftsprocedure kan blive opretholdt i forhold til delegationsforbuddet i GRL § 43. Tillige vil der blive set på, hvorledes en voldgiftsprocedure efter EF-voldgiftskonventionen (90/436/EØF) kan forløbe, og hvorvidt en sådan afgørelse kan opfylde betingelserne i GRL § 43. Der bliver således i dette afsnit set på, hvorledes der gennem OECD's og EU's tiltag kan blive løst eventuelle konflikter, som de kontraherende stater ikke selv formår at løse. Efter en belysning af de enkelte tiltag og proceduren omkring disse, bliver der kastet lys over disse tiltags legitimitet i forhold til GRL § 43. I denne sammenhæng vil der blive set på, hvorledes det er muligt, at opfylde en voldgiftsforpligtelse uden, at denne kommer i konflikt med delegationsforbuddet i GRL § 43.

9.1. Artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst

Med opdateringen af OECD's modeloverenskomst i 2008, blev artikel 25 suppleret med et nyt stykke 5, der bestemmer at i de tilfælde, hvor de kompetente myndigheder ikke er i stand til at nå en aftale inden for to år, vil de uløste spørgsmål, på anmodning af den person, der forelagde sagen, blive løst ved en voldgiftsproces.²¹³ Denne udvidelse af den gensidige aftaleprocedure sikrer, at når de kompetente myndigheder ikke kan nå til enighed om et eller flere spørgsmål, der forhindrer en løsning af en sag, vil det være muligt for skatteyderen at sende disse spørgsmål til afgørelse ved en voldgift. Voldgift, i henhold til stk. 5 i artikel 25, er en integreret del af den gensidige aftaleprocedure og udgør således ikke en alternativ rute til løsningen af skatteretlige aftaletvister mellem de kontraherende stater.²¹⁴

Eksistensen af en voldgiftsklausul, der svarer til stk. 5 i artikel 25, i en bilateral traktat bør gøre den gensidige aftale og selve proceduren mere effektiv, selv i tilfælde, hvor det ikke er nødvendigt at ty til voldgift. Selve eksistensen af denne mulighed bør tilskynde til øget brug af den gensidige aftaleprocedure, da både regeringer og skatteydere vil vide på forhånd, at den tid og de kræfter, der er lagt i den gensidige aftaleprocedure vil kunne producere et resultat. Yderligere vil regeringerne have et incitament til at sikre, at den gensidige aftaleprocedure gennemføres effektivt, for at undgå at skulle efterfølges af supplerende procedurer.²¹⁵

9.1.1. Anvendelsesområdet

Bestemmelsen i artikel 25, stk. 5 finder anvendelse i de tilfælde, hvor de kompetente myndigheder ikke er i stand til at nå en gensidig aftale i henhold til artikel 25, stk. 2. Artiklen finder således anvendelse i sager, hvor der er indledt en gensidig aftaleprocedure, der har til formål at ophæve en dobbeltbeskatning.

Anvendelsen af voldgiftsmuligheden (indledningen af en voldgiftssag) er ikke afhængig af en forudgående tilladelse fra de kompetente myndigheder. Når de fornødne proceduremæssige krav er opfyldt, skal de uløste spørgsmål, der er til hinder for indgåelsen af en gensidig aftale afgøres ved voldgift.²¹⁶

Voldgiftsproceduren i artikel 25, stk. 5 er ikke en alternativ ekstra rekursadgang, der kan anvendes efter at de kompetente myndigheder er nået til en aftale, der ikke efterlader nogen uløste spørgsmål med hensyn til anvendelsen af overenskomsten. Dette gælder også i de tilfælde, hvor personen, der anmodede om en gensi-

²¹³ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 63, side 227.

²¹⁴ Jf. Punkt 4.168 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

²¹⁵ Jf. Punkt 4.169 i *OECD's Transfer Pricing Guidelines*.

²¹⁶ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 63, side 227.

dig aftale, ikke anser den aftale, der er indgået af de kompetente myndigheder, for at være den rigtige løsning.²¹⁷

Anvendelsen af voldgiftsproceduren i artikel 25, stk. 5 forudsætter, at der, i de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, findes en bestemmelse, som svare til den i artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst. Dog er det muligt, såfremt der ikke findes en sådan bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne senere, at indgå en aftale om, at artikel 25, stk. 5 kan finde anvendelse. En sådan aftale kan vedtages som et tillæg til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.²¹⁸

Anvendelsen af voldgiftsproceduren kan i et vist omfang blive begrænset af nationale regler, da det erkendes, at den nationale lovgivning og politiske eller administrative overvejelser i nogle stater, ikke tillader eller retfærdiggør den type voldgift, der findes i artikel 25, stk. 5. Bl.a. kan der være tale om konstitutionelle forhold, der hindrer, at voldgiftsdommere kan træffe afgørelse om skattemæssige spørgsmål. Ligeledes kan nogle stater være i den situation, at de kun kan medtage artikel 25, stk. 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomster, når begge stater finder, at der ikke er noget til hinder herfor.²¹⁹

Foruden de begrænsninger, der blev nævnt ovenfor, kan nogle stater have et ønske om at medtage bestemmelsen, men med et begrænset anvendelsesområde, hvor voldgiftsproceduren kun finder anvendelse på et begrænset udvalg af sager. Adgangen til voldgift kan således f.eks. begrænses til sager, der indeholder spørgsmål af primært faktisk karakter. Det er også muligt at bestemme, at voldgift altid er mulig med hensyn til spørgsmål, der opstår ved visse typer af sager, f.eks. sager af udpræget faktisk karakter, hvilket bl.a. kan være spørgsmål vedrørende transfer pricing eller spørgsmål om eksistensen af et fast driftssted, men voldgift kan udstrækkes til andre sager ud fra en konkret vurdering.²²⁰

På baggrund af formuleringen i artikel 25, stk. 5, omfatter voldgiften kun uløste spørgsmål, der opstår som følge af en anmodning, der er fremstat i henhold til artikel 25, stk. 1. Dog kan stater, der ønsker det, udvide anvendelsesområdet til også at omfatte sager om gensidige aftaler, der opstår som følge af artikel 25, stk. 3.²²¹

For at en voldgift kan gennemføres effektivt, må der fortages en afklaring mellem voldgiftsproceduren i artikel 25, stk. 5 og nationale regler. For at voldgift kan være effektiv og for at undgå risikoen for modstri-

²¹⁷ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 64, side 227.

²¹⁸ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 69, side 228 og *S.U. 2007.71*.

²¹⁹ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 65, side 227.

²²⁰ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 66, side 227.

²²¹ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 73, side 229.

dende afgørelser, skal en person ikke være berettiget til at anmode om voldgift, hvis de spørgsmål, der er indbragt for voldgift, allerede er afgjort ved en retsafgørelse i en af staterne, hvilket betyder, at en domstol eller en administrativ ankeinstans i en af de kontraherende stater allerede har truffet en afgørelse vedrørende disse spørgsmål og vedrørende skatteyderen.²²² Det skal således ikke være muligt for en person samtidig at anvende den gensidige aftaleprocedure og nationale retsmidler. Når det stadig er muligt at anvende nationale retsmidler, vil de kompetente myndigheder almindeligvis kræve, enten at skatteyderen er enig i at udelukke disse retsmidler eller, hvis skatteyderen ikke ønsker dette, udskyde den gensidige aftaleprocedure, indtil disse retsmidler er udtømt.²²³

Ligeledes betragtes det, at når den gensidige aftaleprocedure først er anvendt, og en gensidig aftale er indgået, tilbydes skatteyderen, og andre personer, for hvilke sagen direkte har betydning, muligheden for at afvise aftalen og anvende de nationale retsmidler, der har været suspenderet. Hvis omvendt disse personer foretrækker, at aftalen finder anvendelse, vil de være nødt til, at give afkald på anvendelsen af nationale retsmidler med hensyn til de spørgsmål, der er omfattet af aftalen.²²⁴

Er de nationale retsmidler først anvendt og udtømt i en stat, kan en person kun anvende den gensidige aftaleprocedure for at opnå en lempelse for dobbeltbeskatning i den anden stat. Når der først foreligger en juridisk afgørelse i en sag, er de fleste stater af den opfattelse, at det ikke er muligt at tilsidesætte denne afgørelse gennem den gensidige aftaleprocedure, og staterne foretrækker derfor at begrænse den efterfølgende anmodning om den gensidige aftaleprocedure til opnåelse af lempelse i den anden stat.²²⁵

Foruden risikoen for modstridende afgørelser mellem voldgift og nationale retsmidler, må man også afklare en anden væsentlig situation; hvilket vedrører relationen mellem eksisterende nationale retsmidler og voldgift, når skatteyderen ikke har anvendt eller udtømt disse retsmidler. I disse situationer vil den fremgangsmåde, der er mest i overensstemmelse med den basale struktur i den gensidige aftaleprocedure være, at anvende de samme generelle principper, når voldgift er involveret. De legale retsmidler i de enkelte stater skal således suspenderes og afvente resultatet af den gensidige aftaleprocedure, herunder voldgiftsbehandling af de spørgsmål, som de kompetente myndigheder ikke er i stand til at løse, og på at en foreløbig aftale bliver opnået på grundlag af denne beslutning. Den aftale, der træffes af voldgiften vil, ligesom andre sager om gensidige aftaler, blive forelagt for skatteyderen, som kan vælge enten at acceptere aftalen, hvilket har den

²²² Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 76, side 229. Dette er også i overensstemmelse med den måde, hvorpå de fleste stater anvender den gensidige aftaleprocedure.

²²³ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 76, litra a, side 229.

²²⁴ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 76, litra b, side 229.

²²⁵ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 76, litra c, side 230.

følge, at nationale retsmidler ikke kan anvendes, eller at afvise aftalen med henblik på at anvende de nationale retsmidler.²²⁶

I nogle stater kan uløste spørgsmål mellem de kompetente myndigheder kun afgøres ved voldgift, hvis nationale retsmidler ikke længere er til rådighed. For at implementere en adgang til voldgift, kan disse stater overveje den fremgangsmåde at kræve, at en person giver afkald på at anvende nationale retsmidler, før voldgift kan finde sted.²²⁷

Det skal dog understreges, at skatteyderen skal kunne kræve uløste spørgsmål afgjort ved voldgift i alle tilfælde, der er behandlet under den gensidige aftaleprocedure, og som er blevet påberåbt i henhold til artikel 25, stk. 1 på grund af en eller begge staters handlinger, der har resulteret i, at beskatningen af en person ikke er i overensstemmelse med skatteaftalen. I tilfælde, hvor den gensidige aftaleprocedure ikke kan anvendes, f.eks. på grund af alvorlige lovovertrædelser, der medføre strenge straffe, er det klart, at artikel 25, stk. 5 ikke kan finde anvendelse. Sådanne overtrædelser kan bl.a. være tilfælde, hvor de transaktioner, som anmodningen om den gensidige aftaleprocedure (herunder voldgiftsproceduren) vedrører, anses for misbrug af overenskomsten.²²⁸

Ud fra ovenstående kan det således slutes, at voldgiftsproceduren kun er til rådighed i tilfælde, hvor skatteyderen mener, at en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med overenskomsten, faktisk er et resultat af den ene eller begge de kontraherende staters handling. Voldgiftsproceduren i artikel 25, stk. 5 omfatter kun uløste spørgsmål, der opstår som følge af en anmodning, der er fremsat i henhold til artikel 25, stk. 1, dog er det muligt for de kontraherende stater, at udvide voldgiftsprocedurens anvendelsesområde.

Ved anvendelsen af voldgiftsproceduren bør der afklares visse forhold mellem voldgift og nationale retsmidler, således at disse ikke kommer i konflikt med hinanden. Det skal således ikke være muligt for skatteyderen først, at få afklaret sin retsstilling hos en voldgift, for derefter at efterprøve sin retsstilling hos de nationale instanser.

²²⁶ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 77, side 230.

²²⁷ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 80, side 230.

²²⁸ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 68, side 227-228.

9.1.2. Proceduren

Som en håndsrækning til de kompetente myndigheder, er der i OECD's modeloverenskomst udarbejdet et tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift.²²⁹ Der vil i dette afsnit blive taget udgangspunkt i dette tillæg.

Voldgiftsproceduren indledes med, at der sendes en skriftlig anmodning til en af de kompetente myndigheder.²³⁰ Anmodningen skal indeholde tilstrækkelige oplysninger til at identificere sagen, sammen med anmodningen skal der vedlægges en skriftlig erklæring fra hver af de personer, der enten har fremsat anmodningen eller som direkte er berørt af sagen om, at der ikke allerede foreligger en retsafgørelse eller en administrativ afgørelse vedrørende de aktuelle spørgsmål. Senest 10 dage efter modtagelsen af anmodningen skal den kompetente myndighed, der modtog denne, sende en kopi af anmodningen og de dertilhørende erklæringer til den anden kompetente myndighed.²³¹

Inden tre måneder efter, at anmodningen om voldgift er modtaget af begge de kompetente myndigheder, skal de træffe aftale om de spørgsmål, der skal afgøres ved voldgift. Når de kompetente myndigheder har indgået aftale herom, skal dette meddeles skriftligt til den person, der har anmodet om voldgift. Dette udgør således indholdet af anmodningen om voldgift.²³² Hvis indholdet af anmodningen om voldgift ikke er blevet meddelt til den person, der anmodede om voldgift, inden udgangen af den periode, der blev anført ovenfor, kan denne person og hver af de kompetente myndigheder, inden for en måned efter udgangen af denne periode, skriftligt udarbejde en liste til hinanden over de spørgsmål, der skal løses ved voldgift. De lister, der

²²⁹ Et voldgiftsinstitut, der anvendes som supplement til den gensidige aftaleprocedure, kan opbygges på en række forskellige måder. Efter en måde, der betegnes som "the independent option"-metode, præsenteres voldgiftsdommerne for sagens fakta og for parternes argumenter, baseret på de relevante retsregler, og når herefter til deres uafhængige afgørelse, som vil være baseret på en skriftlig og begrundet analyse af de foreliggende fakta og de anvendelige retskilder. Et alternativ hertil er den såkaldte "last best offer-" eller "final offer"-metode. Ved denne metode vil hver af de kompetente myndigheder blive anmodet om at give voldgiftspanelet et forslag til afgørelse af det omhandlede problem, og voldgiftspanelet vil vælge mellem de to forslag, som det har fået forelagt. Der er klart et antal variationer mellem de nævnte metoder. F.eks. kan voldgiftsdommerne nå til en uafhængig afgørelse uden at være nødt til at fremlægge en skriftlig kendelse, men simpelthen fremlægge deres konklusioner. Til en vis grad afhænger den mest hensigtsmæssige metode af arten af det spørgsmål, der skal afgøres, jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 2 og 3, side 237. Det aftaleudkast, der findes til OECD's modeloverenskomst tager udgangspunkt i "the independent opinion"-metode, jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 4, side 237.

²³⁰ En anmodning om voldgift kan først fremsættes to år efter den dato, på hvilken en sag, der er forelagt den kompetente myndighed i en stat, jf. artikel 25, stk. 1, også er blevet forelagt den kompetente myndighed i den anden stat. En sag anses først for at være forelagt for den kompetente myndighed i den anden stat, såfremt de nødvendige oplysninger i forbindelse med sagen er blevet forelagt, jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 2, side 234.

²³¹ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 1, side 233-234. Se også punkt 5 til 8, side 238 i *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*.

²³² Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 3, side 234. Se også *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, punkt 9-11, side 238.

bliver udarbejdet, udgør herefter det foreløbige indhold af anmodningen om voldgift. Dog skal voldgiftsdommerne inden udgangen af en måned efter, at de er blevet udpeget, sende en revideret version af det foreløbige indhold af anmodningen om voldgift til den person, der anmodede om voldgift og til de kompetente myndigheder. Den reviderede version af anmodningen baseres på de fremsendte lister.²³³

Inden udgangen af tre måneder efter, at indholdet af anmodningen om voldgift er blevet modtaget af den person, som anmodede om voldgift, eller såfremt proceduren, der blev beskrevet ovenfor finder anvendelse, inden fire måneder efter anmodningen om voldgift er modtaget af begge de kompetente myndigheder, skal hver af de kompetente myndigheder udpege en voldgiftsdommer.²³⁴ De to voldgiftsdommere skal herefter, inden udgangen af to måneder efter den sidste udnævnelse, udpege en tredje voldgiftsdommer, der skal fungere som voldgiftsformand.²³⁵ Såfremt der ikke inden for den krævede tidsperiode er foretaget udnævnelse af en eller flere voldgiftsdommere, skal de(n) voldgiftsdommer(e), der endnu ikke er blevet udpeget, udpeges af Direktøren for OECD-Center for Skattepolitik og Administration inden for 10 dage fra modtagelsen af anmodningen fra den person, der har anmodet om voldgift.²³⁶

Det er muligt for enhver person, herunder en embedsmand i en kontraherende stat, at blive udpeget til voldgiftsdommer, dog med undtagelse af personer, der på et tidligere tidspunkt har været involveret i den sag, som resulterer i en voldgiftssag. En voldgiftsdommer anses for udpeget, når et brev, der bekræfter udpegningen, er blevet underskrevet af den eller de personer, der har bemyndigelse til at udpege voldgiftsdommeren og af voldgiftsdommeren selv.²³⁷

²³³ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 4, side 234-235. Dog har de kompetente myndigheder, inden en måned efter, at den reviderede version er modtaget, mulighed for at aftale et andet indhold af anmodningen om voldgift og sende dette til voldgiftsdommerne og til den person, der har anmodet om voldgift. Hvis de gør dette inden for denne periode, skal dette nye indhold af begæringen om voldgift udgøre indholdet af begæringen. Hvis de kompetente myndigheder ikke har aftalt et nyt indhold af anmodningen inden for denne periode, skal den reviderede version af det foreløbige indhold af anmodningen om voldgift, der er udfærdiget af voldgiftsdommerne, udgøre indholdet af anmodningen.

²³⁴ Dog er det muligt for de kompetente myndigheder at udskyde udpegningen af voldgiftsdommeren, såfremt personen, der er direkte berørt af sagen, her undladt at give relevante oplysninger rettidigt. Udskydelsen af udpegningen af voldgiftsdommeren kan ske i en periode, der svarer til forsinkelsen af de relevante oplysninger, jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 9, side 235.

²³⁵ Udpegelsesproceduren minder om den, der kendes fra danske voldgiftsklausuler.

²³⁶ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 5, side 234. En tilsvarende procedure finder anvendelse, med de fornødne modifikationer, såfremt det af en eller anden grund er nødvendigt at erstatte en voldgiftsdommer, efter at voldgiftssagen er begyndt.

²³⁷ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 7, side 235. Se ligeledes punkt 14 til 16, side 239-240 i *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*.

Når voldgiftsdommerne er blevet udpeget, skal de under hensyntagen til aftalen om den gensidige aftaleprocedure og indholdet af anmodningen om voldgift anvende de procedure- og bevisregler, som de finder nødvendige for at besvare de spørgsmål, der er angivet i anmodningen om voldgift. Voldgiftsdommerne vil have adgang til alle oplysninger, der er nødvendige for at afgøre sagen, herunder også fortrolige oplysninger. Dog kan de kompetente myndigheder bestemme, at oplysninger, der ikke var til rådighed for de kompetente myndigheder, før de modtog anmodningen om voldgift, ikke skal tages i betragtning ved afgørelsen af voldgiftssagen.²³⁸

Under voldgiftsbehandlingen har personen, der anmodede om voldgift mulighed for, enten direkte, eller gennem sine repræsentanter, skriftligt at forelægge sit standpunkt for voldgiftsdommerne i samme omfang, som han kan gøre i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure.²³⁹ Endvidere har personen mulighed for, såfremt voldgiftsdommerne tillader det, at forelægge sit standpunkt mundtligt under sagen.²⁴⁰

Under sagen skal voldgiftsdommerne, når de skal afgøre de spørgsmål, der er gjort til genstand for voldgift, behandle disse i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i overenskomsten og, under hensyntagen til disse, i overensstemmelse med de kontraherende staters nationale lovgivning. Spørgsmål vedrørende fortolkning af en overenskomst skal afgøres af voldgiftsdommerne i lyset af de fortolkningsprincipper, der findes i Wienerkonventionens artikel 31-34. I denne forbindelse skal fortolkningen ske under hensyntagen til OECD's modeloverenskomst, samt under hensyntagen til OECD's Transfer Pricing Guidelines når spørgsmålene relaterer sig til anvendelsen af armslængdeprincippet. Foruden disse kilder, skal voldgiftsdommerne også tage andre kilder i betragtning, som de kompetente myndigheder udtrykkeligt har angivet i indholdet af begæringen om voldgift.²⁴¹

På baggrund af de ovenfor anførte kilder, skal voldgiftsdommerne træffe afgørelse i sagen, der efterfølgende skal implementeres i de kontraherende stater. Afgørelsen bliver behandlet nærmere i afsnit 9.1.3.

Det er også muligt at anvende en forenklet voldgiftsprocedure, der minimerer processen i forbindelse med en voldgift. Hvis de kompetente myndigheder anfører den forenkledte voldgiftsprocedure i indholdet af an-

²³⁸ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 10, side 235. Se også *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, punkt 18 og 19, side 240.

²³⁹ Procedurereglerne bindes således i et vist omfang op på de procedureregler, der gør sig gældende ved de gensidige forhandlinger mellem de kompetente myndigheder.

²⁴⁰ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 11, side 235. Se ligeledes punkt 20, side 240 i *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*.

²⁴¹ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 14, side 236. Der henvises ligeledes til punkt 33 til 38, side 242-243 i *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*.

modningen om voldgift, skal en sag behandles efter følgende regler:²⁴² Inden udløbet af en måned efter at indholdet af begæringen om voldgift er blevet modtaget af den person, der fremsatte anmodningen om voldgift, skal de to kompetente myndigheder enstemmigt udpege en voldgiftsdommer. Såfremt voldgiftsdommeren ved udgangen af denne periode endnu ikke er udpeget, vil voldgiftsdommeren blive udpeget af Direktøren for OECD-Centeret for Skattepolitik og Administration inden for 10 dage efter anmodning herom fra den person, der anmodede om voldgift.²⁴³ Inden to måneder efter udnævnelsen af voldgiftsdommeren, skal hver af de kompetente myndigheder skriftligt for voldgiftsdommeren forelægge deres eget svar på de spørgsmål, der fremgår af indholdet af anmodningen om voldgift.²⁴⁴ Inden udgangen af en måned efter at have modtaget det sidste af svarene fra de kompetente myndigheder, vil voldgiftsdommeren træffe afgørelse om hvert spørgsmål, der er indeholdt i anmodningen om voldgift. Afgørelsen vil være i overensstemmelse med det ene af de to svar, der er modtaget fra de kompetente myndigheder med hensyn til dette spørgsmål. Efterfølgende vil de kompetente myndigheder blive underrettet om dette valg sammen med en kort begrundelse for dette valg. Afslutningsvis vil afgørelsen blive implementeret i de kontraherende stater, efter de herom vedtagne procedurer.²⁴⁵

9.1.3. Afgørelsen

Ovenfor blev det gennemgået, hvordan proceduren i forbindelse med voldgiftssager kunne se ud, herunder udpegelse af voldgiftsdommerne. Der var mulighed for at udpege en eller flere voldgiftsdommere, alt efter om man anvendte den forenklede voldgiftsprocedure eller ej. I dette afsnit bliver der set nærmere på afgørelsen i voldgiftssager.

I sager, hvor mere end én voldgiftsdommer er blevet udpeget, skal voldgiftskendelsen afsiges ved simpelt majoritet blandt voldgiftsdommerne. Medmindre, der er fastsat andet i begæringen om voldgift, skal voldgiftspanelets kendelse forelægges skriftligt, og kendelsen skal angive de retskilder, der er anvendt og det ræsonnement, der blev lagt til grunde for resultatet.²⁴⁶ Voldgiftspanelets kendelse kan, med tilladelse fra den

²⁴² Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 6, side 234.

²⁴³ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 6, litra a, side 235.

²⁴⁴ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 6, litra b, side 235.

²⁴⁵ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 6, litra c, side 235. Der henvises også til punkt 12 og 13 i *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, side 238-239.

²⁴⁶ Dette ligner afgørelser, der kendes fra de danske domstole.

person, der anmodede om voldgift og begge de kompetente myndigheder, blive offentliggjort i redigeret form uden angivelse af navnene på de implicerede parter eller nogen detaljer, der kan røbe de implicerede parters identitet.²⁴⁷

De kompetente myndigheder og personen, der anmodede om voldgift, skal underrettes om voldgiftskendelsen inden seks måneder fra den dato, på hvilken formanden skriftligt meddeler de kompetente myndigheder og den person, der har fremsat anmodningen om voldgift, at han har modtaget alle oplysninger, der er nødvendige for at afgøre sagen.²⁴⁸ Afgørelsen skal således træffes og meddeles de kompetente myndigheder og personen, der anmodede om voldgift, inden seks måneder efter, at voldgiftsdommerne har modtaget de relevante oplysninger, der er nødvendige for at behandle sagen. Såfremt der ikke er meddelt de kompetente myndigheder en kendelse inden de seks måneder, kan de kompetente myndigheder aftale at forlænge denne periode på højst seks måneder. Såfremt de undlader, at aftale en forlængelse inden en måned efter udgangen af den seks måneders periode, skal de kompetente myndigheder om nødvendigt udpege en ny(e) voldgiftsdommer(e).²⁴⁹

Når voldgiftsafgørelsen er truffet af voldgiftsdommerne er denne afgørelse endelig, medmindre afgørelsen ikke kan gennemtvinges af domstolene i en af de kontraherende stater på grund af en overtrædelse af artikel 25, stk. 5, en overtrædelse af en procedureregel i begæringen om voldgift, eller en overtrædelse af tillægget til OECD's modeloverenskomst, der muligvis kan have påvirket afgørelsen. Hvis en afgørelse ikke kan gennemtvinges af en af disse grunde, skal anmodningen om voldgift anses for ikke at være blevet fremsat, og voldgiftssagen skal anses for ikke at have fundet sted.²⁵⁰

Såfremt de kompetente myndigheder selv har løst de spørgsmål, der blev anmodet om løst ved voldgift, inden voldgiften har truffet afgørelse i sagen, vil sagen blive betragtet som løst i henhold til den gensidige aftaleprocedure, og der skal således ikke afsiges en voldgiftskendelse.²⁵¹

²⁴⁷ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 15, side 236. Det skal dog understreges, at en sådan kendelse ikke har nogen formel præjudikatsværdi. Se også punkt 39 og 40, side 243 i *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*.

²⁴⁸ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 16, side 236.

²⁴⁹ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 17, side 237.

²⁵⁰ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 18, side 237.

²⁵¹ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, tillæg om udkast til en gensidig aftale om voldgift, punkt 20, side 237.

Når den endelige afgørelse er blevet forelagt de kompetente myndigheder, er de kompetente myndigheder forpligtet til at implementere aftalen uanset tidsfrister i den nationale lovgivning, jf. artikel 25, stk. 2. Voldgiftskendelser, i henhold til artikel 25, stk. 5, er således bindende for begge de kontraherende stater, og en undladelse af at beskatte en skatteyder i overensstemmelse med aftalen eller en undladelse af at implementere voldgiftskendelsen ved indgåelse af en gensidig aftale vil derfor resultere i en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsten og vil tillade den person, hvis beskatning er berørt, at søge lempelse gennem nationale juridiske foranstaltninger eller ved at fremsætte en ny anmodning i henhold til artikel 25, stk. 1.²⁵²

Afslutningsvist skal det bemærkes, at når en voldgiftsproces resulterer i en bindende afgørelse vedrørende de spørgsmål, som de kompetente myndigheder ikke var i stand til at løse, vil de kompetente myndigheder indgå en gensidig aftale, der afspejler denne afgørelse. Denne aftale vil blive forelagt de personer, der direkte er berørt af sagen. I forbindelse med den afsluttende proces er det fra OECD's side foreslået, at for at undgå yderligere forsinkelser, skal den gensidige aftale, der indeholder løsningen, der er opnået, færdiggøres og forelægges skatteyderen inden seks måneder efter afgørelsen er meddelt.²⁵³ Det må således, som det også er blevet belyst i del 2, være op til skatteyderen, hvorvidt denne ønsker at efterleve den afgørelse, der er opnået gennem voldgift. Såfremt skatteyderen ikke ønsker at følge denne aftale, må skatteyderen formentligt tåle den beskatning, der oprindeligt var udgangspunktet i dennes sag. Således må det konstateres, at såfremt skatteyderen ikke er tilfreds med afgørelsen, der opnås ved voldgiften, har skatteyderen to alternativer, enten må denne vælge at tiltræde afgørelsen, selvom det ikke var den ønskelige aftale, eller også må skatteyderen afvise aftalen og acceptere den oprindelige beskatningssituation. Det skal dog understreges, at formålet med voldgift næppe er, at tilfredsstille skatteyderens ønske i forhold til den afgørelse, der for denne er mest passende, men derimod at opnå en gensidig løsning på dobbeltbeskatningsproblemet mellem de kontraherende stater inden for en rimelig tid.

9.1.4. Voldgiftsafgørelsen og Grundlovens § 43

Når man betragter voldgiftsmuligheden i OECD's modeloverenskomsts artikel 25, stk. 5, må der stilles spørgsmålstejn ved, om en sådan afgørelse i henhold til dansk ret, herunder GRL § 43, gyldigt kan opretholdes. I denne forbindelse tænkes der primært på, hvorledes sådan en aftale kan være i overensstemmelse med delegationsforbuddet. Er det overhovedet muligt for de kompetente myndigheder i Danmark, at tiltræde en sådan afgørelse og efterleve den, uden at denne vil komme i konflikt med de danske bestemmelser?

²⁵² Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 42, side 243.

²⁵³ Jf. *OECD's Modeloverenskomst med kommentarer*, kommentarer til artikel 25, punkt 41, side 243.

Det skal indledningsvist erindres, at når man skal fortolke GRL § 43 og rækkevidden af denne bestemmelse i internationale skattesager, må der banes vej for en bredere fortolkning, end hvad der ellers vil finde anvendelse ved nationale sager. Dog kan der i henhold til bestemmelsen ikke pålægges, ændres eller ophæves skatter andet end ved lov, jf. GRL § 43, 1. led.

Når dette er sagt, kan voldgiftsaftaler i henhold til artikel 25, stk. 5 så opfylde disse bestemmelser? For at svare på dette, må der først tages stilling til, hvilke lovregler, der lægges til grund i forbindelse med voldgiftskendelsen. I de sager, hvor afgørelsen baserer sig udelukkende på danske regler, vil de danske myndigheder sagtens kunne efterleve aftalen, da denne ikke vil komme i konfrontation med bestemmelsen i GRL § 43, 1. led. Dette kan eksempelvis være tilfældet i voldgiftssager, hvor voldgiftsdommerne baserer deres afgørelse på ”last best offer”-/”final offer”-metoden, da skattemyndighederne i denne sag bliver anmodet om at give voldgiftspanelet et forslag til afgørelse af det omhandlede problem. I tilfælde, hvor der anvendes denne metode kan udfaldet ske enten på baggrund af dansk eller fremmed ret, modsat anvendelse af ”the independent opinion”-metode. Ved anvendelse af denne metode vil der være større mulighed for en uafhængig afgørelse, hvor voldgiftsdommerne træffer afgørelse på baggrund af en analyse af de foreliggende fakta og de anvendelige retskilder.

Når man betragter voldgiftsforløbet i forhold til GRL § 43, må det konstateres, at da dette tiltag er en udløber af den gensidige aftaleprocedure, der blev behandlet ovenfor, og da det blev konkluderet, at der fandtes fornøden hjemmel i dansk ret til, at indgå disse aftaler, kan man så drage samme konklusion i forhold til voldgiftsproceduren? Formentligt ja, da voldgiftskendelsens effektivitet i sidste ende baserer sig på, hvorvidt skattemynderen ønsker at tiltræde den i forbindelse med den endelige aftale. Ligeledes må det betragtes, at skattemyndighederne kan afslutte voldgiftsforhandlingerne, inden der træffes afgørelse i sagen, såfremt de, uden voldgiftens hjælp, selv finder en løsning på de uløste spørgsmål.

Selvom det må konstateres, at der næppe kan findes en selvstændig hjemmel til voldgiftsproceduren i artikel 25, stk. 5, må det slutes, at denne procedure kan finde hjemmel i de relevante bestemmelser, der regulerer den gensidige aftaleprocedure i dansk ret. Dog ville et mere solidt hjemmelsgrundlag være at foretrække, da dette vil sikre en fuldstændig afklaring mellem anvendelsen af voldgiftsproceduren og GRL § 43. Det skal også afsluttende bemærkes, at såfremt der i de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster findes en bestemmelse, der svarer til den i artikel 25, stk. 5 i OECD’s modeloverenskomst, vil denne kunne udgøre hjemmelsgrundlaget for voldgiftsproceduren, da disse dobbeltbeskatningsoverenskomster, såfremt de er udarbejdet efter 1994, vil blive implementeret i dansk ret på linje med de respektive love. Således kan det slutes, at der i dansk ret findes hjemmel til indgåelse af gensidige aftaler gennem voldgiftsprocessen, men hvorvidt denne metode kan leve op til delegationsforbuddet i GRL § 43, 1. led, må endnu være uafklaret, dog mener jeg, at der intet er til hinder for, at anvende voldgiftsproceduren til løsning af internationale skattetvister, da denne blot er en forlængelse af den gensidige aftaleprocedure.

9.2. EF-Voldgiftkonventionen

I modsætning til OECD's modeloverenskomsts artikel 25, stk. 5, der kun kan anvendes, såfremt der mellem de kontraherende stater findes en tilsvarende bestemmelse i deres dobbeltbeskatningsoverenskomst, er der mellem EU's medlemsstater indgået en konvention²⁵⁴ om løsning af tvister mellem to medlemsstaters skattemyndigheder indenfor Transfer Pricing-området. Voldgiftskonventionen fastsætter, at et voldgiftsudvalg skal ophæve en dobbeltbeskatning, der opstår som følge af uenighed mellem to medlemsstaters skattemyndigheder for så vidt angår fastsættelsen af interne afregningspriser for samhandel mellem to forbundne parter i disse medlemsstater. I modsætning til den gensidige aftaleprocedure, der blev gennemgået ovenfor i del 1 og 2, er der ved anvendelse af voldgiftskonventionen sikkerhed for, at dobbeltbeskatningssituationen ophæves, da EU-staterne efter bestemmelserne i voldgiftskonventionen er forpligtiget til at nå en forhandlingsløsning inden for to år.²⁵⁵

Oprindeligt blev forslaget omkring en voldgiftsprocedure mellem to medlemsstater fremsat som et direktiv i forbindelse med direktivet om gensidig bistand. Det var dog ikke muligt at opnå tilslutning om gennemførelse af voldgiftsproceduren i direktivform, da staterne ikke ønskede at afgive suverænitet på skatteområdet. I stedet blev voldgiftsproceduren på forslag fra Holland gennemført i form af en multilateral konvention baseret på den dagældende TEF artikel 220.²⁵⁶ Voldgiftskonventionen blev dog først endelig vedtaget, efter at den var blevet koblet sammen med fusionsdirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet i 1990. Den 1. januar 1995 trådte voldgiftskonventionen endelig i kraft og blev indgået for en periode på 5 år. De 5 år udløb den 31. december 1999 hvorefter voldgiftskonventionen skulle ratificeres i forhold til de på det tidspunkt tre nye medlemslande, Finland, Sverige og Østrig. Medlemsstaterne underskrev den 25. maj 1999 en protokol omkring en forlængelse af voldgiftskonventionen med 5 år, således at voldgiftskonventionen fremover automatisk forlænges med 5 år ad gangen, medmindre en medlemsstat protesterer.²⁵⁷ De sidste af de daværende medlemsstater ratificerede protokollen i sommeren 2004, hvorfor den igen trådte i kraft den 1. november 2004 med tilbagevirkende kraft fra den 1. januar 2000.²⁵⁸ I Danmark er protokollen gennemført ved lov nr. 171 af 15. marts 2000.

Konsekvensen af, at voldgiftskonventionen ikke som oprindeligt tænkt er et direktiv, er at konventionen er et almindeligt folkeretligt instrument, som har kunnet vedtages på grund af EU samarbejdet. Eftersom der

²⁵⁴ Konvention om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (90/436/EØF), fremover kaldet voldgiftskonventionen.

²⁵⁵ Jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 233-234, *Transfer pricing i praksis*, side 240 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 273.

²⁵⁶ Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 273.

²⁵⁷ Jf. *Transfer pricing i praksis*, side 246 og *Lærebog om indkomstskat*, side 1004-1005.

²⁵⁸ Jf. *Lærebog om indkomstskat*, side 1004-1005.

ikke er tale om et direktiv, er EF-domstolen ikke kompetent til at fortolke voldgiftskonventionens bestemmelser, hvorfor fortolkningen er overladt til de enkelte medlemsstater. Kommissionen har heller ikke mulighed for at indføre sanktioner, såfremt et medlemsland ikke overholder konventionen og kan derfor heller ikke tvinge en medlemsstat til at nedsætte et voldgiftsudvalg.²⁵⁹

Ifølge artikel 15 i voldgiftskonventionen er denne ikke til hinder for, at der overholdes mere omfattende forpligtigelser til ophævelse af dobbeltbeskatning på konventionens område, f.eks. i medfør af andre konventioner eller national ret. Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholder bedre muligheder for at løse tvister for en skatteyder, kan han anvende denne frem for voldgiftskonventionen.²⁶⁰

På baggrund af det ovenfor anførte kan det konstateres, at i modsætning til OECD's tiltag til løsning af dobbeltbeskatningssituationer har EU-staterne søgt at gribe situationer an på en anden måde. Med indførelsen af voldgiftskonventionen har EU sikret sine medlemsstaters skatteydere en bedre retstilstand, da voldgiftskonventionen adskiller sig væsentligt fra forhandlingerne ved den gensidige aftaleprocedure på et afgørende område. Modsat forhandlingerne ved den gensidige aftaleprocedure, hvor staterne kun skal forsøge at finde enighed i sagerne, skal staterne efter voldgiftskonventionen opnå en forhandlingsløsning inden for to år.²⁶¹ Såfremt det ikke lykkes at finde en løsning inden for den angivne periode, skal staterne nedsætte et rådgivende udvalg. Udvalget har derefter seks måneder til at udarbejde en udtalelse, som skal følges af begge staterne, medmindre staterne har truffet anden aftale om ophævelse af dobbeltbeskatningen.²⁶²

EU-staterne har således udvidet muligheden for, at opnå ensartethed og enighed på tværs af landegrænserne.²⁶³ Det skal betragtes, at EU-staterne vil have noget nemmere ved at fastsætte ensartede regelsæt, efter-

²⁵⁹ Jf. *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 687-688, *Lærebog om indkomstskat*, side 128 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 274.

²⁶⁰ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 198-202.

²⁶¹ Såfremt der i dobbeltbeskatningsaftalerne findes en bestemmelse om voldgift, vil dette også give de kompetente myndigheder en videregående mulighed for at finde en løsning på skattetvisten. Tillige udvider en voldgiftsbestemmelse skatteyderens retssikkerhed, da denne får udvidet sine muligheder for at få afværget en dobbeltbeskatning.

²⁶² Jf. S.U. 2004.364. Se også *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 233-234, *Transfer pricing i praksis*, side 240-244 og *Armslængdeprincippet & Transfer pricing*, side 273 og side 285.

²⁶³ Dog skal det erindres at eftersom voldgiftskonventionen har karakter af en almindelig folkeretlig traktat, og ikke er fremsat som et direktiv, kan EF-domstolen ikke foretage en bindende fortolkning af konventionen, ligeledes kan Kommissionen ikke iværksætte en traktatkrænkelsesprocedure. Fortolkningen af konventionen er således overladt til de enkelte medlemsstater. Herudover skal det bemærkes, at konventionen er udfærdiget i et eksemplar på alle de kontraherende stats sprog, og at hver tekst har samme gyldighed, hvilket betyder at fortolkningen af konventionen vil blive præget af stor autonomi, jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 274 og *Beskatning af international erhvervsindkomst*, side 687-688.

som EU har et velkendt og veldokumenteret arbejde på tværs af medlemslandenes grænser. EU søger at opnå en harmonisering af reglerne indenfor det indre marked – herunder også inden for skatteområdet.²⁶⁴

Foruden Voldgiftskonventionen nedsatte EU i 2002 et Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). JPTF havde til formål at finde løsninger på, hvordan transfer pricing problemer skal håndteres.

Et af de mest synlige resultater af JPTF's arbejde er adfærdskodeksen for transfer pricing dokumentation – forslaget blev offentliggjort af kommissionen i foråret 2004. Der er tale om ikke-bindende regler, de skal dog være behjælpelige med behandlingen af transfer pricing sager.²⁶⁵

Baggrunden for JPTF var kommissionens rapport fra 2001 om ”*Company Taxation in the Internal Market*”. Rapporten undersøgte spørgsmålet om, hvorvidt selskabsskattereglerne i medlemsstaterne udgjorde en hindring for fuld udnyttelse af fordelene ved det indre marked. Det fremgik bl.a. af rapporten, at transfer pricing-reglerne gav anledning til sådanne problemer. Rapporten konkluderede, at anvendelse af transfer pricing-reglerne var komplicerede og problematiske i praksis, og at transfer pricing-forhøjelser medførte dobbeltbeskatninger, der ikke var fundet løsninger på.²⁶⁶

Selvom adfærdskodekset ikke er bindende, indeholder det en række fælles retningslinjer, som skal sikre en hurtig og effektiv løsning af dobbeltbeskatningskonflikter. Ifølge Jesper Wang-Holm og Philip Noes er det ikke utænkeligt, at medlemsstaterne vil efterleve kodeksen, hvorefter den vil blive et praktisk og brugbart instrument.²⁶⁷

9.2.1. Anvendelsesområdet

Voldgiftskonventionen finder anvendelse, når et overskud fra et foretagende i en kontraherende stat ligeledes medregnes i overskuddet hos et foretagende beliggende i en anden kontraherende stat, da en eller begge disse stater anvender armslængdeprincippet forkert, eller undlader at anvende dette.²⁶⁸ Det er ikke defineret i konventionen, hvad der eksakt menes med udtrykket ”et foretagende”. Det gælder dog, at medmindre andet føl-

²⁶⁴ En fuldstændig harmonisering af skattereglerne i EU vil betyde, at grænseoverskridende konflikter ikke kan opstå. Den fuldstændige harmonisering har dog lange udsigter, praksis fra EF-domstolen viser dog, at traktatens regler om etableringsret og fri bevægelighed af arbejdstagere, tjenesteydelser og kapital har en væsentlig betydning for udformning af de enkelte medlemsstaters skatteregler, jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 192.

²⁶⁵ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 199 og *EU-retten*, side 869.

²⁶⁶ Jf. *S.U. 2004.364*.

²⁶⁷ Se herom *S.U. 2004.364*.

²⁶⁸ Dette kaldes økonomisk dobbeltbeskatning, jf. det anførte i introduktionen til afhandlingen. Voldgiftskonventionen finder formentligt også anvendelse på juridisk dobbeltbeskatning, jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 110.

ger af sammenhængen, så skal ethvert udtryk, som ikke er defineret i konventionen tillægges den betydning, som det har i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem de to stater.²⁶⁹

Voldgiftskonventionen finder således efter ordlyden i dennes art. 1 alene anvendelse på dobbeltbeskatningstilfælde.²⁷⁰ Voldgiftskonventionens formål er, at løse tvister mellem to medlemsstaters skattemyndigheder indenfor transfer pricing området.

For at voldgiftskonventionen kan finde anvendelse, skal der være tale om en transfer pricing sag, der opstår (1) mellem forbundne foretagender med hjemsted i EU, (2) mellem et hovedkontor og dets faste driftssted, samt (3) mellem et foretagende og et fast driftssted i en anden medlemsstat tilhørende et foretagende i en tredje medlemsstat. Konventionen finder således ikke anvendelse på transfer pricing sager mellem et EU-foretagende og et driftssted tilhørende et foretagende i en stat uden for EU.²⁷¹ Da voldgiftskonventionen omhandler foretagender samt faste driftssteder, vil de fleste praktisk forekommende situationer være omfattet af denne.²⁷² Da konventionen forudsætter, at sagerne omhandler forbundne foretagender og faste driftssteder vil det sige, at konventionen ikke omfatter fysiske personer.²⁷³

Hvorvidt en konkret situation om dobbeltbeskatning vil være omfattet af voldgiftskonventionen, afhænger af en vurdering af, om betingelserne for at anvende konventionen er opfyldt. Det vil sige en vurdering af, hvorvidt der er tale om en dobbeltbeskatning som følge af, at skattemyndighederne ikke har opgjort de interesseforbundne foretagenders skattepligtige indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. artiklerne 1 og 4. Det gælder herunder, at en dobbeltbeskatning som følge af en forskellig fordeling af overskud mellem et hovedkontor og dets faste driftssted er omfattet.

Ifølge artikel 1, stk. 3, finder voldgiftskonventionen anvendelse, hvis et af de forbundne foretagender har haft underskud. Det må dog antages, at konventionen også kan anvendes, hvis begge foretagender har underskud.²⁷⁴

²⁶⁹ Jf. Voldgiftskonventionens artikel 1 og 2. Se også *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 233 og *Transfer pricing i praksis*, side 240. Se ligeledes *EU-retten*, side 868-869 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 275.

²⁷⁰ Konventionen finder således anvendelse på situationer, hvor overskuddet fra et foretagende i en kontraherende stat også medregnes i overskuddet hos et foretagende i en anden stat, som fælg af forkert eller manglende anvendelse af armslængdeprincippet, jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 202 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 276-277.

²⁷¹ Jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 232-233.

²⁷² Jf. *Transfer pricing i praksis*, side 240.

²⁷³ Jf. *Transfer pricing i praksis*, side 241.

²⁷⁴ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 202-205.

Foruden, at de ovenforstående betingelser skal være opfyldt, kan der også være visse forhold, der udelukker anvendelsen af voldgiftskonventionen. Sådanne situationer kan indbefatte sideløbende nationale sagsbehandling og straffesager.

9.2.1.1. Sideløbende national sagsbehandling

Efter konventionens artikel 7, stk. 1 har skatteyderen mulighed for at anvende de nationale klagemuligheder sideløbende med voldgiftskonventionen. Medlemsstaterne har dog mulighed for at fravige dette princip, hvis deres nationale lovgivning ikke tillader de kompetente myndigheder at fravige afgørelser, der er truffet af deres nationale retsinstanser, jf. artiklen 7, stk. 3. I sådanne tilfælde skal det rådgivende udvalg under voldgiftskonventionen ikke nedsættes, medmindre skatteyderen har ladet søgsmålet udløbe eller har givet afkald på søgsmålet inden afgørelsen er truffet.

Ligesom mange andre EU-stater har Danmark valgt at anvende artikel 7, stk. 3 således, at en dansk domstolsafgørelse ikke efterfølgende kan ændres gennem voldgiftsproceduren. Hvis den danske skatteyder taber en korrektionstvist ved Landsskatteretten, kan denne således enten vælge at få en domstolsprøvelse med den risiko, at den anden stat ikke vil acceptere korrektionen, eller skatteyderen kan i stedet satse på, at få en anderledes fordeling af indkomsten via voldgiftsproceduren. Danmark har dog på et punkt valgt en mere lempelig tilgang end artikel 7, stk. 3, da fristen for at indbringe spørgsmålet for domstolene, ikke skal være udløbet før voldgiftskonventionen kan benyttes.²⁷⁵

9.2.1.2. Straffesager

Efter konventionens artikel 8 er der en mulighed for, at de nationale myndigheder kan undlade at indlede en voldgiftsprocedure, såfremt det ved en retslig eller administrativ procedure endeligt er fastslået, at et af de berørte foretagender vil kunne idømmes en alvorlig straf på grund af handlinger, som giver anledning til regulering af overskuddet. I Danmark er begrebet "alvorlig straf" afgrænset til straf for forsætlig overtrædelse af straffebestemmelser i straffeloven eller særlovgivningen, i tilfælde hvor sagen ikke kan afgøres administrativt. Strafbestemmelser i skattelovgivningen vil som regel kunne afgøres administrativt, når det skønnes, at overtrædelsen ikke vil kunne medføre en højere straf end bøde. I Danmark vil en voldgiftsprocedure således kunne nægtes, hvis der i sagen ligger overtrædelser af skattelovgivningen, som kan give fængselsstraf til de ansvarlige.²⁷⁶

²⁷⁵ Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 287, *Selskabsskatteret 2008/09*, side 44 og 464 og *R&R 2004*, nr. 2, side 26.

²⁷⁶ Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 287.

Såfremt det rådgivende udvalg allerede er blevet nedsat, giver artikel 8, stk. 2 de nationale myndigheder mulighed for at suspendere nedsættelsen af det rådgivende udvalg midlertidig, hvis der samtidig verserer en retslig eller administrativ procedure med henblik på at fastslå, om de involverede foretagender vil kunne idømmes alvorlig straf på grund af handlinger, som giver anledning til regulering af overskud efter artikel 4.²⁷⁷

9.2.2. Proceduren

Proceduren til ophævelse af dobbeltbeskatning via voldgiftskonventionen forløber i fem faser: underretning af foretagendet, unilateral genoptagelse, gensidig aftaleprocedure, voldgiftsprocedure og ophævelse af dobbeltbeskatning. Såfremt en afgørelse om dobbeltbeskatningsproblemer ikke kan træffes på et tidligere trin, overgår sagen til behandling på et senere trin.²⁷⁸

Hvis man betragter disse fem faser, skal det kort bemærkes, at aftaleproceduren i store træk er ens med den gensidige aftaleprocedure, der kendes fra mange dobbeltbeskatningsoverenskomster, og fra OECD's modeloverenskomsts artikel 25.²⁷⁹

9.2.2.1. Underretning af foretagendet

Ifølge artikel 5 skal den kompetente myndighed underrette foretagendet i god tid, hvis den ønsker at foretage en transfer pricing-korrektion. Foretagendet skal herunder gives mulighed for at underrette det forbundne foretagende, således dette får mulighed for at underrette myndighederne i den kontraherende stat. Bestemmelsen medfører dog ikke, at den anden kontraherende stat er afskåret fra at gennemføre den påtænkte regulering.²⁸⁰

Såfremt den danske skattemyndighed ønsker at skatteansætte på et andet grundlag end det selvangivne, skal der udsendes en agterskrivelse, hvori skatteyderen gives en frist på mindst 15 dage til at komme med en begrundet skriftlig eller mundtlig udtalelse imod skatteansættelsen, jf. SFL § 20, stk. 2. Såfremt skatteyderen ikke kommer med en udtalelse, kan den danske skattemyndighed foretage ansættelsen i overensstemmelse med forslaget, der er angivet i agterskrivelsen uden yderligere underretning. Har skatteyderen derimod udtalt sig inden fristens udløb, skal der gives skriftlig underretning om kendelsen. I forhold til ordlyden i artikel 5

²⁷⁷ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 205-208.

²⁷⁸ Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 283 og *Transfer pricing i praksis*, side 242.

²⁷⁹ Jf. *Transfer pricing i praksis*, side 242.

²⁸⁰ Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 283.

omkring underretning i “god tid” må 15 dage ikke siges at være i god tid. De danske regler kan dog ikke anses for at være i strid med artikel 5, da underretningen ikke udelukker, at den kontraherende stat gennemfører den påtænkte regulering. Det vil dog generelt være en fordel, hvis der gives skatteyderen en længere frist end de 15 dage ved påtænkte korrektioner af indkomst fra grænseoverskridende korrektioner.²⁸¹

9.2.2.2. Unilateral genoptagelse og den gensidige aftaleprocedure

Ifølge artikel 1 i voldgiftskonventionen kan et foretagende, hvis det mener, der gennemføres en korrektion, der ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og som har medført en dobbeltbeskatning, indbringe sagen for den kompetente myndighed i den stat, hvor det er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted er beliggende. Bestemmelsen svarer til den gensidige aftaleprocedure i artikel 25, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst.²⁸²

Sagen skal indbringes inden 3 år efter den første underretning om den foranstaltning, der har ført til, eller formodes at ville føre til dobbeltbeskatning. I Danmark regnes kendelsen som den første underretning. Sker den primære korrektion i en kontraherende stat, kan man i tvivlstilfælde tage udgangspunkt i, hvornår det udenlandske foretagende har fået besked, og gå ud fra denne dato med tillæg af eksempelvis en uge.²⁸³

Samtidig med at foretagendet indbringer sagen skal foretagendet underrette den kompetente myndighed, hvis kontraherende stat kan berøres af sagen. Den kompetente myndighed skal derefter straks underrette de kompetente myndigheder i de øvrige kontraherende stater. I så fald den kompetente myndighed finder sagen begrundet, skal den søge at tilvejebringe en tilfredsstillende løsning. Denne løsning kan eksempelvis være, at foretage en korresponderende korrektion som en reaktion på en forhøjelse af indkomsten, der er foretaget i den kontraherende stat. Kan den kompetente myndighed imidlertid ikke tilvejebringe en tilfredsstillende løsning på egen hånd, skal den søge at løse sagen ved en gensidig aftale med de kompetente myndigheder i alle de øvrige berørte kontraherende stater for derved at undgå dobbeltbeskatningen.²⁸⁴

Når den gensidige aftaleprocedure er indledt, har de kompetente myndigheder to år til at nå til en aftale om at ophæve dobbeltbeskatningen. Efter artikel 7, stk. 1 regnes perioden fra den dato, hvor sagen første

²⁸¹ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 208.

²⁸² Jf. *Transfer pricing i praksis*, side 242, *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 233 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 283.

²⁸³ Jf. *Transfer pricing i praksis*, side 242.

²⁸⁴ Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 284.

gang blev forelagt en af de kompetente myndigheder, jf. artikel 6, stk. 1.²⁸⁵ For at der kan være tale om, at sagen er blevet forelagt, skal den skattepligtige have fremlagt en række materialer, som tilvejebringer en minimumsinformation til myndighederne. Denne information skal bl.a. indeholde oplysninger omkring relevante forhold og omstændigheder ved sagen, en redegørelse om, hvorfor den skattepligtige mener, at artikel 4 i voldgiftskonventionen ikke er overholdt, og et tilsagn om at virksomheden vil svare så præcist og hurtigt som muligt, på alle rimelige og relevante anmodninger fra en kompetent myndighed. Endelig gælder der, at starttidspunktet for den toårige periode skal være den seneste af enten datoen for meddelelsen om skatteansættelsen, eller datoen hvor den kompetente myndighed modtager anmodning og minimumsinformation.

Finder den kompetente myndighed, at sagen er begrundet, skal skatteyderen og den anden kompetente myndighed informeres om, at der er indledt en gensidig aftaleprocedure. Den kompetente myndighed skal fremsende et standpunkt om sagen til de øvrige involverede kompetente myndigheder.²⁸⁶ Standpunktet skal indeholde den skattepligtiges sagsfremstilling, den kompetente myndigheds syn på sagen, hvordan sagen skal løses, samt en fuldstændig begrundelse for ansættelsen eller ændringen. Standpunktet skal sendes så hurtigt som muligt og senest fire måneder efter starttidspunktet for den toårige periode. Den anden myndighed skal herefter svare tilbage så hurtigt som muligt eller senest seks måneder efter modtagelsen af standpunktet. Er den anden myndighed enig med den første myndighed, skal de fornødne korrektioner foretages hurtigst muligt. Er den anden myndighed imidlertid ikke enig, fremsendes et svarstandpunkt. Et eventuelt personligt møde bør ikke foregå senere end 18 måneder efter starttidspunktet for den 2-årige frist.²⁸⁷

9.2.2.3. Voldgiftsprocedure

Såfremt den gensidige aftaleprocedure ikke fører til en løsning indenfor toårsfristen, skal der nedsættes et rådgivende udvalg, der har til formål at afgive en udtalelse om, hvordan dobbeltbeskatningen skal ophæves, jf. artikel 7 i voldgiftskonventionen.²⁸⁸ Der er ikke nogen frist i voldgiftskonventionen for, hvornår udvalget skal nedsættes, men såfremt den danske skattemyndighed ikke nedsætter et udvalg efter en rimelig frist, må dette kunne indbringes for domstolene. Vil de udenlandske myndigheder ikke deltage i en gensidig aftaleforhandling eller forhaler nedsættelsen af et voldgiftsudvalg, har en dansk skatteyder ingen sanktionsmuligheder. Der er således ingen folkeretslig mulighed for at tvinge den udenlandske myndighed til at samarbejde.

²⁸⁵ Jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 234 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 285.

²⁸⁶ Jf. Punkt 3.3 i adfærdskodeksen, jf. *Løsning af international skattetvist*, side 212.

²⁸⁷ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 212.

²⁸⁸ Jf. *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 233-234, *Transfer pricing i praksis*, side 240 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 273.

Det udenlandske foretagende kan dog anvende eventuelle nationale sanktionsmuligheder i den pågældende stat. Initiativet til at nedsætte voldgiftsudvalget er tillagt den kompetente myndighed, der har indledt hele proceduren. Af artikel 9 fremgår det, at voldgiftsudvalget består af en eller to repræsentanter for hver af de kompetente myndigheder, samt et lige antal uafhængige personer. Disse personer vælges fra en liste, der indeholder navnene på 5 uafhængige personer fra hvert medlemsland. Kravene til disse personer er, at de skal være statsborgere i en kontraherende stat og være hjemmehørende i det område, hvor denne konvention finder anvendelse. Endvidere skal de være sagkyndige og uafhængige. Udvælgelsen fra listen foregår ved aftale eller ved lodtrækning.²⁸⁹

Når det rådgivende udvalg er blevet nedsat, har det til formål at løse konflikten mellem de to kontraherende stater. Udvalget skal ophæve den dobbeltbeskatning, der er skyld i uenigheden mellem skattemyndighederne om fastsættelse af interne afregningspriser for samhandel mellem interesseforbundne parter.²⁹⁰

Foretagenderne og de kompetente myndigheder i de berørte kontraherende stater har pligt til, at besvare enhver anmodning fra det rådgivende udvalg om at få forelagt oplysninger, beviser eller dokumenter. Dog kan de ikke forpligtiges til at udføre forvaltningsakter, der strider mod intern lovgivning eller sædvanlig forvaltningspraksis. Ligeledes kan de ikke forpligtiges til at meddele oplysninger, som ville røbe kommercielle, industrielle eller faglige hemmeligheder, forretningsmetoder eller oplysninger, hvis dette vil stride mod almene interesser.²⁹¹

Det skal understreges, at de forbundne foretagender ikke er part i forhandlingerne for det rådgivende udvalg. De har dog ret til at forelægge det rådgivende udvalg alle oplysninger, beviser og dokumenter, der forekommer dem nyttige, jf. artikel 10. Selv om de forbundne foretagender ikke er part i forhandlingerne, kan hvert af de forbundne foretagender efter anmodning blive hørt eller lade sig repræsentere for det rådgivende udvalg, ligesom de forbundne foretagender skal give møde eller lade sig repræsentere for udvalget, såfremt dette måtte ønskes af udvalget.²⁹²

Senest 6 måneder efter at sagen er forelagt det rådgivende udvalg, skal det komme med sin udtalelse, jf. artikel 11 i voldgiftskonventionen. Medmindre andet er bestemt af de kompetente myndigheder, skal udvalgets afgørelse træffes med simpelt flertal.

²⁸⁹ Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 285.

²⁹⁰ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 198 og *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 273 og 286.

²⁹¹ Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 286.

²⁹² Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 285-286.

Udvalget skal afgive udtalelsen i overensstemmelse med ordlyden i artikel 4, og har ikke mulighed for at give en ekstraordinær lempelse eller på anden vis tilgodese rimelighedshensyn.²⁹³

9.2.2.4. Ophævelse af dobbeltbeskatning

Ifølge artikel 12 skal de kompetente myndigheder inden 6 måneder fra den dag, hvor det rådgivende udvalg har afgivet sin udtalelse, træffe en fælles afgørelse, der skal sikre at dobbeltbeskatningen ophæves. Hvis de kan opnå enighed herom, kan denne afgørelse godt fravige det rådgivende udvalgs udtalelse. Såfremt de kompetente myndigheder ikke kan nå til enighed om et andet resultat senest seks måneder efter, at det rådgivende udvalg er kommet med sin udtalelse, skal det rådgivende udvalgs udtalelse stå ved magt.²⁹⁴

I Danmark skal skatteansættelsen genoptags, medmindre den indgåede aftale er i overensstemmelse med den oprindelige skatteansættelse. Skatteyderen har således et folkeretsligt krav på at få ændret skatteansættelsen i overensstemmelse med udvalgets udtalelse eller den efterfølgende aftale mellem de kompetente myndigheder.

På baggrund af artikel 14 anses dobbeltbeskatningen for ophævet, såfremt der gives lempelse efter en eksemptionsmetode eller en creditmetode.²⁹⁵

9.2.3. Afgørelsen

Som det blev fremhævet i det ovenstående er voldgiftsproceduren et redskab, der kan bevirke en effektiv ophævelse af dobbeltbeskatningssituationer, som opstår mellem EU's medlemsstater. Gennem voldgiftsprocessen sikres der, at et resultat opnås inden for en periode på højst 3 år.

Når en skatteyder ønsker at opnå en afgørelse efter voldgiftskonventionen, kan dette ske på to måder, enten hvor de kompetente myndigheder under en aftaleprocedure træffer afgørelse om, hvorledes de ønsker at afværgе dobbeltbeskatningen, eller hvor der nedsættes et rådgivende udvalg, som kommer med en udtalelse om, hvordan det ser dobbeltbeskatningssituationen løst.

Når aftalen opnås gennem en gensidig aftale mellem de to kontraherende EU-stater, kan dette enten ske inden to år efter anmodningen om behandling af dobbeltbeskatningsproblemet, eller seks måneder efter, at det rådgivende udvalg er kommet med sin udtalelse. Når aftalen opnås gennem en gensidig aftale, uden an-

²⁹³ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 215.

²⁹⁴ Jf. *Armslængdeprincippet & Transfer Pricing*, side 286, *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, side 234, *Transfer pricing i praksis*, side 241-242 og *Løsning af internationale skattetvister*, side 216.

²⁹⁵ Jf. *Løsning af internationale skattetvister*, side 216-217.

vendelse af det rådgivende udvalg, vil disse aftaler have samme retlige karakter, som det var tilfældet med den gensidige aftale efter artikel 25 i OECD's modeloverenskomst. Den opnåede aftale vil således have status af en folkeretligt bindende aftale mellem de implicerede stater. Staterne skal således efterleve aftalens indhold.

Når aftalen sker på baggrund af en udtalelse fra det rådgivende udvalg, kan dette ligesom ved den gensidige aftale ske på to måder, enten hvor det rådgivende udvalgs udtalelse følges fra den dag, hvor den fremkommer, eller efter at de kompetente myndigheder i de kontraherende stater uden held har forsøgt, at opnå et andet forhandlingsresultat, hvorved det rådgivende udvalgs udtalelse skal følges. Når afgørelsen bliver truffet på baggrund af det rådgivende udvalgs udtalelse, har denne afgørelse, ligesom ved den gensidige aftaleprocedure, karakter af en folkeretligt bindende afgørelse. Denne kan ikke efterfølgende omstødes af de nationale domstole, da skatteyderen, som det huskes fra tidligere, har valget mellem enten at få en domstolsprøvelse med risiko for, at den anden stat ikke vil acceptere korrektionen, eller at få en anderledes fordeling af indkomsten via voldgiftsproceduren.

Uanset hvilken proces, der anvendes til at opnå et forhandlingsresultat, så vil resultatet, der kommer i form af en afgørelse, således have karakter af en folkeretligt bindende forpligtelse, som skal efterleves af de implicerede stater.

9.2.4. Voldgiftsavgørelsen og Grundlovens § 43

Når man betragter ovenstående om voldgiftskonventionen og den afgørelse, der træffes gennem disse procedurer, må man, ligesom det var tilfældet ved voldgiftsproceduren efter artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst, stille spørgsmålet om, hvorvidt disse afgørelser kan indgås og opretholdes i forhold til GRL § 43.

Når dobbeltbeskatningssituationen løses ved anvendelse af voldgiftskonventionen, sker dette med hjemmel i den af Danmark tiltrådte protokol, der blev gennemført ved lov nr. 171 af 15. marts 2000, med senere ændringer. På baggrund af denne lovgivning findes der i Danmark en klar hjemmel, der fastsætter, at dobbeltbeskatningssituationer, der opstår mellem to kontraherende stater kan løses ved anvendelse af voldgiftskonventionen. Blandt EU-staterne findes der en bredere mulighed for løsning af dobbeltbeskatningssituationer, end det er tilfældet ved dobbeltbeskatningssituationer blandt tredjelande, eller mellem tredjelande og EU-stater, da disse situationer forudsætter en adgangsgivende bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Når dette er sagt, kan disse afgørelser, der træffes på baggrund af voldgiftskonventionen så opretholdes i forhold til GRL § 43? Her til må svaret formentligt være ja, da disse voldgiftsavgørelser bliver truffet på baggrund af de nationale regler, da afgørelsen skal efterleves i overensstemmelse med de gældende nationale regler. Voldgiftskonventionen tager stilling til overskuds / underskudsfordelingen og fremsætter de

overordnede retningslinjer for, hvem der skal beskatte og hvem der skal lempe. Efterfølgende må de involverede stater på baggrund af nationale bestemmelser efterleve afgørelsen.

Det skal erindres, at når afgørelsen skal efterleves på baggrund af nationale regler, så kan der ikke ske en hårdere beskatning end den, der kan ske efter intern dansk lovgivning. Ligeledes kan der ikke ske en videre lempelse end den, der kan forekomme efter interne danske regler, dog er det muligt, at der med hjemmel i Inddrivelseslovens § 13, stk. 6 kan ske en ekstraordinær lempelse, hvor skattemyndighederne kan eftergive dele af beskatningen.

Når man betragter det ovenfor stående, så må det konstateres, at der i forhold til GRL § 43 ikke er noget til hinder for at anvende voldgiftskonventionen til løsning af dobbeltbeskatningssituationer. Der findes således i dansk ret tilstrækkelig hjemmel til indgåelse af aftaler om skattepligt, så længe disse aftaler, ikke er i strid med de interne danske regler om beskatning og lempelse af beskatning.

10. Opsummering

I del tre blev der set på, hvordan konflikter i forbindelse med indgåelsen af en gensidig aftale kan løses. Indledningsvist blev der set på, hvilken fortolkningsstil, der skal anvendes ved konflikt. I afsnittet blev det belyst, at der var to måder, hvorpå en fortolkningstvist kunne løses; enten ved anvendelsen af en autonom fortolkning, eller ved en fortolkning på baggrund af nationale regler. Som det blev fastslået i forbindelse med denne behandling blev det konstateret, at OECD opfordrer staterne til at gå langt i retningen af en autonom fortolkning, da dette vil sikre en ensartet anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Der blev ligeledes set på, hvorvidt den anvendte fortolkning kunne komme i konflikt med GRL § 43. I denne sammenhæng blev det belyst, at der ikke vil opstå konflikt mellem GRL § 43 og fortolkningen, da dette blot sikrer, at uklarheder bliver afværget. Dette fortolkningsprincip er ligeledes blevet anerkendt i dansk retspraksis, hvilket kom til udtryk i *TfS 1993.7 H, Texaco-sagen*, hvor Højesteret tiltrådte anvendelsen af internationale retskilder til fortolkning af uoverensstemmelser mellem kontraherende stater.

Del tre indeholdt foruden en belysning af den fortolkningsstil, der bør anvendes i forbindelse med uoverensstemmelser mellem staterne, en belysning af, hvorvidt voldgift kunne anvendes som løsningsalternativ i forbindelse med dobbeltbeskatningssituationer. I denne sammenhæng blev der set på to alternative tilgange til løsning gennem voldgift; den første var voldgiftsmuligheden i artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst og den anden var anvendelsen af EF's voldgiftskonvention. Under behandlingen af disse voldgiftsmuligheder blev der set på, hvorledes disse blev indledt, hvordan selve processen forløb, samt hvad afgørelserne, der blev truffet i forbindelse med voldgift indeholdt.

Som det blev set under behandlingen af de to voldgiftsalternativer, så minder disse to tiltag meget om hinanden. Dog var der visse forskelle på disse tiltag, som et eksempel herpå kan nævnes den forskel, at der ved anvendelse af voldgiftsproceduren efter artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst kunne anvendes to forskellige procedureformer.

Foruden voldgiftsprocedurerne blev der set nærmere på, hvorvidt de trufne afgørelser gyldigt kunne indgås og opretholdes i forhold til GRL § 43. I forbindelse med behandlingen af voldgiftsprocedurerne i forhold til GRL § 43, kunne der hos OECD's voldgiftstiltag savnes et mere klart hjemmelsgrundlag i dansk ret, da den hjemmel, der findes i de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster, ikke nødvendigvis kan fortælle noget om, hvorvidt disse overenskomsters voldgiftsbestemmelser klart kan opretholdes i forhold til GRL § 43. Modsat så det ud i forbindelse med EF's voldgiftskonvention, da denne ikke kunne betragtes som værende i konflikt med GRL § 43, da afgørelserne, der bliver truffet på baggrund af voldgiftskonventionen har til formål at fastslå, hvilken stat, der skal beskatte og hvilken, der skal lempe. Den fastslår således ikke på baggrund af hvilke regler, der skal beskattes. Det er således overladt til de enkelte staters myndigheder, at tilpasse afgørelsen til deres nationale regler. Således vil en afgørelse fra voldgiftskonventionen ikke komme i konflikt med GRL § 43, da beskatningen sker på baggrund af de danske regler, og der kan således ikke beskattes eller lempes i videre omfang, end det kan tillades i intern dansk lovgivning.

KONKLUSION

Gennem denne afhandling har formålet været at belyse, hvorvidt der gyldigt kan indgås aftalt skattepligt, enten til Danmark eller til en kontraherende stat. Det væsentligste element i denne afhandling har været, at belyse den gensidige aftaleprocedure og dennes indhold, forpligtelser, hvem der kunne indgå sådanne aftaler, samt hvorvidt disse aftaler kan komme i konflikt med GRL § 43.

Som det blev belyst i denne afhandling, kan gensidige aftaler indledes enten af skatteyderen, såfremt der er tale om en konkret gensidig aftaleprocedure, eller af skattemyndighederne, såfremt det drejer sig om en generel gensidig aftaleprocedure. Selve proceduren er ikke formaliseret, hvilket skal forstås således, at proceduren ikke følger en bestemt skabelon. Det er op til de enkelte skattemyndigheder at beslutte, hvorledes de vil gennemføre disse procedurer.

Når der indgås en gensidig aftale, vil denne, som det blev belyst i afhandlingen, indbefatte visse forpligtelser for de implicerede parter. Skattemyndighederne blev forpligtet til, at implementere den gensidige aftale i deres retlige hierarki, hvorved denne vil få hjemmel i dansk lov. Ligeledes vil skattemyndighederne være forpligtiget til, at rette sig efter aftalens indhold og efterleve denne aftale. Skatteyderne har ligeledes forpligtelser i forhold til den gensidige aftale, disse træder dog først i karakter, når skatteyderen tiltræder aftalen. De forpligtelser, der påhviler skatteyderen indbefatter, at denne skal efterleve aftalen og opgøre sin skat i overensstemmelse med aftalens indhold.

For, at der gyldigt kan aftales skattepligt, skal der findes hjemmel til dette i intern lovgivning. I afhandlingen blev det belyst, hvorvidt der i dansk lov var sådan en hjemmel. Der blev indledningsvist set på, hvilke krav der skal være opfyldt for, at en aftale kan finde hjemmel i lov, dette skete i forbindelse med belysningen af legalitetsprincippets indhold og fortolkning. I forbindelse med belysningen af legalitetsprincippet blev det fremhævet, at der var to betingelser, der skulle være opfyldt; den første betingelse var princippet om den formelle lovs princip, hvilket er en forudsætning for, at det retlige hierarki, kan blive opretholdt. Den anden betingelse var hjemmelskravet, hvorefter der skal kunne finde intern hjemmel, der legitimerer den pågældende situation. I forhold til den første betingelse, var der delte meninger blandt forskellige forfatter om, hvor den gensidige aftale skal placeres i det retlige hierarki, efter at denne er implementeret i dansk lov. Visse parter mente, at den gensidige aftale skulle have samme placering som et cirkulære, hvilket der efter min mening må tiltrædes. Den gensidige aftale bliver ikke, som det blev fremhævet i afhandlingen, offentliggjort i henhold til Lovtidendeloven, hvorfor sådanne aftaler ikke kan have status af andet end cirkulærer. I forhold til hjemmelskravet blev det fastslået, at der var fornøden hjemmel i dansk ret til, at indgå gensidige aftaler. Denne hjemmel må betragtes som værende henholdsvis i KSL § 73 D og Inddrivelseslovens § 13, stk. 6, hvorefter skattemyndighederne kan yde henstand eller eftergive skatter. Hvilket må tolkes som værende en ekstraordinær lempelse, der går videre end, hvad der kan ske efter de øvrige danske bestemmelser.

Af det ovenstående kunne der således fastslås, at der i dansk ret var den fornødne hjemmel til gyldigt, at indgå aftalt skattepligt, da betingelserne i forhold til GRL § 43 måtte anses for værende opfyldt i forhold til den gensidige aftaleprocedure.

Afhandlingen belyste foruden den gensidige aftaleprocedure, muligheden for at afværge dobbeltbeskatning ved anvendelse af voldgift i de tilfælde, hvor de kompetente myndigheder ikke på egen hånd kunne løse problemet. I den forbindelse blev der set på, hvordan sådanne problemer kunne løses ved anvendelse af henholdsvis artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst og EF's Voldgiftskonvention. I forbindelse med belysningen af disse tiltag, blev det belyst, at der gyldigt kunne indgås aftaler, der fastslog aftalt skattepligt. Det blev belyst, at de to voldgifts tiltag i meget store træk lignede hinanden, dog med den undtagelse, at der efter voldgiftskonventionen var resultatpligt blandt de implicerede parter, hvorimod der kun var pligt til at forsøge, at opnå et resultat efter OECD's modeloverenskomst.

Der kan således, på baggrund af det i afhandlingen belyste materiale og indhold konkluderes, at der gyldigt kan aftales skattepligt enten til Danmark eller en kontraherende stat. Dog skal man have for øje, at disse aftalte skattepligter kun kan ske i overensstemmelse med, hvad der fremgår af intern lovgivning. Der kan således ikke gyldigt aftales en beskatning, der går videre end hvad der kan ske efter dansk lovgivning. Ligeledes kan der ikke gyldigt aftales en lempelse, som går videre end hvad der er fastsat i dansk lov, dog med den modifikation, der findes i Inddrivelseslovens § 13, stk. 6, der formentligt kan gå meget langt i retning af en ekstraordinær lempelse, eftersom der efter denne bestemmelse kan ske eftergivelse af skattekrav.

SUMMARY

When multinational enterprises carries out internal transactions, these transactions' prices and terms must apply to the prices and terms, which is used by un related parties – this principle is also known as the arm's length principle. If the enterprises' internal prices and terms are inconsistent with the arm's length principle the tax authorities can change the enterprises' prices and terms using an adjustment. By doing so the tax authorities changes the income for the involved parties. The involved parties' tax basis will as a result of the adjustment be eliminated and the transaction will be adjusted to a level as if the transaction had been closed between unrelated parties.

It seems however that the tax authorities of the involved states disagree on who has the rights to a taxation. This may result in a double taxation. When a double taxation occurs the enterprises' income will be taxed twice. To avoid double taxation the international community has developed various measures to avert the emerging of double taxation. The Organization for Economic Co-operation and Development has developed two procedures for the prevention of double taxation; the first procedure is the mutual agreement procedure. The second procedure is the advance pricing agreement.

This thesis contains an analysis of the content, the obligations and the legal bindings of the mutual agreement procedure and the advance pricing agreement. The thesis is structured in three parts.

The first part “the Agreements” contains an analysis of the background of the agreements, which includes a description of *Model Tax Convention on Income and on Capital*, which contains the mutual agreement procedure and the advance pricing agreement in the conventions article 25. After an introduction to the background of the agreements, the mutual agreement procedure and the advance pricing agreement will be described separately. During this description the general features of the agreements, how these agreements can be initiated, development of these contracts and the content of the agreements will be examined.

The second part “the agreements parties and obligations” contains an analysis of who may enter to individual agreements and whom these agreements commit. One of the main issues in this part of the thesis is whether the Danish government can be part of such agreements. In addition to the analysis of the agreements parties and obligations in part two, another very important issue will be analyzed. The issue is whether the mutual agreement procedure is consistent with and can be maintained in relation to the principle of legality in the Danish constitutions section 43.

Finally the third part “conflict in relation to contracts” contains an analysis of the interpretative style that must be upheld in case of discrepancy in interpreting the double taxation conventions. This section is analyzing whether the involved states should use an autonomous interpretation style or whether to apply national law. After a clarification of the interpretation style part three will analyze whether or not arbitration can be

used to resolve the conflict between the involved states. During the examination of the arbitration two approaches will be illustrated; the first is article 25 in the model convention and the second is the EC Arbitration Convention. These approaches will be examined separately. During the examination of the arbitration approaches an analysis of whether such arbitrations may be maintained in relation to the Danish constitutions section 43 will be conducted.

LITTERATURLISTE

Bøger og artikler

Bundgaard, Jakob og Wittendorff, Jens, Armslængdeprincippet & Transfer Pricing, 1. udgave, 2. oplag, Magnus Informatik A/S, 2001.

Gade, Jens, m.fl., Forvaltningsret Almindelige emner, 4. udgave, 2. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004.

Hansen, Anders Oreby og Andersen, Peter, Transfer Pricing i Praksis, 1. udgave, 1. oplag, Magnus Informatik A/S, 2008.

Hansen, Jan og Andersen, Arthur, Transfer pricing – nye OECD-guidelines for APAs, Skat Udland 1999, 298.

Lilja, Bjørg, Bindende ligningssvar, Skattepolitisk Oversigt 2003, 203.

Michelsen, Aage, m.fl., John, Lærebog om indkomst skat, 12. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2007.

Nielsen, Jacob Graff, Delegationsforbuddet og hjemmel for beskatning af folketingspension – en kommentar til TfS 2003, 755 Ø, Tidsskrift for Skatter og Afgifter 2004, 127.

Nielsen, Jacob Graff, Legalitetsprincippet bygger på – Er fundamentet i orden?, Juristen 2004, nr. 4.

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

Noes, Phillip, EU's Joint Transfer Pricing Forums rapport om metoder til imødegåelse af dobbeltbeskatning og indgåelse af Advance Pricing Agreements, Skat Udland 2007, 121.

Noes, Phillip, Gensidige aftaler, Advance Pricing Agreement og EF-voldgiftskonventionen, Skat Udland 2002, 68.

Noes, Phillip, Mutual agreement-proceduren i OECD-modellens art. 25 – OECD's foreløbige rapport om potentielle forbedringer af mutual agreement-proceduren, Skat Udland 2004, 431.

Noes, Phillip, OECD's rapport om forbedring af den gensidige myndighedsforhandling og vejledning om effektivisering af den gensidige myndighedsforhandling, Skat Udland 2007, 71.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2009 edition.

Poulsen, Jesper Skovhus, Transfer Pricing – hvor er vi?, Skat Udland 2001, 306.

Qviste, Jørn, Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster II, Skat Udland 2003, 186.

Sørensen, Karsten Engsig og Nielsen, Poul Runge, EU-retten, 4. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2008.

Vinther, Nikolaj og Werlauff, Erik, Dansk og International Koncernret og Koncernskatteret, 1. udgave, 1. oplag, Forlaget Thomson A/S, 2005.

Wegener, Morten, Juridisk metode, 3. reviderede udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2000.

Werlauff, Erik (redaktør), m.fl., Erhvervsjuridisk Basisbog, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2007.

Werlauff, Erik, Selskabsskatteret 2008/09, 10. udgave, 1. oplag, Forlaget Thomson A/S, 2008.

Winther-Sørensen, Niels, Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 1. udgave, 1. oplag, Forlaget Thomson A/S, 2000.

Winther-Sørensen, Niels, OECD-modellens betydning ved fortolkning af intern dansk ret, Skat Udland 2000, 3.

Winther-Sørensen, Niels, OECD's Modeloverenskomst 2008 – med kommentarer, 3. udgave, 1. oplag, Magnus Informatik A/S, 2008.

Wittendorff, Jens – Transfer Pricing og Forsvarsstrategier, Revision & Regnskab 2004, nr. 2.

Zahle, Henrik (redaktør), Danmarks Riges Grundlov – med kommentarer, 2. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2006.

DOMSLISTE

Tidsskrift for Skatter og Afgifter

TfS 1993.7 H

TfS 1994.184 H

TfS 1994.536 T&S

TfS 1996.642 H

TfS 1997.329 V

TfS 1999.976 LR

TfS 2003.222 H

TfS 2003.755 Ø

TfS 2006.635 Ø

Ugeskrift for Retsvæsen

UfR 1993.757 H

Folketingets Ombudsmands Beretning

FOB 1992.238