



# Handelshøyskolen BI

## MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	26-01-2022 09:00	<b>Termin:</b>	202210
<b>Sluttdato:</b>	09-05-2022 12:00	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202210  11599  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Deltaker

Navn: Marit Helga Steinsli

### Informasjon fra deltaker

Tittel \*: Korresponderende retting

Navn på veileder \*: Benn Folkvord

Inneholder besvarelsen  
konfidensielt materiale?:

Nei

Jeg bekrefter  
innlevering til  
biblioteket \*:

Ja

### Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)  
Gruppenummer: 7  
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave  
ved Handelshøyskolen BI

- Korresponderende retting -

Eksamenskode og navn:

**MAN 3038/3039 – Internprising**

Utleveringsdato:

26.01.2022

Innleveringsdato:

09.05.2022

Stuedsted:

BI Oslo

# Innholdsfortegnelse

## Innhold

<b>INNHOLDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>I</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>II</b>
<b>1. INNLEDNING KORRESPONDERENDE RETTING .....</b>	<b>1</b>
1.1 TEMA FOR OPPGAVEN.....	1
1.2 HAR VI HJEMMEL FOR KORRESPONDERENDE RETTING? .....	2
<b>2. KORRESPONDERENDE RETTING .....</b>	<b>4</b>
2.1 KORT OM BEGREPSBRUK .....	4
2.2 RAMMEN FOR KORRESPONDERENDE RETTING NÅR DET ER SKATTEAVTALE MELLOM LANDENE .....	4
2.3 RAMMEN FOR KORRESPONDERENDE RETTING NÅR DET IKKE ER SKATTEAVTALE.....	7
<b>3. HVORDAN SKAL KONSERVERNET GÅ FRAM FOR Å FÅ GJENNOMFØRT EN KORRESPONDERENDE RETTING? .....</b>	<b>7</b>
3.1 ADMINISTRATIV KLAGE TIL NORSKE SKATTEMYNDIGHETER .....	7
3.1.1 Når begge parter er norske .....	7
3.1.2 Når kun den nærstående part er norsk .....	8
<b>4. GJENSIDIGE AVTALER (MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE - MAP) .....</b>	<b>9</b>
4.1 HVA ER MAP?.....	9
4.2 NÅR OG HVORDAN BRUKES MAP? .....	10
4.3 ERFARINGER FRA ARBEIDET MED MAP.....	12
<b>5. PROSESSEN I ETTERKANT AV MAP .....</b>	<b>13</b>
5.1 PARTENE ER KOMMET TIL ENIGHET .....	13
5.2 PARTENE HAR IKKE KOMMET TIL ENIGHET .....	14
<b>6. VOLDGIFT.....</b>	<b>15</b>
6.1 VOLDGIFTSKLAUSUL I SKATTEAVTALE .....	15
6.2 VOLDGIFTSKLAUSUL – NØDVENDIG SIKKERHETSVENTIL ELLER «BLANCO FULLMAKT»? ..	15
6.3 KAN VOLDGIFTSKLAUSUL HA EN «OPPDRAGENDE EFFEKT» FOR MYNDIGHETENE? .....	17
<b>7. AVSLUTTENDE VURDERINGER AV DAGENS SYSTEM OG NOEN FREMTIDSTANKER. ....</b>	<b>18</b>
7.1 AVSLUTTENDE VURDERING AV DAGENS SYSTEM.....	18
7.2. OPPLEVES «RIKTIG RESULTAT» SOM ET RETTFERDIG RESULTAT?.....	19
<b>REFERANSER .....</b>	<b>21</b>

## Sammendrag

I denne oppgaven har jeg tatt utgangspunkt i at et konsernselskap har fått gjennomført en økning i inntekten grunnet at armlengdeprinsippet ikke er fulgt ved fastsettelse pris på tjeneste eller annen transaksjon internt i konsernet. Uten en endring av transaksjonsmotparten, den nærstående part, vil dette kunne medføre at samme inntekt blir beskattet to ganger. Det er særlig risiko for at en slik situasjon kan oppstå når prisen endres for en grensekryssende internttransaksjon.

Å hindre at samme inntekt dobbelt beskattes, er et av hovedformålene med skatteavtalene. Jeg ser nærmere på om risikoen for konsernet hvor det norske selskapet er nærstående part, ender opp med en slik situasjon.

Riktig pris mellom parter i et interessefellesskap, skal fastsettes slik uavhengige markedsaktører ville ha gjort. Dette innebærer at de skal følge armlengdeprinsippet, og fastsette prisen som om de ikke var i interessefellesskap. Dette er det bærende prinsipp for å finne riktig internpris, både i norsk internrett og i skatteavtalene basert på OECD mønsteravtale med tilhørende kommentarer og retningslinjer.

I oppgaven går jeg igjennom rammeverket som internasjonale konsern og myndighetene må forholde seg til når en slik mulig dobbeltbeskatningssituasjon oppstår, og vurderer om de gir tilfredsstillende grunnlag for løsning.

Min konklusjon ut fra tilgjengelig internasjonal statistikk, er at i et flertall av sakene som bringes inn for MAP<sup>1</sup>, så finner de respektive staters kompetente myndigheter en løsning hvor man unngår at inntekten blir dobbeltbeskattet.

I internasjonale avtaler er det også åpnet for voldgift, men pr i dag er dette innarbeidet virkemiddel kun i et fåtall av norske skatteavtaler.

---

<sup>1</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 25.

# 1. Innledning korresponderende retting

## 1.1 Tema for oppgaven

Hovedproblemstillingen for denne oppgaven er hvordan vi skattemessig behandler nærstående part, i etterkant av det er fastslått for skatteformål at vederlaget i en transaksjon mellom to parter i interessefellesskap, ikke er fastsatt slik uavhengige parter ville ha gjort. Dette betyr at mitt fokus starter når den kontrollerte part (justeringssubjektet) har fått økt sin inntekt grunnet endret pris på en transaksjon med part man er i interessefellesskap med. Når inntekten er økt hos en part, kan det være grunner for å redusere inntekten hos den andre part tilsvarende. Hvis dette ikke skjer, vil den den samme inntekten bli beskattet to ganger. Å unngå slik økonomisk dobbeltbeskatning er en av hovedformålene med internasjonale avtaler, slik som skatteavtalene<sup>2</sup>.

I denne oppgaven vil jeg se på hvordan internretten og OECD mønsteravtale med tilhørende kommentarer og retningslinjer, regulerer videre behandling av slike situasjoner.

Jeg har hørt uttrykt fra næringslivsaktører at det er ikke så viktig for dem hvor inntekten i konsernet blir beskattet, da skattesatsen mellom landene i mange tilfeller ikke gir grunn for å «presse» en høyere del av overskuddet til et konkret land. Det som er viktig for dem er og ikke komme i en situasjon hvor den samme inntekten blir skattet to ganger.

Dette utsagnet gjør meg nysgjerrig.

Er det virkelig slik at det norske selskapet som er del av et internasjonalt konsern ikke er beskyttet av norsk internrett og internasjonale avtaler, som hindrer at de blir sittende igjen med skatteregningen for samme inntekt både i Norge og i «Utland»?

Når en skal se på regelverket mener jeg det er viktig å ha med seg at det er en selvfølgelig del av det å drive virksomhet, å legge til rette for og ikke betale mer

---

<sup>2</sup>(Kommentarer til OECD Model Convention, 2017) Introduction D.1 16.1

skatt enn nødvendig. Likevel at omfanget av den skattebesparelsen man kan oppnå, kan være med å styre hvor «aggressivt» man gjør grep for å endre skattegrunnlagene i de ulike jurisdiksjoner.

Trinn to i en slik oppfølging av internttransaksjonen er at den faktiske overføringen mellom konsernselskapene som går utover det som er armlengdes pris, kan beskattes etter alminnelige regler. Dette kaller vi sekundærjustering. Oppgaven begrenses slik at dette vurderes kun som del av mitt hovedfokus.

### ***1.2 Har vi hjemmel for korresponderende retting?***

I transaksjoner mellom uavhengige markedsaktører, vil vi kunne legge til grunn at hver part vil bidra til at prisen fastsettes til markedspris. Denne mekanismen vil imidlertid ikke være til stede når partene er i et interessefellesskap f.eks. i et internasjonalt konsern. I Norge har vi egen hjemmel i skatteloven<sup>3</sup> om at prisen i slike tilfeller skal fastsettes til prisen uavhengig ville fastsatt. Er inntekten redusert grunnet interessefellesskapet, kan myndighetene fastsette inntekten ved skjønn. Det er viktig å merke seg at dette gir norske myndigheter hjemmel for å øke inntekten for det norske selskapet, men ikke for å redusere inntekten i tilfelle det norske selskapet er nærstående part. Vi har ingen egen hjemmel for korresponderende retting i skatteloven<sup>4</sup>.

Armlengdeprinsippet er det bærende element i prisingen mellom nærstående både i norsk internretten og i skatteavtalene<sup>5</sup>. Det er derfor kontroll av om armlengdespris er korrekt fastsatt, som må vurderes også relatert til om det er grunnlag for endring av nærstående part.

Det er derfor interessant å gi et innblikk i rettskildene for en slik armlengdes fastsettelse av prisen på internttransaksjoner som er regulert i norsk internrett og i skatteavtalene.

---

<sup>3</sup> (Lov om inntekt og formue LOV 1999-03-26-14, 1999) § 13-1 første ledd

<sup>4</sup> (Naas, Henning, Kristiansen, Ståle R, Backer-Grøndahl, Finn, Holen, Hanne Skarberg, & Rynning, Marius Holm, 2017) Kap 23 del X side 1056. Se også Karnov lovkommentar til skatteloven § 13-1 note 1 pkt (viii)

<sup>5</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 9

Utformingen av dette skjønnet bygger på OECD-retningslinjene<sup>6</sup>. Fra 2007 er det referert til retningslinjene i norsk intern rett<sup>7</sup>

*«[..]formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) [..].*

Det går fram av lovforarbeidene<sup>8</sup> til endringen av interessefellesskapsbestemmelsen, at norske myndigheter ønsket klargjøre retningslinjenes gjennomslagskraft i norsk internrett. Retningslinjene er ikke bindende for medlemsstatene, men det er anbefalt at disse blir fulgt. Dette er også særskilt understreket i lovforarbeidene til skatteloven.

Armlengdeprinsippet er også gjeldende i OECD Mønsteravtale<sup>9</sup>, og det synes ikke som om skatteavtalene her begrenser internretten, i alle fall ikke når vi har et internasjonalt konsernforhold<sup>10</sup>.

Land tilsluttet OECD har således et felles rammeverk for multinasjonale konserns prising av intertransaksjoner, og for offentlige myndigheters oppfølging av at denne prisingen er korrekt.

Likevel oppstår det naturlig nok saker hvor man ikke er enig i at prisen er korrekt fastsatt. Ut ifra mitt fokus i denne oppgaven vil jeg ikke gå nærmere inn på ulike prisfastsettingsmodellene, og de mange skjønnsmessig vurderinger og muligheter for tolkning som ligger i TPG. Jeg vil kort referere for egen regning, at med kompleksiteten og romsligheten for ulike løsninger som ligger i TPG, så er det ikke uventet at internprising krever store ressurser for både næringsliv og

---

<sup>6</sup> (OECD, 2022). OECD Transfer Pricing Guidelines, heretter referert til som TPG eller retningslinjene.

<sup>7</sup> (Lov om inntekt og formue LOV 1999-03-26-14, 1999) § 13-1 fjerde ledd. Gjeldende presisering av norsk rett også før lovendringen, jf Agip dommen (HR-2000-419) side 1278.

<sup>8</sup> (Finansdepartementet, 2006), Ot. prp nr 62 kapittel 3 side 11

<sup>9</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 9

<sup>10</sup> (Zimmer, 2017) side 164.

myndigheter. Reglene for internprising kan synes å være under press, og man erkjenner at metoden har svakheter, men pr i dag har vi ikke noe bedre alternativ.

## **2. Korresponderende retting**

### ***2.1 Kort om begrepsbruk<sup>11</sup>***

Når det er gjennomført en skjønnsmessig økning i inntektsgrunlaget i en stat grunnet sannsynliggjort feil interprising, kaller vi denne endringen for primærjustering.

Når konsernet har fått en slik primærjustering i et av konsernselskapene, vil de ha fått økt inntekten i en stat, mens konsernselskapet som er motpart i transaksjonen har uendret skattefundament. Inntektsøkningen blir dobbeltbeskattet. Dette er selvfølgelig en uheldig situasjon for konsernet, og de vil måtte starte en prosess for å få gjennomført en endring av transaksjonsmotparten. Transaksjons motpart kaller vi den nærstående part, og endringen som man ønsker, en korresponderende retting.

I og med at vederlaget er korrigert for skatteformål, men selve overføringen er gjort i henhold til vederlaget som var avtalt, vil det være et mellomlegg som kan bli beskattet. Dette omtales som sekundærjustering, men vil i praksis ofte ses i sammenheng med den korresponderende rettingen. I denne oppgaven vil jeg ikke behandle sekundærjustering som eget tema.

### ***2.2 Rammen for korresponderende retting når det er skatteavtale mellom landene***

I skatteavtaler som er utformet tilsvarende OECD mønsteravtale<sup>12</sup>, skal hjemstaten for selskapet som opprinnelig er beskattet for samme inntekt, gjennomføre en korresponderende retting, når endringen har skjedd grunnet feil bruk av armlengdeprinsippet. For Norges vedkommende har vi 30 skatteavtaler hvor det er tatt inn tilsvarende bestemmelse<sup>13</sup>, mens ca. 55 skatteavtaler er inngått uten at det er inntatt en «obligatorisk» hjemmel for korresponderende retting.

---

<sup>11</sup> (Skaar, 2006) side 433

<sup>12</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 9.2

<sup>13</sup> (Bjerke, 2014) side 80



Ut ifra disse tallene kan det være grunn for å spekulere i om Norge har inntatt en defensiv holdning til å følge opp med korresponderende retting? Vi må huske at dette er en handling som vil redusere det norske skattefundamentet.

I eldre juridiske artikler<sup>14</sup> er det vist til Norges forhandlingsposisjon ville svekkes, men også at Finansdepartementet har ment at slik korresponderende retting kan sikres ved mulighet til å inngå gjensidige avtaler<sup>15</sup>.

Det kan synes som om denne holdningen er moderert noe, og at det ved reforhandling av avtaler er grunn til å tro at bestemmelsen om korresponderende retting blir tatt inn. Dette er i tilfelle i skatteavtale inngått med Storbritannia fra 2013.<sup>16</sup>

I avtaler hvor artikkelen om korresponderende retting er tatt inn, er det da slik at avtalen gir den andre stat plikt til å redusere nærstående part sin inntekt? Det kan jo synes som en klar instruks til avtalelandene om å ordne opp i dobbeltbeskatningssituasjonen, men så rett fram er det nok ikke.

I kommentaren til mønsteravtalen<sup>17</sup> fremgår at korresponderende retting er betinget av, at den andre stat er enig i grunnlaget for endringen av internprisen.

*«[...]State B is therefore committed to make an adjustment of the profits of the affiliated company only if it considers that the adjustment made in State A is justified both in principle and as regards the amount.»*

Konsernet blir således ikke være beskyttet mot dobbeltbeskatning gjennom interprisingsbestemmelsen i skatteavtalen, selv om avtalen omfatter korresponderende retting. Skatteavtalens interprisingsbestemmelse blir derfor i hovedsak en bestemmelse om allokering av inntekt, hvor man unngår dobbeltbeskatning, når begge land (stat A og stat B) er enige om at prisingen av

---

<sup>14</sup> (Bjerke, 2014) side 79

<sup>15</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 25

<sup>16</sup> (Finansdepartementet, 2013) Skatteavtale mellom Norge og Storbritannia

<sup>17</sup> (Kommentarer til OECD Model Convention, 2017) komm art 9 pkt 6

interntransaksjonen er armlengdes bestemt etter at stat A har økt sitt skattefundament.

Ut ifra den «romslige» utformingen av TPG, er nok en slik begrensning av plikten til korresponderende retting nødvendig. Skatteavtalen kan ikke forplikte nasjonalstaten til å gjøre endringer som strider mot egen forståelse av TPG, og dette ville også kunne vært brudd på statens skattemessige suverenitet<sup>18</sup>.

Jeg mener dette er en fornuftig begrensning. I praksis vil jeg likevel tro at det skal være særs tungtveidene argumenter, for at den nærstående parts hjemstat faktisk sier nei til korresponderende retting, i tilfeller det er skatteavtale mellom partene. Vi må huske at et av hovedformålet med skatteavtalen er å nettopp hindre dobbeltbeskatning.

I tilfelle det norske selskapet har konserninterne transaksjoner med selskap hjemmehørende i annet EU/EØS land, vil partene i tillegg være beskyttet av EØS-avtalens regler om likebehandling<sup>19</sup>. I og med at vi etter forvaltningspraksis vil korrigere den nærstående part når begge selskap er norske, må samme praksis gjelde når en part er hjemmehørende i EU land. Likevel så vil det også her være slik at det kreves at myndighetene er enige om grunnlaget for justeringen.

Etter min mening er det rart at ikke Norges avtaler er utformet i tråd med mønsteravtalen. Som vist ovenfor forplikter ikke avtalen nasjonalstaten til endring, i saker hvor de ikke er enig i at prisingen er armlengdebestemt. Det kan være dette er unødvendig, negativt signal til næringslivet.

Det må også nevnes at i skatteavtaler med land hvor Norge og den andre stat er enig om implementering som følge av BEPS-prosjektet<sup>20</sup>, vil punktet om korresponderende retting implementeres i avtalene hvor begge land er enig om dette.

---

<sup>18</sup> (OECD, 2022)TPG pkt. 4.35.

<sup>19</sup> (Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområdet (EØS), 1992) art 2, og forbud mot diskriminering jfr (C-196/04 Cadbury Schweppes , 2006)

<sup>20</sup> (Finansdepartementet, 2017) MLI Del V Forbedret tvisteløsning

### ***2.3 Rammen for korresponderende retting når det ikke er skatteavtale***

Uten noen form for folkerettslig avtale med landet hvor justeringssubjektet er hjemmehørende, vil ikke Norge som hjemstat for den nærstående part være forpliktet til å gjennomføre en endring<sup>21</sup>. Dette betyr at det norske selskapet har større risiko for å bli låst i en dobbelbeskatningssituasjon, når de er nærstående part i til justeringssubjekt i et land vi ikke har skatteavtale med.

Er man innenfor endringsfristene i internretten, må man kunne anmode om en endring til gunst, men det kan være vanskeligere for den skattepliktige å sannsynliggjøre «uriktig» skattefastsetting i slike tilfeller.

Mer om det administrative rundt slike forhold i neste punkt.

## **3. Hvordan skal konsernet gå fram for å få gjennomført en korresponderende retting?**

### ***3.1 Administrativ klage til norske skattemyndigheter***

Generelt vil anmodning om endring av skattefastsetting for norsk skattesubjekt være begrenset av fristreglene. Endringsfristen er 5 år<sup>22</sup>. Mer om følgene av fristreglene nedenfor. I tillegg er det en forutsetning når justeringssubjektet ikke er norsk, at vi har avtaler som sikrer tilstrekkelig informasjon om grunnlaget for den fastsettingen som har skjedd. Dette trenger ikke være tilfelle om vi ikke har skatteavtale med det aktuelle landet.

#### ***3.1.1 Når begge parter er norske***

Når begge parter både justeringssubjektet og nærstående part er norske, er det rimelig å gå ut ifra at det ikke skal være nødvendig for den nærstående part å anmode om en korresponderende retting. Dette synes klart av rettspraksis<sup>23</sup>. Denne dommen gjaldt dobbeltbeskatning på samme skattesubjekts hånd, men det presiseres særskilt at det er forbud mot dobbeltbeskatning når det ikke foreligger særskilt hjemmel, og det premisset må også gjelde for å forhindre økonomisk

---

<sup>21</sup> (Skaar, 2006) side 434 pkt. 9.12.3

<sup>22</sup> (Lov om skatteforvaltning LOV-2016-05-27-14, 2017) § 12-5 første ledd

<sup>23</sup> (HR-2015-1864-A Barlaup, 2015) avs. 26 flg.

dobbeltbeskatning mellom parter i interessefellesskap. Dette er også klart innarbeidet i forvaltningspraksis<sup>24</sup>.

I praksis bør derfor skattemyndighetene kunne foreta endring til gunst for den nærstående part på eget initiativ. Skattefastsettingen for den nærstående part i er slikt tilfelle utvilsomt «uriktig», og skal da endres<sup>25</sup>. I slike tilfeller må vi kunne legge til grunn at fristreglene ikke hindrer oppfølging av den nærstående part, da fristavbrudd må vurderes skjedd samtidig med fristavbrudd for primærjusteringen<sup>26</sup>.

### *3.1.2 Når kun den nærstående part er norsk*

Når justeringssubjektet er utenlandsk, vil naturlig nok utgangspunktet være et annet. I slike tilfeller må det først sannsynliggjøres at gjeldende skattefastsetting er uriktig for at en anmodning om endring vil bli tatt til følge.

I slike tilfeller må det norske selskapet anmode om endring av skattefastsettingen i Norge. Er det sannsynliggjort at grunnlaget for primærjusteringen er riktig, og det er skatteavtale som omfatter korresponderende retting, skal endring gjennomføres<sup>27</sup>. Likevel slik at anmodning om endring må være fremsatt innenfor de frister som fremgår av internretten.

Som vist ovenfor vil slike saker kunne være tilknyttet land hvor vi har skatteavtale, med eller uten hjemmel for korresponderende retting, eller ikke skatteavtale overhode. Selv om dette gir skattemyndighetene ulike rammeverk, vil videre prosessen nå i hovedsak være styrt av om norske skattemyndigheter er enig i grunnlaget for den endringen som er gjort i justeringssubjektet eller ikke. Med andre ord om man kommer til at skattefastsettingen i det norske selskapet er uriktig.

Det synes rimelig å legge til grunn at slik anmodning ville kunne føre fram i de tilfeller at norske skattemyndigheter er enig i den armlengdes pris, både grunnlaget for endring og fastsatt beløp, som det andre lands skattemyndigheter har gjennomført hos justeringsobjektet. Da vil man samtidig være enig i at den

---

<sup>24</sup> (Skattedirektoratet) Skatte ABC 2021/22 «Tilsidesettelse – internprising pkt 5.1 side 1254

<sup>25</sup> (Lov om skatteforvaltning LOV-2016-05-27-14, 2017) § 12-1

<sup>26</sup> (Bjerke, 2014) side 86

<sup>27</sup> (Lov om skatteforvaltning LOV-2016-05-27-14, 2017) § 12-1 tredje ledd bokstav c

nærstående parts fastsetting er «uriktig». Dette da norske myndigheter vurderer etter samme retningslinjer og rammeverk i vår internrett og skatteavtale.

Likevel kan det være situasjoner hvor økning av justeringssubjektet ikke gir grunnlag for korresponderende retting, selv om man er enig om grunnlaget for rettingen. Dette når det vurderes at opprinnelig overføring til Norge uansett er skattepliktig til Norge, uavhengig av inntektsøkningen tilknyttet justeringsobjektet. Det finnes slik forvaltningspraksis<sup>28</sup>. I denne saken som omhandlet korresponderende retting, ble endring av skattefastsettingen i Norge ikke gjennomført, da midlene som var overført til Norge uansett var skattepliktig i sin helhet. Mellomlegget som hadde medført økning av inntekten i Storbritannia, kunne bli beskattet som utbytte. Dette er «begrepsmessig» en sekundærjustering, og når det er grunnlag for en slik interrettslig omklassifisering av inntekten, vil det ikke formelt sett foreligge en økonomisk dobbeltbeskatning og derfor ikke grunnlag for korresponderende retting.

I tilfelle det norske selskapet ikke når frem med krav om korresponderende retting etter de alminnelige forvaltningsreglene, vil neste skritt kunne være å be om en gjensidig avtale

## **4. Gjensidige avtaler (Mutual Agreement Procedure - MAP)**

### **4.1 Hva er MAP?**

MAP er forkortelse for Mutual Agreement Procedure, og er en del av OECD mønsteravtale<sup>29</sup>. Dette en rettslig ordning for å sikre riktig bruk av skatteavtalen, og internprisingssaker er et forhold kan søkes løst ved at skattepliktige ber om en MAP-prosess<sup>30</sup>.

Utgangspunktet i slike saker er at norske myndigheter mener at skattefastsettingen er riktig. Norske skattemyndigheter har normalt ikke hjemmel for å endre skattepliktig inntekt, heller ikke til gunst, uten å ha hjemmel i skattereglene<sup>31</sup>. For at det skal være mulig å finne løsninger i slike tilfeller, må derfor kompetent

---

<sup>28</sup> (Utv-2007-292 , 2001) Vedtak i Overligningsnemda (Storbedrift)

<sup>29</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 25

<sup>30</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 25 pkt 1.

<sup>31</sup> (Zimmer, 2017) side 71 pkt 10.4.3.

myndighet tillegges særskilt fullmakt til å endre grunnlaget for skattefastsetting. Dette følger konkret av skatteavtalen<sup>32</sup>.

Det må kunne sies at partene her får fullmakt til å fungere som en slags klageordning/tvisteløsningsmekanisme.

#### **4.2 Når og hvordan brukes MAP?**

Det er viktig å fremheve at Finansdepartementet har laget egen veileder<sup>33</sup> for slike saker, og dette har fylt et åpenbart behov om informasjon til brukerne. Det fremgår av veilederen at skattyter kan benytte MAP-instituttet når

*«[.]skattyter mener at tiltak i en eller begge stater har medført, eller vil medføre skattlegging i strid med skatteavtalen. Det er ikke noe vilkår for å be om MAP at tiltaket har medført eller vil medføre dobbeltbeskatning.»*

Som beskrevet tidligere i oppgaven, har Norge reservert seg mot korresponderende retting i de fleste av våre skatteavtaler. Dette er likevel ikke til hinder for MAP<sup>34</sup>

*«[.]as a result, most Member countries consider that economic double taxation resulting from adjustments made to profits by reason of transfer pricing is not in accordance with – at least – the spirit of the convention [.]”.*

Retningslinjer for prosedyren er gitt i OECD kommentarene<sup>35</sup>.

Ut ifra ordlyden i mønsteravtalen kan saken tas opp med kompetente myndigheter i begge land. I tidligere utgaver av mønsteravtalen skulle henvendelsen rettes til bostedsstaten, og dette synes også å være mest vanlig i avtaler hvor Norge er part. Endringen i mønsteravtalen kan være en fordel, da det åpner for at begge parter kan vurdere konkret om det er et spørsmål man trenger slik gjensidig vurdering, eller om den kan løses uten dette. Bostedslandet kan også ha en ekstra mulighet til å kompensere for dobbeltbeskatning ved å innrømme

---

<sup>32</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 3 og art 25

<sup>33</sup> (Finansdepartementet, 2018), «Veileder for gjensidig avtaleprosedyre»

<sup>34</sup> (Kommentarer til OECD Model Convention, 2017) side A-660 pkt 11

<sup>35</sup> (Kommentarer til OECD Model Convention, 2017) s. A-658 mv.

fradrag i nasjonal skatt i stedet for at man går i forhandlinger<sup>36</sup>. Jeg vil anta at dette er begrenset til tilfeller hvor man ser at man er enig i grunnlaget for endring av interpretasjonen i justeringssubjektet.

Når staten mottar MAP anmodningen er første trinn å avklare om det er sannsynlig at det foreligger dobbeltbeskatningssituasjon. Skulle det være slik at man er enig i grunnlaget for endringen som er gjennomført, eventuelt varslet i justeringssubjektets hjemstat, må saken raskest mulig ordnes opp i. Hvis hjemstaten ser at man ikke er enig i de premissene den andre stat har lagt til grunn når de økte grunnlaget for beskatningen til denne staten, må partene søke sammen for å prøve å se på muligheter for å løse saken.

Når det norske selskapet er nærstående part, skal ønsket om reduksjon av skattepliktig inntekt til Norge i de fleste tilfeller, legges fram for våre kompetente myndigheter. Kompetente myndigheter i slike saker, med unntak av saker som gjelder petroleumsskatteloven, er Skatteetaten ved Seksjon MAP/APA. Fristen for å fremme saken er normalt tre år i norske avtaler<sup>37</sup>. Fristen beregnes fra man ble kjent med at skattegrunnlaget hos justeringssubjektet ble endret, normalt endringsvedtak er mottatt<sup>38</sup>.

Det tidligste tidspunkt den skattepliktige kan be om MAP forhandlinger, er når det er sannsynlig, «[..]a risk which is not merely possible but probable[..]»<sup>39</sup>, at det kan oppstå tilfelle av økonomisk dobbeltbeskatning, f.eks. når det er sendt varsel om endring til justeringssubjektet.

Fristene som gjelder for MAP beregnes uavhengig av endringsfristene i internretten. Saken kan derfor legges frem for MAP, selv om endringsfristene i internretten er utløpt<sup>40</sup>.

Den skattepliktige kan be om MAP avtale selv om nasjonale rettsmidler, klage/rettssak er prøvd, eventuelt ikke prøvd. En kan si at disse ulike

---

<sup>36</sup> (Lov om inntekt og formue LOV 1999-03-26-14, 1999) § 16-20.

<sup>37</sup> (Finansdepartementet, 2013) Skatteavtale Norge og Nederland art 26 pkt 1, eks på frist

<sup>38</sup> (Finansdepartementet, 2018) Veileder for gjensidig avtaleprosedyre pkt 5

<sup>39</sup> (Kommentarer til OECD Model Convention, 2017) s. A-661 pkt 14

<sup>40</sup> (Naas, Henning, Kristiansen, Ståle R, Backer-Grøndahl, Finn, Holen, Hanne Skarberg, & Rynning, Marius Holm, 2017) kap. 28.3.2.2 pkt.(iii) side 1303

klageanordningene ikke er avhengig av hverandre, men det synes fornuftig at klagenemnder mv avventer resultatet av en MAP-prosess<sup>41</sup>.

Den skattepliktige kan ta initiativ for å få en gjensidig avtale, men er ikke deltager i prosessen<sup>42</sup>. Likevel så kreves det at den skattepliktige skal sørge for at saken er tilstrekkelig opplyst, delta på møter når det er nødvendig og besvare de spørsmål som kommer opp. Hvor mye merarbeid dette er for den skattepliktige, vil naturlig være påvirket av om det er ferdigstilt en skattesak for justeringssubjektet. I så tilfelle trenger ikke videre MAP prosess å kreve så mye ekstra arbeid. Som beskrevet ovenfor kan den skattepliktige velge å gå over til bilateral prosess selv om skattesaken ikke er avsluttet, men må da være forberedt på at det kreves mer omfattende dokumentasjon. På grunn av denne omfattende dokumentasjonsplikten som slike prosesser kan kreve, er det lett og tenke at konsernet begrenser hvilke saker de velger for MAP. I praksis er det kanskje bare de største sakene som faktisk blir lagt fram for en MAP- vurdering?

#### ***4.3 Erfaringer fra arbeidet med MAP***

Konkret har antall saker økt totalt i verden fra 3 300 saker i 2010 til nå, ca. 7000 saker. Ca halvparten av disse sakene gjelder interprisingsproblematikk<sup>43</sup>. Merk at denne statistikken også omfatter saker vedrørende allokering til fast driftssted, i tillegg til interprisingstilfeller. Det er også en blanding av saker hvor norske myndigheter har gjennomført primærjusteringen i det norske selskapet, og at andre land har foretatt justering som gir grunnlag for korresponderende retting. Det kan diskuteres om dette er høye tall eller ikke, men det er helt klart at dette er saker som er ressurskrevende. Både for skattepliktige og for myndighetene. Det er den skattepliktige som avgjør hvor langt han vil ta saken. Kan være at mange interprisingssaker ikke prioriteres for MAP i en tidlig fase, da konsernet velger å rette seg etter skattekontorets vedtak av ressurshensyn. Dette kan være noe av forklaringen på at det stadig økende fokus på interprisingsproblematikk ikke har medført en enda større økning av saker for MAP.

---

<sup>41</sup> (HR-1992 -122-A Heerema, 1992). Høyesterett avviste å vurdere spørsmål løst ved MAP på nytt.

<sup>42</sup> (Naas, Henning, Kristiansen, Ståle R, Backer-Grøndahl, Finn, Holen, Hanne Skarberg, & Rynning, Marius Holm, 2017) Kap. 28 pkt 28.1 side 1295

<sup>43</sup> (<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>, 2022)



Ut ifra statistikken ser vi at det er noen land, slik som India, USA, Tyskland og Frankrike har brorparten av sakene. Dette kan nok si noe om kontrollaktiviteten i de ulike landene, men også noe om hvilke internasjonale konsern som blir kontrollert. I tillegg kan tallene si noe om hvilke konsern som blir kontrollert av andre land.

Det kan også være en faktor at mange land ikke har kapasitet til å ta behandle MAP sakene, og at det for mange derfor ikke fungerer som et reelt alternativ<sup>44</sup>. Fra OECD-statistikken for 2020 går det fram at for Irland er antall saker som skal behandles økt betydelig fra 86 til 151. Også for Norge er antall saker økt noe.

Det er viktig å merke seg at ordlyden i skatteavtalen<sup>45</sup> forplikter partene til å prøve og komme fram til en avtale. Den skattepliktige er således ikke sikret at partene blir enig om en fordeling av skattefundamentet som hindrer dobbeltbeskatning.

Likevel må vi ut ifra statistikken kunne si at MAP gir gode muligheter for at man kommer fram til enighet. Ifølge statistikken for norske saker, er 66 prosent løst med fullstendig enighet<sup>46</sup>. Dette bør være godt nytt for den skattepliktige. Legger de inn nødvendige ressurser for å opplyse saken, er det gode sjanser for å unngå dobbeltbeskatning.

## **5. Prosessen i etterkant av MAP**

### ***5.1 Partene er kommet til enighet***

Når partene er kommet til enighet i en MAP-forhandling, blir resultatet langt fram for skattyter. Det går konkret fram av veilederen for gjensidig avtale at skattyter kan velge å godta eller å avslå løsningen. Godtas løsningen instrueres skattekontoret i hvordan endringen skal gjennomføres for å være i tråd med avtalen. Plikt til endring følger også av skatteforvaltningsloven<sup>47</sup>. Plikten gjelder uavhengig av interrettslig frist.

---

<sup>44</sup> (Brødholt, 2018) Revisjon & Regnskap 2018 nr. 1 side 64 pkt. 3.

<sup>45</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 25.2

<sup>46</sup> (Kristoffersen, 2021) BI foredrag «MAP, APA og voldgift», slide 37

<sup>47</sup> (Lov om skatteforvaltning LOV-2016-05-27-14, 2017) § 12-1 tredje ledd bokstav c

Etter retningslinjene<sup>48</sup> er den mest vanlige metoden for endring at den nærstående parts inntekt reduseres tilsvarende økningen i inntekt i justeringssubjektet.

Alternativ kan det innrømmes kredit i nærstående parts skatt for den skatten som «kunne vært betalt» av justeringssubjektet<sup>49</sup>. Denne alternative metode synes uforståelig, da man da bygger på en transaksjon som ikke er armlengdebestemt. I tillegg vil virkningen av slik kredit være avhengig av at nærstående part faktisk har skattepliktig overskudd.

Det er viktig å huske på at en enighet ikke nødvendigvis vil medføre at den nærstående part skal få sin inntekt redusert. Løsningen kan også bli at justeringssubjektets inntekt ikke økes i samsvar med opprinnelig varsel eller vedtak. Det kan også ende opp med en mellomløsning. For konsernet vil en enighet uavhengig av hvordan, hindre dobbeltbeskatning. Skattebelastningen for konsernet kan likevel bli økt, da skattesatsene gjerne er forskjellige.

I og med at kompetente myndigheter har hatt fullmakter til løsninger som går utover hjemlene i internretten, er det viktig at resultatet av avtalen er nøyaktig beskrevet. Dette gjelder også for tidfesting av rettingen og beregning av renter.

I Norge har skatteavtalene trinnhøyde som norsk lov<sup>50</sup>, og når gjensidig avtale først er inngått, er denne bindende for norske myndigheter på linje med andre forhold som begrenser internrettslige regler. Dette følger også konkret av rettspraksis i MAP tilfelle<sup>51</sup>. I denne saken la Høyesterett til grunn at det var inngått «mutual agreement» mellom Norge og Sveits. Høyesterett var enig i at slik avtale forelå, og da kunne ikke samme tema vurderes på nytt av Høyesterett.

## ***5.2 Partene har ikke kommet til enighet***

I tilfelle partene ikke kommer til enighet, dvs at den nærstående parts hjemstat ikke finner grunnlag for å kunne redusere nærstående parts inntekt, og justeringssubjektets hjemstat står fast på at inntekten skal økes, vil man være låst i en dobbeltbeskatningssituasjon. Er man innen internrettslige endringsfrister,

---

<sup>48</sup> (OECD, 2022)TPG pkt. 4.34

<sup>49</sup> (Skaar, 2006) side 436 pkt. 9.12.4.3

<sup>50</sup> (Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv, 1949). Trinnhøyde som norsk lov.

<sup>51</sup> (HR-1992 -122-A Heerema, 1992) side 1411.

eventuelt at klagesak er satt på vent, kan man fortsatt ta opp denne prosessen. Selvfølgelig kun hvis dette løpet ikke er fullført før MAP.

En siste mulighet vil likevel være tilgjengelig i noen skatteavtaler. Det er mulig å få saken løst ved voldgift.

## **6. Voldgift**

### ***6.1 Voldgiftsklausul i skatteavtale***

OECD mønsteravtale har siden 2008 omfattet en voldgiftsordning<sup>52</sup>. Hvis man etter to år med MAP forhandlinger ikke har klart å komme til enighet, så kan sakes legges fram for uavhengige dommere for avgjørelse.

I og med at dette er et relativt nytt forhold i skatteavtalen, er det i utgangspunktet naturlig at de fleste av Norges skatteavtaler ikke har slik klausul.

Som en del av BEPS-prosjektet er det en forventning om at det blir flere tvistesaker tilknyttet internasjonal dobbeltbeskatning. Det er i den forbindelse utarbeidet multilateralt instrument, hvor tiltak 14 omhandler forbedret tvisteløsningsmekanisme<sup>53</sup>. Norge har pr i dag ikke valgt den delen av avtalen som omhandler voldgift. Dette synes oppfattet negativt av rådgiverbransjen<sup>54</sup>.

Pr i dag har Norge bestemmelse om bindende voldgift i skatteavtale inngått med Storbritannia, Nederland og Sveits. Det er uttrykt at Norge ønsker å forhandle bilateralt om innføring av voldgift. Det vil si at det vil ta lang tid før dette blir en del av alle våre skatteavtaler. Det finnes også eksempler på nyere avtaler hvor Norge ikke har tatt bestemmelse om voldgift inn i avtalen<sup>55</sup>.

### ***6.2 Voldgiftsklausul – nødvendig sikkerhetsventil eller «blanco fullmakt»?***

En voldgiftsklausul ville fjernet risikoen for dobbeltbeskatning for de sakene hvor konsernet velger å gå denne vegen som jeg har beskrevet i oppgaven. Er dette et virkemiddel en nasjonalstat bør innrømme, eller er det gode grunner for å holde tilbake?

---

<sup>52</sup> (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017) art 25.5

<sup>53</sup> (Finansdepartementet, 2017) MLI Del VI Voldgift.

<sup>54</sup> (Brødholt, 2018) «Revisjon & Regnskap» 2018/1 s. 64-65.

<sup>55</sup> (Finansdepartementet, 2014)Reforhandlet skatteavtale mellom Norge og Kypros

For konsern som har internttransaksjoner mellom land hvor skattebelastningen for konsernet som helhet, påvirkes i mindre grad av at en inntekt allokteres til en annen stat enn det konsernet selv har lagt til grunn, må det føles som et unødvendig byråkratisk grep, at man holder tilbake.

Det er imidlertid viktig å huske at beskrivelsen i forrige avsnitt ikke gjelder for alle konsern. Internasjonale konsern som besitter særs verdifulle eiendeler – særlig eiendeler som genererer betydelig avkastning, vil ha mye å tjene på å legge til rette for beskatning av slik «superprofitt» i en stat med gunstig beskatning.

Retningslinjene har fra 2017 satt substans over form<sup>56</sup> i mye større grad, i håp om at det skal gi mer riktig fordeling av inntekten. Det er usikkert om dette er grep som gir mindre saker med uenighet. Som nevnt tidligere er retningslinjene preget av at det skal være bred enighet, og tilpasningsmulighetene vil derfor fortsatt svært mange.

Kan en voldgiftsklausul i avtale mellom aktuelle stater bidra til at konsernet som har mye å tjene på det, vil gå lenger i prøve å få til en skattemessig gunstig allokering av overskuddet, enn de ville gjort om det var en risiko for dobbeltbeskatning? Kan en voldgiftsklausul være et signal om at det er lov å prøve seg da risikoen dobbeltbeskatning kan være fjernet? Jeg tenker at det kan være tilfelle. Selv om man kan risikere tilleggsskatt, vil dette være en mindre byrde enn dobbeltbeskatning. Om dokumentasjonsplikten er oppfylt<sup>57</sup>, er det heller ikke sikkert det er hjemmel for å ilegge tilleggsskatt.

Likevel er det et tankekors at voldgift faktisk er en del av den forbedrede tvisteløsningsmekanismen som beskrevet i punktet ovenfor. Dette må bety at det er en internasjonal overordnet enighet om at dette er et ønsket virkemiddel i bilaterale avtaler. Dette har Norge inntil videre valgt seg bort ifra.

I lovforarbeidene presiseres det at Norge i utgangspunktet er positive til bestemmelse om voldgift, men man mener at dette bør være en del av bilaterale

---

<sup>56</sup> (OECD, 2022) eksempel TPG Kap. 6 del B retningslinjer for vurdering av fordeling av inntekt av immaterielle verdier.

<sup>57</sup> (Lov om skatteforvaltning LOV-2016-05-27-14, 2017) § 8-11 og § 8-12.

forhandlinger og ikke generelt innføres ved MLI<sup>58</sup>. Dette vil helt klart bety at det vil ta tid før Norge har fått slik klausul på plass gjennom reforhandlinger av skatteavtalene.

Personlig mener jeg at det er fornuftig av Norge å holde igjen med innføring av en voldgiftsklausul. Jeg tror at en slik klausul kan gi incitament til å tolke retningslinjene slik at man oppnår gunstigere skattebelastning totalt sett, enn uten slik klausul. For et tradisjonelt høyskatteland som Norge, vil det neppe slå positivt ut. Det er selvfølgelig heller ikke slik at man har ressurser til å følge opp alle tilfeller av saker hvor interprisingen kan være feil. Samtidig må argumentet om mulighet for konkret vurdering av voldgift, ved reforhandlinger av den enkelte avtale, respekteres.

### ***6.3 Kan voldgiftsklausul ha en «oppdragende effekt» for myndighetene?***

I forrige avsnitt konkluderte jeg med at etter mitt syn, kan en voldgiftsklausul gi muligheter for at konsernet vil gjennomføre en allokering av inntekten som kan legge press på tolkningen av retningslinjene.

Samtidig kan det være greit se på hvordan en voldgiftsklausul kan påvirke myndighetene i deres vurdering, og eventuelt endring av gjennomført internprising.

Ved voldgift vil saken legges fram for uavhengig part, og er det valgt bindende voldgift, vil en av partens forslag til løsning bli valgt. Det kan gi klarere praksis på sikt, og ikke minst hindre dobbeltbeskatning<sup>59</sup>.

Det er klart at i slike tilfeller hvor det «kåres» en vinner og en taper<sup>60</sup>, kan det kanskje påvirke måte myndighetens fastsetter skjønnet.

I internprisingssaker er det det mange forhold som kan lede til skjønnsadgang. Skattemyndighetene skal komme frem til et skjønn som reflekterer det uavhengige parter ville vært villig til å betale. Dette er ingen enkel oppgave, men det er klart at det kan ha en god, korrigerende effekt, også for utøvelse av skjønn fra myndighetens side, at en uavhengig part avgjør i siste instans i en voldgiftssak.

---

<sup>58</sup> (Finansdepartementet, 2017) Samtykke til MLI side 51 mv – kommentar til Del VI om voldgift

<sup>59</sup> (Brødholt, 2018) «Revisjon & Regnskap» 2018/1 side 58

<sup>60</sup> (Finansdepartementet, 2013), Skatteavtale mellom Norge og Nederland, s 5. Kompetente myndigheter kan bli enige om en annen løsning en gitt ved voldgift ved enighet innen 6 måneder.

Slik det er omtalt i artikkelen av Brødholdt, kan Norges reservasjoner mot en generell voldgiftsklausul være begrunnet i bl. a. petroleumsbeskatningen. Dette burde imidlertid ikke være noe tungtveiende argument, for her burde Norge kunne få særskilte regler for dette, slik som vi har for andre områder tilknyttet denne sektoren.

Jeg tenker at Norge har holdt tilbake for å ha mer egen styring og sikring av det norske skattefundamentet. Statistikken fra MAP forhandlinger tilsier også at i de fleste sakene oppnår man enighet som begge parter kan akseptere, uten at det går til voldgift.

Likevel forstår jeg at man i næringslivet er bekymret for å havne i en situasjon hvor deler av inntekten i konsernet blir dobbeltbeskattet. Det kan faktisk skje.

## **7. Avsluttende vurderinger av dagens system og noen fremtidstanker.**

### ***7.1 Avsluttende vurdering av dagens system***

Det finnes utvilsomt gode mekanismer i internretten og skatteavtaler med tilhørende kommentarer og retningslinjer, som gir grunnlag for fordeling av skattefundamentet mellom statene uten at det oppstår dobbeltbeskatning. Slike prosesser krever imidlertid omfattende dokumentasjon og tilrettelegging fra konsernets side, og et tilsvarende omfattende arbeid fra myndighetene for å vurdere om det er prisingen er armlengdebestemt.

Det viktige synes å være at regelverket og forhandlingsinstrumentene må være utformet slik at alle parter må ha et «edruelig» forhold til egne interprisingsvurderinger. Da er det grunn til å tro at man kunne oppnå å få færre saker hvor fastsatt internpris må endres, og dermed også færre saker for korresponderende retting.

Ut ifra den statistikken<sup>61</sup> over saker som går til MAP, og løses ved MAP, så er det vanskelig å komme til annen konklusjon enn at dagens system fungerer

---

<sup>61</sup> (<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>, 2022)

tilfredsstillende, sett hen til at konsernet unngår dobbeltbeskatning. En utfordringene kan likevel være at myndighetene faktisk har avsatt tilstrekkelige ressurser til å behandle slike spørsmål.

Når bekymringen om dobbeltbeskatning likevel eksisterer, så må det være begrunnet i at man i en del tilfeller velger og ikke bruke ressurser på å følge opp med korresponderende retting. Dette kan være fordi man ser at det uansett kan være grunnlag for beskatning av mellomlegget, det vil si en sekundærjustering. Eller at man rett og slett velger å ta regningen på dobbelt skatt, fremfor og prøve å nå fram med en endring av den nærstående part.

Ingen ønsker at det skal oppstå dobbeltbeskatningssituasjoner. Det er negativt for blant annet internasjonal handel. Håpet må derfor være at man lykkes i arbeidet med å videreutvikle retningslinjen, og at dette gjør det enklere å bli enig om hva som er riktig forståelse av reglene. Målet må være at skattefundamentet fordeles mellom nasjonalstatene uten at stadig flere saker må gå hele vegen med MAP og eventuelt voldgift.

### ***7.2. Opplevs «riktig resultat» som et rettferdig resultat?***

For egen del har jeg blitt mer oppmerksom på at problemene med korrekt fordeling av skattefundamentet og tilhørende beskatning, ikke nødvendigvis blir «riktig» selv om det er enighet om at prisen er armlengdes bestemt.

Retningslinjene for riktig armlengdes fordeling er at skattegrunlaget fordeles mellom partene på en måte som samsvare med økonomiske realiteter, under hensyn til fordeling av funksjoner, risiko og eiendeler mellom partene i transaksjonen<sup>62</sup>.

Imidlertid er den senere tids utvikling klart farget av at slik allokering av skattefundamentet ikke nødvendigvis vurderes om «riktig», selv om man er enige om at armlengdeprinsippet er fulgt, og skattefundament fordelt etter de gjeldende

---

<sup>62</sup> (NOU 2014:13 (Scheel utvalget), 2014) pkt. 7.2.1

retningslinjer for basert på funksjoner, eiendeler og risiko<sup>63</sup>. Dessuten at konsernene kan tilpasse sin organisasjonsstruktur slik at den er i harmoni med disse reglene. Resultatet gir likevel en fordeling som ikke oppleves rettferdig.

Tidligere i oppgaven var jeg inne på at armlengdeprinsippet ikke er perfekt som rettesnor for fordeling, men at det pr i dag er det beste vi har. Nå er det likevel lagt rammer for å prøve andre metoder

Gjennom det internasjonale samarbeidet gjennom OECD/G20 (BEPS)<sup>64</sup>, har man funnet fram til enighet om fremtidige fordelingsregler, som bygger på alternativ fordeling til tradisjonell nexus basert på fysisk tilstedeværelse og armlengdeprinsippet. Dette for å imøtekomme det faktum at den tradisjonelle fordelingsmetode ikke fungerer for nettbasert omsetning. I slike tilfeller åpner digitaliseringen for stor omsetning i et land uten at man er tradisjonelt tilstedeværende, og derfor heller ikke tradisjonelt skattepliktig til dette landet. Armlengdeprinsippet er her planlagt erstattet med en inntektsbasert fordelingsnøkkel av overskuddet.

Fremtiden vil vise om dette i praksis vil gi grunnlag for en fordeling av skattefundamentet, som oppleves som mer rettferdig og med riktigere resultat. Det er i alle fall historisk at det er enighet om å gjøre et forsøk.

---

<sup>63</sup> (OECD, 2022) TPG Kap. 1 D.1 art 1.36, art 6.48 (for immaterielle verdier)

<sup>64</sup> (OECD, 2022) Pilar 1 ([Handling 1 - OECD BEPS](#))



## Referanser

- Bjerke, J. M. (2014). Internprising og konsekvensendringer. *Høyt skattet, Festskrift til Fredrik Zimmer*, ss. 73 -98.
- Brødholt, H. (2018). Nytt multilateralt instrument og bindende voldgift. *Revisjon & Regnskap*, ss. 64-65.
- Bullen, A. (u.d.). Karnov lovkommentar til skatteloven.
- C-196/04 Cadbury Schweppes . (2006).
- Finansdepartementet. (2006). Ot.prp. nr 62 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising).
- Finansdepartementet. (2013, April). Prop. 130 S (2012-2013). *Skatteavtale mellom Norge og Nederland*.
- Finansdepartementet. (2013, Mars 14). Prop. 94 S (2012-2013). *Skatteavtale mellom Norge og Storbritannia*.
- Finansdepartementet. (2014, Februar 24). Prop. 46 S (2013-2014) . *Skatteavtale mellom Norge og Kypros*.
- Finansdepartementet. (2017, juni 07). Prop.15 S (2018-2019). *Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvike uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting*.
- Finansdepartementet. (2018). Veileder for gjensidig avtaleprosedyre.
- HR-1992 -122-A Heerema. (1992).
- HR-2000-419 Agip. (2001).
- HR-2015-1864-A Barlaup. (2015).
- <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>. (2022, April). *Statestikk for prosedyre for gjensidig avtale for 2020*.
- Kommentarer til OECD Model Convention. (2017).
- Kristoffersen, A. (2021, November 10). MAP,APA og Voldgift - BI skattemaster. *"Administrative tilnærminger til avverging og løsning av internasjonale internprisingstvister"*.
- Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (1949).
- Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområdet (EØS). (1992).
- Lov om inntekt og formue LOV 1999-03-26-14. (1999). *Skatteloven*.
- Lov om skatteforvaltning LOV-2016-05-27-14. (2017). *Skatteforvaltningsloven*.

- NOU 2014:13 (Scheel utvalget). (2014, desember 2). *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*.
- Naas, Henning, Kristiansen, Ståle R, Backer-Grøndahl, Finn, Holen, Hanne Skarberg, & Rynning, Marius Holm. (2017). *Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave*. Universitetsforlaget.
- OECD. (2022, april 28). <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. *Tiltak 1 Skatteutfordringer som følge av digitalisering*.
- OECD. (2022). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*.
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017. (u.d.).
- Skattedirektoratet. (u.d.). *Skatte ABC 2021/22*.
- Skaar, A. A. (2006). *Norsk Skatteavtalerett*. Gyldendal norsk forlag AS, 1. utgave.
- Utv-2007-292 . (2001). *Overligningsnemnda (Storbedrift)*.
- Zimmer, F. (2017). *Internasjonal Inntektsskatterett 5. utg*. Universitetsforlaget AS.