

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

ADVOKATFIRMA
WWW.PLESNER.COM

AMERIKA PLADS 37
2100 KØBENHAVN Ø
TLF +45 33 12 11 33
FAX +45 33 12 00 14

HSH@PLESNER.COM
9144119V4

2. december 2016

HSH/LMM

EU-voldgiftskonventionen - samspillet mellem voldgiftsbehandling og domstolsbehandling

Vi skal herved venligst anmode Skatteministeriet om at besvare nedennævnte spørgsmål vedrørende EU-voldgiftskonventionen og dens anvendelse i Danmark. Spørgsmålene vedrører navnlig samspillet mellem voldgiftsbehandling efter konventionen og domstolsbehandling.

1 EU-voldgiftskonventionens virkemåde

EU-voldgiftskonventionen (om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud) (90/436/EØF) er implementeret i dansk ret ved lov nr. 763 af 27. november 1991. I henhold til lovens § 1, stk. 2, er der endvidere udstedt bekendtgørelse nr. 260 af 21. marts 2006.

Konventionen indeholder både en gensidig aftaleprocedure og en voldgiftsprocedure.

Såfremt en virksomhed har fået en transfer pricing regulering, der medfører dobbeltbeskatning, kan den indbringe sagen for den kompetente myndighed i den stat, hvori den er hjemmehørende. Sagen skal indbringes inden 3 år efter modtagelsen af kendelsen. Den kompetente myndighed skal herefter indlede en gensidig aftaleprocedure med den kompetente myndighed i den anden medlemsstat med henblik på at nå en aftale om at ophæve dobbeltbeskatningen.

Såfremt en sådan aftale ikke er indgået inden 2 år fra den dato, på hvilken sagen første gang blev forelagt en af de kompetente myndigheder, skal de kompetente myndigheder iværksæt-

te voldgiftsproceduren ved at nedsætte et rådgivende udvalg, som skal afgive en udtalelse om, hvordan dobbeltbeskatningen kan ophæves. Det rådgivende udvalg skal afgive sin udtalelse senest 6 måneder fra den dag, hvor sagen blev forelagt udvalget.

De kompetente skattemyndigheder har herefter 6 måneder til at træffe en afgørelse, som ophæver dobbeltbeskatningen. Afgørelsen behøver ikke nødvendigvis at svare til den udtalelse, som det rådgivende udvalg har afgivet, men hvis de ikke kan blive enige om andet, skal den være i overensstemmelse med udtalelsen.

Til konventionen knytter sig endvidere et såkaldt adfærdskodeks (Code of Conduct).

2 Samspelet mellem voldgiftsbehandling og domstolsbehandling

Det hovedspørgsmål, som ønskes besvaret, lyder således:

Spørgsmål 1

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ministeriet ikke (med rette) kan afskære en skatteyder fra at få voldgiftsbehandling efter EU-voldgiftskonventionen ved at indbringe en landsskatte-
retsafgørelse for domstolene?

2.1 *Begrundelse for spørgsmålet*

Den omstændighed, at der nedsættes et rådgivende udvalg, fratager ikke virksomheden muligheden for samtidig at anvende de almindelige nationale klageveje, jf. konventionens artikel 7, stk. 1, andet afsnit, hvorefter "*foretagenderne kan anvende de retsmidler, der hjemles dem i de pågældende kontraherende staters interne lovgivning;...*".

Dette gælder dog ikke undtagelsesfrit, for så vidt angår *domstolsbehandling*. Det hedder således i artikel 7, stk. 3:

"3. Hvis en kontraherende stats interne lovgivning ikke tillader de kompetente myndigheder at fravige afgørelser, der er truffet af deres retsinstanser, anvendes stk. 1 ikke, medmindre det forbundne foretagende i denne stat har ladet fristen for anlæggelse af søgsmål udløbe eller har givet afkald på dette søgsmål, inden afgørelsen er truffet." (Vor understregning).

Det hedder om denne bestemmelse i forarbejderne til implementeringsloven:

"Artikel 7, stk. 3 gælder for de kompetente skattemyndigheder i Danmark. Formålet med reglen er at undgå den situation, at voldgiftsudvalgets udtalelse tvinger de danske skattemyndigheder til at ændre en ansættelse af dansk skattepligtig indkomst som fastsat ved en dansk domstol. Uenighed om fordelingen af det samlede overskud ved transaktioner mellem et foretagende i Danmark og et foretagende i en anden kontraherende stat kan derfor ikke indbringes for et voldgiftsudvalg (af noget af de to foretagender), før det danske foretagende lader fristen for indbringelse for domstolene udløbe, således at domstolene ikke kan tage stilling til de danske myndigheds ansættelse af det danske foretagendes overskud ved transaktionerne." (Vor understregning).

Som det fremgår, nævner forarbejderne ikke den i konventionens artikel 7, stk. 3, nævnte alternative mulighed, nemlig at skatteyderen kan hæve en allerede anlagt retssag. Da konventionens enkelte bestemmelser imidlertid er en del af dansk ret, står også denne alternative mulighed til rådighed for skatteyderen.

Konsekvensen af domstolsbehandling er også omtalt i ovennævnte bekendtgørelse nr. 260 af 21. marts 2006, hvor det i § 2 hedder:

"§ 2. Spørgsmål, som omfattes af konventionen, kan ikke behandles i et rådgivende udvalg, hvis spørgsmålet indbringes for danske domstole."

Voldgiftskonventionen forholder sig alene til konsekvenserne af, at det er *skatteyderen*, der indbringer skattesagen for domstolene.

Efter dansk ret er det imidlertid ikke kun skatteyderen, men også *Skatteministeriet*, der kan indbringe en landsskatteretsafgørelse for domstolene.

Da Skatteministeriets synspunkt hviler på en forudsætning om, at dansk lovgivning ikke tillader den kompetente myndighed at fravige en afgørelse, der er truffet af domstolene, jf. konventionens artikel 7, stk. 3, betyder dette - hvis ellers forudsætningen er korrekt - at også et sagsanlæg, der er initieret af Skatteministeriet, udelukker muligheden for voldgiftsbehandling.

Derfor rejser det spørgsmål sig, om Skatteministeriet med rette kan afskære en skatteyder fra at få voldgiftsbehandling ved at indbringe en landsskatteretsafgørelse for domstolene.

2.2 *Plesners opfattelse*

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

I medlemslande, hvor den interne lovgivning ikke tillader de kompetente myndigheder at fravige afgørelser, der er truffet af deres retsinstanser, er prisen for voldgiftsbehandlingen, at skatteyderen må undlade at søge sagen løst ved de nationale domstole.

Bortset herfra - og fra den i artikel 8 nævnte situation, hvor der foreligger et alvorligt strafbart forhold - har skatteyderne efter konventionen en ubetinget ret til at få dobbeltbeskatningskonflikter løst ved voldgiftsbehandling.

Efter Plesners opfattelse ville det således være i strid med konventionen, hvis Skatteministeriet kunne afskære en skatteyder fra denne ret ved at indbringe sagen for domstolene.

I sager, hvor hverken skatteyderen eller SKAT har fået fuldt medhold i Landsskatteretten, og hvor skatteyderen ønsker at få sagen løst efter voldgiftskonventionen frem for at indbringe Landsskatterettens afgørelse for domstolene, må Skatteministeriet således afholde sig fra at indbringe kendelsen for domstolene eller, hvis sagen allerede er anlagt, hæve denne.

Et særligt problem opstår, hvis skatteyderen har fået fuldt medhold i Landsskatteretten, og Skatteministeriet måtte finde anledning til at indbringe kendelsen for domstolene.

Efter Landsskatterettens afgørelse foreligger der jo ikke noget dobbeltbeskatningsproblem, og virksomheden har derfor ikke umiddelbart noget grundlag for at bringe voldgiftskonventionen i anvendelse.

Hvis Skatteministeriet i denne situation indbringer Landsskatterettens afgørelse for domstolene og efterfølgende får medhold, vil virksomheden imidlertid omvendt have fortabt muligheden for at få sagen afgjort ved voldgift.

Også i denne situation må skatteyderen som minimum kunne kræve, at Skatteministeriet hæver sagen, hvis skatteyderen foretrækker at få tvisten løst ved voldgiftsbehandling efter konventionen.

Problemet er imidlertid, som nævnt, at der på dette tidspunkt ikke foreligger nogen dobbeltbeskatning, fordi den øverste danske skattemyndighed - Landsskatteretten - har givet skatteyderen fuldt medhold. Det er derfor et selvstændigt spørgsmål, om den medlemsstat, som er modpart i sagen, kan afvise at deltage i forhandlinger efter konventionen, og om den danske kompetente myndighed - hvis forhandlingerne gennemføres - kan forhandle med udgangspunkt i SKATs forhøjelse, selv om denne er underkendt af Landsskatteretten.

Selv hvis det lægges til grund, at betingelserne for at iværksætte en voldgiftsprocedure efter konventionen er opfyldt i denne situation, forekommer løsningen ikke at være uden retssikkerhedsmæssige betænkeligheder.

Det betyder nemlig, at skatteyderen har ført og vundet en landsskatteretssag uden at få noget som helst ud af dette, og at denne retsstilling kan fremprovokeres af Skatteministeriet blot derved, at ministeriet indbringer Landsskatterettens afgørelse for domstolene.

- 0 -

Som det fremgår, skyldes det her omhandlede samspilsproblem mellem voldgiftsbehandling og domstolsbehandling, at Skatteministeriet i forarbejderne til implementeringsloven har lagt til grund, at dansk ret generelt ikke tillader den kompetente myndighed at fravige afgørelser, der er truffet af danske domstole, til gunst for skatteyderen.

Spørgsmålet er, om denne forudsætning er korrekt.

Som før nævnt, hedder det i forarbejderne til implementeringsloven vedrørende EU-voldgiftskonventionen, at "*artikel 7, stk. 3, gælder for de kompetente skattemyndigheder i Danmark*", men Skatteministeriet har ikke redegjort for, hvorpå dette udsagn støttes.

Til gengæld har ministeriet oplyst, hvad formålet skulle være med den hævdede regel:

"Formålet med reglen er at undgå den situation, at voldgiftsudvalgets udtalelse tvinger de danske skattemyndigheder til at ændre en ansættelse af

dansk skattepligtig indkomst som fastsat ved en dansk domstol." (Vor understregning).

Det synes således at være afgørende for ministeriets synspunkt, at der efter konventionen reelt overlades beslutningskompetence til et *internationalt organ*, men det er ikke det, artikel 7, stk. 3, drejer sig om. Hvorvidt der kan overlades beslutningskompetence til et internationalt organ, beror på grundlovens regler, og dette spørgsmål er ikke kun relevant i forhold til domstolenes afgørelser.

Artikel 7, stk. 3, drejer sig derimod om, hvorvidt den *danske* kompetente myndighed efter *dansk* lovgivning kan fravige *danske* domstoles afgørelser til gunst for skatteyderen, og har ikke noget at gøre med afgivelse af suverænitet. Kun hvis dette internretlige spørgsmål skal besvares benægtende, er Danmark efter konventionen berettiget til at stille den betingelse for at iværksætte voldgiftsproceduren, at skattesagen ikke indbringes for domstolene (eller at sagen hæves).

Det kan derfor være relevant at se på, hvad der gælder for den gensidige aftaleprocedure efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne (modeloverenskomstens artikel 25), hvor skattemyndighederne ikke har pligt til at opnå et forhandlingsresultat.

Spørgsmålet er altså, om den *danske* kompetente myndighed under den gensidige aftaleprocedure i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er berettiget til at fravige en afgørelse, der er afsagt af en *dansk* domstol, til gunst for skatteyderen for at opnå et resultat, hvorved dobbeltbeskatning undgås.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er en del af dansk ret. Det gælder også artikel 25, og der er ikke heri noget forbehold for, at en domstolsafgørelse ikke kan fraviges.

Et sådant forbehold er heller ikke nævnt i den Juridiske Vejledning 2016-2, hvor det under punkt C.F.8.2.2.25.1 om den gensidige aftaleprocedure tværtimod hedder:

"En person kan indbringe sin sag for den kompetente myndighed i sit bopælsland, uanset om sagen er påklaget administrativt eller indbragt for domstolene.

Skatteydere bør sikre sig muligheden for at kunne udnytte nationale regler for klagebehandling og sagsanlæg ved siden af den gensidige aftaleprocedure."

Det fremgår vel ikke udtrykkeligt af det citerede, at den kompetente myndighed under den gensidige aftaleprocedure er berettiget til at fravige en domstolsafgørelse, men hvis det havde været SKATs opfattelse, at myndigheden ikke havde denne kompetence, ville det have været naturligt at supplere opfordringen til at anlægge retssag med en oplysning om, at en domstolsafgørelse reelt udelukker muligheden for at opnå et resultat ved den gensidige aftaleprocedure.

Det er derfor umiddelbart vanskeligt at se, hvorpå udtalelsen i forarbejderne til implementeringsloven om, at artikel 7, stk. 3, gælder for de kompetente skattemyndigheder i Danmark, støttes.

Danmark har da heller ikke som en række andre lande (Frankrig, England, Italien, Litauen og Malta) afgivet en deklaration om anvendelsen af konventionens artikel 7, stk. 3.

På den anførte baggrund anmodes Skatteministeriet om yderligere at besvare følgende spørgsmål:

Spørgsmål 2

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

Spørgsmål 3

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

Såfremt svaret på spørgsmål 3 er et nej, må det indgå i en skatteydere overvejelse om at indbringe en landsskatteretsafgørelse for domstolene og forfølge denne til dom, at udsigten til efterfølgende at få løst dobbeltbeskatningen ved den gensidige aftaleprocedure er helt marginal.

Tilsvarende kan der - som ved EU-voldgiftskonventionen - være behov for, at der etableres regler om, at Skatteministeriet ikke kan gøre den gensidige aftaleprocedure illusorisk ved at indbringe en tabt landsskatteretsafgørelse for domstolene.

3 Forslag til Rådets direktiv om mekanismer til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning i Den Europæiske Union - KOM(2016)686

Europa-Kommissionen har fremsendt forslag til Rådets direktiv om mekanismer til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning i Den Europæiske Union til høring i medlemsstaterne. Det fremgår heraf, at direktivet skal afløse EU-voldgiftskonventionen.

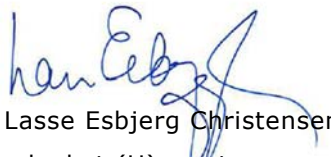
Blot for den gode ordens skyld bemærkes, at direktivforslaget indeholder den samme problemstilling vedrørende samspillet mellem voldgiftsbehandling ("tvistbilæggelse ved det rådgivende udvalg") og domstolsbehandling som voldgiftskonventionen, jf. forslagens artikel 15, stk. 4.

Såfremt Skatteministeriet er af den opfattelse, at dansk lovgivning ikke tillader, at en tvistbilæggelsesafgørelse afviger fra afgørelser truffet af de danske domstole, vil der således også efter direktivet være behov for, at der i implementeringsloven medtages regler om, at Skatteministeriet ikke kan afskære en skatteyder fra at få voldgiftsbehandling ("tvistbilæggelse") efter direktivet ved at indbringe en landsskatteretsafgørelse for domstolene.

Med venlig hilsen



Hans Severin Hansen
advokat (H), partner



Lasse Esbjerg Christensen
advokat (H), partner