

# Bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag ved internprising

Kandidatnummer: 204110

Veileder: Joachim M. Bjerke

Antall ord: 14979



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.12.2013

# Innholdsfortegnelse

<b>Innholdsfortegnelse .....</b>	<b>1</b>
<b>1 Innledning .....</b>	<b>3</b>
1.1 Problemstilling og aktualitet.....	3
1.2 Metode og rettskilder.....	4
1.3 Avgrensninger og presiseringer.....	6
1.4 Videre fremstilling.....	7
<b>2 Hovedtrekkene i skatteloven § 13-1.....</b>	<b>8</b>
2.1 Innledning.....	8
2.2 Vilkårssiden.....	8
2.3 Skjønnsutøvelsen.....	11
<b>3 Begrepet «hemmelige sammenligningsgrunnlag».....</b>	<b>13</b>
3.1 Innledning.....	13
3.2 Ulike kategorier sammenligningsgrunnlag.....	13
3.3 Begrepet «hemmelige sammenligningsgrunnlag».....	15
3.4 Utvelgelsen av sammenlignbare transaksjoner.....	18
<b>4 Nærmere om adgangen til bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag .....</b>	<b>21</b>
4.1 Innledning.....	21
4.2 Taushetsplikten.....	21
4.3 Skattyters behov for innsyn og kontroll .....	24
4.4 Innsyn etter ligningsloven § 3-4? .....	25
4.5 Lovgivers syn .....	28
4.6 OECDs standpunkt .....	29
4.7 Domstolenes synspunkter .....	32
4.7.1 Total-dommen .....	33
4.7.2 Enterprise-dommen .....	36
4.7.3 Oslo byretts dom i Agip-saken.....	37
4.8 Overordnede krav til saksbehandlingen .....	38
4.8.1 Innledning.....	38
4.8.2 Det overordnede krav til kontradiksjon.....	39
4.8.3 Retten til effektiv domstolskontroll.....	43
4.9 Skattyters egen opptreden.....	45

<b>5</b>	<b>Konklusjon.....</b>	<b>50</b>
	<b>Litteraturliste.....</b>	<b>54</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Problemstilling og aktualitet

Oppgavens problemstilling er i hvilken grad ligningsmyndighetene har adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag når de anvender lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 13-1.

I skatteloven § 13-1 heter det blant annet:

«(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning. ...

(3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget. ...»

Bestemmelsen gir uttrykk for det såkalte armlengdeprinsippet. Kort forklart innebærer armlengdeprinsippet at prisen på transaksjoner mellom tilknyttede parter skal tilsvare den pris som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter. Salg mellom nærstående parter omtales også som kontrollerte transaksjoner. Salg foretatt mellom uavhengige parter kan betegnes som ukontrollerte transaksjoner.

Begrunnelsen for armlengdeprinsippet er at man ønsker å sikre korrekt beskatningsgrunnlag hos skattyter. Skattyter skal ikke kunne unndra inntekt fra beskatning ved å overføre verdier til tilknyttede selskaper gjennom internprising.

Anvendelse av armlengdeprinsippet forutsetter at det foretas en sammenligning mellom prisen i den kontrollerte transaksjon og prisen i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon.

Opplysninger om prisen i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon som benyttes ved sammenligningen, kalles et sammenligningsgrunnlag. Dersom ligningsmyndighetene sammenligner internprisen med informasjon som skattyter ikke kan gjøres kjent med, fordi opplysningene angår andre skattytere, foreligger det et såkalt «hemmelig sammenligningsgrunnlag».

Bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag kan begrense skattyters mulighet til å kontrollere om transaksjonene som sammenlignes er tilstrekkelig sammenlignbare.

Opplysningene vil normalt heller ikke kunne gjøres kjent i en etterfølgende rettsak. Dermed

kan bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag også forhindre domstolen i å føre kontroll med ligningsmyndighetenes avgjørelser.

På den annen side kan ligningsmyndighetene ikke risikere å bryte sin taushetsplikt. Skattyterne fremlegger informasjon for skattemyndighetene med forutsetning om at opplysningene ikke gjøres kjent for uvedkommende.

Informasjon om prisen i en ukontrollert transaksjon kan i mange tilfeller bygge på offentlige opplysninger eller andre opplysninger som er kjente for skattyter. Det er når slik informasjon ikke foreligger at ligningsmyndighetene har et særlig behov for å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Som det vil fremgå i det videre, er bruk av taushetsbelagte opplysninger ved fastsettelse av skattyters ligning et tema som er lite behandlet i norske rettskilder. Relevante internasjonale kilder behandler også spørsmålet i begrenset grad. Jeg vil i det følgende se nærmere på de relevante rettskilder for internprising generelt. Det vil også bli påpekt hvilke kilder som særlig er relevante for problemstillingen om bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag.

## 1.2 Metode og rettskilder

Ligningsmyndighetenes behov for å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag oppstår ved anvendelse av skatteloven § 13-1. Bestemmelsen bygger på skatteloven 1911 § 54, slik den ble revidert i 1981. Det ble gjort enkelte forandringer i ordlyden ved vedtagelsen av § 13-1, men endringene var ikke ment å utgjøre noen realitetsforskjell sammenlignet med ordlyden i § 54 etter revisjonen i 1981.<sup>1</sup> Rettspraksis og teori som omhandler skatteloven 1911 § 54 vil derfor være relevant ved tolkingen av skatteloven 1999 § 13-1.

Norske rettskilder tar i liten grad stilling til ligningsmyndighetenes adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag. Skatteloven § 13-1 inneholder ingen regler om hvilke opplysninger som kan inngå i ligningsmyndighetenes sammenligningsgrunnlag. Spørsmålet om hemmelige sammenligningsgrunnlag er dessuten i begrenset grad kommentert i lovforarbeidene, og har ikke vært behandlet av Høyesterett. Skattemyndighetenes adgang til å bruke hemmelige sammenligningsgrunnlag er for øvrig nokså beskjedent behandlet i juridisk litteratur.

---

<sup>1</sup> Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 75 og Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, Oslo 2011 s. 939.

Spørsmål om i hvilken grad et sammenligningsgrunnlag kunne bygge på taushetsbelagte opplysninger, kom opp for tingretten i Total-saken (Utv. 2012 s. 921). Etter alminnelig norsk rettskildelære har tingrettsdommer nokså begrenset vekt. Dommen er dessuten anket, og er ikke rettskraftig. Rettens bemerkninger i Total-dommen gir imidlertid uttrykk for relevante argumenter ved bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Overordnede krav til saksbehandlingen vil få stor vekt når rettskildematerialet er begrenset. Ligningsmyndighetenes adgang til å benytte taushetsbelagte opplysninger vil særlig avhenge av hvorvidt skattyter er gitt mulighet til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse.

Videre vil internasjonale rettskilder gi veiledning. Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) har utarbeidet en mønsterskatteavtale<sup>2</sup> (også referert til som «mønsteravtalen» eller «modellavtalen») som fungerer som modell for bilaterale avtaler. Mønsteravtalen er derfor ikke bindende i seg selv. Skatteavtalene de enkelte stater inngår seg imellom er derimot folkerettslig bindende. Artikkel 9 i modellavtalen statuerer armlengdeprinsippet. Alle skatteavtalene Norge har inngått med andre land etter 1963, inneholder bestemmelser om at multinasjonale transaksjoner skal være basert på armlengdeprinsippet.<sup>3</sup>

OECD har utarbeidet retningslinjer for internprising (heretter omtalt som OECD-retningslinjene, OECDs retningslinjer eller retningslinjene),<sup>4</sup> som gir veiledning til tolkingen og anvendelsen av armlengdeprinsippet i mønsteravtalen artikkel 9. Forholdet mellom norsk rett og OECDs retningslinjer ble langt på vei avklart i Rt. 2001 s. 1265 (Agip).<sup>5</sup> I Agip-dommen uttalte Høyesterett:

«Ved tolkingen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd er det etter min mening, og som anført av partene, grunn til å legge vekt på OECDs "Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ...

Jeg antar at skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om "det såkalte arm's length-prinsipp" i lovforarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s. 56, og med rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Det er derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning. Men retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.»

---

<sup>2</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 22. juli 2010.

<sup>3</sup> Jf. Ot.prp.nr. 62 (2006–2007) s. 9 og Naas mfl., s. 945.

<sup>4</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22. juli 2010.

<sup>5</sup> Jf. Ot.prp.nr. 62 (2006–2007) s. 11.

En direkte henvisning til OECDs retningslinjer ble tatt inn i skatteloven § 13-1 fjerde ledd ved lovendring i 2007. Bestemmelsen trådte i kraft 1. januar 2008.

Retningslinjenes rettskildemessige vekt i norsk rett er ikke klar. Bullen/Anfinsen antar imidlertid at formell lov og høyesterettspraksis må veie tyngre enn retningslinjene, mens forholdet mellom retningslinjene og forarbeider anses å være mer usikkert.<sup>6</sup> Videre går Bullen/Anfinsen ut fra at mindre tungtveiende rettskilder, som lagmannsrettspraksis, tingrettspraksis, administrativ praksis og juridisk teori, generelt må tillegges mindre vekt enn OECD-retningslinjene.<sup>7</sup>

OECD har kommentert spørsmålet om hemmelige sammenligningsgrunnlag i et høringsnotat av 10. mai 2006 (heretter omtalt som «OECDs høringsnotat» eller «høringsnotatet»)<sup>8</sup>. Høringsnotatet vil være en relevant rettskilde for problemstillingen om bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Det er vanskelig å si noe om hvilken vekt høringsnotatet har i et rettskildeperspektiv, men antagelig vil det ikke være tungtveiende.

### 1.3 Avgrensninger og presiseringer

Oppgaven avgrenses mot problemstillingen om hvorvidt hemmelige sammenligningsgrunnlag kan benyttes til å foreta en *internprisjustering*. Spørsmål knyttet til bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag overfor andre staters myndigheter ved Mutual Agreement Procedures (MAP-forhandlinger) vil ikke bli behandlet.

Med «ligningsmyndighetene» siktes det i denne oppgaven til de organer som er angitt i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) kapittel 2. Jeg vil også benevne disse organene som «skattemyndighetene».

«Skattyter» i § 13-1, som det er spørsmål om å justere inntekten til, vil i det følgende bli omtalt som «skattyter» eller «justeringssubjektet».<sup>9</sup> Det skattesubjekt som ligningsmyndighetene sammenligner skattyter med, vil bli omtalt som «sammenligningssubjektet» eller «den annen skattyter». Det praktiske er at partene er

---

<sup>6</sup> Jf. Andreas Bullen og Fredrik Anfinsen, «Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett», *Skatterett*, 02/2013 s. 159–203 (s.186 og 187).

<sup>7</sup> Jf. Bullen/Anfinsen, s. 187.

<sup>8</sup> OECD Comparability: Public invitation to comment on a series of draft issues notes, 10. mai 2006.

<sup>9</sup> Slik også Skaar, jf. Arvid Aage Skaar mfl., *Norsk skatteavtalerett*, Oslo 2006 s. 340.

selskaper. Alle parter vil derfor undertiden omtales som «selskapet»/«selskaper» i stedet for «part»/«parter».

Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) gjelder ikke på skatterettens område, jf. ligningsloven § 1-2 og skatteloven § 1-4. Forvaltningslovens regler om taushetsplikt, innsynsrett og opplysningsplikt har derfor ikke betydning for problemstillingen om ligningsmyndighetenes adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag. Ulovfestede materielle forvaltningsrettslige regler gjelder imidlertid.

## **1.4 Videre fremstilling**

Del 2 i oppgaven vil gi en oversikt over hovedinnholdet i § 13-1. Formålet med denne delen av oppgaven er først og fremst å belyse hvordan bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag forholder seg til § 13-1 og å plassere problemstillingen i en større sammenheng.

I oppgavens del 3 skal jeg gå grundigere inn på hva som menes med «hemmelige sammenligningsgrunnlag». Det vil bli foretatt en analyse og en klargjøring av begrepet som vil danne utgangspunkt for drøftelsen i del 4.

Del 4 utgjør oppgavens kjerne og tar sikte på å besvare flere spørsmål. For det første må det undersøkes om det foreligger noe grunnlag for å oppstille et generelt forbud mot bruk av taushetsbelagt informasjon eller om myndighetene står fritt til å benytte slike opplysninger. Dersom slikt grunnlag ikke foreligger, må den nærmere grense for adgangen til anvendelse av hemmelige sammenligningsgrunnlag fastsettes. Det må herunder vurderes hvilke betingelser som må være oppfylt dersom anvendelse av taushetsbelagt informasjon skal bli aktuelt, og om det kan foreligge momenter som kan forskyve grensen i den konkrete sak. I del 5 følger en konklusjon på bakgrunn av drøftelsen i del 4.



# 2 Hovedtrekkene i skatteloven § 13-1

## 2.1 Innledning

I denne delen av oppgaven vil jeg ta for meg hovedtrekkene i skatteloven § 13-1. Som det fremgikk i punkt 1.2 presiserer OECD-retningslinjene det nærmere innhold i bestemmelsen. Deler av innholdet i § 13-1 utledes derfor av retningslinjene.

Bestemmelsen oppstiller tre kumulative vilkår. Vilkårene vil bli behandlet i punkt 2.2 under. Dersom vilkårene foreligger, aktiveres ligningsmyndighetenes adgang til å fastsette skattyters inntekt ved skjønn, jf. § 13-1 tredje ledd. Den konkrete skjønnsfastsettelsen skal kommenteres i punkt 2.3. Av plassmessige årsaker blir innholdet i § 13-1 behandlet nokså kortfattet.

## 2.2 Vilkårssiden

*For det første* er det et vilkår for inntektsjustering at skattyter inngår i et «direkte eller indirekte interessefellesskap» med medkontrahenten. Forarbeidene uttaler at grunnlaget for tilknytningen «i prinsippet er likegyldig». <sup>10</sup> Det vanligste er imidlertid at interessefellesskap dannes gjennom eierskap eller at partene er underlagt felles kontroll. <sup>11</sup> Typisk inngår partene i samme konsern. <sup>12</sup>

*For det andre* må skattyters inntekt være «reduisert», jf. skatteloven § 13-1. Det er *reduksjonen* i skattyters inntekt som er selve grunnlaget for justering, ettersom den nedsatte inntekten reduserer skattefundamentet i beskatningsstaten. <sup>13</sup>

Selv om det ikke fremgår uttrykkelig, skal skattyters inntekt sammenlignes med inntekten til en annen skattyter som har foretatt en tilsvarende transaksjon på armlengdes vilkår. I praksis vil skattemyndighetene sammenligne prisen i den kontrollerte transaksjon med prisen i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon.

---

<sup>10</sup> Jf. Ot.prp. nr. 26 (1980–1981) s. 66.

<sup>11</sup> Jf. Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) s. 9.

<sup>12</sup> Jf. Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) s. 9.

<sup>13</sup> Skaar mfl., s. 352.

I norsk rett er fremgangsmåten for vurdering av inntektsreduksjonsvilkåret beskrevet av Høyesterett i Rt. 2001 s. 1265 (Agip).<sup>14</sup> Høyesterett legger til grunn en tretrinns prosedyre for vurderingen av hvorvidt skattyters inntekt eller formue er redusert.<sup>15</sup> På bakgrunn av Høyesteretts uttalelser kan vurderingstemaet splittes opp i følgende tre elementer:<sup>16</sup>

1. Identifikasjon av det reelle innholdet i den kontrollerte transaksjon (steg 1).
2. Identifikasjon av innholdet i ukontrollerte sammenlignbare transaksjoner (steg 2).
3. Sammenligning av den kontrollerte og de ukontrollerte transaksjoner (steg 3).

Etter å ha identifisert innholdet i den kontrollerte transaksjon (steg 1), må ligningsmyndighetene foreta en *sammenlignbarhetsanalyse*.

En sammenlignbarhetsanalyse har som formål å identifisere ukontrollerte transaksjoner som er tilstrekkelig sammenlignbare med den kontrollerte transaksjon. Samtlige internprisingsmetoder OECD-retningslinjene foreslår forutsetter at skattemyndighetene sammenligner internttransaksjonen med ukontrollerte transaksjoner.

Det er ikke et krav at vilkårene i transaksjonen mellom uavhengige parter er identiske med vilkårene i skattyters internttransaksjon. Det er imidlertid en betingelse at de relevante økonomiske aspekter ved transaksjonene er tilstrekkelig sammenlignbare.<sup>17</sup> Retningslinjene oppstiller sammenligningskriterier som må undersøkes både for den kontrollerte og de ukontrollerte transaksjoner.<sup>18</sup>

Med utgangspunkt i de foretatte analyser, identifiserer ligningsmyndighetene forskjeller og likheter mellom den kontrollerte og de ukontrollerte transaksjoner. Deretter foretas justeringer slik at transaksjonene blir tilstrekkelig sammenlignbare. Dersom justeringene ikke medfører tilstrekkelig grad av sammenlignbarhet, kan de valgte ukontrollerte transaksjoner ikke benyttes. Det må da utvelges nye ukontrollerte transaksjoner, og sammenlignbarhetsanalysen må utføres på nytt.<sup>19</sup>

---

<sup>14</sup> Jf. Naas mfl., s. 971.

<sup>15</sup> Jf. Naas mfl., s. 972.

<sup>16</sup> Jf. Naas mfl., s. 972.

<sup>17</sup> Jf. OECD-retningslinjene pkt. 1.33.

<sup>18</sup> Jf. OECD-retningslinjene pkt. 1.38.

<sup>19</sup> Fremgangsmåten for en typisk sammenlignbarhetsanalyse fremgår nærmere av OECD-retningslinjene pkt. 3.4.

Når sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner er valgt ut, foretas en sammenligning av den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjon (punkt 3). Sammenligningen har som formål å fastslå om internttransaksjonen bygger på armlengdes vilkår.

Ved undersøkelse av sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, kan en komme frem til flere armlengdepriser. Derfor godtas normalt et armlengdeintervall.<sup>20</sup> Internpriser som ligger innenfor armlengdeintervallet blir betraktet som armlengdes.

Ligningsmyndighetene kan fremskaffe opplysninger om sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner fra ulike kilder. I visse tilfeller har skattemyndighetene behov for å bygge sammenligningsgrunnlaget på taushetsbelagte opplysninger – med andre ord et hemmelig sammenligningsgrunnlag.

OECD-retningslinjene foreslår fem *internprisingsmetoder* som kan benyttes for å finne frem til armlengdes pris for internttransaksjonen. Alle metodene forutsetter i større eller mindre grad en sammenligning med uavhengige parter. Det som skiller de forskjellige metodene er at de sammenligner ulike faktorer ved transaksjonen.

OECD-retningslinjene legger til grunn at sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (CUP-metoden) er den mest foretrukne metode.<sup>21</sup> CUP-metoden sammenligner *prisen* i den kontrollerte transaksjon med prisen i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, og er den eneste av de fem internprisingsmetoder som sammenligner *hele* transaksjonen under ett.

De andre metodene sammenligner kun *elementer* i transaksjonen. *Videresalgsmetoden* og *kost pluss-metoden* sammenligner *bruttofortjenestemarginen* hos henholdsvis kjøper og selger i den kontrollerte transaksjonen. *Den transaksjonsbaserte nettofortjenestemetode (TNM-metoden)* sammenligner derimot *nettofortjenestemarginen* i den kontrollerte og ukontrollerte transaksjon. *Overskuddsdelingsmetoden (Profit split-metoden)* sammenligner fordelingen av den totale profitt i den kontrollerte transaksjonen med fordelingen av profitten i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon.

Bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag er først og fremst aktuelt ved CUP-metoden, men også ved påslags-elementet i kost pluss-metoden,<sup>22</sup> videresalgsmetoden og TNM-

---

<sup>20</sup> Jf. OECD-retningslinjenes ordliste s. 23 og pkt. 3.55.

<sup>21</sup> Jf. OECD-retningslinjene pkt. 2.14.

<sup>22</sup> Jf. Brit Thu Gundersen, «Hemmelig sammenligningsgrunnlag (secret comparables) ved internprising» i *Skatteprosess*, Oslo 2011 s. 88–101 (s. 91).

metoden. Profit split-metoden forutsetter i mindre grad sammenligning med uavhengige parter enn de øvrige metoder. Bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag er således ikke like aktuelt ved bruk av profit split-metoden.

*For det tredje* er det et vilkår at inntekten er redusert «på grunn av» interessefellesskapet, jf. § 13-1 første ledd. Det må med andre ord foreligge årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og partenes tilknytning.

For visse transaksjoner, blant annet der den annen part er bosatt eller hjemmehørende i et land utenfor EØS, oppstiller § 13-1 annet ledd en presumsjon for årsakssammenheng, med mindre «skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle». For de tilfeller annet ledd nevner gjelder det derfor en omvendt bevisbyrde sammenlignet med tilfellene i første ledd.

## 2.3 Skjønnsutøvelsen

Dersom de tre kumulative vilkår er oppfylt, skal skattyters inntekt «fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget», jf. skatteloven § 13-1 tredje ledd. I praksis justeres inntekten som følge av at ligningsmyndighetene *korrigerer prisen på internttransaksjonen*.

I motsetning til § 13-1 første ledd, betinger imidlertid tredje ledd at ligningsmyndighetene fastslår mer presist hva som er armlengdes pris for transaksjonen. Etter første ledd er det tilstrekkelig å konstatere at prisen ikke er markedsmessig, noe som nødvendigvis vil være enklere å fastslå enn en eksakt armlengdepris.

Ligningsmyndighetene må fastslå en pris innenfor armlengdeintervallet som skal legges til grunn ved skjønnslikningen. Retningslinjene angir at man kan bruke «measures of central tendency» for å nå frem til det mest passende punktet i intervallet.<sup>23</sup> Medianen eller gjennomsnittet blir uttrykkelig nevnt som eksempler.

Utøvelsen av skjønnen etter tredje ledd vil langt på vei bygge på de vurderinger som er gjort ved fastsettelse av inntektsreduksjon. Fastsettelse av skjønn krever, i likhet med reduksjonsvilkåret, en sammenligning mellom den kontrollerte transaksjon og

---

<sup>23</sup> Jf. OECD-retningslinjene pkt. 3.62.

sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Ligningsmyndighetene kan derfor også ha behov for å anvende hemmelige sammenligningsgrunnlag ved skjønnsfastsettelsen etter tredje ledd.

# 3 Begrepet «hemmelige sammenligningsgrunnlag»

## 3.1 Innledning

I del 3 er hensikten å gjøre rede for hva som menes med «hemmelige sammenligningsgrunnlag». Den overordnede problemstilling er hvilke opplysninger som kan utgjøre et hemmelig sammenligningsgrunnlag.

Det vil først bli redegjort for ulike kategorier av sammenligningsgrunnlag. I punkt 3.3 skal jeg, gjennom en analyse, nyansere og definere begrepet «hemmelige sammenligningsgrunnlag». Nyanseringene og definisjonen danner utgangspunkt for drøftelsen i del 4. Til slutt skal jeg i punkt 4.3 knytte noen bemerkninger til ligningsmyndighetenes utvelgelse av sammenligningsgrunnlag.

## 3.2 Ulike kategorier sammenligningsgrunnlag

Et sammenligningsgrunnlag inneholder som nevnt informasjon om en ukontrollert transaksjon foretatt av et annet skattesubjekt. Opplysningene kan være hentet fra ulike kilder. For det første må det sondres mellom interne og eksterne sammenlignbare transaksjoner.<sup>24</sup> Interne transaksjoner er ukontrollerte transaksjoner som skattyter selv har vært part i. Eksterne transaksjoner er på den annen side ukontrollerte transaksjoner der skattyter ikke har vært part.

OECDs høringsnotat deler eksterne kilder inn i tre kategorier:<sup>25</sup>

- A. Informal and confidential information on third parties.
- B. Databases that mainly compile accounts filed by companies.
- C. Public information such as industry surveys performed by financial analysts and annual reports published by listed companies for regulatory purposes and shareholders' information and information displayed on companies' websites.

---

<sup>24</sup> Jf. blant annet Arthur Kristoffersen, «Kost-pluss-metoden til prising av konserninterne transaksjoner for skatteformål», *Utv.*, 2010 s. 736 (punkt 5.4) og Andreas Bullen, *Aktuelle internprisingstema innenfor oljesektoren*, disposisjon til innlegg under IFA-møte 28. september 2011.

<sup>25</sup> Jf. OECDs høringsnotat s. 23 pkt. 2 og Kristoffersen, pkt. 5.4.2.

Det er først og fremst bruk av informasjon i kategori A «uformell og konfidensiell informasjon om tredjeparter» i sammenligningsgrunnlag som reiser problemer. Når slik informasjon benyttes i sammenligningsgrunnlaget, omtales det som et «hemmelig sammenligningsgrunnlag».

Bullen graderer sammenligningsgrunnlagene på en noe annen måte, og deler kildene i fire kategorier:<sup>26</sup>

1. Interne: Sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner foretatt av en av partene i den granskede kontrollerte transaksjonen.
2. Semi-interne: Sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner foretatt av andre selskaper i samme konsern.
3. Tilgjengelige eksterne: Sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner foretatt av selskaper utenfor konsernet og som skattyter har tilgang til informasjon om.
4. Hemmelige eksterne: Sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner foretatt av selskaper utenfor konsernet som ligningsmyndighetene har fått gjennom sitt kontrollarbeid.

Interne sammenligningsgrunnlag kan ha en mer direkte og nær tilknytning til transaksjonen som er under vurdering enn eksterne sammenligningsgrunnlag.<sup>27</sup> Dersom interne sammenligningsgrunnlag finnes, skal derfor disse som hovedregel anvendes.<sup>28</sup> Hemmelige eksterne sammenligningsgrunnlag (kategori 4), som denne oppgaven omhandler, er således det minst foretrukne sammenligningsgrunnlag, og bør kun brukes der sammenligningsgrunnlag fra de øvrige kategorier ikke eksisterer.

Jeg har nå plassert de hemmelige sammenligningsgrunnlag blant de øvrige kategorier sammenligningsgrunnlag. I det følgende skal jeg redegjøre nærmere for hva som ligger i begrepet «hemmelige sammenligningsgrunnlag».

---

<sup>26</sup> Jf. Bullen, *Aktuelle internprisingstema innenfor oljesektoren*.

<sup>27</sup> Jf. OECD-retningslinjene pkt. 3.27.

<sup>28</sup> Jf. OECD-retningslinjene pkt. 3.27 sammenholdt med pkt. 3.29 og Naas mfl., s. 982.

### 3.3 Begrepet «hemmelige sammenligningsgrunnlag»

Bruk av begrepet «hemmelige sammenligningsgrunnlag» nødvendiggjør presiseringer.

«Hemmelige sammenligningsgrunnlag» er en oversettelse av det engelske uttrykket «secret comparables». Det er dermed naturlig å ta utgangspunkt i innholdet i det engelske uttrykket når «hemmelige sammenligningsgrunnlag» skal defineres nærmere.

OECD-retningslinjene inneholder ikke noen definisjon av «secret comparables», men omtaler situasjoner der informasjon holdes skjult for skattyter slik:

«Tax administrators may have information available to them from examinations of other taxpayers or from other sources of information that may not be disclosed to the taxpayer.»<sup>29</sup>

Betegnelsen «secret comparables» er imidlertid brukt i OECDs høringsnotat. Skrivet inneholder et kapittel som omhandler anvendelse av «informal and confidential information by a tax administration».<sup>30</sup> I dette kapittelet blir «secret comparables» beskrevet slik:

«Tax administrations may have access to detailed but confidential information, e.g. from third party tax returns or audits, that is unavailable to the taxpayer ... In particular, some administrations lacking public sources of information might be tempted to use information obtained on other tax payers through audits or filing procedures. Such information qualifies as “secret comparables” because confidentiality rules would prevent administrations to disclose the identity of these other taxpayers.»<sup>31</sup>

I siste setning blir det uttalt at «such information» kvalifiserer til «secret comparables». «Such information» refererer til informasjonen beskrevet i den foregående setning – det vil si informasjon innhentet om andre skattytere gjennom revisjons- og arkiveringsprosedyrer. «Secret comparables» må således forstås som ligningsmyndighetenes interne opplysninger om andre skattytere. OECD sier imidlertid at slik informasjon kvalifiserer til «secret comparables» *fordi* regler om taushetsplikt vil hindre ligningsmyndighetene fra å avsløre *identiteten* til de skattytere det sammenlignes med.

I *snever* forstand kan begrepet «identitet» forstås som *navnet* på sammenligningssubjektet. Informasjon om navn vil med sikkerhet medføre at sammenligningssubjektets identitet blir avslørt. Legger en derimot til grunn en *vid* fortolkning, kan imidlertid identitet bety noe mer

<sup>29</sup> Jf. OECD-retningslinjene pkt. 3.36.

<sup>30</sup> Jf. høringsnotatet s. 24 pkt. 8 flg.

<sup>31</sup> Jf. høringsnotatet s. 24 pkt. 8.



enn navn, fordi hemmeligholdelse av navnet i mange tilfeller ikke er *nok* til at den andre skattyters identitet holdes skjult. Som påpekt av Gundersen, vil skattyter ofte ha behov for så mange opplysninger om sammenligningssubjektet at skattyter lett ville kunne identifisere de enkelte selskapene.<sup>32</sup>

Avgjørende for hvorvidt skattemyndighetene kan gi skattyter innsyn i opplysningene om sammenligningssubjektet, er om skattytere på bakgrunn av de gitte opplysninger kan identifisere selskapet. Med «identitet» må OECD dermed sikte til alle opplysninger om andre skattytere som kan føre til at disse kan identifiseres, altså *identitet i vid forstand*.

Uttalelsene i høringsnotatet kan etter dette forstås som at *all informasjon* om andre skattytere i *utgangspunktet* kan kvalifisere som «secret comparables». I hvor stor grad informasjonen blir begrenset for skattyter i det konkrete tilfelle, vil avhenge av hvor langt ligningsmyndighetene kan gå uten å avsløre skattyters identitet. OECDs uttalelser tyder således på at «secret comparables» er et dynamisk begrep. Hvilke opplysninger som holdes hemmelige, og som dermed er «secret comparables», vil bestemmes av hvilke grenser skattemyndighetenes taushetsplikt setter. Taushetsplikten omtales nærmere under punkt 4.2.

En slik fortolking stemmer overens med Bullens illustrasjon av ulike grader av hemmelige sammenligningsgrunnlag.<sup>33</sup> Bullen skisserer en skala med utgangspunkt i informasjonsmengden skattyter får tilgang til. Bullens skala består av fem nivåer og blir illustrert på følgende måte:

- Full informasjon (nivå 0)
- Sladdet versjon av kontrakter = anonymisering (partenes navn og andre identifiserende kjennetegn utelatt) (nivå 1)
- Sammenfattende resymé av transaksjonen (nivå 2)
- Liste over transaksjonens antatt viktigste karakteristika (nivå 3)
- Ingen informasjon (nivå 4)<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Jf. Gundersen, s. 92 og 93.

<sup>33</sup> Jf. Andreas Bullen, *Aktuelle internprisingstema innenfor oljesektoren*.

<sup>34</sup> Nivåangivelsene er ikke en del av Bullens skala slik den fremgår i hans presentasjon. Nivånumrene er kun et verktøy som gjør det enklere å referere til de ulike grader i skalaen. I praksis vil det nok kunne være enda flere

Ytterpunktet «ingen informasjon» (nivå 4) kan hevdes å utgjøre det egentlige eller det absolutte hemmelige sammenligningsgrunnlag – opplysningene som benyttes ved fastsettelse av ligningen er hemmelige fordi de er helt skjulte for skattyter.

Får skattyter på den annen side full informasjon (nivå 0), er ingenting «hemmelig» i det hele tatt. En slik situasjon må i alle tilfeller falle utenfor betegnelsen «hemmelig sammenligningsgrunnlag».

Det laveste nivå, og den nedre grense, for hva som i teorien kan være et hemmelig sammenligningsgrunnlag vil være der skattyter får innsyn i sammenligningskontrakten (nivå 1). For å unngå brudd på taushetsplikten må skattemyndighetene sladde navn og så mange andre opplysninger som nødvendig for at den annen skattyters identitet ikke kan bli avslørt. Bullen betegner sladding av en sammenligningskontrakt som en «anonymisering».

Dersom taushetsplikten ikke tillater at sammenligningskontrakten sladdes, vil ligningsmyndighetene i stedet kunne ønske å gi skattyter et sammenfattende resymé av transaksjonen (nivå 2). Skattyter får dermed tilgang til en mer begrenset mengde informasjon enn ved nivå 1.

Vil derimot også et slikt sammenfattende resymé kunne avsløre identiteten til den det sammenlignes med, må ligningsmyndighetene begrense informasjonsmengden ytterligere. De vil kanskje kun ha mulighet til å legge frem en liste over transaksjonens antatt viktigste karakteristika (nivå 3). På dette nivået er informasjonen nokså begrenset for skattyter. Og jo færre opplysninger eller karakteristika listen inneholder, desto nærmere vil en være det absolutte hemmelige sammenligningsgrunnlag, der skattyter ikke får noe informasjon overhodet (nivå 4).

Alle nivåene gir i realiteten uttrykk for informasjonsmengden myndighetene kan utlevere uten å bryte taushetsplikten. Hemmelige sammenligningsgrunnlag forutsetter dermed i alminnelighet at skattemyndighetene overholder sin taushetsplikt ved å holde skattyters identitet skjult. Det avgjørende er dermed hvor mye informasjon skattemyndighetene kan utlevere uten å avsløre skattyters identitet i vid forstand. En slik forståelse er i samsvar med tolkingen av OECDs fremstilling av «secret comparables», jf. over. Her fremgikk det at det avgjørende var hvilken informasjonsmengde ligningsmyndighetene kunne gi skattyter innsyn

---

nyanser ettersom skalaen gir uttrykk for en glidende overgang mellom full informasjon og ingen informasjon. For en teoretisk fremstilling som denne oppgaven er det imidlertid tilstrekkelig med de nivåer det er referert til.

i, uten at sammenligningssubjektets identitet i vid forstand ble avslørt. Hemmeligholdelse av identitet sørger for at ligningsmyndighetene overholder sin taushetsplikt.

Med «hemmelig sammenligningsgrunnlag» sikter oppgaven til de taushetsbelagte opplysninger om ukontrollerte transaksjoner foretatt av andre skattytere som ligningsmyndighetene bruker som grunnlag for å foreta en internprisjustering.<sup>35</sup>

Oppgaven vil benytte «hemmelige sammenligningsgrunnlag» som en fellesbetegnelse på situasjoner der skattyter *i større eller mindre grad* får tilgang til begrenset informasjon om ukontrollerte transaksjoner. Dersom oppgaven sikter til en spesifisert form for hemmelige sammenligningsgrunnlag, vil det fremgå uttrykkelig med henvisning til de ulike nivåene vist i dette avsnittet.

Et sammenligningsgrunnlag vil sjelden være helt hemmelig (Bullens skala nivå 4) og i praksis er det normalt tale om anonymisering av opplysningene i større eller mindre grad. Derfor kan det hevdes at «anonymiserte sammenligningsgrunnlag» er et mer presist begrep.

Avhandlingen har imidlertid som formål å behandle alle former for sammenligningsgrunnlag som inneholder taushetsbelagte opplysninger. I denne oppgaven vil det dermed være mer dekkende å bruke begrepet «hemmelige sammenligningsgrunnlag». «Anonymiserte sammenligningsgrunnlag» kan dessuten forveksles med anonymiserte *sammenligningskontrakter* (Bullens skala nivå 1). Når oppgaven knytter drøftelsene til de spesifiserte former for hemmelige sammenligningsgrunnlag vil det derfor ikke være hensiktsmessig å benytte termen «anonymiserte sammenligningsgrunnlag» som fellesbetegnelse.

### **3.4 Utvelgelsen av sammenlignbare transaksjoner**

Når skattemyndighetene skal identifisere sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner foretar de en utvelgelsesprosess. Ligningsmyndighetene vurderer da hvilke ukontrollerte transaksjoner som de anser som sammenlignbare med den kontrollerte transaksjon.

Skattyter kan ha et annet syn på sammenlignbarhet enn skattemyndighetene har. Uavhengig av hvilken informasjon skattyter har fått om *det utvalgte* sammenligningsgrunnlaget, vil

---

<sup>35</sup> Jf. også Bullens definisjon av «hemmelig grunnlag», *Aktuelle internprisingstema innenfor oljesektoren*.

ligningsmyndighetenes taushetsplikt hindre ham i å få innsyn i utvelgelsesprosessen. Skattyter kjenner ikke til hvilke ukontrollerte transaksjoner som er vurdert, men forkastet. Han vet heller ikke om det finnes transaksjoner som ikke er vurdert. Manglende innsyn i utvelgelsesprosessen hindrer skattyter fra å kontrollere om de utvalgte transaksjoner gir uttrykk for en representativ armlengdepris.

Spørsmålet er om interne opplysninger som ligningsmyndighetene har tilgang til i en utvelgelsesprosess, men som ikke blir valgt ut som sammenligningsgrunnlag, utgjør et hemmelig sammenligningsgrunnlag.

I likhet med et hemmelig sammenligningsgrunnlag kan informasjon om utvelgelsesprosessen ikke meddeles skattyter på grunn av ligningsmyndighetenes taushetsplikt. *Forskjellen* er at opplysningene faktisk ikke *inngår i sammenligningsgrunnlaget* som blir benyttet ved fastsettelsen av skattyters ligning. Opplysningene som ikke er utvalgt, utgjør dermed ikke en del av sammenligningsgrunnlaget i det hele tatt. Både innholdsmessig og terminologisk faller dermed andre opplysninger som skattyter ikke får innsyn i, utenfor hva som regnes som et «hemmelig sammenligningsgrunnlag».

Et slikt synspunkt stemmer overens med Bullens skala; i de tilfeller skattyter har fått full informasjon (nivå 0) om det utvalgte sammenligningsgrunnlag, foreligger det ikke et hemmelig sammenligningsgrunnlag. For det tilfelle der skattyter har fått alle opplysninger om det valgte sammenligningsgrunnlag, vil jo som nevnt situasjonen normalt være at han ikke har fått innsyn i utvelgelsesprosessen. Skalaen reflekterer med andre ord at manglende innsyn i utvelgelsen ikke *i seg selv* utgjør et hemmelig sammenligningsgrunnlag. Spørsmål knyttet til utvelgelsen av sammenligningsgrunnlag vil dermed ikke bli behandlet i større utstrekning enn det som fremgår av punkt 3.4 her.

Problemstillingen handler i realiteten om den enkelte tjenstemanns lovpålagte og etiske plikt til å opptre korrekt i rollen som offentlig myndighet. Og selv om faren for bevisst unndragelse av relevante sammenligningsgrunnlag er til stede, er det imidlertid ikke her faremomentet er størst. Av vesentlig større praktisk betydning er det nok hvorvidt tjenstemannen har gjort tilstrekkelige undersøkelser i foreliggende materiale for å finne frem til relevante sammenligningsgrunnlag. Til syvende og sist blir det spørsmål om ligningsmyndighetene har god nok oversikt over den informasjon de besitter.

Konklusjonen er at interne opplysninger som ligningsmyndighetene har tilgang til i en utvelgelsesprosess, men som ikke blir valgt ut som sammenligningsgrunnlag, ikke utgjør et hemmelig sammenligningsgrunnlag.

# 4 Nærmere om adgangen til bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag

## 4.1 Innledning

Jeg har i del 2 og 3 redegjort for når og hvordan spørsmålet om hemmelige sammenligningsgrunnlag oppstår. I del 4 vil jeg gå inn på oppgavens kjerne. Spørsmålet er i hvilken utstrekning ligningsmyndighetene kan benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag ved anvendelse av skatteloven § 13-1.

Det vil bli tatt utgangspunkt i skattemyndighetenes taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13, som er grunnlaget for at problemstillingen om hemmelige sammenligningsgrunnlag oppstår. Jeg vil deretter vurdere i hvilken utstrekning skattyter kan få direkte innsyn i sammenligningsgrunnlaget med hjemmel i ligningsloven § 3-4. Det vil så bli drøftet i hvilken grad rettskildene gir ligningsmyndighetene adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag.

## 4.2 Taushetsplikten

I dette punktet vil det bli redegjort for skattemyndighetenes taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13, og i hvilken grad denne bestemmelsen medfører at informasjon om andre skattytere må holdes hemmelig.

Det blir fastslått i ligningsloven § 3-13 at opplysninger om «noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold» ikke skal gjøres kjent for «uvedkommende».

Kontrakter i ukontrollerte transaksjoner vil kunne inneholde forretningsmessige opplysninger om avtalepartene. Forretningsmessige opplysninger utgjør «formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold». Kontrakter mellom andre skattytere som benyttes som sammenligningsgrunnlag, vil derfor falle inn under reglene om taushetsplikt og være hemmelige for justeringssubjektet.

Etter § 3-13 skal skattemyndighetene hindre at opplysningene gjøres kjent for «uvedkommende». Skattyter fremstår ikke *nødvendigvis* som «uvedkommende» når opplysningene avgjør hvordan hans inntekt fastsettes. En må imidlertid ta i betraktning hvilken relasjon skattyter har til informasjon det er tale om. Opplysningene gjelder andre skattytere, og er innhentet med helt andre formål enn å benytte dem som sammenligningsgrunnlag. Når opplysningene i utgangspunktet ikke angår justeringssubjektet, taler det således for at han er «uvedkommende».

Forarbeidene fastslår at skattyter aldri kan være «uvedkommende» i forhold til egen ligning.<sup>36</sup> Det samme vil gjelde skattyters ektefelle, prosessfullmektig, verge eller lignende, og dessuten de som skal arbeide med ligningen innenfor Skatteetaten.<sup>37</sup> Selv om en skal være forsiktig med antiteser, tilsier en antitetisk tolking av forarbeidsuttalelsene at *andre skattytere* vil være «uvedkommende» i forhold til slik informasjon om vedkommende skattyter. I Utv. 2002 s. 182 uttalte Finansdepartementet at dersom «opplysningene gjelder tredjemann som ikke er part i saken, må det foreligge en ligningsrelevant forbindelse mellom skattyter og tredjemann». Som eksempel nevner Finansdepartementet ligningsopplysninger som skriver seg fra bokettersyn hos skattyters medkontrahent, oppdragsgiver eller lignende. Uttalelsene tyder således på at det må foreligge en direkte forbindelse mellom partene.

Skattyter har forutsetningsvis ingen direkte tilknytning til skattyteren som han sammenlignes med. Den eneste relasjon som foreligger er at informasjon om sammenligningssubjektet blir benyttet for å justere skattyters internpris. En «ligningsrelevant forbindelse» kan således ikke foreligge mellom et justeringssubjekt og et sammenligningssubjekt.

Finansdepartementet uttaler videre:

«Overnevnte innebærer at det ikke kan legges frem opplysninger om helt utenforstående tredjemenn – for eksempel til sammenligning – med mindre tredjemann selv eller departementet samtykker, eller opplysningene kan anonymiseres slik at de ikke kan tilbakeføres til bestemte skattytere.»<sup>38</sup>

Uttalelsen må forstås slik at dersom justeringssubjektet skal få innsyn i opplysninger om sammenligningssubjektet, må informasjonen anonymiseres. Finansdepartementets utsagn taler således for at skattyter er «uvedkommende» i forhold til opplysningene om den ukontrollerte transaksjon.

---

<sup>36</sup> Jf. Ot.prp. nr. 21 (1991–1992) pkt. 4.3.2.3.

<sup>37</sup> Jf. Ot.prp. nr. 21 (1991–1992) pkt. 4.3.2.3.

<sup>38</sup> Jf. Utv. 2002 s. 182.

I tidligere saker som har omhandlet hemmelige sammenligningsgrunnlag, synes det ikke å ha vært et tema hvorvidt skattyter faller utenfor taushetsplikstens anvendelsesområde.<sup>39</sup> Av Lignings-ABC emne: Taushetsplikt fremgår det for øvrig at alle personer som utgangspunkt er uvedkommende, med unntak av skattyter personlig og personer i skatteetaten som er involvert i den aktuelle sak.<sup>40</sup> Kristoffersen forutsetter at skattyter er «uvedkommende» i forhold til opplysninger om sammenligningssubjektet.<sup>41</sup> Han fastslår at det er en «absolutt forutsetning» for bruk av taushetsbelagt informasjon at opplysningene anonymiseres, slik at bestemte skattytere ikke kan gjenkjennes.<sup>42</sup> Også Gundersen legger til grunn som den alt overveiende hovedregel at andre skattytere er å betrakte som «uvedkommende» i forhold til opplysninger som ansatte i ligningsmyndighetene blir kjent med i sin stilling.<sup>43</sup>

Det må således legges til grunn at skattyter er «uvedkommende» hva gjelder opplysninger om andre skattytere, selv om informasjonen benyttes til å fastsette skattyters internpris.

Et annet spørsmål er hvor store deler av sammenligningskontraktene mellom uavhengige parter ligningsmyndighetene må holde skjult for skattyter for å overholde taushetsplikten.

Ligningsloven § 3-13 bestemmer at skattemyndighetene har plikt til å hindre at uvedkommende får opplysninger om «noens» formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bevismessige eller personlige forhold. Ordet «noens» tyder på at det avgjørende er at ligningsmyndighetene ikke avslører skattyteres identitet. Ordlyden taler dermed for at ligningsmyndighetene kan utlevere informasjon om de sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner, så lenge opplysningene ikke kan avsløre identiteten til partene.

Ifølge Finansdepartementet er det avgjørende at opplysningene «anonymiseres slik at de ikke kan føres tilbake til bestemte skattytere», jf. de siterte uttalelser over.<sup>44</sup> Uttalelsene trekker dermed ytterligere i retning av at det avgjørende er at skattyters identitet holdes skjult. Også Bjerke anfører at det sannsynligvis ikke vil stride mot taushetsplikten å fremlegge opplysninger om andre skattytere, så lenge disse er anonymisert.<sup>45</sup>

---

<sup>39</sup> Jf. særlig Total-dommen, pkt. 4.7.1.

<sup>40</sup> Jf. Skattedirektoratet: *Lignings-ABC*, Oslo 2013 s. 1196.

<sup>41</sup> Jf. Kristoffersen, pkt. 5.4.2.

<sup>42</sup> Jf. Kristoffersen, pkt. 5.4.2.

<sup>43</sup> Jf. Gundersen, s. 89.

<sup>44</sup> Jf. Utv. 2002 s. 182.

<sup>45</sup> Jf. Joachim M. Bjerke, *Internprissetting*, Oslo 1997 s. 200.



Ved bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag er det viktigste formålet med § 3-13 å sikre at forretningssensitiv informasjon om selskapene det sammenlignes med, ikke skal tilflyte tredjemenn, herunder konkurrenter. Det kan imidlertid hevdes at *priser* på transaksjoner i seg selv er forretningssensitiv informasjon, selv om man ikke vet hvilke selskaper som har avtalt prisene. Konkurrenter kan dra nytte av å kjenne til priser mellom andre uavhengige parter når de selv skal inngå avtaler. Formålet bak § 3-13 kan derfor tale for at en anonymisering ikke er tilstrekkelig for å overholde taushetsplikten.

Avgjørende må imidlertid være lovens ordlyd og forarbeider som legger til grunn at en anonymisering av skattyterne er tilstrekkelig for å overholde taushetsplikten.

Konklusjonen er at taushetsplikten gjelder overfor justeringssubjektet, men at denne ikke rekker lenger enn at ligningsmyndigheten må anonymisere selskapene i sammenligningsgrunnlaget, slik at deres identitet ikke gjøres kjent.

Det må vurderes hvorvidt justeringssubjektet kan kreve innsyn i de taushetsbelagte opplysningene. I så fall må skattyter ha en innsynsrett som går foran ligningsmyndighetenes taushetsplikt. I det følgende skal jeg drøfte hvorvidt skattyter har rett til innsyn i sammenligningskontrakter mellom uavhengige parter med hjemmel i § 3-4.

### **4.3 Skattyters behov for innsyn og kontroll**

Når skattyter får justert sin inntekt etter skatteloven § 13-1, vil han ønske å kontrollere hvorvidt internttransaksjonen er tilstrekkelig lik den ukontrollerte transaksjon det er sammenlignet med. Informasjon om andre skattytere er imidlertid underlagt ligningsmyndighetenes taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13, jf. punkt 4.2. Dersom skattyter ikke får innsyn i sammenligningsgrunnlaget, vil han bli fratatt muligheten til å kontrollere sammenlignbarheten mellom transaksjonene.

Det kan være mange elementer ved skattemyndighetenes fremgangsmåte som skattyter har innvendinger mot. For det første kan det hende at skattyter mener at kontraktene det er sammenlignet med ikke er relevante. Skattyter kan mene at betingelsene den ukontrollerte transaksjonen bygger på, ikke er sammenlignbare med betingelsene for internttransaksjonen. Det kan også hende at skattyter er enig i at den ukontrollerte transaksjonen utgjør et egnet sammenligningsgrunnlag, men uenig i ligningsmyndighetenes vektning av de ulike

betingelsene. Det kan for eksempel være at skattemyndighetene har tillagt en betingelse liten eller ingen vekt, men at skattyter mener denne betingelsen må tillegges større betydning. Videre kan justeringssubjektet mene at en betingelse som er tillagt avgjørende vekt ikke har så stor betydning sammenlignet med de andre betingelsene som foreligger.

Dersom justeringssubjektet ikke har anledning til å kontrollere sammenligningsgrunnlaget, kan han ikke fremme sine synspunkter overfor ligningsmyndighetene eller en domstol. Mulighet til kontroll vil skattyter først og fremst ha dersom han får innsyn i sammenligningsgrunnlaget.

I punkt 4.4 vil det blir vurdert hvorvidt justeringssubjektet kan få innsyn i det hemmelige sammenligningsgrunnlag med hjemmel i ligningsloven § 3-4. Et annet grunnlag for innsyn er overordnede krav til saksbehandlingen, herunder retten til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse. Overordnede krav til saksbehandlingen vil bli behandlet nærmere i punkt 4.8.

## **4.4 Innsyn etter ligningsloven § 3-4?**

Spørsmålet er om skattyter kan begrunne et krav om utlevering av opplysninger i hele eller deler av sammenligningsgrunnlaget direkte i ligningsloven § 3-4. Ligningsloven § 3-4 inneholder regler om partsoffentlighet og må betraktes som et enkeltstående utslag av kontradiksjonsprinsippet. Dersom skattyter (i større eller mindre grad) kan få tilgang til opplysninger om sammenligningskontrakten gjennom § 3-4, vil han få bedret sin mulighet til å kontrollere ligningsmyndighetenes faktagrunnlag og avgjørelser, samt argumentere for sin sak.

Det skal først vurderes om innsynsretten etter § 3-4 går foran taushetsplikten etter § 3-13.

Skattyters rett til innsyn i «saksdokument som angår hans ligning» etter ligningsloven § 3-4 omfatter etter ordlyden også taushetsbelagte opplysninger etter ligningsloven § 3-13. Det er for øvrig ikke gjort unntak i § 3-4 om at det ikke gis innsyn i taushetsbelagte opplysninger. En språklig fortolking av § 3-4 tilsier derfor at innsynsretten går foran taushetsplikten.

Forarbeidene til ligningsloven uttaler at «skattyters krav på opplysninger etter § 3-4 (partsoffentlighet) normalt [vil] gå foran evt. taushetsplikt til fordel for andre, men da med

taushetsplikt for skattyteren selv etter § 3-13 nr. 4».<sup>46</sup> At innsynsretten som utgangspunkt går foran taushetsplikten, fremgår således uttrykkelig av forarbeidene.

Et slikt syn blir også lagt til grunn av retten i Total-dommen (Utv. 2012 s. 921), hvor tingretten uttaler at «innsynsretten går som utgangspunkt foran ligningsmyndighetenes taushetsplikt, men da pålegges skattyteren taushetsplikt i medhold av § 3-13 nr. 2».

Formålet bak § 3-4 er å gi parten selv innsyn i dokumenter som er innhentet eller utarbeidet i forbindelse med hans ligning. Bestemmelsen skal således sikre skattyter en mulighet til å kontrollere opplysninger som angår hans ligning. Taushetsplikten skal beskytte den enkelte skattyter mot at tredjemenn får kjennskap til forretningssensitiv informasjon om ham. De hensyn som taushetsplikten er satt til å beskytte gjør seg ikke gjeldende når informasjonen gjelder *skattyteren selv*. Dersom § 3-4 ikke går foran taushetsplikten etter § 3-13, vil skattyter ikke ha anledning til å få innsyn i egen saksmappe. Hvis partsoffentligheten skulle måtte vike for taushetsplikten, ville innsynsretten i § 3-4 bli illusorisk. Formålet med innsynsretten i § 3-4 taler således også i retning av at bestemmelsen går foran taushetsplikten i § 3-13.

Utgangspunktet er således at innsynreglene i § 3-4 går foran taushetsplikten etter § 3-13. Dersom skattyter har rett til innsyn i taushetsbelagte opplysninger med hjemmel i ligningsloven § 3-4, ville derfor ikke bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag bli noe problem. Skattyter ville ha rett til innsyn i alle opplysninger i sammenligningsgrunnlaget, også opplysninger som i utgangspunktet er omfattet av taushetsplikten. Skattyter kan da pålegges en taushetsplikt med hjemmel i ligningsloven § 3-13 nr. 4 annet ledd. Et annet alternativ for myndighetene er å unnlate og bruke de taushetsbelagte opplysningene, og heller benytte et annet sammenligningsgrunnlag som ikke inneholder taushetsbelagt informasjon.

Både forarbeidene og Total-dommen angir at innsynsretten henholdsvis «normalt» og «i utgangspunktet» går foran taushetsplikten. Uttalelsene tyder på at det finnes tilfeller hvor taushetsplikten går foran innsynsretten i § 3-4. Skulle en derfor komme til at innsynsretten *ikke* går foran taushetsplikten, ville problemet om hemmelige sammenligningsgrunnlag fullt ut gjøre seg gjeldende.

Spørsmålet er så om de sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner i sammenligningsgrunnlaget er «saksdokument som angår [skattyters] ligning», jf. § 3-4.

---

<sup>46</sup> Jf. Ot.prp.nr. 29 (1978–1979) pkt. 10.1, under merknadene til ligningsloven § 3-13.

Bestemmelsen utdyper ikke hva som ligger i ordet «saksdokument». Opplysninger om andre skattyteres kontraktsforhold vil i seg selv kunne være et «dokument». Om opplysningene derimot utgjør «saksdokument» er mer tvilsomt. En språklig fortolkning av ordet «saksdokument» tilsier at dokumentet må være *utarbeidet eller innhentet i anledning saken*. Opplysningene om kontraktsvilkår mellom uavhengige parter er imidlertid ikke innhentet i anledning vedkommende skattyters sak, men i anledning saken til den skattyter opplysningene gjelder. Ordlyden taler derfor mot at de sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner faller inn under § 3-4.

Tingretten uttaler i Total-dommen:

«Et dokument som – som her – utelukkende blir brukt som sammenligningsgrunnlag for å kontrollere rimeligheten av opplysninger som skattyter gir, er neppe i utgangspunktet saksdokument etter ligningsloven § 3-4. Sammenligningsgrunnlagene angår ikke direkte Totals ligning.»

Uttalelsene i Total-saken tyder på at det avgjørende for om skattyter har innsynsrett er om opplysningene «direkte angår» hans ligning. Videre fastslår Lignings-ABC emne: Taushetsplikt.<sup>47</sup>

«Skattyter kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattyters forhold. Unntak gjelder hvis den andre skattyterens forhold har direkte betydning for skattyterens ligning».

Uttalelsene Total-dommen og Lignings-ABC innebærer således at opplysninger om tredjemenn i utgangspunktet faller utenfor § 3-4, med mindre opplysningene har *direkte* betydning for skattyters ligning.

Kontrakter i ukontrollerte transaksjoner er opplysninger om andre skattytere. Informasjonen er videre innhentet for å fastsette disse skattyternes ligninger. Opplysningene angår derfor i utgangspunktet ikke justeringssubjektet. At de ukontrollerte transaksjonene benyttes som sammenligningsgrunnlag for å justere skattyters ligning, innebærer ikke at de «direkte angår» hans ligning.

Etter gjeldende rett kan skattyter ikke få innsyn i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner med hjemmel i ligningsloven § 3-4. Justeringssubjektet kan dermed ikke få innsyn i sammenligningsgrunnlaget med forrang for taushetsplikten med grunnlag i denne bestemmelsen.

---

<sup>47</sup> Jf. Lignings-ABC 2013 s. 1196.

Bestemmelsen i § 3-4 er som nevnt ikke det eneste grunnlag som kan gi skattyter innsyn i sammenligningsgrunnlaget. Det fremgikk over at reglene om partsoffentlighet i § 3-4 er et utslag av prinsippet om forsvarlig saksbehandling, herunder kontradiksjonsprinsippet.

Overordnede hensyn til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse forutsetter at skattyter får tilstrekkelig grad av innsyn. Hvilke rettigheter justeringssubjektet kan forankre i overordnede krav til saksbehandlingen skal drøftes i punkt 4.8.

## 4.5 Lovgivers syn

Spørsmålet er om skatteloven § 13-1 gir veiledning hva gjelder ligningsmyndighetenes adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Verken et generelt forbud eller en full adgang til å benytte taushetsbelagte opplysninger fremgår av ordlyden i § 13-1. Bestemmelsen sier for øvrig heller ikke hvilke opplysninger ligningsmyndighetene kan benytte som sammenligningsgrunnlag. Når § 13-1 er taus om hvilken informasjon som kan bli benyttet for å fastslå armlengdeprisen, er det vanskelig å hevde at bestemmelsen taler for et absolutt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Det er mer nærliggende å tolke § 13-1 slik at det i utgangspunktet ikke gjelder noen begrensninger med hensyn til hvilken informasjon skattemyndighetene kan bygge sitt sammenligningsgrunnlag på.

Forarbeidene uttaler at «[f]ormålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting.»<sup>48</sup> Bestemmelsen skal således sikre korrekt beskatning, og beskytte det norske skattefundamentet. Et absolutt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag vil medføre at § 13-1 kun kan anvendes i tilfeller der det eksisterer sammenligningsgrunnlag som kan gjøres kjent for justeringssubjektet. Et forbud ville således forhindre skattemyndighetene fra å sikre korrekt beskatning etter § 13-1 i tilfeller hvor sammenligningsgrunnlaget må bygges på opplysninger om andre skattytere. Hensynet til riktig skatt taler derfor mot å oppstille et generelt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag.

---

<sup>48</sup> Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) pkt. 7.13.

Bruk av taushetsbelagt informasjon ved anvendelse av skatteloven § 13-1 ble kommentert av Finansdepartementet i forbindelse med innføring av database for systematisk innrapportering og lagring av informasjon om gassalg.<sup>49</sup> Oljeindustriens Landsforening hevdet at lovforslaget innebar noe prinsipielt nytt fordi det la opp til en systematisk bruk av opplysninger som skattyter ikke hadde tilgang til, herunder bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Departementet uttalte:

«Forslaget inneber derimot inga endring når det gjeld *bruk av opplysningane i konkrete likningssaker*. Dersom prisinga i interne sal skal fråvikast, skal likningsstellet framleis vere bunden av dei allmenne reglane i skatte- og likningslova, inkludert retningslinene til OECD om internprising, som ikkje stengjer for bruken av informasjon som skattyteren ikkje kjenner til, men som oppmodar til varsemd med korleis den brukast sånn at skattyteren får eit rimeleg høve til å forsvare seg og tryggje rettsleg kontroll ved domstolane. Omsyna til løyndom og innsyn i grunnlaget for eiga likning, skal framleis i samsvar med OECD-retningslinene bli tryggja gjennom anonymisert bruk av opplysningar der det er naudsynt. Forslaget inneber derfor ingen endringar i forvaltningsprinsippa som ligg til grunn for handsaminga av likninga.»<sup>50</sup>

Finansdepartementet forutsetter i disse uttalelsene at verken skatte- eller ligningsloven, herunder OECDs retningslinjer, stenger for bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Departementet fremhever imidlertid at OECD oppfordrer landene til å være forsiktig med å benytte taushetsbelagte opplysninger som sammenligningsgrunnlag, og viser til at skattyter må få mulighet til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse. Herunder skal hensynet til innsyn sikres i samsvar med OECD-retningslinjene. I det følgende vil jeg ta for meg OECDs uttalelser hva gjelder anvendelse av hemmelige sammenligningsgrunnlag.

## 4.6 OECDs standpunkt

Agip-dommen og henvisningen i § 13-1 fjerde ledd medfører at OECD-retningslinjene er en relevant rettskilde, jf. punkt 1.2. Videre viser Finansdepartementet til OECD-retningslinjenes uttalelser om bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag, jf. punkt 4.5. Synspunkter i OECDs høringsnotat vil også ha betydning, men vil ikke ha samme vekt som uttalelsene i retningslinjene, jf. punkt 1.2. Spørsmålet er således hvorvidt OECD åpner for bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag når skattyters inntekt justeres etter skatteloven § 13-1.

---

<sup>49</sup> Prop. 126 LS (2009–2010) Endringar i skatte- og avgiftsreglane mv.

<sup>50</sup> Prop. 126 LS (2009–2010) Endringar i skatte- og avgiftsreglane mv., pkt. 5.6.1.

OECD-retningslinjene behandler i relativt liten grad spørsmålet om bruk av taushetsbelagte opplysninger ved fastsettelse av skattyters ligning. Det er kun i retningslinjene punkt 3.36 at problemstillingen blir berørt. Retningslinjene uttaler:

«Tax administrators may have information available to them from examinations of other taxpayers or from other sources of information that may not be disclosed to the taxpayer. However, it would be unfair to apply a transfer pricing method on the basis of such data, unless the tax administration was able, within the limits of its domestic confidentiality requirements, to disclose such data to the taxpayer so that there would be an adequate opportunity for the taxpayer to defend its own position and to safeguard effective judicial control by the courts».

Retningslinjene gir uttrykk for at det vil være «unfair» å benytte opplysninger som skattyter ikke kan få innsyn i. Likevel synes dette bare å gjelde dersom skattyters mulighet til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse ikke blir ivaretatt. OECD oppstiller dermed ikke noe generelt forbud mot å bruke taushetsbelagt informasjon ved fastsettelsen av skattyters ligning. På den annen side gjelder det heller ikke noen fri adgang for ligningsmyndighetene til å benytte opplysninger som ikke kan bli meddelt skattyter.

Uttalelsene i retningslinjene oppstiller ikke noen klar grense for når hemmelige sammenligningsgrunnlag kan anvendes. Når retningslinjene ikke angir noen nærmere grense, tyder det på at adgang til bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag må vurderes i den enkelte sak. Den konkrete vurdering må ta utgangspunkt i hvorvidt skattyter blir gitt tilstrekkelig mulighet til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse.

Bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag har vært gjenstand for betydelige diskusjoner i OECD. I høringsnotatet blir det poengtert at problemet med hemmelige sammenligningsgrunnlag er at de er «unfair» og forårsaker manglende transparens i ligningsprosessen.<sup>51</sup>

Høringsnotatet understreker at bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag vil påvirke ligningsprosessens «fairness» og «reliability».<sup>52</sup> Det blir uttalt at noen land er sterkt imot å bruke hemmelige sammenligningsgrunnlag fordi de mener at det kan påvirke retningslinjenes integritet og undergrave prosessen med å komme frem til resultater som både ligningsmyndigheter og skattyter er enige om.<sup>53</sup> Videre blir det særlig bemerket at bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag kan være mindre pålitelig når skattyter, som kan være

---

<sup>51</sup> Jf. høringsnotatet, s. 25 pkt. 11.

<sup>52</sup> Jf. høringsnotatet, s. 25 og 26 pkt. 15-18.

<sup>53</sup> Jf. høringsnotatet, s. 25 pkt. 15.

best egnet til å vurdere sammenlignbarheten og påliteligheten til opplysningene, blir fratatt muligheten til å komme med innspill.<sup>54</sup>

På den annen side fremhever OECD den asymmetri i informasjonstilgangen som foreligger mellom skattyter og skattemyndighetene. Skattemyndighetene vil besitte betydelige mengder intern informasjon som er egnet som sammenligningsgrunnlag. Nytteverdien av slik informasjon medfører at noen land ikke kategorisk vil utelukke bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag, ifølge høringsnotatet. Det fremgår ikke hvilke land dette gjelder. OECD viser imidlertid til at «a number of revenue administrations» tyr til denne type informasjon, særlig der offentlig tilgjengelige sammenlignbare data er begrenset.<sup>55</sup>

Høringsnotatet konkluderer med at det ikke gjelder noe generelt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag.<sup>56</sup>

«Ideally the OECD preference is not to use «secret comparables» but it is recognised that in practice some countries do use them, particularly in situations where publicly available comparable information is limited ... Countries that use “secret comparables” in audits are encouraged to develop appropriate safeguards in their domestic legislation or practices, aiming at ensuring reasonable fairness and reliability for taxpayers».

OECDs oppfatning synes å være at bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag kan aksepteres i visse tilfeller. OECD oppfordrer imidlertid land som benytter taushetsbelagte opplysninger til å utvikle «appropriate safeguards» for å sikre «reasonable fairness and reliability to taxpayers».

Hva som ligger i «appropriate safeguards» blir ikke nærmere utdypet. Slik det er påpekt av Gundersen, er møtereferater fra de ulike «working parties» i OECD ikke offentlig tilgjengelige.<sup>57</sup> Det er dermed ikke kjent hvilket syn de enkelte stater har på bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag eller hvilke sikkerhetstiltak disse landene eventuelt har iverksatt for å sikre «fairness» og «reliability».<sup>58</sup>

Det er ikke kjent om Norge har utarbeidet slike «appropriate safeguards».<sup>59</sup> Dersom sikkerhetstiltak hadde vært iverksatt, må det imidlertid antas at Norge selv kunne opplyst om

---

<sup>54</sup> Jf. høringsnotatet, s. 26 pkt. 17.

<sup>55</sup> Jf. høringsnotatet, s. 25 pkt. 11.

<sup>56</sup> Jf. høringsnotatet, s. 26 pkt. 19.

<sup>57</sup> Jf. Gundersen, s. 93.

<sup>58</sup> Jf. også Gundersen, s. 93.

<sup>59</sup> Jf. også Gundersen, s. 93.



dette. At sikkerhetstiltak hittil ikke er kjent, kan derfor tale mot at hemmelige sammenligningsgrunnlag ikke kan, eller er ment å kunne, benyttes ved anvendelsen av skatteloven § 13-1.

Med utgangspunkt i OECDs retningslinjer og OECDs høringsnotat kan det ikke oppstilles noe generelt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. OECD oppstiller imidlertid ingen fri adgang for ligningsmyndighetene til å benytte taushetsbelagte opplysninger ved fastsettelse av skattyters ligning.

En forutsetning synes å være at skattyter får alle opplysninger om sammenligningsgrunnlaget som ikke er omfattet av ligningsmyndighetenes taushetsplikt. Å tilbakeholde informasjon som *kunne vært* meddelt skattyter vil være «unfair». Skattemyndighetene bør innvilge skattyter tilgang til så mye informasjon om sammenligningsgrunnlaget som mulig, uten at taushetsplikten blir brutt.

En annen forutsetning for bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag er at skattyter får tilstrekkelig mulighet til å forsvare sine egne interesser (kontradiksjon) og en effektiv rett til domstolsprøvelse. Imidlertid skal slike rettigheter sikres på en slik måte at ligningsmyndighetene også får ivaretatt sin taushetsplikt.

## **4.7 Domstolenes synspunkter**

Vi har nå sett nærmere på OECDs syn på bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. I det følgende skal jeg redegjøre nærmere for norske domstolars syn på anvendelse av denne type opplysninger.

Bruk av taushetsbelagte opplysninger ved fastsettelsen av skattyters ligning er som nevnt ikke vurdert av Høyesterett. Problemstillingen er heller ikke særlig behandlet av andre norske domstoler. Dommen som per i dag i størst grad omhandler adgangen til bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag, er Utv. 2012 s. 921 (Total). Etter anke fra Total var saken oppe for Borgarting lagmannsrett i november 2013. Lagmannsrettens resultat og begrunnelse er imidlertid ikke kjent på nåværende tidspunkt. Total-saken blir nærmere behandlet i det følgende.

Enkelte uttalelser i Utv. 2010 s. 207 (Enterprise) og byrettens uttalelser i Utv. 1997 s. 1216 (Agip) er også av betydning for spørsmålet om skattemyndighetenes adgang til å benytte

taushetsbelagte opplysninger ved ligningsfastsettelsen. Uttalelsene vil bli gjennomgått etter Total-dommen.

#### **4.7.1 Total-dommen**

Saken gjaldt gyldigheten av Klagenemnda for Oljeskatt («Klagenemnda») sin kjennelse vedrørende Totals ligning for inntektsårene 2002-2007. Et sentralt spørsmål var om Oljeskattekontorets bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag krenket Totals mulighet til kontradiksjon.

Total E&P Norge (heretter «Total» eller «selskapet») hadde i perioden 2002-2007 solgt flytende gass (LPG), herunder propan og normalbutan («n-butan»), til tre søsterselskaper med hovedsete i utlandet.

Oljeskattekontoret mente at Totals inntekt var «reduisert» som følge av internsalgene, jf. skatteloven § 13-1 første ledd, og varslet om mulig endring av ligningen i samsvar med § 13-1 tredje ledd.

Oljeskattekontoret mente at videresalgsmetoden var best egnet til å fastslå armlengdes pris, og ønsket derfor i utgangspunktet å benytte denne. Total hadde imidlertid ikke fulgt Oljeskattekontorets oppfordring om å opplyse om søsterselskapenes videresalgspriser, da disse ble hevdet å være hemmelige. Ligningsmyndighetene var således nødt til å benytte CUP-metoden for å vurdere om Totals internpris var armlengdes.

Det forelå ikke offentlige, eksterne kilder som ga uttrykk for armlengdes pris. Derfor hadde Oljeskattekontoret brukt interne opplysninger som sammenligningsgrunnlag. Hensynet til taushetsplikten medførte at Total ikke kunne få innsyn i de kontraktene som var benyttet, kun en tabell med noen hovedtall.

Total klaget saken inn for Klagenemnda. Klagenemnda kom til at Total var gitt tilstrekkelig mulighet til kontradiksjon. Nemnda mente også at Oljeskattenemndas skjønn «fremsto som rimelig», og det var dermed ikke grunnlag for å endre skjønnet.

Da saken ble tatt opp for *tingretten* ble Staten v/ Oljeskattekontoret frifunnet (dissens 2-1).

Retten drøftet først hvorvidt skattyter hadde innsynsrett etter ligningsloven § 3-4. Den konstaterte at en slik rett i så fall i utgangspunktet vil gå foran skattemyndighetenes taushetsplikt. Den samlede rett uttalte:

«Et dokument som – som her – utelukkende blir brukt som sammenligningsgrunnlag for å kontrollere rimeligheten av opplysninger som skattyter gir, er neppe i utgangspunktet saksdokument etter ligningsloven § 3-4. Sammenligningskontraktene angår ikke direkte Totals ligning».

Skattyter synes dermed ikke å ha rett til innsyn i sammenligningskontraktene etter § 3-4.

Retten tok så utgangspunkt i OECD-retningslinjene og OECDs høringsnotat fra 2006, og uttalte følgende:

«OECD-retningslinjene inneholder altså ikke noe uttrykkelig forbud mot å bruke «hemmelige sammenligningsgrunnlag». Men hensynet til kontradiksjon og kontroll taler for innsyn for skattyteren, og hemmelig sammenligningsgrunnlag bør derfor brukes med stor varsomhet og bare når andre metoder ikke vil gi tilstrekkelig vurderingsgrunnlag ...

... Til syvende og sist må retten til innsyn avveies mot de hensyn som reglene om taushetsplikt er satt til å beskytte. Det sentrale er om parten er gitt den nødvendige mulighet til kontradiksjon, herunder mulighet til å vurdere grunnlaget for å angripe en avgjørelse.»

Retten oppstiller dermed ikke noe absolutt forbud mot å benytte taushetsbelagte opplysninger ved fastsettelse av skattyters ligning. Avgjørende vil være om skattyter har mulighet til kontradiksjon, og til å angripe skattemyndighetenes avgjørelse. Tingretten gir også uttrykk for at ligningsmyndighetene må vurdere om andre internprisingsmetoder kan benyttes uten hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Ved den konkrete vurderingen av om Total var gitt tilstrekkelig mulighet til kontradiksjon, delte retten seg.

Flertallet konkluderte med at Totals muligheter til kontradiksjon var tilstrekkelig ivaretatt, og ga følgende begrunnelse:

«Forut for ligningsvedtaket fant det sted en omfattende korrespondanse mellom Oljeskattekontoret og Total, og Total fikk gjentatte ganger anledning til å gjøre sitt syn gjeldende. Total ble også gitt anledning til å framlegge dokumentasjon som eventuelt kunne bidra til et bedre avgjørelsesgrunnlag. Oljeskattekontoret gjorde i klagenotat utførlig rede for hvilke utvelgelseskriterier som lå til grunn og svakheter ved sammenligningsgrunnlaget, og Total ga uttalelse til notatet. Merknadene fra Total var kjent for Klagenemnda da kjennelsen ble avsagt.»

Flertallet så altså på hvor stor grad av informasjon Total hadde fått. I Oljeskattekontorets klagenotat hadde kontoret opplyst om ti kriterier som utgjorde grunnlaget for utvelgelsen av sammenligningskontrakter. Det var også begrunnet spesifikt hvorfor de ulike kriterier ble ansett som relevante ved utvelgelsen. Flertallet mente at klagenotatet inneholdt «utførlig redegjørelse» for utvelgelseskriteriene.

Flertallet påpekte at fremleggelse av anonymiserte sammenligningskontrakter «neppe ville ha vært mulig uten å bryte taushetsplikten». Flertallet konkluderte med at skattemyndighetene samlet sett hadde gitt Total alle opplysninger som var mulig å gi uten å bryte taushetsplikten.

Flertallets uttalelser tyder således på at opplysningene som Total har fått tilgang til gjennom Oljeskattekontorets klagenotat, befinner seg i skjæringspunktet mellom ligningsmyndighetenes taushetsplikt og Totals rett til innsyn. Hvorvidt mengden informasjon som ble gitt gjelder som et generelt skjæringspunkt, er ikke klart. At retten angir at det er tale om en konkret avveining, taler imidlertid mot et slikt standpunkt.

Totals unnlattelse av å fremlegge opplysninger synes gjennomgående å være sentralt i saken. Dersom Total hadde opplyst om søsterselskapenes videresalgspriser kunne ligningsmyndighetene benyttet videresalgsmetoden fremfor CUP-metoden, og bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag kunne vært unngått. Total ville i så fall hatt fullt innsyn i sammenligningsgrunnlaget, og hatt mulighet til å påpeke eventuelle feil.

Det kan hevdes at Totals manglende medvirkning forskjøvet det nevnte skjæringspunktet i retning av en redusert innsynsrett. Flertallets uttalelser tyder imidlertid på at informasjonsmengden Total fikk innsyn i *var enklere å akseptere* når Total ikke hadde fremlagt videresalgsprisene. Det synes således mer riktig å tolke dommen som at skjæringspunktet er konstant, slik at Total har krav på alle opplysninger som taushetsplikten tillater, selv om selskapet ikke bidro med opplysninger.

*Mindretallet* mente at retten til kontradiksjon ikke var ivaretatt. Meddommeren mente at Total ikke var gitt anledning til å vurdere det sammenligningsgrunnlag som lå til grunn for ligningsmyndighetenes avgjørelse. Mindretallet anså innsynsretten for å være særlig viktig i den konkrete saken, da sammenligningsselskapene hadde vesentlig lavere produksjon enn Total. Mindretallets uttalelser tyder på at et moment ved kontradiksjonsvurderingen er om det

foreligger spesielle omstendigheter som gjør det spesielt viktig for skattyter å få innsyn i sammenligningsgrunnlaget.

Mindretallets argumentasjon synes imidlertid noe uklar når meddommeren legger til grunn at «[o]pplysninger kunne vært gitt i anonymisert form som ikke identifiserte selskapene». Det fremstår som svært usikkert hvorvidt en slik anonymisering ville vært mulig uten at taushetsplikten ble brutt.

Det er for øvrig uklart om mindretallet sikter til at *sammenligningskontraktene* burde vært utlevert i anonymisert form (nivå 1 i Bullens skala) eller at det kunne vært utlevert flere opplysninger, for eksempel et resymé av transaksjonen (nivå 2), uten at taushetsplikten ble brutt. Mindretallet synes uansett å mene at det ikke kan utleveres flere opplysninger enn taushetsplikten tillater, og at taushetsplikten således går foran innsynsretten. Uenigheten mellom flertallet og mindretallet virker derfor å knytte seg til hvor mye informasjon som kan utleveres til Total uten at taushetsplikten blir brutt.

Total-dommen er en tingrettsdom avsagt under dissens. Den er heller ikke rettskraftig. Dette medfører at dommen har en beskjeden vekt. Dommen gir imidlertid uttrykk for hvilke momenter som kan være relevante å se hen ved vurderingen av om skattemyndighetene kan benytte taushetsbelagte opplysninger.

Total-dommen taler for det første i retning av at det ikke gjelder noe generelt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Når det gjelder den nærmere adgang til å benytte taushetsbelagt informasjon, taler dommen for at det er relevant å vurdere hvorvidt skattyters kontradiksjonsmuligheter er tilstrekkelig ivaretatt. Herunder vil et moment være hvor mye informasjon skattyter faktisk har fått innsyn i. Et minstekrav synes å være hvorvidt skattyter har fått innsyn i opplysninger i sammenligningsgrunnlaget så langt taushetsplikten tillater. Et annet moment som kan tale for at skattyter har fått ivaretatt sine kontradiksjonsmuligheter, er om skattyter har unnlatt å fremlegge dokumentasjon som kunne styrket ligningsmyndighetenes avgjørelsesgrunnlag. Dommen taler dessuten for at skattemyndighetene må ha vurdert om andre internprisingsmetoder kunne ha vært anvendt uten bruk av hemmelig sammenligningsgrunnlag.

#### **4.7.2 Enterprise-dommen**

Spørsmålet om bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag ble berørt i Lagmannsrettens dom i Utv. 2010 s. 207 (*Enterprise*). Saken gjaldt prising av konserninterne transaksjoner.

Staten hadde anført at de kunne vise til salg selv om «nærmere opplysninger om de involverte selskaper og transaksjonene holdes tilbake p.g.a. taushetsplikten». Staten mente at OECDs retningslinjer slik de forelå etter forslagene fra mai 2006, ikke var til hinder for bruk av slike opplysninger. Lagmannsretten uttalte til dette:

«At en del av opplysningene er anonymiserte av hensyn til ligningsmyndighetenes taushetsplikt, er også egnet til å skape usikkerhet. Retten finner likevel at de fremlagte opplysninger indikerer at belastningene for markedsføringstjenester er for høye sammenlignet med situasjonen for uavhengige parter.»

Dommen tar ikke uttrykkelig stilling til hvorvidt taushetsbelagte opplysninger kan benyttes som sammenligningsgrunnlag. Retten påpeker imidlertid at slik bruk er «egnet til å skape usikkerhet». Retten presiserer ikke hva slags usikkerhet det siktes til, men det er naturlig å anta at usikkerheten knytter seg til at verken skattyter eller domstolen får anledning til å kontrollere sammenligningsgrunnlaget. Til tross for denne uttalelsen, synes de å vektlegge de omstridte opplysningene når retten uttrykker at den «likevel [finner] at de fremlagte opplysninger indikerer at belastningene for markedsføringstjenester er for høye sammenlignet med situasjonen for uavhengige parter».

*Enterprise*-dommen synes å forutsette at det ikke gjelder noe absolutt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Dommen gir imidlertid ingen holdepunkter for å fastslå den nærmere grensen for anvendelse av taushetsbelagt informasjon ved ligningsfastsettelsen. Det er vanskelig å trekke mer ut av dommen enn at det ikke kan oppstilles noe generelt forbud.

### **4.7.3 Oslo byretts dom i Agip-saken**

Oslo byretts uttalelser i Agip-saken (Utv. 1997 s. 1216) inneholder formuleringer om hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Agip-saken gikk helt til Høyesterett, men bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag var da ikke en problemstilling fordi Agip på dette tidspunkt hadde fått fullt innsyn i sammenligningsgrunnlaget. Byrettens dom er ikke rettskraftig, og vil således ha begrenset

rettskildemessig vekt. I likhet med Total-dommen vil den imidlertid gi uttrykk for relevante argumenter for adgangen til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Byretten bemerket:

«[D]et er prinsipielt uheldig at ligningsmyndighetene bygger sitt skjønn på sammenligninger med opplysninger innhentet fra andre skattyteres ligning, og som ligningsmyndighetene derfor av hensyn til sin taushetsplikt bare i svært begrenset grad kan gjøre rede for overfor skattyteren eller domstolen. Først og fremst representerer det et rettssikkerhetsproblem. Skattyteren vil få store vansker med å kontrollere om vedtaket er basert på riktig faktum. Det kontradiktoriske prinsipp er grunnleggende i norsk rett. Domstolenes overprøvningsrett og -plikt vil også kunne gjøres nærmest illusorisk. Det antas at det at vedtak som i for stor grad bygger på opplysninger som ikke kan videreformidles, i seg selv vil kunne medføre opphevelse ... Ligningsmyndighetene bør som tidligere nevnt også rent prinsipielt bygge sine vedtak på opplysninger som ikke er beheftet med taushetsplikt».

Uttalelsene tyder på sterk skepsis til bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Kolter antar at denne kritikken retter seg mot det forhold at ligningsmyndighetene i denne saken hadde tilgang til opplysninger fra frie aktører som ikke var underlagt taushetsplikt, men på tross av dette valgte å bygge på de taushetsbelagte opplysningene.<sup>60</sup>

Byrettens dom i Agip-saken kan tyde på at det ikke gjelder et generelt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Legger en Kolters syn til grunn, kan det hevdes at byrettens uttalelser ikke kan få gjennomslag der ligningsmyndighetene kun har tilgang på informasjon som er taushetsbelagt. På den annen side fremstår uttalelsene som generelt skeptiske til bruk av taushetsbelagt informasjon ved fastsettelse av skattyters ligning.

Det fremstår som at byretten mener at bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag kan være i strid med kontradiksjonsprinsippet og hensynet til domstolens prøvelsesrett. I det følgende vil jeg se nærmere på i hvilken grad de overordnede krav til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse kan stenge for bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag.

## **4.8 Overordnede krav til saksbehandlingen**

### **4.8.1 Innledning**

---

<sup>60</sup> Helene Kolter, «Internprising – praksis ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker», *Skatterett*, 02/2006 s. 155–174 (s. 165).

Overordnede krav til saksbehandlingen gjelder i enhver rettslig prosess. Eckhoff/Smith forklarer de generelle krav til saksbehandlingen slik:

«Krav til *saksbehandlingen* ligger i kjernen av den juridiske beslutningsmodell. Hvis jusen har sjel, må den vel ligge her. Disse kravene går først og fremst ut på at avgjørelsene må treffes av uhildete personer, at berørte parter må gis mulighet for å forsvare sine interesser (*kontradiksjon*), og at det må være adgang til å få avgjørelsene overprøvd, innenfor forvaltningen selv og – i siste instans – av domstolene.»<sup>61</sup>

OECD forutsetter at bruk av taushetsbelagte opplysninger ved fastsettelse av skattyters ligning vil være «unfair» med mindre skattyter får en «adequate opportunity ... to defend its own position and to safeguard effective judicial control by the courts».<sup>62</sup> I Total-dommen uttalte tingretten at «[d]et sentrale er om parten er gitt den nødvendige mulighet til kontradiksjon, herunder mulighet til å vurdere grunnlaget for å angripe en avgjørelse».

Det avgjørende synes således å være i hvilken grad skattyter har hatt *mulighet* til kontradiksjon og til å ivareta effektiv domstolsprøvelse. Spørsmålet er i det følgende hvordan skattyter kan få ivaretatt sine muligheter til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse når ligningsmyndighetene benytter hemmelige sammenligningsgrunnlag. Det vil først bli redegjort for det overordnede krav til kontradiksjon (punkt 4.8.2 under). Deretter vil jeg gå inn på retten til effektiv domstolsprøvelse i punkt 4.8.3.

#### **4.8.2 Det overordnede krav til kontradiksjon**

Mulighet til kontradiksjon gjelder som et overordnet krav i alle rettslige prosesser, og er en ulovfestet rettssikkerhetsgaranti i norsk rett. Prinsippet er også nedfelt i enkeltregler, for eksempel i ligningsloven § 3-4.

Reglene om kontradiksjon kommer særlig til uttrykk i norsk straffe- og sivilprosess, samt i forvaltningsretten. Kontradiksjonsprinsippet har dessuten fått en ytterligere forsterket posisjon gjennom Den europeiske menneskerettskonvensjon artikkel 6 om rettferdig rettergang.

Om kravet til kontradiksjon uttaler Eckhoff/ Smith:

---

<sup>61</sup> Torstein Eckhoff og Eivind Smith, *Forvaltningsrett*, 9. utgave, Oslo 2010 s. 59.

<sup>62</sup> Jf. OECD-retningslinjene pkt. 3.36.



«I domstolsprosessen er det et grunnleggende krav at saksøkte (tiltalte) skal få beskjed om at det er reist sak mot ham, og begge parter skal gjøres kjent med hverandres anførsler og gis adgang til å imøtegå dem. Dette kalles ofte det *kontradiktoriske prinsipp*.»<sup>63</sup>

Kontradiksjon bidrar i vesentlig grad til sakens opplysning og til avsigelse av materielt riktige avgjørelser.<sup>64</sup> Prinsippet er dessuten viktig for samfunnets tillit til rettspleien.<sup>65</sup> Overholdelse av kontradiksjonsprinsippet vil derfor innebære at OECDs bekymringer knyttet til «fairness» og «reliability» ved bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag, blir hensyntatt (jf. punkt 4.6 over).

En forutsetning for at skattyter skal kunne forsvare sine interesser, er innsyn. Ved avgjørelsen av hvorvidt skattyters kontradiksjonsmuligheter er ivaretatt, er det dermed av vesentlig betydning hvor mye informasjon om sammenligningsgrunnlaget skattyter har fått tilgang til. At opplysningsmengden er sentral synes også forutsatt av OECD. Det var også et vesentlig moment i Total-dommen i hvilken grad selskapet hadde fått opplysninger.

Det bør først nevnes at justeringssubjektet ikke kan kreve innsyn i taushetsbelagt informasjon med hjemmel i kontradiksjonsprinsippet. At ligningsmyndighetenes taushetsplikt går foran innsyn etter kontradiksjonsprinsippet er forutsatt av OECD, som uttaler at innsyn skjer «within the limits of its domestic confidentiality requirements». Også uttalelsene i Total-dommen taler for at innsyn etter kontradiksjonsprinsippet skjer innenfor taushetspliktens grenser.

Med utgangspunkt i Bullens skala over grader av hemmelige sammenligningsgrunnlag, kan det fastslås at jo lavere grad av hemmelig sammenligningsgrunnlag som benyttes, desto bedre vil justeringssubjektets kontradiksjonsmuligheter bli ivaretatt. Der skattyter får tilgang til en anonymisert sammenligningskontrakt (nivå 1) vil skattyter ha størst muligheter til å forsvare sine interesser. Det kan imidlertid ikke oppstilles en generell regel om at anonymiserte sammenligningskontrakter alltid vil oppfylle kontradiksjonskravet. Men at skattyter har fått tilgang til sammenligningskontrakten i anonymisert form vil være et vesentlig moment ved vurderingen av om skattyters kontradiksjonsmuligheter er sikret tilstrekkelig.

---

<sup>63</sup> Eckhoff/ Smith, s. 287.

<sup>64</sup> Jf. Henry John Mæland, *Kort prosess – En innføring i den sivile rettergang etter tvisteloven*, 2. utgave, Bergen 2009 s. 28.

<sup>65</sup> Jf. Mæland, s. 28.

Har skattyter derimot ikke fått *noen informasjon* (nivå 4), kan antagelig aldri skattyters kontradiksjonsmuligheter være ivaretatt. Reelle hensyn taler for at det bør oppstilles et forbud mot bruk av det som i denne oppgaven er omtalt som absolutte eller egentlige hemmelige sammenligningsgrunnlag (jf. punkt 3.3 over). Justeringssubjektet vil bli fratatt enhver mulighet til å forsvare sin egen posisjon. Bruk av absolutte hemmelige sammenligningsgrunnlag vil dermed også kunne betraktes som «unfair» i henhold til OECD-retningslinjene (jf. punkt 4.6 over).

Det er vanskeligere å argumentere for et generelt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag dersom skattyter får en liste over de antatt viktigste karakteristika ved den ukontrollerte transaksjon (nivå 3). Informasjonsmengden i en slik liste over karakteristika kan variere i ganske stor grad. Det viser for eksempel Total-dommen. I Oljeskattekontorets opprinnelige varslingsbrev bestod listen over karakteristika som utgjorde grunnlaget for utvelgelsen av sammenligningskontrakter av tre stikkord, uten nærmere begrunnelse. I klagenotatet inneholdt listen ti karakteristika, med en begrunnelse til hvert punkt. Dommen vurderte bare kontradiksjonen ut fra klagenotatets liste. Poenget i denne sammenheng er at lister over de antatt viktigste karakteristika ved en transaksjon kan gi ulike grader av informasjon. Dermed kan det antagelig ikke oppstilles noe absolutt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag nivå 3.

Det som er sagt om nivå 3, vil også gjelde der justeringssubjektet får innsyn i et sammenfattende resymé av den ukontrollerte transaksjon (nivå 2). Et annet poeng er at hemmelige sammenligningsgrunnlag med innsyn på et lavere nivå (for eksempel nivå 2 eller 1) i realiteten kan inneholde mindre informasjon enn et hemmelig sammenligningsgrunnlag med innsyn på et høyere nivå (for eksempel nivå 2 eller 3). For eksempel kan det være strøket over så mange opplysninger i en sammenligningskontrakt at selskapet ikke får flere opplysninger enn det ville fått gjennom en liste over transaksjonens antatt viktigste vilkår. Hvorvidt innsyn sikrer skattyters kontradiksjonsmulighet må således vurderes konkret, og med utgangspunkt i jo mer informasjon som er gitt, desto bedre er justeringssubjektets mulighet til kontradiksjon.

Et minstekrav for bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag bør være at skattyter får all informasjon om sammenligningsgrunnlaget som *ikke* omfattes av taushetsplikten.

Ligningsmyndighetene har ingen alminnelig informasjonsplikt. De har dermed ikke plikt til å gi generelt innsyn kun fordi opplysningene ikke er taushetsbelagt. Når opplysninger benyttes

som sammenligningsgrunnlag for å justere skattyters inntekt, kan det ikke gjelde strenge hjemmelskrav for å gi justeringssubjektet innsyn i alle opplysninger som taushetsplikten tillater. Det bør imidlertid gjelde en reservasjon for det tilfelle at skattyter krever innsyn i uforholdsmessige mengder opplysninger som ikke vil styrke hans kontradiksjonsmuligheter nevneverdig.

Det bør også kunne utledes av det overordnede krav til kontradiksjon at ligningsmyndighetene må ha vurdert om andre internprisingsmetoder er egnet til å fastslå intertransaksjonens armlengdepris, og om metodene kan anvendes uten bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Skattyter ville hatt en mulighet til å forsvare sine interesser i saken dersom en annen metode kunne vært brukt uten hemmelige sammenligningsgrunnlag. Dersom skattemyndighetene ikke har vurdert, eller vurdert men ikke valgt ut, metoder som kunne fastslått armlengdepris uten bruk av taushetsbelagte opplysninger, vil ligningsmyndighetene indirekte ha fratatt justeringssubjektet mulighet til kontradiksjon. Et krav om at skattemyndighetene må ha vurdert andre metoder ble også lagt til grunn i Total-dommen (jf. punkt 4.7.1).

Videre kan det oppstilles et krav om at skattyter har rett til rimelig korrespondanse med skattemyndighetene i ligningsprosessen. Justeringssubjektet bør gis anledning til å kommentere de opplysninger som blir fremlagt, samt gi uttrykk for at han mener at hans kontradiksjonsmuligheter ikke er ivaretatt gjennom informasjonen. Det bør også stilles rimelige krav om at ligningsmyndighetene svarer på slik argumentasjon. I Total-dommen var selskapets gjentatte anledninger til å gjøre sitt syn gjeldende, og den omfattende korrespondanse mellom skattemyndighetene og Total et moment som talte for at selskapets kontradiksjonsmuligheter var ivaretatt.

Et moment som kan tale for at skattyters kontradiksjon er ivaretatt, er hvorvidt skattyter har fremlagt informasjon som kan styrke ligningsmyndighetenes avgjørelsesgrunnlag ved fastsettelse av skjønnsligningen. Dette momentet vil bli drøftet i punkt 4.9.

Hvorvidt skattyters mulighet til kontradiksjon er ivaretatt må som det fremgår vurderes konkret. Flere momenter vil kunne avgjøre om kontradiksjonsprinsippet er overholdt. Ved vurderingen vil særlig graden av innsyn være sentral. Et minstekrav må være at skattyter er gitt så mye informasjon om sammenligningsgrunnlaget som taushetsplikten tillater.

### 4.8.3 Retten til effektiv domstolskontroll

Retten til effektiv domstolsprøvelse er en grunnleggende rettssikkerhetsgaranti i norsk rett. Som utgangspunkt gjelder ikke taushetsplikten etter ligningsloven § 3-13 overfor domstolen fordi retten ikke anses som «uvedkommende».<sup>66</sup> Skal imidlertid skattyter kunne være til stede i egen retts sak, kan de taushetsbelagte opplysningene heller ikke gjøres kjent for dommerne. Bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag innebærer derfor også en begrensning i retten til å få prøvd saken for domstolen. Retten kan ikke prøve hvorvidt en inntektsjustering etter § 13-1 tredje ledd må opprettholdes dersom de ikke får innsyn i sakens faktum.

Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) § 22-3 nr. 2 første punktum gir Finansdepartementet kompetanse til å samtykke til at taushetsbelagte opplysninger blir fremlagt som bevis. I så fall skal retten pålegge de tilstedeværende taushetsplikt, og muntlig forhandling om beviset skjer for lukkede dører, jf. tvisteloven § 22-12 første ledd. Per i dag er det ikke kjent at departementet har benyttet denne hjemmelen. Gundersen påpeker at den alt overveiende hovedregel er at hensynet til beskyttelse av den som har krav på hemmelighet tilsier at denne muligheten ikke står åpen.<sup>67</sup>

Domstolens adgang til å føre legalitetskontroll medfører at retten kan prøve *hvorvidt skattyters inntekt er «reduisert»*, jf. skatteloven § 13-1 første ledd.<sup>68</sup> Det fremgår for øvrig av rettspraksis<sup>69</sup> og juridisk teori<sup>70</sup> at vurderingen av reduksjonsvilkåret er rettsanvendelse som fullt ut kan prøves av domstolen.

Hvis domstolen skal ha en reell mulighet til å overprøve hvorvidt skattyters inntekt er redusert, må retten få innsyn i faktum. Dersom ligningsmyndighetene bruker taushetsbelagt informasjon i vurderinger der domstolen har full prøvelseskompetanse, vil ligningsmyndighetene begrense prøvelsesretten. Bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag kan derfor hevdes å undergrave domstolens prøvelsesrett. Hensynet til effektiv domstolsprøvelse tilsier dermed at ligningsmyndighetene bør være varsomme med å benytte taushetsbelagte opplysninger ved vurderingen av om skattyters inntekt er redusert.

---

<sup>66</sup> Jf. Ot.prp.nr. 21 (1991–1992) pkt. 4.3.2.3.

<sup>67</sup> Jf. Gundersen, s. 89.

<sup>68</sup> Jf. også Naas mfl., s. 1011.

<sup>69</sup> Jf. Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) på s. 1096 og Rt. 2012 s. 1025 (Norland) premiss 45.

<sup>70</sup> Jf. Naas mfl., s. 1011; Skaar mfl., s. 453; Bjerke, s. 152 og Jan Syversen, *Skatt på petroleumsutvinning: Petroleumsskatterettslige emner*, Oslo 1991 s. 204.

Spørsmålet er om adgangen til bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag kan være videre dersom domstolskontrollen er *begrenset*. I Rt. 2012 s. 1025 (Norland) var det prinsipale spørsmål for Høyesterett hvorvidt domstolen har kompetanse til å overprøve *den konkrete skjønnsfastsettelsen*, jf. skatteloven § 13-1 tredje ledd. Retten konkluderte med at tredje ledd hjemler et fritt forvaltningsskjønn, og ikke et rettsanvendelsesskjønn.

Når domstolens adgang til å prøve ligningsmyndighetens fastsettelse av skattyters inntekt er begrenset, gjør ikke hensynet til effektiv domstolsprøvelse seg like sterkt gjeldende som når retten har full prøvelsesrett. Begrunnelsen er at bruk av taushetsbelagte opplysninger ikke på samme måte vil avskjære domstolens prøvelsesadgang, ettersom den uansett er begrenset. Det kan også hevdes at skattyters muligheter til å forsvare sine interesser overfor domstolen får mindre betydning når retten likevel ikke kan overprøve ligningsmyndighetenes inntektsfastsettelse.

På den annen side innebærer ikke et fritt skjønn at domstolene er fratatt enhver mulighet til å vurdere beslutningen. Særlig vil det ha betydning at domstolen alltid kan prøve hvorvidt ligningsmyndigheten har lagt til grunn *rett faktum*. Domstolen blir avskåret fra å prøve riktigheten av faktum dersom de ikke har innsyn i informasjonen sammenligningsgrunnlaget bygger på. Derfor vil bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag begrense domstolens adgang til å prøve inntektsfastsettelsen selv om denne er underlagt forvaltningens frie skjønn.

Videre følger det av myndighetsmisbrukslæren at domstolen kan prøve om forvaltningens resultat er *grovt urimelig*. Med hjemmel i myndighetsmisbrukslæren kan domstolen derfor prøve om OECDs retningslinjer er fulgt, herunder om ligningsmyndighetenes armlengdeintervall og prisfastsettelsen innenfor intervallet fremstår som grovt urimelig. For eksempel kan prisjusteringen være grovt urimelig dersom den ligger i ytterkanten av armlengdeintervallet.

Reglene om myndighetsmisbruk er ment å utgjøre en sikkerhetsventil i de tilfeller hvor forvaltningen har truffet grovt urimelige avgjørelser. Myndighetsmisbrukslæren utgjør dermed en viktig rettssikkerhetsgaranti for skattyter. Muligheten til å anvende denne sikkerhetsventilen kan bli ikke-eksisterende, eller i stor grad begrenset, dersom hemmelige sammenligningsgrunnlag benyttes.

Domstolens adgang til å prøve hvorvidt inntektsfastsettelsen bygger på korrekt faktum og om den er grovt urimelig, vil kunne undergraves dersom ligningsmyndighetene benytter taushetsbelagte opplysninger som grunnlag for justeringen. Således taler hensynet til effektiv domstolskontroll for å opprettholde en snever adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag også ved skjønnsfastsettelsen etter § 13-1 tredje ledd.

## 4.9 Skattyters egen opptreden

Det fremgikk i del 2 at internprisingsmetodene tar utgangspunkt i ulike faktorer når armlengdeprisen skal fastslås. Skattyter kan besitte eller ha mulighet til å fremskaffe relevante opplysninger om slike elementer som skattemyndighetene ikke selv har tilgang til. Skattyter kan da styrke ligningsmyndighetenes avgjørelsesgrunnlag ved å bidra med informasjon om for eksempel videresalgspriser (videresalgsmetoden) eller selgers tilvirkningskostnader (kost pluss-metoden).

Ligningsloven kapittel 4 pålegger skattyter en opplysningsplikt. Hvorvidt justeringssubjektet har overholdt sin opplysningsplikt har i utgangspunktet ikke betydning for spørsmålet om hemmelige sammenligningsgrunnlag. Gundersen påpeker at problemstillingen om bruk av taushetsbelagt informasjon ved ligningsfastsettelsen «ikke primært» knytter seg til tilfeller der det foreligger brudd på opplysningsplikt fra skattyters side.<sup>71</sup> Ligningsmyndighetene kan ha behov for å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag både i situasjoner hvor opplysningsplikten *er* overholdt og i tilfeller hvor den *ikke* er det.

Spørsmålet er hvorvidt skattyters manglende fremleggelse av opplysninger kan ha betydning for ligningsmyndighetenes adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag.

I Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger) var spørsmålet om Dowell Shlumberger (Eastern) Inc, Panama (DSE) hadde rett til å gjøre inntektsfradrag for kostnader betalt til Tower Assurance Company Ltd, Bermuda (Tower) – et konserninternt forsikringselskap. Oljeskattekontoret vurderte, med hjemmel i skatteloven 1911 § 54, å tilbakeføre noen av de betalte utgiftspostene til inntektsbeskatning i Norge, og ga DSE varsel om mulig endring.

Ved vurderingen av om DSE hadde fradragsrett for forsikringsutgiftene, var det spørsmål om betalingene utgjorde reelle forsikringsbetalinger. Oljeskattekontoret hadde i den forbindelse

---

<sup>71</sup> Jf. Gundersen, s. 90.

anmodet DSE om å fremskaffe en del opplysninger, uten at DSE hadde bidratt med slik informasjon i særlig grad.

Da saken kom opp for Høyesterett, uttalte domstolen følgende:

«Det er opp til skattyteren å godtgjøre at vilkårene for fradrag foreligger. Med den usikkerhet som forelå, hadde ikke DSE sørget for nødvendig avklaring og hadde da ikke krav på fradrag. Med hensyn til hva som må til for at grunnlaget for fradrag skal være godtgjort i tilstrekkelig grad, har det betydning at skattyteren her ble bedt om å fremlegge regnskap for Tower og – etter at det var nektet etterkommet – anmodet om å besvare en rekke relevante spørsmål, bl. a. om Towers økonomi. Disse ble, som nevnt, til dels ikke, eller bare mangelfullt, besvart.»

Høyesterett påpekte at de etterspurte opplysningene ikke hadde karakter av å være forretningshemmeligheter, og fremholdt at ligningsmyndighetene uansett ville ha taushetsplikt. Skattemyndighetene hadde således krav på informasjonen. Domstolen konkluderte med at «DSE, slik saken var opplyst for ligningsmyndighetene, ikke hadde godtgjort at vilkårene for fradrag forelå».

Rettsens uttalelser tyder på at DSEs manglende medvirkning hadde betydning for selskapets rett til kostnadsfradrag i virksomhetsinntekten. Det kan stilles spørsmålsteget ved om en lignende regel kan overføres til tilfeller der skattyter har unnlatt å opplyse om forhold som kan styrke ligningsmyndighetenes sammenligningsgrunnlag ved justering av internprisen.

Saken stiller seg noe annerledes når det er tale om kostnadsfradrag enn ved bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Ved kostnadsfradrag har det avgjørende betydning at skattyter kan fremlegge opplysninger som dokumenterer kostnaden. At Høyesterett i Schlumberger-dommen la stor vekt på skattyters manglende opplysning av saken, er således naturlig.

Ved justering av internprisen er det ikke på samme måte en *nødvendighet* at skattyter fremlegger opplysninger. I henhold til ligningsloven § 8-1 er det opp til ligningsmyndighetene å avgjøre hvilket faktum som skal legges til grunn for ligningen.

På den annen side fremgår det av Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) at det er skattyter som har ansvaret for sakens opplysning. Høyesterett uttaler:

«Etter ligningslovens system er det skattyter som har hovedansvaret for sakens opplysning ... Når ligningsmyndighetene har funnet grunn til å anta at det foreligger en inntektsreduksjon som skyldes

interessefellesskap, vil det være opp til skattyter å påvise at dette ikke er riktig. For å hindre skjønnslingning må skattyter da selv legge frem de nødvendige opplysninger om selskapet og om prisfastsettelsen.»

Når skattyter har hovedansvaret for sakens opplysning, men unnlater å fremlegge nødvendig informasjon, må ligningsmyndighetene i henhold til § 8-1 treffe en avgjørelse på bakgrunn av de opplysninger som ellers foreligger. Høyesteretts uttalelser kan fortolkes dithen at det i slike tilfeller foreligger en noe videre adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Også Kolter, som viser til Bjerke (1997) s. 200, uttrykker at ligningsmyndighetene ikke kan være avskåret fra å bygge på eget erfaringsmateriale dersom skattyter ikke har fremlagt informasjon om at prisen er armlengdes.<sup>72</sup> Kristoffersen anfører, under henvisning til Kolter, at det vil være «rimelig å anta» at det ved grensedragningen av i hvor stor utstrekning bruk av taushetsbelagt informasjon kan benyttes, vil være relevant å se hen til i hvilken grad skattyter selv har medvirket til sakens opplysning.<sup>73</sup>

I Total-dommen ble det tilsynelatende tillagt vekt at Total ikke hadde lagt frem den dokumentasjon ligningsmyndighetene hadde etterspurt, jf. punkt 4.7.1 over. Ved den konkrete vurdering av om selskapets kontradiksjonsmuligheter var ivaretatt, fremhevet flertallet at Total ikke hadde lagt frem kjøperens videresalgpriser. Dommen taler således for at skattyters egen opptreden kan påvirke skattemyndighetenes adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag. Flertallet uttaler også:

«Flertallet, rettens leder og meddommer Gjølberg, viser til at Oljeskattekontoret gjentatte ganger etterlyste fra Total en oversikt over videresalgpriser. Dette fikk man ikke. Total har overfor Oljeskattekontoret og i retten begrunnet dette med at selskapet ikke hadde disse opplysningene og at tradingselskapet TOTSA nektet å utlevere dem av hensyn til beskyttelse av egne og sine kunders bedriftshemmeligheter.

*Riktigheten av dette er det unødvendig for flertallet å gå inn på.» (min utheving)*

Tingretten synes her å legge til grunn at Total hadde et tilnærmet objektivt ansvar for å fremskaffe opplysningene om videresalgprisene, uavhengig av om selskapet hadde en reell mulighet til å fremlegge informasjonen.

OECDs høringsnotat uttaler i forbindelse med problemet om «fairness», at mange land er sterkt imot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag.<sup>74</sup> Imidlertid blir det uttrykkelig sagt

---

<sup>72</sup> Jf. Kolter, s. 165.

<sup>73</sup> Jf. Kristoffersen, pkt. 5.4.2.

<sup>74</sup> Jf. høringsnotatet s. 25 pkt. 16.



at «[t]he situation might be different in cases of a taxpayer's failure to comply with reasonable documentation requirements».

Uttalelsen tyder på at det foreligger en viss konsensus om at adgangen til bruk av taushetsbelagte opplysninger er noe videre dersom skattyter unnlater å fremlegge informasjon.

Forutsetningen er imidlertid at det er stilt «rimelige dokumentasjonskrav». Ordlyden kan tale for at det har betydning hvorvidt skattyter har hatt en reell mulighet til å fremskaffe dokumentasjonen. Uten en slik mulighet vil ikke dokumentasjonskravet være «rimelig». Uttalelsene i høringsnotatet kan således tale mot at skattyter kan pålegges et objektivt ansvar for å fremskaffe informasjon som kan styrke ligningsmyndighetenes avgjørelsesgrunnlag.

Adgangen til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag bestemmes dessuten av hvorvidt skattyter har hatt *mulighet* til kontradiksjon. En mulighet til kontradiksjon vil også foreligge dersom det er tale om en mulighet som ikke er benyttet. Dersom skattyter kunne bidratt med opplysninger som ville ført til at en annen internprisingsmetode kunne vært benyttet uten hemmelige sammenligningsgrunnlag, har han i prinsippet hatt en indirekte mulighet til kontradiksjon. Skattyter ville da fått innsyn i hele sammenligningsgrunnlaget og hatt mulighet til å påpeke feil. En kan se det slik at skattyter har frasagt seg en mulighet til kontradiksjon ved ikke å fremlegge informasjon om armlengdeprisen. Når vilkåret er at justeringssubjektet må ha fått tilstrekkelig kontradiksjons*mulighet* taler det for at skattyters manglende medvirkning har betydning for adgangen til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Det er mest nærliggende å si at skattyter har hatt en indirekte kontradiksjonsmulighet dersom han hadde en reell mulighet til å frembringe den etterspurte informasjonen. Det kan imidlertid også argumenteres for at skattyter *i prinsippet* har hatt en indirekte mulighet til kontradiksjon, dersom man pålegger ham et objektivt dokumentasjonsansvar.

Bevismessige hensyn taler mot å oppstille krav om illojalitet eller skyld. Det vil undertiden kunne være vanskelig å vurdere hvorvidt skattyter faktisk hadde anledning til å fremskaffe informasjonen. En regel om at det kun er illojal opptreden som har betydning for adgangen til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag, ville forutsatt et skyldkrav. Det ville blitt spørsmål om det skulle gjelde et krav om forsett, grov eller simpel uaktsomhet, og vanskelige

bevismessige problemstillinger ville oppstå. Av hensyn til bevis er det således mer hensiktsmessig å oppstille et objektivt ansvar.

Samlet sett tyder rettskildene på at skattyters egen opptreden kan være et moment ved den konkrete vurderingen av hvorvidt ligningsmyndighetene har adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag. Høyesterettspraksis, Total-dommen og bevismessige hensyn taler for at skattyters unnlattelse av å fremlegge dokumentasjon antagelig kan tillegges betydning, uten at det er påvist at skattyter har hatt en reell mulighet til å fremskaffe informasjonen. Under enhver omstendighet bør manglende medvirkning tillegges vekt dersom det kan bevises at justeringssubjektet hadde tilgang til de etterspurte opplysningene.

## 5 Konklusjon

På bakgrunn av de rettskildene som foreligger er det ikke per i dag grunnlag for å oppstille et absolutt forbud mot bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag i Norge. De lege ferenda kan det imidlertid argumenteres for et generelt forbud mot bruk av absolutte hemmelige sammenligningsgrunnlag (nivå 4 i Bullens skala).

Det foreligger i alle tilfeller ingen veletablert rettstilstand hva gjelder ligningsmyndighetenes adgang til å benytte taushetsbelagt informasjon ved anvendelse av skatteloven § 13-1. En undersøkelse foretatt av Bloomberg BNAs Transfer Pricing Forum viser at 17 av 26 spurte land ikke praktiserer hemmelige sammenligningsgrunnlag.<sup>75</sup> Et forbud mot bruk av taushetsbelagt informasjon ved ligningsfastsettelsen synes således nokså utbredt. At lovgiver eller Høyesterett kan oppstille et forbud også i Norge, er ikke utenkelig.

Så lenge ligningsmyndighetene besitter intern informasjon, er bruken av hemmelige sammenligningsgrunnlag et «uløselig» problem; det er ikke mulig å finne en fremgangsmåte som tilfredsstillende både ligningsmyndighetenes og skattyters interesser.

Ligningsmyndighetene risikerer på den ene side ikke å kunne benytte sammenligningsgrunnlaget og å måtte legge den kontrollerte internprisen til grunn for beskatningen. På den annen side; skal en sikre korrekt beskatning, må det hemmelige sammenligningsgrunnlaget benyttes. Skattyter vil imidlertid risikere å miste mulighet til å kontrollere den ukontrollerte transaksjon og til å påpeke eventuelle feil ved sammenligningen.

Både ligningsmyndighetene og skattyter risikerer tap. Til syvende og sist kan problemet betraktes ut fra et risikosynspunkt: hvem er nærmest til å bære risikoen for at offentlig/kjent informasjon ikke foreligger?

De tre minstevilkår som er oppstilt under kan reflektere en risikoplassering. Dersom noen av vilkårene ikke er oppfylt, er skattemyndighetene nærmest til å bære risikoen. Er derimot vilkårene oppfylt, så er det mer nærliggende å plassere risikoen hos skattyter.

---

<sup>75</sup> Jf. Thomson Reuters internettsider (thomsonreuters.com)  
<http://tax.thomsonreuters.com/blog/onesource/bloomberg-bna-transfer-pricing-forum-examines-treatment-of-secret-comparables/>

### **Vilkår 1: Ligningsmyndighetene må ha vurdert om det kan benyttes andre internprisingsmetoder uten hemmelige sammenligningsgrunnlag**

Det overordnede krav til kontradiksjon innebærer at skattyter skal ha hatt mulighet til å forsvare sine interesser. Ligningsmyndighetene kan sies å ha fratatt skattyter en slik mulighet dersom de har unnlatt å vurdere om andre metoder kunne vært brukt uten hemmelige sammenligningsgrunnlag. Skattyters mulighet til effektiv domstolsprøvelse taler i samme retning. Domstolen kunne hatt full adgang til å prøve anvendelsen av § 13-1 dersom faktum ikke bygget på taushetsbelagte opplysninger.

Selv om det verken fremgår uttrykkelig av OECD-retningslinjene eller høringsnotatet, kan det antas at det er en forutsetning at ligningsmyndighetene må ha vurdert om andre metoder kunne vært anvendt uten bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag.

Et vilkår om at skattemyndighetene må ha vurdert om andre metoder kan benyttes uten bruk av taushetsbelagte opplysninger kom direkte til uttrykk i Total-dommen. Retten fastslo at bruk av taushetsbelagt informasjon kan benyttes «bare når andre metoder ikke vil gi tilstrekkelig vurderingsgrunnlag». Uttalelsene i Total-dommen taler således ytterligere i retning av at det må oppstilles et krav om at skattemyndighetene må ha vurdert om andre metoder kan benyttes uten taushetsbelagt informasjon.

### **Vilkår 2: Ligningsmyndighetene må gi skattyter innsyn i alle opplysninger så langt taushetsplikten tillater**

Selv om ligningsmyndighetene ikke har noen informasjonsplikt generelt, må de ha en plikt til å gi skattyter informasjon om sammenligningsgrunnlaget som ikke faller inn under taushetsplikten. Skattyters mulighet til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse tilsier at et slikt krav bør oppstilles. Det fremstår dessuten som en forutsetning for OECD, og for tingretten i Total-dommen, at skattyter har innsynsrett så langt taushetsplikten tillater. En kan si at taushetsplikten avskjærer skattyters innsynsrett.

Det avgjørende for at taushetsplikten blir overholdt, er at sammenligningssubjektets identitet ikke avsløres. Hvor mye informasjon om sammenligningsgrunnlaget som kan bli meddelt skattyter, vil derfor avhenge av hvem det er sammenlignet med. Dersom sammenligningssubjektet er lett identifiserbart, kan skattemyndighetene gi færre opplysninger enn dersom sammenligningssubjektet er vanskelig å identifisere.

Hvis ligningsmyndighetene har flere sammenligningsgrunnlag som alle gir uttrykk for en mer eller mindre lik armlengdepris, er det naturlig at skattemyndighetene velger ut de sammenligningsgrunnlag som de kan gi skattyter mest informasjon om. Jo flere opplysninger skattyter får, desto bedre ivaretas hans kontradiksjon, og jo større sannsynlighet er det for at sammenligningsgrunnlaget kan legges til grunn for ligningen.

Har ligningsmyndighetene derimot flere sammenligningsgrunnlag som gir uttrykk for mer eller mindre sprikende armlengdepriser, er konklusjonen ikke opplagt. Hvilke sammenligningsgrunnlag som da skal benyttes, vil måtte bero på en konkret vurdering. Dersom for eksempel det sammenligningsgrunnlag som ligningsmyndighetene kan gi mest opplysninger om gir uttrykk for en mer gunstig armlengdepris for skattyter enn de øvrige, taler hensynet til kontradiksjon for at dette sammenligningsgrunnlaget bør velges.

Gir derimot sammenligningsgrunnlagene skattyter kan få flest opplysninger om uttrykk for en mindre gunstig pris, er løsningen mer usikker. Utvelges de sammenligningssubjekter som fører til en *mer* gunstig armlengdepris for skattyter, uten at han får tilstrekkelig innsyn til at hans kontradiksjonsmuligheter ivaretas, risikerer skattemyndighetene at sammenligningsgrunnlaget ikke kan brukes i det hele tatt. Imidlertid kan en eventuell illojal opptreden hos skattyter i form av ikke å bidra med opplysninger få betydning, slik at kontradiksjonsmuligheten likevel anses ivaretatt. Velger skattemyndighetene på den annen side ut de sammenligningsgrunnlag som de kan gi flere opplysninger om, men som gir uttrykk for *mindre* gunstige armlengdepriser, vil kontradiksjonsmuligheten i større grad ivaretas, og det er større sannsynlighet for at det hemmelige sammenligningsgrunnlaget aksepteres. Problemet er imidlertid at det er valgt ut kontrakter som ikke nødvendigvis gir uttrykk for den mest korrekte armlengdepris. Spørsmålet om hemmelige sammenligningsgrunnlag gjelder imidlertid som nevnt ikke utvelgelsesprosessen direkte, jf. punkt 3.4.

### **Vilkår 3: Ligningsprosessen må ha sikret skattyter tilstrekkelig mulighet til kontradiksjon og en effektiv domstolsprøvelse**

Både prinsippet om kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse er overordnede krav som gjelder i alle rettslige prosesser. Det fremgår også uttrykkelig av OECDs retningslinjer og høringsnotat at hemmelige sammenligningsgrunnlag kun kan anvendes dersom skattyter har hatt tilstrekkelig mulighet til kontradiksjon og effektiv domstolsprøvelse.

Det må vurderes i den enkelte sak om skattyter får ivaretatt sine muligheter til å forsvare sine interesser og til å få saken behandlet for domstolen. Som nevnt vil et sentralt moment være hvor mange opplysninger skattyter har fått om sammenligningsgrunnlaget.

Generelt kan det fastslås at jo færre opplysninger skattyter får innsyn i, jo vanskeligere må det være å akseptere det hemmelige sammenligningsgrunnlaget. Det vil si at jo høyere på Bullens skala ligningsmyndighetene befinner seg, desto enklere vil sammenligningsgrunnlaget kunne aksepteres. Det vil si at innsyn i en sladdet sammenligningskontrakt enklere passerer for domstolen enn et resymé. Vanskeligst, og antagelig umulig, vil det være å akseptere at skattyter ikke får noe informasjon.

I tillegg til opplysningsmengden kan andre momenter få betydning, herunder hvilke muligheter skattyter har hatt til korrespondanse og til å ta til motmæle for øvrig. Dessuten vil det på bakgrunn av høyesterettspraksis, OECDs høringsnotat og tingrettspraksis være et moment hvorvidt skattyter har bidratt med opplysninger.

Konklusjonen i denne oppgaven er at hemmelige sammenligningsgrunnlag kan aksepteres i enkelte tilfeller. Minstekrav er imidlertid at ligningsmyndighetene har vurdert om andre internprisingsmetoder kan benyttes uten hemmelige sammenligningsgrunnlag, at skattyter er gitt innsyn i sammenligningsgrunnlaget så langt taushetsplikten tillater, og at han er gitt tilstrekkelig mulighet til kontradiksjon og domstolsprøvelse.

# Litteraturliste

## Henvisninger til litteratur:

Bjerke, Joachim M., *Internprissetting* (Oslo 1997).

Bullen, Andreas, *Aktuelle internprisingstema innenfor oljesektoren*, disposisjon til innlegg under IFA-møte 28. september 2011.

Bullen, Andreas og Fredrik Anfinen, «Skatteloven § 13-1 fjerde ledd: OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett», *Skatterett*, 02/2013 s.159-203.

Eckhoff, Torstein og Eivind Smith, *Forvaltningsrett*, 9. utgave (Oslo 2010).

Gundersen, Brit Thu, «Hemmelig sammenligningsgrunnlag (secret comparables) ved internprising» i *Skatteprosess*, Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre (red.) (Oslo 2011), s. 88-101.

Kolter, Helene, «Internprising – praksis ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker», *Skatterett*, 02/2006, s. 155-174.

Kristoffersen, Arthur, «Kost-pluss-metoden til prising av konserninterne transaksjoner for skatteformål», *Utv.* 2010 s. 736 flg.

Mæland, Henry John, *Kort prosess – En innføring i den sivile rettergang etter tvisteloven*, 2. utgave (Bergen 2009).

Naas, Henning mfl., *Norsk internasjonal skatterett* (Oslo 2011).

OECD: Comparability: Public invitation to comment on a series of draft issues notes, 10. mai 2006.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital, 22. juli 2010.

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22. juli 2010.

Skaar, Arvid Aage mfl., *Norsk skatteavtalerett* (Oslo 2006).

Skattedirektoratet: *Lignings-ABC* (2013).

Syversen, Jan, *Skatt på petroleumsutvinning: Petroleumsskatterettslige emner* (Oslo 1991).

Henvisninger til Internett:

Thomson Reuters internettsider (thomsonreuters.com),

<https://tax.thomsonreuters.com/blog/onesource/bloomberg-bna-transfer-pricing-forum-examines-treatment-of-secret-comparables/> [Lesedato: 11.10.2013].