



Skattemæssig behandling af skibsfartsvirksomhed i international trafik og efficiens

Kandidatafhandling

Cand.merc.(jur)

Copenhagen Business School

Forfattere:

Thorbjørn Patscheider (76690)

Jeanette Nielsen (46335)

Vejledere: Jesper Howes & Lasse Holt

Afleveringsdato: 15. juni 2018

Omfang: 244.951 anslag (107,7 normalsider)

Abstract

The international character of international shipping complicates the allocation of taxable income between states in which the operation of ships takes place, which increases the risk of double taxation.

Organisation for Economic Co-operation (“OECD”) recognises the harmful effects of double taxation on the exchange of goods and services, and seeks with the OECD Model Tax Convention on Income and Capital (“OECD Model Tax Convention”) to provide means of settling the problems that arise in the field of international juridical double taxation on a uniform basis.

Article 8, par. 1, of the OECD Model Tax Convention allocates the taxing rights to profits from the operation of ships in international traffic, which is the focus of this thesis.

The juridical section examines the scope of application of Article 8, par. 1, and the legal value of the changes to Article 8, par. 1, in 2017. The broad scope of Article 8, par. 1, aims to simplify the interpretation of the profits included. However, the thesis has identified problems in relation to the interpretation concerning one of the concepts used in Article 8, par. 1.

As the update to Article 8, par. 1, in 2017 reflects current treaty practices of the majority of OECD and non-OECD countries, the update is considered a clarification, which can be included in the interpretation of existing double tax treaties. However, in a few particular cases, the update cannot be considered a clarification but instead a change in content, which should not be included in the interpretation of existing double tax treaties.

The economic section concludes that the use of Article 8, par. 1, to allocate taxing rights to profits from the operation of ships in international traffic is Kaldor-Hicks efficient, even though the application of Article 8, par. 1, entails transaction costs.

The conclusions from the juridical and economic analysis are combined in an integrated chapter, which sets out a policy suggestion with an aim to lower the transaction costs associated with the use of Article 8, par. 1, of the OECD Model Tax Convention.

Indholdsfortegnelse

Abstract	1
Forkortelser	4
Kapitel 1	5
1.1. Indledning	5
1.2. Problemformulering	6
1.3. Synsvinkel	7
1.4. Metode	7
1.4.1. Juridisk metode	7
1.4.1.1. Regulering	7
1.4.1.2. Retspraksis	8
1.4.1.3. Retssædvaner og forholdets natur	9
1.4.2. Dobbeltbeskatningsoverenskomster	9
1.4.2.1. Forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og intern ret	11
1.4.2.2. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	12
1.4.3. Økonomisk metode, teori og antagelse	17
1.4.3.1. Spilteori	17
1.4.3.2. Transaktionsomkostningsteori	19
1.4.3.3. Efficiensbetragtninger	20
1.4.4. Metode i integreret kapitel	21
1.4.4.1. Retspolitik	21
1.4.4.2. Model for udbud og efterspørgsel	21
1.5. Afgrænsning	22
1.6. Kilde- og metodekritik	24
1.7. Struktur	25
Kapitel 2: Juridisk afsnit	27
2.1. Indledning	27
Del I: Anvendelsesområdet for OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1	29
2.2. Overordnet om bestemmelsen	29
2.2.1. Omfattede indkomster	30
2.2.2. Retspraksis	31
2.2.3. Juridisk litteratur	32
2.2.4. Opsummering af bestemmelsens indhold	32
2.3. Begrebet "international trafik"	33
2.3.1. Retspraksis	36
2.3.2. Opsummering af begrebet "international trafik"	36
2.4. Begrebet "foretagende"	37
2.4.1. Retspraksis	38
2.4.3. Opsummering af begrebet "foretagende"	40
2.5. Samlet opsamling på anvendelsesområdet	41
2.6. Fortolkningen af begrebet "foretagende" og uklarheder forbundet herved	41
2.6.1. Inddragelsen af SKM2005.399.HR ved fortolkningen af "foretagende"	41
2.6.2. Inddragelsen af <i>Thiel v. FCT</i> ved fortolkningen af "foretagende"	42
2.6.3. Fortolkningstvivl	43

Del II: Opdatering af artikel 8 med kommentarer i OECD's modeloverenskomst i 2017.....	47
2.7. Indholdet af opdateringen i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 8	47
2.8. Statisk eller dynamisk fortolkning.....	48
2.8.1. Argumenter for statisk fortolkning.....	50
2.8.2. Argumenter for dynamisk fortolkning	52
2.9. Retskildeværdien af 2017-opdateringen i OECD's modeloverenskomst.....	53
2.10. Delkonklusion.....	55
Kapitel 3: Økonomisk afsnit	58
3.1. Indledning.....	58
3.2. Sekventielt spil.....	58
3.2.1. Forudsætninger for spillet.....	58
3.2.2. Spillerne	60
3.2.3. Spillernes handlinger.....	61
3.2.3.1. Staten i Land X	61
3.2.3.2. Selskabet	62
3.2.4. Spillernes strategier.....	62
3.2.5. Løsningsmekanismer.....	66
3.2.5.1. Nash ligevægt.....	67
3.2.5.2. Baglæns induktion.....	67
3.2.6. Spillets løsninger	68
3.2.6.1. Selskabets træk hvis staten i Land X vælger DBO med artikel 8, stk. 1.....	68
3.2.6.2. Selskabets træk hvis staten i Land X vælger DBO uden artikel 8, stk. 1	69
3.2.6.3. Staten i Land X's træk	71
3.2.6.4. Opsamling på spillet.....	74
3.2.7. Vurdering af spillets udfald sammenholdt med transaktionsomkostningsteorien.....	76
3.2.8. Vurdering af spillets udfald ved hjælp af Kaldor-Hicks.....	77
3.3. Delkonklusion.....	77
Kapitel 4: Integreret afsnit.....	78
4.1. Indledning.....	78
4.2. Mulighed for fortolkningstvivel i artikel 8's nuværende udformning.....	78
4.2.1. Fordelen ved en autonom fortolkning.....	79
4.3. Retspolitisk forslag.....	81
4.3.1. Forslagets juridiske konsekvenser	81
4.3.1.1. Forslag 1	82
4.3.1.2. Forslag 2	84
4.3.1.3. Fortolkningsmæssige overvejelser ved forslag 1 og 2	84
4.3.1.4. Retskildeværdien af retspolitisk forslag.....	84
4.3.2. Forslagets økonomiske konsekvenser	85
4.3.2.1. Kompleks skattelovgivnings indvirkning på transaktionsomkostninger	85
4.3.2.2. Eksempel.....	86
4.3.2.3. Internationale økonomiske aspekter	88
4.4. Delkonklusion.....	90
Kapitel 5: Konklusion.....	92
Litteraturliste.....	95

Forkortelser

Art.	Artikel
DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
Modeloverenskomsten	OECD's modeloverenskomst af 21. november 2017, medmindre andet er angivet
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD Model Tax Convention	OECD Model Tax Convention on Income and Capital
OECD's modeloverenskomst	OECD's modeloverenskomst af 21. november 2017, medmindre andet er angivet
Wienerkonventionen	Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969

Kapitel 1

1.1. Indledning

Skibsfartsvirksomhed i international trafik er grænseoverskridende af natur, og et skib vil under en sejlads typisk anløbe havne i flere lande. Dette gør det omstændigt at allokere skibsfartsvirksomheders profit, og dermed den skattepligtige indkomst, i de lande hvori skibsfartsvirksomheden udøver aktivitet. En tvivl om fordelingen af beskatningsretten vil, alt andet lige, øge risikoen for juridisk dobbeltbeskatning.

Juridisk dobbeltbeskatning kan generelt defineres som påligning af sammenlignelige skatter i to (eller flere) stater hos den samme skatteyder på det samme grundlag og for den samme periode.¹ Juridisk dobbeltbeskatning har en skadelig virkning på udvekslingen af varer og tjenesteydelser², og OECD har siden 1963³ udarbejdet OECD's modeloverenskomst.⁴ Modeloverenskomsten har til formål at minimere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning⁵, og dermed fjerne de hindringer, som dobbeltbeskatningen udgør for udviklingen af de økonomiske relationer mellem OECD-medlemslandene.⁶

For at simplificere beskatningen af skibsfartsvirksomhed i international trafik indeholder OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, en særbestemmelse vedrørende beskatningsretten til skibsfartsvirksomhed i international trafik.

Idet skibsfartsindustrien transporterer mere end 80 procent af den globale handel målt på volumen⁷ fordeles størstedelen af fortjenesten ved transporten af den internationale handel således ved bestemmelsen i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Den internationale skibstransport er under udvikling, idet den transporterede mængde i den internationale skibstransport næsten er firdoblet siden 1970⁸, alt imens hovedreglen i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, der fordeler beskatningsretten til fortjeneste ved

¹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

³ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 6. Paris: OECD Publishing.

⁴ Herefter også betegnet som "modeloverenskomsten".

⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

⁶ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

⁷ United Nations. (25. oktober 2017). *Review of Maritime Transport 2017*, Executive Summary. Hentet 13. juni 2018 fra http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/rmt2017_en.pdf

⁸ United Nations. (25. oktober 2017). *Review of Maritime Transport 2017*, s. 5. Hentet 13. juni 2018 fra http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/rmt2017_en.pdf

skibsfartsvirksomhed i international trafik, ikke har været ændret siden 1963, hvor OECD's modeloverenskomst første gang blev udarbejdet⁹, indtil 2017.¹⁰

Idet der på den ene side eksisterer en positiv sammenhæng mellem væksten i den globale handel og efterspørgslen for transport til søs¹¹, og dobbeltbeskatning på den anden side har en negativ indvirkning på samhandlen¹², er afhandlingen motiveret for at undersøge om artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst i dag er efficient i forhold til at minimere forekomsten af dobbeltbeskatning ved skibsfartsvirksomhed i international trafik.

1.2. Problemformulering

Formålet med nærværende afhandling er at afdække i hvilket omfang bestemmelsen i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, er efficient i relation til beskatning af skibsfartsvirksomhed i international trafik.

Denne problemformulering besvares ud fra følgende problemstillinger.

Juridisk spørgsmål:

Hvad er anvendelsesområdet for artikel 8, stk. 1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik? I hvilket omfang kan anvendelsesområdet af artikel 8, stk. 1, i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst anvendes ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster?

Nærværende problemformulering kan ikke alene besvares ud fra et juridisk synspunkt, da den endvidere indeholder en økonomisk vinkel. Denne økonomiske vinkel besvares med følgende økonomisk underspørgsmål.

Økonomisk spørgsmål:

I hvilket omfang er 2017-udgaven af artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik efficient set ud fra transaktionsomkostningsteorien og en Kaldor-Hicks betragtning?

⁹ OECD. (2015). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, artikel 8. OECD Publishing.

¹⁰ OECD. (21. november 2017). *2017 Update to the OECD Model Tax Convention*, s. 3-4. Hentet 13. juni 2018 fra <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>

¹¹ United Nations. (25. oktober 2017). *Review of Maritime Transport 2017*, s. 3. Hentet 13. juni 2018 fra http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/rmt2017_en.pdf

¹² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

For at besvare afhandlingens problemformulering, er det ligeledes nødvendigt at inddrage en tværfaglig vinkel. Denne tværfaglige vinkel vil tage konklusionerne fra de juridiske og økonomiske afsnit, og føre disse videre i et integreret afsnit, hvor nedenstående spørgsmål besvares.

Integreret spørgsmål:

Hvordan bør 2017-udgaven af artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst indrettes, således at bestemmelsen er mere fordelagtig i forhold til skibsfartsvirksomhed i international trafik?

1.3. Synsvinkel

Nærværende speciale anlægger en samfundsmæssig vinkel, da specialet belyser konsekvenserne af beskatningsretten ved skibsfartsvirksomhed i international trafik gennem artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Denne vinkel anvendes, da konsekvenserne belyses for både selskaberne og staten i de pågældende lande, hvor bestemmelsen finder anvendelse. Specialet anlægger endvidere en international synsvinkel, da afhandlingen søger at klarlægge både anvendelsen og konsekvenserne af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, på et globalt plan.

1.4. Metode

1.4.1. Juridisk metode

Specialet benytter den retsdogmatiske metode til at systematisere, beskrive og fortolke beskatningsretten til skibsfartsvirksomhed i international trafik som anført i artikel 8, stk. 1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst. Ved retsdogmatisk fortolkning forstås den metode til analyse og anvendelse af relevante retskilder, som lovgiver, domstole, juridiske forskere og andre, der professionelt løser juridiske problemstillinger, følger.¹³ Efter Alf Ross' opfattelse kan retskilderne inddeles i følgende fire hovedgrupper: regulering, præjudikater, retssædvaner samt forholdets natur.¹⁴

1.4.1.1. Regulering

I dansk lovgivning omfatter regulering Grundloven, almindelige love, bekendtgørelser og anden administrativ regulering samt aftaleregulering.¹⁵ Derudover kan nævnes EU-retlig regulering og folkeret, hvor folkeretten er relevant for dette speciale.

Folkeretlig regulering omhandler afgrænsning af nationalstaternes magtsfærer over for hinanden, og opfattes traditionelt som aftaler mellem stater.¹⁶ De sædvanlige folkeretlige kildetyper er navnlig

¹³ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 56. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

¹⁴ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 57. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

¹⁵ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 81. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

¹⁶ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 159. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

traktater, herunder dobbeltbeskatningsoverenskomster¹⁷, hvor OECD's modeloverenskomst normalt benyttes som udgangspunkt for dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹⁸ Da dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er en del af folkeretten foretages den juridiske analyse i specialet efter folkerettens principper om fortolkning af traktater¹⁹, hvilket indebærer inddragelse af Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969 ("Wienerkonventionen").²⁰

De øvrige hovedgrupper af retskilder nævnes nedenfor, mens dobbeltbeskatningsoverenskomsternes virkning og fortolkning beskrives i afsnit 1.4.2.

1.4.1.2. Retspraksis

Præjudikater er de regler, som kan udledes af tidligere retsafgørelser af samme eller tilsvarende spørgsmål. Domme er bindende for parterne, men kan derudover danne mønster og baggrund for fremtidige afgørelser mellem andre end de oprindelige parter, hvorefter der således er tale om præjudikater.²¹ Hvorvidt en dom er egnet som præjudikat beror på en konkret vurdering af dommens formulering i tilknytning til de faktiske omstændigheder, eller om dommen også indeholder mere generelle formuleringer.²²

I Danmark eksisterer der ingen faste regler for, hvilke domstolsafgørelser, der tillægges præjudikatværdi. Dog tillægges Højesterets afgørelser ofte betydelig vægt af domstole i tidligere instanser og af Højesteret selv. Ligeledes kan landsretsdomme anvendes som præjudikater, og på områder, hvor sager sjældent ankes fra byretten, kan praksis herfra også have betydning.²³ Derudover kan administrative afgørelser ligeledes anvendes som præjudikat, selvom retskildeværdien af almindelige forvaltningsmyndigheders praksis dog er omdiskuteret.²⁴

Det forekommer, at danske domstole henviser til folkeretlig praksis²⁵, jf. blandt andet TfS 1993, 7 H, hvor Højesterets flertal udtalte: "*Det må lægges til grund, at det i dansk og international skattepraksis -*

¹⁷ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 76. København: Karnov Group.

¹⁸ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 48. København: Karnov Group.

¹⁹ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 76. København: Karnov Group.

²⁰ Bekendtgørelse nr. 34 af 29. april 1980 af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten.

²¹ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 177-178. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²² Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 180. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²³ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 181. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁴ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 197. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁵ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 193. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

på baggrund af OECD's modeloverenskomster med de forancerede kommentarer - har været fast antaget ..."

1.4.1.3. Retssædvaner og forholdets natur

I modsætning til regulering og præjudikater, hvor ret bliver til gennem lovgivers og domstoles beslutning, sker der ved retssædvane en retsskabelse gennem de retsundergivnes adfærd.

Retssædvaner og kutyper defineres traditionelt som en handlemåde, som er blevet fulgt almindeligt, stadigt og længe ud fra en følelse af retlig forpligtelse.²⁶

1.4.2. Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Nærværende speciales genstand er den internationale skatteret, herunder fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Den internationale skatteret opdeles normalt i tre hovedområder, henholdsvis intern international skatteret, dobbeltbeskatningsoverenskomster og EU-skatteretten.²⁷

Ved begrebet international skatteret forstås de retsregler, der regulerer en problemstilling, hvor en skatteyder personligt eller økonomisk har tilknytning til to eller flere lande.²⁸ I den forbindelse er der mulighed for, at der opstår international juridisk dobbeltbeskatning, der generelt kan defineres som påligning af sammenlignelige skatter i to (eller flere) stater hos den samme skatteyder på det samme grundlag og for den samme periode.²⁹

Den sædvanlige internationale skatteret forbyder ikke dobbeltbeskatning, hvorfor den internationale skatteret alene kan reducere forekomsten af dobbeltbeskatning gennem bilaterale dobbeltbeskatningssaftaler, der fordeler beskatningsretten mellem aftaleparterne til givne indkomster.³⁰ Dobbeltbeskatningsoverenskomster indgås normalt kun med to aftaleparter, hvilket skyldes at det normalt anses at være for kompliceret at forene flere landes forskellige skatteregler i en og samme overenskomst.³¹

Med henblik på at tydeliggøre og garantere den skattemæssige situation for skatteydere, der er engageret i grænseoverskridende virksomhed, og for at fjerne de hindringer som dobbeltbeskatning udgør for udviklingen af de økonomiske relationer mellem landene, har OECD's modeloverenskomst

²⁶ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 202. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁷ Schmidt, P. K., Tell, M., & Weber, K. D. (2015). *International skatteret: I et dansk perspektiv*, s. 17-18. København: Hans Reitzels Forlag.

²⁸ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 38. København: Karnov Group.

²⁹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

³⁰ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 11.

³¹ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 62. København: Karnov Group.

som hovedformål at give et middel til, på en ensartet måde, at løse de fleste af de generelle problemer, der opstår inden for området af international juridisk dobbeltbeskatning.³² OECD's modeloverenskomst fordeler beskatningsretten mellem overenskomstens kildeland og domicilland. Ved domicillandet forstås det land, hvor den pågældende fysiske eller juridiske person er hjemmehørende. Ved overenskomstens kildeland forstås det land, hvor den pågældende indkomst kommer fra. Såfremt en stat tildeles beskatningsretten til en given indkomst, skal den anden stat begrænse sin beskatning, og omvendt. Udgangspunktet i OECD's modeloverenskomst er domicillandsbeskatning, hvorefter domicillandet som udgangspunkt kan beskatte den globale indkomst, mens kildelandet kun kan beskatte indkomst i det omfang det fremgår af modeloverenskomsten.³³

Da nærværende speciale omhandler fortolkningen af beskatningsretten til skibsfartsvirksomhed i international trafik, som anført i artikel 8, stk. 1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, er afhandlingen centreret omkring den dimension af den internationale skatteret, der vedrører dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Formålet med dobbeltbeskatningsoverenskomster baseret på OECD's modeloverenskomst er at reducere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning³⁴, hvilket indebærer, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne så vidt muligt skal fortolkes på samme måde.³⁵ OECD's modeloverenskomst bliver ofte anvendt som skabelon for dobbeltbeskatningsoverenskomster³⁶, og hvor det er tilfældet, antages det, at parterne ønsker, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal gengive hensigten bag OECD's modeloverenskomst og kommentarer hertil.³⁷ Det bidrager væsentligt til en harmoniseret fortolkning, såfremt de enkelte stater inddrager OECD's modeloverenskomst med kommentarer som et væsentligt fortolkningsbidrag.³⁸ Dette ses afspejlet i international skattepraksis, hvor der stræbes efter at nå frem til en fælles forståelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes udtryk ved i fortolkningen at lægge vægt på international skatteretspraksis samt OECD's modeloverenskomst med kommentarer.³⁹

³² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

³³ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 94. København: Karnov Group.

³⁴ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

³⁵ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 45. København: Karnov Group.

³⁶ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 48. København: Karnov Group.

³⁷ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 101.

³⁸ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 51. København: Karnov Group.

³⁹ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 46. København: Karnov Group.

Da OECD's modeloverenskomst kan anvendes ved fortolkningen af den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst, antages det i nærværende speciale, at både national og international praksis kan anvendes ved fortolkning af OECD's modeloverenskomst. Da der har været begrænset adgang til international skatteretspraksis i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, tages der dog fortrinsvist udgangspunkt i national retspraksis. Dette uddybes nærmere i afsnit 1.6.

Fokus i specialet vil således være OECD's modeloverenskomsten frem for konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster. Med et fokus på fordelingsbestemmelsen som den er udformet i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, sikres, at specialets udledninger er relevante i lande, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomster tager udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst.

1.4.2.1. Forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og intern ret

Om forholdet mellem national ret og folkeret er der udviklet to hovedteorier, henholdsvis den monistiske og den dualistiske teori. Efter den monistiske teori udgør folkeret og national ret ét sammenhængende retssystem, hvorfor der ikke er behov for at inkorporere folkeretlige regler for, at de er en del af national ret, men bliver det automatisk ved indgåelse af folkeretlige traktater. Modsætningsvist følger det af den dualistiske teori, at folkeret og national ret udgør principielt to adskilte systemer, hvorfor folkeretten efter denne teori skal inkorporeres ved en særlig handling, typisk ved lov.⁴⁰

Retsstillingen for forholdet mellem folkeret og intern ret har været genstand for diskussion i litteraturen⁴¹, men de nordiske lande hører til den gruppe af folkeretssubjekter, der som udgangspunkt har valgt at optage folkeretlige kilder i den nationale retsorden ved en særlig inkorporeringshandling.⁴²

Såfremt der opstår en konflikt mellem national ret og folkeret ved de nationale domstole, vil det principielt være den nationale ret, der skal anvendes ved løsningen af konflikten.⁴³ Dette beror på en formodningsregel om, at lovgivningsmagten som overvejende hovedregel ikke har haft til hensigt at vedtage regler, der er i strid med folkeretlige forpligtelser. Denne formodningsregel indebærer, at det ved fortolkningen af nyere lovgivning skal søges at nå frem til et resultat, der ikke strider mod

⁴⁰ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 173. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

⁴¹ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 66. København: Karnov Group.

⁴² Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 173. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

⁴³ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 67. København: Karnov Group.

folkeretlige forpligtelser, herunder de forpligtelser i henhold til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁴⁴

I folkeretten gælder princippet om, at aftaler skal holdes - *pacta sunt servanda*, jf. Wienerkonventionens artikel 26. Dog er det op til de enkelte lande at opfylde aftalen, hvorfor det følger af fast forfatningsretlig praksis i Danmark, at folkeretten ikke automatisk inkorporeres her i landet.⁴⁵ Efter dansk skattepraksis er det således en fast antagelse, at dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke i sig selv udgør en selvstændig hjemmel til beskatning, hvilket i teorien kaldes for den gyldne regel.⁴⁶

Kompetencen til at indgå traktater, herunder dobbeltbeskatningsoverenskomster på Danmarks vegne er tillagt regeringen, jf. Grundlovens § 19.⁴⁷ Rent praktisk sker inkorporering til national lovgivning ved, at skatteministeren fremsætter lovforslag om, at Danmark indgår i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.⁴⁸

Når Folketinget vedtager den givne lov vil dette samtidig være det nødvendige samtykke (ratifikation), jf. Grundlovens § 19, og dermed sikre den nødvendige hjemmel til, at den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst kan påberåbes umiddelbart af borgerne.⁴⁹

1.4.2.2. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er internationale aftaler, og er dermed underlagt reglerne i Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969⁵⁰, der er ratificeret i Danmark⁵¹, og anses for at være en del af folkeretten.⁵²

Da dobbeltbeskatningsoverenskomster er en del af folkeretten er det derfor fast antaget, at fortolkningen skal ske efter folkerettens regler, der ofte vil afvige fra de fortolkningsprincipper, der er

⁴⁴ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 70-71. København: Karnov Group.

⁴⁵ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 63. København: Karnov Group.

⁴⁶ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 35. København: Karnov Group.

⁴⁷ Lov nr. 169 af 5. juni 1953 Danmarks Riges Grundlov.

⁴⁸ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 34. København: Karnov Group

⁴⁹ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 34-35. København: Karnov Group.

⁵⁰ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 32.

⁵¹ Bekendtgørelse nr. 34 af 29. april 1980 af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten.

⁵² Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 76. København: Karnov Group.

gældende i henhold til de kontraherende staters interne regler.⁵³ Principperne for fortolkning af folkeretlige traktater er fastlagt i Wienerkonventionens artikel 31-33, der også finder anvendelse ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁵⁴ Wienerkonventionens artikel 31-33 er gengivet i Bilag 1.

Af Wienerkonventionens artikel 31, stk. 1, fremgår en almindelig regel om fortolkning af traktater, 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.”*

Der er i teorien ikke enighed om, hvorvidt folkeretlige traktater skal fortolkes henholdsvis objektivt, subjektivt eller teleologisk (formålsbestemt).⁵⁵ Dog synes der at være enighed om, at udgangspunktet for fortolkningen er objektiv fortolkning⁵⁶, hvilket vil sige fortolkning ud fra ordlyden, mens parternes hensigt er af sekundær betydning.⁵⁷ Det subjektive element inddrages dog implicit, da der ved fortolkningen også lægges vægt på sammenhængen, der fremgår af traktatens hensigt og formål.⁵⁸

Det følger af Wienerkonventionens artikel 31, stk. 2, at der ved fortolkningen af en traktat skal tages hensyn til traktatens præambel og bilag, herunder tillægsaftaler i protokollen m.v.⁵⁹ Der skal ligeledes tages hensyn til efterfølgende praksis og aftaler, jf. konventionens artikel 31, stk. 3.

De supplerende fortolkningsmidler oplistes i artikel 32 i konventionen. Det følger af artikel 32 i Wienerkonventionen, at supplerende fortolkningsmidler omfatter forarbejderne til traktaten og omstændighederne ved dens indgåelse, som kan inddrages når fortolkningen efter artikel 31 har ført til et uklart resultat eller fører til et resultat, der åbenbart urimelig eller meningsløst. I praksis er forarbejderne til den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst dog normalt begrænsede og sjældent

⁵³ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 76. København: Karnov Group.

⁵⁴ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 77. København: Karnov Group.

⁵⁵ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten* 3 (6. udg.), s. 41. København: Karnov Group.

⁵⁶ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten* 3 (6. udg.), s. 40. København: Karnov Group. Jf. også: Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 78. København: Karnov Group; Schmidt, P. K., Tell, M., & Weber, K. D. (2015). *International skatteret: I et dansk perspektiv*, s. 24. København: Hans Reitzels Forlag; Davies, D. R. (1985). *Principles of International Double Taxation Relief*, s. 52-53. London: Sweet & Maxwell.

⁵⁷ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 83.

⁵⁸ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 78. København: Karnov Group. Se hertil: Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 82.

⁵⁹ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 78. København: Karnov Group.

offentligt tilgængelige⁶⁰, ligesom der alene skal tages hensyn til materiale, som viser begge staters opfattelse.⁶¹

I forhold til to- eller flersprogede dobbeltbeskatningsoverenskomster følger det af Wienerkonventionens artikel 33, at teksten som udgangspunkt har samme gyldighed på hvert af disse sprog.

1.4.2.2.1. *Harmoniseret fortolkning*

Som tidligere nævnt, er formålet med OECD's modeloverenskomst at reducere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning.⁶² For at dette kan opfyldes, er det nødvendigt, at dobbeltbeskatningsoverenskomster, der baseres på OECD's modeloverenskomst, så vidt muligt fortolkes på samme måde i de kontraherende stater.⁶³ OECD angiver, at blandt andet hensynet til en harmoniseret fortolkning var baggrunden for at publicere modeloverenskomsten⁶⁴, og det ses i international skattepraksis, at der søges at nå frem til en fælles forståelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes udtryk ved at lægge vægt på fortolkningen i international skattepraksis samt OECD's modeloverenskomst med kommentarer.⁶⁵

Selvom Wienerkonventionens artikel 31-33 ikke eksplicit nævner betydningen af andre staters retspraksis, antages det i den skatteretlige teori, at domstolsafgørelser fra andre lande kan tillægges betydning ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁶⁶

For at understøtte en harmoniseret fortolkning, og grundet den begrænsede adgang til international skatteretspraksis, inddrages anerkendt juridisk litteratur i dette speciale for at belyse specialets problemstillinger, som anses for at være et "supplerende fortolkningsmiddel" efter Wienerkonventionens artikel 32.

⁶⁰ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 78. København: Karnov Group.

⁶¹ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 42. København: Karnov Group.

⁶² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

⁶³ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 45. København: Karnov Group.

⁶⁴ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 5. Paris: OECD Publishing.

⁶⁵ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 46. København: Karnov Group.

⁶⁶ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 85. København: Karnov Group. Jf. også: Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 46. København: Karnov Group.

1.4.2.2.2. Retskildeværdien af OECD's modeloverenskomst

Selvom OECD's modeloverenskomst ikke er folkeretligt bindende, er det fast antaget, at modeloverenskomsten med kommentarerne er en betydelig retskildefaktor ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er baseret på modeloverenskomsten, da de udgør et fælles fortolkningsbidrag i forhold til at sikre en harmoniseret fortolkning.⁶⁷ I kommentarerne til OECD's modeloverenskomst angives ligeledes, at selvom kommentarerne ikke er udformet til at blive tilføjet eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, og selvom kommentarerne ikke er juridisk bindende, kan de ikke desto mindre være en stor hjælp ved anvendelsen og fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁶⁸

Det er omdiskuteret, hvordan anvendelsen af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst placeres i forhold til Wienerkonventionens regler om fortolkning af traktater.⁶⁹ Dog antages det, at såfremt parterne til en dobbeltbeskatningsoverenskomst har taget udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, ønsker parterne, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal gengive hensigten bag OECD's modeloverenskomst og kommentarer hertil⁷⁰, hvis formål er at minimere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning.⁷¹ Dette er fremført som et udtryk for, at begreberne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal tillægges den "sædvanlige betydning" jf. Wienerkonventionens artikel 31, stk. 1⁷², eller "særlig betydning" jf. Wienerkonventionens artikel 31, stk. 4.⁷³ Derudover kan kommentarerne anses for at være en del af efterfølgende praksis vedrørende traktatens anvendelse som anført i konventionens artikel 31, stk. 3, litra b, samt som en del af omstændighederne ved traktatens indgåelse, jf. Wienerkonventionens artikel 32.⁷⁴

⁶⁷ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 99. Jf. også: Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 78. København: Karnov Group; Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 48-49. København: Karnov Group; Schmidt, P. K., Tell, M., & Weber, K. D. (2015). *International skatteret: I et dansk perspektiv*, s. 25. København: Hans Reitzels Forlag; Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Jeppesen, I. L. (2017). *Lærebog om Indkomstskat* (17. udg.), s. 1113. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag; Davies, D. R. (1985). *Principles of International Double Taxation Relief*, s. 54. London: Sweet & Maxwell.

⁶⁸ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 29. Paris: OECD Publishing.

⁶⁹ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 100. Jf. også: Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 50-51. København: Karnov Group; Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

⁷⁰ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 101.

⁷¹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

⁷² Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 101. Se ordlyden af Wienerkonventionens artikel 31-33 i Bilag 1.

⁷³ Lang, M. (2013). The interpretation of double taxation conventions. I *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2. udg.), afsnit 4.2.3., pkt. 83. Online Books IBFD.

⁷⁴ Linderfalk, U., & Hilling, M. (2015). The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal*, 2015(1), s. 46.

Det bidrager væsentligt til en harmoniseret forståelse, såfremt de enkelte stater inddrager OECD's modeloverenskomst med kommentarer som et væsentligt fortolkningsbidrag.⁷⁵

1.4.2.2.3. Forholdet til efterfølgende versioner af OECD's modeloverenskomst

I forbindelse med inddragelsen af modeloverenskomsten og dennes kommentarer ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten opstår spørgsmålet om, hvilken version af modeloverenskomsten med kommentarer, der skal lægges vægt på ved fortolkningen af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst. Forholdet til efterfølgende versioner af OECD's modeloverenskomst uddybes nærmere i afsnit 2.8 omkring den retskildemæssige status af opdateringen i 2017 af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og dertilhørende kommentarer.

1.4.2.2.4. Sondringen mellem autonom og internretlig fortolkning

Som udgangspunkt, skal en dobbeltbeskatningsoverenskomst fortolkes efter principperne for fortolkning af traktater efter Wienerkonventionen.⁷⁶ Dog indeholder OECD's modeloverenskomst selv en fortolkningsregel, jf. modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2. Af bestemmelsen følger, at såfremt et udtryk ikke er defineret i selve overenskomsten, skal der henses til den betydning som udtrykket har i de kontraherende staters interne ret, medmindre andet følger af sammenhængen. Dette betegnes som en internretlig fortolkning.⁷⁷

Der sondres således mellem hvorvidt der skal foretages en internretlig fortolkning efter modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2, eller autonom en fortolkning. Modsat internretlig fortolkning indebærer en autonom fortolkning, at fortolkningen foretages uden at inddrage intern ret.⁷⁸ Det er i denne forbindelse, at artikel 3, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst nævnes i dette speciale, da der i det juridiske afsnit påvises en vis fortolkningstvivl af begrebet "foretagende", idet der ikke synes at være enighed om begrebet skal fortolkes enten internretligt eller autonomt. Dette uddybes i kapitel 2.

Hvorfor en autonom fortolkning anses for mest fordelagtig uddybes i afsnit 4.2.1.

⁷⁵ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 51. København: Karnov Group. Jf. også: Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

⁷⁶ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 77. København: Karnov Group.

⁷⁷ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 56. København: Karnov Group.

⁷⁸ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 56. København: Karnov Group.

1.4.3. Økonomisk metode, teori og antagelse

1.4.3.1. Spilteori

Denne afhandlings økonomiske del belyser ved hjælp af økonomiske teorier, i hvilket omfang anvendelsen af artikel 8, stk. 1, i modeloverenskomsten er efficient set ud fra et samfundsmæssigt synspunkt.

I afhandlingen anvendes den deduktive metode, da specialets problemstillinger analyseres gennem allerede kendte teorier og modeller.⁷⁹ Beskatningsretten til skibsfartsvirksomhed i international trafik i modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, belyses ud fra spilteori og en efterfølgende efficiensanalyse ud fra transaktionsomkostningsteorien og en Kaldor-Hicks betragtning.

Afhandlingens økonomiske afsnit bygger således på en retsøkonomisk tilgang, da lovgivningen undersøges gennem økonomiske teorier, hvor formålet er at nå til om retten på området er efficient.⁸⁰ Specialet undersøger i hvilket omfang beskatning af skibsfartsvirksomhed i international trafik gennem modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, er en efficient løsning.

Nærværende afhandling anvender spilteori til at analysere om det er mest hensigtsmæssigt set fra et samfundsmæssigt synspunkt at anvende beskatning efter artikel 8, stk. 1, i modeloverenskomsten eller om det er mere hensigtsmæssigt, at beskatningsretten til skibsfartsvirksomhed i international trafik fordeles efter fast driftsstedsprincippet. Beskatning efter fast driftsstedsprincippet vil være gældende, såfremt OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, udgår af modeloverenskomsten, og såfremt dobbeltbeskatningsoverenskomster i et givent land fortsat baseres på OECD's modeloverenskomst. Spillet introduceres nærmere i afsnit 3.2.

Indenfor spilteori er der en række forskellige måder at sammensætte spil. Helt overordnet findes der spil i strategisk og ekstensiv form. Spil i strategisk form er ofte angivet i en form for matrix, mens spil i ekstensiv form ofte gengives igennem et beslutningstræ.⁸¹

Et beslutningstræ er opbygget gennem en række forskellige knudepunkter, som alle stiller de pågældende spillere overfor et valg mellem forskellige strategier. Hvert knudepunkt forudsætter således, at der træffes en beslutning om at vælge den ene strategi fremfor den anden. Disse forskellige strategier fører videre til et nyt knudepunkt, hvor der så igen skal træffes beslutning om en ny strategi. Spillet slutter ved, at den valgte strategi ikke leder til et nyt knudepunkt, og spillet derfor kan

⁷⁹ Kerkmeester, H. (2000). Methodology: General. I B. Bouckaert, & G. De Geest (Red.), *Encyclopedia of Law and Economics, Volume I. The History and Methodology of Law and Economics* (s. 391). Edward Elgar Publishing.

⁸⁰ Nielsen, R., & Tvarnø, C. D. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 484. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

⁸¹ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 93. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

afsluttes.⁸² Det sidste knudepunkt i beslutningstræet beskriver det pay-off som hver spiller nu vil modtage.

Spil i ekstensiv form er ofte bedst egnet til at løse problemstillinger med spillere, hvor der er sekventiel beslutningstagning, mens et spil i strategisk form ofte vil være mest fordelagtig i spil hvor beslutningerne træffes simultant.⁸³

Elementerne i et ekstensivt spil fremgår af tabel 1.1.⁸⁴

Tabel 1.1
Elementerne i et ekstensivt spil
Agenterne i spillet (spillerne)
Angivelse af, hvornår hver spiller kan træffe en beslutning
Angivelse af, hvilke strategimuligheder som spillerne har ved hver beslutningsanledning
Specifikation af, hvad spillerne ved om tidligere truffe beslutninger når spillerne selv står overfor at skulle træffe en beslutning
Hver spillers pay-off som er resultatet af enhver kombination af spillerens handlinger

Et sekventielt spil fungerer ved, at spiller 1 først vælger sin strategi, ud fra forudsætningen om hvad denne tror spiller 2 vil vælge. Dernæst vil spiller 2 vælge en strategi efter hvad spiller 1 har valgt. Spillerne forudsættes at være ubegrænset rationelle og træffe optimale strategivalg baseret på den forudsætning, at alle de andre spillere træffer deres valg på samme grundlag.⁸⁵ Den optimale strategi i spillet vil således være den strategi, hvor begge spiller opnår det bedst mulige udfald, givet den anden spillers strategi. Dette betegnes som værende en Nash-ligevægt.⁸⁶

Specialets spilteoretiske analyse vil tage udgangspunkt i et spil med to parter, henholdsvis en stat og et selskab. I spillet vil spiller 1 være staten i Land X, mens spiller 2 vil være selskabet som udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik, der er skattemæssigt hjemmehørende i Land X.

⁸² Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 93. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

⁸³ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 93. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

⁸⁴ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 93. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

⁸⁵ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 103. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

⁸⁶ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 97. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

I nærværende afhandling vil spillet opstilles som et spil i ekstensiv form med sekventiel beslutningstagning, da det antages, at selskabet (spiller 2) kan observere hvad staten i Land X (spiller 1) vælger inden selskabet vælger deres strategi. Nærmere om disse spillere fremgår af afsnit 3.2.2.

Strategi er i spilteori, det som fortæller spillerne, hvilken handling de skal vælge på hvert trin i spillet.⁸⁷ Da der er tale om et sekventielt spil, hvor der efter en beslutning er truffet fremkommer ny information, spiller strategi en stor rolle, da strategien i så fald vil fortælle spilleren, hvilken beslutning der så skal træffes.

I afsnit 3.2.5 forklares spillets løsningsmekanismer.

1.4.3.2. Transaktionsomkostningsteori

Transaktionsomkostningsteori vil i nærværende afhandling anvendes som et kriterium i vurderingen af den samfundsmæssigt efficiente løsning, og det vil derfor fungere som støtte i en analyse af hvilket omfang det er efficient at skibsfartsvirksomhed i international trafik beskattes efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Transaktionsomkostninger er omkostninger som søges minimeret, da disse medfører, at den værdi der skabes mellem to parter, forringes svarende til de transaktionsomkostninger, som ligger til grund for den skabte værdi.⁸⁸

Transaktionsomkostninger består af *ex ante* omkostninger, lige såvel som *ex post* omkostninger.⁸⁹ *Ex ante* omkostninger vil i nærværende sammenhæng være de omkostninger, der er opstået når landene skal indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ex post omkostningerne vil i denne sammenhæng være de omkostninger, der påløber efter beslutningen om valget af beskatningsform.⁹⁰

Transaktionsomkostninger opdeles ofte i tre typer; søgeomkostninger, forhandlingsomkostninger og kontrolomkostninger.⁹¹ Søgeomkostninger og forhandlingsomkostninger er begge *ex ante* omkostninger som henholdsvis henviser til de omkostninger, der er forbundet med det indledende arbejde inden der sker forhandling af kontrakten, mens sidstnævnte er de omkostninger som er forbundet med at forhandle kontraktens indhold på plads.⁹² Kontrolomkostninger er *ex post*

⁸⁷ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 124. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

⁸⁸ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 133. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

⁸⁹ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 224. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

⁹⁰ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 224. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

⁹¹ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 129. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

⁹² Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 130. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

omkostninger, da disse er de omkostninger som er forbundet med opfyldelse af kontrakten, samt eventuelle kontraktbrud.⁹³

I forbindelse med nærværende spil vil både *ex ante* og *ex post* omkostninger spille en rolle for vurderingen af det endelige udfald.

1.4.3.3. Efficiensbetragtninger

Der findes to grundlæggende efficiensbetragtninger, henholdsvis Pareto-kriteriet og Kaldor-Hicks kriteriet.

Pareto-effektivitet betegnes om en situation, hvor forholdene i et samfund er indrettet således at ingen kan få det bedre uden at nogen får det værre.⁹⁴ Gennem denne teori er det den indbyrdes fordeling mellem parterne, der er det essentielle for, at den mest efficiente tilstand opnås, hvilket sker gennem allokering af ressourcerne på markedet.⁹⁵ I forhold til nærværende opgave er det ikke den indbyrdes fordeling som belyses, men i stedet hvor det samlede pay-off er højest, da afhandlingen undersøger i hvilket omfang det er samfundsmæssigt efficient at beskutte skibsfartsvirksomhed i international trafik efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Den samfundsmæssigt mest efficiente løsning er ikke alene den løsning, hvor staten har størst muligt pay-off, men hvor den samlede gevinst for spillerne er størst. Derfor vælges Kaldor-Hicks kriteriet som efficiensbetragtning for nærværende opgave.

Kaldor-Hicks efficiensanalysen tager sigte på samfundets samlede pay-off uden at tage højde for den indbyrdes fordeling af ressourcerne.⁹⁶ Kaldor-Hicks kriteriet bygger på antagelsen om, at en retsregel er efficient hvis den skaber så stor pay-off for "vinderne", at disse kan kompensere "taberne".⁹⁷ Kriteriet søger således at nå den situation, hvor der samlet set opnår størst muligt pay-off, hvorfor den indbyrdes fordeling er analysen uvedkommende.⁹⁸

Kaldor-Hicks anvendes således ofte når to forskellige retstilstande skal vurderes for at slutte, hvilken er den mest efficiente, set fra et samfundsmæssigt synspunkt⁹⁹, hvilket er situationen i nærværende afhandling.

⁹³ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 130. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

⁹⁴ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 35. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

⁹⁵ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 110. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

⁹⁶ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 111. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

⁹⁷ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 36. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

⁹⁸ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 111. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

⁹⁹ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 36. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

1.4.4. Metode i integreret kapitel

1.4.4.1. Retspolitik

Kapitel 4 i denne afhandling er et integreret afsnit, hvor konklusionerne i den juridiske og økonomiske analyse kombineres for derved at komme med et retspolitisk forslag til, hvordan OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, bør se ud. En retspolitisk analyse adskiller sig således fra en retsdogmatisk analyse, da sidstnævnte er en analyse af gældende ret - *de lege lata* - der viser, hvordan retten på et givent område er, mens den retspolitiske analyse søger at finde, hvordan retsstillingen på et givent område bør være - *de lege ferenda*.¹⁰⁰ Gennem økonomiske teorier foretages en adfærdsanalyse, for derigennem at komme med et forslag til lovgiver om, hvordan loven bør indrettes.¹⁰¹

1.4.4.2. Model for udbud og efterspørgsel

Det integrerede afsnit benytter sig af en model for udbud og efterspørgsel til at illustrere de markedsmæssige effekter ved, at beskatningsvilkår for skibsfartsvirksomheder i international trafik forværres, herunder kompliceres. I denne model antages det, at efterspørgselskurven er aftagende, således at en stigning i fragtrater medfører et fald i efterspørgslen, og udbuddet antages som udgangspunkt at være stigende, hvorfor en stigning i fragtraterne resulterer i et øget udbud.¹⁰² Når udbudskurven krydser efterspørgselskurven opnår markedet en ligevægt, hvilket betegnes som ligevægtsprisen.¹⁰³

Det antages i modellen, at der er tale om et marked i fuldkommen konkurrence, hvilket indebærer en ligevægtsløsning hvori det samfundsøkonomiske overskud maksimeres.¹⁰⁴ Dette kan således beskrives som en Kaldor-Hicks tilstand.¹⁰⁵ Dette samfundsøkonomiske overskud udgøres af forbrugeroverskuddet og producentoverskuddet, der refererer til differencen mellem markedsprisen og henholdsvis den maksimale pris forbrugere er villige til at betale og den minimumspris producenterne er villige til at udbyde den pågældende aktivitet.¹⁰⁶

¹⁰⁰ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 497. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

¹⁰¹ Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.), s. 500. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

¹⁰² Kerkmeester, H. (2000). Methodology: General. I B. Bouckaert, & G. De Geest (Red.), *Encyclopedia of Law and Economics, Volume I. The History and Methodology of Law and Economics* (s. 384). Edward Elgar Publishing.

¹⁰³ Kerkmeester, H. (2000). Methodology: General. I B. Bouckaert, & G. De Geest (Red.), *Encyclopedia of Law and Economics, Volume I. The History and Methodology of Law and Economics* (s. 384). Edward Elgar Publishing.

¹⁰⁴ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 107. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

¹⁰⁵ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 36. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

¹⁰⁶ Paccès, A. M., & Visscher, L. (2011). *Methodology of Law and Economics*, afsnit 3.1. Hentet 13. juni 2018 fra Rotterdam Institute of Law and Economics: <http://hdl.handle.net/1765/31466>

I et marked med fuld konkurrence antages det, at transaktioner sker mellem mange købere og sælgere, der hver især ikke har mulighed for at påvirke markedsprisen.¹⁰⁷ Aktørerne kan frit indtræde på markedet eller forlade dette, og antages at foretage transaktion på baggrund af fuld information.¹⁰⁸ Forvridninger i markedet kan medføre en ineffektiv ressourceallokering, således at en del af det potentielle samfundsøkonomiske overskud ikke realiseres, hvilket betegnes som et dødvægtstab.¹⁰⁹

Hensigten med modellen i det integrerede afsnit er ikke at udlede konkrete ændringer i henholdsvis forbruger- og producentoverskuddet, samt ligevægts-priser og -mængder, men i stedet at illustrere og analysere ændringen i markedet for skibsfartsvirksomhed i international trafik, hvis beskatningsvilkårene for denne branche forværres, herunder kompliceres.

1.5. Afgrænsning

OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, fordeler både beskatningsretten til skibsfartsvirksomhed i international trafik, og beskatningsretten til luftfartsvirksomhed i international trafik. Fokus for nærværende speciale er beskatningsretten i relation til skibsfartsvirksomhed international trafik efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, hvorfor specialet ikke vil analysere eller inddrage beskatningsretten til luftfartsvirksomhed i international trafik.

Ligeledes indeholder kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8 vejledning til at anvende bestemmelsen på transport ad indre farvande, hvilket ikke vil blive berørt, grundet specialets fokus på skibsfartsvirksomhed i international trafik.

I specialet analyseres kun effekten af juridisk dobbeltbeskatning i relation til beskatning af skibsfartsvirksomhed i international trafik. Hertil skal det bemærkes, at begrebet juridisk dobbeltbeskatning står i modsætning til økonomisk dobbeltbeskatning, som opstår, når en indkomst beskattes i to eller flere stater i den samme periode, men ved forskellige skattesubjekter.¹¹⁰ Økonomisk dobbeltbeskatning vil ikke blive analyseret i nærværende speciale.

Det juridiske afsnit benytter sig af retspraksis, der omhandler fortolkningen af begrebet "foretagende" i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 7. Selvom dommen, *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation*¹¹¹, omhandler fortolkningen begrebet "foretagende" i OECD's modeloverenskomst artikel 7, kan dommen benyttes i fortolkningen af begrebets betydning i relation til artikel 8, stk. 1, hvilket

¹⁰⁷ Paces, A. M., & Visscher, L. (2011). *Methodology of Law and Economics*, afsnit 3.2. Hentet 13. juni 2018 fra Rotterdam Institute of Law and Economics: <http://hdl.handle.net/1765/31466>

¹⁰⁸ Paces, A. M., & Visscher, L. (2011). *Methodology of Law and Economics*, afsnit 3.1. Hentet 13. juni 2018 fra Rotterdam Institute of Law and Economics: <http://hdl.handle.net/1765/31466>

¹⁰⁹ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 107. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

¹¹⁰ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 4.

¹¹¹ *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation*, 171 CLR 338 (High Court of Australia 22. august 1990). Herefter "*Thiel v. FCT*".

uddybes i afsnit 2.6.2. Der afgrænses i specialet fra at foretage en mere dybdegående analyse af OECD's modeloverenskomst artikel 7, idet at specialets fokus er på modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1.

Bestemmelsen i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, fordeler i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst beskatningsretten på baggrund af en domicillands-beskatning, da det er den stat, hvor foretagende er hjemmehørende, som har beskatningsretten til foretagendets fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik. Derfor afgrænses afhandlingen fra at forholde sig nærmere til lempelsesbestemmelserne i OECD's modeloverenskomst.

I forbindelse med specialets juridiske afsnit anvendes fortolkningsreglen i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 2, der er beskrevet ovenfor i afsnit 1.4.2.2.4. Specialet afgrænses dog fra at foretage en særskilt analyse af OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 2, idet fokus er på OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Grundet specialets fokus på OECD's modeloverenskomst er beskatningsretten til skibsfartsvirksomhed i international trafik ikke belyst i forhold til andre modeloverenskomster, eksempelvis FN's modeloverenskomst.

Det uddybes i afsnit 2.6.1, hvorfor SKM2005.399.HR alligevel kan benyttes til at fortolke begrebet "foretagende" efter OECD's modeloverenskomst, når den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst var fra 1948, mens OECD's modeloverenskomst første gang blev udarbejdet i 1963.¹¹²

Ligeledes afgrænses opgaven fra at forholde sig til eventuelle EU-retlige problemstillinger i forhold til den skattemæssige behandling af skibsfartsvirksomhed i international trafik.

Begrebet "fast driftssted" efter OECD's modeloverenskomst artikel 5 anvendes i det økonomiske afsnit. Begrebet dækker over et fast forretningssted, hvorfra et foretagende udøver helt eller delvis erhvervsvirksomhed, jf. modeloverenskomstens artikel 5. Det forudsættes i det økonomiske afsnit, at der er aktiviteter, der udgør et fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst artikel 5, og specialet afgrænses fra at foretage en mere dybdegående analyse af begrebet.

I det økonomiske afsnit antages, at den ene aftalepart ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst har al forhandlingsmagten ved indgåelse af denne dobbeltbeskatningsoverenskomst. Specialet afgrænses fra at forholde sig nærmere til det forhandlingsspil, der kan antages at være forbundet ved indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

¹¹² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 6. Paris: OECD Publishing.

Derudover afgrænses det økonomiske afsnit fra at undersøge de spilteoretiske overvejelser, der kan være forbundet ved et skibs valg af flagstat.

Det økonomiske afsnits yderligere forudsætninger og afgrænsninger behandles nærmere i afsnit 3.2.

Det integrerede afsnit benytter sig af en model for udbud og efterspørgsel til illustrere ændringer i fragtrate for skibsfartsvirksomhed i international trafik og den transporterede mængde af gods og passagerer ved, at beskatningsvilkår for udbydere af skibsfartsvirksomhed i international trafik ændres. Specialet afgrænses fra at give estimer på faktiske ændringer i henholdsvis fragtraten og den transporterede mængde, idet der er tale om et fiktivt opstillet eksempel.

Hældningerne på henholdsvis udbuds- og efterspørgselskurven vil have en betydning for modellens udledninger, idet disse udtrykker i hvilket omfang markedet responderer på en ændring i pris, og dermed i hvilket omfang de ændrede beskatningsvilkår påvirker markedet.¹¹³ Hældningerne på henholdsvis udbuds- og efterspørgselskurven er i modellen fiktivt opstillet, og opgaven afgrænses derfor fra at tage stilling til den faktiske elasticitet af henholdsvis udbuds- og efterspørgselskurven.

1.6. Kilde- og metodekritik

Da der har været begrænset adgang til international skattepraksis i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, tages der fortrinsvist udgangspunkt i national retspraksis. Denne afgrænsning medfører ikke nødvendigvis, at perspektivet for den juridiske afsnit mindskes. Dette underbygges i det følgende.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster skal så vidt muligt fortolkes på samme måde på et international plan for at reducere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning¹¹⁴, hvilket er formålet med OECD's modeloverenskomst.¹¹⁵ Det bidrager væsentlig til en harmoniseret fortolkning at inddrage OECD's modeloverenskomst med kommentarer.¹¹⁶ Dermed antages det i specialet, at national og international skattepraksis kan anvendes til fortolkningen af OECD's modeloverenskomst. Det ses i dansk retspraksis, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer tillægges stor betydning ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹¹⁷ Ligeledes tilstræbes der i international

¹¹³ Weisbach, D. A. (1999). Line Drawing Doctrine and Efficiency in the Tax Law. *Cornell Law Review*, 84(6), s. 1656.

¹¹⁴ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

¹¹⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

¹¹⁶ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten* 3 (6. udg.), s. 51. København: Karnov Group.

¹¹⁷ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 79. København: Karnov Group.

skattepraksis efter at opnå en ensartet fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster ved i fortolkningen af disse at lægge vægt på OECD's modeloverenskomst med kommentar.¹¹⁸ Hermed kan det således forudsættes, at den juridiske analyses perspektiv ikke nødvendigvis mindskes ved, at den juridiske analyse hovedsageligt behandler dansk retspraksis. Dog tages der forbehold for, at der eksisterer yderligere retspraksis, der er relevant for specialets problem og dets konklusioner, men som ikke har været forfatterne bekendt ved udarbejdelsen af dette speciale.

OECD's modeloverenskomst udarbejde ikke på dansk af OECD. Specialet refererer til termer og bestemmelser angivet i OECD's modeloverenskomst, og benytter den danske oversættelse af OECD's modeloverenskomst 2014¹¹⁹, i det omfang der ikke er sket ændringer ved opdateringen af OECD's modeloverenskomst 2017.

Den økonomiske afsnit spiltræ er baseret på en række forudsætninger, der anvendes til at forudsige spillernes handlinger i det pågældende spil. Selvom forudsætningerne simplificerer spillernes virkelige præferencer, synes forudsætningerne at være velbegrundet. Spilteorien findes derfor egnet til, på et teoretisk grundlag, at analysere spillernes nyttemaksimerende handlinger ud fra en samfundsmæssig synsvinkel. Tilsvarende er fordelene ved den simplificerede model i integrerede afsnit, at den på et teoretisk grundlag giver mulighed for, at illustrere ændringerne ved at beskatningsvilkår for skibsfartsvirksomhed i international trafik, som er formålet med modellen.

I det økonomiske afsnit anvendes som nævnt Kaldor-Hicks kriteriet. Anvendelsen af Kaldor-Hicks kriteriet er dog kritiseret i teorien, da det ikke har lighed med betragtningen for hvilket udfald, der synes mest efficient.¹²⁰ Dernæst kritiseres Kaldor-Hicks kriteriet endvidere for at forudsætte, at alle forhold er målbare, hvilken er en teoretisk forudsætning, som ikke er mulig i det virkelige marked.¹²¹

Trods kritikken vurderes det i dette speciale, at Kaldor-Hicks kriteriet kan anvendes til at vurdere den samfundsøkonomiske virkning af beskatning gennem OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.¹²²

1.7. Struktur

Afhandlingens juridiske afsnit i kapitel 2 klarlægger anvendelsesområdet for 2017-udgaven af artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst i relation til beskatning af skibsfartsvirksomhed i international trafik. Som fortolkningsbidrag anvendes de relevante dele af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, relevant retspraksis på området, og juridisk litteratur. Denne afdækning af

¹¹⁸ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 46. København: Karnov Group.

¹¹⁹ Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

¹²⁰ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 111. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

¹²¹ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 111. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

¹²² Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 112. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

anvendelsesområdet viser en vis fortolkningstvivil omkring begrebet "foretagende", der analyseres nærmere. Derunder analyseres den retskildemæssige værdi af 2017-opdateringen i modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, for at klarlægge i hvilket omfang 2017-opdateringen kan anvendes ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Det juridiske afsnit danner grundlag for afhandlingens kapitel 3, hvori det analyseres i hvilket omfang OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik er efficient set ud fra transaktionsomkostningsteorien og en Kaldor-Hicks betragtning.

Afhandlingens økonomiske afsnit i kapitel 3 bygger på en spilteoretisk tilgang, hvor OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, analyseres for at vurdere de mulige effekter som anvendelsen af artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst har for lande og selskaber, der anvender bestemmelsen. For at vurdere i hvilket omfang bestemmelsen skaber en efficient tilstand, opstilles et sekventielt spil med to spillere - henholdsvis staten i Land X og et selskab, der driver skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y. Den samlede vurdering af spillets udfald sker ud fra transaktionsomkostningsteorien og en Kaldor-Hicks efficiensbetragtning.

Afhandlingens kapitel 4 sammenfatter resultaterne fra den juridiske og økonomiske afsnit i et integreret afsnit, og foretager en vurdering af, hvordan OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, bør se ud, så bestemmelsen er mere hensigtsmæssig i forhold til skibsfartsvirksomhed i international trafik. Det fremgår af den juridiske analyse, at der eksisterer en vis fortolkningstvivil om begrebet "foretagende" i artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. For at minimere denne fortolkningstvivil, og i højere grad tydeliggøre, hvad der er omfattet af bestemmelsen for dermed at minimere risikoen for juridisk dobbeltbeskatning, kan artikel 8, stk. 1, med fordel ændres. I dette kapitel vurderes de juridiske og økonomiske konsekvenser en sådan ændring.

Afhandlingens kapitel 5 indeholder konklusionen på afhandlingens problemformulering.

Kapitel 2: Juridisk afsnit

2.1. Indledning

For at simplificere beskatningen af fortjeneste ved grænseoverskridende aktiviteter benyttes dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem to stater. Dobbeltbeskatningsoverenskomster indgås ofte på baggrund af OECD's modeloverenskomst¹²³, der fordeler beskatningsretten til en række indkomster mellem domicil- og kildelandet.

OECD's modeloverenskomst artikel 8 fordeler beskatningsretten til luft- og skibsfartsvirksomhed i international trafik. Artikel 8, stk. 1, i 2017-udgaven har følgende ordlyd:

“Fortjeneste, som er indvundet af et foretagende i en kontraherende stat, ved driften af skibe i international trafik kan kun beskattes i denne stat.”¹²⁴

/

“Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in that State.”¹²⁵

Formålet med dette juridiske afsnit er at systematisere, beskrive og fortolke anvendelsesområdet for 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, i forhold til den skattemæssige behandling af fortjeneste vedrørende skibsfartsvirksomhed i international trafik, samt at analysere den retskildemæssige status af opdateringen af modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, med kommentarer i 2017.¹²⁶

Retskildeværdien af opdateringen i 2017 af bestemmelsen med kommentarer er relevant at analysere, idet det skal undersøges i hvilket omfang opdateringen - og dermed anvendelsesområdet for 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1 - skal lægges til grund ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster baseret på OECD's modeloverenskomst indgået før 2017.

Den juridiske analyse anvender OECD's modeloverenskomst med kommentarer som den centrale kilde ved fortolkningen af modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, samt i vurderingen af retskildeværdien af

¹²³ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 48. København: Karnov Group.

¹²⁴ Egen oversættelse.

¹²⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, artikel 8, stk. 1. Paris: OECD Publishing.

¹²⁶ OECD. (21. november 2017). *2017 Update to the OECD Model Tax Convention*, s. 3-4. Hentet 13. juni 2018 fra <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>

opdateringen i 2017 af artikel 8 med kommentarer i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik. Derudover inddrages Wienerkonventionen, retspraksis og juridisk litteratur.

I Del I udledes først anvendelsesområdet for 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Derefter følger en analyse af de uklarheder, der er opstået i forbindelse med gennemgangen af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og begreberne heri.

I Del II beskrives først det generelle forhold mellem opdateringer i OECD's modeloverenskomst og tidligere versioner af OECD's modeloverenskomst. Herefter følger en analyse af retskildeværdien af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik.

Del I: Anvendelsesområdet for OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1

2.2. Overordnet om bestemmelsen

I det følgende beskrives OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik. Beskrivelsen tager først udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst med kommentarer, derefter retspraksis og juridisk litteratur.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at fortjeneste ved drift af skibe i international trafik alene beskattes i én stat.¹²⁷ Dette indebærer, at det er den stat, hvori den fysiske eller juridiske person, der driver foretagendet er hjemmehørende, som tildeles beskatningsretten til foretagendets globale indkomst fra drift af skibe i international trafik, jf. modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1.

Som anført, anvendes "et foretagende i en kontraherende stat" (på engelsk "enterprise of a Contracting State") i ordlyden af artikel 8, stk. 1, hvilket defineres i modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra d, som følgende:

*"Udtrykkene 'foretagende i en kontraherende stat' og 'foretagende i den anden kontraherende stat' betyder henholdsvis et foretagende, som drives af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, og et foretagende, som drives en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat."*¹²⁸

Udtrykket "hjemmehørende i en af de kontraherende stater" defineres i OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 1, og refererer til enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium. Udtrykket "person" omfatter en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer, jf. modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra a.

Modeloverenskomstens artikel 8, stk. 2, giver mulighed for, at bestemmelsen i stk. 1, tilsvarende finder anvendelse på fortjeneste fra deltagelse i et konsortium, et forretningsfællesskab (joint business) eller international trafik organisation. Bestemmelsen behandles ikke yderligere i det følgende, da specialets fokus er på artikel 8, stk. 1, jf. afsnit 1.5.

Indtil 2017 tildelte modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, beskatningsretten til fortjeneste ved driften af skibe i international trafik til den kontraherende stat i hvilken foretagendets virkelige ledelse havde sit sæde.¹²⁹ I 2017 blev ordlyden af bestemmelsen ændret, således at beskatningsretten

¹²⁷ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

¹²⁸ Bestemmelsen er ikke ændret ved opdateringen i 2017, og derfor benyttes den danske oversættelse af Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

¹²⁹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 2. Paris: OECD Publishing.

som udgangspunkt ikke længere tilfalder den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sæde, men i stedet den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende.¹³⁰ Disse opdateringer diskuteres i Del II.

2.2.1 Omfattede indkomster

Først og fremmest omfatter bestemmelsen fortjeneste, som foretagendet direkte har opnået ved transport af passagerer eller gods med skibe i international trafik, uanset om skibene ejes, leases eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet.¹³¹

Udover fortjeneste opnået direkte ved transporten af gods eller passagerer, omfatter bestemmelsen også fortjeneste af virksomhed, der er *direkte forbundet* med denne transport. Herved forstås enhver virksomhed, der primært udøves i forbindelse med foretagendes transport af passagerer eller gods i international trafik.¹³²

Herudover omfattes også fortjeneste fra aktiviteter, der ikke direkte er forbundet med den internationale skibsvirksomhed, men som kan betegnes som virksomhed af hjælpende karakter.¹³³

Et eksempel på indkomst omfattet af artikel 8, stk. 1, er fortjeneste ved leasing af skibe, der er chartret med fuld udrustning, bemanning og forsyning. Omvendt er fortjeneste ved leasing af skibe på bareboat-charterbasis ikke omfattet.¹³⁴ Virksomhed af hjælpende karakter kan eksempelvis være fortjeneste ved salg af billetter på vegne af et andet foretagendet fra en lokalitet, som primært opretholdes med henblik på at sælge egne billetter til transport med skibe i international trafik.¹³⁵

En række yderligere eksempler på fortjeneste, der er omfattet, henholdsvis ikke omfattet af artikel 8, stk. 1, er oplistet i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8. For overblikkets skyld er disse eksempler samlet i Bilag 2.

I det følgende afsnit vil relevant retspraksis vedrørende indkomstbegrebet blive gennemgået.

¹³⁰ OECD. (21. november 2017). *2017 Update to the OECD Model Tax Convention*, s. 18. Hentet 13. juni 2018 fra <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>

¹³¹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing.

¹³² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 4.1. Paris: OECD Publishing.

¹³³ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 4 og 4.2. Paris: OECD Publishing.

¹³⁴ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 5. Paris: OECD Publishing.

¹³⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 8. Paris: OECD Publishing.

2.2.2. Retspraksis

2.2.2.1. SKM2005.399.HR

Sagen drejede sig om, hvorvidt en skatteydners indkomst fra et amerikansk kommanditselskab skulle beskattes i Danmark. Skatteyder var fuldt skattepligtig til Danmark.

Højesteret tog stilling til, hvorvidt indtægter fra fiskerivirksomhed udført af det amerikanske kommanditselskab kunne anses som indkomst oppebåret ved "Driften af Skibe" efter artikel V(1) i den dagældende dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst.¹³⁶

Indholdet af denne bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten var følgende:

"Indkomst, som et Foretagende hjemmehørende i en af de kontraherende Stater oppebærer ved Driften af Skibe eller Luftfartøjer indregistrerede i denne Stat, skal undtages fra Beskatning i den anden kontraherende Stat."

Indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel V(1) svarer til princippet i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, om at den stat, hvor foretagende er hjemmehørende tildeles beskatningsretten til foretagendes fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik.

Skatteministeriet anførte, at kommanditselskabet udøvede ganske almindelig handelsvirksomhed med produktion af salg og fisk, der ikke var omfattet af "Driften af Skibe" i den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Bestemmelsen måtte efter en "naturlig sproglig forståelse" og på grundlag af noteudveksling mellem de amerikanske og danske myndighed, hvori fortjeneste ved international skibsfart var omtalt, forstås således, at fiskerivirksomhed ikke var indkomst oppebåret ved "Driften af Skibe". Skatteministeriet fremførte, at denne fortolkning var i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 8.

Landsretten gav medhold i Skatteministeriets påstand, herunder at fortolkningen var i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 8, og fandt at den udøvede fiskerivirksomhed ikke var omfattet af begrebet "Driften af Skibe" i overenskomstens artikel V(1). Højesteret stadfæstede dommen.

Højesterets dom i SKM2005.399.HR viser, at fiskerivirksomhed ikke opfattes som fortjeneste ved international trafik, og dermed ikke er omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

¹³⁶ Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1949 om en under 6. maj 1948 i Washington undertegnet overenskomst mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning med en i anledning af overenskomstens ratifikation oprettet protokol.

2.2.3. Juridisk litteratur

Idet OECD's modeloverenskomst indeholder en særskilt bestemmelse vedrørende fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik, tager modeloverenskomsten højde for måden hvorpå skibsfartsvirksomhed i international trafik typisk er indrettet.¹³⁷ En sejlads indeholder ofte flere stop i en eller flere fremmede stater, hvorfor der kan opstå en række udfordringer ved allokering af indkomst ved skibsfart i international trafik, hvis tildeling af beskatningsretten skete efter princippet om fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5.¹³⁸

For at fortjeneste ved international trafik kan omfattes af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, er det en betingelse, at der sker en faktisk drift af et eller flere skibe, der indebærer, at et foretagende skal påtage sig risikoen ved at transportere passagerer eller gods med skibe i international trafik.¹³⁹ Udtrykket "drift" omfatter ligeledes forberedende aktiviteter relateret til skibsfart, hvorfor eksempelvis køb eller fremstilling af skibe er omfattet, medmindre driften annulleres før dets begyndelse.¹⁴⁰

Virksomhed anses for direkte forbundet med et foretagendets transport af passagerer eller gods i international trafik, hvis den pågældende aktivitet ikke ville være udført, såfremt der ikke havde været denne drift af skibet.¹⁴¹ Denne type aktivitet omfatter eksempelvis arbejdskraft ombord på skibet, og udstyr, der anvendes på skibet, som begge understøtter foretagendets drift af skibe.¹⁴²

2.2.4. Opsummering af bestemmelsens indhold

OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, omfatter som udgangspunkt al virksomhed direkte relateret til et foretagendets transport af passagerer eller gods i international trafik¹⁴³ samt fortjeneste, der ikke er direkte relateret til et foretagendets drift af skibe i international trafik, så længe disse aktiviteter anses for at være af hjælpende karakter for driften af skibe i international

¹³⁷ Kofler, G. (2015). I R. Ekkehart, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 8, pkt. 8.

¹³⁸ Kofler, G. (2015). I R. Ekkehart, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 8, pkt. 8.

¹³⁹ Kofler, G. (2015). I R. Ekkehart, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 8, pkt. 30.

¹⁴⁰ Kofler, G. (2015). I R. Ekkehart, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 8, pkt. 30.

¹⁴¹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 4.2. Paris: OECD Publishing.

¹⁴² Miasto, G. (2015). *Article 8: International Transport and Other Operations - Global Tax Treaty Commentaries*, afsnit 5.1.2.2.1. Global Tax Treaty Commentaries IBFD.

¹⁴³ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 4-4.1. Paris: OECD Publishing.

trafik.¹⁴⁴ Dette skal ses i lyset af, at formålet med bestemmelsen er at sikre, at et foretagende engageret i skibsfartsvirksomhed i international trafik alene beskattes i én stat.¹⁴⁵

Begreberne "international trafik" og "foretagende", der ligeledes er afgørende for at afdække bestemmelsens anvendelsesområde, beskrives nærmere i de følgende to afsnit.

2.3. Begrebet "international trafik"

For at indkomst er omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, er det nødvendigt, at der er tale om indkomst fra "international trafik". Begrebet "international trafik" afgrænser bestemmelsens anvendelsesområde, og det er derfor nødvendigt at klarlægge, hvordan begrebet "international trafik" skal forstås.

Definitionen af "international trafik" følger af OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra e, der i 2017-udgaven har ordlyden:

*"Udtrykket 'international trafik' betyder enhver transport med et skib, bortset fra de tilfælde, hvor skibet hvor udelukkende anvendes mellem steder i en kontraherende stat, og foretagendet, der driver skibet, ikke er hjemmehørende i den stat."*¹⁴⁶

Det fremgår af kommentaren til OECD's modeloverenskomst artikel 3, at begrebet "international trafik" skal læses i sammenhæng med modeloverenskomstens artikel 8.¹⁴⁷ Ligeledes henvises der i kommentaren til artikel 8 i modeloverenskomsten tilbage til artikel 3, idet begrebet "international trafik" i artikel 8 skal forstås efter artikel 3, stk. 1, litra e, i modeloverenskomsten.¹⁴⁸

Begrebet "international trafik" forudsætter transport med skib, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra e. Indtil 2017-opdateringen af modeloverenskomsten har begrebet "skib" ikke været defineret, men det er med opdateringen i 2017 tilføjet, at begrebet "båd" anvendes i relation til transport i indre farvande, som i relation til modeloverenskomsten er transport på floder, kanaler og søer.¹⁴⁹ Begrebet "skib" anvendes i den øvrige del af modeloverenskomsten, hvor hensigten er at give udtrykket "skib" en bred betydning, der således omfatter "*any vessel used for water navigation*".¹⁵⁰

¹⁴⁴ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 4.2. Paris: OECD Publishing.

¹⁴⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

¹⁴⁶ Egen oversættelse.

¹⁴⁷ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 5. Paris: OECD Publishing.

¹⁴⁸ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

¹⁴⁹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 15. Paris: OECD Publishing.

¹⁵⁰ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 17. Paris: OECD Publishing.

Det fremgår af kommentaren, at begrebet "international trafik" skal fortolkes bredt. Definition af international trafik skal ses i lyset af bestemmelsens formål, der som tidligere beskrevet er at lade den stat, hvori foretagendet er hjemmehørende bevare beskatningsretten ikke kun til trafik i denne stats indenlandske farvande, men også til trafik mellem tredjestater samt at sikre, at beskatningsretten tilfalder den anden stat, når sejladsen udelukkende foretages inden for denne anden stats grænser.¹⁵¹

Nedenfor er opstillet en række eksempler til afklaring af, hvornår der foreligger international trafik og hvornår der *ikke* er tale om international trafik. Eksemplerne vedrører alle sejlads i de fiktive stater X, Y og Z. I alle eksempler er foretagendet hjemmehørende i staten X og staten Y udgør den anden kontraherende stat.

Figur 2.1

Et foretagende, der er hjemmehørende i Land X, har Skibet F, der sejler mellem A og B i Land Y

Land X

Land Y



A



Skib F



B

Sejladsen udgør *ikke*
international trafik

Egen illustration

Figur 2.1 illustrerer den situation, at et skib, der er hjemmehørende i Land X, udelukkende sejler mellem pladser i Land Y. Sejladsen er i dette tilfælde ikke omfattet af begrebet international trafik, idet afgangsstedet og ankomststedet for skibet er i samme kontraherende stat.¹⁵² Land Y vil derfor som udgangspunkt have beskatningsretten til skibets fortjeneste i Land Y.¹⁵³

¹⁵¹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6. Paris: OECD Publishing.

¹⁵² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, artikel 3, stk. 1, litra e, og kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6.2. Paris: OECD Publishing.

¹⁵³ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6. Paris: OECD Publishing.

Figur 2.2

Et foretagende, der er hjemmehørende i Land X, har Skibet F, der sejler mellem A, B og C. Sejladsen starter eller slutter i A



Egen illustration

Figur 2.2 illustrerer den situation, hvor et skib rejser mellem forskellige pladser i en stat, og foretagendet ikke er hjemmehørende i denne stat, men denne rejse sker som led i en længere rejse, hvor enten afgang- eller ankomststedet ligger uden for denne anden kontraherende stat.¹⁵⁴ I dette tilfælde udgør hele sejladsen international trafik, og Land X vil derfor have beskatningsretten til denne indkomst.

Der vil stadig være tale om international trafik såfremt skibet i figur 2.2 har afgang- eller ankomststed i en tredjestat.¹⁵⁵ Land X vil have beskatningsretten til den indenlandske del af skibets rejse, der foregår i Land X mens skibet er på vej til Land Y.¹⁵⁶

Figur 2.3

Et foretagende, der er hjemmehørende i Land X, har Skibet F, der sejler mellem A, B og C. Sejladsen starter og slutter i C



Egen illustration

¹⁵⁴ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6.2. Paris: OECD Publishing.

¹⁵⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6.2. Paris: OECD Publishing.

¹⁵⁶ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6. Paris: OECD Publishing.

Figur 2.3 viser, at hvis både afgangssted og endeligt ankomststed er i en kontraherende stat, hvor foretagendet ikke er hjemmehørende, er der ikke tale om "international trafik", uanset om en del af transporten foregår uden for denne stat.¹⁵⁷

2.3.1. Retspraksis

2.3.1.1. SKM2018.60.HR

I denne konkrete sag havde skatteyder, der var fuldt skattepligtig til Danmark, udført arbejde i 2012 ombord på et norsk indregistreret skib ved Angola, der var ejet af et norsk rederi. Sagen omhandlede hvordan skatteydernes løn skulle beskattes, hvilket afhang af, hvorvidt skibet var i "international trafik" efter artikel 3, stk. 1, litra h, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.¹⁵⁸ Såfremt det blev vurderet, at skibet sejlede i international trafik, ville beskatningsretten tilgå Norge.

Skibet som skatteyder arbejdede på skulle løse en række forskellige opgaver i forbindelse med olieindvinding fra havbunden herunder vedligeholdelse, reparation, udbygning af og på olieinstallationer på havbunden.

Højesteret henviste til, at begrebet "international trafik" måtte fortolkes i lyset af, hvad der forstås ved begrebet i OECD's modeloverenskomst, da den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er baseret på modeloverenskomsten.

Højesteret fandt, at et skib efter den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst og OECD's modeloverenskomst er i "international trafik", når skibets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods mellem pladser for en andens regning. Da skibets hovedopgave var inspektion, vedligeholdelse, reparation og udbygning af og på olieinstallationer på havbunden var det derfor ikke tilfældet.

Højesterets dom viser, at begrebet "international trafik" forudsætter, at der sker en transport af gods eller passagerer, og at "transport" ikke skal fortolkes særskilt.

2.3.2. Opsummering af begrebet "international trafik"

Definitionen af begrebet "international trafik" findes i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra e. Heraf fremgår, at "international trafik" dækker over enhver transport med skib, bortset fra de tilfælde, hvor skibet udelukkende anvendes mellem steder i en kontraherende stat, og foretagendet, der driver skibet ikke er hjemmehørende i den stat.

¹⁵⁷ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6.4. Paris: OECD Publishing.

¹⁵⁸ Lov nr. 190 af 12. marts 1997 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande.

Begrebet omfatter ikke et skib, der udelukkende anvendes mellem pladser i en kontraherende stat, hvor foretagendet ikke er hjemmehørende, idet afgangsstedet og ankomststedet er i samme kontraherende stat.¹⁵⁹

Begrebet "international trafik" omfatter situationen, hvor et skib rejser mellem forskellige pladser i én stat, og denne rejse sker som led i en længere rejse, hvor enten afgangsstedet eller ankomststedet ligger i uden for denne anden kontraherende stat.¹⁶⁰

Hvis både afgangssted og endeligt ankomststed er i en kontraherende stat, hvor foretagendet ikke er hjemmehørende, er der ikke tale om "international trafik", uanset om en del af transporten foregår uden for denne stat.¹⁶¹

I SKM2018.60.HR fandt Højesteret, at et skib er i "international trafik", når skibets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods mellem pladser for en andens regning.

2.4. Begrebet "foretagende"

Som nævnt anvendes begrebet "foretagende" i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Begrebet "foretagende" benyttes endvidere i en række andre bestemmelser i OECD's modeloverenskomst, men i det følgende vil begrebet blive beskrevet i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Begrebet "foretagende" defineres i modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra c, som:

*"Udtrykket 'foretagende' betyder udøvelsen af enhver forretningsmæssig virksomhed."*¹⁶²

Begrebet "forretningsmæssig virksomhed" defineres i artikel 3, stk. 1, litra h, som følgende:

*"Udtrykket 'forretningsmæssig virksomhed' omfatter udøvelsen af frit erhverv og anden virksomhed af selvstændig karakter."*¹⁶³

¹⁵⁹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, artikel 3, stk. 1, litra e, og kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6.2. Paris: OECD Publishing.

¹⁶⁰ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6.2. Paris: OECD Publishing.

¹⁶¹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6.4. Paris: OECD Publishing

¹⁶² Bestemmelsen er ikke ændret ved opdateringen i 2017, og derfor benyttes den danske oversættelse af Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

¹⁶³ Bestemmelsen er ikke ændret ved opdateringen i 2017, og derfor benyttes den danske oversættelse af Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

Det følger af kommentaren til artikel 3 om "forretningsmæssig virksomhed", at begrebet heller ikke er udtømmende defineret. Af kommentaren følger, at begrebet efter artikel 3, stk. 2, "som udgangspunkt skal have den betydning, som det har i den nationale lovgivning i den stat, der anvender overenskomsten."¹⁶⁴

Hvad der nærmere skal forstås ved et "foretagende" er beskrevet på følgende måde i kommentaren:

*"Spørgsmålet om, hvorvidt en aktivitet udfoldes inden for et foretagendes rammer, eller om den skal antages i sig selv at udgøre et foretagende, er altid blevet fortolket i overensstemmelse med de kontraherende staters nationale love."*¹⁶⁵

Henvisningen til de kontraherende staters nationale love angives i kommentaren som årsagen til, at det ikke har været tilstræbt at give en udtømmende definition af begrebet "foretagende".¹⁶⁶ Dog fremgår det af kommentaren til artikel 3, at da "forretningsmæssig virksomhed" omfatter udøvelsen af frit erhverv og anden virksomhed af selvstændig karakter, anses "forretningsmæssig virksomhed" dermed at udgøre et "foretagende" uden hensyn til udtrykkets betydning i national lovgivning.¹⁶⁷ Dette må forstås således, at hvad der er et "foretagende" udover det, der er "forretningsmæssig virksomhed" skal fortolkes i overensstemmelse med de kontraherende staters nationale love. Det fremgår af kommentaren til modeloverenskomsten, at stater, der anser afgrænsningen af "foretagende" overfor "forretningsmæssig virksomhed" for unødvendig, kan frit udelade definitionen af udtrykket "foretagende" i deres bilaterale overenskomster.¹⁶⁸

2.4.1. Retspraksis

2.4.1.1. SKM2005.399.HR

Sagen er ovenfor nævnt i afsnit 2.2.2.1, hvor fokus i dette afsnit var på rettens fortolkning af, hvorvidt fiskerivirksomhed var omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. I samme sag tog Højesteret dog også stilling til begrebet "foretagende" i den tidligere gældende dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst.¹⁶⁹

¹⁶⁴ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 10.2. Paris: OECD Publishing.

¹⁶⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing. Bestemmelsen er ikke ændret ved opdateringen i 2017, og derfor benyttes den danske oversættelse af Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

¹⁶⁶ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing.

¹⁶⁷ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing.

¹⁶⁸ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing.

¹⁶⁹ Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1949 om en under 6. maj 1948 i Washington undertegnet overenskomst mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning med en i anledning af overenskomstens ratifikation oprettet protokol.

Begrebet "foretagende" var defineret i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel II(1)(e), som:

"[...] enhver Art af Virksomhed, hvad enten den udøves af en fysisk Person, et Interessentskab, et Aktieselskab, eller hvilken som helst anden Sammenslutning."

Hvorfor SKM2005.399.HR kan benyttes til at fortolke begrebet "foretagende" efter OECD's modeloverenskomst, når dobbeltbeskatningsoverenskomsten var fra 1948 mens OECD's modeloverenskomst første gang blev udarbejdet i 1963¹⁷⁰, uddybes i afsnit 2.6.1.

Landsretten fandt, at et kommanditselskab efter dansk ret er et transparent selskab. Dette indebærer, at indtægter fra et kommanditselskab, skal beskattes hos kommanditisterne personligt som løbende erhvervsmæssig indkomst. Da skatteyder i sin egenskab af kommanditist drev erhvervsmæssig virksomhed var skatteyder derfor omfattet af begrebet "foretagende", som dette var defineret i dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel II(1)(e). Efter overenskomstens artikel III(1) skulle skatteyderen beskattes i Danmark, dog fandt Landsretten, at skatteydere indtægter fra kommanditselskabet var indtægter fra et fast driftssted, hvorfor der skulle lempes i kommanditselskabets indtægter for den beskatning, som var foretaget i USA. Indtægterne skulle derfor beskattes hos skatteyder i Danmark, uanset om kommanditselskabet efter overenskomstens artikel II(1)(f) var et foretagende hjemmehørende i USA.

Højesteret stadfæstede Landsrettens dom.

2.4.1.2. *Thiel v. FCT*

I en australsk sag¹⁷¹ tog High Court of Australia stilling til begrebet "foretagende" i relation til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Australien og Schweiz, hvor det centrale spørgsmål var fortolkningen af "*profits of an enterprise of one of the Contracting States*" i artikel 7 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.¹⁷²

Hvorfor sagen kan anvendes til en tolkning af OECD's modeloverenskomst artikel 8 uddybes i afsnit 2.6.2.

¹⁷⁰ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 6. Paris: OECD Publishing.

¹⁷¹ *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation*, 171 CLR 338 (High Court of Australia 22. august 1990). Selvom afgørelsen ikke vedrører fortolkningen af begrebet "foretagende" i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 8, så medtages afgørelsen i analysen, da denne i litteraturen beskrives som en "*landmark decision*", der efterfølgende har haft efterfølgende betydning for at der skal foretages en autonom fortolkning af udtrykket "foretagende", som uddybes i afsnit 2.6.3. Se Reimer, E. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 3, pkt. 38.

¹⁷² *Thiel v. FCT*, Mason, Brennan og Gaudron, præmis 2.

Sagen omhandlede en skatteyder, der var hjemmehørende i Schweiz, som havde foretaget salg af aktier i Australien, og hvorvidt denne transaktion udgjorde et "foretagende" i relation til den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst.¹⁷³

Retten konstaterede, at begrebet "foretagende" ikke havde nogen særlig eller almindelig anerkendt betydning i australsk intern ret, hvorfor begrebets betydning måtte udledes fra dobbeltbeskatningsoverenskomsten i sig selv.¹⁷⁴ Retten fandt, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer kunne inddrages i fortolkningen, da disse udgjorde "supplerende fortolkningsmidler" efter Wienerkonventionens artikel 32.¹⁷⁵

Retten fandt, at begrebet "foretagende" skulle fortolkes som "*one or more transactions entered into for business or commercial purposes*".¹⁷⁶ Skatteydere transaktion udgjorde derfor et "foretagende", og var dermed omfattet af den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.¹⁷⁷

2.4.3. Opsummering af begrebet "foretagende"

Begrebet "foretagende" er ikke udtømmende defineret i OECD's modeloverenskomst, men omfatter alle forretningsområder, hvor udøvelsen af aktiviteterne er af selvstændig karakter.¹⁷⁸ OECD henviser i kommentaren til, at hvad der udover "forretningsmæssig virksomhed" nærmere forstås ved et foretagende skal fortolkes i overensstemmelse med kontraherende staters nationale love, hvilket er årsagen til, at der ikke er givet en udtømmende definition af begrebet i modeloverenskomsten.¹⁷⁹

I retspraksis er begrebet fortolket henholdsvis i overensstemmelse med intern ret¹⁸⁰ eller ud fra den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst i sig selv.¹⁸¹

¹⁷³ *Thiel v. FCT*, McHugh, præmis 1.

¹⁷⁴ *Thiel v. FCT*, Mason, Brennan og Guadron, præmis 4.

¹⁷⁵ *Thiel v. FCT*, Dawson, præmis 10.

¹⁷⁶ *Thiel v. FCT*, Mason, Brennan og Guadron, præmis 10.

¹⁷⁷ *Thiel v. FCT*, Mason, Brennan og Guadron, præmis 10.

¹⁷⁸ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, artikel 3, stk. 1, litra c og h. Paris: OECD Publishing.

¹⁷⁹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing.

¹⁸⁰ SKM2005.399.HR.

¹⁸¹ *Thiel v. FCT*.

2.5. Samlet opsamling på anvendelsesområdet

I det ovenstående er indholdet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, afdækket i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik, ved først at tage udgangspunkt i bestemmelsens indhold, og derefter i begreberne "international trafik" og "foretagende".

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at et foretagende engageret i skibsfartsvirksomhed i international trafik alene beskattes i én stat.¹⁸² Som udgangspunkt omfatter bestemmelsen derfor al virksomhed direkte relateret til et foretagendets transport af passagerer eller gods i international trafik¹⁸³ samt fortjeneste, der ikke er direkte relateret til et foretagendets drift af skibe i international trafik, så længe at disse aktiviteter anses for at være af hjælpende karakter for driften af skibe i international trafik.¹⁸⁴

Af ovenstående fremgår, at der i retspraksis har været tvivl om hvorvidt "international trafik" kan referere til enhver form for transport i internationalt farvand, hvor SKM2018.60.HR viser, at et skib er i "international trafik", når skibets hovedopgave efter en helhedsvurdering er at transportere personer eller gods mellem pladser for en andens regning.

Som det fremgår, skal begrebet "foretagende" fortolkes bredt, hvorfor "foretagende" omfatter alle forretningsområder, hvor udøvelsen af aktiviteterne er af selvstændig karakter. Da dette ikke er en entydig eller klar definition, findes det relevant at foretage en nærmere analyse af begrebet.

2.6. Fortolkningen af begrebet "foretagende" og uklarheder forbundet herved

I det følgende begrundes først, hvorfor SKM2005.399.HR og *Thiel v. FCT*, der blev gennemgået i afsnit 2.4.1, kan anvendes til en fortolkning af begrebet "foretagende" i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Derefter skildres de uklarheder om, hvordan "foretagende" skal fortolkes, der fremgår ved en nærmere analyse af retspraksis sammenholdt med synspunkter anført i den juridiske litteratur.

2.6.1. Inddragelsen af SKM2005.399.HR ved fortolkningen af "foretagende"

SKM2005.399.HR omhandlede blandt andet fortolkningen af begrebet "foretagende" i den dagældende dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel II(1)(e). OECD's modeloverenskomst blev udarbejdet for første gang i 1963¹⁸⁵, mens den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst var

¹⁸² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

¹⁸³ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 4-4.1. Paris: OECD Publishing.

¹⁸⁴ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 4.2. Paris: OECD Publishing.

¹⁸⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 6. Paris: OECD Publishing.

fra 1948.¹⁸⁶ Den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst var derfor ikke baseret på OECD's modeloverenskomst.

Landsretten og Højesteret gav Skatteministeriet medhold i påstanden om, at fiskerivirksomhed ikke var omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel V(1) og OECD's modeloverenskomst artikel 8, jf. afsnit 2.2.2.1. Højesteret har derfor i et eller andet omfang tillagt OECD's modeloverenskomst vægt ved fortolkningen af, hvorvidt fiskerivirksomhed var omfattet af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Når Skatteministeriet har anvendt OECD's modeloverenskomst i fortolkningen af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst, og Højesteret senere gav medhold i denne tolkning, kan det antages, at rettens fortolkning af begrebet "foretagende" i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel II(1)(e) også kan anvendes til at fortolke begrebet "foretagende" efter OECD's modeloverenskomst. Dette kan endvidere begrundes med, at et "foretagende" efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten omfattede "enhver Art af Virksomhed", der antages at være tilsvarende det et "foretagende" omfatter efter OECD's modeloverenskomst, som er "udøvelsen af enhver forretningsmæssig virksomhed", jf. modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra c.

2.6.2. Inddragelsen af *Thiel v. FCT* ved fortolkningen af "foretagende"

Thiel v. FCT omhandlede fortolkningen af "*profits of an enterprise of one of the Contracting States*" i artikel 7 i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Australien og Schweiz.¹⁸⁷

Selvom dommen omhandler fortolkningen af begrebet "foretagende" i OECD's modeloverenskomst artikel 7, kan dommen benyttes ved fortolkningen af begrebets betydning i relation til artikel 8. Dette skyldes, at der eksisterer et samspil mellem OECD's modeloverenskomst artikel 8 og 7¹⁸⁸, der omhandler fortjeneste ved forretningsmæssig virksomhed generelt. Artikel 7, stk. 1, 1. pkt., har følgende ordlyd:

*"Fortjeneste, som er indvundet af et foretagende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted."*¹⁸⁹

¹⁸⁶ Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1949 om en under 6. maj 1948 i Washington undertegnet overenskomst mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning med en i anledning af overenskomstens ratifikation oprettet protokol.

¹⁸⁷ *Thiel v. FCT*, Mason, Brennan og Guadron, præmis 2.

¹⁸⁸ Kofler, G. (2015). I R. Ekkehart, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 8, pkt. 16.

¹⁸⁹ Bestemmelsen er ikke ændret ved opdateringen i 2017, og derfor benyttes den danske oversættelse af Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

Et foretagendes fortjeneste fra drift af skibe, der ikke er omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, vil i stedet være fortjeneste ved forretningsmæssig virksomhed, som er omfattet af artikel 7.¹⁹⁰ Dette må derfor betyde, at begrebet "foretagende" skal fortolkes på samme måde i både OECD's modeloverenskomst artikel 7 og 8. Det er derfor muligt at anvende *Thiel v. FCT* til en fortolkning af begrebet "foretagende" i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, selvom dommen omhandler fortolkningen af begrebet "foretagende" i artikel 7.

2.6.3. Fortolkningstvivil

Ovenstående gennemgang af anvendelsesområdet for OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, viser, at når "foretagende" i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra c, defineres som "udøvelsen af enhver forretningsmæssig virksomhed", kan det umiddelbart se ud til, at der er en overensstemmelse mellem begreberne "foretagende" og "forretningsmæssig virksomhed", der fremgår af OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra h.

Begrebet "forretningsmæssig virksomhed" defineres som "udøvelsen af frit erhverv og anden virksomhed af selvstændig karakter". Dog fremgår det i kommentaren til artikel 3, at begrebet "foretagende" ikke er udtømmende defineret. Da det eksplicit fremgår, at der ikke er givet en udtømmende definition af begrebet "foretagende", må der være mulighed for, at der kan opstå tilfælde, hvor "foretagende" adskilles fra "forretningsmæssig virksomhed". Hvis det er hensigten, at begrebet "foretagende" altid er overensstemmende med "forretningsmæssig virksomhed" er bemærkningen omkring, at begrebet "foretagende" ikke er udtømmende defineret overflødig. Ligeledes vil det være overflødigt i modeloverenskomsten at afgrænse "foretagende" overfor "forretningsmæssig virksomhed" i kommentaren til artikel 3 omkring "foretagende", selvom de kontraherende stater har mulighed for at undlade at anvende begrebet "foretagende" i deres dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹⁹¹ Dette må tolkes som, at såfremt staterne "anser en sådan tydeliggørelse [af begrebet "foretagende"] for unødvendig"¹⁹², har de mulighed for ikke at anvende begrebet i deres dobbeltbeskatningsoverenskomster, mens OECD må antages at være af den overbevisning, at der er forskel på de to begreber, da det ellers er unødvendigt at afgrænse begrebet "foretagende" over for "forretningsmæssig virksomhed" i modeloverenskomsten.

Selvom OECD henviser i kommentaren til, at hvad der udover "forretningsmæssig virksomhed" nærmere forstås ved et foretagende skal fortolkes i overensstemmelse med kontraherende staters nationale love¹⁹³, eksisterer der i praksis forskellige holdninger til, om begrebet skal fortolkes enten

¹⁹⁰ Kofler, G. (2015). I R. Ekkehart, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 8, pkt. 16.

¹⁹¹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing.

¹⁹² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing.

¹⁹³ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing. Citat findes i afsnit 2.4.

internretlig eller autonomt. Internretlig fortolkning indebærer, at fortolkningen af et givent begreb i en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal tolkes i overensstemmelse med intern ret, mens en autonom fortolkning indebærer, at fortolkningen foretages uden at inddrage intern ret.¹⁹⁴

Henvisningen til national ret taler umiddelbart for en internretlig fortolkning af den del af begrebet "foretagende", der ligger udover "forretningsmæssig virksomhed", men da begrebet "foretagende" er defineret i artikel 3, stk. 1, litra c, kan det give anledning til at tro, at fortolkningsreglen i modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2, ikke finder anvendelse.¹⁹⁵ Begrebet "foretagende" kan derfor forstås som en del af sproget i den internationale skatteret ("*international tax language*")¹⁹⁶, der må anses for at være et udtryk for "den sædvanlige betydning" efter artikel 31, stk. 1, i Wienerkonventionen.¹⁹⁷ Dette taler for, at begrebet "foretagende" fortolkes autonomt.¹⁹⁸ Ligeledes taler hensynet til en harmoniseret fortolkning taler for, at begrebet så vidt muligt fortolkes på samme måde¹⁹⁹, hvorfor en inddragelse af intern ret vil være højst ufordelagtig for både de kontraherende stater samt skatteyder, da dette kan medføre en forskelligartet fortolkning.²⁰⁰

Det taler ligeledes for en autonom fortolkning, at "foretagende" er et relativt ukendt begreb i et stort antal lande, og derfor er uden betydning i disse lande²⁰¹, ligesom det var tilfældet i *Thiel v. FCT*. Hvis det er hensigten, at begrebet derfor skal fortolkes autonomt, kan det undre, at begrebet "foretagende" ikke er mere præcist defineret i OECD's modeloverenskomst.²⁰² Den uklare definition af begrebet "foretagendet" er da også fremlagt som argument for, at der netop skal ske en internretlig fortolkning

¹⁹⁴ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 56. København: Karnov Group.

¹⁹⁵ van Raad, K. (2011). Chapter 5 "Enterprise" and "Enterprise of a Contracting State": Towards a Century of Confusion Regarding the Term "Enterprise" in the Model Double Taxation Conventions. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law* (afsnit 5.2.2). Online Books IBFD.

¹⁹⁶ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 134.

¹⁹⁷ Heinrichs, S. (2011). Chapter 13 Germany, afsnit 13.5.2.1. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law*. Online Books IBFD.

¹⁹⁸ Reimer, E. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 3, pkt. 38.

¹⁹⁹ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 45. København: Karnov Group.

²⁰⁰ Reimer, E. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 3, pkt. 38.

²⁰¹ Reimer, E. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 3, pkt. 38; van Raad, K. (2011). Chapter 5 "Enterprise" and "Enterprise of a Contracting State": Towards a Century of Confusion Regarding the Term "Enterprise" in the Model Double Taxation Conventions. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law* (afsnit 5.2.2). Online Books IBFD.

²⁰² van Raad, K. (2011). Chapter 5 "Enterprise" and "Enterprise of a Contracting State": Towards a Century of Confusion Regarding the Term "Enterprise" in the Model Double Taxation Conventions. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law* (afsnit 5.2.2). Online Books IBFD.

efter OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 2.²⁰³ Aage Michelsen fremførte dette i 1995, men har samme holdning i "International skatteret" fra 2017, hvori det beskrives, at "*da begrebet 'foretagende' altid er blevet fortolket i overensstemmelse med de kontraherende staters nationale love, er det ikke tilstræbt i artikler at give en egentlig definition af begrebet 'foretagende'.*"²⁰⁴

Selvom der har været begrænset adgang til retspraksis vedrørende fortolkningen af begrebet "foretagende", er der fundet eksempler på, at begrebet fortolkes forskelligt.

I SKM2005.399.HR tog retten stilling til, om fiskerivirksomhed var omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Retten fandt, at dette ikke var tilfældet, og Højesteret gav Skatteministeriet medhold i, at tolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel V(1)²⁰⁵ var i overensstemmelse med artikel 8 i OECD's modeloverenskomst. Højesteret tillagde derfor, i et eller andet omfang, OECD's modeloverenskomst vægt ved fortolkningen af, hvorvidt fiskerivirksomhed var omfattet af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst. I samme sag foretog retten en intern retlig fortolkning af begrebet "foretagende". Retten fandt, at et kommanditselskab efter dansk ret er et transparent selskab, hvor indtægter herfra skal beskattes hos kommanditisterne som løbende erhvervmæssig indkomst. En skatteydere deltagelse i et kommanditselskab var derfor erhvervmæssig virksomhed, der var at opfatte som et "foretagende" efter den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I *Thiel v. FCT* foretog retten en autonom fortolkning af begrebet, idet begrebet ikke havde nogen særlig eller almindelig anerkendt betydning i australsk intern ret, hvorfor begrebets betydning måtte udledes fra dobbeltbeskatningsoverenskomsten i sig selv.²⁰⁶ Retten fandt, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer kunne inddrages i fortolkningen, da disse udgjorde "supplerende fortolkningsmidler" efter Wienerkonventionens artikel 32.²⁰⁷

Som nævnt ovenfor, fremgår det af modeloverenskomsten, at begrebet "foretagende" kan udelades af staters konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster, såfremt staterne anser afgrænsningen af "foretagende" over for "forretningsmæssig virksomhed" for unødvendig.²⁰⁸ I det tilfælde, må det antages, at modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, vil have følgende ordlyd:

²⁰³ Michelsen, A. (1995). Kommentarer til udvalgte afgørelser. *Revision & Regnskabsvæsen* (RR.SM.1995.285).

²⁰⁴ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 107. København: Karnov Group. Det fremgår af bogens forord, at Aage Michelsen har skrevet det pågældende kapitel, jf. bogens s. 5.

²⁰⁵ Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1949 om en under 6. maj 1948 i Washington undertegnet overenskomst mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning med en i anledning af overenskomstens ratifikation oprettet protokol.

²⁰⁶ *Thiel v. FCT*, Mason, Brennan og Guadron, præmis 4.

²⁰⁷ *Thiel v. FCT*, Dawson, præmis 10.

²⁰⁸ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing.

"Fortjeneste, som er indvundet ved forretningsmæssig virksomhed i en kontraherende stat, ved driften af skibe i international trafik kan kun beskattes i denne stat."

Det følger af kommentaren til artikel 3 omkring "forretningsmæssig virksomhed" at begrebet efter artikel 3, stk. 2, "som udgangspunkt skal have den betydning, som det har i den nationale lovgivning i den stat, der anvender overenskomsten."²⁰⁹ Dette betyder, at OECD henstiller til, at begrebet som udgangspunkt fortolkes internretligt, men det kan ligeledes fremføres, at når begrebet netop er defineret i modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra h, kan fortolkningsreglen i modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2, ikke finde anvendelse.²¹⁰

Specialets fokus er på OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, som den er udformet i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, hvori begrebet "foretagende" indgår. Derfor vil den øvrige behandling af den fundne fortolkningstvivil ved brugen af bestemmelsen tage udgangspunkt i den fortolkningstvivil, der opstår ved, at begrebet "foretagende" indgår i artikel 8, stk. 1.

Som anført af de gennemgåede eksempler fra retspraksis, og den inddragede juridiske litteratur, fremgår det, at begrebet "foretagende" ikke konsekvent fortolkes internretligt eller autonomt. Da formålet med OECD's modeloverenskomst er at minimere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning, er det derfor at være nødvendigt, at begrebet fortolkes på samme måde.²¹¹ Uanset at retten i *Thiel v. FCT* fandt sig nødsaget til at foretage en autonom fortolkning, fordi begrebet ikke havde nogen betydning efter intern ret, synes det derfor ikke fremmede for formålet med OECD's modeloverenskomst, at begrebet kan fortolkes forskelligt. Dette medfører en vis usikkerhed om fortolkningen af begrebet, der kan medføre øgede transaktionsomkostninger i forbindelse med henholdsvis staters og selskabers anvendelse af bestemmelsen. Dette uddybes nærmere i kapitel 3 og kapitel 4, hvor fordelagtigheden ved at foretage en autonom fortolkning uddybes i afsnit 4.2.1.

²⁰⁹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 10.2. Paris: OECD Publishing.

²¹⁰ van Raad, K. (2011). Chapter 5 "Enterprise" and "Enterprise of a Contracting State": Towards a Century of Confusion Regarding the Term "Enterprise" in the Model Double Taxation Conventions. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law* (afsnit 5.2.2). Online Books IBFD.

²¹¹ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

Del II: Opdatering af artikel 8 med kommentarer i OECD's modeloverenskomst i 2017

Når OECD's modeloverenskomst med kommentarer inddrages ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster opstår spørgsmålet om, hvilken version af modeloverenskomsten med kommentarer, der skal anvendes ved fortolkningen af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er særligt problemstillingen vedrørende statisk eller dynamisk fortolkning, der giver anledning til diskussion. Statisk fortolkning er en fortolkningsstil, hvor det alene er den modeloverenskomst, som den var gældende på tidspunktet for indgåelsen af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst, der kan inddrages ved fortolkning, mens en dynamisk fortolkning giver mulighed for at inddrage efterfølgende versioner af OECD's modeloverenskomst med kommentarer.²¹²

I Del II analyseres den retskildemæssige status af 2017-opdateringen af artikel 8 med kommentarer i OECD's modeloverenskomst i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik.

Først beskrives indholdet af opdateringen efterfulgt af en beskrivelse af argumenter for henholdsvis en dynamisk og statisk fortolkning. Derefter foretages en analyse af retskildeværdien af opdateringen i 2017 for at vurdere i, hvilket omfang at 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, kan anvendes ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

2.7. Indholdet af opdateringen i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 8

Før opdateringen i 2017 havde OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, følgende ordlyd:

“Fortjeneste ved driften af skibe i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde”²¹³

Den nuværende ordlyd af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, er som følger:

Fortjeneste, som er indvundet af et foretagende i en kontraherende stat, ved driften af skibe i international trafik kan kun beskattes i denne stat.²¹⁴

For overblikkets skyld findes hele ordlyden af modeloverenskomstens artikel 8 i henholdsvis 2014- og 2017-udgaven i Bilag 3.

²¹² Linderfalk, U., & Hilling, M. (2015). The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal*, 2015(1), s. 34.

²¹³ Dansk oversættelse af Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

²¹⁴ Egen oversættelse.

Opdateringen af artikel 8 med kommentarer i 2017 tager udgangspunkt i en foreslået opdatering af OECD's modeloverenskomst vedrørende drift af skibe i international trafik fra 2013.²¹⁵ Baggrunden for forslaget i 2013 var, at størstedelen af både OECD-medlemslande og lande, der ikke er medlemslande af OECD foretrækker, at beskatningsretten ved skibsfartsvirksomhed i international trafik tildeles staten, hvor foretagendet er hjemmehørende fremfor staten, hvor ledelsens virkelige sæde er placeret.²¹⁶ OECD's modeloverenskomst artikel 8 er i 2017 ændret for at afspejle dette, dog er der fortsat mulighed for at anvende kriteriet om ledelsens virkelige sæde, hvilket fremgår af kommentaren til modeloverenskomstens artikel 8.²¹⁷

I 2017 blev modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, ændret således, at beskatningsretten til fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik som udgangspunkt ikke længere tildeles den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde, men i stedet hvor foretagendet er hjemmehørende.²¹⁸

Desuden er navnet på bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 8 opdateret fra førhen på engelsk at hedde "Shipping and Inland Waterways Transport" til nu at hedde "International Shipping".²¹⁹

Hvorvidt opdateringen i 2017 af OECD's modeloverenskomst artikel 8 med kommentarer skal lægges til grund ved fortolkningen af allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster afhænger af om der anlægges en statisk eller dynamisk fortolkning af OECD's modeloverenskomst. Forskellen mellem de to fortolkningsstile samt hvilken fortolkning, der findes mest hensigtsmæssig udledes i det følgende.

2.8. Statisk eller dynamisk fortolkning

OECD's modeloverenskomst er revideret en række gange siden den første gang blev udarbejdet i 1963.²²⁰ Diskussionen omkring den retlige status af opdateringer af OECD's modeloverenskomst og

²¹⁵ OECD. (2013). *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic - Public Discussion Draft*.

At ændringerne fra 2013 er medtaget i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst bekræftes i OECD's offentliggørelse af opdateringen: OECD. (21. november 2017). *2017 Update to the OECD Model Tax Convention*, s. 4.

²¹⁶ OECD. (2013). *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic - Public Discussion Draft*, s. 2, pkt. 2. Se ligeledes: OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 2. Paris: OECD Publishing.

²¹⁷ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 2. Paris: OECD Publishing.

²¹⁸ OECD. (21. november 2017). *2017 Update to the OECD Model Tax Convention*, s. 18.

²¹⁹ OECD. (21. november 2017). *2017 Update to the OECD Model Tax Convention*, s. 18.

²²⁰ Opdateringer er blevet foretaget i 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 og 2017, jf. OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 11 og 11.2. Paris: OECD Publishing.

kommentarer, og hvorvidt disse skal inddrages ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster opstår eftersom lovgiver i de kontraherende stater ikke har haft mulighed for at tage stilling til efterfølgende udgaver af modeloverenskomsten ved tidligere indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Litteraturen vedrørende denne diskussion beskæftiger sig i høj grad med betydningen af opdateringer i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst²²¹, hvilket skyldes, at kommentarerne til OECD's modeloverenskomst er mere hyppigt opdaterede end selve bestemmelserne OECD's modeloverenskomst.²²²

Med opdateringen af OECD's modeloverenskomst i 2017 er der tale om en opdatering af både modeloverenskomstens artikel 8 samt kommentarerne hertil. OECD fremhæver i introduktionen til modeloverenskomsten, at eksisterende overenskomster så vidt muligt skal fortolkes i reviderede kommentarers ånd²²³ samt at opdateringer normalt kan anvendes ved fortolkningen af overenskomster indgået før opdateringerne, da disse afspejler en enighed mellem medlemslandene om den rette fortolkning af eksisterende bestemmelser og deres anvendelse i de enkelte situationer.²²⁴ Dog præciseres, at opdateringer i modeloverenskomstens artikler og opdateringer i kommentarerne, der er en direkte følge af disse opdateringer i artiklerne, ikke er relevante ved fortolkningen eller anvendelsen af tidligere indgåede overenskomster, når bestemmelserne i disse overenskomster er forskellige i substansen fra de ændrede artikler.²²⁵

Det følger derfor, at såfremt der ikke tale om opdateringer i modeloverenskomstens artikler, der er forskellige i substansen fra tidligere indgåede overenskomster, må OECD være af den overbevisning, at disse opdateringer i selve modeloverenskomsten er anvendelige ved fortolkningen af eksisterende

²²¹ Se eksempelvis: Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 105; Engelen, F. (2004). *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, s. 446-447. Amsterdam: IBFD; Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 84. København: Karnov Group; Michelsen, A. (2004). Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. I *Festskrift til Ole Bjørn* (s. 375). Jurist- og Økonomforbundets Forlag; Vogel, K. (2000). The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation. *Bulletin for International Taxation*, 54(12), s. 615; Linderfalk, U., & Hilling, M. (2015). The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal*, 2015(1), s. 34; Lang, M. (2013). The interpretation of double taxation conventions. I *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2. udg.), afsnit 4.2.4., pkt. 95. Online Books IBFD.

²²² Linderfalk, U., & Hilling, M. (2015). The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal*, 2015(1), s. 41.

²²³ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 33. Paris: OECD Publishing.

²²⁴ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 35. Paris: OECD Publishing.

²²⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 35. Paris: OECD Publishing.

overenskomster. Der findes også eksempler i litteraturen på, at opdateringer af modeloverenskomsten omtales på samme måde som opdateringer af kommentaren.²²⁶ Således er det eksempelvis fremført af Maarten Ellis:

“... it seems to me that the OECD Fiscal Committee and the Commentary making a statement that the new versions of the Model and the new versions of the Commentary should be used as proper means of interpretation of older treaties remind me of Baron of Münchhausen pulling himself out of a morass by his own hair. I find it very surprising that such a group of - be it authoritative - people can determine how authoritative they themselves shall be, and I do not think, therefore, that this is a very significant statement.”²²⁷

Det antages derfor i dette speciale, at opdateringer i selve modeloverenskomsten og dertilhørende kommentarer skal behandles ligeværdigt i forhold til om disse skal inddrages ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. I ovenstående citat hæfter Maarten Ellis sig ligeledes ved det bemærkelsesværdige i, at OECD selv udtaler sig om retskildeværdien af deres egen modeloverenskomst med kommentarer, der er også er fremført som et argumenter for, at der skal foretages en statisk fortolkning.

2.8.1. Argumenter for statisk fortolkning

Argumenterne for, at der skal foretages en statisk fortolkning og dermed ikke benytte efterfølgende udgaver af modeloverenskomsten med dertilhørende kommentarer baserer sig på, at efterfølgende versioner ikke er godkendt af de givne staters parlamenter og har dermed ikke demokratisk legitimitet.²²⁸ OECD's henstilling til at inddrage efterfølgende versioner af modeloverenskomsten med kommentarer kan derfor ikke tillægges betydning. Dette begrundes med at såfremt parterne har valgt at basere den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst på OECD's modeloverenskomst, har parterne ved ratifikation af dobbeltbeskatningsoverenskomsten parlamentarisk godkendt den på det tidspunkt gældende modeloverenskomst med kommentarer, og ikke efterfølgende versioner.²²⁹ Hvis OECD's modeloverenskomst med kommentarer afspejler dobbeltbeskatningsoverenskomstens "sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk" efter Wienerkonventionens artikel 31, stk. 1, er det fremført, at det alene kan være den udgave, der var tilgængelig ved

²²⁶ Se eksempelvis: Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 223-224; Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten* 3 (6. udg.), s. 51. København: Karnov Group.

²²⁷ Ellis, M. J. (2000). The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel. *Bulletin for International Taxation*, 54(12), s. 618.

²²⁸ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 224; Michelsen, A. (2004). Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. I *Festskrift til Ole Bjørn* (s. 360). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²²⁹ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 224.

dobbeltbeskatningsoverenskomstens indgåelse, som kan benyttes til at fastslå den “sædvanlige betydning”.²³⁰ Efterfølgende versioner af modeloverenskomsten med kommentarer kan ligeledes ikke ses som værende en del af dobbeltbeskatningsoverenskomstens “sammenhæng” efter Wienerkonventionens artikel 31, stk. 2.²³¹ Ligeledes kan efterfølgende versioner ikke udgøre “efterfølgende aftaler” efter Wienerkonventionens artikel 31, stk. 3, litra a, da dette vil kræve parlamentarisk godkendelse.²³²

For at der er tale om “efterfølgende praksis vedrørende traktatens anvendelse”, jf. Wienerkonventionens artikel 31, stk. 3, litra b, skal det påvises, at modeloverenskomsten med kommentaren faktisk udgør efterfølgende praksis i begge kontraherende stater, hvor en opdatering af modeloverenskomsten med kommentarer i sig selv ikke er tilstrækkelig bevis for en “efterfølgende praksis”.²³³ Opdateringer af OECD’s modeloverenskomst med kommentarer anses heller ikke for at udgøre en “relevant folkeretlig retsregel, som finder anvendelse i forholdet mellem deltagerne”, jf. Wienerkonventionens artikel 31, stk. 3, litra c.²³⁴

Såfremt parterne til en given dobbeltbeskatningsoverenskomst har baseret dobbeltbeskatningsoverenskomsten på OECD’s modeloverenskomst, kan det i forlængelse heraf antages, at parterne har haft til hensigt, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal afspejle modeloverenskomsten med kommentarer.²³⁵ Dermed kan modeloverenskomsten med kommentarer siges at være et udtryk for, at begreberne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal tillægges en “særlig betydning”, jf. Wienerkonventionens artikel 31, stk. 4.²³⁶ Dette betyder imidlertid ikke, at parlamenterne i begge kontraherende stater ved ratificeringen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten havde til hensigt at følge fremtidige opdateringer, da disse ikke har været tilgængelige ved overenskomstens indgåelse.²³⁷

²³⁰ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 105; Lang, M. (2013). The interpretation of double taxation conventions. I *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2. udg.), afsnit 4.2.4., pkt. 95. Online Books IBFD.

²³¹ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 227.

²³² Lang, M. (2013). The interpretation of double taxation conventions. I *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2. udg.), afsnit 4.2.4., pkt. 95. Online Books IBFD.

²³³ Lang, M. (2013). The interpretation of double taxation conventions. I *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2. udg.), afsnit 4.2.4., pkt. 95. Online Books IBFD.

²³⁴ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 228.

²³⁵ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 101.

²³⁶ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 105; Lang, M. (2013). The interpretation of double taxation conventions. I *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2. udg.), afsnit 4.2.3., pkt. 83. Online Books IBFD.

²³⁷ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 228.

2.8.2. Argumenter for dynamisk fortolkning

Fortalere for en dynamisk fortolkning anfører, at efterfølgende versioner af modeloverenskomsten med kommentarer kan ses som "supplerende fortolkningsmidler" efter Wienerkonventionens artikel 32. Efterfølgende opdateringer af OECD's modeloverenskomst med kommentarer kan dermed supplere eller erstatte fortolkningen i henhold til Wienerkonventionens artikel 31, hvis fortolkningen efter artikel 31 fører til et resultat, der er urimeligt, jf. Wienerkonventions artikel 32, stk. 1, litra b.²³⁸

Hensynet til at opnå en harmoniseret fortolkning, hvilket er hensigten med OECD's modeloverenskomst²³⁹, taler for at inddrage efterfølgende versioner, dog kun så længe, at opdateringen udgør en præcisering og ikke en væsentlig ændring.²⁴⁰ Dette skyldes, at en væsentlig ændring vil medføre, at de ændrede bestemmelser er forskellige i substansen fra bestemmelserne i tidligere indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. kommentaren i introduktionen af OECD's modeloverenskomst omkring forholdet til tidligere versioner af OECD's modeloverenskomst.²⁴¹

Set i lyset af, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst forventes at eksistere 10-20 år eller længere uden ændringer²⁴², taler det ligeledes for at inddrage efterfølgende udgaver af kommentaren til modeloverenskomsten. Det vil tage tid inden efterfølgende opdateringer af modeloverenskomsten afspejles i størstedelen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, da hovedparten af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er indgået bilateralt.²⁴³ Derimod kan efterfølgende præciseringer i kommentaren til modeloverenskomsten hurtigere implementeres i fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvilket kan være med til at forhindre, at der sker forskellig fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne afhængig af, hvornår disse er indgået.²⁴⁴

Såfremt der er tale om en opdatering af både kommentaren og modeloverenskomsten, bør denne opdatering kun være relevant for efterfølgende dobbeltbeskatningsoverenskomster, da

²³⁸ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 228.

²³⁹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

²⁴⁰ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten* 3 (6. udg.), s. 51. København: Karnov Group; Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 229 og 233.

²⁴¹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 35. Paris: OECD Publishing.

²⁴² Linderfalk, U., & Hilling, M. (2015). The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal*, 2015(1), s. 41.

²⁴³ Linderfalk, U., & Hilling, M. (2015). The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal*, 2015(1), s. 41.

²⁴⁴ Lang, M. (2013). The interpretation of double taxation conventions. I *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2. udg.), afsnit 4.2.4., pkt. 96. Online Books IBFD.

opdateringerne, ifølge pkt. 35 i kommentaren til introduktionen af modeloverenskomsten, må anses for at være forskellige i substansen fra tidligere indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.²⁴⁵ Dette skyldes, at de kontraherende stater har valgt en anden ordlyd af bestemmelsen i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, samt at det ikke med sikkerhed kan antages, at parterne ville have valgt den reviderede tekst, såfremt den var tilgængelig på tidspunktet for indgåelsen af den givne dobbeltbeskatningsoverenskomst.²⁴⁶

En lang række argumenter er fremført i ovenstående, men valget om hvorvidt der skal foretages en statisk eller dynamisk fortolkning afhænger i sidste ende af en konkret vurdering i hvert tilfælde²⁴⁷. Dette vil følge i det i nedenstående i relation til 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst artikel 8 og kommentarer.

2.9. Retskildeværdien af 2017-opdateringen i OECD's modeloverenskomst

Når OECD's modeloverenskomst med kommentarer i dag udbredt benyttes i fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster med henblik på at opnå en fælles fortolkning²⁴⁸, taler dette for at inddrage efterfølgende versioner af OECD's modeloverenskomst med kommentarer i fortolkningen af eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Efterfølgende opdateringer anses derfor i nærværende speciale som "supplerende fortolkningsmidler" efter Wienerkonventionens artikel 32, der kan supplere eller er fortolkningen efter Wienerkonventionens artikel 31, hvis denne fører til et urimeligt resultat, jf. Wienerkonventions artikel 32, stk. 1, litra b.²⁴⁹ Dette anses også for gældende såfremt fortolkningen i henhold til artikel 31 i Wienerkonventionen efterlader betydningen flertydig, uklar eller fører til et resultat, der er åbenbart meningsløst, jf. Wienerkonventionens artikel 32, stk. 1, litra a og b.

Det lægges derfor til grund i dette speciale, at efterfølgende versioner af OECD's modeloverenskomst med kommentarer kan inddrages ved fortolkningen af eksisterende

²⁴⁵ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 229.

²⁴⁶ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 233.

²⁴⁷ Linderfalk, U., & Hilling, M. (2015). The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal*, 2015(1), s. 59.

²⁴⁸ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 105; Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 78. København: Karnov Group; Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 48-49. København: Karnov Group; Schmidt, P. K., Tell, M., & Weber, K. D. (2015). *International skatteret: I et dansk perspektiv*, s. 25. København: Hans Reitzels Forlag; Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Jeppesen, I. L. (2017). *Lærebog om Indkomstskat* (17. udg.), s. 1113. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag; Davies, D. R. (1985). *Principles of International Double Taxation Relief*, s. 54. London: Sweet & Maxwell.

²⁴⁹ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 228.

dobbeltbeskatningsoverenskomster så længe, at der er tale om præciseringer og ikke væsentlige ændringer.²⁵⁰

Spørgsmålet er således, om der med opdateringen af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og kommentarer i 2017 er tale om en væsentlig ændring eller en præcisering.

På den ene side kan det anføres, at der er tale om en væsentlig ændring, da både modeloverenskomsten samt kommentaren til artikel 8, stk. 1, er ændret, som må medføre, at der vil være i forskel i substansen af opdateringen fra allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. pkt. 35 i kommentaren til introduktionen af modeloverenskomsten. Dog anfører OECD selv, at opdateringen i 2017 afspejler medlemsstaternes praksis, der viser, at størstedelen af både OECD-medlemslande og lande, som ikke er medlemslande af OECD, foretrækker at beskatningsretten tildeles staten, hvor foretagendet er hjemmehørende frem for staten hvor ledelsens virkelige sæde er placeret.²⁵¹

Det må overordnet set vurderes, at der er tale om en præcisering ved, at kriteriet om ledelsens virkelige sæde er fjernet ved opdateringen af modeloverenskomsten i 2017. Dette på trods af, at formuleringen af den nye bestemmelse adskiller sig fra den tidligere. Da størstedelen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster er baseret på, at beskatningsretten til et foretagendes fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik fordeles efter, hvor foretagende er hjemmehørende²⁵², hvilket nu er ordlyden af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

For de få tilfælde, hvor beskatningsretten fordeles efter ledelsens virkelige sæde, skal det i første omgang vurderes om ledelsens virkelige sæde er placeret i den anden kontraherende stat frem for den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. Dette er dog sjældent tilfældet.²⁵³ Såfremt det måtte være tilfældet, er der med opdateringen af artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst med kommentarer i 2017 tale om en egentlig ændring, der ikke skal lægges til grund ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette skyldes, at udgangspunktet for fortolkningen

²⁵⁰ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 229 og 233; Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten* 3 (6. udg.), s. 51. København: Karnov Group.

²⁵¹ OECD. (2013). *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic - Public Discussion Draft*, s. 2, pkt. 2. Se ligeledes: OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 2. Paris: OECD Publishing.

²⁵² OECD. (2013). *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic - Public Discussion Draft*, s. 2, pkt. 2. Se ligeledes: OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 2. Paris: OECD Publishing.

²⁵³ Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten* 3 (6. udg.), s. 211. København: Karnov Group.

af dobbeltbeskatningsoverenskomsten er den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst, mens OECD's modeloverenskomst ikke kan være afgørende for fortolkningen²⁵⁴, men alene et supplerende fortolkningsmiddel efter Wienerkonventionens artikel 32.²⁵⁵ I tilfælde af, at ledelsens virkelige sæde er placeret i den anden kontraherende stat frem for, hvor foretagendet er hjemmehørende, vil der være tale om en væsentlig ændring ved 2017-opdateringen af modeloverenskomsten. Dette skyldes, at den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse var placeret ikke længere har beskatningsretten til foretagendets fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik. Det er med 2017-opdateringen i stedet staten, hvor foretagendet er hjemmehørende. Derfor vil der være forskel i substansen fra tidligere indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster til opdateringen i 2017, jf. pkt. 35 i kommentaren til introduktionen i OECD's modeloverenskomst.

Derimod vil der med opdateringen i 2017 være tale om en præcisering i det tilfælde, hvor placeringen af ledelsens virkelige sæde er sammenfaldende med staten hvor foretagendet er hjemmehørende.

2.10. Delkonklusion

Det juridiske afsnit har haft til hensigt at belyse anvendelsesområdet for artikel 8, stk. 1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik, samt at afdække i hvilket omfang anvendelsesområdet af artikel 8, stk. 1, i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst kan anvendes ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Anvendelsesområdet for OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, er bredt, hvilket skal ses i lyset af, at formålet med bestemmelsen er at sikre, at et foretagende engageret i skibsfartsvirksomhed i international trafik alene beskattes i én stat.²⁵⁶ Bestemmelsen omfatter som udgangspunkt en lang række indkomster forbundet med et foretagendes drift af skibsfartsvirksomhed i international trafik. Den gennemgåede retspraksis har vist, at fiskerivirksomhed ikke er omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1²⁵⁷, og begrebet "international trafik" ikke omfatter enhver transport, idet "international trafik" forudsætter "transport af passagerer eller gods..."²⁵⁸

Ovenstående har vist, at begrebet "foretagende" er forbundet med en vis fortolkningstvivl i henholdsvis retspraksis og litteratur. OECD henviser i kommentaren til, at hvad der udover "forretningsmæssig virksomhed" nærmere forstås ved et foretagende skal fortolkes i

²⁵⁴ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 233.

²⁵⁵ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 228.

²⁵⁶ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

²⁵⁷ SKM2005.399.HR.

²⁵⁸ SKM2018.60.HR. Se: OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing.

overensstemmelse med kontraherende staters nationale love²⁵⁹, hvilket taler for en internretlig fortolkning af den del af begrebet "foretagende", der ligger udover "forretningsmæssig virksomhed", men da begrebet "foretagende" er defineret i artikel 3, stk. 1, litra c, kan det give anledning til at tro, at fortolkningsreglen i modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2, ikke finder anvendelse.²⁶⁰

I litteraturen er der divergerende holdninger til, om begrebet skal fortolkes internretlig²⁶¹ eller autonomt²⁶², og den juridiske analyse har også afdækket tilfælde i retspraksis, hvor begrebet "foretagende" fortolkes henholdsvis internretligt²⁶³ og autonomt.²⁶⁴

Formålet med OECD's modeloverenskomst er at reducere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning²⁶⁵, hvilket indebærer at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og OECD's modeloverenskomst så vidt muligt fortolkes på samme måde på tværs af de lande, hvor overenskomsten anvendes.²⁶⁶ Eksemplerne giver ikke et indtryk af, at begrebet "foretagende" fortolkes konsekvent enten internretlig eller autonomt. Det synes derfor ikke fremmende for formålets opfyldelse, at begrebet "foretagende" i visse tilfælde fortolkes forskelligt. Dette medfører en vis usikkerhed om fortolkningen af begrebet, der kan medføre øgede transaktionsomkostninger i forbindelse med henholdsvis staters og selskabers anvendelse af bestemmelsen. Dette uddybes i kapitel 3 og 4.

Retskildeværdien af opdateringen i 2017 af bestemmelsen med kommentarer har indflydelse på i hvilket omfang opdateringen - og dermed anvendelsesområdet for 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1 - skal lægges til grund ved fortolkningen af allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster baseret på OECD's modeloverenskomst.

Efterfølgende opdateringer af OECD's modeloverenskomst anses i dette speciale at udgøre supplerende fortolkningsmidler efter Wienerkonventionens artikel 32²⁶⁷, hvorfor disse kan inddrages

²⁵⁹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing. Citat findes i afsnit 2.4.

²⁶⁰ van Raad, K. (2011). Chapter 5 "Enterprise" and "Enterprise of a Contracting State": Towards a Century of Confusion Regarding the Term "Enterprise" in the Model Double Taxation Conventions. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law* (afsnit 5.2.2). Online Books IBFD.

²⁶¹ Michelsen, A. (1995). Kommentarer til udvalgte afgørelser. *Revision & Regnskabsvæsen* (RR.SM.1995.285); Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 107. København: Karnov Group.

²⁶² I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 3, pkt. 38.

²⁶³ SKM2005.399.HR.

²⁶⁴ *Thiel v. FCT*.

²⁶⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

²⁶⁶ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

²⁶⁷ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 228.

ved fortolkningen af tidligere indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette gælder dog kun såfremt, der er tale om præciseringer og ikke væsentlige ændringer.²⁶⁸

Samlet set findes opdateringen i 2017 af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, med kommentarer at udgøre præciseringer idet kriteriet om ledelsens virkelige sæde har været begrænset anvendt af medlemsstaterne i praksis.²⁶⁹

Der er således overordnet tale om præciseringer, der kan inddrages ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, dog med undtagelse af det i praksis begrænsede antal tilfælde, hvor den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst fordeler beskatningsretten til et foretagendets fortjeneste ved skibsfarts virksomhed i international trafik efter placeringen af ledelsens virkelige sæde, og ledelsens virkelige sæde ikke er placeret i den stat som foretagendet er hjemmehørende i. I disse tilfælde vil der være tale om en egentlig ændring, der ikke skal lægges til grund ved fortolkningen af allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

²⁶⁸ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 229 og 233; Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 51. København: Karnov Group.

²⁶⁹ OECD. (2013). *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic - Public Discussion Draft*, s. 2, pkt. 2. Se ligeledes: OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 2. Paris: OECD Publishing.

Kapitel 3: Økonomisk afsnit

3.1. Indledning

Kapitel 2 belyste OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, ud fra et juridisk perspektiv, hvor anvendelsesområdet for 2017-udgaven af bestemmelsen blev udledt samt en vurdering af den retskildemæssige status af opdateringen af bestemmelsen i 2017. I nærværende kapitel analyseres i hvilket omfang OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik, er efficient set ud fra transaktionsomkostningsteorien og en Kaldor-Hicks betragtning.

Vurderingen af i, hvilket omfang bestemmelsen på et samfundsmæssigt plan er efficient vil ske ud fra et simplificeret eksempel af virkeligheden i form af et beslutningstræ. Spillerne i beslutningstræet vil være staten i et fiktivt land og et selskab i dette fiktive land, som udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik. Der er tale om en simplificeret eksempel på virkeligheden, der er baseret på en række forudsætninger, der gør det muligt at forudsige spillernes handlinger.

På det virkelige marked har et selskab mulighed for at vurdere beskatningen i forskellige lande inden selskabet vælger, hvilket land de ønsker at lade sig etablere. Dette er symboliseret i analysens spil ved, at staten først vælger beskatningsform, og derefter vælger selskabet, hvor de ønsker at etablere sig. Beslutningstræet er derfor opbygget som et sekventielt spil, da spillerne træffer deres valg efter hinanden og ikke simultant.

Vurderingen af udfaldet fra beslutningstræet og dermed de forskellige pay-offs for både staten og selskabet, vil først ske ud fra en Kaldor-Hicks efficiensanalyse og dernæst ud fra transaktionsomkostningsteorien.

3.2. Sekventielt spil

3.2.1. Forudsætninger for spillet

Da spilteori forsøger at forudsige spillernes strategi, er det nødvendigt, at det pågældende spil bygges på nogle nærmere fastsatte forudsætninger²⁷⁰, da disse muliggør at spillernes strategier kan identificeres og beskrives på en præcis måde.²⁷¹

For det første antages det, at verdenen udgøres af tre lande; Land X, Land Z og Land Y. De to førstnævnte lande anses for lavskattelande, mens Land Y anses for at være et højskattelands, hvorfor skattesatsen er højere i Land Y end i Land X og Land Z.

²⁷⁰ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 102. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁷¹ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 102. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Fokus for nærværende spil er at finde den mest efficiente løsning for samfundet i Land X. I Land X er der kun ét selskab, og dette selskab udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik. Selskabet i Land X er således spillets ene spiller.

Spillets anden spiller er staten i Land X. Staten i Land X ønsker, at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y baseret på 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst. Det antages i den forbindelse, at Land X alene kan få lov til at bestemme indholdet af denne dobbeltbeskatningsoverenskomst. Fokus i dette spil er, om Land X vælger at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, eller ej.

I afsnittets sekventielle spil er det antaget, at staten i Land X har forhandlingsomkostninger ved at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y svarende til α . Det er antaget, at det alene er staten i Land X, der har indflydelse på udformningen af indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y. Spillet ser således bort fra, at der i virkeligheden vil eksistere et forhandlingsspil mellem Land X og Land Y, hvilket kan udgøre et spil i sig selv.

Derudover antages det, at Land X og Land Z allerede har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Staten i Land X har mulighed for at vælge, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y ikke skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Hvis staten i Land X vælger, at dette skal være tilfældet, vil de aktiviteter som selskabet udfører i Land Y, beskattes efter fast driftsstedsprincippet, hvor OECD's modeloverenskomst artikel 5 anvendes til at definere begrebet. Dette vil således indebære, at Land Y tildeles beskatningsretten til selskabets aktivitet i Land Y ved skibsfartsvirksomhed i international trafik. Såfremt Land Y tildeles beskatningsretten til selskabets fortjeneste i Land Y, antages det, at selskabet samlet set vil komme til at betale væsentligt mere i skat, da skattesatsen, som nævnt, er højere i Land Y end i Land X.

Spillet tager således sigte på den situation, hvor selskabet er hjemmehørende i Land X, men udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik, der som udgangspunkt foregår mellem Land X og højskattelandet Land Y. Hertil skal det dog bemærkes, at det antages, at selskabet anses for at have uudnyttet efterspørgsel i land Z, hvorfor der er et potentiale for selskabet ved at flytte virksomheden til Land Z. Det antages i denne forbindelse, at selskabet har lige gode muligheder for at drive virksomhed i Land Y, Land X som Land Z. Hvis selskabet flytter vil det betyde, at selskabet vil udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Z.

Begge spillere i nærværende spil forudsættes at være ubegrænset rationelle, og antages derfor at træffe den mest optimale strategi for dem, ud fra forudsætningen om hvad den anden spillers strategi er. Da spillet opbygges som et sekventielt spil, træffer den ene spiller sin beslutning først, og derefter har den anden spiller mulighed for at træffe sit valg.

I relation til international skibsfartsvirksomhed kan det være relevant at kigge på, hvor et skib har flagstat. Der kan være flere forskellige årsager til at skibe har en flagstat fremfor en anden. Nogle flagstater er kendt for at skibe, der sejler under deres flag, driver skibsfartsvirksomhed i af høj kvalitet og gode innovationsevner, hvilket eksempelvis er tilfældet for dansk skibsfart.²⁷² Dette kan derfor medføre, at flere selskaber ønsker at føre forretning med disse skibe. Derfor må det antages, at valg af flagstat i visse tilfælde kan have en positiv signalværdi, hvorfor skibenes ejere kan have interesse i at deres skibe sejler med et bestemt flag fremfor et andet flag. Desuden kan nationale love have en indflydelse på et skibs omkostninger ved at operere i et givent land. Derfor kan ejerne af et skib vælge et bekvemmelighedsflag (på engelsk "flag of convenience") med henblik på at undgå efterlevelse af en given lovgivning i det land, hvor skibets ejer er hjemmehørende.²⁷³

Som det fremgår af det ovenstående, er der spilteoretiske overvejelser forbundet med valget af flagstat. Da et skibs flagstat ikke har betydning for hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og dermed til hvilken stat beskatningsretten for den pågældende skibsfartsvirksomhed i international trafik tildeles, vil yderligere herom ikke blive inddraget i nærværende fremstilling.

3.2.2. Spillerne

Spillerne er de individer som træffer beslutningerne.²⁷⁴ I nærværende spil beskrives spiller 1 som staten i Land X. Land X antages at være et lavskatteland, som skal indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med højskattelandet, Land Y. I spillet betegnes spiller 2 som værende selskabet, der er hjemmehørende i Land X, og som er et selskab som udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik, der som udgangspunkt vil være omfattet af OECD's modeloverenskomst²⁷⁵, jf. afsnit 2.3. Sejladsen sker som udgangspunkt mellem Land X og Land Y. Selskabets sejlads eksemplificeres i figur 3.1.

²⁷² Søfartsstyrelsen. *Flagskifte*. Hentet 13. juni 2018 fra <https://www.soefartsstyrelsen.dk/SynRegistrering/Flagskifte>

²⁷³ OECD. (2013). *Evading the Net: Tax Crime in the Fisheries Sector*, s. 31. Hentet 13. juni 2018 fra <http://www.oecd.org/ctp/crime/evading-the-net-tax-crime-fisheries-sector.pdf>

²⁷⁴ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 124. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

²⁷⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 6.2. Paris: OECD Publishing.

Figur 3.1

Et foretagende, der er hjemmehørende i Land X, har Skibet F, der sejler mellem A, B og C. Sejladsen starter og slutter i A



Egen illustration

3.2.3. Spillernes handlinger

Handlinger i spilteori er de valg som spillerne stilles overfor.²⁷⁶ I det nedenstående fremgår hver spillernes handlinger, hvor der i det efterfølgende vil være en uddybende forklaring af spillernes strategier.

3.2.3.1. Staten i Land X

Staten i Land X står over for at skulle indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y baseret på OECD's modeloverenskomst, og staten i Land X kan i den forbindelse vælge at dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal indeholde en bestemmelse svarende modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, eller ej. Hvis staten i Land X vælger at dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal indeholde en bestemmelse tilsvarende modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, vil dette indebære, såfremt selskabet fortsætter aktiviteten i Land Y, at selskabets fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik i Land Y omfattes af artikel 8, stk. 1. Dette vil betyde at Land X tildeles beskatningsretten til denne indkomst.

Staten i Land X kan også vælge ikke at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en bestemmelse svarende til modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1. Dette vil betyde at beskatning af skibsfartsvirksomhed i international trafik i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst sker gennem fast driftsstedsprincippet. Dette vil medføre, at Land Y tildeles beskatningsretten til selskabets aktivitet i Land Y.

Staten i Land X's handlinger kan derfor opstilles som:

- 1) Vælge at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomsten artikel 8, stk. 1.

²⁷⁶ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 124. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

- 2) Vælge at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y ikke skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

3.2.3.2. Selskabet

Selskabet kan på baggrund af staten i Land X's valg har selskabet følgende valgmuligheder:

- 1) Fortsætte med at udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y.
- 2) Ophøre med at udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Y, og i stedet udøve dette mellem Land X og et tredjeland, Land Z.

Det vil således være staten i Land X, der træffer den første beslutning, hvorefter selskabet vil vælge sin strategi baseret på hvad staten i Land X har valgt. Dette synes velbegrundet, da det forudsættes at selskabet har mulighed for at flytte aktiviteten afhængig af beskatningen i det pågældende land grundet en antagelse om uudnyttet efterspørgsel i tredjelande. Hvis selskabet derfor bliver underlagt en mindre fordelagtig beskatning som følge af indholdet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y, har selskabet mulighed for at flytte aktiviteten i Land Y til Land Z. Dette vil være muligt for selskabet på alle tidspunkter undervejs i spillet hvorfor selskabet naturligt vil være den sidste spiller i spillet.

Spilteori anvendes typisk på strategiske rationalitetsmodeller, hvor spillerne er bevidste om, at betingelserne for spillet er afhængig af de andre spillere, og disses beslutninger, da spiller 1's beslutning påvirker spiller 2, og vice versa.²⁷⁷ Dette er ligeledes situationen i nærværende spil, hvilket tydeliggøres gennem spillets strategier.

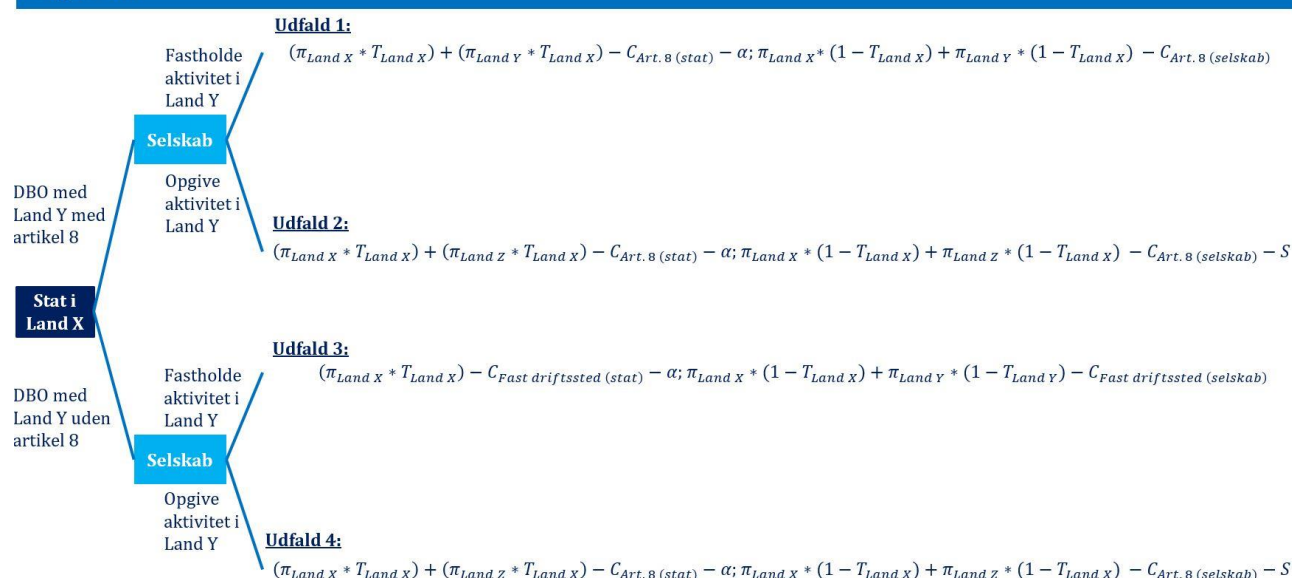
3.2.4. Spillernes strategier

Spillerne antages i dette spil at være rationelle, hvorfor spillerne, henholdsvis staten i Land X og selskabet hjemmehørende i Land X, vil vælge den strategi som giver spillerne det størst mulige pay-off ud fra deres præferencer.²⁷⁸ Strategierne i nærværende spil fremgår af figur 3.2, og uddybes efterfølgende.

²⁷⁷ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 89. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁷⁸ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 125. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

Figur 3.2



Egen illustration

Figur 3.2 viser hver spillers pay-off ud fra hver spillers handlinger, hvor venstre del betegner staten i Land X's pay-off mens højre del er selskabets pay-off. Spillet har således fire udfald:

Udfald 1 - DBO med Land Y med artikel 8, stk. 1; fastholde aktivitet i Land Y:

$$(\pi_{Land X} * T_{Land X}) + (\pi_{Land Y} * T_{Land X}) - C_{Art. 8 (stat)} - \alpha; \pi_{Land X} * (1 - T_{Land X}) + \pi_{Land Y} * (1 - T_{Land X}) - C_{Art. 8 (selskab)}$$

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. I den forbindelse har staten i Land X forhandlingsomkostninger, α . Selskabets globale indkomst beskattes i Land X, og henholdsvis staten i Land X og selskabet har kontrolomkostninger ved efterlevelse af beskatning efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Udfald 2 - DBO med Land Y med artikel 8, stk. 1; opgive aktivitet i Land Y:

$$(\pi_{Land X} * T_{Land X}) + (\pi_{Land Z} * T_{Land X}) - C_{Art. 8 (stat)} - \alpha; \pi_{Land X} * (1 - T_{Land X}) + \pi_{Land Z} * (1 - T_{Land X}) - C_{Art. 8 (selskab)} - S$$

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. I den forbindelse har staten i Land X forhandlingsomkostninger, α . Selskabet opgiver aktiviteten i Land Y og flytter i stedet til Land Z. Selskabet udøver derfor skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Z. Selskabets globale indkomst beskattes fortsat i Land X, da dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Z indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Henholdsvis staten i Land X og selskabet har kontrolomkostninger ved efterlevelse af beskatning efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Udfald 3 - DBO med Land Y uden artikel 8, stk. 1; fastholde aktivitet i Land Y:

$$(\pi_{Land X} * T_{Land X}) - C_{Fast driftssted (stat)} - \alpha; \pi_{Land X} * (1 - T_{Land X}) + \pi_{Land Y} * (1 - T_{Land Y}) - C_{Fast driftssted (selskab)}$$

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y indeholder ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. I den forbindelse har staten i Land X forhandlingsomkostninger, α . Selskabet fortsætter med at udøve skibsfartsvirksomhed mellem Land X og Land Y, og vil i dette udfald have et fast driftssted i Land Y. Selskabets fortjeneste ved aktivitet i Land Y beskattes derfor i Land Y. Henholdsvis staten i Land X og selskabet har kontrolomkostninger ved efterlevelse af beskatning efter fast driftsstedsprincippet.

Udfald 4 - DBO med Land Y uden artikel 8, stk. 1; opgive aktivitet i Land Y:

$$(\pi_{Land X} * T_{Land X}) + (\pi_{Land Z} * T_{Land X}) - C_{Art. 8 (stat)} - \alpha; \pi_{Land X} * (1 - T_{Land X}) + \pi_{Land Z} * (1 - T_{Land X}) - C_{Art. 8 (selskab)} - S$$

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y indeholder ikke en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. I den forbindelse har staten i Land X forhandlingsomkostninger, α . Selskabet opgiver aktiviteten i Land Y og flytter i stedet til Land Z. Selskabet udøver derfor skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Z. Selskabets globale indkomst beskattes fortsat i Land X, da dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Z indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Henholdsvis staten i Land X og selskabet har kontrolomkostninger ved efterlevelse af beskatning efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Spillet udfald forklares nærmere i afsnit 3.2.6.

Det antages, at Land X og Land Z er et lavskattelands, mens Land Y er et højskattelands. Skattesatsen for alle tre lande antages at være et tal mellem 0 og 1, men skattesatsen i Land Y antages som nævnt at være højere end skattesatsen henholdsvis i Land X og Land Z.

Selskabet tænkes i alle tilfælde i dette spil at have aktivitet i Land X, da selskabet er hjemmehørende i Land X og vil udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y eller Land X og Land Z. Selskabets fortjeneste ved aktivitet i de enkelte lande betegnes som $\pi_{Land X}$, $\pi_{Land Y}$ og $\pi_{Land Z}$.

Da Land Y er et højskattelands, antages det, at hvis selskabets fortjeneste ved aktivitet i Land Y beskattes i Land Y som følge af et fast driftssted i Land Y, vil selskabets samlede profit efter skat være lavere end hvis aktiviteten i Land Y beskattes i Land X. Land X vil have beskatningsretten til selskabets fortjeneste i Land Y såfremt staten i Land X vælger, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Som nævnt antages det, at der allerede eksisterer en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Land X og Land Z med en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Hvis Land X indgår en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y, der indeholder en bestemmelse svarende til modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, antages det, at selskabets samlede profit efter skat vil være tilsvarende uanset om selskabet udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y eller Land X og Land Z. Dette skyldes, at Land X i begge tilfælde vil have beskatningsretten til selskabets aktivitet i henholdsvis Land Y og Land Z, idet selskabet er hjemmehørende i Land X og tildeles beskatningsretten efter en bestemmelse i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Såfremt dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y ikke indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, antages det, at selskabets aktivitet i Land Y skal beskattes efter fast driftsstedsprincippet, såfremt selskabet udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y, og dermed har aktivitet i Land Y.

Staten i Land X antages at have forhandlingsomkostninger ved at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y svarende til α , der antages at være større end 0. C betegner henholdsvis selskabet og den pågældende stats kontrolomkostninger ved efterlevelse af gældende skatteregler i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik.

Det antages, at kontrolomkostningerne for både staten i Land X og selskabet er større ved beskatning efter fast driftsstedsprincippet, $C_{Fast\ driftssted\ (selskab)}$ og $C_{Fast\ driftssted\ (stat)}$, end beskatning efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, $C_{Art.8\ (selskab)}$ og $C_{Art.8\ (stat)}$. Dette skyldes at både staten i Land X og selskabet skal kontrollere, at der allokeres korrekt indkomst mellem Land X og det faste driftssted i Land Y.

Kontrolomkostningerne antages at være lavere for både staten i Land X og selskabet ved beskatning efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Dette skyldes forudsætningen om, at denne bestemmelse er mere simpel at administrere for både staten i Land X og selskabet, da Land X er tillagt beskatningsretten til hele selskabets globale indkomst i stedet for, at selskabets indkomst skal opdeles efter fast driftsstedsprincippet.

Hvis selskabet vælger at stoppe med at udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y, og i stedet etablere sig i Land Z for at udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Z, vil selskabet have en række søgeomkostninger forbundet med dette skift. Selskabets søgeomkostninger betegnes med S og omfatter ligeledes selskabets omkostninger ved at opgive aktiviteten i Land Y. I den forbindelse antages det, at disse søgeomkostninger ikke vil være fradragsberettigede for selskabet, hvorfor søgeomkostningerne ikke har en indvirkning på selskabets skattepligtige indkomst.

Hvis selskabet har et fast driftssted i Land Y, antages det, at selskabets profit efter skat, når aktiviteten beskattes i Land Y, $(\pi_{Land Y} * (1 - T_{Land Y}))$, er lavere end selskabets profit efter skat, når profitten beskattes i Land X, som følge af at selskabet etablerer sig i Land Z, $(\pi_{Land Z} * (1 - T_{Land X}))$. Dette skyldes, at Land X tildeles beskatningsretten til selskabets globale indkomst ved skibsfartsvirksomhed i international trafik efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Z's bestemmelse, der svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Dette er stadig gældende på trods af, at selskabet vil have søgeomkostninger, S , ved at etablere sig i Land Z. Dette skyldes antagelsen om, at selskabets samlede profit efter skat er større, når selskabets globale indkomst beskattes i Land X end ved et fast driftssted i Land Y. Den samlede profit efter skat er stadig er større selvom dette er forbundet med søgeomkostninger ved at etablere sig i Land Z. Ved at selskabet etablerer sig i Land Z i stedet for at have en fast driftssted i Land Y, vil selskabet have lavere kontrolomkostninger, idet selskabets kontrolomkostninger ved beskatning efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, $C_{Art.8 (selskab)}$, er lavere end selskabets kontrolomkostninger ved beskatning efter fast driftsstedsprincippet, $C_{Art.8 (stat)}$.

Samlet set vil selskabets samlede profit efter skat således være større ved at selskabet udøver skibsfartsvirksomhed mellem Land X og Land Z, hvor Land X har beskatningsretten til selskabets globale indkomst, end hvis selskabet udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y, der medfører et fast driftssted i Land Y.

3.2.5. Løsningsmekanismer

Afhængigt af hvilket spil, der anvendes, gælder der forskellige løsningsmekanismer. Disse løsningsmekanismer søger alle at identificere den konstellation af strategier, som spillerne med stor sandsynlighed selv ville vælge.²⁷⁹ Gennem disse løsningsmekanismer søges at forudse, hvad spillerne vil gøre i virkeligheden.

Da spillerne i spilteori antages at udvise individuel rationel adfærd²⁸⁰, antages det at hver spiller vil vælge den strategi, som er forbundet med højere pay-off fremfor en strategi med lavere pay-off.²⁸¹ I spillet er pay-off et udtryk for økonomisk output, som er målt i hvor meget nytte hver spiller får ved de pågældende strategier.

²⁷⁹ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 94. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁸⁰ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 94. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁸¹ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 94. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

3.2.5.1. Nash ligevægt

En Nash-ligevægt er en konstellation af strategier, som medfører, at ingen enkelt spiller kan opnå et bedre pay-off givet den anden spillers strategi.²⁸² I en Nash-ligevægt har ingen spiller således incitament til at ændre sin strategi, da denne ikke har mulighed for at forbedre sit pay-off. Dette kan postuleres, da det antages at alle spiller er rationelle og derfor ønsker højest mulig pay-off.

Et sekventielt spil som det i afhandlingen kan opdeles i en række underspil, hvor der ved baglæns induktion identificeres spillets Nash ligevægt, hvilket i denne situation kaldes underspils perfekte Nash-ligevægte (subgame perfect Nash equilibrium).²⁸³ Spillets underspils perfekt Nash-ligevægte udledes i afsnit 3.2.6.4.

3.2.5.2. Baglæns induktion

Baglæns induktion er en måde, hvorpå et ekstensiv spil med perfekt og komplet information løses²⁸⁴, hvilket ligeledes er gældende for afhandlingens spil. Spillet løses ved, at der tages udgangspunkt i afslutningen på beslutningstræet, hvor alle de endelige pay-off på spillets strategier fremgår. Grundet antagelserne bag spilteori er det muligt at forudsige, hvilket af disse pay-off hver spiller ville have valgt, da hver spiller altid vil vælge det pay-off som for denne er mest fordelagtigt – altså vil de vælge den strategi, hvor der er det største pay-off.²⁸⁵ Når det knudepunkt med det højeste pay-off er valgt, vælges det næstsidste knudepunkt, hvor det igen besluttet, hvilken af de to pay-off er højest. Dette gentages indtil spillets top, og derved er spillet løst.

²⁸² Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 96. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁸³ Dutta, P. K. (1999). *Strategies and Games: Theory and Practice*, s. 198. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press.

²⁸⁴ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 97. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁸⁵ Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.), s. 98. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

3.2.6. Spillets løsninger

Nærværende spil løses ved hjælp af baglæns induktion, hvor udfaldenes relative ændring sammenlignes med udgangspunkt i udfald 1, der således er spillets sammenligningspunkt. Udfald 1's pay-off for henholdsvis staten i Land X, selskabet og samlet betegnes med indekstal 100. Pilene $\uparrow$ og $\downarrow$ benyttes til at indikere de øvrige udfalds relative ændring i pay-off. Det antages, at både pilen $\downarrow$ og $\uparrow$, indikerer henholdsvis en relativ stigning eller et relativt fald på 1. Derfor gælder følgende:

$$100 > 100 \downarrow$$

$$100 \downarrow > 100 \downarrow \downarrow$$

Tallet 0 anvendes i de situationer, hvor et punkt i formelen hverken har en positiv eller negativ betydning for det samlede pay-off sammenlignet med udfald 1. Først udledes selskabets pay-off ved de enkelte udfald, derefter pay-off for staten i Land X og slutteligt det samlede pay-off for hvert udfald.

3.2.6.1. Selskabets træk hvis staten i Land X vælger DBO med artikel 8, stk. 1

Hvis staten i Land X vælger, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, kan selskabet vælge at fortsætte skibsfartsvirksomheden i international trafik mellem Land X og Land Y, eller opgive aktiviteten i Land Y og i stedet etablere skibsfartsvirksomheden i international trafik mellem Land X og Land Z.

3.2.6.1.1. Selskabet fastholder aktivitet i Land Y (udfald 1)

Hvis selskabet fastholder aktiviteten i Land Y, vil selskabets profit fra henholdsvis Land X og Land Y blive beskattet i lavskattelandet, Land X, da dobbeltbeskatningsoverenskomsten i dette tilfælde vil indeholde en bestemmelse svarende til artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Derudover vil selskabet have en række kontrolomkostninger for at efterleve gældende skatteregler i de lande hvor selskabet opererer.

Selskabets pay-off for udfald 1 ser således ud:

$$\pi_{Land\ X} * (1 - T_{Land\ X}) + \pi_{Land\ Y} * (1 - T_{Land\ X}) - C_{Art.\ 8\ (selskab)} = 100$$

3.2.6.1.2. Selskabet opgiver aktivitet i Land Y (udfald 2)

Det antages, at der eksisterer en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Land X og Land Z med en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Fortjenesten ved aktiviteten i Land Z er lig med den fortjeneste selskabet havde mulighed for at opnå ved aktivitet i Land Y. Fortjenesten fra Land Z vil blive beskattet i Land X, da profitten fra Land Z omfattes af bestemmelsen svarende til modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Z. Dette betyder, at profitten fra Land Z beskattes med skattesatsen fra lavskattelandet, Land X. Selskabets profit efter skat er dermed lig udfald 1, hvorfor det symboliseres med 0.

Selskabets kontrolomkostninger ved beskatning efter en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, antages at være det samme uanset om selskabet opererer mellem Land X og Land Y eller Land X og Land Z. Selskabets kontrolomkostninger, $C_{Art. 8 (selskab)}$, i dette udfald ændres derfor ikke i forhold til udfald 1, hvilket derfor symboliseres med 0.

Hvis selskabet opgiver aktiviteten i Land Y og i stedet omlægger skibsfartsvirksomheden i international trafik til at foregå mellem Land X og Land Z, påtager selskabet sig en række søgeomkostninger, S , ved at etablere sig i Land Z. Disse søgeomkostninger er med til at få det samlede pay-off til at falde relativt i forhold til udfald 1. Dette relative fald i forhold til udfald 1 symboliseres med $\Downarrow$.

Såfremt selskabet vælger denne strategi vil det have følgende indvirkninger på selskabets pay-off sammenlignet med selskabets payoff i udfald 1, jf. afsnit 3.2.6.1.1:

$$= \quad 0 \quad \quad \quad 0 \quad \quad \quad 0 \quad \quad \quad \Downarrow \quad \quad \quad =100 \Downarrow$$

$$\pi_{Land X} * (1 - T_{Land X}) + \pi_{Land Z} * (1 - T_{Land X}) - C_{Art. 8 (selskab)} - S$$

Det endelige pay-off for selskabet ved udfald 2 er således $100\Downarrow$, **hvilket er $\Downarrow$ mindre end 100.**

3.2.6.1.3. *Selskabets bedste valg ved udfald 1 og 2*

Da selskabet ikke skal afholde søgeomkostninger ved at fastholde aktiviteten i Land Y, vil selskabet vælge at fastholde dets aktivitet i Land Y, såfremt staten i Land X vælger at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y, der indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8. Selskabets bedste valg af enten udfald 1 eller 2 er således udfald 1.

3.2.6.2. **Selskabets træk hvis staten i Land X vælger DBO uden artikel 8, stk. 1**

3.2.6.2.1. *Selskabet fastholder aktivitet i Land Y (udfald 3)*

Hvis staten i Land X derimod vælger, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y ikke skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og selskabet fortsætter med at udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y, beskattes selskabets profit fra Land Y i Land Y. Dette giver samlet set en lavere profit efter skat for selskabet i forhold til hvis selskabets profit fra Land Y beskattes i Land X, da Land Y, modsat Land X, er et højskatteland. Dette vil derfor symboliseres i nedenstående formel med $\Downarrow$.

Derudover øges selskabets kontrolomkostninger til efterlevelse af gældende skatteregler, $C_{Fast driftssted (selskab)}$, da det vurderes, at selskabet må bruge yderligere ressourcer på at sikre korrekt allokering af indkomst til det faste driftssted i Land Y. Dette kan være besværligt taget den

grænseoverskridende karakter af skibsfartsvirksomhed i international trafik i betragtning. Disse omkostninger er et punkt, der får det endelige pay-off til at blive lavere, hvorfor det betegnes med $\Downarrow$.

Vælger selskabet at fastholde aktivitet i Land Y, selvom dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y ikke indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, vil det have følgende indvirkninger på selskabets pay-off sammenlignet med selskabets pay-off i udfald 1, jf. afsnit 3.2.6.1.1:

$$= \quad 0 \quad \quad \quad \Downarrow \quad \quad \quad \Downarrow \quad \quad \quad = 100 \Downarrow \Downarrow$$

$$\pi_{Land X} * (1 - T_{Land X}) + \pi_{Land Y} * (1 - T_{Land Y}) - C_{Fast driftssted (selskab)}$$

Det endelige pay-off for selskabet ved udfald 3 er således $100 \Downarrow \Downarrow$, **hvilket er $\Downarrow \Downarrow$ mindre end 100.**

3.2.6.2.2. Selskabet opgiver aktivitet i Land Y (udfald 4)

Selskabet kan vælge at opgive aktiviteten i Land Y og i stedet etablere skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Z. Dette vil betyde, at selskabets profit fra Land Z i så fald beskattes i lavskattelandet, Land X, da der eksisterer en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Land X og Land Z, der indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Dette betyder, at selskabets profit efter skat til Land X fra aktivitet i Land Z, $\pi_{Land Z} * (1 - T_{Land X})$, vil være højere end den profit efter skat som selskabet ville oppebære hvis samme aktivitet foregik i Land Y, $\pi_{Land Y} * (1 - T_{Land Y})$.

Da Land X har beskatningsretten til selskabets profit fra Land Z vil dette udfald ikke medføre nogen ændring for selskabets profit efter skat sammenlignet med selskabets pay-off i udfald 1, hvorfor det betegnes med 0 i formlen nedenfor.

Dog er der en række søgeomkostninger, S , forbundet med etableringen i Land Z. Disse søgeomkostninger får således det endelige pay-off til at være lavere, hvorfor det signaleres med en $\Downarrow$. Selskabets kontrolomkostninger, $C_{Art. 8 (selskab)}$, antages at være tilsvarende som i udfald 1, da der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Land X og Land Z med en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, hvorfor dette ikke har betydning for selskabets pay-off i udfald 4 sammenlignet med udfald 1.

Denne strategi har følgende påvirkninger på selskabets pay-off sammenlignet med selskabets pay-off i udfald 1, jf. afsnit 3.2.6.1.1:

$$= \quad 0 \quad \quad \quad 0 \quad \quad \quad 0 \quad \quad \quad \Downarrow \quad = 100 \Downarrow$$

$$\pi_{Land X} * (1 - T_{Land X}) + \pi_{Land Z} * (1 - T_{Land X}) - C_{Art. 8 (selskab)} - S$$

Det endelige pay-off for selskabet ved udfald 4 er således 100↓, **hvilket er ↓ mindre end 100.**

3.2.6.2.3. Selskabets bedste valg ved udfald 3 og 4

Når dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y ikke indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, vil selskabet maksimere sit pay-off ved at vælge at opgive aktiviteten i Land Y og i stedet etablere sig i Land Z, da følgende er gældende:

$$\begin{array}{c} \text{Udfald 3} \qquad \qquad \qquad \text{Udfald 4} \\ \hline \pi_{Land Y} * (1 - T_{Land Y}) - C_{Fast driftssted (selskab)} < \pi_{Land Z} * (1 - T_{Land X}) - C_{Art. 8 (selskab)} - S \end{array}$$

Ovenstående viser, at selskabets profit efter skat ved aktivitet og beskatning i Land Y og kontrolomkostninger for selskabet forbundet med et fast driftssted i Land Y (udfald 3), er lavere end selskabets profit efter skat, der følger ved at selskabet etablerer sig i Land Z og beskatningsretten til profitten fra Land Z således tilfalder Land X, selvom at dette er forbundet med søgeomkostninger for selskabet (udfald 4). Kontrolomkostninger antages at være lavere for selskabet i udfald 4, $C_{Art. 8 (selskab)}$, end kontrolomkostningerne ved udfald 3, $C_{Fast driftssted (selskab)}$. Selskabet vil samlet set minimere dets omkostninger og dermed maksimere pay-off i udfald 4 ved at opgive aktiviteten i Land Y og i stedet etablere sig i Land Z, såfremt staten i Land X vælger at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Z ikke skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

3.2.6.3. Staten i Land X's træk

Uanset hvad staten i Land X foretager sig, antages det, at denne påtager sig forhandlingsomkostninger, α , ved at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y. Staten i Land X vil have kontrolomkostninger for at sikre, at selskabet lever op til gældende skatteregler, men disse vil variere afhængigt af statens i Land X's valg.

3.2.6.3.1. Dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y med artikel 8, stk. 1 (udfald 1 og 2)

Såfremt staten i Land X vælger, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, vil selskabets profit fra henholdsvis Land X og Land Y blive beskattet i Land X.

Staten i Land X's pay-off i udfald 1 er følgende:

$$\pi_{Land X} * T_{Land X} + (\pi_{Land Y} * T_{Land X}) - C_{Art. 8 (stat)} - \alpha = 100$$

Pay-off for staten i Land X vil i udfald 2 være identisk med udfald 1, da selskabets fortjeneste i Land Z er den samme som hvis selskabet havde fortsat aktiviteten i Land Y, og denne fortjeneste fra Land Z

beskattes i Land X. Land X har beskatningsretten til selskabets aktivitet i Land Z grundet bestemmelsen, der svarer til modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Z. Dette symboliseres derfor med 0 i nedenstående formel.

$$= 0 \qquad \qquad \qquad 0 \qquad \qquad \qquad 0 \qquad \qquad \qquad 0 \qquad \qquad \qquad = 100$$

$$\pi_{Land\ X} * T_{Land\ X}) + (\pi_{Land\ Z} * T_{Land\ X}) - C_{Art.\ 8\ (stat)} - \alpha$$

Det endelige pay-off for staten i Land X ved udfald 2 er således 100, **hvilket er det samme som udfald 1.**

3.2.6.3.2. *Dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y uden artikel 8, stk. 1 (udfald 3)*

Hvis staten i Land X derimod vælger, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y ikke skal indeholde en bestemmelse svarende til modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, vil Land X i udfald 3 ikke have beskatningsretten til selskabets profit i Land Y. Dette vil medføre, at staten i Land X mister denne del af skatteprovenuet i forhold til udgangspunktet i afsnit 3.2.6.3.1. Dette vil medføre, at det endelige pay-off bliver mindre, hvilket betegnes nedenfor med $\Downarrow$.

Derudover vil staten i Land X have øget kontrolomkostninger, $C_{Fast\ driftssted\ (stat)}$, for at sikre, at selskabet har allokeret profit korrekt mellem henholdsvis Land X og det faste driftssted i Land Y. Disse øgede kontrolomkostninger betegnes med $\Downarrow$, da disse får det endelige pay-off til at være tilsvarende lavere.

I forhold til udgangspunktet i udfald 1 i afsnit 3.2.6.3.1, vil en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y uden artikel 8, stk. 1, have følgende indvirkninger på staten i Land X's pay-off:

$$\Downarrow \qquad \qquad \qquad \Downarrow \qquad \qquad \qquad 0 \qquad \qquad \qquad = 100 \Downarrow \Downarrow$$

$$(\pi_{Land\ X} * T_{Land\ X}) - C_{Fast\ driftssted\ (stat)} - \alpha$$

Det endelige pay-off for staten i Land X ved udfald 3 er således $100 \Downarrow \Downarrow$, **hvilket er $\Downarrow \Downarrow$ mindre end 100.**

3.2.6.3.3. *Dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y uden artikel 8, stk. 1 (udfald 4)*

I udfald 4 antages det, at selskabet opgiver dets aktivitet i Land Y for at flytte denne til Land Z, og udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Z. Det antages, at der mellem Land X og Land Z eksisterer en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Da selskabet fortsat er hjemmehørende i Land X, vil profit fra selskabets skibsfartsvirksomhed i international trafik i Land Z, således blive beskattet i Land X, $\pi_{Land\ Z} * T_{Land\ X}$. Dette vil ikke have nogen betydning for statens pay-off sammenlignet med udfald 1, og symboliseres derfor med 0.

Derudover består udfald 4 af de samme komponenter som i udfald 1, hvorfor disse vil medføre, at det samlede pay-off for staten i Land X hverken bliver større eller mindre end i udfald 1.

Udfald 4 vil derfor have følgende pay-off for staten i Land X, sammenlignet med udgangspunktet i afsnit 3.2.6.3.1:

$$= 0 \qquad \qquad \qquad 0 \qquad \qquad \qquad 0 \qquad \qquad \qquad 0 \qquad \qquad \qquad = 100$$

$$(\pi_{Land X} * T_{Land X}) + (\pi_{Land Z} * T_{Land X}) - C_{Art. 8 (stat)} - \alpha$$

Det endelige pay-off for staten i Land X ved udfald 4 er således 100, **hvilket er det samme som udfald 1.**

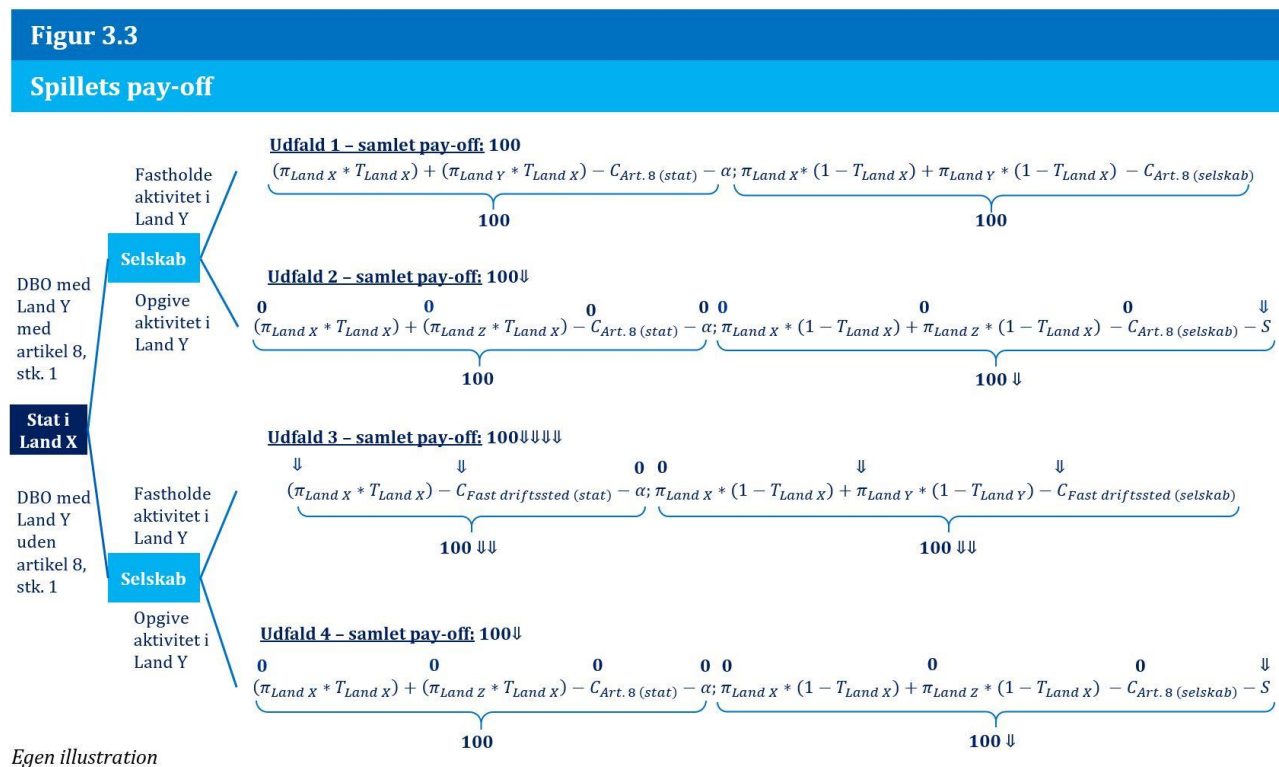
3.2.6.3.4. *Statens i Land X's bedste valg*

Som det fremgår af det ovenstående, vil staten i Land X vælge at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, da staten i Land X herved maksimerer sit pay-off. Ved at foretage dette valg kan spillet ende i udfald 1 og 2, der begge har et pay-off på 100 for staten i Land X.

3.2.6.4. Opsamling på spillet

Ud fra ovenstående kan spillets fire udfald nu sammenlignes med udgangspunkt i udfald 1, hvilket er opsummeret og illustreret nedenfor i henholdsvis tabel 3.1 og figur 3.3.

Tabel 3.1			
Spillets pay-off	Stat i Land X	Selskab	Samlet
Udfald 1: DBO med Land Y med artikel 8, stk. 1; fastholde aktivitet i Land Y	100	100	100
Udfald 2: DBO med Land Y med artikel 8, stk. 1; opgive aktivitet i Land Y	100	100 ↓	100 ↓
Udfald 3: DBO med Land Y uden artikel 8, stk. 1; fastholde aktivitet i Land Y	100 ↓↓	100 ↓↓	100 ↓↓↓↓
Udfald 4: DBO med Land Y uden artikel 8, stk. 1; opgive aktivitet i Land Y	100	100 ↓	100 ↓



Spiltræet viser ved første øjekast, at der ikke er nogle strategier, som giver et højere pay-off end udfald 1, hverken for staten i Land X eller selskabet, da de øvrige udfald har et pay-off, som er lig med eller lavere end indeks 100 for henholdsvis selskabet, staten i Land X og samlet.

Hvis selskabet vælger at fastholde aktiviteten i Land Y, såfremt dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y ikke indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst

artikel 8, stk. 1, vil selskabet have lavere pay-off ved at have en lavere profit efter skat når aktiviteten beskattes i Land Y, $\pi_{Land Y} * (1 - T_{Land Y})$, og øget kontrolomkostninger ved, at selskabet har et fast driftssted i Land Y, $C_{Fast\ driftssted\ (selskab)}$.

Selskabets pay-off i udfald 3 er lavere end selskabets pay-off i udfald 2 og 4. Dette skyldes, at selskabet i udfald 3 vil have en lavere profit efter skat når aktiviteten beskattes i Land Y, $\pi_{Land Y} * (1 - T_{Land Y})$. Derudover har selskabet i udfald 3 kontrolomkostninger forbundet med et fast driftssted i Land Y, $C_{Fast\ driftssted\ (selskab)}$, der er større end ved at beskattningen sker ved artikel 8, stk. 1, i modeloverenskomsten, $C_{Art.\ 8\ (selskab)}$. Selskabets samlede pay-off er derfor lavere i udfald 3 end udfald 2 og 4, hvor selskabet udøver skibsfartsvirksomhed mellem Land X og Land Z, da Land X i udfald 2 og 4 tildeles beskatningsretten til profitten fra Land Z, $\pi_{Land Z} * (1 - T_{Land X})$. Selvom denne etablering i Land Z er forbundet med søgeomkostninger for selskabet, S , vil selskabets samlede profit efter skat således være større ved, at selskabet udøver skibsfartsvirksomhed mellem Land X og Land Z (udfald 2 og 4), hvor Land X har beskatningsretten til selskabets globale indkomst, end hvis selskabet udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y, der medfører et fast driftssted i Land Y (udfald 3).

Både udfald 2, 3 og 4 har et lavere pay-off for selskabet end udfald 1. Selskabets bedste valg vil således være at fastholde aktiviteten i Land Y, da dette valg giver mulighed for at spillet kan ende i udfald 1.

Da spillet løses ved hjælp af baglæns induktion, er det muligt med baggrund i selskabets bedste valg, at udlede det bedste valg for staten i Land X. Såfremt staten i Land X vælger, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y ikke skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og selskabet fortsætter i Land Y (udfald 3), vil staten i Land X miste skatteprovenu og have øgede kontrolomkostninger sammenlignet med udfald 1.

Som følge af spillets forudsætning om, at spillerne er rationelle og vil træffe beslutninger, der maksimerer deres pay-off, er det bedste valg for staten i Land X, når selskabets bedste valg er at fastholde aktiviteten i Land Y, at vælge at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Dette er i spiltræet i figur 3.3 angivet som udfald 1.

Af spiltræet kan det således udledes, at staten i Land X og selskabet hver især opnår det største pay-off ved, at Land X indgår en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y, der indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og selskabet derefter fortsætter med at udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y. Dette giver samlet set det højeste mulige pay-off i spillet.

Da spillet løses ved hjælp af baglæns induktion udledes spillets underspils perfekt Nash-ligevægte. Disse skal vurderes med baggrund i hvert af spillets underspil, som opstår mellem udfald 1 og udfald 2, og mellem udfald 3 og udfald 4. Mellem udfald 1 og udfald 2 er udfald 1 et underspils perfekt Nash-ligevægt, mens udfald 3 er et underspils perfekt Nash-ligevægt mellem udfald 3 og udfald 4.

3.2.7. Vurdering af spillets udfald sammenholdt med transaktionsomkostningsteorien

Transaktionsomkostninger indgår i analysens spiltræ som henholdsvis søgeomkostninger for selskabet ved at etablere sig i Land Z og selskabets omkostninger ved at opgive aktivitet i Land Z, S , staten i Land X's forhandlingsomkostninger ved at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y, α , samt kontrolomkostninger ved efterlevelse af skatteregler, C . Sidstnævnte varierer alt efter om der sker beskatning efter OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, eller fast driftsstedsprincippet i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Transaktionsomkostninger ønskes minimeret, da disse medfører, at den værdi, der skabes mellem to parter, forringes svarende til de transaktionsomkostninger, som ligger til grund for den skabte værdi.²⁸⁶

Selskabet minimerer dets transaktionsomkostninger ved at fastholde aktiviteten i Land Y, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst 8, stk. 1 (udfald 1). I udfald 1 er selskabets transaktionsomkostninger alene svarende til $C_{Art. 8 (selskab)}$.

Såfremt staten i Land X vælger, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y ikke skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst 8, stk. 1, er selskabets transaktionsomkostninger stigende i forhold til udfald 1, idet selskabet enten vil påtage sig øgede transaktionsomkostninger ved $C_{Fast driftssted (selskab)}$ (udfald 3) eller $C_{Art. 8 (selskab)}$ og S (udfald 4). Selskabet vil således minimere dets transaktionsomkostninger i udfald 1.

For staten i Land X's vedkommende, minimeres dennes transaktionsomkostninger ved at vælge, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. I det tilfælde vil statens transaktionsomkostninger være kontrolomkostninger for at sikre, at selskabet efterlever gældende skatteregler når dobbeltbeskatningsoverenskomsten indeholder en bestemmelse svarende til modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, $C_{Art. 8 (stat)}$, samt forhandlingsomkostninger ved at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land Y, α .

Transaktionsomkostninger minimeres derved for begge parter, såfremt staten i Land X vælger, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's

²⁸⁶ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 133. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og at selskabet vælger at fastholde aktiviteten i Land Y. Dette minimerer transaktionsomkostninger til at være følgende: $-a, -C_{Art. 8 (stat)}, -C_{Art. 8 (selskab)}$.

3.2.8. Vurdering af spillets udfald ved hjælp af Kaldor-Hicks

Analysen belyser dette sekventielle spil ud fra Kaldor-Hicks kriteriet, hvor et udfald er Kaldor-Hicks efficient, såfremt det samlede output maksimeres.²⁸⁷ En ændring er ønskelig, hvis den skaber tilstrækkelig stor værdi, således at vinderen potentielt kan kompensere taberen.²⁸⁸

Det ses ud fra figur 3.3, at den situation, hvor det samlede output maksimeres er udfald 1, da alle de øvrige udfalds samlede pay-off er lavere end indeks 100 i udfald 1. Det er således Kaldor-Hicks efficient for samfundet som helhed, hvis staten i Land X vælger, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Land Y skal indeholde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og at selskabet vælger at fortsætte med at udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og Land Y.

3.3. Delkonklusion

Det økonomiske afsnit har haft til hensigt at undersøge i hvilket omfang 2017-udgaven af artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik er efficient set ud fra transaktionsomkostningsteorien og en Kaldor-Hicks betragtning.

For at besvare denne problemstilling er der i denne analyse opstillet et spilteoretisk eksempel i form af et beslutningstræ, der beror på en række antagelser. Disse forudsætninger simplificerer spillernes virkelige præferencer, men synes at være velbegrundet til at forudsige spillernes handlinger.

Overordnet set, er transaktionsomkostningerne lavest for samfundet i udfald 1, da både selskabet og staten i Land X her alene har kontrolomkostninger ved efterlevelse af skatteregler når dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Land X og Land Y indeholder en bestemmelse svarende til artikel 8, stk. 1, i modeloverenskomsten. Det kan derfor slutes, at udfald 1 er det bedste valg set ud fra transaktionsomkostningsteorien, da transaktionsomkostningerne minimeres for samfundet ved dette udfald.

Med baggrund i ovenstående afsnit fremgår endvidere, at udfald 1 er det udfald hvor det samlede pay-off maksimeres. Dette er både gældende for staten, og selskabet individuelt, men ligeledes samlet set. Derfor kan det udledes, at bestemmelsen, set ud fra en Kaldor-Hicks betragtning, er efficient.

Overordnet set kan det derfor slutes, at OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, er efficient set ud fra transaktionsomkostningsteorien og en Kaldor-Hicks betragtning.

²⁸⁷ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 36. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

²⁸⁸ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 36. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag

Kapitel 4: Integreret afsnit

4.1. Indledning

Specialets integrerede afsnit har på baggrund af konklusionerne fra de juridiske og økonomiske afsnit til hensigt at afdække, hvordan artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst bør indrettes så bestemmelsen er mere fordelagtig i forhold til skibsfartsvirksomhed i international trafik.

Udgangspunktet efter artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst er, at al indkomst fra skibsfartsvirksomhed i international trafik bliver beskattet i det land, hvor foretagendet er hjemmehørende. Denne form for beskatning er mere simpel sammenlignet med beskatning efter fast driftsstedsprincippet, idet selskabet, der udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik, ikke skal allokere indkomst mellem forskellige faste driftssteder i de lande, hvor selskabet har aktivitet. Dette gør det alt andet lige nemmere for selskaberne at udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik, der i relation til OECD's modeloverenskomst vil have en grænseoverskridende karakter, jf. afsnit 2.3.

Kapitel 3 viser, at beskatning efter fast driftsstedsprincippet på et overordnet plan kan karakteriseres som en mindre fordelagtig beskatning for selskabet sammenlignet med OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. En mindre fordelagtig beskatning må antages at gøre udøvelsen af skibsfartsvirksomhed i international trafik mindre attraktivt for selskaberne, og herigennem hæmme den fri konkurrence og varernes fri bevægelighed på et globalt plan. Dette er ikke en ønskelig situation for nogle parter. Derudover kan øget beskatning af denne branche medføre en stigning i fragtraterne, eller at skibsfartsvirksomheder ikke kan forblive konkurrencedygtige i et givent land.²⁸⁹

Dette kapitel vil først opsummere den fundne fortolkningstvivil af begrebet "foretagende" efterfulgt af en analyse af hvorfor det er fordelagtigt, at begrebet fortolkes autonomt. Derefter fremsættes specialets retspolitiske forslag, der har til formål at indrette OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, mere hensigtsmæssig i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik.

4.2. Mulighed for fortolkningstvivil i artikel 8's nuværende udformning

I det juridiske kapitel blev det udledt, at begrebet "foretagende" i artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst er forbundet med vis fortolkningstvivil både i retspraksis og litteratur, som gør anvendelsen af bestemmelsen mere besværlig. Årsagen til, at der kan opstå tvivil ved fortolkningen af begrebet "foretagende" skyldes, at den juridiske analyse har fundet, at det ikke fremgår entydigt hvorvidt der skal foretages en internretlig eller autonom fortolkning af begrebet "foretagende".²⁹⁰

²⁸⁹ Knudsen, K. (1997). The Economics of Zero Taxation of the World Shipping Industry. *Maritime Policy & Management*, 24(1), s. 45.

²⁹⁰ Der henvises til den juridiske afsnits 2.6.3 for uddybning.

Den juridiske analyse finder alene eksempler på forskelligartet fortolkning i retspraksis fra dansk og australsk praksis, men grundet opgavens omfang er det muligt, at der er andre eksempler i international skatteretspraksis som denne afhandling ikke har stødt på.²⁹¹

Selvom der er tale om begrænsede eksempler i retspraksis og litteratur, kan eksemplerne være udtryk for, at der ikke er udbredt enighed om, hvordan begrebet "foretagende" skal fortolkes. Der er dog enighed om, at en ensartet fortolkning af modeloverenskomsten, herunder begrebet "foretagende", er nødvendigt for at fremme modeloverenskomstens formål om at reducere juridisk dobbeltbeskatning.²⁹² I forhold til at fremme formålet synes det derfor mest fordelagtigt, at der foretages en autonom fortolkning, hvilket uddybes i det følgende.

4.2.1. Fordelen ved en autonom fortolkning

Som anført, fortolkes begrebet "foretagende" ikke konsekvent enten internretligt eller autonomt. OECD henviser til, at hvad der udover "forretningsmæssig virksomhed" nærmere forstås ved begrebet "foretagende" skal fortolkes internretligt efter modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2. Dette fremgår af kommentaren til artikel 3 om begrebet "foretagende" af det følgende:

*"Spørgsmålet om, hvorvidt en aktivitet udfoldes inden for et foretagendes rammer, eller om den skal antages i sig selv at udgøre et foretagende, er altid blevet fortolket i overensstemmelse med bestemmelserne i de kontraherende staters nationale love."*²⁹³

Denne sætning giver anledning til at tro, at hvad der udover "forretningsmæssig virksomhed" nærmere skal forstås ved begrebet "foretagende" skal fortolkes internretligt, jf. modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2, men når begrebet netop er defineret i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra c, bør fortolkningsreglen i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 2, derfor ikke finde anvendelse.²⁹⁴ Dette er uddybet ovenfor i afsnit 2.6.3.

Det er fast antaget, at dobbeltbeskatningsoverenskomster skal fortolkes efter Wienerkonventionen.²⁹⁵ Det følger af Wienerkonventionens artikel 31, stk. 1, at:

²⁹¹ Se kilde- og metodekritik i afsnit 1.6.

²⁹² OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

²⁹³ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 3, stk. 1, pkt. 4. Paris: OECD Publishing. Bestemmelsen er ikke ændret ved opdateringen i 2017, og derfor benyttes den danske oversættelse af Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

²⁹⁴ van Raad, K. (2011). Chapter 5 "Enterprise" and "Enterprise of a Contracting State": Towards a Century of Confusion Regarding the Term "Enterprise" in the Model Double Taxation Conventions. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law* (afsnit 5.2.2). Online Books IBFD.

²⁹⁵ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 77. København: Karnov Group.

“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.”

Såfremt parterne baserer en dobbeltbeskatningsoverenskomst på OECD's modeloverenskomst kan det antages, at parterne ønsker, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal gengive hensigten bag OECD's modeloverenskomst og kommentarer hertil²⁹⁶, hvis formål er at minimere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning.²⁹⁷ Dermed kan inddragelsen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer anses som et udtryk for, at begreberne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal tillægges den “sædvanlige betydning” efter Wienerkonventionens artikel 31, stk. 1.²⁹⁸

I det omfang dobbeltbeskatningsoverenskomster baseres på OECD's modeloverenskomst anses det for nødvendigt for at opnå modeloverenskomstens formål, at disse dobbeltbeskatningsoverenskomster fortolkes på samme måde.²⁹⁹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer er udbredt anvendt ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster³⁰⁰, hvorfor Wienerkonventionen dermed kan inddrages til at løse spørgsmålet om hvorvidt der skal foretages en autonom eller internretlig fortolkning af begrebet “foretagende” i både den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst og OECD's modeloverenskomst.

OECD's modeloverenskomsts “hensigt og formål” efter Wienerkonventionens artikel 31, stk. 1, er, at reducere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning. Dette indebærer, at dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomster fortolkes på samme måde på internationalt plan. Derfor må den “sædvanlige betydning” efter Wienerkonventionens artikel 31, stk. 1, af begrebet “foretagende” derfor afspejle en ensartet betydning af begrebet, for at det netop er muligt at fortolke begrebet på samme måde på et internationalt plan.

²⁹⁶ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 101.

²⁹⁷ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

²⁹⁸ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 101.

²⁹⁹ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group; Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 45. København: Karnov Group.

³⁰⁰ Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), Introduction, pkt. 99. Jf. også: Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 78. København: Karnov Group; Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 48-49. København: Karnov Group; Schmidt, P. K., Tell, M., & Weber, K. D. (2015). *International skatteret: I et dansk perspektiv*, s. 25. København: Hans Reitzels Forlag; Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Jeppesen, I. L. (2017). *Lærebog om Indkomstskat* (17. udg.), s. 1113. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag; Davies, D. R. (1985). *Principles of International Double Taxation Relief*, s. 54. London: Sweet & Maxwell.

Det findes derfor mest hensigtsmæssigt, at begrebet "foretagende" fortolkes autonomt for, at der er mulighed for, at der kan være en ensartet betydning af begrebet, der kan opfylde modeloverenskomstens "hensigt og formål", jf. Wienerkonventionen artikel 31, stk. 1.

Selvom en autonom fortolkning er at foretrække, viser den juridiske analyse, at der ikke er udbredt enighed om hvordan begrebet "foretagende" skal fortolkes. Denne fortolkningstvivil medfører øgede transaktionsomkostninger ved anvendelsen af artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst for både selskabet og de stater, der anvender bestemmelsen. Ikke desto mindre blev det i den økonomiske analyse vurderet, at beskatningsprincippet igennem artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst er en Kaldor-Hicks efficient løsning. På trods af bestemmelsen er fundet efficient i den økonomiske analyse, vurderes det, at bestemmelsen kan gøres mere attraktiv for parterne ved i højere grad at adskille, hvad der er omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Det anses derfor relevant at vurdere, hvad en ændring af artikel 8, stk. 1, kan medføre - juridisk såvel som økonomisk. I det følgende vil afhandlingen således udarbejde et forslag til en ordlyd ændring af bestemmelsen.

4.3. Retspolitisk forslag

Afhandlingen søger således at udlede, hvorledes OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, i relation til international skibsfartsvirksomhed bør se ud.

De juridiske og økonomiske aspekter af opgavens retspolitiske forslag behandles i det følgende.

4.3.1. Forslagets juridiske konsekvenser

Som anført er der tvivl om, hvorvidt begrebet "foretagende" skal underlægges en internretlig eller autonom fortolkning. Da en ensartet fortolkning af begrebet og artikel 8, stk. 1, er fordelagtigt anses det relevant i højere grad at tydeliggøre dette i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Der er i litteraturen eksempler på foreslåede ændringer til OECD's modeloverenskomst artikel 8. Som eksempel på dette kan nævnes Kees van Raad som i henholdsvis 1993³⁰¹ og 2011³⁰² foreslået, at begrebet "enterprise" (på dansk "foretagende") fjernes helt fra OECD's modeloverenskomst, da det er van Raads overbevisning, at begrebet "enterprise" kan fjernes uden, at det vil have nogle indholdsmæssige konsekvenser. På tidspunkterne for van Raads forslag indeholdt OECD's modeloverenskomst stadig kriteriet om "ledelsens virkelige sæde". Dette speciales retspolitiske forslag adskiller sig fra van Raads forslag ved at tage udgangspunkt i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, hvor kriteriet om "ledelsens virkelige sæde" er fjernet. Forslaget

³⁰¹ van Raad, K. (1993). The term 'enterprise' in the Model Tax Conventions - seventy years of confusion. I H. H. Alpert, & K. van Raad (Red.), *Essays on International Taxation* (s. 326). Kluwer Law and Taxation Publishers.

³⁰² van Raad, K. (2011). Chapter 5 "Enterprise" and "Enterprise of a Contracting State": Towards a Century of Confusion Regarding the Term "Enterprise" in the Model Double Taxation Conventions. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law* (afsnit 5.5). Online Books IBFD.

vil alene være relateret til skibsfartsvirksomhed i international trafik. De øvrige bestemmelser i OECD's modeloverenskomst og kommentarer hertil ønskes ikke ændret, og disse skal således fortolkes på samme måde som i dag.

4.3.1.1. Forslag 1

For at mindske risikoen for fortolkningstvivil foreslås det som nævnt, at begrebet "foretagende" fjernes fra 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Dette speciales forslag til en ny ordlyd af artikel 8 i OECD's modeloverenskomst fremgår af tabel 4.1.

Tabel 4.1	
Foreslåede ændringer i OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1	
<i>Forslag</i>	<i>OECD's modeloverenskomst 2017</i>
Artikel 8 International skibsfart	
Fortjeneste ved driften af skibe i international trafik kan kun beskattes i den kontraherende stat, i hvilken skibsfartsvirksomheden er hjemmehørende.	Fortjeneste, som er indvundet af et foretagende i en kontraherende stat, ved driften af skibe i international trafik kan kun beskattes i denne stat.*
/	
Article 8 International shipping	
Profits from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the operation is resident.	Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in that State.

* Egen oversættelse

Det foreslås, at det i kommentaren skal præciseres, at begrebet "skibsfartsvirksomhed" skal fortolkes i overensstemmelse med anvendelsesområdet for OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Dette vil medføre, at den enhed, der oppebærer fortjeneste, som måtte være omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, således udgør "skibsfartsvirksomhed" i relation til denne bestemmelse. Begrebet "skibsfartsvirksomhed" skal således fortolkes som den enhed hvortil profit, der er omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, henføres. For klarhedens skyld foreslås det i den engelske udgave af OECD's modeloverenskomst præciseret, at begrebet "operation of ships" skal referere til skibsfartsvirksomhed ved ét skib såvel som flere skibe, således at der ikke opstår fortolkningstvivil ved, at "ships" i forslaget står anført i flertal.

Udover artikel 8, stk. 1, og kommentaren hertil, foreslås det, at modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra e, der indeholder definitionen af "international trafik", ændres ved tilsvarende at fjerne begrebet "foretagende" fra bestemmelsen. Forslaget fremgår af tabel 4.2.

Tabel 4.2	
Foreslåede ændringer i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra e	
<i>Forslag</i>	<i>OECD's modeloverenskomst 2017</i>
Artikel 3 Almindelige definitioner	
Udtrykket "international trafik" betyder enhver transport med et skib, der anvendes af en skibsfartsvirksomhed, bortset fra tilfælde, hvor skibet udelukkende anvendes mellem steder i en af de kontraherende stater, og skibsfartsvirksomheden ikke er hjemmehørende i denne stat.	Udtrykket "international trafik" betyder enhver transport med et skib, der anvendes af et foretagende, bortset fra tilfælde, hvor skibet udelukkende anvendes mellem steder i en af de kontraherende stater, og foretaget ikke er hjemmehørende i denne stat.*
/	
Article 3 General definitions	
The term "international traffic" means any transport by a ship except when the ship is operated solely between places in a Contracting State and the operation of ships is not resident in that State.	The term "international traffic" means any transport by a ship except when the ship is operated solely between places in a Contracting State and the enterprise that operates the ship is not an enterprise of that State.

* Egen oversættelse

De steder, hvor begrebet "foretagende" fremgår af kommentarerne til henholdsvis OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra e, og artikel 8, stk. 1, foreslås erstattet med "skibsfartsvirksomhed" og på engelsk "operation of ships".

Det foreslås desuden, at henvisningen til intern ret i kommentaren til artikel 3, stk. 1, pkt. 4, vedrørende fortolkningen af, hvad der forstås ved et "foretagende" udover "forretningsmæssig virksomhed" slettes. Sætningen har i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst ordlyden:

*"Spørgsmålet om, hvorvidt en aktivitet udfoldes inden for et foretagendes rammer, eller om den skal antages i sig selv at udgøre et foretagende, er altid blevet fortolket i overensstemmelse med bestemmelserne i de kontraherende staters nationale love."*³⁰³

Det foreslås, at denne sætning slettes, og at der i stedet tilføjes i kommentaren til henholdsvis OECD's modeloverenskomst artikel 3 og artikel 8, at begrebet "skibsfartsvirksomhed" skal fortolkes autonomt uden inddragelse af de kontraherende staters nationale ret. Dette skyldes, at en autonom fortolkning

³⁰³ Bestemmelsen er ikke ændret ved opdateringen i 2017, og derfor benyttes den danske oversættelse af Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

er fundet mest hensigtsmæssig i forhold til at fremme modeloverenskomstens formål om at minimere juridisk dobbeltbeskatning³⁰⁴, jf. afsnit 4.2.1.

4.3.1.2. Forslag 2

Dette forslag ligger sig i høj grad op af forslag 1, idet den eneste forskel vil være, at begrebet "foretagende" ikke fjernes fra OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, men at det blot præciseres i kommentaren til henholdsvis artikel 3 vedrørende begrebet "international trafik" og artikel 8, stk. 1, at begrebet "foretagende" i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, skal fortolkes som den enhed hvortil profit, som er omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, henføres.

Tilsvarende som i forslag 1, foreslås det at det af kommentaren til artikel 3 og 8 eksplicit fremgår, at begrebet "skibsfartsvirksomhed" skal fortolkes autonomt.

4.3.1.3. Fortolkningsmæssige overvejelser ved forslag 1 og 2

Det er ved fremsættelsen af dette retspolitiske forslag overvejet, hvorvidt udskiftningen af begrebet "foretagende" med "skibsfartsvirksomhed" blot vil mindske fortolkningstvivel af begrebet "foretagende", og i stedet skabe fortolkningstvivel omkring begrebet "skibsfartsvirksomhed". Dog er det vurderet, at ved at benytte "skibsfartsvirksomhed" i stedet for "foretagende" adskilles modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1, fra de øvrige bestemmelser i OECD's modeloverenskomst, hvori begrebet "foretagende" benyttes. Det vurderes at dette vil bidrage til en øget klarhed om hvad der er omfattet af artikel 8, stk. 1.

4.3.1.4. Retskildeværdien af retspolitisk forslag

Såfremt enten forslag 1 eller 2 bliver gennemført i OECD's modeloverenskomst, er det nødvendigt at vurdere om der vil være tale om en præcisering eller en egentlig ændring i forhold til 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, da dette vil have en indflydelse på i hvilket omfang forslaget - enten 1 eller 2 - kan anvendes ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det antages i dette speciale, jf. afsnit 2.9, at hensynet til en harmoniseret fortolkning indebærer, at efterfølgende ændringer af OECD's modeloverenskomst med kommentarer kan inddrages i fortolkningen af eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, såfremt der er tale om præciseringer og ikke væsentlige ændringer.³⁰⁵

De foreslåede ændringer - både forslag 1 og forslag 2 - anses for at være en præcisering, idet selve det egentlige indhold og anvendelsesområdet for OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, ikke ændres

³⁰⁴ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

³⁰⁵ Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43(7), s. 229 og 233; Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.), s. 51. København: Karnov Group.

med de foreslåede ændringer. Ligeledes anses de foreslåede ændringer ikke at være bebyrdende for hverken skatteyder eller de enkelte kontraherende stater. Hensigten med forslagene er, at mindske forekomsten af forskelligartet fortolkning af begrebet "foretagende", og i højere grad tydeliggøre, hvad der er omfattet af artikel 8, stk. 1, da en ensartet fortolkning af henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomst vil mindske forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning³⁰⁶, der er formålet med OECD's modeloverenskomst.³⁰⁷

En forskelligartet fortolkning antages at være et udtryk for, at lovgivningen på et givent område er kompleks. De økonomiske konsekvenser ved en kompleks skattelovgivning, herunder de positive økonomiske konsekvenser ved at lovgivningen gøres mindre kompleks, behandles nedenfor.

4.3.2. Forslagets økonomiske konsekvenser

Det retspolitiske forslag har til formål, at simplificere fortolkningen af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. De økonomiske konsekvenser ved at simplificere fortolkningen af bestemmelsen, herunder reducere risikoen for fortolkningstvivel, vil medføre lavere transaktionsomkostningerne forbundet ved anvendelsen af bestemmelsen.

4.3.2.1. Komplex skattelovgivnings indvirkning på transaktionsomkostninger

For at illustrere de økonomiske konsekvenser ved en kompleks skattelovgivning på et givent område, eksempelvis skibsfartsvirksomhed i international trafik, antages det i det følgende eksempel, at der som udgangspunkt er fuldkommen konkurrence på dette marked. I et marked med fuldkommen konkurrence maksimeres det samfundsmæssige overskud³⁰⁸, hvilket indebærer at aktørerne på det givne marked antages at have fuld information, således at transaktioner som udgangspunkt kan foretages uden transaktionsomkostninger.³⁰⁹

Det antages endvidere, at der eksisterer en sammenhæng mellem lovgivningens kompleksitet og transaktionsomkostninger, herunder administrationsomkostninger og omkostninger ved at efterleve pågældende lovregler, således at kompleks lovgivning medfører øgede transaktionsomkostninger.³¹⁰

³⁰⁶ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

³⁰⁷ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

³⁰⁸ Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*, s. 107. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

³⁰⁹ Paces, A. M., & Visscher, L. (2011). *Methodology of Law and Economics*, afsnit 3.1. Hentet 13. juni 2018 fra Rotterdam Institute of Law and Economics: <http://hdl.handle.net/1765/31466>

³¹⁰ James, S., & Nobes, C. (2014). *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice* (14. udg.), s. 38. Fiscal Publications; Pope, J. (2002). Administrative and Compliance Costs of International Taxation. I A. Lymer, & J. Hasseldine (Red.), *The International Taxation System* (s. 282). Springer.

Ligeledes viser en undersøgelse fra OECD, at kompleks skattelovgivning kan medføre en øget skatteteknisk usikkerhed (*tax uncertainty*), idet skatteyder skal allokere signifikante mængder af ressourcer til at forstå og bestemme det endelige skattetilsvær.³¹¹

Overholdelsen af lovgivningen på et komplekst område, er derfor forbundet med en række omkostninger for selskabet, som må antages at kunne formindskes, såfremt området gøres mindre komplekst at anvende.

En kompleks skattelovgivning må ligeledes antages at have betydning for skattemyndighederne i de pågældende lande, da det antages, at det er skattemyndighederne, der skal administrere og implementere ny skattelovgivning. Det må derfor antages, at såfremt at skattelovgivningen kompliceres, må skattemyndighederne ligeledes anvende øget ressourcer på at sikre, at alle ansatte forstår og administrerer reglerne korrekt.

4.3.2.2. Eksempel

På et overordnet plan kan en forværring, herunder eksempelvis komplicering af skatteregler, og skattevilkår for skibsfartsvirksomheder i international trafik karakteriseres som en skat på denne branche. Det antages, at en indførelse af strengere eller mere komplicerede beskatningsvilkår gældende for udbyderne af skibsfartsvirksomhed i international trafik, vil medføre en stigning i fragtraterne, hvilket eksemplificeres nedenfor i figur 4.1.

³¹¹ OECD. (18. marts 2017). *OECD/IMF Report on Tax Certainty*, s. 19. Hentet 13. juni 2018 fra <http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>

Figur 4.1



S_0 symboliserer beskatning efter 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1.

Sforslag symboliserer en mere fordelagtig beskatning for skibsfartsvirksomheder i international trafik, der antages at være forbundet med eksempelvis færre transaktionsomkostninger. Dette afspejler specialets retspolitiske forslag, der vil sænke transaktionsomkostningerne ved brugen af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1. Det antages, at enten forslag 1 eller forslag 2 vil have samme effekt.

Side 87 af 98

Mængden af foretagne transaktioner, altså mængden af passagerer og gods, som transporteres, betegnes ved Q , der bestemmes ved skæringen mellem udbudskurven og efterspørgselskurven, D .

t betegner forskellen mellem S_0 og S_1 , og den forskel kan således betegnes som, at markedet pålægges en "skat" ved, at beskatningsvilkårene for skibsfartsvirksomhed i international trafik forværres, herunder kompliceres.

x angiver forskellen mellem S_0 og S_{forslag} , der antages at udgøre de reducerede transaktionsomkostninger ved brugen af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, såfremt bestemmelsen gøres mindre kompliceret, idet der eksisterer en sammenhæng mellem skattesystemets kompleksitet og transaktionsomkostninger.³¹²

Punkterne ABC udgør dødvægtstabet som følger ved, at beskatningsvilkårene for skibsfartsvirksomheder i international trafik forværres.

Punkterne CEF betegner derimod den øgede samhandel, der må antages at opstå ved, at transaktionsomkostningerne ved brugen af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik sænkes, hvis bestemmelsen simplificeres som foreslået i dette integrerede afsnit.

Det ses af figur 4.1, at ved at beskatningsvilkår for skibsfartsvirksomhed i international trafik gøres mere komplicerede, kan det sidestilles med en skat på international samhandel. Omvendt vil en nemmere anvendelse af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, som det er foreslået i dette kapitel, reducere transaktionsomkostningerne ved brugen af bestemmelsen i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik. Dette vil have en positiv indvirkning ved at fragtraterne kan antages at falde, og den transporterede mængde af passagerer og gods kan antages at stige.

4.3.2.3. Internationale økonomiske aspekter

Antagelsen om fuldkommen konkurrence på markedet for skibsfartsvirksomhed i international trafik indebærer, at der er stort set ikke er nogle adgangsbarrierer til markedet.³¹³ Dette gør det muligt for selskaberne relativt nemt at forlade et marked, og etablere sig på et andet marked, såfremt dette må anses fordelagtigt for selskabet. Dette var ligeledes antagelsen i den økonomiske analyses sekventielle spil, der viste, at det pågældende selskab, der udøvede skibsfartsvirksomhed i international trafik, ville indrette selskabets aktivitet på en måde, der maksimerede selskabets pay-off, hvilket indebærer, at selskabet minimerede dets skattebetaling og kontrolomkostninger, jf. afsnit 3.2.6.4.

³¹² James, S., & Nobes, C. (2014). *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice* (14. udg.), s. 38. Fiscal Publications; Pope, J. (2002). Administrative and Compliance Costs of International Taxation. I A. Lymer, & J. Hasseldine (Red.), *The International Taxation System* (s. 282). Springer.

³¹³ Paccas, A. M., & Visscher, L. (2011). *Methodology of Law and Economics*, afsnit 3.1. Hentet 13. juni 2018 fra Rotterdam Institute of Law and Economics: <http://hdl.handle.net/1765/31466>

I den økonomiske analyse blev det ikke antaget, at selskabet ville skifte skattemæssigt hjemsted fra Land X, men selskabet havde i stedet mulighed for at udøve skibsfartsvirksomhed i international trafik mellem Land X og et tredjeland, Land Z, såfremt beskatningsvilkårene for selskabet blev forværret i Land Y.

De lave adgangsbarrierer på et givent marked kan dog også medføre, at selskaber vil skifte skattemæssigt hjemsted, og stater i de forskellige lande deltager derfor i en global skattekonkurrence. Staterne har ved at nedsætte erhvervsbeskatningen søgt at tiltrække den internationale økonomi med det formål at stimulere deres egen nationale økonomi.³¹⁴ Det medfører, at selskaber, der udøver skibsfartsvirksomhed i international trafik, har mulighed for at etablere sig, blandt andet afhængigt af, hvor selskaberne opnår mest fordelagtige beskatningsvilkår, da det forudsættes, at markedet for skibsfartsvirksomhed i international trafik er i fuldkommen konkurrence og uden adgangsbarrierer.

Dette internationale aspekt er væsentligt at have for øje, idet en forværring af beskatningsvilkårene for skibsfartsvirksomheder i international trafik - eksempelvis ved at anvende fast driftsstedsprincippet - ikke blot vil medføre, at der opstår et dødvægtstab, som vist i figur 4.1, i de enkelte nationalstater, der baserer deres dobbeltbeskatningsoverenskomster på OECD's modeloverenskomst. Ændret beskatning kan endvidere have den afledte effekt, at selskaber vælger at etablere sig i andre lande, hvor der er et alternativ til beskatning efter OECD's modeloverenskomst, hvis de pågældende beskatningsvilkår for skibsfartsvirksomheder i international trafik her er bedre.

Hvis det antages, at selskaber frit kan indtræde på og forlade et marked, kan en nemmere anvendelse af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, medføre, at bestemmelsen fortsat indebærer attraktive beskatningsvilkår for skibsfartsvirksomheder i international trafik. Dermed kan det således antages, at selskaber i denne branche vælger at etablere sig eller fortsætter med at være etableret i OECD-lande, hvis bestemmelsen indebærer attraktive beskatningsvilkår for skibsfartsvirksomheder i international trafik.

Da der eksisterer skattekonkurrence på et globalt plan, er det således i OECD-landenes interesse, at OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, medfører fordelagtige vilkår for beskatning af skibsfartsvirksomheder i international trafik. Såfremt det er tilfældet, må det derfor antages, at de enkelte selskaber og selskaber fortsat ønsker at støtte OECD's arbejde med dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomst.

³¹⁴ Pedersen, J. (2. juni 2017). International skatteflugt Del I Skatteflugtsproblemet - Juridisk, Økonomisk og Politisk, afsnit 1.1. *Revision & Regnskabsvæsen* (RR.6.2017.22).

Formålet med OECD's modeloverenskomst er at minimere forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning.³¹⁵ For at opfylde dette formål er en harmoniseret fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomst nødvendig.³¹⁶ Det er endvidere nødvendigt, at OECD's modeloverenskomst og dobbeltbeskatningsoverenskomst baseret herpå afspejler attraktive beskatningsvilkår for selskaberne, da selskaberne ellers vil etablere sig i andre lande uden disse overenskomster, såfremt selskaberne her har mulighed for at opnå en mere fordelagtig beskatning. På lang sigt må det således antages, at landenes opbakning til OECD's modeloverenskomst og dobbeltbeskatningsoverenskomster vil falde, hvis selskaberne fravælger OECD-landene grundet ufordelagtige beskatningsvilkår.

4.4. Delkonklusion

Det integrerede afsnit har haft til hensigt at afdække, hvordan 2017-udgaven af artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst bør indrettes, således at bestemmelsen er mere fordelagtig i forhold til skibsfartsvirksomhed i international trafik.

Den økonomiske analyse fandt, at selvom anvendelsen af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, var Kaldor-Hicks efficient, var brugen af denne forbundet med transaktionsomkostninger for henholdsvis stat og selskab. I og med, at der eksisterer en sammenhæng mellem skattesystemets kompleksitet og transaktionsomkostninger³¹⁷, vil det være både i staten og selskabernes interesse, at beskatningsvilkårene for skibsfartsvirksomheder i international trafik gøres så klare og gennemskuelige som mulig. Ved at gøre det nemmere at anvende OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og i højere grad at tydeliggøre hvad der er omfattet, som det foreslås i afsnit 4.3, vurderes det, at risikoen for forskelligartet fortolkning mindskes. Dette vil således sænke bestemmelsens kompleksitet og dermed de transaktionsomkostninger, som er forbundet ved brugen af bestemmelsen.

Som det fremgår af specialets integrerede afsnit, anbefales det i forslag 1 at fjerne begrebet "foretagende" fra OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og fra definitionen af "international trafik" i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra e. I forslag 2 anbefales det, at det i stedet præciseres i kommentaren til henholdsvis artikel 3 vedrørende begrebet "international trafik" og artikel 8, at begrebet "foretagende" i relation til OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, skal forstås som den enhed hvortil profit, som er omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, henføres. Begge forslag anses for at være en præcisering, idet selve det egentlige indhold og anvendelsesområdet for OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, ikke foreslås ændret. Hensigten med forslagene er at mindske forekomsten af forskelligartet fortolkning af begrebet "foretagende" og

³¹⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

³¹⁶ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

³¹⁷ James, S., & Nobes, C. (2014). *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice* (14. udg.), s. 38. Fiscal Publications; Pope, J. (2002). Administrative and Compliance Costs of International Taxation. I A. Lymer, & J. Hasseldine (Red.), *The International Taxation System* (s. 282). Springer.

dermed bestemmelsen, da det er antaget, at en ensartet fortolkning af henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomst vil mindske forekomsten af juridisk dobbeltbeskatning³¹⁸, hvilket er formålet med OECD's modeloverenskomst.³¹⁹

Begge forslag anses for at mindske risikoen for forskelligartet fortolkning af bestemmelsen og vil gøre anvendelsen af bestemmelsen lettere for både staten og selskaberne i de lande, som anvender OECD's modeloverenskomst eller ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er baseret på OECD's modeloverenskomst. Dette vil medføre en reduktion af de transaktionsomkostninger, som er forbundet ved anvendelsen af bestemmelsen, og samtidig sikre, at OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, fortsat indebærer attraktive beskatningsvilkår for skibsfartsvirksomheder i international trafik.

Da der eksisterer international skattekonkurrence kan en nemmere anvendelse af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og den heraf følgende reduktion af transaktionsomkostningerne, have en positiv indflydelse på samhandlen og OECD-landenes muligheder for at tiltrække skibsfartsvirksomheder i international trafik, såfremt det antages, at markedet for skibsfartsvirksomhed i international trafik er i fuldkommen konkurrence og uden adgangsbarrierer. Derudover vurderes det, at den nævnte ændring af OECD's modeloverenskomst på lang sigt vil sikre staternes incitament til fortsat at støtte OECD's arbejde med OECD's modeloverenskomst og dobbeltbeskatningsoverenskomster baseret herpå.

Det integrerede afsnits forslag 1 og 2 anses derfor hver især at gøre OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, mere fordelagtig i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik, idet bestemmelsen vil være lettere at anvende, og samtidig i højere grad tydeliggøre, hvad der er omfattet af bestemmelsen ved at mindske risikoen for en forskelligartet fortolkning.

³¹⁸ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

³¹⁹ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing.

Kapitel 5: Konklusion

Formålet med nærværende afhandling har været at besvare, i hvilket omfang bestemmelsen i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, er efficient i relation til beskatning af skibsfartsvirksomhed i international trafik. For at besvare denne problemformulering har specialet belyst henholdsvis en juridisk, økonomisk og en integreret problemstilling.

Afhandlingens juridiske afsnit belyste anvendelsesområdet for artikel 8, stk. 1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik, samt afdækkede i hvilket omfang anvendelsesområdet af bestemmelsen kan anvendes ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

I det juridiske afsnit blev det konkluderet, at anvendelsesområdet for OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, er bredt, hvilket skal ses i lyset af, at formålet med bestemmelsen er at sikre, at et foretagende engageret i skibsfartsvirksomhed i international trafik alene beskattes i én stat.³²⁰

Gennem analyse af anvendelsesområdet for bestemmelsen blev det udledt, at der eksisterer en vis fortolkningstvivl af begrebet "foretagende", der indgår i modeloverenskomstens artikel 8, stk. 1. Det juridiske afsnit fandt i litteraturen divergerende holdninger til om begrebet skal fortolkes internretlig³²¹ og autonomt³²², og fandt ligeledes tilfælde i retspraksis, hvor begrebet "foretagende" fortolkes henholdsvis internretligt³²³ og autonomt.³²⁴ Der er dog enighed om, at en ensartet fortolkning af modeloverenskomsten, herunder begrebet "foretagende", er nødvendigt for at fremme modeloverenskomstens formål om at reducere juridisk dobbeltbeskatning.³²⁵ Det synes derfor ikke fremmede for formålets opfyldelse, at begrebet "foretagende" i visse tilfælde fortolkes forskelligt. Dette medfører en vis usikkerhed om fortolkningen af begrebet, der kan medføre øgede transaktionsomkostninger i forbindelse med henholdsvis staters og selskabers anvendelse af bestemmelsen.

I det juridiske afsnit blev det konkluderet, at der med ændringen af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, i 2017 er tale om en præcisering, hvorfor 2017-udgaven af OECD's

³²⁰ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, kommentarer til artikel 8, stk. 1, pkt. 1. Paris: OECD Publishing.

³²¹ Michelsen, A. (1995). Kommentarer til udvalgte afgørelser. *Revision & Regnskabsvæsen* (RR.SM.1995.285); Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 107. København: Karnov Group.

³²² I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.), artikel 3, pkt. 38.

³²³ SKM2005.399.HR.

³²⁴ *Thiel v. FCT*.

³²⁵ OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Introduktion, pkt. 3. Paris: OECD Publishing; Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, kan anvendes ved fortolkningen af allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dog med undtagelse af det i praksis begrænsede antal tilfælde, hvor den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst fordeler beskatningsretten til et foretagendes fortjeneste ved skibsfarts virksomhed i international trafik efter placeringen af ledelsens virkelige sæde, og ledelsens virkelige sæde ikke er placeret i den stat som foretagendet er hjemmehørende i. I disse tilfælde vil der være tale om en egentlig ændring, der ikke skal lægges til grund ved fortolkningen af allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Det økonomiske afsnit klarlagde i hvilket omfang 2017-udgaven artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik er efficient set ud fra transaktionsomkostningsteorien og en Kaldor-Hicks betragtning.

Med baggrund i det økonomiske afsnits spilteoretisk eksempel blev det udledt, at anvendelsen af artikel 8, stk. 1, er forbundet med visse transaktionsomkostninger, der dog var mindre sammenlignet med spillets øvrige udfald. I det økonomiske afsnit blev endvidere det konkluderet, at OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, er Kaldor-Hicks efficient, da anvendelsen af bestemmelsen giver det samfundsmæssigt største pay-off i afsnittets spilteoretiske eksempel.

Afhandlingens integrerede afsnit afdækkede hvordan 2017-udgaven artikel 8, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst bør indrettes, således at bestemmelsen er mere fordelagtig i forhold til skibsfartsvirksomhed i international trafik.

I det integreret afsnit blev konklusionerne i det juridiske og det økonomiske afsnit sammenholdt. Dette udmøntede sig i et retspolitisk forslag om at fjerne begrebet "foretagende" fra OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, og fra definitionen af "international trafik" i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1, litra e, og i stedet indsætte "skibsfartsvirksomhed" (på engelsk "operation of ships"). Dette vil sænke transaktionsomkostningerne forbundet med bestemmelsens anvendelse, og samtidig i højere grad tydeliggøre, hvad der er omfattet af bestemmelsen og hvad der ikke er omfattet af bestemmelsen. Dette vil gøre anvendelsen af bestemmelsen lettere for både staten og selskaberne i de lande, som anvender OECD's modeloverenskomst eller ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er baseret på OECD's modeloverenskomst. Da der er enighed om, at en ensartet fortolkning er fremmende for at opfylde modeloverenskomstens formål om at reducere juridiske dobbeltbeskatning³²⁶, findes specialets retspolitiske forslag derfor at bidrage positivt til dette.

Samtidig vil den nævnte ændring af OECD's modeloverenskomst på lang sigt vil sikre staternes incitament til fortsat at støtte OECD's arbejde med OECD's modeloverenskomst og

³²⁶ Michelsen, A., Nørgaard Laursen, A., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.), s. 82. København: Karnov Group.

dobbeltbeskatningsoverenskomster baseret herpå. Da der eksisterer international skattek konkurrence kan en nemmere anvendelse af bestemmelsen, og den heraf følgende reduktion af transaktionsomkostningerne, kan have en positiv indflydelse på samhandlen og OECD-landenes muligheder for at tiltrække skibsfartsvirksomheder i international trafik.

Samlet set findes, at 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, i relation til skibsfartsvirksomhed i international trafik er efficient, men at der eksisterer en vis fortolkningstvivil omkring begrebet "foretagende" i bestemmelsen. Denne fortolkningstvivil medfører transaktionsomkostninger forbundet ved anvendelsen af bestemmelsen. Specialets retspolitiske forslag vil gøre det nemmere at anvende bestemmelsen, og dermed reducere transaktionsomkostningerne forbundet med anvendelsen af bestemmelsen. Dette vil bidrage til, at der i højere grad kan foretages en ensartet fortolkning af OECD's modeloverenskomst artikel 8, stk. 1, hvilket vil fremme OECD's modeloverenskomst formål om at reducere juridisk dobbeltbeskatning.

Litteraturliste

Love og bekendtgørelser

Lov nr. 169 af 5. juni 1953 Danmarks Riges Grundlov.

Lov nr. 190 af 12. marts 1997 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande.

Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1949 om en under 6. maj 1948 i Washington undertegnet overenskomst mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning med en i anledning af overenskomstens ratifikation oprettet protokol.

Bekendtgørelse nr. 34 af 29. april 1980 af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten.

Modeloverenskomster og konventioner

OECD. (2015). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. OECD Publishing.

OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing.

Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969.

Retspraksis

Thiel v. Federal Commissioner of Taxation, 171 CLR 338 (High Court of Australia 22. august 1990).

TfS 1993, 7 H Texaco (Højesterets dom af 18. december 1992).

SKM2005.399.HR (Højesterets dom af 29. september 2005).

SKM2018.60.HR (Højesterets dom af 4. januar 2018).

Bøger

Davies, D. R. (1985). *Principles of International Double Taxation Relief*. London: Sweet & Maxwell.

Dutta, P. K. (1999). *Strategies and Games: Theory and Practice*. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press.

Eide, E., & Stavang, E. (2014). *Rettsøkonomi*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

Engelen, F. (2004). *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD.

Heinrichs, S. (2011). Chapter 13 Germany. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law*. Online Books IBFD.

James, S., & Nobes, C. (2014). *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice* (14. udg.). Fiscal Publications.

Kerkmeester, H. (2000). Methodology: General. I B. Bouckaert, & G. De Geest (Red.), *Encyclopedia of Law and Economics, Volume I. The History and Methodology of Law and Economics* (s. 383-401). Edward Elgar Publishing.

Knudsen, C. (1997). *Økonomisk metodologi - Bind 2: Virksomhedsteori og industriøkonomi* (2. udg.). København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Kofler, G. (2015). I R. Ekkehart, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.). Kluwer Law International.

Lang, M. (2013). The interpretation of double taxation conventions. I *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2. udg.). Online Books IBFD.

Michelsen, A. (2004). Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. I *Festskrift til Ole Bjørn* (s. 357-380). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Michelsen, A., Dalgas, A. S., & Laursen, A. N. (2017). *International Skatteret* (4. udg.). København: Karnov Group.

Nielsen, R., & Tvarnø, C. D. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4. udg.). København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Pope, J. (2002). Administrative and Compliance Costs of International Taxation. I A. Lymer, & J. Hasseldine (Red.), *The International Taxation System* (s. 273-289). Springer.

Reimer, E. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.). Kluwer Law International.

Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Jeppesen, I. L. (2017). *Lærebog om Indkomstskat* (17. udg.). København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Schmidt, P. K., Tell, M., & Weber, K. D. (2015). *International Skatteret: I et dansk perspektiv*. København: Hans Reitzels Forlag.

van Raad, K. (2011). Chapter 5 "Enterprise" and "Enterprise of a Contracting State": Towards a Century of Confusion Regarding the Term "Enterprise" in the Model Double Taxation Conventions. I G. Maisto (Red.), *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law*. Online Books IBFD.

van Raad, K. (1993). The term 'enterprise' in the Model Tax Conventions - seventy years of confusion. I H. H. Alpert, & K. van Raad (Red.), *Essays on International Taxation* (s. 317-333). Kluwer Law and Taxation Publishers.

Vogel, K., & Rust, A. (2015). I E. Reimer, & A. Rust (Red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4. udg.). Kluwer Law International.

Winther-Sørensen, N. (2015). *OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer* (6 udg.). København: Karnov Group.

Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorf, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., et al. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.). København: Karnov Group.

Artikler

Ellis, M. J. (2000). The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel. *Bulletin for International Taxation*, 54 (12), 617-618.

Knudsen, K. (1997). The Economics of Zero Taxation of the World Shipping Industry. *Maritime Policy & Management*, 24 (1), 45-54.

Linderfalk, U., & Hilling, M. (2015). The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law. *Nordic Tax Journal*, 2015 (1), 34-59.

Michelsen, A. (1995). Kommentarer til udvalgte afgørelser. *Revision & Regnskabsvæsen* (RR.SM.1995.285).

Paccès, A. M., & Visscher, L. (2011). *Methodology of Law and Economics*. Hentet 13. juni 2018 fra Rotterdam Institute of Law and Economics: <http://hdl.handle.net/1765/31466>

Pedersen, J. (2. juni 2017). International skatteflugt Del I Skatteflugtsproblemet - Juridisk, Økonomisk og Politisk. *Revision & Regnskabsvæsen* (RR.6.2017.22).

Vogel, K. (2000). The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation. *Bulletin for International Taxation*, 54 (12), 612-616.

Wattel, P. J., & Marres, O. (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, 43 (7), 222-235.

Weisbach, D. A. (1999). Line Drawing Doctrine and Efficiency in the Tax Law. *Cornell Law Review*, 84 (6), 1627-1681.

Publikationer

OECD. (21. november 2017). *2017 Update to the OECD Model Tax Convention*. Hentet 13. juni 2018 fra <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>

OECD. (2013). *Evading the Net: Tax Crime in the Fisheries Sector*. Hentet 13. juni 2018 fra <http://www.oecd.org/ctp/crime/evading-the-net-tax-crime-fisheries-sector.pdf>

OECD. (18. marts 2017). *OECD/IMF Report on Tax Certainty*. Hentet 13. juni fra <http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>

OECD. (2013). *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic - Public Discussion Draft*.

United Nations. (25. oktober 2017). *Review of Maritime Transport 2017*. Hentet 13. juni 2018 fra http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/rmt2017_en.pdf

Hjemmesider

Søfartsstyrelsen. (u.d.). *Flagskifte*. Hentet 13. juni 2018 fra <https://www.soefartsstyrelsen.dk/SynRegistrering/Flagskifte>