

# Fremadrettede prisingsavtaler i norsk rett

I medhold av skatteavtale tilbyr norske myndigheter mulighet for skattyter å sikre seg forutsigbarhet i internprisingssaker gjennom såkalt «fremadrettet prisingsavtale»<sup>1</sup>. I artikkelen gis det en overordnet oversikt over rettsreglene som ligger til grunn for slike fremadrettede prisingsavtaler, samt en beskrivelse av prosessen fra skattyters sondering frem til inngåelse av avtale.



Advokatfullmektig  
**Anders Bielert Johansen**  
Senior Manager PwC

Utover at de enkelte skatteavtalene angir hjemmelen for myndighetene til å inngå slike avtaler, er reglene som styrer prosessen samt innholdet av slike avtaler i all hovedsak basert på ulovfestet grunnlag i Norge.

## Formålet er å gi skattyter økt forutsigbarhet

I skatteavtalene finnes bestemmelser om at grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående skal skje på armlengdes vilkår. På tross av betydelig arbeid internasjonalt over tid for å klargjøre innholdet i armlengdesvilkåret, er prising av nærståendetransaksjoner et gjennomgående tema i skattesaker. Som en konsekvens av skattyters behov for større forutsigbarhet ved internprisingen samt et ønske om redusert forekomst av dobbeltbeskatning,<sup>2</sup> har det oppstått ulike ordninger hvor formålet er å gi skattyter økt forutsigbarhet ved den skattemessige behandlingen av internprising.

## Fremadrettede prisingsavtaler

En gruppe av slike ordninger er fremadrettede prisingsavtaler, engelsk: «*Advance Pricing Arrangement*» («APA»). Dette er en avtale mellom skattemyndigheter og skattyter(e) som blir inngått forut for gjennomføring av transaksjon(er) mellom nærstående og som fastsetter et bestemt sett med kriterier (blant annet prisingsmetode, sammeligningsgrunnlag og justeringer av sammenligningsgrunnlaget og kritiske forutsetninger), for fastsettelse av armlengdes pris for en bestemt periode fremover i tid.<sup>3</sup>

Dersom vilkårene i APA-avtalen er oppfylt på transaksjonstidspunktet, skal skattyter ha visshet om at prisingen ikke blir justert av skattemyndighetene som er part i avtalen. Nærståendetransaksjoner omfatter i denne sammenhengen også allokering av inntekter og kostnader mellom hovedkontor og fast driftssted. APA er særlig egnet der det er betydelig usikkerhet om prisingen vil bli akseptert av skattemyndighetene. De supplerer tradisjonelle ordninger, slik som administrativ klage, domstolsprøving og gjensidig avtaleprosedyre under skatteavtalen («MAP»).

Norske myndigheter har siden 2011 inngått APAer i medhold av skatteavtalen. Siden den gang har tallet på årlige APAer hatt jevn økning. Ved utgangen

av årene 2019-2022 var mellom 6-9 APA-saker til behandling hos norske myndigheter.<sup>4</sup> Norge har kun inngått bilatarale APA-avtaler, altså at avtalen omfatter to stater.

## Varianter av APAer

APAer omfatter tre ulike varianter, hvor kategoriseringen følger hvem som er parter til APA-avtalen.

### Bilateral APA («BAPA»).

Den første varianten, som internasjonalt også er den vanligste, er bilateral APA («BAPA»). Hjemmelen til å inngå BAPAer følger av skatteavtalens Artikkel 25 (3). Partene i en BAPA-avtale er myndighetene<sup>5</sup> i de to statene som har inngått skatteavtalen. Avtalen gis rettsvirkning overfor skattyter ved at denne enten tiltrer avtalen eller inngår separat avtale med hver avtalestats myndigheter.<sup>6</sup> Det er det ingen begrensning i hvilke typer internprising- og allokeringssaker BAPAer kan anvendes på. Som følge av at BAPAer er av størst praktisk interesse fra et norsk ståsted, vil drøftelsen kon-

1 Også omtalt som «forhåndsprisavtale».

2 De nevnte hensynene fremgår av BEPS Action 14 Report punkt 48 som angir som beste praksis at statene har en ordning som tilbyr skattytere bilaterale APAer.

3 Transfer Pricing Guidelines (2022) punkt 4.134.

4 Skatteetaten Transfer Pricing Årsrapport for 2019-2022.

5 Drøftelsen, også omtalt som «forhandling», av BAPA-avtalen er mellomstatlig, slik at skattyter ikke er part i avtalen. Først når statene er enige om vilkårene i avtalen, gis skattyter anledning til å tiltre avtalen.

6 Det er fullt mulig å få APA før skatteplikt har inntrådt, f.eks. hvor skattyter kommer til å etablere fast driftssted.



*Det finnes ulike ordninger hvor formålet er å gi skattyter økt forutsigbarhet ved den skattemessige behandlingen av internprising.*

sentrere seg om slike. De andre APA-variantene blir likevel kort omtalt.

### Multilateral APA

Den andre varianten er multilateral APA. Skatteavtalens hjemmel for inngåelse av multilaterale APAer er den samme som for BAPAer. En multilateral APA er grunnleggende sett lik en BAPA, men til forskjell fra BAPA-avtaler som inngås mellom to stater, vil en multilateral APA-avtale bli inngått mellom tre eller flere stater.<sup>7</sup>

I prinsippet kan det inngås multilateral APA-avtale om alle typer internprising- og allokeringstilfeller. I praksis ser man likevel at multilaterale APAer kjennetegnes av at de sentrale delene av

faktum er tilnærmet likt i i flere stater. For eksempel kan multilateral APA være velegnet for å fastsette metode for allokering av inntekter og kostnader mellom hovedkontor og dets faste driftsteder i ulike land, hvor de faste driftstedene kjennetegnes av tilnærmet like funksjoner, eiendeler og risikoeer.

En multilateral APA-prosess vil normalt kreve vesentlig mer planlegging, koordinering og drøftelser enn hva tilfellet er for BAPA-prosesser. Særlig gjelder dette håndtering av problemstillinger som springer ut fra forskjeller i statenes prosessregler.

### Unilateral APA

Den tredje varianten er unilateral APA. Dette omfatter alle typer avtaler, vedtak og beslutninger hvor en stat ensidig gir aksept for pris og vilkår for transaksjoner mellom nærstående fremover i

tid. En unilateral APA gir ikke rettsvirkninger i andre stater enn i den staten hvor dens myndigheter har gitt aksept for transaksjonsvilkårene.

I Norge er den klare hovedregelen at skattemyndighetene<sup>8</sup> kun kan binde seg ved den skattemessige behandlingen av en konkret fremtidig disposisjon gjennom bindende forhåndsuttalelser («BFU»). Norske skattemyndigheter gir imidlertid ikke BFU når anmodningen innebærer at det må foretas vurderinger av bevis, skjønsmessige vurderinger, verdsettelse og tolkning av skatteavtaler, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 (4). Da prising av transaksjoner mellom nærstående innebærer elementer av verdsettelse gjennom fastsettelse av armlengdes pris, samt at de aller fleste

<sup>7</sup> I stedet for at statene er parter til én felles multilateral APA, kan det inngås separate og konsistente APA-avtaler mellom statene, typisk at staten med hovedfunksjonene inngår separate avtaler med de andre statene.

<sup>8</sup> Ved BFU binder Skatteetaten seg selv fremover ved den skattemessige behandlingen, mens ved BAPA og multilateral APA binder norsk kompetent myndighet Skatteetaten.

internprisingsaker innebærer tolkning av skatteavtalens Artikkel 9, vil anmodning om BFU for prising av transaksjoner mellom nærstående bli avvist. Et unntak er riktignok fastsettelse av priser for naturgass. I skatteforvaltningsloven § 6-1 (2) er det gitt hjemmel for Oljeskattekontoret til å gi BFU på «hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteoven § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass» i «transaksjoner mellom parter i interessefelleskap» eller der hvor «skattyter tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet». I realiteten vil BFU gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 6-1 (2) være en unilateral APA. Bestemmelsen har et snevert virkeområde og relativt få skattytere kan anmode om slike.

## Hjemmel for BAPAer

Som beskrevet over er hjemmelen for norske myndigheter til å inngå BAPA-avtaler med andre stater skatteavtalens Artikkel 25 (3). Bestemmelsens første setning sier at:

«... de kompetente myndigheter i avtalestatene skal ved gjensidig avtale søke å løse enhver vanskelighet eller tvil som fortolkningen eller anvendelsen av denne overenskomst måtte fremby».

## Plikt til å søke enighet

Av ordlyden ligger det kun en plikt for avtalestatene til å *søke* enighet, men ingen plikt til å *bli* enige. Ordlyden gir heller ingen beskrivelse av fremgangsmåte for å søke enighet og hvordan implementeringen skal skje i nasjonal rett. Det har likevel oppstått en omforent ordning i OECD-statene for fremadrettede avtaler om internprising.<sup>9</sup> Dette kommer til uttrykk i Kommentarene til OECDs Mønsteravtale (2017) Art. 25 para. 52 der det sies at:

«... *the competent authorities can, in particular [...] conclude bilateral advance pricing arrangements (APAs) as well as con-*

*clude multilateral APAs with competent authorities of third States [...]*»

Kommentarene til Mønsteravtalen gir ikke nærmere veiledning på hvordan statene skal gå frem for å inngå en BAPA-avtale og hvordan slik avtale skal implementeres<sup>10</sup> for at den får internrettslig virkning.

OECD har i flere omganger utarbeidet skriftlig materiale som beskriver BAPA-prosessen. I 1999 publiserte OECD en veileder for gjennomføring av BAPAer<sup>11</sup> som ble tatt inn i OECD Transfer Pricing Guidelines samme år.<sup>12</sup>

## BAPA-veilederen fra 1999

BAPA-veilederen gir en overordnet beskrivelse av gjennomføringen av prosessen. Den gir i mindre grad veiledning på hvordan statene skal etablere en BAPA-ordning slik at BAPA blir en effektiv ordning for å hindre konflikter i internprisingsaker. Veilederen gir heller ingen forslag til håndtering av problemstillinger som oppstår som følge av forskjeller i statenes respektive BAPA-ordninger.<sup>13</sup>

BAPA var heller ikke et sentralt tema under BEPS-prosjektet. BEPS Action 14 Report<sup>14</sup> fokuserer på tvisteløsning gjennom MAP. De eneste påleggene knyttet til APA i BEPS Action 14 Report er at stater som tilbyr APA, skal tilby «roll-back», det vil si at APAer også skal kunne ha virkning i en periode bakover som dekker allerede gjennomførte transaksjoner. Riktignok gir BEPS Action 14 Report flere ikke-bindende anbefalinger knyttet til APA, blant annet at stater bør ha en BAPA-ordning<sup>15</sup> og at statene bør publisere en veiledning som beskriver hvordan skattytere skal gå

10 Hvordan en BAPA-avtale implementeres i internretten varierer. Noen stater har egne prosesser (fastsatt i lov) som må følges, mens i Norge gis BAPA-avtalen rettsvirkning ved at skattyter tiltrer avtalen.

11 Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure («MAP APAs») (1999).

12 Tatt inn i Vedlegg 2 to Kapittel IV OECD Transfer Pricing Guidelines.

13 Jf. BAPA Manual punkt 18.

14 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective (publisert 5. oktober 2015).

15 Jf. BAPA Manual best practice nr. 4.

frem for å anmode kompetent myndighet om multilaterale APAer.<sup>16</sup>

## Divergerende regler og praksis blant stater.

Som følge av at BAPA-prosessen historisk har vært relativt sparsommelig styrt fra OECD-nivå, har det utviklet seg divergerende regler og praksis blant stater. Noen stater har regler hvor BAPA-ordningen og prosessen er angitt i lov eller forskrift. Andre stater har publisert mer uformelle veiledere hvor hovedformålet er å klargjøre skattyters plikter og rettigheter i BAPA-prosessen. Andre stater, herunder Norge, har kun publisert at man tilbyr APA og at slike i «noen tilfeller kan omfatte tidligere inntektsår («roll back»)<sup>17</sup>.

Manglende enhetlig regelverk omkring BAPA-prosessen har gjort at skattytere i mange tilfeller opplever prosessen som uklar. I tillegg medfører ulike regelsett at det oppstår rene prosessuelle spørsmål som medfører at BAPA-prosessen tar lenger tid enn hva tilfellet ville vært om prosessreglene var likere.

## BAPA-manualen fra 2022.

Det var derfor etterlengtet da OECDs Committe on Fiscal Affairs 13. september 2022 vedtok en ny manual til bruk av statene for gjennomføring av BAPA-prosesser. Denne supplerer BAPA-veilederen fra 1999. Formålet med manualen er å gi statene et grunnlag for å etablere en mer enhetlig praksis for gjennomføring av BAPA-prosessen, samt gi skattyter økt forutberegnelighet og sikre effektiv saksbehandling. Manualen inneholder punkter angitt som «beste praksiser», som er klare anbefalinger for å sikre en best mulig BAPA-prosess. Gjennomgående for alle «beste praksiser» er at de fremmer transparens, samhandling og fremdrift. Transparens i denne sammenheng er at relevant informasjon blir delt mellom myndighetene under saksbehandling. I samhandling ligger det at

16 BEPS Action 14 Report: Best practice nr. 11.

17 Jf. Norsk MAP-veileder punkt 11.2. Den gledelige nyheten er imidlertid at norsk kompetent myndighet jobber med en APA-veileder som vil beskrive prosessen.



myndighetene i fellesskap søker løsnin-  
ger på problemstillinger og spørsmål  
som måtte dukke opp under saken. I  
fremdrift ligger det at myndighetene  
forplikter seg overfor hverandre til å  
drive saken effektivt frem. Veilederen er  
også klar på at god fremdrift forutsetter  
at skattyter gir myndighetene etterspurt  
informasjon innen rimelig tid.<sup>18</sup>

### Stort rom for nasjonal tilpasning

BAPA-manualen gir stort rom for nasjo-  
nal tilpasning, men likevel slik at statene  
innenfor rammene av nasjonal tilpas-  
ningsmulighet i størst mulig grad skal  
sikre skattyterne effektiv tilgang til BAPA  
og effektiv saksbehandling. Manualen er  
ikke bindende for statene, men den gir  
uttrykk for en felles forståelse blant  
OECD-statene. Det forventes at Norges  
BAPA-veileder i all hovedsak vil fremme  
målsetningene som ligger i manualen.

## BAPA i Norge

### Norsk «kompetent myndighet»

I skatteavtalens Artikkel 25 (3) blir  
begrepet «kompetent myndighet» benyt-  
tet om den som kan binde staten ved  
gjensidig avtale med den andre skatteav-  
talestaten. «Kompetent myndighet» i  
Norge er Finansdepartementet. I saker  
som gjelder skatteavtalens Artikkel 7  
(allokering til fast driftssted) og Artikkel  
9 (internprising) har Finansdepartemen-  
tet delegert den kompetente myndig-  
hetsrollen til MAP/APA-enheten i avde-  
ling Storbedrift i Skatteetaten, likevel  
slik at myndigheten i saker hvor skatt-  
tyter er underlagt særskatt etter petrole-  
umsskatteloven ikke er delegert.

Dersom en anmodning om BAPA i tillegg  
til spørsmål om prising og allokering  
reiser andre spørsmål<sup>19</sup> som må løses  
under skatteavtalen, vil slike bli henvist  
av MAP/APA-enheten til Finansdeparte-  
mentet for nærmere vurdering.

### Før anmodning

Før norsk kompetent myndighet kan  
behandle en BAPA-anmodning, vil det  
vanligvis bli holdt et formøte med skatt-  
tyter. Formålet er å avklare om saksfor-  
holdet egner seg for en BAPA. Typisk  
vil skattyter presentere virksomheten,  
transaksjonene som ønskes regulert og  
tidsperioden BAPA-avtalen skal  
omfatte. Kompetent myndighet skal i,  
eller kort tid etter formøtet, gi skattyter  
en tilbakemelding på om det er sannsyn-  
lig at en BAPA-anmodning basert på  
forutsetningene som ble presentert i  
møtet, vil bli tatt til behandling. I tillegg  
vil kompetent myndighet gi skattyter  
oversikt over hvilken informasjon søk-  
naden som minimum må inneholde.

Fast praksis hos norsk kompetent myn-  
dighet er at skattyters identitet skal  
være tilkjennegitt før gjennomføring av  
formøtet. Bakgrunnen for dette er at  
anonymitet vil begrense tilfang av opp-  
lysninger i en innledende del av saksbe-  
handlingen som igjen kan lede til at det  
gis aksept for anmodninger som senere  
vil bli avvist.

### Anmodningen

En anmodning om BAPA skal være  
skriftlig. For at anmodningen skal bli  
godkjent av norsk kompetent myndig-  
het, må denne dekke blant annet<sup>20</sup> en  
beskrivelse av transaksjonene som  
omfattes av anmodningen, foretakene  
som er parter i transaksjonene, prisings-  
metode, sammenligningsgrunnlag samt  
eventuelt kritiske forutsetninger som må  
være oppfylt i BAPA-perioden. I tillegg,  
dersom det er relevant, skal det tas inn  
en kort forklaring på hvorfor ikke alle  
transaksjoner, produkter, virksomheter  
eller forretningsmessige forhold hos  
skattyter(ne) er omfattet av søknaden.  
Anmodningens omfang må tilpasses den  
enkelte sak hvor det avgjørende er om  
kompetent myndighet på selvstendig  
grunnlag kan vurdere armlengdes pris.

Anmodningen må videre angi hvilken  
periode fremover og eventuelt bakover  
BAPA-avtalen skal omfatte. Praksis i  
Norge er at det inngås BAPA-avtaler  
vanligvis med virkning for fem år frem-  
over i tid og (hvis aktuelt) to år bak-  
over.<sup>21</sup> Ved anmodning om fornyelse av  
en BAPA-avtale, skal anmodningen  
omfatte fem år fremover i tid.

For at anmodningen skal tas under  
behandling krever norsk kompetent  
myndighet at anmodninger med lik  
informasjon er levert til begge staters  
kompetente myndigheter.<sup>22</sup> I «lik infor-  
masjon» ligger det at anmodningenes  
materielle innhold må være likt, men  
det er ikke krav om at de er skrevet på  
samme språk. Av hensyn til ressursbruk  
og for å unngå tolkningstvil, bør begge  
anmodninger være utarbeidet på samme  
språk. Norsk kompetent myndighet  
aksepterer anmodninger på skandina-  
viske språk samt engelsk.

Skattyter står fritt til å trekke anmod-  
ning om BAPA frem til de kompetente  
myndigheter har inngått BAPA-avtale.

### Vurdering og aksept av anmodningen

Etter at kompetent myndighet har mot-  
tatt anmodning, blir det vurdert om den  
skal tas til behandling. I vurderingen vil  
det bli lagt vekt på om anmodningen gir  
tilstrekkelig grunnlag til å vurdere pri-  
sing av de kontrollerte transaksjo-  
nene og om transaksjonene er egnet for  
BAPA. Ved egnethetsvurderingen vil  
det bli lagt vekt på blant annet hvor stor  
usikkerhet det knytter seg til kritiske  
forutsetninger og i hvilken grad bortfall  
eller endring av de kritiske forutsetnin-  
gene vil påvirke armlengdes pris. I de  
tilfellene hvor anmodningen ikke gir  
kompetent myndighet et tilstrekkelig  
grunnlag til å fastsette armlengdes pris  
fremover i tid, vil skattyter få tilbake-  
melding på hva som mangler og opp-

<sup>21</sup> Skattyter kan anmode om fornyelse av BAPA før  
utløpet av BAPA-perioden. Normalt vil fornyelse  
være en vesentlig enklere og raskere prosess sam-  
menlignet med behandling av søknad der transak-  
sjonene ikke tidligere har vært vurdert av kompetent  
myndighet.

<sup>22</sup> Jf. BAPA-Manualen punkt 95.

<sup>18</sup> Jf. BAPA Manual punkt 21.

<sup>19</sup> For eksempel om en aktivitet etablerer fast drifts-  
sted etter Artikkel 5 og spørsmål om hvor et foretak  
er skattemessig hjemmehørende etter Artikkel 4.

<sup>20</sup> BAPA-Manualen punkt 93 oppstiller en detaljert  
oversikt over hva søknaden bør inneholde. Norsk  
kompetent myndighet krever i all hovedsak samme  
informasjon.

fordring om å supplere søknaden. I tilfeller der anmodningen blir vurdert som uegnet for videre behandling, underrettes skattyter i form av beslutning om avvisning av anmodningen. Beslutning om avvisning kan ikke påklages.

I saker hvor anmodningen blir vurdert som egnet for videre behandling, gis det melding om dette til den andre avtalestatens kompetente myndighet. Meldingen vil normalt også gi en kort redegjørelse for umiddelbare problemstillinger saken reiser og om det allerede på dette stadiet er behov for ytterligere informasjon fra skattyter. I tillegg vil meldingen også opplyse om det er forhold i internretten som kan ha betydning for videre behandling av saken. Den andre statskompetente myndighet vil gi tilbakemelding på tilsvarende punkter. Det er ingen frist for når meldingene skal være utvekslet, men kompetente myndigheter tilstreber melding innen 30 dager etter at BAPA-anmodning ble mottatt.<sup>25</sup> Anser begge kompetente myndigheter anmodningen egnet for videre behandling, blir det avtalt å gi en felles melding til skattyter.

### Behandlingen av anmodningen

Kort tid etter at skattyter er underrettet om at anmodningen tas til behandling, vil de kompetente myndighetene i fellesskap sette opp foreløpig plan for videre behandling av anmodningen.<sup>24</sup> Planen bør angi sentrale faser under saksbehandlingen. Slike faser er typisk informasjonsinnhenting, herunder møter med skattyter og befaring i den grad dette anses hensiktsmessig. Videre bør planen inneholde tidspunkter for gjennomføring av drøftelser mellom de kompetente myndighetene.

Et sentralt bidrag til at en BAPA-prosess skal bli vellykket, er at det etableres tillit mellom de kompetente myndighetene. Tillit etableres blant annet ved at begge kompetente myndigheter får tilgang til samme informasjon på samme tidspunkt. Forsepørler til skattyter bør derfor være utformet i fellesskap. Dette

hindrer også duplisering av spørsmål.<sup>25</sup> Videre bør begge kompetente myndigheter delta i møter med skattyter og på befaringer på like vilkår. Dersom skattyter av en eller annen grunn kun gir informasjon til den ene kompetente myndighet, bør denne umiddelbart dele denne informasjonen med den andre.

Allerede på informasjonsinnhentingsstadiet bør kompetent myndighet, dersom man er uenig med skattyters beskrivelse av transaksjonen eller anvendt prisingsmetodikk, gi uttrykk for dette overfor den andre kompetente myndighet, slik at videre saksbehandling tar høyde for dette.<sup>26</sup>

Etter at de kompetente myndighetene har mottatt etterspurt informasjon fra skattyter, går saken inn i drøftelsesstadiet.<sup>27</sup> I denne fasen søker de å komme til enighet om vilkårene i BAPA-avtalen.

I god tid forut for første drøftelsesmøte bør de kompetente myndighetene avtale dato for utveksling av posisjonsnotater. Datoen bør settes slik at de får god tid til å vurdere hverandres posisjoner.<sup>28</sup> Det er ingen omforent mal for posisjonsnotater og heller ingen krav til innhold og omfang. Norsk kompetent myndighet har et nokså fast oppsett i sine posisjonsnotater slik at disse beskriver sentrale deler av faktum, vurderinger («delineation») av relevante transaksjoner og vurdering av armlengdes pris. Posisjonsnotater blir ikke delt med skattyter.<sup>29</sup>

I mange saker kan det være hensiktsmessig å dele opp drøftelsen i flere møter. For eksempel kan de kompetente myndighetene i første møte ha som mål om å bli enige om sakens relevante faktum, mens selve prisingsmetodikken kan være tema i påfølgende møte(r). Det kan også være behov for ytterligere informasjonsinnhenting mellom møtene

og det bør tas høyde for at tidsplanen endres under behandlingen. I den grad det er behov for enklere avklaringer, deling av analyser og lignende mellom drøftelsesmøtene, kan dette gjøres pr. e-post, eventuelt pr. telefon.

Drøftelsene mellom de kompetente myndighetene er muntlige og gjennomføres fysisk eller pr. videokonferanse.

### Inngåelse av BAPA-avtale og implementering

Dersom drøftelsene mellom de kompetente myndighetene leder frem til enighet, blir det avtalt hvem som skal sette opp utkast til BAPA-avtale. Hovedregelen er at kompetent myndighet i den staten hvor de vesentligste funksjonene knyttet til transaksjonen ligger, utarbeider utkast til avtale. Når utkast til BAPA-avtale er ferdigstilt, blir den gjennomgått av den andre kompetente myndighet som gis anledning til å supplere avtalen med f.eks. bestemmelser som sikrer implementering etter internretten.

Når de kompetente myndighetene er enige om endelig avtaletekst, blir BAPA-avtalen signert av de kompetente myndigheter og oversendt skattyter. Skattyter gis anledning til å få muntlig gjennomgang av avtalen med kompetent myndighet(er), men har ikke krav på å få vite de kompetente myndigheters vurderinger og diskusjoner som ligger til grunn for avtalen. Deretter gis skattyter en frist på normalt 30 dager på å akseptere avtalen.<sup>30</sup>

Dersom skattyter aksepterer avtalen, vil norsk kompetent myndighet registrere at det er inngått en BAPA-avtale med skattyter i Skatteetatens saksbehandlingssystem. Kopi av signert BAPA-avtale blir lagt på skattyters elektroniske saksmappe. MAP/APA-seksjonen beholder BAPA-avtalen i sitt system.

For å gjennomføre implementering, kan det være behov for å endre skattemeldingene for tidligere år (som er omfattet av BAPA-perioden), eventuelt gjennom egenretting dersom dette er mulig.

23 Jf. BAPA Manual best practice nr. 16.

24 Jf. også BAPA Manual best practice nr. 17.

25 Jf. BAPA Manual best practice nr. 18. Se også best practice 20 hvor det fremgår at forespørlene bør begrenses til forhold som er nødvendige og relevante for å belyse saken.

26 Jf. BAPA Manual best practice nr. 21.

27 BAPA Manual benytter begrepet «discussion» som i denne sammenhengen best oversettes til «drøftelser».

28 Jf. BAPA Manual best practice 22.

29 I overensstemmelse med BAPA Manual best practice nr. 23.

30 Normalt innvilges det fristutsettelse etter anmodning fra skattyter.

## Etter at BAPA er inngått

Dersom det skjer endringer i kritiske forutsetninger eller annet som kan påvirke armlengdes pris i løpet av BAPA-perioden, skal skattyter underrette kompetent myndighet. Kompetent myndighet bør deretter ta kontakt med kompetent myndighet i den andre staten og informere om forholdet. De kompetente myndighetene bør deretter vurdere i fellesskap om avtalen kan bestå eller om det er nødvendig å revidere eller i ytterste fall terminere BAPA-avtalen.

Manglende opplysninger fra skattyter om at vilkårene i BAPA-avtalen ikke er

oppfylt, kan dersom dette har medført uriktig skattefastsettelse, utgjøre avgivelse av ufullstendige og eller uriktige opplysninger til skattemyndighetene.

## Avslutning

BAPA er et effektivt virkemiddel som benyttes i stort omfang internasjonalt for å sikre forutsigbarhet i internprisingsaker. BAPA-instituttet har vært kritisert på grunn av tiden det tar fra anmodning frem til inngåelse av avtale. En viktig årsak til dette er manglende internasjonal harmonisering av regelver-

ket som skal styre prosessen. OECDs BAPA-manual fra 2022 bidrar til økt harmonisering. En offentlig tilgjengelig BAPA-veileder fra norsk kompetent myndighet vil bidra til at Norge ytterligere etterlever OECDs BAPA-anbefalinger. En slik veileder vil trolig også bidra til at det blir lettere for skattytere å initiere en BAPA-prosess.

*En stor takk rettes til seksjonssjef Arthur Kristoffersen i MAP/APA-seksjonen i Skatteetaten for gjennomlesning og nyttige innspill underveis i skrivingen. Eventuelle feil og uklarbeter skyldes ene og alene forfatteren.*

## Bærekraftsrevisor informerer

I denne spalten om bærekraftsrapportering – Bærekraftsrevisor informerer – vil vi holde deg oppdatert på den regulatoriske utviklingen, og gi innblikk i aktuelle temaer. Her vil du også bli oppdatert om arbeidet Revisorforeningen gjør innen feltet bærekraftsrapportering og attestasjon av rapporteringen.

# Frivillig standard fra EFRAG på trappene

Små- og mellomstore virksomheter som ikke er notert på et regulert marked, faller utenfor [bærekraftsrapporteringsdirektivet](#) i EU og vil dermed ikke bli møtt med direkte rapporteringskrav. EU-kommisjonens tekniske rådgiver, European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), planlegger derfor å lage en frivillig og nedskalert standard som er tilpasset små- og mellomstore foretak.



Siviløkonom/MBA finans  
**Kjersti Okstad Kirkeby**  
Fagdirektør selskapsrapportering og bærekraft, Revisorforeningen



Cand.merc.  
**Carl-Emil Akselberg**  
Rådgiver bærekraft, Revisorforeningen



Statsautorisert revisor og siviløkonom  
**Sissel Riise**  
Rådgiver selskapsrapportering og bærekraft, Revisorforeningen

Standarden skal være til hjelp for små og mellomstore foretak når de skal besvare informasjonsforespørsler fra aktører i verdikjeden.

[Den frivillige standarden](#) (VSME) er tiltenkt å gjelde for alle små- og mellomstore bedrifter (SMB) uavhengig av sektor. Tanken er at ved å bruke standardiserte krav i hele Europa, vil standardene informere sentrale interessenter om bærekraftsrelaterte saker på tvers av landegrensene.

VSME-standardens forventes å støtte små og mellomstore bedrifter i deres dialog med forretningspartnere som långivere og store foretak som krever data fra små og mellomstore bedrifter i sin verdikjede. Slik standardutkastet foreligger, fungerer det også som et styringsverktøy for bærekraftsspørsmål for alle SMBer som ønsker å måle, overvåke og administrere relevant informasjon.

Spesielt tar standarden sikte på å:

- muliggjøre inkludering av SMB i overgangsprosessen mot en lavkarbonøkonomi;
- reduere kostnadene forbundet med nevnte overgang for SMBer;
- lette tilgangen til finansiering;
- tilfredsstille de forholdsmessige bærekraftskriteriene som vil bli forespurt fra SMBer fra interessenter; og
- demppe utfallet av den såkalte trickle-down-effekten.