

EMAIL abl@skm.dk
Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

ADVOKATPARTNERSELSKAB
WWW.PLESNER.COM

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

HSH@PLESNER.COM
12423600.1

14. august 2018

HØRING – FORSLAG TIL LOV OM OPHÆVELSE AF DOBBELTBESKATNING I FORBINDELSE MED REGULERING AF FORBUNDNE FORETAGENDERS OVERSKUD (EF-VOLDGIFTSKONVENTIONEN) (IMPLEMENTERING AF DIREKTIV OM SKATTETVISTBILÆGGELSESMEKANISMER I DEN EURO-PÆISKE UNION) - SKM J.NR. 2018-1281

Vi skal hermed fremkomme med følgende bemærkninger til ovennævnte lovforslag:

Lovforslagets formål er at implementere EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv (2017/1852/EU).

Direktivet indebærer, at sager, hvor to (eller flere) landes skattemyndigheder ikke er enige om beskatningen, hvilket resulterer i dobbeltbeskatning, vil kunne afgøres ved voldgift, hvor sagen vil skulle behandles af et såkaldt rådgivende udvalg bestående af uafhængige personer efter nærmere regler fastsat i direktivet.

Sådan behandling er allerede mulig efter EU-voldgiftskonventionen (90/436/EØF), for så vidt angår dobbeltbeskatning i forbindelse med transfer pricing-korrektioner, men direktivet udvider området for brug af voldgift til også at omfatte andre tvister vedrørende fortolkning og anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Lovforslaget tilsigter ikke at ophæve lovens gennemførelse af EU-voldgiftskonventionen, der således (tilsyneladende) fortsat skal være gældende parallelt med EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv, efter at sidstnævnte er trådt i kraft den 30. juni 2019.

Vores bemærkninger til lovforslaget knytter sig til spørgsmålet om anvendelse af nationale retsmidler (dvs. klage- og domstolsbehandling) i samspil med muligheden for voldgiftsbehandling under direktivet (og EU-voldgiftskonventionen).

Den beskrevne problemstilling er således aktuel ved påberåbelse såvel af direktivet som af konventionen.

EU-voldgiftskonventionen

Af EU-voldgiftskonventionen følger det, at den omstændighed, at der nedsættes et rådgivende udvalg, ikke fratager 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." (Vores understregning).

Det er Skatteministeriets opfattelse, at det ikke i dansk ret er muligt for skattemyndighederne at fravige en domstolsafgørelse, jf. bl.a. forarbejderne til implementeringsloven til voldgiftskonventionen (lov nr. 763 af 27. november 1991) vedrørende artikel 7, stk. 3, hvor det hedder:

"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 myndigheders ansættelse af det danske foretagendes overskud ved transaktionerne." (Vores 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 bekendtgørelsen til voldgiftskonventionen (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."

Skatteministeriet har ved skrivelse af 20. december 2017 (j.nr. 2017-4266) til Plesner tilkendegivet, at artikel 7, stk. 3, finder anvendelse i Danmark, da der ikke er den fornødne lovhjemmel til at fravige en domstolsafgørelse, hvilket - efter ministeriets opfattelse - også gælder, såfremt det er Skatteministeriet, der indbringer en afgørelse fra Landsskatteretten for domstolene.

Skatteministeriet har endvidere bemærket, at der tilsvarende ikke er lovhjemmel til at fravige en domstolsafgørelse i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Skatteministeriets skrivelse viser, at der ikke er forfatningsretlige hindringer for, at en sådan lovhjemmel tilvejebringes.

Det er efter vores opfattelse ikke åbenbart, at den af Skatteministeriet hævdede forståelse af gældende ret på dette punkt er korrekt. Tværtimod.

Sagen er således den, at - når der ikke er forfatningsretlige forhindringer for, at Folketinget kan etablere lovhjemmel for skattemyndighederne til at fravige en domstolsafgørelse - så må den omstændighed, at Folketinget ved lov har gennemført EU-voldgiftskonventionen (og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne) i dansk ret, i sig selv indeholde den fornødne hjemmel for skattemyndighederne til at anvende konventionens regler uden begrænsninger. Der findes således ingen regler i dansk ret, der forhindrer skattemyndighederne i at fravige en domstolsafgørelse i et sådant tilfælde.

Såfremt ministeriets antagelse imidlertid måtte være korrekt, betyder det, at skatteyderen må vælge, om en retssag skal føres til doms, eller om skatteyderen ønsker voldgiftsbehandling.

Det betyder imidlertid også, at et sagsanlæg, der er initieret af Skatteministeriet, udelukker muligheden for voldgiftsbehandling for en skatteyder.

Konsekvensen heraf er, at skatteyderen reelt fratages sin mulighed for - som forudsat i voldgiftskonventionen - at anvende det nationale, administrative klagesystem, dvs. at påklage SKATs afgørelse til Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten, forinden sagen anmodes behandlet efter konventionens regler.

Hvis skatteyderen påklager SKATs afgørelse - og Landsskatteretten nedsætter SKATs ansættelse (selv i beskeden omfang) - vil Skatteministeriet nemlig med et sagsanlæg kunne afskære skatteyderen fra voldgiftsbehandling. I den forbindelse bemærkes, at Skatteministeriet vist nok har indbragt stort set alle de afgørelser, som Landsskatteretten har truffet de seneste par år på transfer pricing-området til hel eller delvis fordel for skatteyderen, for domstolene.

Den efter ministeriets opfattelse gældende retstilstand vedrørende konsekvensen af Skatteministeriets sagsanlæg forekommer overraskende, eftersom voldgiftskonventionens bestemmelser om domstolsbehandling klart synes at forudsætte, at det er skatteyderens valg, der er afgørende for mulighederne for voldgiftsbehandling.

EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv

Lovforslaget tilsigter, som nævnt, ikke at ophæve EU-voldgiftskonventionen, der således fortsat skal være gældende parallelt med EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv.

I skattetvistbilæggelsesdirektivets artikel 16 ("*Samspil med nationale procedurer og undtagelser*") findes en bestemmelse, der modsvarer konventionens artikel 7.

I artikel 16, stk. 3, fastslås det således, at de "*Berørte personer kan benytte de retsmidler, der er til rådighed i henhold til national ret i de berørte medlemsstater*".

I artikel 16, stk. 4, er der fastsat bestemmelser om domstolsbehandling. Det hedder heri bl.a.:

"4. Såfremt den relevante domstol eller anden judiciel myndighed i en medlemsstat har truffet afgørelse om et tvistspørgsmål, og denne medlemsstat i henhold til sin nationale ret ikke kan fravige afgørelsen, kan denne medlemsstat fastsætte følgende:

- a) inden de kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater er nået til enighed efter den gensidige aftaleprocedure i henhold til artikel 4 om dette tvistspørgsmål, underretter den kompetente myndighed i den pågældende medlemsstat de øvrige kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater om afgørelsen fra den relevante domstol eller anden judiciel myndighed, og om at denne procedure skal afsluttes på datoen for denne meddelelse
- b) inden den berørte person har indgivet en anmodning i henhold til artikel 6,1, finder bestemmelserne i artikel 6,1, ikke anvendelse, hvis tvistspørgsmålet forbliver uafgjort under hele den gensidige aftaleprocedure i henhold til artikel 4, i hvilket tilfælde den kompetente myndighed i den pågældende medlemsstat skal underrette de øvrige kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater om virkningerne af afgørelsen fra den relevante domstol eller anden judiciel myndighed
- c) tvistbilæggelsesproceduren i artikel 6 skal afsluttes, hvis afgørelsen fra den relevante domstol eller anden judiciel myndighed blev truffet, efter at en berørt person har indgivet en anmodning i henhold til artikel 6,1, men inden det rådgivende udvalg eller udvalget for alternativ tvistbilæggelse har afgivet sin udtalelse til de kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater i overensstemmelse med artikel 14, i hvilket tilfælde den kompetente myndighed i den pågældende relevante medlemsstat skal underrette de øvrige kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater og det rådgivende udvalg eller udvalget for alternativ tvistbilæggelse om virkningerne af afgørelsen fra den relevante domstol eller anden judiciel myndighed."

Denne bestemmelse giver således mulighed for afskæring af adgangen til voldgiftsprocedure i den situation, hvor der er afsagt dom i sagen, og hvor myndighederne i den pågældende medlemsstat ikke kan fravige dommen.

Derimod indeholder direktivet ikke nogen regel svarende til EU-voldgiftskonventionens artikel 7, stk. 3, hvor selve sagsanlægget (en verserende retssag) forhindrer voldgiftsproceduren (medmindre skatteyderen hæver sagen). Tværtimod fremgår det af direktivets artikel 16, stk. 3, at berørte personer kan benytte de retsmidler, der er til rådighed i henhold til national lovgivning i de berørte medlemsstater, idet benyttelse af sådanne retsmidler alene har konsekvenser i forhold til fristen og medlemsstaternes stillingtagen til imødekommelse eller afvisning af anmodningen og fristen for gennemførelse af gensidig aftaleprocedure.

Skatteministeriet har i den ovenfor nævnte skrivelse til undertegnede bemærket, at selve sagsanlægget ikke hindrer voldgift efter direktivet, og hvis der efter sagsanlægget starter en gensidig aftaleprocedure eller en voldgiftsprocedure efter anmodning fra skatteyderen, vil der være mulighed for, at retssagen sættes i bero, mens disse proce-

durer er i gang, og dermed hindre, at en dom i sagen vil begrænse de mulige udfald af den gensidige aftaleprocedure eller hindre voldgiften. Skatteministeriet har givet udtryk for, at det vil være naturligt at benytte sig af denne mulighed i disse situationer.

Som det fremgår af lovforslaget, er det overordnede formål med skattetvistbilæggelsesdirektivet at "*sikre skatteyderne bedre adgang til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning*". Den usikkerhed, der hersker nu under voldgiftskonventionens område - og som vil fortsætte også på direktivets område, hvis lovforslaget vedtages i den fremsatte form - såfremt skatteyderen ønsker at anvende det nationale, administrative klagesystem før en behandling efter konventionen (og direktivet fremadrettet), lever ikke op til dette formål.

Direktivet indebærer ganske vist en vis forbedring af den (efter ministeriets opfattelse) gældende retstilstand på området, idet et sagsanlæg (en verserende retssag) ikke i sig selv udelukker voldgiftsbehandling efter direktivet, da retssagen kan sættes i bero. Hvorvidt en konkret sag sættes i bero, beror imidlertid i høj grad på Skatteministeriets og ultimativt domstolens holdning til den konkrete sag, og der er således ikke nogen sikkerhed for, at en anmodning om berostillelse vil blive imødekommet.

Den her omhandlede problemstilling vedrørende muligheden for at anvende voldgiftskonventionen - og skattetvistbilæggelsesdirektivet fremadrettet - i samspil med nationale retsmidler er således ikke løst. Problemet er skabt som et resultat af Skatteministeriets opfattelse af, at der ikke er lovhjemmel til at fravige domstolsafgørelser, kombineret med den omstændighed at Skatteministeriet efter dansk ret har mulighed for at indbringe en afgørelse fra en administrativ klageinstans for domstolene. Det sidstnævnte forhold har konventionen (og direktivet) ikke forudset, eller de behandler det i hvert fald ikke.

På den anførte baggrund skal vi opfordre til, at lovforslaget ændres således, at der skabes den fornødne lovhjemmel til, at skattemyndighederne kan fravige en domstolsafgørelse i de tilfælde, hvor skatteyderen ønsker afgørelsen prøvet efter reglerne i EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv eller EU-voldgiftskonventionen. Dermed vil enhver tvivl om retstilstanden blive fjernet.

Da der, som nævnt, ikke er forfatningsretlige hensyn at tage, ses der ikke at være nogen grund - heller ikke reale grunde - til, at skattemyndighederne ikke skulle kunne fravige en domstolsafgørelse, når det sker på skatteyderens egen foranledning.

Det bør i den forbindelse tillige sikres, at en sådan ændring også gælder for sager, der er verserende ved Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten, dvs. sager, der alene er - og forbliver - omfattet af EU-voldgiftskonventionen.

Som det mindste, bør det under alle omstændigheder - med henblik på at fjerne enhver usikkerhed for skatteyderne fremadrettet - præciseres i loven, at skatteyderen ved domstolsbehandling har et retskrav på, at retssagen stilles i bero, såfremt skatteyderen har anmodet - eller anmoder - om behandling efter EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv.

Den gensidige aftaleprocedure efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

Som nævnt, gør samme problemstilling sig gældende i sager, der alene er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes anvendelsesområde - dvs. uden for EU - idet Skatteministeriet heller ikke i sådanne sager finder, at der er den fornødne lovhjemmel til at fravige en domstolsafgørelse.

Det vil være naturligt i samme anledning at indføre en tilsvarende lovhjemmel, således at en dom/domstolsbehandling - hvad enten den er initieret af Skatteministeriet eller skatteyderen - ikke afskærer skatteyderen fra at anmode om iværksættelse af den i overenskomsterne fastsatte gensidige aftaleprocedure.

Med venlig hilsen
PLESNER

Hans Severin Hansen
advokat (H), partner

Lasse Esbjerg Christensen
advokat (H), partner