

IFA 2023

Subject 2: Good Faith in Domestic and International Tax Law

Stine Andersen / Casper Guldhammer Jensen

Dansk Skattevidenskabelig Forening, 25. september 2023



Agenda

- 01** Del 1: Om “good faith”
- 02** Del 2: “Good faith” i international skatteret
- 03** Del 3: Retsmidler ved tilsidesættelse af “good faith”
- 04** Del 4: “Good faith” i dansk intern skatteret

01

Del 1: 0m “good faith”



Begrebet "good faith"

- **Ingen absolut definition** af "good faith" (*bona fide*)
 - God tro, loyalitet (Gyldendal, juridisk)
 - "Honesty" (Oxford Law)
 - Merriam-Webster Dictionary (Legal Definition):
"*honesty, fairness, and lawfulness of purpose: absence of any intent to defraud, act maliciously, or take unfair advantage*"
 - Modstykket: "bad faith" (*mala fide*)
- **Kontekstbestemt**
 - Loyalitet, god tro, tillid, redelighed, oprigtighed, ordentlighed, rimelighed, "reasonableness" m.v.
- **"Paraplyprincip"**
 - Rummer principper såsom *pacta sunt servanda*, berettigede forventninger m.v.

Eksempler på danske oversættelser

Wienerkonventionen

"God tro" (præambel, artikel 26, 46 og 69)

"Loyal" (artikel 31)

FN-pagten

"God tro" (artikel 2, stk. 2)

CISG

"God forretningskik i international handel" (artikel 7, stk. 1 – "good faith in international trade")

I know it when I see it...

“Good faith” inden for forskellige retsområder

- **Obligationsretten**

- Loyalitetsprincippet – pligt til loyalt samarbejde med medkontrahenten, drage en vis omsorg for modparten osv.
- Tilsvarende anerkendt i tysk ret (*Treu und Glauben*), fransk ret (*bonne foi*) m.v.

- **International traktatret**

- ”Good Faith”-princip indarbejdet i Wienerkonventionen, bl.a. i
 - Præambel: “...the principles of free consent and of **good faith** and the *pacta sunt servanda* rule are **universally recognized**...”
 - Artikel 26 (*pacta sunt servanda*): “Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in **good faith**.”
 - “A party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty.” (Artikel 27)
 - Artikel 31 (General rule of interpretation): “A treaty shall be **interpreted in good faith** in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.”
- Bl.a. udmøntet i praksis fra Den Internationale Domstol i Haag
- Vigtigt for **tilliden** at de kontraherende stater respekterer traktatforpligtelser og ikke underminerer ”systemet” gennem interne regler og fortolkninger, der favoriserer egne interesser

- **EU-retten**

- Sag T-115/94 (Opel Austria GmbH v Council of the European Union): “...The **principle of good faith**, codified by Article 18 of the [...] Vienna Convention, is a rule of customary international law whose existence is recognized by the International Court of Justice and is therefore binding on the Community. That principle is the corollary in public international law of the **principle of protection of legitimate expectations**, which forms part of the Community legal order.”

“Good faith” som princip i dansk skatteret?

- **DBO-området**
 - Gældende ved anvendelse og fortolkning af DBO'er (i international skikkelse)
- **Andre områder?**
 - Det må komme an på, hvad der nærmere menes med ”good faith”
 - En række forvaltningsretlige principper m.v. afspejler givetvis ”good faith” (berettigede forventninger, saglig forvaltning m.v.)
- **Anvisningerne fra IFA/generalrapportørerne**
 - Konkrete spørgsmål, som ifølge IFA/generalrapportørerne angår ”good faith”
 - En del af spørgsmålene angår velkendte problemstillinger m.v. – det nye er, at disse temaer indplaceres i kategorien ”good faith”
 - Hvad bidrager det til?
 - Udelukkende teoretisk interesse?

IFA Directives

...the principle of good faith can be challenging to define due to its association with moral and subjective values such as fairness, honesty, and reasonableness.

...good faith-based concepts usually exist in domestic and international legal systems applicable in a jurisdiction, yet they are not often studied under this overriding principle.

The purpose of this General Report is twofold:

(i) to provide a comparative survey of the role and purpose that good faith plays in domestic and international tax systems around the world, and, from this picture;

(ii) to assess whether there is a case for greater reinforcement of this principle in domestic tax systems and establish comity and certainty in legal outcomes amongst States in international tax matters.

02

Del 2: “Good faith” i international skatteret

Generelle observationer: DBO-fortolkning

- **Om DBO'er**
 - Vedtages/implementeres ved lov
 - Skal fortolkes i overensstemmelse med internationale principper, inkl. Wienerkonventionens fortolkningsregler
 - Ej selvstændigt beskatningsgrundlag, men be-/afgrænser Danmarks beskatningsjurisdiktion
- **Generelle observationer**
 - Dansk praksis er generelt karakteriseret ved iagttagelse af DBO-forpligtelser og anerkendelse af autonome, internationale fortolkningsprincipper – dog visse ”afstikkere”
 - Flere eksempler fra praksis, hvor de retsanvendende myndigheder bl.a. henviser til Wienerkonventionens fortolkningsregler
 - ”Good faith”-princippet har ikke fået meget opmærksomhed som (muligt) selvstændigt princip

Lovforslag nr. L 167 af 20. februar 2015 (international omgængelsesklausul)

*”I overensstemmelse hermed er det muligt for lande at håndhæve nationale misbrugsklausuler med dette sigte [misbrug], uagtet at der ikke i selve dobbeltbeskatningsaftalen udtrykkeligt er indført en misbrugsklausul. Denne forståelse ligger inden for rammerne af **Wienerkonventionens artikel 31, hvorefter en traktat skal fortolkes loyalt** i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål.”*

”Good faith”?

Eller måske ”bad faith” (treaty override)?

IFA Directives

Fokus er især på ”treaty override”, herunder farvorisering af interne regler vis-à-vis iagttagelse af internationale forpligtelser og fortolkningsprincipper

Generelle observationer: DBO-fortolkning

International fortolkning / OECD-modellen

Eksempler:

TfS 1993, 7 H (Texaco)

- Henvielse til *"dansk og international skattepraksis - på baggrund af OECD's modeloverenskomster med [...] kommentarer"*

SKM2018.60.HR

- "International trafik" må fortolkes i lyset OECD-modellen

UfR 2023.1575 H (NetApp)

- "Retmæssig ejer" må fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellen

Anvendelse af intern ret

Eksempler:

TfS 2000, 426 ØLR

- Internretligt nettoprincip ikke i strid med DBO – detaljer i lempelsesberegning anset for overladt til intern lovgivning

SKM2003.62.HR

- "Arbejdsudleje" afgrænses efter intern ret – ej defineret i DBO og andet heller ikke krævet af sammenhængen (OECD-modellens art. 3, stk. 2)
- OBS! Landsretten: *"Wienerkonventionens bestemmelser findes ikke i sig selv at udelukke indfortolkning af kildeskattelovens regler om arbejdsudleje i de omhandlede [DBO'er]"*.

Mulige "afstikkere"

Eksempler:

SKM2018.376.HR

- "Rette indkomstmottager" præjudicerende for om en DBO fandt anvendelse

....Nyere administrative "hjemstedssager"

UfR 2023.1575 H (NetApp)

Landsretten

”Overenskomsten indeholder ikke en definition af begrebet »retmæssig ejer«. Ifølge overenskomstens artikel 3, stk. 2, skal begreber, der ikke er defineret i overenskomsten, med mindre andet følger af sammenhængen, tillægges den betydning, som det har i den kontraherende stats lovgivning om skatter omfattet af overenskomsten.

***Dansk skattelovgivning** ses ikke at anvende begrebet »retmæssig ejer«, der heller ikke er et nærmere defineret begreb i dansk ret. [...]*

*Der foreligger ikke **oplysninger om forhandlingerne med Cypern [...]. Ved fortolkningen [...], finder landsretten det derfor relevant at inddrage fortolkningsbidrag** vedrørende den tilsvarende bestemmelse i **OECD’s modeloverenskomst.**”*

Hvor er vi på ”good faith”-skalaen?

Højesteret

”Overenskomsterne indeholder endvidere i artikel 3, stk. 2, stort set enslydende bestemmelser, hvorefter det, medmindre andet følger af sammenhængen, gælder, at ethvert udtryk, som ikke er defineret i overenskomsten, skal tillægges den betydning, som det har i den kontraherende stats lovgivning om de skatter, hvorpå overenskomsten finder anvendelse.

*Udtrykket »retmæssig ejer« er ikke defineret i overenskomsterne. **Da udtrykket afgrænser de kontraherende staters indbyrdes beskatningskompetence, finder Højesteret, at det følger af sammenhængen, at betydningen ikke kan bero på de kontraherende staters respektive lovgivning.***

*Højesteret tiltræder, at **udtrykket »retmæssig ejer« må forstås i lyset af OECD-modeloverenskomsten, herunder OECD’s kommentarer [...]**”*

Højt ”good faith”-skalaen!

Mulige "afstikkere"

SKM2018.376.HR

"Kun hvis Stichting Niels Reimar Nielsen efter dansk ret er rette indkomstmodtager, skal der tages stilling til, om beskatning af udbyttet er i strid med den dansk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst. [...]"

*Da bestyrelsen således alene bestod af stifteren og hans nære slægtninge, og da disse slægtninge ikke kan anses for uvildige og uafhængige i forhold til ham, **opfyldte fonden ikke betingelserne for at kunne anses for et selvstændigt skattesubjekt**. Højesteret finder [...], at Niels Reimar Nielsen som stifter af fonden i skattemæssig henseende må anses for rette indkomstmodtager af udbyttet fra NHRN Holding, og beskatning af udbyttet skal derfor ske hos ham og ikke hos Stichting Niels Reimar Nielsen. **Højesteret har herefter ikke anledning til at tage stilling til, om Stichting Niels Reimar Nielsen var hjemmehørende i Nederlandene, som defineret i artikel 4, stk. 1, i den dansk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst.**"*

Dansk intern ret præjudicerende for om det overhovedet er relevant at "se på" DBO'en?

Hvor er vi på "good faith"-skalaen?

Administrative "hjemstedssager"

En række sager, hvor udenlandske investeringsselskaber m.v., der er underlagt en særlig skattemæssig behandling i hjemlandet, er nægtet DBO-beskyttelse, herunder:

- SKM2020.428.SR: Territorialbeskattet tysk fond. Streng ordlydsfortolkning af art. 4, stk. 1, 2 led (begrænset skattepligt) – hvad med kontekst og formål?
- SKM2021.219.SR: "Skattepligtig" i art. 4, stk. 1, skal undergives internretlig fortolkning (krav om effektiv skattebetaling)
- SKM2022.423.SR: SICAV-RAIF anset for omfattet DBO'ens slutprotokol ("holdingselskaber...")

Generelle observationer:

- Hjemlandets opfattelse tillægges ingen betydning (til trods for, at det er den skattemæssige behandling der, der er afgørende)
- **Afgørende vægt på "misbrugspotentialet" (abstrakt – ej konkret), ikke så meget vægt på ophævelse af dobbeltbeskatning (det primære formål med en DBO). Vanskelig balance.**
- Mulig tendens: Nægtelse af DBO-beskyttelse (art. 4) frem for afskæring af fordele efter BO-testen m.v.

Eksempel på DBO-fortolkning i nyere administrativ praksis

SKM2022.423.SR

Afgrænsningen af, hvilke selskaber der er omfattet af slutprotokollens artikel 1, er et **fortolkningsspørgsmål**, som skal afgøres på baggrund af **Wienerkonventionens regler om traktatfortolkning**, navnlig dennes artikel 31 og 32.

Det følger af **Wienerkonventionen om traktatrettens artikel 31, stk. 1**, at en traktat skal fortolkes **loyalt** i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges **traktatens udtryk i deres sammenhæng** og belyst af dens **hensigt og formål**.

Der skal således tages udgangspunkt i en **almindelig ordlyds- og formålsfortolkning**.

Slutprotokollens § 1 bærer overskriften "Holdingselskaber" **[ordlyden]**.

Endvidere er **formålet med slutprotokollens § 1** at modvirke, at »Holdingselskaber«, som i Luxembourg er fritaget indkomst- og formueskatter, bruges som instrumenter til, at indtægter kan oppebæres, uden at der betales nogen indkomst- og formueskat i hverken Danmark eller Luxembourg (dobbelt ikke-beskatning). Dette må stå klart, når **dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke kun har til formål at undgå dobbeltbeskatning, men også at forhindre skatteunddragelse og skatteundgåelse**. Se afsnit D i forordene til OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsens ordlyd og formål viser således [...]

Denne **forståelse støttes desuden af den efterfølgende aftale i 1993 mellem de to landes kompetente myndigheder**, som i henhold til **Wienerkonventionens artikel 31, stk. 3, litra (a)**, indgår som et relevant fortolkningsbidrag.

Aftalen i 1993 har grundlag i den gensidige aftale procedure, som efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 25, stk. 3, indebærer, at de kompetente myndigheder i de kontraherende stater skal søge ved gensidige aftale at løse vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål, der måtte opstå med hensyn til fortolkningen eller anvendelsen af overenskomsten.

Gensidige aftaler (MAP)

Generelle gensidige aftaler ("interpretative")

- Relevante for fortolkningen af DBO'en
 - Wienerkonventionens art. 31, stk. 3
- Bindende for skattemyndighederne
- Skattepligtige kan normalt støtte ret på aftalerne
- Vedtages ikke ved lov
 - Ej bindende for skattepligtige el. LSR/domstolene
 - LSR har dog i flere ældre afgørelser lagt aftalerne (ukritisk) til grund som gældende ret, jf. f.eks. TfS 1996, 921 og TfS 2000, 416

SKM2022.423.SR

- *"På baggrund af ovenstående er det derfor Skattestyrelsens opfattelse, at et SA SICAV-RAIF er omfattet af § 1 i slutprotokollen med den følge, at den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke finder anvendelse på selskabet. **Det skal imidlertid vurderes, om selskabet som følge af det dansk-luxembourgiske aftalememorandum fra 2006 alligevel er omfattet af den dansk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.**"*

Konkrete gensidige aftaler

IFA Directives

- *"Are reporters of the view that fundamental principles of **honesty and fairness** are respected by their respective jurisdictions [in MAP]?"*

- I høj grad en "black box" – men i almindelighed ja.
- Visse eksempler på uberettigede afvisninger (voldgiftskonventionen), jf. SKM2016.354.VLR, SKM2021.582.ØLR

Styrkelse af “good faith”-princippet

IFA Directives

- *“...please address whether it would be ideal to have a provision in the OECD Model and UN Model expressly requiring that good faith be observed for both or either treaty interpretation and treaty performance”.*
- *“Please also provide other suggestions on how to promote the principle of good faith between contracting States.”*

En “good faith”-bestemmelse i modelaftalerne?

- Vil om ikke andet sende et klart signal (“reminder”)
- Mulighed for uddybning i kommentarerne
 - Bl.a. om grænsedragning mellem (lovlig) misbrugsbekæmpelse og treaty override

Andet

- Yderligere styrkelse af tvistløsningsmekanismer

03

Del 3: Retsmidler ved tilsidesættelse af "good faith"

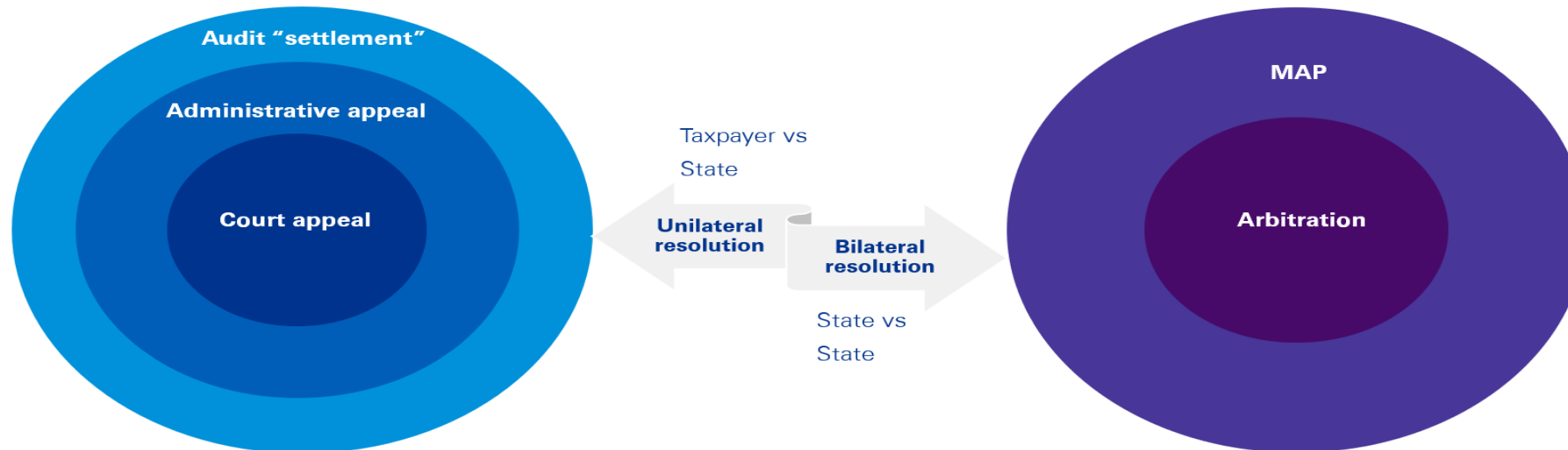
Breach of “good faith”

Statens retsmidler

- Indbringelse af sagen for Den Internationale Domstol
- Løsning via generelle gensidige aftaler

Skattepligtiges retsmidler

- National appeal (LSR og/eller domstolene)
- MAP/voldgift
 - DBO/MLI
 - Voldgiftskonventionen (intra-EU TP-/allokeringsager)
 - Voldgiftsdirektivet (alle intra-EU DBO-tvister)





04

Del 4: “Good faith” i dansk intern skatteret

Lovfortolkning m.v.

- **Generelt**
 - Ordlyd og forarbejder – lovgivers intention
 - Den "danske tradition"
 - *In dubio pro reo*-princip?
- **Good faith” vis-à-vis misbrug**
 - Er der indbygget en "good faith"-vurdering i misbrugstesten?
 - Lovforslag nr. L 167 af 20. februar 2015 (international omgåelsesklausul)

*"Efter ordlyden af den af EU vedtagne omgåelsesklausul gælder den ikke, hvis transaktionen eller arrangementet er udtryk for reel økonomisk aktivitet. Dette kan formentlig indfortolkes i den af OECD foreslåede omgåelsesklausul i kraft af henvisningen til hensigten og indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. En sådan hensigt og formål omfatter tilvejebringelse af traktatmæssig beskyttelse for at undgå dobbeltbeskatning i tilfælde af personer, som **reelt er engageret i god tro i grænseoverskridende handel og investeringer.**"*

IFA Directives

Is there a principle which states that an interpretation to the benefit to the taxpayer should be adopted in case the law could be subject to multiple interpretations?

EU-Domstolen

Retsmisbrug forudsætter "dels et sammenfald af objektive omstændigheder, [...] dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel."

Betydningen af Den juridiske vejledning

SKM2023.146.HR

Højesteret finder, at den retsopfattelse, som skattemyndighederne har givet udtryk for i bl.a. Den juridiske vejledning 2012-1, **klart ikke er forenelig med det overordnede retsgrundlag**, dvs. kursgevinstloven og transparensprincippet. Skattemyndighederne har som følge heraf været berettigede og forpligtede til at ændre praksis.

SKM2023.316.ØLR

“For vurderingen af, om de i alt 13 overførsler fra H1 til G1 i perioden fra den 13. januar til den 3. juni 2010 må anses som tilskud efter selskabsskattelovens § 31 D, er det centralt, om der er ydet en modydelse fra G1’ side, **jf. også Juridisk Vejledning, pkt. C.D.2.4.3.3.1.**”



kpmglaw.dk

© 2023 KPMG Law Advokatfirma P/S, a Danish limited liability partnership and a member firm of the KPMG global organisation of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.