

# Nytt multilateralt instrument og bindende voldgift

Det forventes en økning i skattetvister og dobbeltbeskatning mellom land som følge av BEPS-prosjektet. Et spørsmål er derfor om Norge bør implementere bindende voldgift i sine skatteavtaler for å forbedre konfliktløsningsmekanismene mellom landene i spørsmål som gjelder dobbeltbeskatning.



Advokat  
Statsautorisert revisor  
Henrik Brødholt  
Advokatfirmaet Wiersholm

BEPS-prosjektet<sup>1</sup> implementeres i stor fart både gjennom endringer i landenes internrett og internasjonale rettskilder.<sup>2</sup> Nå nærmer tiden seg for å gjennomføre BEPS-endringene i landenes skatteavtaler. På grunn av et stort antall bilaterale skatteavtaler, og at endring av slike avtaler kan være en tidkrevende prosess, er det opprettet et multilateralt instrument («Instrumentet») opprettet med sikte på å sikre rask og effektiv implementering.<sup>3</sup> Instrumentet antas å tre i kraft i løpet av 2018 eller 2019. De 71 landene som har signert på Instrumentet, har offentliggjort sine standpunkter når det gjelder hvilke av de valgfrie bestemmelsene i Instrumentet de ønsker å implementere. Deretter må avvik mellom landenes standpunkter som ikke er regulert i Instrumentet løses gjennom forhandlinger, før nye skatteavtalebestemmelser kan gi virkning.

Norge har valgt de fleste av bestemmelsene i Instrumentet, inkludert de som ikke er påkrevd som del av minimumsstandardene fra BEPS. Norge har valgt bestemmelsene

som er foreslått om hybrider, treaty shopping, fast driftssted, gjensidige avtaler og korresponderende retting. Norge har imidlertid ikke valgt den frivillige bestemmelsen om bindende voldgift. Dette selv om Norge deltok i arbeidsgruppen som utarbeidet forslaget om bindende voldgift, og allerede har implementert en lignende bestemmelse om bindende voldgift i nylig inngåtte skatteavtaler med Storbritannia, Nederland og Sveits.<sup>4</sup>

## Formålet med bindende voldgift

1. Hovedformål: Unngåelse av dobbeltbeskatning

Bestemmelsen om bindende voldgift ble ikke gjort til en påkrevd del av Instrumentet siden en del land ikke støttet løsningen. 26 av 71 land har til nå valgt bindende voldgift. BEPS-prosjektet skal redusere muligheten for overskuddsflytting og ikke-beskatning, men samtidig er det forventet at dobbeltbeskatning vil øke når landenes lokale rett strammes inn i tråd med BEPS-tiltakene. For å unngå økt dobbeltbeskatning er det behov for bedre tvisteløsningsmekanismer, og bindende voldgift er dermed tatt med som en del av BEPS Action 14.

2. Eksempel på dobbeltbeskatning

En ensidig internprisjustering er et typisk eksempel på slik dobbeltbeskatning, dvs. når et land øker et selskaps skattepliktige

inntekt uten at motsvarende kostnad i et konsernselskap i et annet land økes tilsvarende. Et eksempel til illustrasjon er når et konsernselskap i Tyskland har kjøpt tjenester fra et konsernselskap Norge for 100, og norske skattemyndigheter kommer til at korrekt pris skal være 150, slik at skattepliktig inntekt i Norge øker med 50. Der som Tyskland ikke endrer motsvarende kostnad, gjennom såkalt *korresponderende retting*, vil tjenestekostnaden som kommer til skattemessig fradrag i Tyskland være 100, mens skattepliktig inntekt for den samme tjenesten er 150 i Norge. Følgelig oppstår dobbeltbeskatning på 50.

3. MAP fungerer ikke effektivt i praksis

For å løse slike situasjoner kan landene forhandle for å bli enige om en felles pris slik at det ikke oppstår dobbeltbeskatning, en såkalt MAP.<sup>5</sup> Instrumentet innfører bestemmelser som stiller økte krav til landenes systemer for MAP. Skattemyndighetene i Norge har med virkning fra 2015 opprettet en ny avdeling for blant annet MAP.

MAP-instituttet har imidlertid vist seg ikke å fungere effektivt i praksis. BEPS-prosjektet har vist at antall MAP-saker som venter på behandling er økende, samt at det totale antallet MAP-saker forventes å øke ytterligere når BEPS-tiltakene implementeres.<sup>6</sup> Videre inneholder ikke den

1 OECDs prosjekt med målsetning om å redusere selskapers mulighet for skattebesparende overskuddsflytting mellom land.

2 For eksempel 2017-oppdateringen av retningslinjene for internprising.

3 <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

4 Se BEPS action 14 side 10.

5 Mutual Agreement Procedure (gjensidig avtale).

6 Se BEPS action 14 og <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2015.htm>

foreslåtte MAP-bestemmelsen i Instrumentet noe krav om at landene som forhandler faktisk skal komme frem til en løsning – kun at de skal *forsøke* å finne en løsning. Det er ikke uvanlig at MAP-prosesser strander uten noen omforent løsning. Når landene ikke selv finner en løsning, vil det foreligge dobbeltbeskatning, og oppstå behov for endelig avklaring gjennom bindende voldgift.

## Nærmere om forslaget om bindende voldgift

### 1. Nærmere om formål

Et hovedpoeng med bindende voldgift er at man kan få et uavhengig dommerpanel til endelig å avgjøre saker som landene ellers ikke blir enige om. Et ytterligere hovedpoeng er at bestemmelsen skal virke disiplinerende slik at det ikke går så langt at bindende voldgift må anvendes, ved at landene i stedet kommer til enighet gjennom forhandlinger.

### 2. Forslagets ulike voldgiftsformer

Dette formålet har hatt innflytelse på formen som er valgt som utgangspunkt i Instrumentets voldgiftsbestemmelse – såkalt «baseball-voldgift». Denne voldgiftsformen innebærer at et uavhengig voldgiftspanel velger et av landenes forslag til løsning uten å måtte begrunne sitt valg. Det betyr at et av landene fullt ut vil vinne frem med sin løsning. Denne voldgiftsformen er ment å gi landene incentiv til å innta mer rimelige posisjoner i skattesaker (for å øke sannsynligheten for at de vinner frem i en eventuell voldgift), og bidra til at landene i større grad kommer til enighet gjennom forhandlinger i stedet for å ta risikoen en slik form for voldgift medfører.

Som et alternativ kan statene velge en voldgiftsform der dommerpanelet avgir en skriftlig begrunnet beslutning, og landene kan også enes om andre former for voldgift. Landene kan i tillegg begrense virkeområdet for hvilke typer saker som skal underlegges den valgte voldgiftsformen.<sup>7</sup>

## Hvorfor har ikke Norge sluttet seg til forslaget om bindende voldgift?

### 1. Reduksjon av skatteproveny

Som et utgangspunkt vil tilslutning til bindende voldgift medføre at norske skattemyndigheter frasier seg beskatnings- og

bestemmelsesrett i MAP-saker. Det totale skatteprovenyet vil antakelig reduseres, da en endelig løsning gjennom voldgift normalt kun vil ha en provenymessig nedside for et land sammenlignet med et alternativ som innebærer dobbeltbeskatning.

At en MAP-avtale medfører at landene går fra en situasjon der begge kan skattlegge en inntekt til en situasjon der begge landene kan skattlegge en mindre del av inntekten, har nok vært en hovedgrunn til at slike avtaler i praksis har vist seg vanskelige å få på plass. Av denne grunn er det behov for strengere regler som i ytterste konsekvens tvinger landene til enighet (dvs. bindende voldgift). I dette henseende synes det ikke naturlig å tillegge hensynet til reduksjon av skatteprovenyet særlig vekt – det bør landene i stedet tilstrebe å løse gjennom alminnelige beskatningsregler som ikke medfører dobbeltbeskatning. Økt sannsynlighet for dobbeltbeskatning i klare tilfeller vil kunne virke undergravende for BEPS-prosjektets og det internasjonale skattesystemets legitimitet.

### 2. Reduksjon av kostnader og dobbeltbeskatning

Siden forslaget om bindende voldgift antakelig øker sannsynligheten for at land som velger urimelige beskatningsposisjoner vil tape saken (særlig ved «baseball-voldgift»), er det sannsynlig at bindende voldgift vil bidra til at flere saker blir løst gjennom forhandlinger. Voldgiftsbestemmelsen vil slik kunne virke effektiviserende og kostnadsbesparende, i tillegg til å gi et resultat som ikke innebærer dobbeltbeskatning.

### 3. Petroleumsbeskatning

En mulig begrunnelse for at Norge så langt likevel ikke har valgt bindende voldgift, er at man ikke ønsker å frasi seg bestemmelsesrett og risikere redusert skatteproveny spesifikt for petroleumsbeskatningen. Virkeområdet til bestemmelsen for bindende voldgift kan imidlertid begrenses til ikke å gjelde petroleumsbeskatning. Andre land med petroleumsatt vil antakelig være av samme oppfatning som Norge, samtidig som begrensningen ikke vil ha betydning for land som ikke har behov for å beskytte provenyet fra petroleumsinntekter. Ut fra dette burde det ikke medføre noen ulempe for Norge i kommende bilaterale forhandlinger å innta en posisjon om bindende voldgift avgrenset mot petroleumsatt.

### 4. Utviklingsland

Et ytterligere moment kan være at Norge anser det som risikofylt å avtale bindende voldgift med land med mindre utviklede retts- og skattesystemer, med antatt høyere risiko for voldgiftsprosesser basert på svært urimelige skatteposisjoner. Det kan medføre både økte prosesskostnader og risiko for at man i noen tilfeller vil tape en voldgiftsprosess (selv om man har en god sak). Instrumentet er i tillegg lagt opp slik at når man først har gjort et valg, er det ikke anledning til å gå tilbake på det. Likevel, ved ikke å velge bindende voldgift i Instrumentet, kan Norge bidra til å øke tilfeller av klar dobbeltbeskatning, og unngåelse av dobbeltbeskatning er et av hovedformålene med skatteavtaler. I tillegg er bindende voldgift ment å være en motvekt til den forventede økningen av dobbeltbeskatning som følge av BEPS-innstrammningene.

### 5. Tidkrevende å avtale bilateralt i stedet for gjennom Instrumentet

Noen land vil foretrekke å oppdatere bilaterale skatteavtaler basert på forslagene i Instrumentet i stedet for å implementere Instrumentet som sådan. I utgangspunktet vil en slik fremgangsmåte kunne fungere. Ulempen er imidlertid at bilaterale forhandlinger i en del tilfeller har vist seg å være svært tidkrevende. Et av hovedformålene med å opprette Instrumentet var nettopp å kunne øke implementeringshastigheten for nye skatteavtalebestemmelser. Ulike tiltak er iverksatt for å redusere mulige forsinkelser (f.eks. «speed-dating» mellom landene). Likevel vil implementering gjennom bilaterale forhandlinger antakelig ta lenger tid enn direkte implementering av Instrumentet.

### 6. Konklusjon

Det foreligger et forslag om bindende voldgift som vil bidra til å redusere internasjonal dobbeltbeskatning. Norge har vært med på å utvikle forslaget, og det er ment som en motvekt til en forventet økning i skattetvister og dobbeltbeskatning mellom land som følge av BEPS-prosjektet. Etter min mening er det gode grunner for at Norge bør slutte seg til BEPS også på dette punktet, og implementere bindende voldgift i sine skatteavtaler gjennom Instrumentet i de tilfellene skatteavtalepartnerne er enige.

<sup>7</sup> MLI artikkel 28 (2) a).