

Korresponderende retting ved internprising

Kandidatnummer: 605

Leveringsfrist: 27.april 2009.

Til sammen 17 592 ord

16.07.2009

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema for oppgaven	1
1.2	Nærmere om problemstillingen.	3
1.3	Kort om internprising.	3
1.4	Avgrensninger	6
1.5	Rettskildebildet og metode	8
1.5.1	Innledning	8
1.5.2	Nasjonale rettskilder	8
1.5.3	Internasjonale rettskilder	10
1.6	Videre fremstilling	13
<u>2</u>	<u>SKATTEMYNDIGHETENES BEHANDLING AV EN INTERNPRISINGSSAK, HERUNDER KORRESPONDERENDE RETTING</u>	<u>14</u>
<u>3</u>	<u>KONSEKVENSEN AV EN ENSIDIG JUSTERING</u>	<u>18</u>
3.1	Juridisk dobbeltbeskatning	18
3.2	Økonomisk dobbeltbeskatning	19
<u>4</u>	<u>KORRESPONDERENDE RETTING</u>	<u>20</u>
4.1	Definisjon	20
4.2	Formål	20
<u>5</u>	<u>NASJONALE FORHOLD</u>	<u>22</u>

5.1	Utgangspunkter	22
5.1.1	Kan legalitetsprinsippet begrense muligheten til å foreta korresponderende retting?	25
5.2	Har ligningsmyndighetenes forpliktelse til å foreta korresponderende retting noen begrensninger?	26
5.2.1	Hvilken forpliktelse kan pålegges ligningsmyndighetene til å endre ligningen til nærstående selskap B uten anmodning (ex officio)?	27
5.2.2	Hvilken forpliktelse kan pålegges ligningsmyndighetene til å endre ligningen til nærstående selskap B etter anmodning fra selskapet?	29
5.2.3	Tidsfristene	30
6	<u>GRENSEOVERSKRIDENDE TRANSAKSJONER</u>	34
6.1	Innledning	34
6.2	Hvilken forpliktelse kan pålegges norske skattemyndigheter til å foreta korresponderende retting ved grenseoverskridende transaksjoner?	34
6.3	Grenseoverskridende transaksjoner uten skatteavtaleregulering	37
6.3.1	Skatteavtale uten noen regulering av korresponderende retting	37
6.3.2	Ingen skatteavtale mellom landene	40
6.4	Grenseoverskridende transaksjoner med skatteavtaleregulering	42
6.4.1	Skatteavtale i samsvar med OECDs mønsterskatteavtale	42
6.4.2	Skatteavtale med avvikende bestemmelse om korresponderende retting i forhold til OECDs mønsterskatteavtalen	44
6.5	Hvilke fristregler gjør seg gjeldene for muligheten for korresponderende rettingen ved grenseoverskridende transaksjoner?	47
6.6	Hvilken mulighet har norske skattemyndigheter til å realitetsbehandle en sak om korresponderende retting ved grenseoverskridende transaksjoner etter internrettslige skatteregler?	48
7	<u>TVISTELØSNINGSMEKANISME FOR INTERNASJONALE TRANSAKSJONER</u>	51

7.1	”Procedure of mutual agreements”	51
7.1.1	Når kan skatteyder anmode kompetente myndigheter om gjensidig avtale?	54
7.1.2	Er gjensidige avtaler en god tvisteløsningsmekanisme for saker om korresponderende retting?	55
7.1.3	Hvilken gjennomslagskraft har en gjensidig avtale i norsk intern rett?	58
7.2	Voldgift for skattesaker	58
7.2.1	Hvorfor er et voldgiftsinstitutt en bedre tvisteløsningsmekanisme til å løse tilfeller om korresponderende retting enn gjensidige avtaler?	59
8	<u>AVSLUTTENDE KOMMENTARER</u>	61
9	<u>REGISTER.</u>	A
9.1	Juridisk litteratur.	A
9.1.1	Bøker.	A
9.1.2	Artikler.	B
9.2	Lover	C
9.3	Skatteavtaler.	C
9.4	Forarbeider	C
9.4.1	Odelstingsproposisjoner.	C
9.4.2	Norges offentlige utredninger.	D
9.4.3	Innstillinger.	D
9.4.4	Stortings proposisjoner.	D
9.5	Domsregister	E
9.6	Forvatningspraksis	E
9.6.1	Lignings ABC	E
9.7	Internasjonale kilder.	E
9.8	Personlige meddeleler.	F

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven

Tema for oppgaven er korresponderende retting ved internprising i konserner. Internprising¹ er fastsettelse av riktig pris og andre avtalevilkår ved transaksjoner mellom skatteyttere (selskaper) som er tilknyttet hverandre gjennom ulike former for interessefelleskap. Oppgaven tar utgangspunkt i en situasjon hvor det foretas en transaksjon mellom to eller flere selskaper innad i et konsern. Selskapenes konserninterne prisfastsettelse har betydning for beskatningen, ettersom den fastsatte prisen påvirker inntekter og utgifter. Det er de samme økonomiske interesser på begge sider av transaksjonen, og man har da ikke den samme garantien som ved transaksjoner mellom uavhengige selskaper, for at pris og andre vilkår er markedsmessige.²

Internprisingsspørsmål mellom beslektede selskaper i Norge og over landegrensene, har som følge av sterk vekst i verdenshandelen og økende grad av konserndannelser blitt et svært omdiskutert og viktig tema.³ Cirka hele 60 % av verdenshandelen av varer og tjenester som foregår på tvers av landegrensene, skjer mellom beslektede selskaper.⁴ Anslaget for slike transaksjoner på det norske marked er antagelig høyere. Er selskapene underlagt samme skattejurisdiksjon, kan det medføre at statens skatteproveny minsker. Hvis selskapene er underlagt forskjellige skatteregimer innen samme jurisdiksjon, kan det skje en forskyvning av skattefundamentene mellom forskjellige skatteregimer. For eksempel kan et selskap være underlagt landregimet med alminnelig selskapsbeskatning,

¹ På engelsk Transfer pricing.

² Se Zimmer (2009) s.146.

³ Bragstad (2007) pkt. 6.

⁴ Innst.O. nr 81(2006-2007) pkt 1.

og et eller flere andre selskaper kan være underlagt det særskilte skatteregimet for petroleum. Er selskapene underlagt forskjellige skattejurisdiksjoner, kan det medføre betydelige forskyvninger av skattefundamentene mellom disse. Statene har gjennom rettsregler om internprising derfor beskyttet seg mot skatteplanlegging i form av internprising i konserner, ved at statene kan gå inn og justere transaksjonen.⁵

Når en stat foretar korreksjon av en transaksjon etter internprisingsreglene, kan resultatet lett bli økonomisk dobbeltbeskatning⁶. Det selskapet som har fått sitt inntektsgrunnlag redusert som følge av internprisingen, vil etter en korreksjon i henhold til internprisingsreglene få inntektsgrunnlaget økt til markedspris. En slik justering, kalt primærjustering, resulterer i at det selskap hvor justeringen er foretatt må betale mer skatt. Dette selskapet blir i den videre fremstilling kalt selskap A. Til tross for at transaksjonen ikke var markedsmessig var det likevel ”balanse” mellom partene i forhold til skatteplikt, men når staten går inn og justerer en transaksjon bare hos selskap A forrykkes balansen, dobbeltbeskatning kan oppstå. For å gjenopprette balansen skulle en slik primærjustering tilsi en tilsvarende, men motsatt, endring hos det andre nærstående selskapet. Dette selskapet blir i den videre fremstilling kalt selskap B.

I hvilken grad er norske skattemyndigheter forpliktet til å foreta en korresponderende retting hos nærstående selskap B?

Svaret er avgjørende for om man forhindrer økonomisk dobbeltbeskatning, når skattegrunnlaget hos den ene part økes, bør skattegrunnlaget for motparten reduseres. ”Korresponderende retting” representerer en speilvendt korreksjon hos selskap B, av primærjusteringen foretatt hos selskap A. Dette hindrer eller er ment å hindre dobbeltbeskatning, ved at balansen i transaksjonen gjenoprettes.

⁵ Zimmer (2009) s.146flg.

⁶ Se definisjon av økonomisk dobbeltbeskatning nedenfor i pkt 3.2.

1.2 Nærmere om problemstillingen.

Internprisingsreglene åpner i stor grad for skjønn. Denne skjønnsadgangen skaper store rom for tolkning, og kan ofte føre til uenigheter både mellom skatteyter og skattemyndighetene, og mellom skattemyndighetene seg imellom. Problemet er at spørsmålet om korresponderende retting skapes av at internprisingsreglene kommer til anvendelse, og at det foretas en primærjusteringen av en internpriset transaksjon. Primærjustering er en forutsetning for eventuell korresponderende retting, som er oppgavens tema. Ettersom internprising er så upresise vitenskapen, blir det vanskelig å si når skattemyndighetene er forpliktet til å foreta korresponderende retting.⁷ Men det bør kunne forutsettes at skattemyndighetene vil foreta også en slik justering, når internprisingsreglene kommer til anvendelse. Det er så henseende viktig å skille mellom nasjonale transaksjoner, hvor det er norske skattemyndigheter som har foretatt primærjusteringen. Og grenseoverskridende transaksjoner, hvor selskapene kan være hjemmehørende i forskjellige stater, og hvor det kan være at primærjusteringen er foretatt i en annen stat. I hvilken grad en plikt til å foreta korresponderende retting kan pålegges norske skattemyndigheter og hvilke begrensninger den har, er det som skal behandles i oppgaven.

1.3 Kort om internprising.

Korresponderende retting forutsetter at internprisingsbestemmelsen har kommet til anvendelse, og at det er fastsatt eller foretatt en primærjustering.

I norsk rett er internprisingsspørsmålene først og fremst regulert i skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14. § 13-1, og OECDs retningslinjer, jf. § 13-1 fjerde ledd. Sktl. § 13-1 første ledd inneholder tre grunnvilkår som må være oppfylt for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Vilkårene går i korthet ut på at det foreligger internprising, hvis det foreligger ”direkte eller indirekte interessefelleskap” mellom partene og den skattepliktige nettoinntekt og nettoformue er ”reduert” hos selskap A ”på grunn av” interessefelleskapet. Det vil altså si at nettoinntekt og nettoformue ved den kontrollerte

⁷ Samuelson (2008) side 60.

transaksjonen⁸ har blitt tilordnet ”en annen person, selskap eller innretning”, selskap B, hvor det ved en tilsvarende ukontrollert transaksjon⁹ skulle ha tilfalt ”skatteyder”. Er dette tilfelle, skal transaksjonsvilkårene fastsettes ”ved skjønn” av skattemyndighetene.

Vilkårene i sktl. § 13-1 må ikke forveksles med vilkårene til den ulovfestede omgåelsesnormen. Den krever blant annet at transaksjonen må være *illojal ovenfor skattereglens formål*, noe som ikke kreves etter sktl. § 13-1. Disse to rettsgrunnlagene er lett å blande sammen, siden man bruker ordet gjennomskjæring for rettsvirkningen etter de begge.

Det problematiske ved internprisingsregelen er om vilkåret for at det foreligger en *inntektsreduksjon* er oppfylt,¹⁰ og selve skjønnsfastsettelsen som må til i den forbindelse for å sette riktig pris.¹¹ I det følgende legges det til grunn at vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt. Er vilkårene oppfylt skal skjønnet etter tredje ledd fastsettes som om ”interessefellesskapet ikke hadde foreligget”. Bestemmelsen viser med dette det autoritative uttrykk for armlengdeprinsippet i norsk skatterett.

Armlengdeprinsippet er et bærende prinsipp i norsk og internasjonal skattelovgivning.¹² I Rt 1940 s. 598 (Fornebu avgjørelsen) fremkommer den klassiske definisjonen på armlengdeprinsippet som senere har blitt flittig sitert. Interessefellesskapet:¹³

”må ha resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene.”

⁸ Kontrollerte transaksjoner er transaksjoner mellom foretak som er nærstående i forhold til hverandre, jf OECDs retningslinjer D-4.

⁹ Ukontrollerte transaksjoner er transaksjoner mellom foretak som er uavhengig i forhold til hverandre, jf OECDs retningslinjer D-8.

¹⁰ For å finne frem til det, brukes en sammenlignbarhetsanalyse.

¹¹ Zimmer (2009) s.148.

¹² Innst.O.nr.81 (2006-2007) pkt.2.

¹³ Rt 1940 s.598 s.601

Armlengdeprinsippet går altså ut på at man for skatteformål skal finne frem til den markedsmessige pris og vilkår, som ville ha blitt avtalt mellom uavhengig parter. Og i OECDs retningslinjer er prinsippet forklart som den internasjonale standarden OECDs medlemsland skal benytte.¹⁴

Armlengdeprinsippet er også angitt i OECDs mønsterskatteavtale art. 9(1). Alle skatteavtaler Norge er part i har en bestemmelse tilsvarende art. 9. Dette innebærer at Norge kan anvende sktl. § 13-1, så langt den ikke støter an mot skatteavtalenes bestemmelse.¹⁵

Armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 har et helt generelt virkeområde. Den omfatter alle skatteyttere som er i en interessefelleskap med et annet skattesubjekt,¹⁶ og gjelder for både nasjonale transaksjoner, hvor alle skatteyttere er selskapene hjemmehørende i Norge. Og ved grenseoverskridende transaksjoner, hvor et eller flere av selskapet er hjemmehørende i utlandet. Bestemmelsen gjelder både ved formuesligningen, inntektsligningen, ved fastsettelsen av alminnelig inntekt og ved fastsettelse av personinntekt. Man kan karakterisere bestemmelsen som en regel som presiserer skatterettens alminnelige prinsipper om tilordning av bruttoinntekter og fradragposter.¹⁷

For å fastsette en riktig primærjustering i samsvar med armlengdeprinsippet anvendes internprisingsmetoder. OECD anerkjenner flere slike internprisingsmetoder,¹⁸ men å gå nærmere inn på disse faller utenfor oppgaven.

¹⁴ OECDs retningslinjer D-1.

¹⁵ Zimmer (2009) s.148.

¹⁶ Ot.prp. nr 62. (2006-2007) kap.3.

¹⁷ Skaar m.fl (2006) s.330 flg.

¹⁸ OECDs retningslinjer pkt.1.68.

1.4 Avgrensninger

Formålet med oppgaven er å behandle tilfeller hvor det er norske skattemyndigheter som må avgjøre om de skal foreta korresponderende retting. Har skattemyndighetene hjemmel for at foreta korresponderende retting, og i så fall hvilke begrensninger oppstiller skattemyndighetenes kompetanse? Men når skattemyndighetene konkluderer med at det er grunnlag for å foreta korresponderende retting, er det et spørsmål om hvordan man skal gjennomføre den korresponderende rettingen hos selskap B. Målet for korresponderende retting er å finne frem til det lavere inntektsgrunnlaget selskap B ville ha hatt uten interessefellesskapet, og det er etter dette inntektsgrunnlaget selskap B skal beskattes.¹⁹ Det er hovedsakelig to metoder som benyttes for å foreta korresponderende retting. Man kan enten gå inn og endre tidligere ligning ved gjenopptagelse, eller så kan man gi inntektsfradrag for neste års ligning. Den første metoden er klart den som stemmer best overens med målet for korresponderende retting. Denne metoden blir derfor betegnet som den ”riktige” metoden i forhold til inntektsfradragmetoden.²⁰ OECDs mønsterskatteavtale har ingen regulering av hvilke metode man skal bruke for å gjennomføre den korresponderende rettingen. Og etter OECD kommentarene er det mange forskjellige metoder som brukes av de ulike land, slik at det er opp til det enkelte land hvordan, og om man vil regulere dette i en skatteavtale.²¹

Metoden hvor man går inn og endrer tidligere ligning skaper flere problemer. For det første hvilket inntektsår den korresponderende rettingen skal henføres til. For det andre er det avgjørende for om man har krav på renter på det beløp som er betalt for mye, hvilket inntektsår korresponderende rettingen henføres til. Inntektsfradragmetoden skaper ingen slike problemer. Å gå nærmere inn på disse metodene faller utenfor oppgavens problemstilling, den går som sagt ut på hvilken forpliktelse norske skattemyndigheter har til å foreta korresponderende retting – ikke hvilken måte rettingen deretter gjennomføres på.

¹⁹ Skaar m.fl (2006) s.437.

²⁰ Jf. Arthur Kristoffersen Finansdepartementet, se Skaar m.fl (2006) s.437

²¹ OECD kommentarene art 9(2) pkt 7.

Når det gjelder grenseoverskridende transaksjoner er det nødvendig med en særskilt avgrensning mot tilfeller hvor det er etablert filial i utlandet, og ikke et datterselskap tilsvarende et norsk aksjeselskap. Rettslig sett er det stor forskjell på disse etableringsmetodene.²² Et datterselskap tilsvarende et aksjeselskap blir det sett på som et selvstendig skattesubjekt, og det er ikke tvil om at selskapet skal beskattes der det er hjemmehørende.²³ En filial blir ikke sett på som eget skattesubjekt, og inntekten til filialen er inntekt som beskattes hos selskapet filialen hører til. Utgangspunktet for beskatning av filial er at den beskattes der *selskapet* er hjemmehørende, jf. sktl. § 2-2 første ledd jf. skatteavtalene tilsvarende OECDs mønsterskatteavtale art. 7(1). Men oppfyller filialen vilkårene for å være fast driftssted etter skatteavtalen, har også kildestaten lov å skattlegge.²⁴ Hovedspørsmålet er i første omgang om etablering kan sees på som fast driftssted, slik at driftsstatsen har skattleggingsretten,²⁵ og ikke om det har skjedd en riktig allokering av inntekt ved transaksjoner mellom selskaper. Men foreligger det fast driftssted oppstår spørsmålet om hvordan inntekten og utgiftene skal begrenses, som også kan føre til spørsmål om korresponderende retting, men etter en annen bestemmelse i skatteavtalene. OECD jobber nå med et forslag til å ta enn et tilsvarende ledd i art. 7, som art. 9(2).

Denne forskjellen gjør at det i oppgaven bare skal refereres til grenseoverskridende transaksjoner hvor det er etablert *datterselskap* i utlandet, eller hvor morselskapet er hjemmehørende i utlandet og datterselskap er etablert i Norge. Det kan også være en transaksjon mellom to søsterselskaper i forskjellige land.

²² Zimmer (2009) s.146 flg.

²³ Jf. sktl. § 2-2 første ledd.

²⁴ For eksempel har Norge en slik begrenset skatteplikt jf. Sktl. § 2-3 første ledd litra b.

²⁵ Zimmer (2009) s.146 flg.

1.5 Rettskildebildet og metode

1.5.1 Innledning

Oppgaven er hovedsakelig en fremstilling av gjeldende rett. Det er vanskelig å finne frem til gjeldene rett om temaet korresponderende retting. For det første kan det stilles spørsmål ved om det finnes lovhjemmel for korresponderende retting. For det andre finnes det ingen avgjørelser fra Høyesterett som direkte behandler temaet. Siden verken sktl. § 13-1 eller Høyesterettspraksis om internprising omhandler korresponderende retting. Vil de øvrige rettskildene som omhandler korresponderende retting få økt vekt. Korresponderende retting er et tema i den ellers så dynamiske skatteretten, som har vist seg å være et tema som ikke har vært i så stor utvikling.²⁶ Eldre litteratur er derfor relevant, og kan ikke sees på som foreldet.

1.5.2 Nasjonale rettskilder

Skatteloven av 26. mars 1999 nr.14 (sktl.) er det rettslige utgangspunkt for oppgaven. Sktl. § 13-1 er den internrettslige internprisingshjemmelen, selv om den ikke hjemler korresponderende retting er bestemmelsen den bakenforliggende forutsetningen for at korresponderende retting skal bli aktuelt. Bestemmelsen er en videreføring av § 54 i skatteloven av 1911. Ved lovendringen ble det ikke foretatt noen realitetsendring i forhold til den tidligere bestemmelsen.²⁷ De øvrige rettskildene til denne er derfor relevant.

Ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24. (lignl.) er en skatterettslig forvaltningslov og viser hvilken kompetanse skattemyndighetene har til å foreta korresponderende retting. Det er

²⁶ Jf samtale med veileder Jan Samuelsen.

²⁷ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt.7.13. Dette gjør at andre rettskilder til § 54 fortsatt er relevant i forhold til sktl § 13-1.

særlig lignl. kapittel 9, jf. kapittel 8 og kapittel 4 som er av interesse ved spørsmål om korresponderende retting.

Forarbeidene til de nevnte lover i oppgaven gir god veiledning for hvilke hensyn som gjør seg gjeldende ved internprising og ved endring av ligning. Disse hensynene gir uttrykk for lovgiverviljen og kan tillegges stor vekt ved vurderingen av korresponderende retting.

Rettspraksis er meget begrenset. På grunn av at det ikke er noen avgjørelser av Høyesterett på temaet, vil dette føre til at underrettspraksis og andre rettskilder får større betydning, i hvert fall som eksempler på hvordan gjeldene rett er forstått.

Forvaltningspraksis er en relevant rettskildefaktor, men dens vekt er svært varierende og omdiskutert.²⁸ Vekten av forvaltningspraksis er avhengig av varighet, frekvens og konsistens, men på skatterettens område blir ofte forvaltningspraksis tillagt stor vekt.²⁹ Av betydning er også hvorvidt praksisen er til gunst eller ugunst for private parter.³⁰ I tillegg vil forvaltningsorganets kompetanse spille en rolle.³¹ Siden det er sparsomt med rettskilder ved korresponderende retting, taler dette for at forvaltningspraksis kan tillegges større vekt enn ellers.

I **juridisk teori** er temaet korresponderende retting behandlet. Og siden de andre rettskildene er så sparsomme om temaet, brukes litteraturen som utdypende i forhold til synspunkter, og peker på poenger som ikke de andre rettskildene legger opp til. Utgangspunktet er at den rettskildemessige vekten av juridisk teori er begrenset.³² Men

²⁸ Se bl.a. Gjems-Onstad (2008) s.60 flg.

²⁹ Zimmer (2001) s.51 jf Rt 2001 s.1444 Skøyen Nasjonalpark.

³⁰ Eckhoff (2001) s.234.

³¹ Eckhoff (2001) s.230. For eksempel blir avgjørelser avsagt av nemndene til Sentralskattekontoret tillagt større vekt enn andre nemnd avgjørelser eller avgjørelser fra eksempel en avgjørelse fra et skattekontor, fordi dissenemndene er sammensatt av faglig godt kvalifiserte medlemmer.

³² Eckhoff (2001) s.270.

Høyesterett har i flere avgjørelser åpenbart anerkjent juridisk teori og tillagt det stor vekt, gå grunn av at juridisk litteratur kan gi forslag til hvordan spørsmål bør løses.³³ I mangel av andre rettskilder, bør juridisk litteratur kunne tillegges økt vekt.

Utenlandsk juridisk teori benyttes også. Dens argumentasjon og standpunkt vil være et supplement.

Reelle hensyn kan her sees i betydningen av de grunnleggende hensyn bak internprising generelt, og de konkrete hensyn bak muligheten eller plikten til korresponderende retting spesielt. Dette er helt sentrale hensyn, og har derfor stor betydning. I utgangspunktet ligger det begrensninger i bruken av reelle hensyn ved fastleggingen av gjeldende rett. Bruken må være lojal mot lovgiver, og på legalitetsprinsippets område har reelle hensyn begrenset vekt.

1.5.3 Internasjonale rettskilder

Internasjonale rettskilder er relevant både ved grenseoverskridende transaksjoner, og som supplement ved nasjonale transaksjoner ved avgjørelsen om korresponderende retting skal foretas. Men det tradisjonelle hovedperspektivet må fastholdes - Internasjonale rettskilder kan ikke selv gi hjemmel for skattlegging, men kan *innsnevre* norske skattemyndigheters adgang til beskatning. Se pkt.XX.

OECDs mønsterskatteavtale³⁴ er grunnlaget for det omfattende nettverk av skatteavtaler mellom OECD land og andre ikke medlemsland.³⁵ Mønsterskatteavtalen er utarbeidet av OECD committee on Fiscal Affairs. Mønsterskatteavtalen er isolert sett ikke rettlig bindende, på grunn av at OECD committee on Fiscal Affairs ikke har kompetanse til å binde

³³ Gjems-Onstad (2008) s.70.

³⁴ På engelsk; OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Den første mønsterskatteavtale kom i 1963. Denne ble revidert og resulterte i ny mønsterskatteavtale i 1977. Siden den gang har det skjedd små justeringer litt etter litt, og nå sist i 2008.

³⁵ OECDs retningslinjer - Forord.

medlemsstatene. Men den alminnelige oppfatning i norsk rett er at mønsteravtalen, sammenholdt med dens *kommentarer*³⁶, tillegges stor rettslig betydning i praksis. For det første ved at den legges til grunn for inngåelse og revisjon av skatteavtaler. Noe som sees ved at medlemsstatene tar forbehold ovenfor bestemmelser i mønsterskatteavtalen, og bemerkninger i forhold til kommentarene i sine skatteavtaler.³⁷ For det andre tillegges de meget stor vekt ved fortolkning av skatteavtalene, både av norske skattemyndigheter, domstoler og andre lands myndigheter.³⁸

Skatteavtalene³⁹ Norge har inngått med andre land er folkerettslige traktater. Etter sktl. § 2-37 første ledd kan skatteplikten til Norge begrenses, jf. lov om adgang for kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. av 18. juli 1949 nr. 15, forkortet dobbeltbeskatningsloven.

I dobbeltbeskatningsloven § 1 fremkommer det uttrykkelig at Stortinget kan samtykke i inngåelse av dobbeltbeskatningsavtaler som medfører lemping i beskatningen.

Hovedformålet med skatteavtaler er å fordele skattefundamenter mellom landene. En skatteavtale kan altså ikke inngås med bindende virkning når den skjerper beskatningen i forhold til norsk internrett. Poenget med dobbeltbeskatningsloven er altså at alle skatteavtaler Norge inngår, og som lemper beskatningen, er forhåndsinkorporert til norsk lov.

Ved grenseoverskridende transaksjoner kan muligheten for korresponderende retting avhenge av hva som er regulert i skatteavtalen. Både norske skattemyndigheter, domstolene og borgerne er bundet av skatteavtalene ved skattesaker for ligningsmyndigheten og domstolene.

³⁶ OECD mønsterskatteavtale blir publisert med tilhørende kommentarer, videre i oppgaven kalt OECD kommentarer. Kommentarer som omhandler den enkelte bestemmelse og hvordan disse skal forstås.

³⁷ Zimmer (2009) s.55 jf. OECD kommentarene. Intro. pkt.30 og 31 sml. Vogel (1997) pkt 80.

³⁸ Zimmer (2009) s.55

³⁹ Skatteavtalene Norge har inngått ligger ute på

<http://www.regjeringen.no/nb/sok.html?id=86008&text=skatteavtaler&tema=Skatter+og+avgifter>.

Skatteavtalene er folkerettslige traktater og må tolkes etter de prinsipper som gjelder for folkerettslige tekster.⁴⁰ De skal tolkes etter Wienkonvensjonens regler for traktatstolkning i artikkel 31 følgende, denne konvensjonen er ikke ratifisert av Norge, men er å se på som uttrykk for folkerettslig sedvane. Hovedregelen for slik tolkning er etter artikkel 31(1) at traktatens ordlyd er utgangspunktet. Tolkningen av ordlyden skal i korthet skje ”in good faith”, det skal tas hensyn til tekstens ”context”, og fortolkningen skal skje i lys av traktatens ”object and purpose”.⁴¹ Utgangspunktet ved tolkning av skatteavtalene er derfor lovtekstens ordlyd, samtidig som skatteavtalens formål tillegges størst vekt.

OECD har utarbeidet Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, videre omtalt som **OECDs retningslinjer**.⁴² Retningslinjene gir uttrykk for internasjonalt aksepterte prinsipper og gir, som navnet indikerer, veiledning ved anvendelse av nasjonal internprisingspraksis, jf. retningslinjenes forord pkt.16. Selv om retningslinjene er utarbeidet med henblikk på internasjonale forhold, jf. retningslinjenes forord pkt.12, presiserer de det nærmere innholdet av den norske armlengdebestemmelsen.

Etter sktl. § 13-1 fjerde ledds ordlyd fremkommer det at OECDs retningslinjer er en relevant rettskildefaktor som skal ”tas tilsvarende hensyn til” både ved tolkning av skatteavtalenes internprisingsregel og etter internprisingsregelen i sktl § 13-1. Frem til 2008 hvor sktl. § 13-1 fikk et nytt fjerde ledd har, retningslinjenes gjennomslagskraft vært

⁴⁰ NOU 1972:16 s 40-41 ”Gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett.” jf Rt 1994 s.752 Alphawell(s.762) ”Skatteavtalen må som traktatstekst tolkes på bakgrunn av de folkerettslige regler om tolkning av traktater.”

⁴¹ Nærmere om traktatstolkning fremkommer i Zimmer (2009) kap 11.2.2. og Morten Ruud m.fl (2002) kap.6

⁴² OECDs retningslinjer autoritære språk er engelsk. Finansdepartementet har oversatt den til norsk, men innledningsvis til den norske oversettelsen har OECD inntatt et forbehold: ”The OECD is not responsible for the quality of the Norwegian translation and its coherence with the original text.”

Jeg vil for det meste henviser til den norske teksten.

OECDs retningslinjer er tilgjengelig på;

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Skatter_og_avgjift/OECDs-retningslinjer-for-internprising-f.html?id=475968.

omdiskutert, både ved internasjonale transaksjoner og nasjonale transaksjoner, særlig ved sistnevnte transaksjoner. For eksempel skrev Skaar(2006) at retningslinjene ikke skulle ha betydning på slike forhold unntatt der det var tomrom i norske rettskilder.⁴³ Etter forarbeidene fremkommer det at det var ønskelig å klargjøre og forsterke OECD-retningslinjenes status i norsk rett og man ville lovfeste det som fremkom av Agip-dommen i Rt 2001 s.1265.⁴⁴ Men hvor stor vekt den kan tillegges er fortsatt litt uklart. Det er flere forhold som tilsier at den skal ha stor vekt. I dommen ble det slått fast at retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i sktl. § 13-1. Det er derfor ikke noen innskrenkende eller utvidende tolkning av bestemmelsen når retningslinjene legges til grunn. Videre er ensartet anvendelse av armlengdeprinsippet en absolutt forutsetning for å unngå dobbeltbeskatning på det internasjonale plan.⁴⁵ Etter dette er det klart at retningslinjene har betydelig vekt ved nasjonale transaksjoner og grenseoverskridende transaksjoner hvor det foreligger regulerende skatteavtaler. I den grad retningslinjene gir en løsning, er utgangspunktet at den skal legges til grunn.⁴⁶

1.6 Videre fremstilling

En internprisingssak kan deles opp i flere mulige justeringer som henger tett sammen, hvor korresponderende retting kun er én av dem. Det er derfor nødvendig å se hvilke justeringer som kan foretas for å sette en transaksjon helt og holdent på armlengdes vilkår. Dette omtales i kapittel 3. Men i kapittel 2 vil jeg først nevne litt om hvordan skattemyndighetene behandler en internprisingssak. Bli det bare foretatt en primærjustering, kan konsekvensen bli dobbelbeskatning, og det behandles i kapittel 4. I kapittel 5, 6 og 7 vil jeg se på skattemyndighetenes plikt og kompetanse til å foreta korresponderende retting. Hvilken forpliktelse norske skattemyndigheter har til å foreta korresponderende retting, er

⁴³ Skaar m.fl (2006) s.333 flg.

⁴⁴ Ot.prp. nr.62 (2006-2007) pkt.4.1.

⁴⁵ Se nærmere om dette under pkt.7.1.

⁴⁶ Skaar m.fl (2006) s.333 flg.

forskjellig ut fra om det er snakk om nasjonale transaksjoner eller grenseoverskridende transaksjoner, se kapittel 6 og 7. Hvordan kan en tvist om korresponderende retting løses? Ulike tvisteløsningsmekanismer blir drøftet i kapittel 8. Og til slutt noen avsluttende bemerkninger i kapittel 9.

2 Skattemyndighetenes behandling av en internprisingssak, herunder korresponderende retting

Når en transaksjon mellom selskap i interessefellskap oppfyller vilkårene for anvendelse av internprisingsreguleringene, vil de forskjellige partene ved transaksjonen kunne bli utsatt for ulike former for justeringer. Dette for å rekonstruere en internprisingssak helt og holdent i samsvar med markedsmessige vilkår, lik en ukontrollert transaksjon mellom uavhengige parter.

Den første justeringen som foretas ved en internprisingssak er primærjusteringen av selskap As ligning. Selskapets nettoinntekt eller nettoformue ved den internprisede transaksjon har blitt redusert som følge av interessefelleskap. Når primærjusteringen er fastlagt blir spørsmålet om det skal skje en korresponderende retting hos selskap B, eller at det likevel ikke kan bli foretatt korresponderende retting på grunn av sekundære justeringer.

Armlengdeprinsippet hjemler to hovedtyper primærjusteringer, som hensiktsmessig kan betegnes som "verdijusteringer" og "strukturelle justeringer".⁴⁷ "Verdijustering" innebærer i korthet en justering, enten oppad eller nedad, avhengig om den granskede part er selger, som har tatt for lite betalt, eller kjøper, som har betalt for mye. I begge tilfeller har selskap A fått *netto inntektgrunnlaget redusert*. Reduksjonen vil si at selskap A blir tilordnet en skattepliktig inntekt beregnet på grunnlag av den inntekt som har tilfalt det

⁴⁷ Bullen (2008) s.112 flg.

nærstående selskap B i den internprisede transaksjonen, men som ville ha tilfalt selskap A i en tilsvarende ukontrollert transaksjon.⁴⁸ ”Strukturelle justeringer” innebærer i korthet en justering av andre vilkår enn de vilkår som har til hensikt å verdsette partenes ytelser. Utgangspunktet er at den kontrollerte transaksjonen skal legges til grunn slik den er bestemt av partene.⁴⁹ Strukturelle justeringer innebærer unntak fra utgangspunktet om at skattemyndighetene ikke skal legge til grunn at den kontrollerte transaksjonen sannsynligvis ville vært konstruert annerledes mellom uavhengig parter.⁵⁰ Et eksempel er Statoil Angola-dommen Rt 2007 s.1052.⁵¹

Når primærjusteringen er fastlagt kan det foretas korresponderende retting hos det nærstående selskap B, som har fått sin inntekt økt på grunn av interessefellesskapet.

En annen justering som kan utløses ved internprising, og for å reetablere transaksjonen nøyaktig etter armlengdestandard, kalles sekundærjustering.⁵² En slik sekundærjustering innebærer at skattemyndighetene i henhold til sin nasjonale lovgivning legger til grunn en konstruert transaksjon (sekundær transaksjon). Ved en slik konstruert transaksjon blir det overskytende overskudd som følger av primærjusteringen, og som fortsatt er hos det nærstående selskap B, behandlet som om det var overført på en annen måte. En faktisk tilbakeføring kan være påkrevd av for eksempel selskapsrettslige regler.

Omklassifiseringen, som sekundærjusteringen er, utløser også skattemessige konsekvenser som overføringer av denne art måtte føre med seg.⁵³

Sekundærjusteringer er verken påbudt eller forbudt etter OECDs mønsterskatteavtale art. 9⁵⁴ og Norge har heller ikke med en slik regulering i sine skatteavtaler. Statene kan derfor anvende sine internrettslige regler på slike forhold. Om en sekundær justering skal foretas er av den grunn enda mer utsatt for skjønn enn korresponderende retting. Formålet med en

⁴⁸ Skaar m.fl (2006) s.341.

⁴⁹ OECDs retningslinjer pkt.1.36.

⁵⁰ Zimmer (2009) s.152 flg. Jf. OECDs retningslinjer pkt 1.37 oppstiller to mulige unntak.

⁵¹ Bullen (2008) jf Rt 2007 s.1025.

⁵² OECD kommentarene art.9 (2) pkt.9.

⁵³ OECDs retningslinjer pkt.4.67.

⁵⁴ OECD kommentarene art.9 (2) pkt.8.

sekundær justering er å fange opp til beskatning forskjellen mellom det reviderte skattbare overskudd og det opprinnelige bokførte overskudd hos selskap B.

Muligheten til å få korresponderende retting henger ganske tett sammen med om en sekundærjustering blir foretatt. Skattemyndighetene kan begrunne en nektelse av å foreta korresponderende retting, med at det foreligger rettslig grunnlag til å foreta sekundære justeringer av transaksjonen, og med det opprettholde beskatningen på annet grunnlag.

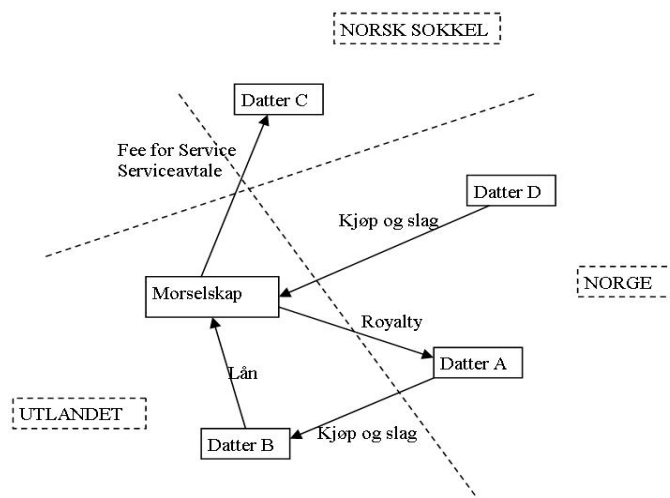
For å belyse hvor tett korresponderende retting henger sammen med de to andre typene justering, belyses dette med et eksempel. For eksempel kan den kontrollerte transaksjonen gjelde kjøp og salg av tjenester mellom selskap A, og selskap B som her er morselskap til A. Hvis selskap A har betalt for mye for en tjeneste fra selskapet B, kan skattemyndighetene foreta en primærjustering av selskap As ligning. Inntektsgrunnlaget økes da ved å nekte fradragsføring av overskytende ut over markedspris jf. armlengdeprinsippet. Spørsmålet er da om inntekten til selskap B skal reduseres tilsvarende. Hvis skattemyndighetene kan omklassifisere transaksjonen, kan overprisen likevel være skattepliktig på et annet grunnlag. Korresponderende retting vil av den grunn ikke bli foretatt hos morselskap B. Når tilfellet er at datterselskap A betaler for mye for en tjeneste fra morselskap B, kan overprisen etter en sekundærjustering bli omklassifisert til utbytte til morselskapet. En slik omklassifisering kan føre til at det overskytende blir sett på som et ulovlig utbytte etter aksjeselskapsretten. Utgangspunktet er et utbytte fra et selskap til en aksjonær som er selskap er skattefritt etter sktl. § 2-38 og fritaksemetoden, men det forutsetter at utbytte er lovlig.⁵⁵ Hvis ikke er utbyttet skattepliktig. Det vil blant annet bli krevd korreksjonsskatt etter sktl. § 10-5. Korresponderende retting kan av den grunn bli nektet i et slik tilfeller. Snur man eksempelet på hodet, altså at selskap A er mor mens nærstående selskap B er datter, kan ikke transaksjonen bli omklassifisert til utbytte. Utbytte

⁵⁵For at utbytte skal sees på som lovlig må det oppfylle det såkalte lovlighetskravet i aksjeloven og allmennaksjeloven. Lov om aksjeselskaper og lov om allmennaksjeselskaper av forholdsvis lov 13.juni 1997 nr.44 og nr.45

forutsetter eierskap og datter er ikke eier av mor. Sekundærjustering kan ikke foretas, og korresponderende retting kan derfor ikke nektes i et slik tilfelle.

Internprisingsproblemer kan oppstå i flere varianter.

Figur 1: Illustrasjon av situasjonen, og eksempler på noen transaksjoner.



3 Konsekvensen av en ensidig justering

I en internprisingssak kan det som vist ovenfor i figuren være flere nærstående parter. Hvis det bare foretas primærjustering hos en av partene ved transaksjonen, blir situasjonen lett dobbeltbeskatning hvis man ikke foretar korresponderende retting av nærstående selskapers ligning. En slik dobbeltbeskatning er ikke ønskelig ut i fra de grunnleggende prinsipper bak utformingen av skattelovgivningen, verken nasjonalt eller internasjonalt. At man beskatter samme inntekt to eller flere ganger, strider både mot rimelighet og økonomisk effektivitet.

Dobbeltbeskatning må deles i to hovedgrupper, avhengig av hvem som blir utsatt for beskatningen. Den ene er *juridisk dobbeltbeskatning*, mens den andre er *økonomisk dobbeltbeskatning*. At dobbeltbeskatning bør unngås både juridisk og økonomisk, fremkommer av OECDs retningslinjer, med begrunnelsen av at dobbeltbeskatning hindrer utvikling av internasjonal samhandel og investeringer.⁵⁶

3.1 Juridisk dobbeltbeskatning

Juridisk dobbeltbeskatning kan kort sies å være at samme fordel blir beskattet to eller flere ganger hos samme skattesubjekt. En nærmere definisjon har vi ikke i norsk rett, men etter OECD kommentarene, Introduction pkt.1. er juridisk dobbeltbeskatning definert som:

”International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”

Det er typisk denne typen dobbeltbeskatning skatteavtalen i utgangspunktet er ment å forhindre. Etersom internprising og spørsmålet om det skal foretas korresponderende retting omhandler nærstående men *forskjellige* skattesubjekter, er det klart at konsekvensen av en ensidig justering ikke er juridisk dobbeltbeskatning.

⁵⁶ OECDs retningslinjer pkt.4.2.

3.2 Økonomisk dobbeltbeskatning

Økonomisk dobbeltbeskatning er i korthet at en og samme inntekt blir skattlagt flere ganger hos nærstående skattesubjekter. Det hender at to skattepliktige forhold er så nært bundet til hverandre at det vil bli oppfattet økonomisk som en dobbeltbeskatning, om en og samme inntekt blir beskattet hos dem begge, selv om det juridisk ikke er det samme.⁵⁷ Man kan se det slik at konsernet som sådan økonomisk blir beskattet flere ganger for samme inntekt. Et eksempel kan være at ved en kontrollert transaksjon blir det foretatt en primærjustering av selskap A, selskapets skattbare nettoinntektsgrunnlag økes. Nærstående selskap B vil imidlertid bli skattlagt for den avtalte prisen. Blir det ikke foretatt korresponderende retting, blir dette stående, og mellomværende mellom den avtalte pris og primærjusteringen blir dobbeltbeskattet. Det vil da økonomisk foreligge en dobbeltbeskatning av selskap A og det nærstående selskap B. Ved korresponderende retting vil denne type dobbeltbeskatning bli forhindret.

Etter sktl. § 2- 37, jf. dobbeltbeskatningsloven av 1949⁵⁸ § 1 første ledd, kommer det frem at dobbeltbeskatning bør ”helt eller delvis unngås”. Innholdet i begrepet ”dobbeltbeskatning” må i de fleste tilfeller bero på en tolkning av den enkelte bestemmelse i skatteavtalene. Men selv om skatteavtalene i utgangspunktet er ment å hindre *juridisk dobbeltbeskatning* hindrer ikke dobbeltbeskatningsloven at også *økonomisk dobbeltbeskatning* unngås etter skatteavtalene.

OECDs mønsterskatteavtale art. 9(2) er den eneste bestemmelsen som direkte er ment å hindre økonomisk dobbeltbeskatning. Men som vist nedenfor er det ikke alle skatteavtaler som inneholder en slik bestemmelse.⁵⁹ Slik dobbeltbeskatning kan da prøves unngått av statenes kompetente myndigheter etter mønster av mønsterskatteavtalen art. 25 ”*procedure of mutual agreements*”.

⁵⁷ Gjems-Onstad (2008) s.970.

⁵⁸ Se rettskildekapittelet.

⁵⁹ Se kap.6 flg.

Det er viktig å merke seg at økonomisk dobbeltbeskatning ikke alltid er resultatet ved en ensidig justering. Ved grenseoverskridende transaksjoner sees det ikke på som økonomisk dobbeltbeskatning når inntekten ikke er skattlagt i begge statene. Økonomisk dobbeltbeskatning vil ikke foreligge selv om en transaksjon i utgangspunktet er skattepliktig i begge stater, men etter nasjonal skatterett er skattefri i en av statene.⁶⁰

4 Korresponderende retting

4.1 Definisjon

I OECDs retningslinjer er korresponderende retting definert som en justering av skatteplikten til det nærstående selskap B, i samme eller andre skattejurisdiksjoner som selskap A, foretatt av skattemyndighetene i vedkommende jurisdiksjon, som korresponderende med primærjusteringen foretatt av skattemyndighetene ovenfor selskap A.⁶¹

4.2 Formål

Formålet med korresponderende retting er å eliminere økonomisk dobbeltbeskatning etter en primærjustering som følge av internprising. For å unngå at de overførte verdier kommer til beskatning både hos selskap A og det nærstående selskap B, er det nødvendig å foreta

⁶⁰ OECD rapport (1984) pkt.6.

⁶¹ OECDs retningslinje D-7. Korresponderende retting blir også kalt "tilsvarende justering" eller "tilsvarende endring"

korresponderende retting hos selskap B. Etter definisjonen i OECDs retningslinjer er formålet at overskuddallokeringen i en eller to jurisdiksjoner er konsistent.⁶²

Hadde selskapene fra først av brukt riktig pris i forhold til armlengdeprinsippet hadde en slik dobbeltbeskatning ikke oppstått. Men på grunn av at den materielle rett ved internprising er så upresis vitenskap, kan det hende at den uriktige prisen ikke var gjort bevisst fra selskapenes side.⁶³ Men selv om selskapene har gjort det i forsøk på skatteplanlegging forandres ikke det faktum at samme inntekt blir dobbeltbeskattet.

Internprisingsreglene er ikke til for å øke skatteprovenyet til statene ut over armlengdeprinsippet, men til å beskatte transaksjonen i samsvar med den pris som ville blitt satt mellom uavhengige parter. Korresponderende retting har derfor til formål å forhindre at selskapene, eller konsernet som sådan, blir beskattet ut over armlengdeprinsippet.

Eksempel på at korresponderende retting forhindrer dobbeltbeskatning.⁶⁴

Transaksjonen som fastsatt av partnere		Med primærjustering		Med korresponderende retting	
Land A/selskap A	30% skatt	Land A/selskap A	30% skatt	Land A/selskap A	30% skatt
Kostnad service	-90	Kostnad service	-90	Kostnad service	-90
Inntekt service	100	Inntekt service	100	Inntekt service	50
Skatt	-3	Skatt	-3	Skatt	12
Land B/selskap B	78% skatt	Land B/selskap B	78% skatt	Land B/selskap B	78% skatt
Kostnad service	-100	Kostnad service	-100	Kostnad service	-50
Skattefordel	78	Skattefordel	39	Skattefordel	39
Sum A+B	-90	Sum A+B	-90	Sum A+B	-90
	75		36		51
	-15		-54		-39
		Tilleggskatt	-12		
			-66		

⁶² OECDs retningslinje D-7. Korresponderende retting blir også kalt "tilsvarende justering" eller "tilsvarende endring".

⁶³ Se. Samuelsen (2008) s.60, jf. Innledning pkt.1.2.

⁶⁴ Jf. Samuelsen. *Tilleggskatt* er et administrativt reaksjonsmiddel ovenfor den som gir skattemyndighetene feilaktig eller mangelfull informasjon. Dette kommer inn under primærjusteringen. Og faller utenfor oppgaven å gå nærmere inn på.

5 Nasjonale forhold

5.1 Utgangspunkter

Juridisk litteratur oppstiller et utgangspunkt om at skattemyndighetene har en plikt til å foreta korresponderende retting ved interessefelleskap mellom to foretak hjemmehørende i Norge, og tilsynelatende er en slik oppfatning alminnelig antatt.⁶⁵

Kan norske skattemyndigheter pålegges en slik plikt, eller er det mer riktig å si at det foreligger en mulighet for skattemyndighetene til å foreta korresponderende retting i slike tilfeller?

Armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 hjemler bare den primærjusteringen ved en transaksjon for selskap A som har fått sin nettoinntekt og – formue *reduisert* som følge av et interessefelleskap. Når det for selskap B har skjedd en nettoinntekts eller – formues *økning*, vil vilkårene i sktl. § 13-1 første ledd ikke være oppfylt. At skattemyndighetene skal, eller i det hele tatt kan foreta korresponderende retting hos nærstående fremkommer ikke av bestemmelsens ordlyd. Det finnes heller ikke noen andre bestemmelser i skatteloven som direkte hjemler en slik retting.

Det foreligger altså ingen lovbestemmelse som indikerer at skattemyndighetene har en plikt til å foreta korresponderende retting ved nasjonale forhold.

Hva lovgiver har ment om dette, for eksempel om de mente at det var unødvendig å ha en slik bestemmelse i skatteloven, fremkommer ikke av forarbeidene til sktl. § 13-1, og heller ikke av forarbeidene til § 54 i tidligere sktl. av 1911.⁶⁶

Etter lignl. § 9-1 første ledd har skattemyndighetene *kompetanse* til å foreta korresponderende retting. I lignings-ABC(2007) fremkommer det at er det foretatt en primærjustering hos selskap A etter sktl. § 13-1, og det dreier seg om norske

⁶⁵ Senest Gjems-Onstad (2008) på s.1065.

⁶⁶ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt.7.13.

skattesubjekter ”må det foretas tilsvarende endringer hos den annen part”.⁶⁷ Lignings-ABC´en oppstiller med dette en plikt for skattemyndighetene i slike tilfeller til å foreta korresponderende retting. Lignings-ABC helt tilbake til 1998, og muligens enda lenger enn det, har oppstilt et slikt ”må” krav.⁶⁸ Dette indikerer at skattemyndighetene selv mener at de bør ha en slik plikt. Lignings-ABC angir selv at den er å oppfatte som en instruks til ligningskontorene.⁶⁹

Men man må være varsom med å tillegge den for stor vekt, blant annet på grunn av at tvil og dissenser fremkommer ikke i fremstillingen. I den grad Lignings-ABC gir uttrykk for løsninger som ikke er basert på mer tungtveiende rettskilder, kan den neppe tillegges større vekt enn administrative uttalelser. Men dersom det kan legges til grunn at standpunktet i Lignings-ABC´en har gitt grunnlag for tilstrekkelig fast og varig praksis, vil praksisen være av betydning.⁷⁰ I tillegg fremkommer det av Høyesterettspraksis at med hensyn til forutberegnelighet tillegges uttalelser i Lignings-ABC litt større vekt når det er i favør enn uheldig for skatteyter. Dette kan igjen tilsi at Lignings-ABC med en viss tyngde kan pålegge en alminnelig plikt for skattemyndigheten til å foreta korresponderende retting.

De forskjellige forfatterne som i juridisk litteratur mener at det i utgangspunktet skal statueres en slik plikt, har litt ulike begrunnelser for hvilke grunnlendene prinsipper og hensyn bak skattelovgivningen de mener gjør seg gjeldene.

Løchen(1982) skrev at plikten til å foreta korresponderende retting begrunnes i at:⁷¹

”en og samme skattejurisdiksjon ikke kan anvende forskjellige klassifikasjoner på en og samme transaksjon”. Og at ”det foreligger verken noe motiv for, eller ønske om, å behandle transaksjoner mellom interessenter på annen måte skattemessig sett, enn transaksjoner mellom andre”.

⁶⁷ Lignings ABC 2007 pkt 7.7.

⁶⁸ Har ikke fått undersøkt lengre bak i tid.

⁶⁹ Lignings ABC 2007 forord.

⁷⁰ Zimmer (2006) s.51.

⁷¹ Løchen (1982) s.87 flg.

Skaar(2006) skrev at det i utgangspunktet foreligger en plikt for å foreta korresponderende retting, ettersom:⁷²

”norske myndigheter har foretatt primærjusteringen og denne må forutsettes å være berettiget”.

Skaars begrunnelse for plikten kan sies å være utledet av OECD kommentarene til mønsterskatteavtalen.⁷³ Videre konkluderes det at de ulike norske skattemyndigheter må være enig i den skjønnsmessige fastsettelsen både i prinsipp og beløp, slik at det derfor er klart at myndighetene har en slik plikt. Men til tross for dette, er det ingen automatikk i at de forskjellige organer hos ligningsmyndighetene har likt syn på den materielle skatteretten rundt internprisingssituasjonen, og at de er enige i skjønnsfastsettelsen som har blitt foretatt, ved primærjusteringen, selv om det bør være slik.⁷⁴ Dette på grunn av at saker som omhandler internprising ofte er komplekse. Å statuere en plikt for skattemyndighetene i å foreta korresponderende retting har derfor også sine administrative utfordringer.

Gjems-Onstad (2008) hevder at norske myndigheter i utgangspunktet har en plikt til å foreta korresponderende retting. Begrunnelse for plikten er at noe annet ville være helt urimelig:⁷⁵

”Man kan ikke tilside sette salgsprisen på 100 og benytte 90 i selskap A uten å legge samme pris til grunn for ligningen av selskap B.”

Det er altså flere grunnleggende hensyn og prinsipper som taler for en slik plikt. For det første taler rimelighetshensyn sterkt for en plikt til å foreta korresponderende retting. Dette fordi en transaksjon involverer to parter, og det kan virke urimelig om ligningsmyndighetene kan velge å forholde seg bare til den ene parten som har fått en

⁷² Skaar m.fl (2006) s.433 flg.

⁷³ OECD kommentarene art 9(2) pkt 6.

⁷⁴ Jf veiledning Jan W. Samuelsen.

⁷⁵ Gjems-Onstad (2008) s. 1065.

inntektsreduksjon og pålegge denne mer skatt, uten å nedjustere den parten som har fått inntektsøkning. Dette henger tett sammen med prinsippet om at man skal forhindre dobbeltbeskatning, som også er et prinsipp som taler for korresponderende retting. Videre taler også likhets- og nøytralitetshensynet sterkt for en plikt til korresponderende retting, ved at det er et grunnleggende skatteprinsipp at inntekter og utgifter av samme art skal beskattes likt.

Reelle hensyn taler, etter dette, sterk for at det i utgangspunktet skal være en plikt for skattemyndighetene å foreta korresponderende retting. Men til tross for dette kan det stilles spørsmål om legalitetsprinsippet setter noen begrensinger for en slik plikt?

5.1.1 Kan legalitetsprinsippet begrense muligheten til å foreta korresponderende retting?

Legalitetsprinsippet er sentralt på skatterettens område. Prinsippet oppstiller begrensninger for skattemyndighetenes kompetanse, ved at det i utgangspunktet oppstilles et krav til at offentlige myndigheters inngrep ovenfor borgerne må ha hjemmel i lov eller i medhold av lov. Men Høyesterettspraksis har ikke lagt til grunn noe strengt legalitetsprinsipp på skatterettens område.⁷⁶

Spørsmålet er om skattemyndighetene kan pålegges en *plikt* til å foreta korresponderende retting. Hvis rettingen er til gunst for skatteyder, kan jeg ikke se at legalitetsprinsippet setter noen begrensinger i forhold til å oppstille en plikt. Dette kan også begrunnes i at selv om man er på legalitetsprinsippets område, og må ta et visst hensyn til lovskravet, må det være riktig å gå langt i retning av å velge resultater som best stemmer overens med de grunnleggende prinsipper og hensyn i skatteretten. Nemmelig det grunnleggende hensyn om at ligningen skal være mest mulig riktig jf. Høyesterettspraksis. Utgangspunktet er altså etter dette at ligningsmyndighetene i slike tilfeller har plikt til å foreta korresponderende retting av nærstående selskap B.

⁷⁶ Zimmer (2005) s.47.

Det er ikke alltid at en slik nedjustering er til gunst for skatteyter. For eksempel kan det ut i fra selskapsrettslige regler være ønskelig for selskap B å opprettholde beskatningen. Dette taler for at man skal være forsiktig med å statuere en plikt for skattemyndighetene til å rette, fordi myndighetene ikke kan foreta inngrep til ugunst for borgeren uten hjemmel i lov. Og som tidligere påpekt mangler det lovhjemmel på dette området. Men man kan kanskje si at det foreligger en plikt til å rette så lenge skatteyter ikke motsetter seg en slik retting.

Myndighetene vil ofte foreta korresponderende retting innen de grenser ligningsloven setter, se nedenfor i pkt.5.2 flg. Og som denne drøftelsen viser bør skattemyndighetene bestrebe at en korresponderende retting blir foretatt ved transaksjoner hvor begge parter er norske skatteytere. Utgangspunktet kan med forsiktighet sies, etter dette, å være at det er en plikt for ligningsmyndighetene å forta korresponderende retting ved nasjonale forhold.

5.2 Har ligningsmyndighetenes forpliktelse til å foreta korresponderende retting noen begrensninger?

Den materielle skatteretten knyttet til internprising oppstiller i utgangspunktet en plikt for skattemyndighetene til å foreta korresponderende retting. Spørsmålet blir så om det er noen formelle skranker innen skatteretten som begrenser skattemyndighetenes forpliktelse til å foreta korresponderende retting?

Det er viktig å skille skatterettslige regler i to hovedgrupper. Den ene gruppen er de materielle skattereglene. Den andre gruppen er de formelle skattereglene.

Ligningsloven inneholder de formelle skattereglene og av § 1-1 fremkommer det at ligningsloven kommer til anvendelse for ”utligning” av skatt ”på formue og inntekt [...] etter skatteloven.” Ligningsloven inneholder forvaltningsrettslige regler om *hvordan* inntekten fastsettes på skatterettens område. Med unntak av ligningslovens kap VII ”gjelder ikke” forvaltningslovens regler ”for behandlingen av saker som omfattes av § 1-1”, jf. lignl.§1-2.

Ligningslovens kapittel 9 inneholder reglene for en eventuell endring av ligningen. Utgangspunktet etter lignl. § 9-1 følgende er at retten til å endre står åpen i alle tilfeller hvor skatteyteren er uriktig lignet. Bestemmelsen tilsier at skattemyndigheten har kompetanse til å endre ligningen ved spørsmål om korresponderende retting. Ligningsloven kapittel 9 inneholder ingen begrensninger i forhold til hva som kan endres ved ligningen. Skattemyndighetene har kompetanse til å endre ligningen til selskap B, ved spørsmål om korresponderende retting.

Skattemyndighetenes plikt til å foreta korresponderende retting og behandling av den, utarter seg litt forskjellig ut fra om det foreligger anmodning om retting fra skatteyter eller ikke. Foreligger det ikke en anmodning om retting, avgjøres spørsmålet eller lignl. § 9-5. Foreligger det en anmodning avgjøres spørsmålet etter lignl. § 9-2. En avgjørende begrensning for muligheten til korresponderende rettingen er fristreglene i lignl. § 9-6, og det vil jeg behandle i pkt.5.3.2.

5.2.1 Hvilken forpliktelse kan pålegges ligningsmyndighetene til å endre ligningen til nærstående selskap B uten anmodning (ex officio)?

Det kan foreligge tilfeller hvor selskap B ikke har brukt klageretten, eller at vilkårene for klagerett ikke var tilstede. Etter lignl. § 9-5, første ledd litra a, ”kan” ligningsmyndighetene ”ta opp ethvert endringsspørsmål som gjelder” en avgjørelse om endring av den ”ordinære ligningen eller forhåndsligningen”. Ligningsloven er i utgangspunktet ikke til hinder for ligningsmyndighetene ex officio tar opp selskap Bs ligning til endring tilsvarende selskap A, både når det er til gunst eller til ugunst for selskap B.

Men endring etter § 9-5 første ledd er en ”kan” regel, og sett i sammenheng med bestemmelsens syvende ledd må ligningsmyndighetene først vurdere om det er grunn til å ta opp saken til endring. Etter § 9-5 syvende ledd første punktum, skal dette avgjøres på bakgrunn av en helhetsvurdering. Det er enkelte hensyn man skal legge vekt på, men etter ordlyden ”blant annet” er det klart at oppramsingen ikke er uttømmende. Ved en

helhetsvurdering om en sak om korresponderende retting skal tas opp til realitetsbehandling, er det første momentet ”spørsmålets betydning” for selskap B. Dels må det her avgjøres om størrelsen på skattebeløpet som eventuelt skal endres er av en tilstrekkelig størrelse. Dels må man også avgjøre om det ved å nekte en realitetsbehandling skaper påtagelige ulikheter mellom skatteyttere.⁷⁷ At en nektelse av å realitetsbehandle en sak om korresponderende retting skaper påtagelige ulikheter mellom skatteyttere er klart. Det andre momentet i vurderingen er ”skatteytters forhold”. Her sikter man til skatteytters opplysningsplikt. Spørsmålet blir om skatteyter har gjort en rimelig innsats for å oppfylle sine forpliktelser ovenfor ligningsmyndighetene. Har skatteyter utvist forsømmelse eller skjult sin plikt? Videre er det neste momentet i vurderingen ”sakens opplysning”. Momentet trekker i retning av at hensynet til administrative utgifter skal veie tungt når det vil være vanskelig å skaffe frem pålitelige opplysninger, ved forberedelse av saken til realitetsbehandling. Hvis det er vanskelig å slå fast de faktiske forhold som er av betydning for saken, vil det vanligvis ikke være grunn til å ta opp saken til endring.⁷⁸ Det siste momentet lovteksten peker på, er ”den tid som er gått”. Det avgjørende her er om endringen er til gunst eller skade for skatteyteren, jf. lignl. § 9-6 og fristene for endring. Et veiledende synspunkt er at jo lenger tid som har gått, desto mindre grunn er det til å ta en sak opp til realitetsbehandling. Etter retningslinjene fremkommer det at ”er overligningsnemnda ferdig med en klagebehandling for et inntekts år, bør det således kreves sterke grunner for at en sak tas opp til endring”.⁷⁹ Men innenfor de frister lignl. §9-6 setter, er det i slike saker ikke grunn til å legge stor vekt på om det er gått kortere eller lengre tid.⁸⁰ Andre momenter som bør tas med i helhetsvurderingen er at skatteyter gjennom sin klagerett har anledning til å ivareta sine interesser ved å anmode om korresponderende retting. Hensynet til administrative utgifter taler for at det ikke skal være

⁷⁷ Ot.prp. nr 29 (1978-1979) s.112 flg.

⁷⁸ Harboe m.fl. (2005) s.400 flg.

⁷⁹ FIN dep. Veiledende retningslinjer om endring uten klage. Spørsmålet om i hvilke tilfelle et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling. 26.jan 1984 nr. 13. sml. Harboe m.fl. (2005) s. 402.

⁸⁰ Ot.prp. nr 29 (1978-1979) s.112.

kurant å få endret et ligningsvedtak, når skatteyter ikke bruker sin klagerett.⁸¹ Men foreligger det feil som ligningsmyndighetene kan lastes for, bør det foretas endring.

Det er store rom for skjønn ved en slik helhetsvurdering. Flere momenter kan trekke i retning av at ligningsmyndighetene bør ta opp en sak om korresponderende retting på eget initiativ. Siden resultatet uten endring resulterer i økonomisk dobbeltbeskatning. Men både hensynet til administrative utgifter og arbeidsmengde taler for at skatteyter selv bør *anmode* om korresponderende retting. Selv om det er norske skatteytere saken gjelder, er det ofte forskjellige ligningskontorer som avgjør ligningen til selskap A og nærstående selskap B. En forutsetning for at ligningsmyndighetene i slike tilfeller skal vurdere korresponderende retting hos skatteyter B, er at de er klar over at det har blitt foretatt en primærjustering hos selskap A. Dette kan man i praksis ikke ta for gitt. Selskap B bør derfor anmode om korresponderende retting. At skatteyter selv anmoder om korresponderende retting har også andre konsekvenser for muligheten for at retting kan bli foretatt, se nedenfor kap 5.2.2flg.

5.2.2 Hvilken forpliktelse kan pålegges ligningsmyndighetene til å endre ligningen til nærstående selskap B etter anmodning fra selskapet?

Lignl. § 9-2 regulerer tilfeller hvor skatteyter har kommet med en anmodning om korresponderende retting. Etter lignl. § 9-2 første ledd litra a kan skatteyter klage til ”ligningsnemnda over ligningen etter kap. 8”. Vilkårene i lignl. § 9-2 annet til syvende ledd må være oppfylt for at klagen skal realitetsbehandles. Oppfyller selskap B vilkårene, innebærer klageretten at selskap B har krav på realitetsbehandling av anmodningen om korresponderende retting, og en endring vil da i utgangspunktet bli foretatt.⁸²

⁸¹ Harboe m.fl (2005) s.402, jf FIN dep. Veiledende retningslinjer om endring uten klage. Spørsmålet om i hvilke tilfelle et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling 26.jan 1984 nr 13.

⁸² Kristiansen m.fl (2008) Del II s.58.

Hvis klagen ikke oppfyller vilkårene i lignl. § 9-2 andre til syvende ledd, kan ligningsmyndighetene etter åttende ledd likevel ha plikt til å realitetsbehandle anmodningen, etter en helhetsvurdering tilsvarende ”nevnt i § 9-5 nr 7”.

5.2.3 Tidsfristene

En absolutt grense for skattemyndighetenes kompetanse til å kunne foreta en korresponderende retting av selskap Bs ligning, er fristreglene i ligningsloven. Dette gjelder uansett om det er ligningsmyndighetene som tar opp spørsmålet om endring, jf. § 9-5, eller om skatteyter har anmodet om retting jf. § 9-2.

For at korresponderende retting skal være aktuelt og nødvendig forutsettes det at det er foretatt en primærjustering av ligningen til selskap A, som grunnlag for den korresponderende rettingen hos selskap B. Siden internprisingsregelen er så lite presis kan selskap A være uenig i dens anvendelse, bruken av sammenligningsanalyser og internprisingsmetode etc. En sak hos skatteyter A kan derfor ta lang tid. Utgangspunktet er at ligningen bedømmes isolert for hver skatteyter. Det avgjørende for selskap B blir derfor hvilke frister som gjelder for hans ligning. Hvis et vedtak om at det skal foretas en primærjustering hos selskap A er påklaget eller verserer for rettslig prøving, er ligningspraksis at man venter med å avgjøre om det er grunnlag for korresponderende retting hos selskap B, til det foreligger en rettskraftig avgjørelse av selskap A sin ligning.⁸³ Det er usikkert om det er nødvendig med en endrings sak om korresponderende retting før primærjusteringen har fått bindende virkning.

Utgangspunktet, og den absolutte fristen for endring av ligningen fremkommer av lignl. § 9-6 første ledd. Hovedregelen oppstiller en absolutt endringsfrist på ”ti år etter inntektsåret”. Starten for når fristen begynner å løpe er ”inntektssåret” da selve transaksjonen mellom selskapene ble foretatt. Det vil si at en ligning fra for eksempel

⁸³ Kristiansen m.fl (2008) Del II s.58

inntektsåret 1999 må ”tas opp” til endring innen utløpet av inntektsåret 2009. Har man ikke avbrutt fristen innen den tid, har skattemyndighetene ikke lenger kompetanse etter ligningsloven til å foreta for eksempel korresponderende retting.

Lignl. § 9-6 inneholder flere fristregler. Etter bestemmelsens andre ledd gjelder en treårsfrist. Den gjelder hvor endringen gjelder ”ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsettelse eller deres anvendelse av skatteligningen”. I tillegg til at det ”faktiske grunnlaget [for den tidligere avgjørelsen] ikke var uriktig eller ufullstendig”. Hvorvidt det er denne fristen eller tiårsfristen som gjelder i den konkrete saken, vil avhenge av hva ligningsmyndighetene har lagt til grunn ved ligningen eller ved tidligere endringsvedtak. Har ligningsmyndighetene bygget på feil eller ufullstendig faktum, gjelder tiårsfristen.

Etter tredje ledd gjelder en frist på to år når endringen er til *ugunst* for skatteyter. Etter ordlyden gjelder bare toårsfristen når skatteyter ”ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger”. Korresponderende retting av ligningen til selskap B, er en reduksjon av skatteplikt. En reduksjon av skatteplikt blir ikke sett på som endring til *ugunst* for skatteyter, siden bestemmelsen sikter til tilfeller hvor skatteplikten forhøyes.⁸⁴ Denne fristen kan gjelde for selskap A, og fristen for å kunne foreta primærjusteringen. Hva som ligger i riktig og ufullstendig opplysninger, må avgjøres ut fra kravene i lignl. kap.4, og særlig etter den nye bestemmelsen i lignl. § 4-12 om opplysnings og dokumentasjonsplikt ved internprising.

Ved spørsmål om korresponderende retting blir det derfor bare spørsmål om det gjelder en 3- eller 10-årsfrist. Det avgjørende for om 3-årsfristen kommer til anvendelse er hva som ligger i at det ”faktiske grunnlaget” for ligningen har vært uriktig eller ufullstendig jf. lignl. § 9-6. 3-årsfristen gjelder selv om skatteyter kan ha gitt ufullstendige opplysninger ved innlevering av selvangivelsen, forutsatt at ligningsmyndighetene likevel hadde tilstrekkelig opplysninger ved den tidligere avgjørelsen.⁸⁵ Det avgjørende for å kunne foreta endring

⁸⁴ Harboe m.fl (2005) s.420 flg.

⁸⁵ Lignings-ABC (2007) Endringssak pkt.4.2

uavhengig av 3-årsfristen, det vil si etter 10-årsfristet, er at det foreligger et nytt faktisk grunnlag for den nye ligningsavgjørelsen, og at dette ikke skyldes at det var uriktig eller ufullstendig faktum som ble lagt til grunn ved den tidligere avgjørelsen.

5.2.3.1 Hvilket krav stilles til fristavbrytelsen?

Problemene med hvilken frist som gjør seg gjeldene er ikke noe problem om skatteyter eller skattemyndighetene avbryter fristen innen fristen har utløpt. Her må det skilles mellom når skattemyndighetene tar opp en sak om endring etter lignl. § 9-5 og når skatteyter anmoder om endring.

Etter lignl. § 9-6 første ledd avbrytes fristen først når spørsmålet om endring ”tas opp”. Hva som ligger i det sier ikke bestemmelsen noe mer om. Forarbeidene oppstiller et krav om at skatteyter må ha fått varsel, hvis det dreier seg om endring etter § 9-5.⁸⁶

Hva som ligger i vilkåret har vært oppe i Høyesterett. I Rt 1997 s. 860 Heerema viste først voterende til forarbeidene, men uttalte at de ikke ville ta stilling til om et uttrykkelig varsel fra ligningsmyndighetene i alle tilfeller var nødvendig. Men uttalelsene tilsier for øvrig et slikt krav til varsel for at fristen skal anses avbrutt.⁸⁷ Dette ble bekreftet i Rt 2000 s.244, hvor det ble lagt til grunn at det normalt skal sendes varsel om at saken tas opp til endring:⁸⁸

”Hensynet til skatteyter tilsier etter min mening at det skal kunne dokumenteres på hvilket tidspunkt spørsmålet om endringsligning ble tatt opp, hvilket må medføre at skatteyter som hovedregel skal ha skriftlig underretning.”

Det er derfor på det rene at fristen avbrytes først når skatteyter har fått melding om at et bestemt angitt punkt er tatt opp til endring.

⁸⁶ Ot.prp.nr.29(1978-1979) s.113.

⁸⁷ Harboe m.fl (2005) s. 416.

⁸⁸ Rt 2000 s.244 s.248 flg.

For at skatteyder skal anses å ha avbrutt fristen må det være sendt inn klage om endring. Etter forarbeidene til lignl. § 9-6 første ledd ”tas opp”, er det tilstrekkelig for skatteyder at han har postlagt en henvendelse til ligningskontoret, før fristen er utløpt.⁸⁹ Fristavbrytelsen gjelder generelt for alle frister etter lignl. § 9-6.

⁸⁹ Ot.prp.nr.29(1978-1979) s.113.

6 Grenseoverskridende transaksjoner

6.1 Innledning

Grenseoverskridende transaksjoner reguleres av flere ulike regelsett. Ved spørsmålet om korresponderende retting oppstår de samme problemstillingene som ved nasjonale transaksjoner. Imidlertid må spørsmålet besvares ved å se på det andre landets interne skatterett, og eventuelle skatteavtaler mellom landene, i tillegg til å se på de nasjonale skattereglene i Norge. Dette gjør at en vurdering for norske skattemyndigheter, om det skal foretas korresponderende retting hos det norske selskapet, blir langt mer komplisert enn ved nasjonale transaksjoner. Dette gjør at det blir enda større usikkerhet om korresponderende retting blir foretatt.

6.2 Hvilken forpliktelse kan pålegges norske skattemyndigheter til å foreta korresponderende retting ved grenseoverskridende transaksjoner?

I motsetning til rene nasjonale forhold fremkommer det av juridisk teori at norske skattemyndigheter ved grenseoverskridende forhold ikke har plikt til å foreta korresponderende retting.⁹⁰ Når en annen stat har foretatt primærjusteringen, gjelder den korresponderende rettingen den speilvendte rettingen som norske skattemyndigheter forutsettes å foreta. Løchen(1982) skrev at ”noen formell forpliktelse foreligger åpenbart ikke”.⁹¹ Begrunnelsen er at det i utgangspunktet ikke følger av norske internrettslige skatteregler, at norske skattemyndigheter skal ha en forpliktelse til å redusere nettoinntekt

⁹⁰ Gjems-Onstad (2008) s.1065.

⁹¹ Løchen (1982) s.88.

eller -formue til en skattyter, for noe som har skjedd i utlandet. Når det er hjemmel for skattlegging i Norge, skal beskatningen gjennomføres etter ordinære norske regler.

Etter sktl. 2-37 jf. dobbeltbeskatningsloven, kan Norge inngå skatteavtaler som har til formål å regulere fordelingen av beskatningsadgangen mellom avtalelandene, og på den måten forplikte seg til å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning. Skatteavtalen kan pålegge norske skattemyndigheter å lempe beskatningen i en internprisingssak, på grunn av en primærjustering i utlandet. Hvilken plikt skatteavtalen pålegger norske skattemyndigheter, må avgjøres ut fra en tolkning av den enkelte skatteavtales internprisingsbestemmelse. Skatteavtalenes internprisingsbestemmelse bygger på OECDs mønsterskatteavtale art. 9(1).

Selv om OECDs mønsterskatteavtale art. 9(1) er autoritative uttrykk for armlengdeprinsippet i internasjonal skatterett, hender det at myndighetene i vedkommendes land anvender armlengdeprinsippet i eget favør, og øker skatteyters inntekt med et høyere beløp enn prinsippet skulle tilsi.⁹² Dette gjør at ved grenseoverskridende transaksjoner er landene ikke alltid enig i den primærjusteringen som er foretatt av vedkommendes land skattemyndigheter. Dette kan resultere i at korresponderende retting ikke vil bli foretatt. Sktl. § 13-1 regulerer, som OECDs mønsterskattavtale art. 9 (1) og tilsvarende bestemmelser i skatteavtalene Norge er part i, *primærjusteringen* i en internprisingssak. Men i 1977 fikk OECDs mønsterskatteavtale art. 9 ett nytt ledd.

Av OECDs mønsterskatteavtale art. 9(2) fremkommer plikten til å foreta korresponderende retting. Når et land har foretatt primærjustering:

”then that other State shall make *an appropriate adjustment* to the amount of the tax charged therein on those profits.”

⁹² Skaar m.fl (2006) s.434.

Men bestemmelsen pålegger bare en stat å foreta korresponderende retting hvis "the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises." Altså at justeringen er foretatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Da skal den andre staten foreta korresponderende retting "to the amount of the tax charged therein on those profits".

Etter OECD kommentarene til art. 9(2) fremkommer det at bestemmelsen ikke hjemler en automatisk rett til retting, men innebærer et pålegg til kompetente myndigheter om at retting skal skje i de tilfeller hvor den første justeringen anses "justified both in *principle* and as regards the *amount*".⁹³ Det er staten som har foretatt primærjusteringen som har bevisbyrden for at justeringen er prinsipielt og beløpsmessig korrekt.⁹⁴ Av OECDs retningslinjer er begrunnelsen for at korresponderende retting ikke er obligatorisk, at en automatisk plikt vil tvinge skattemyndighetene til å akseptere konsekvensene av en tilfeldig eller ugjennomtenkt justering utført av en annen stat.⁹⁵ Hensynet til landenes skattemessige suverenitet taler også sterkt for at korresponderende retting ikke skal være obligatorisk.⁹⁶ Begrunnelsen er at hvis en stat foretar en skjønnsmessig oppjustering som åpenbart er urimelig, ville en automatisk plikt føre til at en annen stat blir tvunget til å foreta en feilaktig speilvendt nedjustering. I verste fall kan skatteyter bli utsatt for en primærjustering uten at det egentlig er snakk om noen feilaktig prisjustering på transaksjonen mellom selskapene.⁹⁷

Utformingen av skatteavtalene Norge er part i, er svært forskjellige. Frem til 1990 inneholdt de fleste eller nesten alle skatteavtalene ingen bestemmelse om korresponderende retting. Norge ville ikke tvinges til å måtte foreta korresponderende retting. Men fra midten av 1990 tallet og fremover har det skjedd en liten endring i Norges holdning, som ble mer

⁹³ OECD kommentarene art 9(2) pkt. 6.

⁹⁴ OECDs retningslinjer IV-6 pkt.4.17

⁹⁵ OECDs retningslinjer IV-12.

⁹⁶ OECDs retningslinjer IV-12.

⁹⁷ Arvidsson (1990) s.189.

konkret etter 2005.⁹⁸ Etter en generell oppfordring fra OECD til medlemslandene om å begrense antall reservasjoner til tilfeller der det er strengt nødvendig, kom Norge til at det ikke var grunn til å opprettholde sin reservasjon.⁹⁹ Nye avtaler vil derfor innholde en bestemmelse om korresponderende retting, mens majoriteten av Norges skatteavtaler innholder ingen bestemmelse om korresponderende retting.

På grunn av at skatteavtalenes utforming er så forskjellige, må spørsmålet om korresponderende retting kan foretas, vurderes konkret i forhold til den enkelte skatteavtale. Den videre fremstilling er derfor delt opp etter hovedgrupper av situasjoner som skiller seg fra hverandre i forhold til denne forpliktelsen. Det er blitt valgt ut en skatteavtale som representerer hver sin mulige løsning i forhold til utforming, og muligheten til korresponderende retting skal bli foretatt. Skatteavtalene som omtales er DBA¹⁰⁰ med Storbritannia og DBA med Norden som hver innholder en utforming som er avvikende i forhold til OECDs mønsterskatteavtale. DBA med Nederland innholder ikke en bestemmelse om korresponderende retting, mens DBA med Australia innholder en bestemmelse om korresponderende retting som er i samsvar med OECDs mønsterskatteavtale.

6.3 Grenseoverskridende transaksjoner uten skatteavtaleregulering

6.3.1 Skatteavtale uten noen regulering av korresponderende retting

Majoriteten av skatteavtalene Norge har inngått, innholder ikke bestemmelser om korresponderende retting.¹⁰¹ Bakgrunnen er at Norge vil ikke traktatfeste slike forpliktelser. Staten har begrunnet et slik synspunkt med at Norges forhandlingsposisjon i skattesaker har

⁹⁸ Jf samtale med Arthur Kristoffersen Finansdepartementet.

⁹⁹ Bragstad (2007) pkt.6.

¹⁰⁰ DBA forkortelse for Dobbelbeskatningsavtale.

¹⁰¹ Bragstad (2007) pkt.6.

vært vanskelig.¹⁰² Løchen(1982) hevder at dette ”synspunktet er overraskende tatt i betraktning de betydelige endringer i skatteavtalene Norge har vist seg å kunne oppnå”.¹⁰³ Denne holdningen synes svakt begrunnet tatt i betraktning at Norge, for det første må ha hatt en sterk forhandlingsposisjon i disse tilfellene, og for det andre må norske ligningsmyndigheter være enig i at retting er basert på armlengdeprinsippet.¹⁰⁴ Det kan også argumenteres fra et motsatt synspunkt. Hvordan kan Norge ta sjansen på å ikke traktatsfeste en slik forpliktelse? Gjennom art. 9 (2) påtar statene seg en folkerettslig forpliktelse til å gjennomføre korresponderende retting, i situasjoner der det ikke foreligger uenighet om primærjusteringen. Foreligger det ingen slik bestemmelse i skatteavtalen har Norge ingen garantier for at det vil bli foretatt en korresponderende retting av de primærjusteringene som foretas av norske skattemyndigheter.¹⁰⁵ Men etter OECDs retningslinjer fremkommer det, at selv om skatteavtalen ikke inneholder noen bestemmelse om korresponderende retting vil den økonomiske dobbeltbeskatningen som blir konsekvensen av den ensidige justeringen være i strid med skatteavtalens formål.¹⁰⁶

Et eksempel på en slik skatteavtale, er Norges DBA med Nederland av 1990. Avtalens art. 9 (1) tilsvarer art. 9 (1) i OECDs mønsterskatteavtale. Etter ordlyden fremkommer det at bestemmelsen ikke inneholder noen hjemmel om korresponderende retting.

6.3.1.1 Har norske myndigheter likevel en anledning til å foreta korresponderende retting etter skatteavtalen?

Siden skatteavtalen med Nederland ikke inneholder noen bestemmelse om korresponderende retting, er norske skattemyndigheter i utgangspunktet ikke forpliktet til å foreta

¹⁰² Skaar m.fl (2006) s. 440, jf. Løchen (1982) s.87 flg.

¹⁰³ Løchen (1982) s.87 flg.

¹⁰⁴ Skaar m.fl (2006) s.440, jf Zimmer (2003) s.184.

¹⁰⁵ Jf samtale med Arthur Kristoffersen Finansdepartementet.

¹⁰⁶ OECD retningslinjer IV-11 pkt 4.33

korresponderende retting. På den annen side, i den grad norske skattemyndigheter finner primærjusteringen berettiget både i prinsipp og beløpsmessig, er det som sagt ovenfor, vanskelig å se noen grunn til at korresponderende retting skal kunne nektes etter internrettslige regler.

En illustrerende sak var oppe i Sentralskattekontoret for storbedrifter avsagt 2003.¹⁰⁷ Saken omhandlet skatteavtalen mellom Norge og Nederland. Nederlandske skattemyndigheter hadde foretatt en primærjustering på bakgrunn av nye regler om tynn kapitalisering. Spørsmålet i saken var om norske mor kreditor kunne unnlate å inntekstføre den delen av renteinntektene fra sitt nederlandske datterselskap som datterselskapet ikke fikk fradrag for etter de nye reglene i Nederland. En konsekvens av manglende tilsvarende reduksjon i skattepliktig renteinntekt for norske mor ville føre til dobbeltbeskatning. Nemnda kom til at så lenge justeringen lå innenfor de skjønnsrammer som kunne godtas etter norsk rett, altså i samsvar med armlengdeprinsippet, så kunne det også legges til grunn for ligningen. Nemnda viste til sak OLN-1995-314, og viste til at hvorvidt korresponderende retting bør skje må bero på en konkret vurdering i den enkelte sak på grunnlag av en helhetsvurdering.

Man må så vurdere om det er grunn til å realitetsbehandle anmodningen om korresponderende retting, etter de ordinære skatterettslige forvaltningsregler, se ovenfor pkt.5.2. Kommer norske skattemyndigheter etter en helhetsvurdering jf. lignl. § 9-5 syvende ledd, til at det ikke er grunnlag for å realitetsbehandle korresponderende retting, kan korresponderende retting i slike tilfeller likevel finne sted i medhold av skatteavtalens tvisteløsningsmekanisme ”gjensidige avtaler”, se pkt.7.

Etter DBA med Nederland art 26, kan skatteyter anmode norske kompetente myndigheter til å starte forhandlinger om en gjensidig avtale. Etter forarbeidene til skatteavtalen fremkommer det at artikkelen bygger på OECDs mønsterskatteavtale.¹⁰⁸

¹⁰⁷ SFS-2003-627.

¹⁰⁸ St.prp.nr.79 (1989-1990).

Begrunnelsen for at korresponderende retting skal søkes løst gjennom en gjensidig avtale er at selv om skatteavtalen ikke inneholder bestemmelse om korresponderende retting vil økonomisk dobbeltbeskatning være i strid med skatteavtalens formål.¹⁰⁹

Hvordan prosedyren er, og fungerer i praksis, vil jeg komme tilbake til, under pkt 7. Hvor tvisteløsningsmekanismen blir behandlet samlet for alle mulige utforminger av skatteavtaler. Helt kort kan det sies at når ligningsmyndighetene i de forskjellige land benytter prosedyren for inngåelse av gjensidige avtaler, er ikke utfallet nødvendigvis at den nærstående parts hjemstat må gi etter og akseptere en korresponderende retting basert på den opprinnelige primærjusteringen. Prosessen kan føre til at justeringssubjektets hjemstat aksepterer å redusere primærjusteringen.¹¹⁰

6.3.2 Ingen skatteavtale mellom landene

Norge har per i dag inngått cirka 85 skatteavtaler.¹¹¹ Et land kan etter dens interne skatterett skjønnsligne en transaksjon hos et selskap A hjemmehørende der, og hvor det nærstående selskap B er hjemmehørende i Norge. Har norske skattemyndigheter plikt til å foreta korresponderende retting hvis Norge ikke har en skatteavtale med det landet?

Uten noen skatteavtale mellom landene, er det kun de nasjonale skatteregler som gjelder fullt ut. Anmoder et selskap om at norske skattemyndigheter skal foreta korresponderende retting i slike tilfeller, foreligger det i utgangspunktet ikke hjemmel for å lempe beskatningen gjennom å foreta korresponderende retting. Hvis det er hjemmel for skattelegging i Norge, og Norge ikke har gitt avkall på beskatningen gjennom skatteavtaler,

¹⁰⁹ OECD retningslinjer IV-11 pkt 4.33.

¹¹⁰ Skaar m.fl (2006)s. 441 jf Retningslinjene pkt 4.32.

¹¹¹ Zimmer (2009) s.56.

skal skatteleggingen som hovedregel gjennomføres etter ordinære norske regler.¹¹²
Resultatet blir da dobbelbeskatning.

6.3.2.1 Åpner den alminnelige folkeretten for at korresponderende retting kan skje i slike tilfeller?

Dobbelbeskatning er ikke forbudt etter alminnelig folkerett.¹¹³ Dobbelbeskatning som resultat av gjensidig bruk av internrettslige beskatningsregler i de involverte stater, vil ikke stride med folkeretten så lenge hver enkelt stats interne regler stemmer overens med folkeretten. Et motsatt resultat, hvor de involverte staters skatteregler vil vise seg å være ubrukelige, og stride mot folkeretten hver gang det kan oppstå dobbeltbeskatning, vil innebære en uthuling av beskatningsretten til hvert enkelt land, og vil være mer uønsket enn dobbelt eller til og med trippel beskatning.¹¹⁴ Muligheten, i følge Vogel(1997) til å forhindre internasjonal dobbelbeskatning kan bare løses gjennom ”the introduction of rules establishing which of the States involved must withdraw its tax claim.” Men alminnelig folkerett inneholder ingen slike regler enda. Den eneste løsningen til å forhindre dobbelbeskatning, som finnes i dag, er gjennom skatteavtaler mellom de involverte landene. Skaar(2006) hevder at der primærjusteringen er foretatt i et land som Norge ikke har inngått skatteavtale med, er det neppe grunnlag for å gjennomføre korresponderende retting i Norge.¹¹⁵ Det samme blir lagt til grunn i svensk skatterett, jf. Arvidsson(1990). Har et land Sverige ikke har skatteavtale med foretatt en primærjustering, er det ikke grunnlag for en korresponderende rettelse av svenske skattemyndigheter.¹¹⁶

¹¹² Zimmer (2009) s.68.

¹¹³ Vogel (1997) intro pkt.8.

¹¹⁴ Vogel (1997) intro pkt.8.

¹¹⁵ Skaar m.fl (2006) s.434.

¹¹⁶ Arvidsson (1990) s.187.

6.3.2.2 Åpner ligningsloven § 9-5 første ledd jf. syvende ledd for at norske skattemyndigheter likevel har kompetanse til å endre ligningen, slik at det er mulig å forta en korresponderende retting?

Etter bestemmelsens første ledd, kan skattemyndighetene ta opp ”ethvert” endringssspørsmål. Dersom Norge er enig i at primærjusteringen som er foretatt i utlandet er i tråd med armlengdeprinsippet, jf OECDs retningslinjer, bør norske skattemyndigheter vurdere om det er grunnlag for realitetsbehandling, det vil være i samsvar med det overordnede skatteprinsipp om at ligningen skal være mest mulig riktig, og det bidrar til å forhindre dobbeltbeskatning. Skattemyndighetene bør derfor vurdere i hvert enkelt tilfelle, om det er grunnlag for realitetsbehandling og endring.

6.4 Grenseoverskridende transaksjoner med skatteavtaleregulering

6.4.1 Skatteavtale i samsvar med OECDs mønsterskatteavtale

Innholder en skatteavtale en bestemmelse om korresponderende retting som er i samsvar med OECDs mønsterskatteavtale, vil mønsteravtalen, dens kommentarer og retningslinjer ha direkte relevans ved tolkningen av skatteavtalen.¹¹⁷ Samt at de vil ha direkte relevans ved fastsettelse av innholdet i norsk intern rett, på grunn av at skatteavtalen gjennom dobbeltbeskatningsloven er gjeldene som norsk lov. Annen norsk intern rett, som regulerer tilfellet, må da være i samsvar med skatteavtalen, og da også mønsterskatteavtalen.¹¹⁸ Man kan si at mønsterskatteavtalen, gjennom skatteavtalen, får direkte virkning på tilfellet, og ikke bare som et tungtveiende argument for en bestemt løsning.

Norge har ikke inngått mange skatteavtaler med en bestemmelse om korresponderende retting, i samsvar med OECDs mønsterskatteavtale. I motsetning til vårt naboland Sverige,

¹¹⁷ Skaar m.fl (2006) s.345.

¹¹⁸ Skaar m.fl (2006) s.345.

hvor en stor del av deres skatteavtaler er identiske med mønsterskattelavtalens regler om korresponderende retting.¹¹⁹ Begrunnelsen for at Norge ikke vil traktatsfeste en slik forpliktelse er som vist i pkt 6.3.

Et eksempel på en skatteavtale Norge har inngått som er i samsvar med mønsterskatteavtalen er DBA med Australia 2006. Opprinnelig hadde Norge en DBA med Australia fra 1982, men etter anmodning fra australske myndigheter ble det i 2003 innledet reforhandlinger, som endte i en ny DBA i 2006. Den tidligere DBA innholdt ingen bestemmelse om korresponderende retting. Av forarbeidene til den nye skatteavtalen fremkommer det, at den i store trekk følger OECDs mønsterskatteavtalen ”som er lagt til grunn i Norges skatteavtaler i de seneste årene”.¹²⁰

I DBA med Australia er bestemmelsen om korresponderende retting i art. 9(3). Har australske skattemyndigheter foretatt en primærjustering av en transaksjon, er spørsmålet hvilken plikt norske skattemyndigheter har til å foreta korresponderende retting i henhold til skatteavtalen?

Etter ordlyden i art. 9(3)¹²¹ fremkommer det at norske skattemyndigheter ”*shall make an appropriate adjustment*”. Norske skattemyndigheter skal foreta korresponderende retting i slike tilfeller, men bare etter forutsetningen ”*if that State considers the adjustment justified*”. Utgangspunktet etter ordlyden er at selv om en skatteavtale hjemler retten til korresponderende retting, hjemler den ikke en automatisk plikt. Norske skattemyndigheter vil kun være forpliktet til å foreta korresponderende retting dersom Norge anser vilkårene for primærjusteringen foretatt i Australia for å være tilstede, jf. ”*the adjustment justified*”. Begrunnelsen for dette se ovenfor pkt 6.1. Men når norske skattemyndigheter er enig i anvendelsen av armlengdeprinsippet, både i prinsipp og beløp er de forpliktet etter skatteavtalen til å foreta korresponderende retting. Etter OECDs retningslinjer utvides

¹¹⁹ Arvidsson (1990) s.190.

¹²⁰ St.prp. nr 85 (2005-2006) pkt 2.

¹²¹ DBA med Australia er inngått på engelsk. Ved tolkningstvil er engelsk det autoritative språk.

forpliktelsen for norske skattemyndigheter til å foreta korresponderende retting, selv om de ikke er enig i beløp, når de er enig prinsipp. Norge er etter OECDs retningslinjer forpliktet til å foreta korresponderende retting innenfor den del av primærjusteringen som finnes akseptabel, men utover det beløp er de ikke forpliktet.¹²²

I de tilfellene hvor landene ikke blir enige om primærjusteringen, fremkommer det av ordlyden i DBA med Australia art 9(3), at statene skal konsultere med hverandre. Her siktes det til "the procedure of mutual agreements" regulert i art 25. Se nedenfor pkt.7.1.

6.4.2 Skatteavtale med avvikende bestemmelse om korresponderende retting i forhold til OECDs mønsterskatteavtalen

En skatteavtale som inneholder en bestemmelse om korresponderende retting, men med avvikende ordlyd fra OECDs mønsterskatteavtale, representerer en mellomløsning. En mellomløsning av å ha en bestemmelse i samsvar med mønsterskatteavtalen, og unnlate å ha en bestemmelse om korresponderende retting. Denne mellomløsningen består i at Norge har benyttet seg av reservasjonen mot mønsterskatteavtalen ved å innta en bestemmelse om korresponderende retting som i større eller mindre grad er modifisert i forhold til mønsterskatteavtalens regel om korresponderende retting.¹²³ Ut i fra hvordan dette er løst i de forskjellige skatteavtalene, er det to hovedgrupper man skal skille mellom.¹²⁴

I den første hovedgruppen bygger bestemmelsen om korresponderende retting i det vesentligste på mønsterskatteavtalen, men ordlyden er utformet på en mindre forpliktende måte, slik at det er klart at korresponderende retting bare skal foretas hvis primærjusteringen anses å være berettiget. DBA Norden 1996 er et eksempel på en slik løsning. Etter ordlyden "skal" Norge foreta korresponderende retting hvis Norge "finner

¹²² OECD retningslinjer IV-11 pkt 4.32.

¹²³ Skaar m.fl (2006) s.438 flg.

¹²⁴ Skaar m.fl (2006) s.438 flg.

justeringen berettiget, både i prinsipp og beløp”. I utgangspunktet ligner ordlyden på OECDs mønsterskatteavtale, men av forarbeidene fremgår det at bestemmelsen er utformet på en annen måte enn OECD mønsteret. Dette på grunn av at det skal komme klarere frem at retting i et land ikke automatisk vil føre til tilsvarende retting i det andre landet, men at korresponderende retting vil være basert på en konkret vurdering i det konkrete tilfellet.¹²⁵ Bestemmelsen om korresponderende retting har derfor en enda mindre forpliktende form enn mønsterskatteavtalen.

I den andre hovedgruppen, henviser bestemmelsen om korresponderende retting i det vesentligste kun til prosedyren om gjensidige avtaler. Et eksempel på en slik løsning finner vi i DBA Norge har med Storbritannia fra 2000.¹²⁶ Etter ordlyden i art 9(2) fremkommer det at hvis det er foretatt en primærjustering i samsvar med armlengdeprinsippet, ”then the competent authorities of the contracting States *may* consult together with view to reaching an agreement on the adjustment of profits in both contracting States”. Ordlyden er utformet som en kan regel jf. ”may” i motsetning til OECD mønsterskatteavtale som er utformet som en skal regel jf. ”shall”. Av forarbeidene fremkommer det at bestemmelsen om korresponderende retting er utformet på en annen måte enn OECD-mønsteret. Bakgrunnen for at ordlyden avviker fra modellavtalens regel er at det skal komme klart frem at en primærjustering i ett land ikke automatisk leder til rett på korresponderende retting, men at en slik rett er basert på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.¹²⁷

Etter forvaltningspraksis¹²⁸ er typiske momenter i en konkret helhetsvurdering, hensynet til å unngå dobbeltbeskatning, i hvilken grad den nærstående parts hjemstat bygger sitt regelverk på modellavtalen, og hvilken vurdering som er gjort i nærstående parts hjemstat.

¹²⁵ St.prp. nr.5 (1996-1997)

¹²⁶ Den norske og den engelske teksten av avtalen er likegyldige.

¹²⁷ St.prp nr.09 (2000-2001)

¹²⁸ Sak 1995-314 OLN/ Utv. 2000 s.644. Selv om dette er praksis til den gamle DBA med Storbritannia 1983. Innholdt den tilsvarende bestemmelse om korresponderende retting som DBA av 2000. Praksis til den gamle avtalen er derfor relevant til den nye.

Altså om primærjusteringen er foretatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Av samme sak fremkommer det at skatteyder, uavhengig av nemndas vurdering, kan søke Finansdepartementet om å følge prosedyren for å oppnå en ”mutual agreement” med Storbritannia.¹²⁹ Denne uttalelsen har blitt gjengitt i flere saker senere.¹³⁰ Når statene ikke er enig i primærjusteringen, kan de bli enige gjennom prosedyren om gjensidige avtaler.

I sak 1995-314 OLN/Utv.2000 s.644 var spørsmålet om norske ligningsmyndigheter skal foreta korresponderende retting på ligningen hos et norsk morselskap.

Saken var at engelske datter I og datterdatter II av norske mor hadde fått omklassifisert deler av sin gjeld til morselskapet i Norge til egenkapital. Renter knyttet til den omklassifiserte delen var da blitt nektet fradragsført i England. Renteinntektene ble etter skatteyers påstand skattlagt i Norge, dette resulterte i dobbeltbeskatning.

Spørsmålet var om det for inntektsåret 1995 kunne foreta korresponderende retting av norske skattemyndigheter, ved å tilbakeføre renteinntekter tilknyttet den omklassifiserte delen. Ligningsnemnda hadde kommet til at det ikke var grunnlag for korresponderende retting. Men overligningsnemnda hadde et annet syn. Spørsmålet slik overligningsnemnda så det, var å finne en løsning ut fra en drøftelse av i hvilken grad omklassifiseringen som var foretatt i Storbritannia var rettmessig og i tråd med armlengderegelen, slik de praktiseres etter norske regler. Etter en helhetsvurdering av den konkrete situasjonen kom overligningsnemnda til at det var grunnlag for å foreta korresponderende retting både ved lånet for selskap I og selskap II. Selskapene hadde tilstrekkelig lånekapasitet til å kunne oppta de konserninterne lånene som ble omklassifisert av Inland Revenue i det kommersielle marked. Det ble derfor foretatt korresponderende retting i Norge for inntektsåret 1995.

¹²⁹ Som er ”kompetente myndighet” i forhold til skatteavtalen art 9(2).

¹³⁰ Sak 2001-42 OLN.

6.5 Hvilke fristregler gjør seg gjeldene for muligheten for korresponderende rettingen ved grenseoverskridende transaksjoner?

Avgjørelsen om det skal foretas korresponderende retting vil ofte bli avgjort mange år etter gjennomføringen av den kontrollerte transaksjonen. Det gjør at spørsmålet om hvorvidt det gjelder en first for å kunne foreta korresponderende retting, er av stor betydning.

OECDs mønsterskatteavtale inneholder ingen regulering av hvorvidt det skal gjelde en frist for hvor lenge det skal være mulig å foreta korresponderende retting. Etter OECD kommentarene fremkommer det at grunnen til det, er at det er betydelig uenighet mellom medlemslandene med hensyn til om det skal gjelde en first etter ikke. Noen stater mener at det ikke skal gjelde en frist for når man må forta korresponderende retting, mens andre stater mener at dette ikke er holdbart, fordi en tidsbegrenset forpliktelse til å rette vil være administrativt u håndterbar.¹³¹ Etter dette er det åpnet for at statene ved inngåelse av skatteavtaler kan regulere hvorvidt det skal gjelde en first.¹³²

Ikke etter noen skatteavtaler Norge har inngått fremkommer det noen fristregler for korresponderende retting, og OECDs mønsterskatteavtale inneholder heller ingen regulering av fristene. Da må man falle tilbake på ligningslovens fristregler for adgangen til å foreta korresponderende retting. Da gjelder de samme regler her som ved nasjonale forhold.¹³³ Men ville det latt seg forsvare om Norge ville hatt en utvidelse av fristen i skatteavtalene i forhold til ligningslovens regler, regulert i skatteavtalene?

¹³¹ Skaar m.fl (2006) s.438 jf OECD kommentarene art. 9(2) pkt. 10.

¹³² OECD kommentarene art. 9(2) pkt. 10if.

¹³³ Se ovenfor pkt 5.2.3.

En skatteavtale kan inngås med bindende virkning, hvis den lempet beskatningen i forhold til annen norsk skattelovgivning, jf. sktl § 2-37 og dobbeltbeskatningsloven. En utvidelse av fristreglene i en skatteavtale vil innebære en lemping av beskatningsretten.

6.6 Hvilken mulighet har norske skattemyndigheter til å realitetsbehandle en sak om korresponderende retting ved grenseoverskridende transaksjoner etter internrettslige skatteregler?

Ved grenseoverskridende transaksjoner blir det i tillegg til å finne ut hva som fremkommer av skatteavtalene, et spørsmål om hvilken mulighet skattemyndighetene har til å realitetsbehandle en sak om korresponderende retting etter norske skatterettslige forvaltningsregler.

Om en sak om korresponderende retting ved en grenseoverskridende transaksjon kan realitetsbehandles av norske skattemyndigheter, må avgjøres i utgangspunktet etter lignl. § 9-5 første ledd jf. syvende ledd. Men for grenseoverskridende transaksjoner gjelder det også en særskilt pliktregel for skattemyndighetene til å ta opp en endringssak til realitetsbehandling, jf. lignl. § 9-5 annet ledd, litra c).

Etter lignl. § 9-5 annet ledd *skal* ligningsmyndighetene ta opp spørsmål om endring av ligningen i visse angitte tilfeller. Bestemmelsen pålegger skattemyndighetene en særlig plikt til å realitetsbehandle et endringsspørsmål. Skattemyndighetene kan i slike tilfeller ikke selv avgjøre om det er grunnlag for realitetsbehandling etter bestemmelsens syvende ledd.¹³⁴ Etter annet ledd, litra c) foreligger det en slik plikt, når det ”følger av avtale som nevnt i lov 28. juli 1949 nr 15[...]”. Følger det av en skatteavtale at skatten skal endres, har skattemyndighetene plikt til å ta opp spørsmålet til endring når skatteavtalen er inngått i henhold til dobbeltbeskatningsloven.¹³⁵ Ordlyden ”følger av” en skatteavtale gir ikke noen nærmere beskrivelse av hvilke saker som omfattes. Om skattemyndighetene har en plikt til

¹³⁴ Ot.prp. nr.29 (1978-1979) s.110.

¹³⁵ Harboe m.fl (2005) s.396.

å realitetsbehandle en sak om korresponderende retting regulert av en skatteavtale, omfattes av som ”følge av”, må avgjøres på grunnlag av andre rettskilder. En eventuell plikt vil imidlertid bare foreligge dersom skatteyter ikke motsetter seg endring. En skatteyter har full rett til å frafalle beskyttelse mot dobbeltbeskatning i henhold til en skatteavtale.¹³⁶

Verken forarbeidene¹³⁷ eller Lignings-ABC¹³⁸ gir noen nærmere anvisning på hva som reguleres av begrepet ”følger av” skatteavtale.

Spørsmålet om hvilke tilfeller som kommer inn under bestemmelsen, har vært oppe i flere saker ved nemndene ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter. Ut fra disse kan det se ut som nemndene legger en vid tolkning til grunn. Ved sak OLN-1995-505/ Utv.2006 s.176 ble det uttalt at utgangspunktet for anvendelsesområde for lignl.§ 9-5 annet ledd litra c) i likhet med litra a) og b), er de tilfellene hvor det fremgår *relativt klart* hvilke endringer som skal foretas. Nemnda bruker i belysningen av hva som menes med relativt klart at det er tilfeller hvor det foreligger en gjensidig avtale¹³⁹ mellom kompetente myndigheter i de involverte stater om hva som skal endres. Relativt klart er det også i de tilfeller hvor det følger direkte av skatteavtalens bestemmelse om hvem som har beskatningsretten. Det sentrale er at i disse tilfellene vil det ikke bero på ligningsmyndighetens skjønn om endring skal foretas. Denne saken gjaldt DBA med Storbritannia, art 7 om fast driftsted. Relevansen av denne saken i forhold til spørsmålet om skatteavtalenes bestemmelse om korresponderende retting i art. 9, er at i saker om korresponderende retting blir det vist til disse uttalelsene.

Overligningsnemnda har imidlertid i disse sakene innsnevret anvendelsesområde for lignl. § 9-5 annet ledd litra c) i forhold til skatteavtalenes art. 9 og spørsmålet om korresponderende retting. I sak OLN-2000-31/ Utv.2006 s.195 innsnevret overligningsnemnda anvendelsesområde ved å oppstille en forutsetning for at

¹³⁶ Zimmer (2003) s.81.

¹³⁷ Ot.prp. nr.29 (1978-1979) s.110.

¹³⁸ Lignings-ABC 2008 pkt.2.1.2

¹³⁹ Hva er gjensidig avtale se pkt 7.

bestemmelsen skal komme til anvendelse. Skal bestemmelsen komme til anvendelse må en eventuell hendelse i henhold til skatteavtalen, føre til endring av selskapets ligning. I sak OLN-2001-42/ Utv.2000 s.644 viste overligningsnemnda til den tidligere saken i OLN-2000-31/ Utv.2006 s.195, og det samme ble lagt til grunn i denne saken.

Etter forvaltningspraksis må det konstateres at det beror på en konkret vurdering av den enkelte sak om skattemyndighetene har plikt til å realitetsbehandle en sak om korresponderende retting etter lignl. § 9-5 annet ledd litra c. Det sentrale i disse sakene er om skattemyndighetene kan opprettholde beskatningen på et annet grunnlag, såkalte sekundære justeringer, eller ikke.

I tilfeller hvor det ikke foreligger en skatteavtale, oppfylles ikke vilkåret i lignl. § 9-5 annet ledd litra c) som ”følge av avtale” i henhold til dobbeltbeskatningsloven. Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse på slike tilfeller. Kommer ikke lignl. § 9-5 annet ledd litra c) til anvendelse, blir spørsmålet om norske skattemyndigheter fortsatt har mulighet til å realitetsbehandle en anmodning om endring etter en helhetsvurdering i henhold til lignl. § 9-5 første ledd, jf syvende ledd.

7 Tvisteløsningsmekanisme for internasjonale transaksjoner

Er statene uenig i anvendelsen av armlengdeprinsippet eller andre omstendigheter rundt en internprisingssituasjon, kan det resultere i at korresponderende retting ikke blir foretatt. Spørsmålet er da hvilke tvisteløsningsmekanismer skatteyder kan anvende for at korresponderende retting kan bli foretatt?

Skatteavtalene viser til mulige tvisteløsningsmekanismer, i tillegg til de nasjonale. Når en skatteyder ikke er enig med norske skattemyndigheters tolkning av skatteavtalen, slik at han kan bli utsatt for beskatning som ikke er i samsvar med en skatteavtale, er det flere måter saken kan tas opp. For det første kan skatteyder ta opp saken under lignings og klagebehandling, ved å påberope skatteavtalen, og eventuelt ta den videre til domstolen. For det andre åpner skatteavtalene for at skatteyder kan ta saken inn for kompetente myndigheter, og anmode om prosedyren om gjensidige avtaler.¹⁴⁰ En tredje mulighet som etterhvert kan være aktuelt, er tvisteløsning gjennom voldgift. Denne løsningen kom inn i OECDs mønsterskatteavtale i 2008, og er en siste utvei hvis det viser seg at kompetente myndigheter ikke blir enige, eller ikke finner en tilfredsstillende løsning gjennom en gjensidig avtale.

7.1 "Procedure of mutual agreements"

Blir ikke statene enig om primærjusteringen slik at korresponderende retting ikke vil bli foretatt, åpner OECDs mønsterskatteavtale art. 9(2) at statene "*shall if necessary consult each other*". Med dette viser bestemmelsen til art. 25 og "the mutual agreement procedure". Prosedyren om gjensidige avtaler blir også kalt "competent authority

¹⁴⁰ På engelsk kalt "mutual agreement procedure" forkortet MAP.

procedure”, fordi i skatteavtalene er det de ”competent authoritys” som er tillagt myndighet til å inngå gjensidig avtale.¹⁴¹

Alle skatteavtaler, som vist til ovenfor, inneholder en slik tvisteløsningsmekanisme. Gjensidige avtaler er en prosedyre som har til formål å løse tvilsspørsmål ved forståelsen og anvendelsen av skatteavtalens bestemmelser, som kan føre til beskatning i strid med skatteavtalen.

For at kompetente myndigheter skal kunne begynne prosessen om en gjensidig avtale, er det en forutsetning at anmodningen anses som berettiget. Tidligere var det en rekke vanskelige problemstillinger om når en anmodning ble sett på som berettiget, men som nå anses som avklart. For eksempel var det tvilsomt om en anmodning om gjensidig avtale var berettiget når anmodningen gjaldt økonomisk dobbeltbeskatning. Begrunnelsen var at formålet med gjensidige avtaler hovedsaklig var å forhindre juridisk dobbeltbeskatning. Men etter OECD kommentarene fremkommer det at gjensidige avtaler ikke bare skal være en prosess for løsning av juridisk dobbeltbeskatning, men også økonomisk dobbeltbeskatning skal søkes løst gjennom gjensidige avtaler.¹⁴² Dette er klart når skatteavtalen inneholdt en bestemmelse om korresponderende retting. Inneholder ikke skatteavtalen noen bestemmelse om korresponderende retting er dette mer usikkert, men det kan likevel åpnes forhandlinger om gjensidige avtaler.¹⁴³ Etter OECD kommentarene er det på grunn av at en slik økonomisk dobbeltbeskatning vil være i strid med skatteavtalens formål.¹⁴⁴

OECD(1984) bemerket i sin rapport at “competent authorities” bør prøve å gjøre alt de kan for å forsøke å bli enige om en gjensidig avtale når dette er passende og mulig. Slik at

¹⁴¹ OECD rapport (1984) pkt.21.

¹⁴² OECD kommentarene art 25 pkt.9.

¹⁴³ Skaar m.fl (2006) s.815.

¹⁴⁴ OECD kommentarene art 25 pkt.10.

beskatning i strid med skatteavtalene unngås.¹⁴⁵ OECD har i sitt arbeid med å gjøre prosedyren om gjensidige avtaler mer effektiv, utgitt en manual for mulige løsninger av prosedyren om gjensidige avtaler.¹⁴⁶ Det er en generell manual med anbefalinger om gjensidige avtaler, og viser til ”the best practice” av de kompetente myndigheter i OECDs medlemsland. Ved å vise til hva som er den beste praktiseringen vil OECD gjennom MEMAP oppmuntre land til å forbedre prosedyren om gjensidige avtaler, ved at de kompetente skattemyndigheter og skatteyter bør bestrebe å følge denne praksisen.

Det finnes flere forskjellige typer av gjensidige avtaler. Det første typen er gjensidige avtaler i *en konkret enkeltsak*. I OECDs mønsterskatteavtalen art. 25 (1) og (2) er slike saker beskrevet som en form for klageordning.¹⁴⁷ En slik gjensidig avtale kan innledes når beskatningen leder eller kan lede til beskatning, ”not in accordance with the provisions of the Convention”. Et typisk eksempel er tilfeller hvor primærjusteringen fører til dobbeltbeskatning, hvor det ikke blir foretatt en korresponderende retting og skatteyter anmoder om prosedyren.

I tillegg til denne finnes det to andre typer av gjensidige avtaler. Normalt er det ikke skatteyter som tar initiativet til slike avtaler, men Finansdepartementet selv. Den første av disse er *gjensidige tolkningsavtaler*. Det er gjensidige avtaler ved generelle uenigheter. Og etter OECDs mønsterskatteavtale art. 25 (3) første pkt., skal myndighetene gjennom slike avtaler prøve å løse ”any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention”. Etter OECD kommentarene kan problemstillingen ofte kunne oppstå i forbindelse med en enkeltsak. Men den kompetente myndighet velger å forhandle frem en tolkningsavtale om spørsmålet i stedet for, eller i tillegg til, den aktuelle enkeltsak.¹⁴⁸

¹⁴⁵ OECD rapport (1984) pkt.29

¹⁴⁶ OECD Manual on effective mutual agreement procedure i 2007, forkortet MEMAP, og er tilgjengelig på; http://www.oecd.org/document/45/0,3343,en_2649_33753_36156141_1_1_1_1,00.html

¹⁴⁷ Zimmer (2009) s.64 flg.

¹⁴⁸ OECD kommentarene art 25 pkt.32

Den siste typen OECDs mønsterskatteavtale viser til i art. 25 (3) annet punkt, er *tilleggsavtaler*. Her kan kompetente myndigheter ”consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention”. Det kan forstås som forhandlinger for å unngå dobbeltbeskatning i tilfeller som ikke omfattes av skatteavtalen.

7.1.1 Når kan skatteyder anmode kompetente myndigheter om gjensidig avtale?

Uavhengig av om en sak går for retten eller klagesak for ligningsmyndighetene, kan skatteyder anmode kompetente myndigheter i den stat han er hjemmehørende til behandling gjennom gjensidige avtaler.¹⁴⁹ Dette gjelder uansett om han er misfornøyd med ligningen i hjemmestaten eller i den andre staten.

Tilsvarende OECDs mønsterskatteavtale art. 25 (1), inneholder de fleste skatteavtaler Norge er part i en frist for å bringe saken inn for kompetente myndigheter. Etter art. 25 (1) må saken ”be presented within *three years* from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the convention”. Det gjelder altså en tre års frist for å bringe saken inn for kompetente myndigheter. Og fristen beregnes fra ”*the first notification*” av at beskatningen ikke vil være i samsvar med skatteavtalen. Dette er ikke noe særlig eksakt tidspunkt. OECD kommentarene oppstiller flere mulige alternativer for når fristen begynner å løpe.¹⁵⁰ Utgangspunktet etter OECD kommentarene er at begrepet skal tolkes ”in the way most favourable to the taxpayer”. MEMAP oppstiller også flere alternativ i henhold til hva som blir ansett som ”best practice”.¹⁵¹

I utgangspunktet er det da naturlig å tolke fristen slik at den begynner å løpe når skatteyder mener at beskatningen er ”not in accordance with the the provisions of the Convention”, og

¹⁴⁹ OECD kommentarene art 25 pkt.14.

¹⁵⁰ Se OECD kommentarene art 25 pkt.21-24.

¹⁵¹ MEMAP pkt.3.2.1.

at det følger av et endringsvedtak om inntektsforhøyelse av selskap A, og når skatteyder mottar selve endringsvedtaket. Ikke på et tidligere tidspunkt da skatteyder mottar et varsel om at det vil bli vurdert om det skal gjennomføres en inntektsforhøyelse.¹⁵²

Norske kompetente skattemyndigheter praktiserer tre års fristen.¹⁵³ Praksisen i Norge har vært at man var litt avslappet i forhold til fristen. Selv om fristen var ute, kunne det hende at de tok saken inn til behandling likevel. Men nå er praksisen endret til at man konsekvent sier nei til saker som ikke overholder fristen. Bakgrunnen er at det er flere og flere saker som kommer inn til kompetente myndigheter, og kapasiteten er begrenset. I tillegg lar en slik praksis seg lettere forsvare i forhold til likhetsprinsippet.¹⁵⁴

Inneholder skatteavtalen en slik frist og den er utløpt, er virkningen at Norge ikke lenger er folkerettslig forpliktet til å ta spørsmålet opp til vurdering. Dette gjør at norske skattemyndigheter kan nekte å ta saken opp til realitetsbehandling etter en helhetsvurdering jf. lignl. § 9-5 syvende ledd. Uansett om skatteavtalen inneholder en slik fristregel eller ikke, er norsk praksis at man anvender en tre års regel.

7.1.2 Er gjensidige avtaler en god tvisteløsningsmekanisme for saker om korresponderende retting?

Når skatteyder mener at korresponderende retting bør foretas, kan han anmode kompetente myndigheter om å starte prosessen om gjensidige avtale. Men i motsetning til klageordningen etter ligningsloven, eller som ved en rettslig prosess, har ikke de kompetente myndigheter plikt til å komme til et resultat. Det eneste kompetente skattemyndigheter har plikt til, er å motta anmodningen, og foreta en reell vurdering av

¹⁵² Jf samtale Arthur Kristoffersen Finansdepartementet.

¹⁵³ MEMAP, Country profiles on mutual agreement procedure, Norway.

¹⁵⁴ Jf samtale med Arthur Kristoffersen Finansdepartementet.

henvendelsen.¹⁵⁵ Utgangspunktet er at det ikke er noen plikt til å gi en begrunnelse for det resultatet myndighetene kommer frem til, uansett hva resultatet er. Men foreligger det dobbeltbeskatning i strid med skatteavtalen, vil hjemstaten enten ha plikt til å rette selv, hvis det er der feilen ligger, eller plikt til å åpne forhandlinger med den annen stat.

Prosedyren om gjensidige avtaler har også andre svakheter som gjør at den på vesentlige punkter skiller seg fra en rettslig prosess. For det første kan prosessen være både tungvint og tidkrevende. For det andre er det i følge Skaar(1992) en prosess ”hvor skatteyters verste fiende som representerer skattyters sak”.¹⁵⁶ Det er nemlig myndighetene, Finansdepartementet, som avgjør om det er grunnlag for forhandlinger. For det tredje er ikke statene forpliktet til å komme til enighet og finne en løsning.¹⁵⁷ En fjerde svakhet er at skatteyter ikke har partsrettigheter i saken, han har derfor ikke krav på kontradiksjon under forhandlingene. Men selv om skatteyter ikke har partsrettigheter ved selve forhandlingene, er det skatteyter som må komme med all dokumentasjon for å bevise at beskatningen ikke er i samsvar med den aktuelle skatteavtale.¹⁵⁸

I finansdepartementet har det vært flere forslag på hvordan dette kan løses bedre. Men ut fra hensynet til tid og administrative kostnader, har man funnet ut at en muntlig prosess hvor alle parter får sagt sin mening, blir for tidkrevende og føre til uønsket stor økning i utgifter.¹⁵⁹ Prosedyren om gjensidige avtaler er derfor en veldig lukket prosess.

En annen svakhet er at OECD kommentarene til art. 25 åpner for at myndighetene kan inngå kompromisser.¹⁶⁰ Dette blir også gjort i praksis av norske kompetente skattemyndigheter.¹⁶¹

¹⁵⁵ Skaar m.fl (2006) s.811.

¹⁵⁶ Skaar (1992) conclusions.

¹⁵⁷ Skaar m.fl (2006) s.811 flg.

¹⁵⁸ MEMAP, Country profiles on mutual agreement procedure, Norway.

¹⁵⁹ Arthur Kristoffersen Finansdepartementet.

¹⁶⁰ OECD kommentarene art.25 pkt.38.

Blir ikke landene enige i hvordan, eller om de overhodet mener det foreligger dobbeltbeskatning, slik at korresponderende retting ikke blir foretatt, fantes det før lite annet som kunne gjøres for å løse dobbeltbeskatningen. Man kunne i prinsippet bringe saken om korresponderende retting inn for Den internasjonale domstolen i Haag, jf. domstolens vedtekter art. 36(2a) ”tolkning av traktater”. Det har aldri skjedd, men muligheten er der fremdeles.¹⁶²

Siden prosedyren om gjensidige avtaler er en prosess med så mange svakheter, har det blitt kritisert at dette er den eneste internasjonale tvisteløsningsmekanismen som Norge har for å løse skattespørsmål. Dette til tross for at spørsmålet om korresponderende retting er et hyppig spørsmål ved gjensidige avtaler. Saksmengden av anmodninger om gjensidige avtaler er også på en økende front. Per idag ligger det cirka 40 saker hos Finansdepartementet til behandling, og cirka 10 av dem er saker om korresponderende retting.¹⁶³ Det er på grunn av internpriseringsregelens kompleksitet og skjønnsmessige karakter, og statens manglende vilje til å oppnå resultater, at sjansen for å få til en gjensidig avtale på dette området er svakere enn på andre områder.¹⁶⁴

Kommer statenes skattemyndigheter til enighet gjennom prosedyren om gjensidig avtale, skal den gjensidige avtalen etter OECDs mønsterskattavtalen art. 25 annet ledd, kunne fullbyrdes uten hinder av frister i statens interne rett. Denne bestemmelsen er ikke med i alle skatteavtaler Norge er part i, for eksempel DBA Norden. Formodentlig bør spørsmålet løses ved lignl. § 9-6 nr 5c) som bør gis analogisk anvendelse, altså at ”som følge” av skatteavtale har skattemyndigheten plikt til å realitetsbehandling med etterfølgende endring.¹⁶⁵

¹⁶¹ Zimmer (2009) s.71.

¹⁶² Zimmer (2009) s.71.

¹⁶³ Arthur Kristoffersen Finansdepartementet.

¹⁶⁴ Skaar m.fl (2006) s.814 flg.

¹⁶⁵ Zimmer (2009) s.71.

7.1.3 Hvilken gjennomslagskraft har en gjensidig avtale i norsk intern rett?

Skatteyster som har anmodet om korresponderende retting gjennom prosedyren om gjensidige avtaler, blir bundet av resultatet, uavhengig av om skatteyster er enig eller uenig med norske skattemyndigheter. Men ut over det har ikke avtalen noe større gjennomslagskraft, ettersom disse avtalene er en lukket prosess og resultatene blir heller ikke offentliggjort. Skatteyster i samme situasjon mister da viktig informasjon, som det eventuelt hadde vært mulig å argumentere ut i fra.

7.2 Voldgift for skattesaker

Hvis gjensidig avtale-prosedyren ikke fører frem, har det frem til nå ikke foreligget andre muligheter for å få saken avgjort. Konsekvensen er at det ikke blir foretatt korresponderende retting, og dobbeltbeskatning blir ikke forhindret.

Det er som vist ovenfor, at det er omtvistet hvorvidt en gjensidig avtale er en tilstrekkelig god tvisteløsningsmekanisme. Spørsmålet er om innføringen av skattevoldgift bedrer muligheten til å forhindre dobbeltbeskatning?

I rapporten fra OECD(1984) ble obligatorisk voldgift ikke anbefalt.¹⁶⁶ Blant annet på grunn av for stor uenighet blant medlemslandene. En av grunnene var at det var for mange land som var mot en slik type voldgift, begrunnet av redsel for å miste kontroll over skatteinntektene som de mener er deres. Men som sagt, har dette blitt kritisert.

Skaar(1992) skrev i en artikkel at ”In my opinion, the existing dispute-solving procedure under the OECD-based treaties leaves too much to the tax authorities involved”.¹⁶⁷

Men obligatorisk voldgift, som foreslått i 1984 av OECD, er ikke den eneste løsningen. For eksempel kan man opprette frivillig voldgift. Det er allerede noen skatteavtaler som

¹⁶⁶ OECD rapport (1984)

¹⁶⁷ Skaar (1992) conclusions.

innholder en slik voldgiftsklausul.¹⁶⁸ Man har også et voldgiftssystem for skattesaker i EU. Mellom EU stater gjelder en konvensjon om voldgift i internprisingsaker. Men den er ikke omfattet av EØS-avtalen.

7.2.1 Hvorfor er et voldgiftsinstitutt en bedre tvisteløsningsmekanisme til å løse tilfeller om korresponderende retting enn gjensidige avtaler?

Gjensidige avtaler kan ikke i alle tilfeller forventes å nå det samme svaret vedrørende beskatningen, og forhindre dobbeltbeskatning, på samme måte som en objektiv tredjepart ville ha gjort. Skaar(1992) konkluderer i sin kritikk, at en skatteyters interesser vil bli bedre ivaretatt av en uavhengig tredjepart utenfor kompetente myndigheter.¹⁶⁹

Videre konkluderer Skaar med at medlemslandene til OECD har ingenting å frykte, men mer å vinne, ved at man kunne få en mer effektiv internasjonal rettslig prosess for skattesaker.¹⁷⁰

For å bedre tvisteløsningen ved internasjonale skattesaker innførte OECD i 2008 et nytt femte ledd i OECD mønsterskatteavtale art. 25 (5). Man vil nå prøve å effektivisere prosessen ved gjensidige avtaler ved å innføre en voldgiftsklausul i mønsterskatteavtalen. Denne voldgiftsordningen er basert på EUs voldgiftskonvensjon. Den er frivillig i den forstand at landene selv kan avgjøre om de vil ha med en slik voldgiftsklausul i sine skatteavtaler. Men når statene har vedtatt en slik klausul i en skatteavtale, er voldgiften obligatorisk når vilkårene er oppfylt jf. ordlyden ”shall”.

Etter den nye ordlyden i art. 25 (5), skal spørsmål som skatteyteren har forelagt for de kompetente myndigheter, og som er forårsaket av at skattemyndighetene ikke har beskattet skatteyter ”in accordance with the provisions of this Convention” jf litra a), og en løsning

¹⁶⁸ For eksempel DBA mellom Sverige og Tyskland og DBA Tyskland og USA.

¹⁶⁹ Skaar(1992) pkt 5.6.

¹⁷⁰ Skaar (1992) Conclusions.

gjennom gjensidig avtale ikke har funnet sted ”within two year” jf litra b), bli forelagt en voldgift.

Etter OECD kommentarene til art. 25, er denne voldgiftsklausulen en utvidelse av prosedyren om gjensidige avtaler, som skal forsøke å effektivisere saker som er til behandling ved gjensidige avtaler.¹⁷¹ Dette er veldig bra i forhold til saker med spørsmål om korresponderende retting, som er forelagt til behandling gjennom gjensidig avtaler. Slike saker er ofte veldig kompliserte og tar ofte lang tid. At kompetente skattemyndigheter får et tidspress for å finne en løsning, kan derfor ha gode grunner for seg. Man åpner for at hvis kompetente myndigheter ikke blir enige gjennom en gjensidig avtale, kan det nå åpnes for at man likevel ikke er bundet av denne beslutningen, og at det kan være mulig å løse dobbeltbeskatningen gjennom voldgift.¹⁷²

Etter ordlyden i art. 25 (5) tredje punktum, er voldgiftsrettens avgjørelse bindende for statene hvis skatteyter aksepterer den.

Et spørsmål som reiser seg med innføring av en slik voldgiftsordning for skatteavtalene Norge er part i, er om det er noen grunnlovsmessige skranker? Voldgiftsordning som OECDs mønsterskatteavtale legger opp til, vil avgjøre saker med bindende virkning for norske myndigheter. Kan det reises spørsmål om en slik ordning vil være i strid med Grunnloven § 88 om at Høyesterett dømmer i siste instans? I 2002 vurderte Justisdepartementets lovavdeling grunnlovsmessigheten av foreslåtte voldgiftsklausuler i bilaterale investeringsbeskyttelsesavtaler. De konkluderte da med at disse neppe var i tråd med Grunnloven. Men Zimmer(2009) konkluderer i sin bok at voldgiftsklausulen OECD legger opp til har store ulikheter med de reglene som lovavdelingen vurderte. Disse ulikhetene må anses å være tilstrekkelige til å konkludere med at voldgiftsklausuler etter OECDs opplegg ikke vil være i strid med Grunnloven.¹⁷³

¹⁷¹ OECD kommentarene art. 25 pkt 64.

¹⁷² OECD kommentarene art. 25 pkt 64.

¹⁷³ Zimmer (2009) s.72.

8 Avsluttende kommentarer

Spørsmålet om hvilke muligheter skatteyter har for at korresponderende retting skal bli foretatt av norske skattemyndigheter, både ved nasjonale forhold og ved grenseoverskridende forhold, er som internprising ellers - en svært upresis vitenskap.¹⁷⁴ Spørsmålet om korresponderende retting er et komplekst tema.

Temaets kompleksitet gjør at å pålegge skattemyndighetene en generell plikt til å rette uavhengig av situasjonen, er ikke mulig. Konklusjonen er at det kan oppstilles en rekke utgangspunkter for plikten, samtidig som det også er en del begrensninger.

For nasjonale forhold kan det oppstilles med forsiktighet, en plikt for skattemyndighetene til å foreta korresponderende retting. Men dette er ikke mer enn et utgangspunkt, for plikten avhenger av skattemyndighetenes kompetanse, og andre omstendigheter ved den kontrollerte transaksjonen som kan forhindre at plikten gjennomføres.

Grenseoverskridende transaksjoner er enda mer preget av skjønn og vage rettsregler, og graden av skattemyndighetenes forpliktelse avhenger i hovedsak av skatteavtalenes utforming. Men på det internasjonale plan er en ensartet anvendelse av armlengdeprinsippet en absolutt forutsetning for å unngå internasjonal økonomisk dobbeltbeskatning. OECDs retningslinjers anvendelse bør ideelt sett føre til at det blir en ensartet anvendelse av armlengdeprinsippet og behandlingen av internprisingsspørsmål. Men også OECDs retningslinjer har store rom for tolkninger, og dermed variert praksis, slik at det da blir ulikheter ved anvendelsen av armlengdeprinsippet, som igjen gjør at myndighetene ikke ser seg forpliktet til å foreta korresponderende retting. Skattemyndighetene i de forskjellige landene bør derfor bestrebe en praksis av armlengdeprinsippet som gjør at de som skal foreta korresponderende retting vil være forpliktet i langt større grad.

¹⁷⁴ Samuelsen (2008) s.60

Det har blitt økt fokus på ulike muligheter for å få løst problemet med dobbeltbeskatning. OECD jobbet med dette, derfor fikk OECDs mønsterskatteavtale art. 25 ett nytt ledd i 2008. Hensikten var et ønske om å bedre mulighetene for å komme til en løsning, når det foreligger beskatning som strider med skatteavtalenes formål, for eksempel ved spørsmålet om korresponderende retting.

Hva som vil skje for norske skattemyndigheters forpliktelse til å foreta korresponderende retting i forhold til den nye voldgiftsklausulen, inntatt i OECDs mønsterskatteavtale art. 25 (5), er uvisst. Det har vært Norsk skattepolitikk å være i mot et slik voldgiftsinstitutt. Angivelig på grunn av frykt for at normprissystemet i petroleumssektoren skal bli gjenstand for voldgift. Norge har derfor reservert seg mot slike ordninger og har ingen voldgiftsklausul i noen av sine skatteavtaler.¹⁷⁵ Men om Norge i fremtiden kommer til å følge OECDs råd om å innføre voldgiftsordning i sine skatteavtaler er usikkert. Etter at OECD landene nå har vedtatt en innføring av voldgiftsklausul i art. 25 femte ledd, er Norge nå i tenkeboksen i forhold til den nye bestemmelsen.¹⁷⁶ Så vi får se hvordan grenseoverskridende tvister om korresponderende retting vil bli løst i fremtiden. Om Norge konkluderer med at man vil inngå gjensidige avtaler med en slik type tvisteløsningsmekanisme, vil saker om korresponderende retting bli lettere gjennomført. Men muligheten i er per i dag fortsatt vag og skjønnspreget, og man har egentlig ikke noen garantier for at skattemyndighetene vil etterkomme en anmodning om korresponderende retting ved grenseoverskridende transaksjoner.

Norske skattemyndigheter bør uansett om det gjelder nasjonale transaksjoner, eller grenseoverskridende transaksjoner, bestrebe at korresponderende retting blir foretatt, fordi det er så mange grunnleggende hensyn som taler for en slik retting.

¹⁷⁵ Arthur Kristoffersen Finansdepartementet.

¹⁷⁶ Arthur Kristoffersen Finansdepartementet.

9 Register.

9.1 Juridisk litteratur.

9.1.1 Bøker.

9.1.1.1 Norske bøker.

- Zimmer (2009) Fredrik Zimmer, "Internasjonal inntektskatterett" 4.utg Oslo 2009.
- Gjems-Onstad (2008) Ole Gjems-Onstad, "Norsk bedriftsskatterett" 7.utgave Oslo 2008
- Skaar m.fl (2006) Arvid Aage Skaar m.fl Wiersholm "Norsk Skatteavtalerett", 1.utgave Oslo 2006
- Zimmer (2006) Fredrik Zimmer i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen "Bedrift selskap og skatt. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere." 4.utg 2006
- Harboe m.fl (2005) Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad "Ligningsloven kommentarutgave" 6.utgave Oslo 2005.
- Zimmer (2005) Fredrik Zimmer "Lærebok i skatterett" 5.utg.Oslo 2005.
- Zimmer (2003) "Internasjonal inntektsskatterett" 3.utg Oslo 2003.

Morten Ruud m.fl(2002) Morten Ruud og Geir Ulfstein "Innføring av folkerett" 2.utg Oslo 2002

Eckhoff (2001) Torstein Eckhoff og Jan Helgesen "Rettskildelære" 5.utg Oslo 2001.

9.1.1.2 Internasjonal bøker.

Vogel (1997) "Klaus Vogel on double taxation conventions" 3.utg Kluwer Law International, 1997.

Arvidsson (1990) Richard Arvidsson "Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner" Stockholm 1990.

9.1.2 Artikler.

Bullen (2008) Andreas Bullen "Et skråblikk på Høyesteretts dom i Statoil Angola (Rt 2007 s. 1025)" Skatterett-2008-nr.02 s.110-142.

Samuelsen (2008) Jan W. Samuelsen " Dokumentasjon for internprising- nytt og arbeidskrevende" Revisjon og regnskap nr.3 2008. s.54-60

V. Kristiansen m.fl(2008) Vegard Kristiansen, Sten-Frode Olsen, Georg Smidt Børresen, Vibeke Sirevåg Hansen "Prising av konserninterne tjenester" Del II, Revisjon og Regnskap 2008 nr.05.

Bragstad (2007) Linda. H. Bragstad "Overligningsnemnda for storbedrifter – klagebehandling 2006" Skatterett 2007 nr.2

Skaar artikkel (1992) Arvid Aage Skaar "The legal nature og mutual agreements under tax treaties." Skatterett 1992 s.3 (SR -1992-3)

Løchen (1982) Håkon Løchen "Gjennomskjæring ved interessefelleskap med utlandet – den nye regel i skatteloven § 54, første ledd." Skatterett 1982.

9.2 Lover

2005 Lov om betaling av innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) 17.juni 2005 nr.67

1999 Lov om skatt av formue og inntekt(skatteloven) av 26.mars 1999 nr.14

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13.juni 1980 nr.24

1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stat til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (dobbeltbeskatningsloven) av 28.juli 1949 nr.15

9.3 Skatteavtaler.

DBA med Australia 2006

DBA med Storbritannia 2000

DBA med Norden 1996

DBA med Nederland 1990

9.4 Forarbeider

9.4.1 Odelstingsproposisjoner.

Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) Om ligningsloven og endringer i andre lover

9.4.2 Norges offentlige utredninger.

NOU 1972:16 "Gjennomskjøring av lovkonvensjoner i norsk skatterett"

9.4.3 Innstillinger.

Innst.O. nr. 81 (2006-2007) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skattelovgivningen (internpriser)

9.4.4 Stortings proposisjoner.

St.prp. nr. 85 (2005-2006) Om samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Australia, undertegnet i Canberra den 8. august 2006

St.prp. nr. 9 (2000-2001) Om samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Storbritannia, undertegnet i London den 12. oktober 2000

St.prp. nr. 5 (1996-1997) Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom de nordiske land til unngåelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Helsingfors den 23.september 1996

St.prp. nr.79 (1989-1990) Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Norge og Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse.

9.5 Domsregister

Rt 2007 s.1025 ”Statoil Angola”

Rt 2001 s 1265 ”Agip”

Rt 2000 s.244

Rt 1999 s.1087 ”Baker Hughes”

Rt 1997 s.860 ”Heerema”

Rt 1994 s. 752 Alphawell

Rt 1940 s.598 Fornebo

9.6 Forvatningspraksis

OLN- 1995-506

OLN-2000-31

OLN-2001-42

SFS-2003-627

OLN 1995-314

Utv.1993 s.1344 uttalelse fra FIN.

9.6.1 Lignings ABC

Lignings ABC-2008

Lignings ABC-2007

Lignings ABC-1998

9.7 Internasjonale kilder.

OECD Rapport (1984) Reports of the OECD committee on Fiscal Affairs 1984
”Transfer pricing and multinational enterprises – three
taxation issues”.

OECD retningslinjer	Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, 2001.
OECD mønsterskatteavtale	OECD Model tax Convention on Income and on Capital, Condensed version OECD 2008.
MEMAP	OECD Manual on effective mutual agreements procedures, OECD 2007

9.8 Personlige meddeleler.

Samtale 1.april 2009 med Arthur Kristoffersen i Finansdepartementet.