



Bruk av hemmelige  
sammenligningsgrunnlag i  
internprisingssaker

Høyesteretts dom i Total-saken

Per Christian Ask, Partner/advokat (H)  
ORS Kristiansand Symposium 15. juni 2015



# Innledning

- Totals internprising for LPG solgt FOB Kårstø består av to elementer:
  - Argus Cif ARA large cargoes (fem dager rundt løftetidspunkt)
  - Fratrullet fraktfradrag for å komme frem til FOB-pris
- OSK plukker ut selskapets internpriser ved salg av LPG for nærmere kontroll
- OSK plukker ut et hemmelig sammenligningsgrunnlag (HS) ut fra eget materiale og materiale fra OED
  - Konklusjon: Prisene skulle økes med 2 – 4%
- Seleksjonskriteriene er kjent for Total men har ikke kjennskap til kontraktene for øvrig
- Ingen mulighet for å noen nærmere vurdering av om det foreligger prisrelevante forskjeller
- Internt på OSK er det saksbehandlerne som går inn i de enkelte kontraktene (ledelsen kjenner ikke verdiene)
- Nemndene får en oversikt over data som selskapet ikke får se, men går neppe inn i kontraktene for å vurdere dem
- OSKs ledelse og saksbehandlere er til stede på møtet for å svare på spørsmål om faktum

# Retten til kontradiksjon – ”jussens sjel”

Anvendes både i forhold til forvaltningen og i forhold til domstolene – både faktum og rettsanvendelse

- Ot prp nr 51 (2004-2005) (ny tvistelov):

Kontradiksjonsprinsippet berører (...) rettens forhold til partenes prosesshandlinger. Det sentrale i prinsippet går ut på at partene må gis anledning til å få gjøre rede for sitt syn på de faktiske omstendigheter, og at de må få **adgang til å uttale seg om hverandres anførsler. Det siste forutsetter også rett til innsyn i dokumenter. Sentrale deler av kontradiksjonsprinsippet følger langt på vei av likhetsprinsippet, som innebærer at partene skal være tillagt de samme prosessuelle rettigheter i prosessen. Begge prinsipper henger nær sammen med det generelle kravet om en rettferdig rettergang (uthevet her).**

# Innsynsretten etter ligningsloven § 3-4

## § 3-4. Skattyters adgang til saksdokument.

1. Skattyteren har rett til å bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning.
2. Ligningsmyndighetene kan likevel holde tilbake dokument... *(unntak i a – e som ikke er relevante og ikke påberopt av staten)*
3. Skattekontoret eller Skattedirektoratet bestemmer ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan skattyteren skal gjøres kjent med dokument eller deler av dokument etter denne paragraf. Den som ber om det, skal få kopi eller utskrift av dokumentet.
  - Er HS "saksdokumenter"?
    - Oljeskattekontoret: «*Taushetsplikten hindrer OSK i å gi innsyn*»
  - Opplysninger som kan anses som «forretningshemmeligheter» er ikke unntatt fra innsynsretten i ligningsloven § 3-4
  - Ingen parallell til forvaltningslovens § 19

# Ligningslovens bestemmelser om taushetsplikt

## § 3-13. *Taushetsplikt.*

1. Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til ligningsforvaltningen, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det han i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag skal avgi skriftlig erklæring om at han kjenner og vil overholde taushetsplikten.
2. Taushetsplikten etter nr. 1 er ikke til hinder for at opplysningene gis...
3. ....
4. Hvis opplysninger gis med hjemmel i nr. 2 eller nr. 3 til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov, gjelder taushetsplikten etter nr. 1 tilsvarende for den som får opplysningene. Den som gir opplysningene skal samtidig gjøre oppmerksom på det. Opplysningene kan likevel brukes til det formål som begrunnet at de ble gitt. Første ledd gjelder tilsvarende for opplysninger som gis med hjemmel i § 3-4

## Ot prp nr 29 1978-79 (forarbeidene til ligningsloven)

"I stedet for den hevdvunne formulering "bevare taushet", bruker departementets lovutkast "hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap . . .". Forvaltningslovens § 13 lyder: "... hindre at andre får...". Ordet "uvedkommende" begrenser taushetsplikten slik at den ikke blir til hinder for at ligningsmyndighetene bruker opplysningene til det de ble innhentet for. Departementet finner det meget vanskelig og vidløftig å formulere lovregler som i detalj angir hvem som ikke er "uvedkommende". Etablert praksis og prinsippene i utkastets § 3-13 nr. 2 antas å ville gi den nødvendige veiledning i spørsmålet. F. eks. vil skattyterens krav på opplysninger etter § 3-4 (partsoffentlighet) normalt gå foran evt. taushetsplikt til fordel for andre, men da med taushetsplikt for skattyteren selv etter § 3-13 nr. 4".

## Ot prp nr 32 1998-99 (endringslov til ligningsloven § 3-13 nr 4)

«Etter ligningsloven § 3-13 nr 1 har ligningsforvaltningen taushetsplikt med hensyn til opplysninger om skattyters formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige, eller personlige forhold. Slike opplysninger kan likevel gis i visse tilfeller, jf nr 2 og 3. Når opplysningene gis med hjemmel i nr 2 eller nr 3 bokstav a overføres taushetsplikten etter nr 1 til dem som mottar opplysningene, jf nr 4. Dette hindrer spredning av opplysninger til uvedkommende.

Etter reglene om partsoffentlighet i ligningsloven § 3-4 har skattyter rett til å bli gjort kjent med saksdokumenter som angår hans ligning. Slike saksdokumenter vil imidlertid kunne inneholde taushetsbelagte opplysninger om andre skattytere. Det er derfor grunn til å kunne pålegge skattyter taushetsplikt med hensyn til disse opplysningene. Hans behov er dekket ved å få opplysningene til bruk i egen skattesak. Han trenger ikke adgang til å kunne spre opplysninger til uvedkommende.

Det kan fremstå som noe usikkert om ligningsloven § 3-13 nr 4 gir hjemmel for overføring av taushetsplikt i slike tilfeller...

Etter departementets vurdering bør overføring av taushetsplikt til skattyter i forbindelse med partsoffentlighet kunne skje. Hensynet til skattyters rettssikkerhet taler for at han i så stor grad som mulig gis innsyn i de dokumenter som gjelder hans ligning. Dersom taushetsplikt *ikke kan* overføres, må man eventuelt kunne nekte skattyter innsyn i dokumenter som inneholder taushetsbelagte opplysninger om andre skattytere. Hensynet til de som har krav på taushet må trolig gå foran skattyters behov for innsyn *hvis han har rett til å spre opplysningene.*»

# Uttalelser fra Skattedirektoratet

Lignings-ABC;

«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, se for eksempel Sivilombudsmannen i Utv. 2000/1484 og FIN 23. januar 1986 i Utv. 1986/52. I slike tilfeller må den som får opplysningene gjøres oppmerksom på at opplysningene er taushetsbelagte, jf. lignl. § 3-13 nr. 4»

SkDs melding 2011-11

«Reglene om partsoffentlighet i ligningsloven § 3-4 gir skattyter rett til å bli gjort kjent med saksdokumenter som angår hans ligning. Tilsvarende gir forvaltningsloven § 18 avgiftssubjektet rett til å bli gjort kjent med sakens dokumenter for så vidt annet ikke følger av forvaltningsloven §§ 18 til 19. Slike saksdokumenter kan inneholde taushetsbelagte opplysninger om andre skattytere. Ligningsloven 3-13 nr. 4 og merverdiavgiftsloven § 13-2 fjerde ledd har derfor bestemmelser om overføring av taushetsplikt slik at skattyter/avgiftssubjektet i kraft av reglene om partsoffentlighet kan motta taushetsbelagte opplysninger om andre».



# Uttalelse fra Sivilombudsmannen

Referat inntatt i Utv 2000 side 1478:

«Hva gjaldt plikten til å gi skattyteren opplysninger om kontantuttaket viste han til reglene om partsoffentlighet i ligningsloven § 3-4 nr 1. Opplysningene ble innhentet i forbindelse med behandlingen av skattyterens ligning. Den gjaldt en annen persons økonomiske forhold, og var derfor i utgangspunktet taushetsbelagte etter ligningsloven § 3-13 nr 1, men bare for så vidt skattyteren kunne anses som "uvedkommende". Etter bestemmelsen i ligningsloven § 3-4 nr 1 har skattyteren rett til innsyn i dokumenter som angår hans ligning og hensynet til taushetsplikten er ikke nevnt blant unntakene i bestemmelsens nr 2. Videre fremgår det heller ikke av § 3-13 at bestemmelsen der begrenser skattyters innsynsrett i opplysninger som gjelder hans egen ligning. Ombudsmannen viste også til at ordningen i forvaltningsloven gir innsynsrett i ellers taushetsbelagte opplysninger for en part. Innsynsrett måtte i alle tilfelle foreligge i den utstrekning det var mulighet for å overføre taushetsplikt til parten i medhold av ligningsloven § 3-13 nr 4.

Ombudsmannen mente at opplysningene burde vært forelagt skattyter uoppfordret, selv om ligningsloven § 3-4 nr 1 ikke direkte ga noen slik plikt. Han viste til ulovfestede prinsipper for god forvaltningsskikk, og særlig hensynet til skattyters rettssikkerhet og til kontradiksjon».

## (Begrenset) rettspraksis

Borgarting LR (Utv 2010 s 207, Enterprise)

- «Anonymiserte» kontrakter skapte «usikkerhet», men andre opplysninger støttet skjønnsadgang

Oslo tingrett (Utv 1997 s 1216, Agip)

- «prinsipielt uheldig»
- «rettssikkerhetsproblem» – kan føre til opphevelse

# OECD's retningslinjer

- Opprinnelig utkast til tekst:

“In particular, some administrations lacking public sources of information might be tempted to use information obtained on other taxpayers through audits or filing procedures. Such information qualifies as 'secret comparables' because confidentiality rules would prevent administrations to disclose the identity of these taxpayers... 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”

- Og den teksten alle kunne enes om:

“Tax administrators may have information available to them from examination 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”

# Forholdet mellom innsynsrett og taushetsplikt etter ligningsloven

Min konklusjon – før Høyesteretts dom:

- Retten til kontradiksjon må overholdes
  - Innsynsretten er lovfestet og ingen av unntakene er anvendelige
  - Taushetsplikten er lovfestet, men med unntak som kan anvendes
- Dersom skattemyndighetene ikke vil gi innsyn må retten til kontradiksjon føre til at HS ikke kan benyttes
- Men Høyesterett er altså uenig!

# Twistelovens regler om kontradiksjon

Prinsipper nedfelt i §§ 1-1 og 11-1

Kommer EMK til anvendelse?

- Ikke direkte for skattesaker som ikke gjelder tilleggsskatt?
- Kan kravet til en kontradiktorisk forvaltningsprosess uansett også utledes av EMK?
  - EMK artikkel 6; «equality of arms» og «adversarial proceeding»

# Tema for Høyesteretts behandling

«(40) Innledningsvis minner jeg om den rammen om saken som følger av ankeutvalgets henvisningsbeslutning. Ifølge beslutningen gjelder saken spørsmålene om "*innsyn i og bruk av*" (kursiv her) kontrakter underlagt taushetsplikt. Begrepsbruken peker entydig på at det er saksbehandlingsmåten i forvaltningen som er tillatt fremmet til prøving. I den grad punkt 4 i anken som det er vist til, også reiser spørsmål om dokumentene skulle vært *fremlagt* under domstolsprøvingen, er dette ikke omfattet av ankeutvalgets beslutning».

- Klart at det materielle prisingsspørsmålet ikke slapp inn til behandling
- Spørsmålet om inhabilitet for en av lagdommerne slapp heller ikke inn

# Høyesteretts dom av 27. mars 2015 (Rt 2015 s 353)

## «Høyesterettsdom om Total: Prinsippløs dom om grunnleggende prinsipper

*Hemmelig sammenligningsgrunnlag er greit, og kontradiksjon kan du glemme!*

Høyesterettsdom 27. mars 2015 om Total E&P Norge AS er kanskje en av de mer prinsippløse høyesterettsdommer om et prinsipielt, grunnleggende rettssikkerhetsspørsmål jeg har lest. Temaet var hemmelig sammenligningsgrunnlag – secret comparables, som i forbindelse med internprising er blitt svært aktuelt og blant annet omhandlet i OECD's Transfer Pricing Guidelines. Skattemyndighetene kan ha nytte av å se på prising mv. benyttet av andre skattytere når de vurderer internprisen til den skattyter som er oppe til vurdering. Disse opplysninger vil som utgangspunkt være underlagt taushetsplikt. Kan skattemyndigheten nekte innsyn i denne del av saksgrunnlaget, nekte partsinnsyn, under henvisning til taushetsplikten?

En enstemmig Høyesterett sa ja. Secret comparables er etter norsk rett greit».

***(Domskommentar av Ole Gjems-Onstad, professor i skatterett ved Handelshøyskolen BI, publisert på Norsk Rettsdata april 2015)***

# Høyesteretts dom: Spørsmålet om innsynsrett i saksdokumenter

«(48) Jeg ser først på den generelle rekkevidden av ligningsloven [§ 3-4](#) om rett til partsinnsyn. I [§ 3-4](#) nr. 1 heter det:

**"Skattyteren har rett til å bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning."**

(49) Dokument som gjelder tredjeparter og som benyttes som grunnlag for ligningen av en skattyter, er klart et "saksdokument" i bestemmelsens forstand. Bestemmelsen svarer imidlertid ikke på spørsmålet om retten til partsinnsyn gjelder uten hensyn til om dokumentet er omfattet av taushetsplikt.

(50) Jeg kan ikke se at noen av unntakene i [§ 3-4](#) nr. 2 åpner for at ligningsmyndighetene har adgang til å holde sammenligningskontraktene tilbake fra partsinnsyn på grunn av taushetsplikt».

- Så langt, alt vel...?



# Høyesteretts dom: Forholdet mellom innsynsrett og taushetsplikt (1)

«(52) Ettersom [§ 3-4](#) ikke oppstiller noe unntak for dokumenter underlagt taushetsplikt, kan det være nærliggende å tolke bestemmelsen slik at den gir rett til partsinnsyn også i denne type dokumenter, uten hensyn til om det er tale om konkurransesensitiv informasjon. Bestemmelsen i [§ 3-13](#) nr. 1 lest i sammenheng med nr. 4 gir støtte for dette»...

«(54) Det er allerede i forarbeidene forutsatt at retten til partsinnsyn også omfatter dokumenter underlagt taushetsplikt, men da slik at den som mottar opplysningene får taushetsplikt om dem, jf. [Ot.prp. nr. 29 for 1978-79](#). Der heter det på side 74 at "skattyterens krav på opplysninger etter [§ 3-4](#) (partsoffentlighet) [vil] normalt gå foran evt. taushetsplikt til fordel for andre, man da med taushetsplikt for skattyteren selv etter [§ 3-13](#) nr. 4.»...

«(57) Noe mer enn et utgangspunkt kan dette imidlertid ikke være. I foreliggende sak er situasjonen at den som krever innsyn inngår i den krets som taushetsplikten skal beskytte mot. Partsinnsyn under taushetsplikt vil dermed ikke kunne ivareta pliktens formål; nemlig å gi beskyttelse mot den som vil kunne gjøre bruk av opplysningene i næringsøyemed.»...

«(62) Med tanke på situasjonen i foreliggende sak, der den som krever innsyn er den som taushetsplikten skal beskytte mot, vil jeg peke på at opplysningene er avgitt av partene i sammenligningskontraktene som del av den ordinære ligning og i tillit til forvaltningens taushetsplikt. Så langt kan det ikke være særlig tvil om at opplysningene er andre uvedkommende. Det virker da fremmed om ligningsmyndighetenes bruk av opplysningene i ligningen av *andre* skattytere enn dem de direkte angår, uten videre skulle medføre at informasjonen mister det lovbestemte vern den i utgangspunktet hadde».

## Høyesteretts dom: Forholdet mellom innsynsrett og taushetsplikt (2)

«(63) Det fremgår dessuten av forarbeidsuttalelser som jeg allerede har sitert, at lovgiver ikke har sett for seg at retten til partsinnsyn alltid skal måtte gå foran taushetsplikten. Jeg sikter her til spesialmerknadene til [§ 3-13](#) om at partsoffentlighet "normalt" går foran hensynet til taushetsplikten, jf. [Ot.prp. nr. 29 for 1978-79](#) på side 73-74. Tilsvarende heter det i [Ot.prp. nr. 32 for 1998-1999](#):

**"Etter departementets vurdering bør overføring av taushetsplikt til skattyter i forbindelse med partsoffentlighet kunne skje. Hensynet til skattyters rettssikkerhet taler for at han i så stor grad som mulig gis innsyn i de dokumenter som gjelder hans ligning. Dersom taushetsplikt ikke kan overføres, må man eventuelt kunne nekte skattyter innsyn i dokumenter som inneholder taushetsbelagte opplysninger om andre skattytere. Hensynet til de som har krav på taushet må trolig gå foran skattyters behov for innsyn hvis han har rett til å spre opplysningene."**

(64) Uttalelsene viser at lovgiver har vært seg bevisst situasjoner der hensynet til dem som har krav på taushet, må gå foran skattyters rett til innsyn.

(65) Det er dessuten vanskelig å begrunne hvorfor partsinnsyn etter ligningsloven skal kunne gis til tross for at den som krever innsyn er den taushetsplikten skal beskytte mot, mens det samme ikke vil være tillatt i en tilsvarende sak på forvaltningslovens område, jf. forvaltningsloven [§ 19](#) første ledd bokstav b om unntak fra innsynsretten for opplysninger som kan utnyttes i andres næringsvirksomhet.»

# Høyesteretts dom: Forholdet mellom innsynsrett og taushetsplikt i forslag til ny skatteforvaltningslov

- Forslag til ny skatteforvaltningslov: «Etter departementets syn er det også etter skatteforvaltningsloven behov for kunne skjerme visse forretningshemmeligheter fra innsyn, og bestemmelsen i forvaltningsloven § 19 første ledd bokstav b anses å gi en hensiktsmessig regulering...»
- Og Høyesterett mente nok den regelen burde vært på plass allerede...

«(65) Det er dessuten vanskelig å begrunne hvorfor partsinnsyn etter ligningsloven skal kunne gis til tross for at den som krever innsyn er den taushetsplikten skal beskytte mot, mens det samme ikke vil være tillatt i en tilsvarende sak på forvaltningslovens område, jf. forvaltningsloven [§ 19](#) første ledd bokstav b om unntak fra innsynsretten for opplysninger som kan utnyttes i andres næringsvirksomhet.

(66) Jeg viser i denne forbindelse til at Finansdepartementet i et høringsnotat til ny skatteforvaltningslov datert 21. november 2014, på side 28 uttaler at det gjelder strengere regler på skatte- og avgiftsområdet enn etter forvaltningsloven. I notatet heter det at ettersom opplysningspliktene i skatte- og avgiftssaker er omfattende, er det svært viktig at de opplysningspliktige kan stole på at de kan gi opplysningene uten fare for at de kommer på avveie. ..

(67) Total har gjort gjeldende at behovet for vern kan ivaretas ved at innsynet begrenses til en avgrenset personkrets. Jeg kan ikke se at ligningsloven åpner for en løsning med delvis vern når den som krever innsyn er den taushetsplikten skal beskytte mot.

(68) Etter dette konkluderer jeg med at taushetsplikten var til hinder for at Total kunne gis innsyn i sammenligningskontraktene.»

## Høyesteretts dom: Spørsmålet om forsvarlig saksbehandling (1)

«(70) I forvaltningsprosessen gjelder et grunnleggende krav om at saksbehandlingen skal være forsvarlig. I vurderingen av om kravet er oppfylt inngår blant annet spørsmålet om parten i tilstrekkelig grad har fått innsyn i og anledning til å kommentere grunnlaget for avgjørelsen.

(71) Ved bedømmelsen av om oljeskattemyndighetenes saksbehandling har vært forsvarlig i foreliggende sak, tar jeg utgangspunkt i Finansdepartementets merknader i [Prop. 126 LS for 2009-2010](#). Selv om vår sak ikke gjelder utvidede opplysningsplikter for oljeselskapene, gir proposisjonen et perspektiv på behovet for å kunne føre effektiv kontroll med beskatningen av inntektene fra petroleumsvirksomheten. På side [30-31](#) uttaler departementet:

**"I dag sel utvinningsselskap sjølve sin eigen gass. Ein aukande del blir selt til nærståande selskap. Det er store forskjellar i kontraktsvilkår for ulike gasskontraktar, og marknadsverdet kan variere stort som følgje av dette. I tillegg skjer framleis hovuddelen av salet gjennom langsiktige avtalar med direkte kontakt mellom kjøpar og seljer. Dette fører til relativt lite open marknadsinformasjon om salsverdet av gassen..."**

**Grunna den høge skattesatsen på inntekt frå utvinningsverksemd, har oljeselskapa sterke incentiv til å redusere inntekta i særskatteregimet ved sal til nærståande selskap. Omsynet til å få riktig likning, og unngå reduksjon av skattegrunnlaget frå utvinningsverksemda, tilseier at faktagrunnlaget som den enkelte avgjerda byggjer på, er så breitt som mogleg."**

(72) Når det er nødvendig for staten å sikre seg et så bredt faktagrunnlag som mulig for å kunne foreta en riktig petroleumsbeskatning, ligger det innenfor formålet å benytte opplysningene i en sammenlikning mellom ulike skattyteres kontrakter.

## Høyesteretts dom: Spørsmålet om forsvarlig saksbehandling (2)

«(79) Klagemnda har i vedtakets punkt 4 redegjort for hvordan forsiktighetshensynet er blitt håndtert rent praktisk under ligningsbehandlingen. Det fremgår at selskapet er gitt informasjon om hvilken prisformel som er benyttet samt hvilket påslag som er avtalt mellom partene. Det er også redegjort for andre karakteristika ved de avtalene som det er sammenlignet med, samt redegjort for utvelgelsesprosessen. Lagmannsretten har etter direkte bevisføring beskrevet saksbehandlingsmåten slik:

**"I nærværende sak har likningsmyndighetene valgt en metode hvor det er gitt omfattende og presis informasjon om seleksjonskriteriene og i tillegg en del sentral informasjon om sammenlikningskontraktenes innhold så langt dette var mulig av hensyn til taushetsplikten. På denne måten ble det forut for endelig vedtak synliggjort hva likningsmyndighetene bygde sin avgjørelse på."**

(80) Etter min oppfatning er dette en forsvarlig fremgangsmåte. Ved vurderingen må de særlige kontrollhensyn og de praktiske utfordringene som knytter seg til kontrollen på dette feltet, tas i betraktning. Allerede de lovbestemte unntakene fra innsynsretten bygger på en iboende forutsetning om at vedtak etter en interesseavveining vil kunne bygge på opplysninger som en part ikke har fått innsyn i. Oljeskattemyndighetene har i foreliggende sak søkt å gi informasjon så langt mulig der den som mottar opplysningene, er den som taushetsplikten skal beskytte mot. På denne måten er rommet "within the limits of its domestic confidentiality requirements" blitt utnyttet, slik OECDs retningslinjer gir anvisning på. Dette har lovgiver dessuten klart fremholdt som den gjeldende standard.»

## Høyesteretts dom: Den egentlige begrunnelsen...?

«(81) Ved vurderingen legger jeg vekt på de mange anmodningene Total har fått om å fremlegge priser. Totsa har oppnådd ved videresalg til sluttbruker eller annen uavhengig part. Så vel Klagenemnda som lagmannsretten har pekt på dette. Oppfordringene har hatt sammenheng med at OECDs retningslinjer også inneholder en såkalt videresalgsmetode for beregning av armlengdeprisen. Total har ikke etterkommet anmodningene og begrunnet dette med at selskapet ikke besitter disse opplysningene, at loven ikke gir hjemmel til å kreve slik informasjon, at videresalgssprisene ikke er relevante for ligningene, og at det vil være uforholdsmessige byrdefullt å fremskaffe dem.

(82) Oppfordringene ligger etter mitt syn innenfor hva ligningsforvaltningen har rett til å anmode en skattyter om under ligningsarbeidet...

(84) Det kan ikke være tvilsomt at det er opp til ligningsforvaltningen - ikke skattyteren - å avgjøre om videresalgssprisene kunne gitt grunnlag for å anvende en alternativ metode eller tjent til kontroll av den beregningsmetoden som ble anvendt. Selskapet har i et hvert fall gjennom de mange oppfordringene fått "an adequate opportunity ... to defend its own position". En slik kontroll kunne også ha bidratt til å avdekke eventuelle feil eller ubalanser i beslutningsgrunnlaget».

# Hva skal man mene om dommen?

## **Ole Gjems-Onstads domskommentar:**

«Men spørsmålet om hemmelig sammenligningsgrunnlag roper etter en langt grundigere diskusjon av et mulig krav til kontradiksjon i Grunnloven og EMK. Hvordan kan man i en moderne rettsstat tillate at viktige spørsmål avgjøres uten at borgerne gis anledning til å imøtegå de fakta som brukes mot dem fordi de ikke gis adgang til innsyn?

Selv har undertegnede liten sans for den stadig voksende retorikk der menneskeretter og grunnlovsværn brukes til å stoppe en rekke diskusjoner om viktige samfunnsspørsmål. Men Høyesterett og ikke minst dommer Bårdsen som var annenvoterende i Total-saken, viser i mange saker til EMK og Grunnloven for hva det måtte være verdt. Det blir da inkonsekvent forskjellsbehandling å gjemme bort disse regelsettene her. Og kravet til kontradiksjon, retten til å kunne imøtegå, er ikke bare nok en regel i EMK eller Grunnlov, men et sentralt rettsstatsprinsipp. Det er kritikkverdig at Høyesterett avsier en dom der det grunnleggende tvistespoørsmål gjelder dette prinsippet, men uten at det en gang tas opp. Kanskje er dommen et eksempel på at man i enkelte tilfeller ikke får diskutert viktige spørsmål fordi kompleksiteten og fallhøyden ved menneskerettsjussen er så stor at man ikke tør ta i EMK hvis man ikke er trygg på å lande støtt....

Man kan forstå at dommere, også i Høyesterett, kan velge å hoppe over gjerder der det er lavest. Men kripe under det, går ikke! Det er rimelig å forvente at Høyesterett, selv i en sak om hemmelig sammenligningsgrunnlag, utformer domspremisser der de sentrale spørsmål ikke skyves under teppet eller holdes «hemmelige».)»

# Konsekvenser av dommen

- Ville resultatet blitt annerledes dersom Total hadde fremlagt informasjon om videresalg?
  - Neppe i forhold til spørsmålet om innsynsrett
    - Prejudikat om hemmelige sammenligningsgrunnlag, også utenfor petroleumsvirksomheten
  - Ville spørsmålet om forsvarlig saksbehandling stilt seg annerledes?
    - Ny sak hvor faktum er bedre for skattyter?
- Skal feil tillates?
  - Ikke tema i Høyesteretts dom
  - Lagmannsrettens synspunkt:

”Det er i løpet av behandlingen av saken påvist enkelte feil i det faktiske grunnlaget og enkelte vurderinger er korrigert. Dette har blant annet vært et resultat av kontradiktorisk behandling. Til dette bemerker lagmannsretten at med et såpass omfattende faktum med mange variable størrelser, vil det alltid foreligge feilkilder. Lagmannsretten har imidlertid ingen holdepunkter for at det foreligger ytterligere feil eller behov for korreksjoner som kan føre til et annet resultat enn det som følger av vedtaket fra Klagenemnda for oljeskatt”.
  - Hva med de feilene som ikke ble oppdaget fordi det ikke ble gitt innsyn?



**Per Christian Ask**  
Partner | Advokat (H)  
Tax & Legal

Deloitte Advokatfirma AS  
Strandsvingen 14 A, P.O. Box 287, 4066 Stavanger, Norway  
Tel: +47 9820 6691 | Fax: +47 51 81 56 50  
[pcask@deloitte.no](mailto:pcask@deloitte.no) | [www.deloitte.no](http://www.deloitte.no)



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.no](http://www.deloitte.no) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

This communication contains general information only, and neither Deloitte AS nor Deloitte Advokatfirma AS is, by means of this publication, rendering professional advice or services and shall not be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.