

20. februar 2019

## **Veileder for gjensidig avtaleprosedyre under skatteavtale (MAP)**

1	Generelt om gjensidig avtaleprosedyre (MAP) .....	2
2	Tilgang til MAP .....	3
3	Hvor skal skattyter sende MAP-søknaden.....	4
4	Innholdet i MAP-søknaden .....	6
5	Frist for å be om MAP .....	8
6	Oppstart og gjennomføring av MAP .....	9
7	Skattyters rolle i MAP-prosessen .....	10
8	Voldgift i MAP-saker.....	10
9	Avslutning av MAP og gjennomføring av løsning .....	10
10	Forholdet til administrativ klage og søksmål .....	11
11	Gjentakende forhold og forhåndsprisavtaler (APA) .....	12

# 1 Generelt om gjensidig avtaleprosedyre (MAP)

- 1.1 Gjensidig avtaleprosedyre er en rettslig ordning som er hjemlet i skatteavtalene. Den skal bidra til at statene anvender skatteavtalene korrekt. Det engelske uttrykket for gjensidig avtaleprosedyre er Mutual Agreement Procedure, ofte forkortet "MAP". Uttrykket MAP brukes nedenfor.
- 1.2 MAP er en tvisteløsningsmekanisme som skattyter kan påberope seg i enkeltsaker. Hovedvilkåret for å kunne bruke MAP er at skattyter mener at en eller begge stater gjennomfører tiltak som har medført, eller vil medføre, skattlegging i strid med skatteavtalen.
- 1.3 Skattyter må selv ta initiativ til MAP ved å henvende seg til kompetent myndighet. Dette er de personer som etter skatteavtalen er gitt myndighet til å håndheve prosedyren. For mer informasjon om fremgangsmåten og hvem som er kompetent myndighet i Norge se punkt 3. For skattyter er MAP et alternativ eller et supplement til å benytte nasjonale rettsmidler som klage eller søksmål.
- 1.4 Det er flere forhold som skiller MAP fra klage og søksmål. MAP er en stat-til-stat prosess. Det er statene som gjennom sine kompetente myndigheter behandler de spørsmål saken gjelder. Skattyter er ikke direkte involvert i prosessen. Statene er ikke forpliktet til å bli enige om de spørsmål saken reiser. De er bare forpliktet til å søke å finne en løsning.
- 1.5 På den annen side kan MAP sikre at begge stater legger til grunn samme forståelse og løsning av det spørsmålet som behandles. Det gir enhetlig skattemessig behandling i begge stater og hindrer dobbeltbeskatning.
- 1.6 Dette dokumentet gir veiledning om bruk av MAP i konkrete saker. Veiledningen er generell, men den gir også utdypende informasjon for saker som gjelder internprising mellom nærstående foretak og tilordning av fortjeneste til et fast driftssted.
- 1.7 Skatteavtalene åpner også for at de kompetente myndigheter kan bli enige om generelle spørsmål om tolking eller anvendelse av skatteavtalen. Slike generelle MAP-avtaler omtales ikke her.
- 1.8 De fleste skatteavtaler åpner videre for at de kompetente myndigheter kan bli enige om å unngå dobbeltbeskatning i saker som ikke er regulert av skatteavtalen. Dette er heller ikke omtalt her.
- 1.9 Bestemmelsene om MAP står i en særskilt artikkel i skatteavtalene. Som regel bygger de på artikkel 25 i OECDs mønsterskatteavtale, men avvik forekommer. Det er derfor viktig å undersøke den konkrete skatteavtalen. All utveksling av opplysninger og alle drøftelser av saken mellom de kompetente myndigheter skjer innenfor rammen av skatteavtalens regler om utveksling av opplysninger.
- 1.10 Norges skatteavtaler, samt generelle MAP-avtaler av nyere dato finnes på [www.fin.dep.no/skatteavtaler](http://www.fin.dep.no/skatteavtaler).

## 2 Tilgang til MAP

- 2.1 MAP kan benyttes når skattyter mener at tiltak i en eller begge stater har medført, eller vil medføre skattlegging i strid med skatteavtalen. Det er ikke noe vilkår for å be om MAP at tiltaket har medført eller vil medføre dobbeltbeskatning. MAP kan ikke benyttes når skattyter er uenig i skattemyndighetenes anvendelse av intern skattelovgivning uten at denne er i strid med skatteavtalen. Det er uten betydning om tiltaket er truffet av norske skattemyndigheter eller av skattemyndighetene i den andre staten.
- 2.2 MAP kan være aktuelt for å få en avklaring av blant annet følgende spørsmål:
- *Skattemessig bosted etter skatteavtale:* I hvilken stat skal skattyter anses bosatt etter skatteavtalen når skattyter er bosatt og ubegrenset skattepliktig i begge statene etter interne skatteregler, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 4.
  - *Eksistensen av fast driftssted:* Har et foretak hjemmehørende i en stat et fast driftssted i den andre staten, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 5.
  - *Allokering av fortjeneste til fast driftssted:* Hvordan skal fortjeneste tilordnes et fast driftssted som et foretak hjemmehørende i en stat har i den andre staten, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 7.
  - *Allokering av fortjeneste mellom nærstående foretak:* Hvordan skal armlengdes pris på konserninterne transaksjoner mellom et norsk foretak og et nærstående foretak i den andre staten fastsettes, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9.
  - *Klassifisering av inntekt som virksomhetsinntekt eller lønnsinntekt:* Skal en inntekt som en personlig skattyter bosatt i den ene staten opptjener i den andre staten, skal skattlegges etter reglene for lønn eller virksomhetsinntekt, jf. OECDs mønsterskatteavtale artiklene 7 og 15.
  - *Beskatning av pensjoner:* Er en pensjon som en personlig skattyter bosatt i den ene staten får utbetalt fra den andre staten, skattepliktig i utbetalingsstaten og/eller bostedsstaten, jf. OECDs mønsterskatteavtale artiklene 18 og 19 og 21.
  - *Beskatning av kapitalinntekter:* Kan en inntekt som har kilde i en stat, og som utbetales til en skattyter i den andre staten, ilegges kildeskatt i utbetalingsstaten.
- 2.3 Som nevnt, kan MAP benyttes i saker som gjelder internprising mellom nærstående foretak som er regulert av en skatteavtalebestemmelse tilsvarende artikkel 9 (1) i OECDs mønsterskatteavtale. Norsk kompetent myndighet vil ikke avvise en sak fra behandling i MAP med den begrunnelse at skatteavtalen ikke har en bestemmelse om korresponderende retting, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 (2).
- 2.4 Skattyter kan be om MAP og samtidig benytte nasjonale rettsmidler som klage og søksmål. Det er ikke hensiktsmessig med parallell behandling av samme spørsmål. MAP-prosessen må derfor samordnes med klage- eller domstolsbehandlingen. Se punkt 10.
- 2.5 Skattyter har ikke krav på å få en sak behandlet i MAP når søknaden er fremsatt for sent, skattyter ikke gir tilstrekkelige opplysninger eller det er andre materielle eller

prosessuelle begrensninger. Dette er omtalt nedenfor. Andre stater kan ha andre regler som hindrer tilgang til MAP. Skattyter bør undersøke andre staters praksis.

- 2.6 Norsk kompetent myndighet vil ikke avvise å behandle en sak i MAP når skattyter hevder at skattemyndighetene har anvendt en misbruksbestemmelse i skatteavtalen feil. Det samme gjelder når skattyter hevder at en nasjonal misbruksbestemmelse er anvendt i strid med skatteavtalen.
- 2.7 At det er fastsatt tilleggsskatt er ikke til hinder for at en sak behandles i MAP. Dersom skattyter forsettlig eller ved grov uaktsomhet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller har unnlatt å gi opplysninger, slik at vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er oppfylt, kan norsk kompetent myndighet etter en konkret vurdering likevel avvise å behandle saken i MAP.
- 2.8 Norsk kompetent myndighet vil ikke avvise å behandle en sak i MAP selv om skattefastsettingen i en av statene er resultat av en omforent løsning mellom skattyter og skattemyndighetene.

### **3 Hvor skal skattyter sende MAP-søknaden**

- 3.1 MAP-søknaden skal sendes til kompetent myndighet i den staten der skattyter er bosatt/hjemmehørende.
- 3.2 Er skattyter bosatt i begge stater etter interne skatteregler, skal søknaden sendes til den staten der skattyter anser seg bosatt/hjemmehørende etter reglene i skatteavtalen. Når skattyter mener seg skattlagt i strid med skatteavtalens bestemmelse om ikke-diskriminering, kan søknaden også sendes til den staten der skattyter er statsborger.
- 3.3 Dette kan illustreres med noen eksempler:
  - En nordmann tar fast opphold i utlandet og anses etter interne skatteregler for å være bosatt i, og globalskattepliktig til, både Norge og tilflyttingsstaten. En søknad om MAP skal sendes til kompetent myndighet i den staten der skattyter selv mener seg bosatt etter reglene i skatteavtalen, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 4 (2).
  - En person som har flyttet fra Norge til utlandet eller fra utlandet til Norge, skal sende en søknad om MAP til kompetent myndighet i den staten der han var bosatt i det året som saken gjelder.
  - Et utenlandsk foretak blir ansett for å ha et fast driftssted i Norge, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 5. Foretaket er uenig. En MAP-søknad skal sendes til kompetent myndighet i den staten foretaket er hjemmehørende.
  - Et utenlandsk foretak har fast driftssted i Norge. Norske skattemyndigheter forhøyer inntekten til det faste driftsstedet, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 7. Foretaket er uenig. En MAP-søknad skal sendes til kompetent myndighet i den staten foretaket er hjemmehørende.
- 3.4 Fra 2020 vil noen av Norges skatteavtaler bli endret slik at de tillater at skattyter kan velge om søknaden skal sendes til den staten der vedkommende er bosatt/hjemmehørende eller til den andre staten.

3.5 I internprisingssaker mellom nærstående foretak kan det norske foretaket alltid sende en MAP-søknad til kompetent myndighet i Norge. Det gjelder uansett om inntektsforhøyelsen er gjort for det norske foretaket i Norge, eller for det nærstående foretaket i den andre staten. Norsk kompetent myndighet behandler internprisingssaker i MAP selv om MAP-søknad bare er sendt til den andre staten i samsvar med de reglene som gjelder der. I internprisingssaker er det likevel god praksis å sende MAP-søknaden samtidig til begge stater. Et norsk foretak kan sende en MAP-søknad til Norge uavhengig av om foretaket ønsker:

- at en inntektsforhøyelse i Norge blir frafalt eller redusert;
- korresponderende nedsettelse av inntekten til det nærstående foretaket i den andre staten;
- at en inntektsforhøyelse i den andre staten blir frafalt eller redusert; eller
- korresponderende nedsettelse av inntekten i det norske foretaket.

3.6 I internprisingssaker mellom nærstående foretak er det noen stater som krever at foretak som er hjemmehørende der, må levere MAP-søknad dit. Skattyter bør derfor undersøke hva som gjelder i den andre staten.

3.7 En MAP-søknad til norsk kompetent myndighet skal sendes til følgende enheter utpekt som kompetent myndighet basert på sakstype:

- MAP-saker som gjelder internprising mellom nærstående foretak eller tilordning av fortjeneste til fast driftssted, jf. OECDs mønsterskatteavtale artiklene 9 og 7, skal sendes til:

Skatteetaten  
Avdeling storbedrift  
Seksjon MAP/APA  
Postboks 9200 Grønland  
0134 Oslo

- MAP-saker som gjelder internprising mellom nærstående foretak og som involverer foretak som er særskattepliktig etter petroleumsloven, skal sendes til:

Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo  
Telefon: (+47) 22 24 44 31/33, e-post: postmottak@fin.dep.no

- Alle andre MAP-saker enn de forannevnte, skal sendes til Finansdepartementet eller Skattedirektoratet:

Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo  
Telefon: (+47) 22 24 44 31/33, e-post: postmottak@fin.dep.no

Skattedirektoratet  
Juridisk avdeling  
Postboks 9200 Grønland  
0134 Oslo  
Telefon: 800 80 000, (+47) 22 07 70 00 fra utlandet, e-post: gå til  
[www.skatteetaten.no/sendepost](http://www.skatteetaten.no/sendepost)

- 3.8 Gjelder MAP-søknaden saksområder som hører under ulike norske kompetente myndigheter skal søknaden sendes til den enheten som har ansvaret for hovedspørsmålet i saken. Et eksempel på saker som hører under ulike norske kompetente myndigheter, er saker som både gjelder spørsmål om det foreligger fast driftssted og spørsmål om tilordning av fortjeneste til det faste driftsstedet. Hvis det er uklart hvor søknaden skal sendes, kan den sendes til Finansdepartementet. Departementet vil sørge for koordinering av den videre behandlingen av saken.

## 4 Innholdet i MAP-søknaden

- 4.1 MAP-søknaden skal være skriftlig. Den kan sendes som brev, e-post eller ved annen tilgjengelig og godkjent kanal for elektronisk forsendelse.
- 4.2 Skattyter må opplyse om alle forhold som kan være av betydning for saken og gi tilstrekkelig informasjon til at saken kan behandles forsvarlig. Hva som utgjør tilstrekkelig informasjon, vil variere mellom ulike sakstyper og fra sak til sak. MAP-søknaden skal minimum inneholde opplysninger som nevnt i avsnittene 4.3 og 4.4. For foreløpige MAP-søknader stilles det mindre krav til informasjon. Se avsnittene 4.5-4.8. Hvis skattyter ikke gir tilstrekkelig informasjon til at saken kan behandles forsvarlig, vil søknaden bli avvist. Se punkt 6.
- 4.3 Informasjon som skal gis i alle typer MAP-saker:
- a) Skattyters navn og fødselsnummer/D-nummer eller organisasjonsnummer.
  - b) Skattyters adresse og annen kontaktinformasjon, samt eventuell fullmakt til fullmektig til å opptre på vegne av skattyter.
  - c) Hvilke(t) inntektsår saken gjelder.
  - d) Hvilken inntekt skattyter mener er skattlagt i strid med skatteavtalen.
  - e) Hvilken skatteavtale, og hvilken bestemmelse i denne, som regulerer forholdet.
  - f) En redegjørelse for hva saken gjelder.
  - g) Dokumentasjon i saken som for eksempel skattemeldinger, skatteoppgjør, endringsvedtak, klager, klagevedtak og rettslige avgjørelser i begge stater.
  - h) Informasjon som er nødvendig for at norsk kompetent myndighet kan avgjøre om fristen for å søke om MAP er overholdt, se punkt 5.
  - i) Om saken er påklaget eller er gjenstand for rettslig behandling i Norge eller den andre staten, samt status i eventuelle slike prosesser.
  - j) Bekreftelse på at skattyter har gitt alle relevante opplysninger og vil bistå med ytterligere opplysninger hvis det er behov for det.
- 4.4 Tilleggsinformasjon i MAP-saker som gjelder internprising:

I saker som gjelder internprising mellom nærstående foretak eller tilordning av fortjeneste til fast driftssted, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 og artikkel 7, skal skattyter i tillegg til informasjon i avsnitt 4.3 gi følgende informasjon:

- a) Navn og adresse, samt organisasjonsnummer eller lignende identifikasjon på de(n) utenlandske skattyter(ne) i saken.
- b) En oversikt over inntektsforhøyelser i Norge og/eller den andre staten fordelt på inntektsår. Alle beløp skal oppgis i norske kroner med angitte vekslingskurser.
- c) En beskrivelse av hvilke konsernintern(e) transaksjon(er) søknaden gjelder, samt informasjon om andre konserninterne transaksjoner som kan være av betydning for saken.
- d) Kopi av skattyters internprisingsdokumentasjon, herunder master-fil (hvis utarbeidet) og lokale filer for berørte enheter. Hvis det ikke foreligger særskilt internprisingsdokumentasjon i samsvar med reglene i skatteforvaltningsloven § 8-11 (for eksempel fordi skattyter er fritatt for denne særskilte dokumentasjonsplikten) kan norsk kompetent myndighet pålegge skattyter å gi tilsvarende informasjon som følger av disse reglene.
- e) En funksjons- og sammenligningsanalyse, herunder oversikt over og beskrivelse av funksjoner, vesentlige eiendeler og risikoer som hver av partene i transaksjonen utfører, eier eller bærer, samt spesifikke opplysninger om immaterielle eiendeler eid, overdratt eller av betydning for virksomheten.
- f) En redegjørelse for valget av internprisingsmetode, herunder oppstilling eller utdrag fra regnskap som underbygger valgt internprisingsmetode.
- g) En kort presentasjon av skattyters/konsernets verdikjede.
- h) En oversikt over konsernstrukturen og en redegjørelse for de berørte foretakenes juridiske og operasjonelle relasjoner.
- i) Om det er sendt MAP-søknad om samme forhold til den andre staten. Kopi av søknaden skal vedlegges.
- j) Kopi av regnskap for MAP-årene for foretakene i begge stater, herunder filialregnskap for fast driftssted.
- k) Opplysninger om eventuelle bilaterale eller unilaterale avtaler om fremtidig internprising – Advance Pricing Agreement (APA) – eller annen overenskomst, forhåndsuttalelse (ruling) e.l. som har betydning for saken.
- l) Kopi av eventuelle verdsettelsesrapporter, takster e.l. av betydning for saken.
- m) Kopi av konserninterne og eksterne avtaler mv. av betydning for saken.
- n) Om skattyter har tatt initiativ i Norge til en endring av kreditfradrag, inntektsfradrag for utenlandsk skatt eller korresponderende nedsettelse av inntekt som er omfattet av MAP-søknaden, som følge av en inntektsforhøyelse i utlandet for skattyter selv eller et nærstående foretak.

4.5 Har skattyter (eller et nærstående foretak i den andre staten) påberopt seg nasjonale rettsmidler som klage eller søksmål i Norge eller utlandet, skal det opplyses i søknaden om slike prosesser ønskes gjennomført før MAP iverksettes. Hvis det er tilfelle, kan skattyter levere en foreløpig MAP-søknad.

- 4.6 Skattyter kan også levere en foreløpig MAP-søknad når det er sannsynlig at det vil oppstå skattlegging i strid med skatteavtalen, selv om tiltaket ennå ikke er gjennomført i form av et skattefastsettingsvedtak eller lignende. Det er særlig aktuelt der nasjonale fristregler kan begrense adgangen til å ta opp eller gjennomføre MAP-saker, og skatteavtalen ikke har regler som overstyrer disse. I Norge er det ingen slike nasjonale begrensninger. Se avsnittene 5.5 og 9.6.
- 4.7 I en foreløpig MAP-søknad er det tilstrekkelig å gi en kort redegjørelse for saken og informasjon som nevnt i avsnittene 4.3 a)-e). I internprisingssaker mellom nærstående foretak må søknaden også inneholde informasjon som nevnt i avsnitt 4.4 a). Norsk kompetent myndighet vil underrette kompetent myndighet i den andre staten om en slik foreløpig MAP-søknad.
- 4.8 Når forholdet som begrunner en foreløpig MAP-søknad er avklart, må skattyter enten levere en fullstendig MAP-søknad som oppfyller kravene i avsnittene 4.2-4.4 eller gi kompetent myndighet beskjed om at MAP-søknaden trekkes. Vurderingen av om vilkårene for å behandle saken i MAP er oppfylt, jf. avsnitt 6.1, skjer når en fullstendig MAP-søknad er mottatt.
- 4.9 I Norge godtas søknader og dokumenter på norsk, engelsk, dansk eller svensk. Er søknaden eller dokumenter på et annet språk, kan det kreves at skattyter sørger for å få dem oversatt. Det kan kreves at oversettelsen foretas av autorisert translatør.

## 5 Frist for å be om MAP

- 5.1 De fleste av Norges skatteavtaler inneholder en frist for å be om MAP, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 25 (1) siste setning. Som regel er fristen tre år regnet fra den første underretning om tiltak som medfører beskatning i strid med skatteavtalen. I enkelte skatteavtaler er det ikke noen frist, og i noen er det andre frister enn tre år. I den nordiske skatteavtalen er fristen fem år. Skattyter bør undersøke fristen i den konkrete skatteavtalen. Dersom søknad om MAP fremmes etter utløpet av fristen, vil søknaden bli avvist.
- 5.2 Fristene for å be om MAP i Norge fremgår av avsnittene 5.3-5.5. Andre stater kan ha andre fristregler. Skattyter må overholde fristene som gjelder i begge stater som er berørt av saken.
- 5.3 Følgende legges til grunn for når skatteavtalens frist for å be om MAP starter:
- Fristen regnes fra skattyter ble kjent eller burde være kjent med at den aktuelle inntekt er skattlagt på en måte som strider mot skatteavtalen. Dette vil normalt være når skattyter mottar melding om skatteoppgjøret i Norge eller lignende informasjon fra en annen stat. Om skattefastsettingen skjer på et senere tidspunkt enn ordinær skattefastsetting (for eksempel som følge av en endringssak), vil fristen regnes fra den datoen vedtaket er blitt eller burde vært kjent for skattyter.
  - Som utgangspunkt påvirkes ikke beregningen av fristen av at skattyter har levert endringsmelding eller ny skattemelding med nye opplysninger. Der skattyter lojalt (bona fide) har levert endringsmelding/ny skattemelding for å øke skattepliktig inntekt i Norge, vil imidlertid fristen regnes fra da skattyter mottar vedtak eller skatteoppgjør i samsvar med endringen.



- Har skattyter klaget over skattefastsettingen eller tatt ut søksmål, regnes fristen fra skattemyndighetens vedtak i første instans. Administrativ klagebehandling eller behandling ved domstolene gir dermed ikke utsettelse av fristen.
  - I saker om kildeskatt på aksjeutbytte, renter eller royalty, regnes fristen i utgangspunktet fra det tidspunkt utbetaleren har gjennomført skattetrekket.
- 5.4 Fristen anses avbrutt når MAP-søknaden er kommet inn til kompetent myndighet i samsvar med reglene i skatteavtalen om hvor en MAP-søknad skal leveres. Se punkt 3. En foreløpig MAP-søknad som nevnt i avsnittene 4.5 og 4.6 avbryter også fristen. I internprisingssaker mellom nærstående foretak vil norsk kompetent myndighet anse fristen avbrutt når MAP-søknad er mottatt av kompetent myndighet i en av statene.
- 5.5 Dersom skatteavtalen ikke inneholder noen frist for å be om MAP, gjelder det ingen frist.

## **6 Oppstart og gjennomføring av MAP**

- 6.1 Når norsk kompetent myndighet mottar en MAP-søknad, vil den vurdere om vilkårene for å behandle saken er oppfylt. Dette innebærer blant annet en vurdering av om:
- saken gjelder et spørsmål som er regulert av skatteavtalen;
  - søknaden kommer fra riktig skattyter;
  - søknaden er sendt til riktig kompetent myndighet;
  - søknaden er mottatt innen fristen; og/eller
  - søknaden inneholder tilstrekkelige opplysninger og relevant dokumentasjon.
- 6.2 Før kompetent myndighet avviser en MAP-søknad på grunn av utilstrekkelige opplysninger, skal skattyter gis anledning til å supplere søknaden med opplysninger og dokumentasjon som anses nødvendig for at saken kan gis en forsvarlig behandling. Kompetent myndighet vil sette en rimelig frist for å oppfylle informasjonsplikten. Fristen vil gjenspeile sakens kompleksitet og omfanget av informasjonen som etterspørres.
- 6.3 Etter at søknaden er vurdert, skal norsk kompetent myndighet gi beskjed til skattyter om saken vil bli behandlet i MAP eller ikke.
- 6.4 Norsk kompetent myndighet vil normalt informere den andre stats kompetente myndighet om en mottatt MAP-søknad. En MAP-søknad vil ikke bli avvist som ubegrunnet eller utilstrekkelig opplyst uten at den andre stats kompetente myndighet blir informert.
- 6.5 Når MAP-søknaden har bakgrunn i et tiltak fra norske skattemyndigheter, vil norsk kompetent myndighet normalt ikke starte MAP før skattemyndighetene har avgjort saken i form av et skattefastsettingsvedtak eller lignende. Dersom en MAP-søknad leveres før avgjørelse er fattet, se avsnitt 4.6, vil dette avbryte fristen for å be om MAP, selv om MAP ikke starter før avgjørelsen foreligger.

- 6.6 Når norsk kompetent myndighet har besluttet at saken kan behandles i MAP skal den først vurdere om skattleggingen som er i strid med skatteavtalen, kan avhjelpes ved ensidige tiltak i Norge. Dersom det er mulig, skal kompetent myndighet ta initiativ til å endre den norske skattefastsettingen. Hvis saken ikke kan løses ensidig i Norge, skal norsk kompetent myndighet drøfte saken med kompetent myndighet i den andre staten. De kompetente myndigheter skal da sammen søke å bli enige om hvordan skattleggingen som er i strid med skatteavtalen kan avhjelpes.

## **7 Skattyters rolle i MAP-prosessen**

- 7.1 MAP er en mellomstatlig ordning der de kompetente myndigheter i begge stater skal søke å bli enige om hvordan man skal avhjelpe skattlegging i strid med skatteavtalen. Skattyter er ikke involvert i denne prosessen. Det er imidlertid skattyter som starter en MAP-sak ved å be om bistand, og skattyter kan når som helst be om at prosessen avsluttes. Ut over dette må skattyter bidra til å opplyse saken slik at prosessen kan forløpe effektivt. Skattyter kan bli bedt om å gi ytterligere opplysninger både før saken blir akseptert som en MAP-sak, og etter at prosessen er startet.
- 7.2 Når de kompetente myndigheter er blitt enige om hvordan statene skal unngå skattlegging i strid med skatteavtalen, vil skattyter få forelagt resultatet til godkjenning. Se punkt 9.

## **8 Voldgift i MAP-saker**

- 8.1 De kompetente myndigheter har ikke plikt til å bli enige om en løsning i en MAP-sak. Plikten strekker seg bare til at de skal søke å komme til enighet. I enkelte skatteavtaler er MAP-bestemmelsen bygget ut med regler om at skattyter kan kreve at uløste spørsmål avgjøres ved voldgift. Det er aktuelt dersom de kompetente myndigheter ikke blir enige innen en angitt frist.
- 8.2 På tidspunktet for publiseringen av denne veilederen finnes det regler om voldgift i skatteavtalene med Nederland, Storbritannia og Sveits. Reglene om voldgift i den enkelte skatteavtale kan være ulike for eksempel når det gjelder tidsfrister, adgang til voldgift (saklig begrensning) o.l. Skattyter må derfor alltid undersøke skatteavtalen for å avklare om det er inntatt regler om voldgift og eventuelt hva reglene går ut på.

## **9 Avslutning av MAP og gjennomføring av løsning**

- 9.1 Når de kompetente myndigheter har kommet til enighet om en løsning i MAP-saken, vil denne bli fremlagt for skattyter. Skattyter kan velge å godta eller å avslå løsningen.
- 9.2 Dersom skattyter godtar løsningen vil skattefastsettingen i Norge og/eller den andre staten bli endret. Når den norske skattefastsettingen skal endres, vil norsk kompetent myndighet gi beskjed til skattekontoret om hvordan den skal endres for at den skal bli i samsvar med det som er avtalt i MAP-saken.
- 9.3 Når det er fastsatt tilleggsskatt i Norge, og MAP-løsningen innebærer hel eller delvis nedsettelse av den norske inntektsforhøyelsen, vil tilleggsskatten falle bort eller bli

reduisert forholdsmessig.

- 9.4 Norsk kompetent myndighet vil sette som vilkår for å gjennomføre en MAP-løsning at skattyter trekker eventuell klage eller søksmål i saken.
- 9.5 Hvis skattyter ikke godtar MAP-løsningen vil den ikke bli gjennomført. Skattyter kan da velge å føre saken videre i ordinære administrative og/eller rettslige prosesser i Norge eller den andre staten, så langt disse fortsatt er tilgjengelige.
- 9.6 I de fleste av Norges skatteavtaler er det regler om at en løsning i en MAP-sak skal gjennomføres (implementeres) uavhengig av endringsfrister i nasjonal lovgivning i statene. Selv om MAP-bestemmelsen i en skatteavtale ikke inneholder en slik regel, kan løsningen likevel gjennomføres i Norge uavhengig av endringsfristene i skatteforvaltningsloven. I slike tilfeller kan imidlertid nasjonale fristregler i den andre staten være til hinder for gjennomføring av løsningen i denne staten.

## 10 Forholdet til administrativ klage og søksmål

- 10.1 Skattyter kan be om at saken behandles i MAP selv om skattyter også har tatt skritt for å benytte nasjonale rettsmidler som administrativ klage eller søksmål. En MAP-søknad hindrer ikke skattyter å få gjennomført klage- og domstolsbehandling i Norge. Klage- eller søksmålsfrister avbrytes ikke når skattyter ber om MAP. Klage eller søksmål avbryter heller ikke fristen for å be om MAP. Det er ikke et vilkår for å be om MAP at saken er påklaget eller at søksmål er tatt ut.
- 10.2 Det er verken ønskelig eller hensiktsmessig med parallell behandling av samme spørsmål i MAP og ved administrativ klage eller søksmål. En samordning av prosessene er derfor nødvendig. Denne styres etter to hovedprinsipper:
- Skattyter bestemmer over sine rettsmiddelvalg; og
  - Kompetente myndigheter avgjør hva som er en hensiktsmessig prosess i MAP-saker, herunder når MAP-prosessen skal starte.
- 10.3 Når skattyter som ber om MAP også har **klaget** på den norske skattefastsettingen, kan skattyter velge om klageprosessen eller MAP skal gjennomføres først. Se avsnitt 4.5. Det gjelder et unntak i saker der Klagenemnda for petroleumsskatt er klageorgan. Når et vedtak er påklaget til Klagenemnda for petroleumsskatt vil norsk kompetent myndighet normalt kreve at klagebehandlingen gjennomføres før MAP starter. Unntaksvis kan norsk kompetent myndighet også i andre tilfeller bestemme at klagebehandling skal gjennomføres før MAP starter. Dette vil særlig være aktuelt når det er sannsynlig at saken vil bli vesentlig bedre opplyst gjennom klagebehandlingen.
- 10.4 Når skattyter ønsker å gjennomføre MAP først, vil klagesaken stilles i bero inntil MAP-saken er behandlet. Blir saken løst i MAP, vil kompetent myndighet stille som vilkår for å gjennomføre MAP-løsningen at skattyter trekker klagen. Dersom saken ikke løses i MAP eller skattyter ikke godtar løsningen, kan klagebehandlingen gjenopptas. Kompetent myndighet vil i tilfelle varsle klageorganet om at MAP er avsluttet uten at løsning er oppnådd.
- 10.5 Dersom klagesaken gjennomføres først, vil MAP bli stilt i bero frem til det foreligger et vedtak i klagesaken. Hvis skattyter etter klagevedtaket fortsatt mener det

foreligger skattlegging i strid med skatteavtalen, vil norsk kompetent myndighet starte MAP på vanlig måte. Dersom skattyter tidligere har levert en foreløpig MAP-søknad, jf. avsnitt 4.5, må skattyter levere en fullstendig MAP-søknad før den kan vurderes for videre behandling.

- 10.6 Hvis skattyter tar ut **søksmål** i Norge for å få endret eller opphevet et skattefastsetningsvedtak om samme forhold som er grunnlaget for MAP-søknaden, må skattyter velge om domstolsbehandling eller MAP skal gjennomføres først.
- 10.7 Der skattyter ønsker å gjennomføre MAP først, kan rettsaken stanses i medhold av reglene i tvisteloven. Blir saken løst i MAP, vil det bli stilt som vilkår for gjennomføring av MAP-løsningen i Norge at skattyter hever søksmålet. Blir saken ikke løst i MAP, kan skattyter begjære den rettslige behandlingen satt i gang.
- 10.8 Dersom skattyter først velger å gjennomføre en rettssak for norske domstoler som resulterer i en avgjørelse, vil norsk kompetent myndighet ikke fravike resultatet av domstolsbehandlingen i en etterfølgende MAP-sak om samme forhold. Det samme gjelder der skattyter har tatt ut stevning i saken og basert på søksmålet har inngått forlik (rettslig eller utenrettslig) med norske skattemyndigheter. I slike tilfeller vil norsk kompetent myndighet informere den andre stats kompetente myndighet om utfallet av saken i Norge. Det er opp til den andre stats kompetente myndighet å vurdere om resultatet av saken i Norge kan gi grunnlag for lemping der.

## 11 Gjentakende forhold og forhåndsprisavtaler (APA)

- 11.1 I forbindelse med en MAP-sak som i utgangspunktet gjelder ett eller flere inntektsår, kan skattyter samtidig ønske å få en avklaring av samme spørsmål for etterfølgende inntektsår som det er levert skattemelding for (gjentakende forhold). Dette er relevant når de faktiske forhold er uforandret. Norsk kompetent myndighet kan på skattyters anmodning og etter en konkret vurdering, godta å inkludere slike etterfølgende inntektsår i MAP-prosessen. Behandling av etterfølgende inntektsår i MAP forutsetter at kompetent myndighet i den andre staten er enig i fremgangsmåten.
- 11.2 I saker som gjelder internprising mellom nærstående foretak eller tilordning av fortjeneste til et fast driftssted kan skattyter be norsk kompetent myndighet om å inngå en fremadrettet prisingsavtale (Advance Pricing Agreement – APA) med kompetent myndighet i den andre staten. Dette forutsetter at den andre staten også tilbyr en slik ordning. En bilateral APA innebærer en forhåndsavklaring av priser og vilkår i en transaksjon mellom nærstående foretak, som vil bli godtatt av skattemyndighetene i begge stater for en bestemt fremtidig tidsperiode. En APA kan i visse tilfeller også omfatte tidligere inntektsår («roll-back»).