

Artikler

248

Løsning af internationale skattetvister

Af Karin Skov Nilausen, ph.d., senior counsel, CORIT Advisory

Der opstår flere og flere dobbeltbeskatningstvister mellem skattemyndigheder og skatteydere og mellem skattemyndigheder, som ikke altid løses og tager lang tid. BEPS-rapporterne fra 2015 vil medføre nye regler om international beskatning i mange lande og må formodes at medføre, at der opstår endnu flere tvivlsspørgsmål og tvister. Til årets IFA-kongres var tvistløsning et af hovedemnerne. I artiklen redegøres for de forskellige muligheder i Danmark, som er berørt i nationalrapporten og i generalrapporten.¹⁾

1. Indledning

I Danmark findes flere muligheder for at afværge, at en konflikt mellem skatteydere og skattemyndigheder, eller mellem skattemyndigheder, opstår. Det væsentligste for virksomhederne er oftest, at undgå at en konflikt ender med dobbeltbeskatning. De danske muligheder for at afværge en konflikt på forhånd er beskrevet i afsnit 2. Efter selvangivelsestidspunktet og en eventuel revision er indledt, er der også en række muligheder for at løse en konflikt på et tidligt tidspunkt. Når skattemyndighederne har truffet en afgørelse, kan denne påklages administrativt og indbringes for domstolene. Disse nationale muligheder er beskrevet i afsnit 3. En dobbeltbeskatning kan undgås ved at skattemyndighederne søger at løse eventuelle uenigheder. Der findes flere muligheder, hvor skattemyndighederne enten skal søge at blive enige, eller skal blive enige. De internationale muligheder er behandlet i afsnit 4.

Afsnit 2-4 svarer til de afsnit, som er behandlet som step 1-3 i nationalrapporterne og generalrapporten. Der findes i alle de lande, som har indleveret en nationalrapport muligheder, der minder om de danske muligheder. I princippet gælder alle muligheder for alle skatteydere,

dvs. fysiske personer såvel som selskaber. I denne artikel er fokus imidlertid rettet mod selskaber.

2. Afværge konflikt / undgå dobbeltbeskatning – før selvangivelsestidspunktet

Et selskab kan undgå usikkerhed om den skattemæssige behandling af en disposition ved at anmode om en bindende forhåndsbesked, ved at anmode SKAT om vejledning, eller ved at anmode om en advance pricing agreement (APA).

2.1. Bindende forhåndsbesked

Der kan opnås et bindende svar om de fleste spørgsmål, dog ikke spørgsmål, der kræver tilladelse eller dispensation, samt spørgsmål om told.²⁾ Der kan heller ikke opnås svar på teoretiske spørgsmål eller spørgsmål med flere alternativer. En anmodning skal tillige være tilstrækkeligt oplyst, og der kan kun svares ja eller nej. I forbindelse med indførelsen af muligheden for selskaber for at få bindende svar var det beskrevet, at der tillige var mulighed for at få bindende svar om transfer pricing spørgsmål. Det var dog anført, at det kunne tage lidt ekstra tid, samt at der krævedes samme dokumentation, som det påhviler selskaber at udarbejde i forbindelse med indgivelse af selvangivelse efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 4 (nu stk. 5).³⁾

Et bindende svar er normalt bindende i fem år, men denne periode kan være kortere. Ved bindende svar om et aktivs værdi er svaret ikke bindende, hvis det på baggrund af oplysninger ud fra et efterfølgende direkte eller indirekte salg af aktivet eller ud fra størrelsen af det efterfølgende afkast på aktivet kan begrundes, at aktivets værdi på tidspunktet for afgivelsen af det bindende svar

afveg mindst 30 % og mindst 1 mio. kr. fra værdien i det bindende svar, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2.

Den største ulempe ved bindende svar er formentlig, at det tager lang tid. SKAT forsøger at svare inden for tre måneder, men det lykkedes ikke altid, og tre måneder er allerede lang tid. Det er SKAT, der svarer på en anmodning om et bindende svar, men er der tale om et spørgsmål af større rækkevidde, større værdi eller vedrørende mange, bliver spørgsmålet forelagt Skatterådet. Bindende svar afgivet af Skatterådet offentliggøres på www.skat.dk, medmindre de ikke kan anonymiseres. Bindende svar afgivet af SKAT offentliggøres ikke.

Der er skrevet nationalrapport for 39 lande og i alle 39 lande er det muligt at få en »ruling« om den skattemæssige behandling af en disposition.⁴⁾

2.2. Vejledning fra SKAT / Corporate Governance

Alle selskaber kan rette henvendelse til SKAT og anmode om vejledning. Dette følger af forvaltningslovens § 7, hvoraf fremgår:

»§ 7. En forvaltningsmyndighed skal i fornødent omfang yde vejledning og bistand til personer, der retter henvendelse om spørgsmål inden for myndighedens sagsområde.«

Forpligtelsen er kort beskrevet i Juridisk Vejledning, afsnit A.A.2.6., hvoraf fremgår, at:

»en forvaltningsmyndighed i fornødent omfang skal yde vejledning og bistand til personer, der retter henvendelse om spørgsmål inden for myndighedens sagsområde. Forpligtelsen er bred, forstået på den måde, at den omfatter både generel vejledning, vejledning om fremgangsmåder samt vejledning om retsstillingen i konkrete situationer. Hvis en myndigheds tilkendegivelse er udtryk for vejledning, skal procedurereglerne i FVL og SFL ikke iagttages.«

Ethvert selskab kan således rette henvendelse til SKAT og få vejledning om retsstillingen i konkrete situationer. Såfremt en sådan henvendelse sker skriftligt og SKAT tager stilling til henvendelsen på et tilstrækkeligt oplyst grundlag, vil den efter omstændighederne kunne få bindende virkning. Dette skyldes, at vejledningen kan få karakter af en uformel forhåndstilkendegivelse, som kan blive bindende, hvis selskabet har modtaget en klar, positiv og entydig tilkendegivelse og disponeret i overensstemmelse med den.⁵⁾ Der er en glidende overgang mellem vejledning og uformelle forhåndstilkendegivelser, dvs. om der er en pligt til at give en uformel forhåndstilkendegivelse. Dette vil bero på en konkret vurdering af om den, der anmoder, har en væsentlig retlig interesse i forhåndsbeskeden, sagens art, myndighedens placering og funktion og de oplysninger, der er blevet forelagt den

pågældende myndighed. I Juridisk Vejledning er det angivet, at såfremt selskabets spørgsmål også kunne besvares ved et bindende svar, vil det være tilstrækkeligt til opfyldelse af en eventuel forpligtelse, at SKAT henviser til denne mulighed. Hvorvidt SKAT vil være indstillet på at give uformelle forhåndstilkendegivelser må derfor i praksis bero på, hvor fleksible SKAT vil være.

SKAT har for nogle år siden etableret et Tax Governance samarbejde mellem SKAT og virksomheder. Samarbejdet administreres af Store Selskaber og det er – ifølge SKATs »Guidelines for Tax Governance« - SKAT, der tilbyder deltagelse i Tax Governance konceptet.⁶⁾ Af vejledningen følger, at den gælder for alle områder (undtagen told). Samarbejdet er indført uden etablering af nye lovregler for SKATs arbejde, hvorfor det må lægges til grund, at alle selskaber i princippet kan opnå en lignende behandling som en del af SKATs vejledningsforpligtelse. Af punkt 4.01 i vejledningen fremgår endvidere, at alle virksomheder kan anmode om at deltage i et Tax Governance samarbejde.

Formålet med samarbejdet er, at der skabes et tillidsbaseret samarbejde, som gør det nemmere for virksomhederne at efterleve skatte- og afgiftsreglerne (punkt 2.01). SKATs udtalelser i forbindelse med Tax Governance samarbejdet er uformelle forhåndstilkendegivelser af vejledende karakter (punkt 1.04). Det betyder, at disse udtalelser efter en konkret vurdering, jf. ovenfor, kan blive bindende. Det er beskrevet, at der kan være situationer, hvor SKAT i stedet må henvise til en afklaring af spørgsmålet fra Skatterådet eller en APA. Det er ikke specifikt nævnt, at der kan være situationer, hvor spørgsmålet må afklares ved et bindende svar fra SKAT, men det må antages, at det er disse regler om bindende svar, som skal anvendes, såfremt selskabet eksplicit ønsker en bindende afklaring fra SKAT.

Det skal bemærkes, at såvel en uformel forhåndstilkendegivelse, der bliver bindende, et bindende svar samt en APA, skal udveksles efter SKM2015.159.SKAT, der vedrører grænseoverskridende »rulings« inden for EU. Denne forpligtelse er senere blevet styrket ved en ændring af direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde, jf. ændringsdirektiv 2015/2376/EU. Ved direktivet sikres automatisk udveksling. Ændringen skal implementeres med virkning fra 2017 og der er fremsat lovforslag herom, jf. L 26, fremsat den 5. oktober 2016. Dertil kommer udvekslingsforpligtelsen efter SKM2016.3082.SKAT,⁷⁾ der vedrører bindende svar mv. i fem definerede tilfælde, som skal udveksles til de definerede parter (blandt OECD, G-20-landene og andre lande, der måtte tilslutte sig BEPS-konklusionerne). Det er fx for så vidt angår gennemstrømningselskaber defineret, hvilke lande, som der skal udveksles oplysninger med. Internationalt er der

et udbredt politisk ønske om at undgå, at en skattemyndighed indgår aftaler med selskaber om grænsoverskridende forhold, uden at informere skattemyndighederne i de øvrige berørte lande.

Det er beskrevet i vejledningen om Tax Governance, at virksomhederne har en pligt til at sikre en korrekt regelfterlevelse, dvs. at den løbende angivelse og betaling af skatter og afgifter sker i overensstemmelse med de skatte- og afgiftsretlige regler. Denne pligt kan på ingen måde elimineres ved deltagelse i et Tax Governance samarbejde (punkt 7.01).

I punkterne 7.03-7.04 er beskrevet, at Tax Governance samarbejdet på ingen måde begrænser SKATs muligheder for at udtage tidligere år til revision. Endvidere kan SKAT fortsat udføre normale kontrolaktiviteter hos virksomhederne, fx indkalde selskabets transfer pricing dokumentation, hvis det vurderes at være nødvendigt. Da SKAT ikke kan behandle selskaberne efter særlige regler skal vurderingen svare til samme vurdering, som foretages for et selskab uden for samarbejdet.

Disse forhold kan give anledning til undren hos virksomhederne, som på deres side vurderer, hvilke fordele de har af, at indgå i et eventuelt samarbejde. Samarbejdet medfører imidlertid ikke, at et anderledes regelgrundlag finder anvendelse for virksomhederne, men indebærer blot et mere fleksibelt samarbejde mellem selskaberne og SKAT. Er et selskab for eksempel indgået i et Tax Governance samarbejde i indeværende år, kan det være naturligt for selskabet at indsende transfer pricing dokumentationen for tidligere år, fx indkomstårene 2012-2015, hvorved SKAT får et bedre grundlag for løbende at vurdere transfer pricing spørgsmål i Tax Governance samarbejdet. Under alle omstændigheder har SKAT mulighed for at indkalde transfer pricing dokumentation for de tidligere år efter de almindelige regler. SKAT vil herefter formentlig ikke have behov for at indkalde transfer pricing dokumentation, såfremt der ikke sker væsentlige ændringer. Såfremt der sker væsentlige ændringer vil SKAT have behov for nogen dokumentation med henblik på at vurdere de skattemæssige konsekvenser. Hvilken dokumentation, der er behov for, kan eksempelvis afklares på kvartalsmøder med selskabet.

I generalrapporten er skattemyndighedernes tilgang til disse samarbejder mellem selskaber og SKAT beskrevet på følgende vis: »the tax administration will display a more relaxed approach in its relationship (not in the interpretation of the law) with the company«⁸⁾. Samarbejdet i de øvrige lande minder umiddelbart om det danske samarbejde. Et givtigt samarbejde mellem skattemyndigheder og virksomheder skal formentlig baseres på, at skattemyndighederne får tilstrækkelig med information til at kunne indgå i et fleksibelt samarbejde.

2.3. APA – Advance Pricing Agreement

I Danmark er der mulighed for at anmode SKAT om at indgå en APA med en anden skattemyndighed. Der findes ikke særskilte lovregler om indgåelsen af APA'er, men praksis er beskrevet i Juridisk Vejledning, afsnit C.D.11.15.3. SKAT, anvender bestemmelsen om den gensidige aftaleprocedure (artikel 25 i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne) som grundlag for indgåelsen af APA'er, hvorfor der kun kan indgås APA'er med lande, med hvilke Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der indeholder en tilsvarende bestemmelse. Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomster med 80 lande, hvori der er indeholdt en bestemmelse om en gensidig aftaleprocedure.

Der er indgået omkring 30 APA'er i årenes løb og de har fortrinsvis været initieret af de danske skattemyndigheder (på vegne af danske virksomheder). De mest typiske APA'er vedrører prisfastsættelsen for vare- og servicedydelser, men der har også været APA'er vedrørende aflønningen af immaterielle aktiver samt værdiansættelsesspørgsmål.

SKAT er fleksible med varigheden af APA'er og med at stille krav til den løbende afrapportering – som oftest anser SKAT de krav, som er stillet af det andet lands skattemyndighed, for tilstrækkelige. Sagsbehandlingstiden varierer mellem 12 måneder og 5½ år, men ligger som oftest mellem 18 og 36 måneder. Hvorvidt en APA kommer til at indeholde en roll-back, dvs. en virkning også for år, der ligger før anmodningen indgives, afhænger af en konkret vurdering – herunder også opfattelsen hos det andet lands skattemyndigheder.

Der findes mulighed for at opnå en APA i alle de lande, der har skrevet nationalrapport, med undtagelse af Sydafrika.

3. Nationale muligheder – afklaring af konflikt / undgåelse af dobbeltbeskatning samt klagemuligheder

Når der selvangives tilkendegives selskabets opfattelse af faktum og lovreglernes anvendelse. Herefter har SKAT mulighed for at indlede en revision af selskabet, som kan føre til en ændring af det selvangivne.

SKAT kan vælge at indlede en revision sammen med eller parallelt med skattemyndighederne i andre lande. Det er – så vidt vides – ikke noget, som SKAT har gjort megen brug af hidtil. I kommissionens handlingsplan fra juni 2015 er det anført, at direktivet om administrativ bistand på skatteområdet giver mulighed for samarbejde mellem skattemyndighederne om fælles kontrol og revision, men at denne mulighed endnu ikke har været meget

anvendt. Kommissionen vil derfor opfordre til yderligere samarbejde og et mere strategisk samarbejde.⁹⁾

Såfremt SKAT er af den opfattelse, at der er grundlag for en ændring af den skattepligtige indkomst kan SKAT tillige rette henvendelse til de øvrige berørte skattemyndigheder for at afstemme den skattemæssige behandling med henblik på at undgå en dobbeltbeskatning.

I forbindelse med at SKAT indkalder materiale eller når der udsendes en agterskrivelse, vil det være muligt at tage en dialog med SKAT. Der kan være forskellige opfattelser af sagens faktum, eller af de relevante lovregrers anvendelse, og det kan være, at sådanne uoverensstemmelser kan afklares inden SKAT træffer endelig afgørelse. Når selskabet har modtaget en agterskrivelse er SKATs opfattelse af den skattemæssige behandling varslet, og selskabet kan allerede på dette tidspunkt anmode SKAT, om at rette henvendelse til skattemyndighederne i andre relevante lande med henblik på at undgå en dobbeltbeskatning, se nærmere om den gensidige aftaleprocedure i afsnit 4.

Som et alternativ kan selskabet overveje at anmode SKAT om en second opinion, eventuelt i form af en forespørgsel til SKAT Jura eller den relevante kompetencegruppe i SKAT. Det er SKAT, der vurderer, om det kan være relevant i den konkrete sag. Det er ikke et alternativ, som følger af lov eller er beskrevet i Juridisk Vejledning, men blot et praktisk forslag, som SKAT derfor kan afvise.

Såfremt det ikke lykkes at nå til enighed om sagens faktum og reglernes anvendelse må SKAT træffe en afgørelse. Selskabet skal herefter overveje om sagen skal indbringes for Landsskatteretten og eventuelt senere domstolene. Denne vurdering afhænger af sagens karakter og omfang, samt de forventede omkostninger ved at føre sagen. Sagsbehandlingstiden for nogle sager i Landsskatteretten er i øjeblikket meget lang, hvorfor man skal være indstillet på, at man kan komme til at vente.¹⁰⁾

Det er altid en god idé at afbryde fristen for klage til Landsskatteretten ved at indbringe sagen (eventuelt ved en foreløbig klage), uanset om selskabet foretrækker, at søge sagen løst ved en gensidig aftaleprocedure. Der er mulighed for at anmode Landsskatteretten om at stille sagen i bero, mens sagen behandles af de kompetente myndigheder, og omvendt kan man ikke efterfølgende, når 3-måneders fristen for indbringelse af sagen for Landsskatteretten er sprunget, ombestemme sig. Det er også muligt, at anmode de kompetente myndigheder om, at afvente Landsskatterettens vurdering, forinden sagen behandles. Såfremt sagen kan behandles efter Voldgiftskonventionen, er det nødvendigt at være opmærksom på, at sagen ikke kan behandles af et rådgivende udvalg

(voldgiftsudvalg), hvis sagen indbringes for domstolene.¹¹⁾

Skatteministeren har med henblik på en hurtig løsning af tvister mellem selskaber og skattemyndigheder på transfer pricing området tilkendegivet, at SKAT vil afprøve en ny mæglermodel.¹²⁾ Skatteministeren peger på, at myndighederne i Storbritannien har haft succes med at bruge en såkaldt »Alternative Dispute Resolution«-model.¹³⁾ Ved denne model anvendes en tredjepart - enten intern eller ekstern - som skal assistere parterne med at nå frem til en løsning af konflikten. Skatteministeren oplyser, at SKAT i første omgang vil prøve en intern model, men på langt sigt afvises ikke en ekstern model. Denne model kan i princippet anvendes allerede fra det tidspunkt, hvor en potentiel konflikt er identificeret ved SKATs afsendelse af en agterskrivelse. Modellen kan tillige anvendes, efter at SKAT har truffet afgørelse, og sagen verserer enten ved Landsskatteretten eller for domstolene.

4. Internationale muligheder – løse konflikt / undgå dobbeltbeskatning

Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomster med 82 forskellige lande og 80 af disse indeholder en bestemmelse om, at skattemyndighederne skal søge at løse en dobbeltbeskatning ved den gensidige aftaleprocedure. Danmark har endvidere tiltrådt voldgiftskonventionen, som omfatter transfer pricing-spørgsmål mellem EU-landene.

SKAT stiller ikke store krav til formen på en anmodning om at indlede en gensidig aftaleprocedure. Anmodningen skal imidlertid være så specifik, at SKAT kan tage stilling til den, se Juridisk Vejledning C.F.8.2.2.25., hvor kravene i OECD's MEMAP (Manual on Effective Mutual Agreement Procedures) er gengivet. Det er den kompetente myndighed, der vurderer om anmodningen om indledning af en gensidig aftaleprocedure, kan imødekommes. De fleste af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder en tidsfrist på tre år lig artikel 25 i OECD's modeloverenskomst. Er der ikke indeholdt en tidsfrist, er det anført i SKATs Juridiske Vejledning, at de danske ansættelsesfrister finder anvendelse.¹⁴⁾

Mellem EU-landene er der indgået en konvention om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med transfer pricing reguleringer, Konvention af 23. juli 1990 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud. Efter konventionen er der mulighed for at indlede en gensidig aftaleprocedure, som giver de kompetente myndigheder i de berørte lande mulighed for at nå til enighed om sagens løsning inden to år. Såfremt sagen ikke løses skal sagen forelægges et rådgivende udvalg (voldgiftsudvalg),

som i stedet skal vurdere sagen. Voldgiftsudvalgets løsning af sagen skal lægges til grund med mindre de kompetente myndigheder kan opnå enighed om et andet resultat. SKAT har endnu ikke haft nogen sager, der er blevet forelagt et voldgiftsudvalg.

I Joint Transfer Pricing Forum (JTTF)¹⁵⁾ er der opnået enighed om et adfærdskodeks for den faktiske gennemførelse af konventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud. Det første adfærdskodeks er fra april 2004 og blev revideret i 2009, jf. revideret adfærdskodeks for den faktiske gennemførelse af konventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (2009/C 322/01). Adfærdskodeksene bliver normalt tiltrådt af Rådet i forbindelse med godkendelse af JTTF's arbejde for en foregående periode. Der findes en ny, endelig revideret version af adfærdskodekset fra april 2015, som endnu ikke er tiltrådt, men som kan findes på JTTF's hjemmeside.

I Danmark vurderes en anmodning om indledning af en gensidig aftaleprocedure i overensstemmelse med vejledningen i adfærdskodekset, se herom i Juridisk Vejledning afsnit C.D. 11.15.2.3. Det er her beskrevet, at der skal foreligge et vist minimum af information (minimumsinformationen), inden en sag kan anses for forelagt og indbragt for den kompetente myndighed. Der er endvidere henvist til, at Vestre Landsret i en konkret sag har haft anledning til at vurdere, hvorvidt den tilstrækkelige information var forelagt, jf. SKM2016.354.VLR. I denne sag var der forelagt tilstrækkelig information, hvorfor 3-års fristen for indbringelse ikke var sprunget.¹⁶⁾ I sagen tog Vestre Landsret tillige stilling til, om en afvisning skulle indbringes for Landsskatteretten eller domstolene. Vestre Landsret udtalte, at spørgsmålet skulle indbringes for domstolene, idet voldgiftskonventionen ansås for at være en »dobbeltbeskatningsoverenskomst«. Resultatet er hensigtsmæssigt, idet der ikke gøres forskel på en afvisning i forhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter voldgiftskonventionen, men begrundelsen er lidt spøjs.¹⁷⁾ Konsekvensen er en meget vid fortolkning af, hvad der udgør en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvilket har betydning i forhold til mange andre lovregler, hvori der tilsvarende ikke stilles yderligere krav til indholdet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Såfremt en transfer pricing sag er omfattet af såvel en bestemmelse om en gensidig aftaleprocedure i overenskomsten mellem Danmark og det pågældende land samt af voldgiftskonventionen, dvs. en sag inden for EU, er det sikrest at præcisere, at der anmodes om behandling af sagen efter begge regelsæt.

Såfremt sagen ikke er så godt oplyst, fx idet der er fore-

taget en skønmæssig ansættelse, grundet at der end ikke er udarbejdet transfer pricing dokumentation, vil SKAT formentlig kræve sagen bedre oplyst, forinden en gensidig aftaleprocedure indledes. Da SKATs beskrivelse af kravene til indledning af en MAP efter henholdsvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst og efter voldgiftskonventionen er forskellige, vil kravene til den yderligere dokumentation formentlig være af mindre omfang, såfremt der anmodes om en MAP efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten end efter indledning af en MAP efter voldgiftskonventionen. Dette er ikke overraskende, idet selskabet ved en voldgiftsprocedure er sikker på, at få en løsning på sagen og samtidig inden for en overskuelig årrække. Som modstykke hertil skal sagen være bedre oplyst fra start.

SKAT har ikke et særligt grundlag, der giver mulighed for at løse dobbeltbeskatningsproblemer for selskaber. En løsning skal således ligge inden for rammerne af den pågældende overenskomst og de relevante lovregler. SKAT er normalt fleksibel og løser de fleste problemer. Såfremt en sag løses i MAP vil selskabet – hvis der er klaget til Landsskatteretten – blive bedt om at acceptere løsningen, og trække klagen fra Landsskatteretten.

SKAT afrapporterer hvert år deres transfer pricing-forhøjelser og verserende transfer pricing MAP-sager til Folketinget. Af den seneste afrapportering fremgår, at antallet af verserende MAP-sager er steget fra 52 verserende sager ved udgangen af 2009 til 129 verserende sager ved udgangen af 2015.¹⁸⁾ Samme tendens fremgår af statistikkerne fra EU og OECD. Der er formentlig flere årsager til det stigende antal sager, nemlig at flere lande har fået mere detaljerede og omfattende internationale skatteregler, at landene ikke afsætter tilstrækkelige ressourcer til løsning af MAP-sager, samt den øgede internationale transparens. I rapporten til OECD's aktion 14 har landene blandt andet forpligtet sig til at afsætte øgede og kvalificerede ressourcer til løsning af internationale skattetvister (Aktion 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective).

Som nævnt tidligere har SKAT endnu ikke haft nogen sager, som har været forelagt et voldgiftsudvalg. Formentlig skyldes dette, at der lægges et ekstra pres på de kompetente myndigheder, når sagen risikerer at skulle afgøres af et voldgiftsudvalg.

Danmark har ikke hidtil presset på for at få voldgiftsbestemmelser med ind i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. I Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med Schweiz og Israel er der indsat hvilende voldgiftsbestemmelser, som først får virkning, hvis Danmark får voldgiftsbestemmelser med et andet land. I forbindelse med OECD's BEPS-arbejde har forbedring af konflikter været et løbende tema, og 20 lande har i rapporten om aktion 14 tilkendegivet, at de gerne vil være med til bindende

voldgiftsbehandling.¹⁹⁾ Danmark er – så vidt vides – også med i diskussionerne om en bindende voldgiftsbestemmelse. Skatteministeriet har oplyst, at der ikke er noget til hinder for, at Danmark tager del i en aftale, der indeholder en bestemmelse om bindende voldgift.²⁰⁾

I foråret 2016 gennemførte EU-Kommissionen en høringsrunde, hvor man kunne indrapportere dobbeltbeskatningsproblemer – også uden for transfer pricing – området. I Kommissionens handlingsplan af 17. juni 2015 var det tillige angivet, at Kommissionen ville overveje at foreslå en udvidelse af voldgiftskonventionens anvendelsesområde, eller eventuelt styrke konventionen ved at foreslå denne gennemført ved et »EU-instrument«, formentlig fremsættelse af et direktiv om voldgiftsbehandling af skattetvister mellem EU-lande.

5. Afslutning

Der opstår flere og flere dobbeltbeskatningstvister, og det er ikke altid, at disse tvister ender uden dobbeltbeskatning. I kølvandet på BEPS-rapporterne må det forventes, at der vil være endnu flere områder, som skattemyndighederne i flere lande, og skatteydere kan være uenige om. I de senere år er der endvidere givet skattemyndighederne langt bedre muligheder for at få oplysninger om skatteydere på tværs af grænserne.

Det er derfor naturligt, at såvel skattemyndigheder, som skatteydere forsøger at overveje alternative muligheder. Der har været forsøgt forskellige muligheder, som indebærer øget samarbejde mellem skattemyndighederne og mellem skattemyndigheder og skatteydere. Flere af disse muligheder er beskrevet ovenfor, og de kan betyde en lettere løsning af konflikter. Uanset at der forventes flere dobbeltbeskatningskonflikter, vil der derfor formentlig være færre sager, som bliver påklaget nationalt. I forhold til de sager, der bliver påklaget nationalt, er det vigtigt, at der er tilstrækkelige ressourcer og kompetencer, så Landsskatteretten og domstolene har mulighed for at træffe kvalificerede afgørelser.

Som alternativ eller supplement kan man indføre sikre muligheder for, at en tvist mellem skattemyndigheder ikke fører til en dobbeltbeskatning. Det kan for eksempel være ved at sikre en voldgiftsløsning.²¹⁾

Noter

(1) Generalrapporten er offentliggjort i Cahiers de droit fiscal international, Volume 101, International Fiscal Association 2016 Madrid Congress. Generalrapporten er skrevet af Carolina del Campo. Nationalrapporterne er offentliggjort på IFA's hjemmeside, hvor der kun er adgang for medlemmer af IFA. Nationalrapporten for Danmark er skrevet af Justin Breau og Karin Skov Nilausen.

(2) Reglerne om bindende svar findes i skatteforvaltningslovens §§ 21-25.

(3) Se til eksempel Skatterådets bindende svar i SKM 2014.619.SR (afvisning på grund af utilstrækkelig dokumentation) og SKM 2016.353.SR (Opgørelse af indkomst i et fast driftssted).

(4) I Generalrapporten, side 23-25, findes en oversigt over, hvorvidt de forskellige muligheder behandlet i generalrapporten eksisterer i de enkelte lande.

(5) Se om denne praksis hos Mette Hastrup Andersen, Skatteretlig genoptagelse – i forvaltningsretlig belysning (2004), DJØF.

(6) Guidelines for Tax Governance, senest udgivet 7. april 2015 – se www.skat.dk.

(7) Der implementerer OECD's rapport om action 5 fra oktober 2015.

(8) Ibid note 1, side 27.

(9) Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action (SWD(2015) 121 final).

(10) Der er den 3. oktober 2016 (SKM2016.436.LSR) offentliggjort en Landsskatteretskendelse i en transfer pricing sag. Kendelsen er afsagt den 16. december 2015. SKATs afgørelse er fra 31. august 2011, hvorfor sagen må være indbragt i 2011.

(11) Se herom § 2 i bekendtgørelse nr. 260 af 21. marts 2006.

(12) Pressemeldelse af 2. maj 2016, »Virksomheder skal hurtigere ud af skattetvister om transfer pricing«.

(13) Se tilsvarende Harm J. Oortwijn, »Dispute Resolution in Cross-Border Tax Matters«, European Taxation, april 2016, side 163-168.

(14) Se for et anderledes resultat Karin Skov Nilausen, »Løsning af internationale skattetvister«(2005), s. 117 ff.

(15) JTPF er et udvalg sammensat af repræsentanter fra medlemslandene samt eksterne eksperter, som vejleder Kommissionen om transfer pricing. JTPF er nedsat ved beslutning af Rådet og har løbende fået forlænget mandatet, senest til 31. marts 2019, jf. Decision C(2015) 247.

(16) Se nærmere om sagen hos Nikolaj Bjørnholm i »Første dom om EF-voldgiftskonventionen«, SU 2016, 176.

(17) Se nærmere herom i note 8 hos Nikolaj Bjørnholm i »Første dom om EF-voldgiftskonventionen«, SU 2016, 176.

(18) Transfer pricing-redegørelse 2015, SAU Alm. del Bilag 189, 2. maj 2016.

(19) Det er følgende lande: Australien, Østrig, Belgien, Canada, Frankrig, Tyskland, Irland, Italien, Japan, Luxembourg, Holland, New Zealand, Norge, Polen, Slovenien, Spanien, Sverige, Schweiz, Storbritannien og USA.

(20) En tiltrædelse af en bestemmelse om bindende voldgift vil formentlig kræve et 5/6 flertal i Folketinget, jf. grundlovens §

20. Se nærmere herom Karin Skov Nilausen, *Løsning af internationale skattevister* (2005), s.227 ff.

(21) Der kan eventuelt hentes inspiration til udformningen af en voldgiftsløsning i de bilaterale investeringsaftaler, om end hensynene ikke er helt de samme. Se for eksempel Katerina

Perrou i *Tax Law Disputes before Investment Arbitration Panels: Practical Experience*, *European Taxation*, 2016 (volume 56), no. 10 og Lucas de Heer, *In for a Penny, in for a Pound: Anti-Tax Avoidance Initiatives and Dispute Resolution*, *European Taxation*, 2016 (volume 56), no. 8.