



NORGES HØYESTERETT

Den 30. oktober 2012 avsa Høyesterett dom i

HR-2012-02041-A, (sak nr. 2012/805), sivil sak, anke over dom,

Statoil ASA

(advokat Thomas S. Farhang – til prøve)

mot

Staten v/Oljeskattekontoret

(Regjeringsadvokaten v/advokat Espen
Bjerkvoll)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Bull:** Saken gjelder anvendelsen av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a for endring av ligningen til skattyterens ugunst. Fristen er betinget av at skattyteren har gitt riktige og fullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Hvis ikke, er fristen ti år, jf. § 9-6 nr. 1. Spørsmålet i saken er om opplysning om den faktisk betalte prisen for en ytelse mottatt fra et selskap i samme konsern som skattyteren, må anses som uriktig når det er et betydelig avvik mellom denne prisen og den lavere markedsbaserte prisen – "armlengdeprisen" – som etter skatteloven 1911 § 54 og nåværende skattelovs § 13-1 skal legges til grunn ved ligningen. Videre er det spørsmål om anvendelsen av ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c om endring som følge av en domstolsavgjørelse som er blitt rettskraftig mindre enn ett år før endringssaken tas opp.
- (2) Spørsmålene har oppstått i en tvist mellom Statoil og staten v/Oljeskattekontoret om selskapets ligning for årene 1993 til 1997. Tvisten gjelder størrelsen på det fradrag Statoil er berettiget til for sine forsikringsutgifter i disse årene. Statoil har benyttet sitt eget heleide forsikringsselskap Statoil Forsikring a.s., til vanlig omtalt som Stafor, som hovedassurandør siden Stafor ble opprettet i 1985. For Høyesterett gjelder saken bare ligningene for 1993 og 1997. Spørsmålet om ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c reiser seg

videre bare for ligningen for 1997. Denne ligningen hadde nemlig vært gjenstand for en egen rettssak, der spørsmålet var om det overhodet var fradragsrett for forsikringspremie til et forsikringsselskap som er et heleid datterselskap av forsikringstakeren. I dommen fikk Statoil medhold i at premien til Stafor var fradragsberettiget. Saken gjaldt ikke størrelsen på fradraget for 1997.

- (3) Hovedtemaet i den saken Høyesterett nå behandler, har for tidligere instanser nettopp vært fradragets størrelse. Ifølge skatteloven 1911 § 54, som gjaldt i de aktuelle årene, kan inntekten fastsettes ved skjønn dersom skattyteren får sin inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning. En tilsvarende bestemmelse fremgår av nåværende skattelovs § 13-1. Det er klart at det foreligger interessefellesskap mellom morselskapet Statoil og datterselskapet Stafor. Spørsmålet har vært om forsikringspremien som Statoil i årene 1993 til 1997 betalte til Stafor, var overpriset i forhold til den armlengdeprisen som skal legges til grunn, med den følge at Statoil har fått en større reduksjon av sin skattbare inntekt fra virksomheten på norsk sokkel enn selskapet skulle ha hatt. Mens inntektene fra utvinning av petroleum på norsk sokkel beskattes med 78 prosent, beskattes landbasert virksomhet, blant annet virksomheten i forsikringsselskapet, med en sats på 28 prosent.
- (4) Som forsikringsgiver har Stafor tatt noe av risikoen i egenregning og for øvrig tegnet reassuranse, opprinnelig i det kommersielle markedet. På begynnelsen av 1990-tallet oppstod det kapasitetsproblemer i dette markedet, noe som fikk Statoil til å se seg om etter alternative løsninger. Man valgte medlemskap i det gjensidige forsikringsselskapet Oil Insurance Limited, heretter omtalt som OIL. Dette selskapet ble opprettet i 1971 av flere internasjonale oljeselskaper. Som medlemmer i OIL godtas oljeselskaper eller andre selskaper i samme konsern. For å bli medlem må selskapet eller konsernet som det tilhører, ha mer enn 50 prosent av sine bruttoinntekter eller brutto eiendeler knyttet til petroleumsvirksomhet. Selskapet må videre være "financially responsible", det vil si at OIL må anse at det har evne til å oppfylle sine medlemsforpliktelser.
- (5) Fra 1. mai 1993 ble Stafor medlem i OIL, men det var altså Statoils oljevirksomhet som gjorde medlemskapet mulig. Fra samme dato hadde Stafor et reassuranseopplegg bygget opp omkring medlemskapet i OIL, men fortsatt supplert med noe dekning i det kommersielle markedet.
- (6) Reassuransen var ordnet som et lagdelt system, der de nedre lagene enkelt sagt dekket mindre skader som oppstår relativt hyppig, mens de øvre lagene knyttet seg til katastrofeskader som sjelden inntreffer. I den perioden saken gjelder, tok Stafor store deler av de øvre lagene i egenregning, men også i de lavere lagene ble noe tatt i egenregning. Over det såkalte primærlaget, som dekket skader opp til 200 millioner kroner, lå det som omtales som "OIL-laget". Dette dekket skader inntil 1,6 milliarder kroner. Over dette lå det ytterligere tre lag. Reassuranse i OIL-laget var ordnet slik at Stafor gjennom deltakelse i OILs såkalte Pool A ville få dekket i gjennomsnitt ca. 60 prosent av skaden. Den del av skaden i OIL-laget som ikke ble dekket på denne måten, måtte Stafor tilbakebetale til OIL etter gjenanskaffelsesverdi, såkalt retropremie. Fra 1995 kunne imidlertid medlemmene forsikre seg mot dette retroansvaret ved å delta i OILs Pool B, som også var en gjensidig ordning. Medlemmene kunne også velge en ordning kalt "Individual Retro", som innebar at tilbakebetalingstiden ble fordelt over fem år uten rentebelastning. Stafor valgte Individual Retro. En del av den risiko Stafor dermed påtok seg i OIL-laget utenfor Pool A, ble imidlertid reassurert i markedet gjennom en såkalt

modifiser-forsikring. Det har vært uklarhet om hva denne modifier-forsikringen egentlig dekket. Først i lagmannsretten ble det avklart at den bare dekket en del av hva man tidligere hadde ment, og at Stafors egenrisiko i OIL-laget følgelig var langt større enn det som var lagt til grunn tidligere under saken.

- (7) Gjensidighetsprinsippet i OIL innebærer at det ikke skjer noen ordinær kapitaloppbygning som i vanlige forsikringsselskaper. Til gjengjeld kan selskapet innkalle ekstrakapital fra medlemmene ved storskader, slik det også skjedde etter de kraftige stormene i Mexicogulfen rundt 2005.
- (8) Det sentrale temaet i saken har vært om Stafors reassuranse i OIL innebar en økonomisk fordel for Stafor sammenlignet med reassuranse i det kommersielle markedet, og om denne fordelten i så fall i tilstrekkelig grad har vært reflektert i direktreforsikringspremien som Stafor har oppkrevd fra Statoil. Partene har vært uenige både om det overhodet foreligger adgang til skjønnsfastsettelse i saken, og om den skjønnsutøvelsen som ligningsmyndighetene konkret har foretatt for å finne frem til armlengdeprisen. Blant annet har man vært uenig om størrelsen på retroansvaret. Imidlertid har det også vært spørsmål om endringsadgangen for årene 1993 og 1997 er avskåret allerede av den grunn at fristen var utløpt da endringssaken ble tatt opp.
- (9) For årene 1994, 1995 og 1996 ble varsel om endring av ligningen på grunn av overpriset forsikringspremie sendt til Statoil henholdsvis 8. oktober 1996, 20. november 1996 og 1. september 1997, slik at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a her ikke er til hinder for endring. For årene 1993 og 1997 fremgikk varselet imidlertid først av et brev som ble sendt fra Oljeskattekontoret til Statoil 20. juni 2001, og som gjaldt årene 1993 til 1997 samlet.
- (10) Som nevnt har det også versert en tvist mellom Statoil og staten om det overhodet foreligger fradragsrett for forsikringspremie betalt til et heleid datterselskap, knyttet til Statoils ligning for 1997. Byrettens dom i den saken, der Statoil fikk medhold, ble avsagt 17. april 2000 og ble ikke anket av staten. Dommen ble rettskraftig da ankefristen utløp 26. juni 2000, slik at Oljeskattekontorets brev 20. juni 2001 tidsmessig ligger innenfor ettårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c.
- (11) Oljeskattenemnda traff 9. oktober 2001 vedtak i endringssaken for årene 1993 til 1997. Der ble det foretatt skjønnsfastsettelse etter skatteloven 1911 § 54. Etter klage fra Statoil avsa Klagenemnda for oljeskatt kjennelse 27. mars 2006 der klagen delvis ble tatt til følge ved at den skjønnsfastsatte inntekten ble noe nedsatt. Statoil reiste deretter sak om gyldigheten av Klagenemndas kjennelse, og Oslo tingrett, satt med fagkyndige meddommere, avsa 30. mai 2008 dom med slik domsslutning:
 - "1. Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 og endringslikningene av StatoilHydro ASA for hvert av årene 1993-1997 oppheves.
 2. Ved ny likning skal eneste endringer i forhold til det opphevede skjønnet/de opphevede likningene være at det for alle årene 1993-1997 verken foretas noen periodisering av reforsikringspremiene til markedet eller beregnes noen swingrabatt.
 3. Hver av partene dekker sine egne saksomkostninger."
- (12) Statoil anket til lagmannsretten, og Borgarting lagmannsrett, også satt med fagkyndige meddommere, avsa 13. januar 2012 dom med slik domsslutning:

- "1. **Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 oppheves.**
- 2. **Ved ny likning for årene 1993-1997, skal det foretas et nytt skjønn over fradragsberettiget forsikringspremie, der det a) ikke skal beregnes swingrabatt, og b) det skal beregnes premie for all egenregning knyttet til retroansvaret i OIL.**
- 3. **Sakskostnader tilkjennes ikke."**

- (13) I tingretten og lagmannsretten har staten altså fått medhold i at vilkårene for skjønnsfastsettelse i skatteloven 1911 § 54 er oppfylt, og at fristreglene ikke er til hinder for endring, men har ikke vunnet frem på et par punkter – noe forskjellig i tingrett og lagmannsrett – som gjelder hvordan skjønnsfastsettelsen skal skje. Lagmannsrettens dom er avsagt under dissens, idet de to fagkyndige meddommerne mente at vilkårene for skjønnsfastsettelse ikke var oppfylt.
- (14) Statoil har anket til Høyesterett. Anken er begrenset til fristspørsmålet for årene 1993 og 1997 og gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse, nærmere bestemt forståelsen av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a om endring til skattyters ugunst. Staten v/Oljeskattekontoret tok til gjenmæle og anførte subsidiært at ligningen for 1997 uansett kan endres i medhold av ettårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c. Videre innga staten avledet anke over lagmannsrettens opphevelse av Klagenemndas skjønn for så vidt gjelder beregningen av egenregning for risiko for økning i retropremien til OIL, jf. punkt 2 b i lagmannsrettens domsslutning.
- (15) Høyesteretts ankeutvalg besluttet 8. juni 2012 å tillate Statoils anke fremmet, og at også statens subsidiære anførsel knyttet til ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c skulle behandles. Statens avledede anke ble ikke tillatt fremmet.
- (16) Ankeutvalget uttalte videre at siden lagmannsrettens avgjørelse etter skatteloven 1911 § 54 ikke var påanket, skulle behandlingen i Høyesterett ta utgangspunkt i lagmannsrettens avgjørelse av dette spørsmålet, bortsett fra at den ankende part ville kunne få prøvd sin anførsel om at det prosentuelle avviket mellom armlengdepris og faktisk betalt pris for den enkelte polise skulle vurderes samlet for hele det aktuelle inntektsåret. Dette har nemlig betydning ikke bare for skjønnsfastsettelsen etter § 54. Det kan også ha betydning for spørsmålet om Statoil har gitt uriktig opplysning i ligningslovens forstand om sine forsikringsutgifter.
- (17) Til bruk for Høyesteretts ankeforhandling er det fremlagt en skriftlig forklaring fra seniorskattejurist Halvor Vefald ved Oljeskattekontoret. Under ankeforhandlingen fremla videre den ankende part et hjelpedokument som inneholder opplysninger om det den ankende part mener er markedspremien for forsikring av Stafors retroansvar overfor OIL. Ellers står saken i samme stilling som for lagmannsretten.
- (18) Den ankende part – *Statoil ASA* – har i hovedsak gjort gjeldende:
- (19) Skattyterens opplysningsplikt etter ligningsloven § 4-1 og § 4-3 er begrenset til faktiske forhold og skattyterens konkrete rettsstilling etter rettsregler utenfor skatteretten. Hvilken rettsstilling skattyteren har etter skatteretten, er det ligningsmyndighetenes oppgave å ta stilling til. Avgjørende for om det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger som gir grunnlag for å fravike toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, er om

skattemyndighetene har fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet til vurdering, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag. Et slikt grunnlag har Statoil gitt. Hva som etter skatteloven 1911 § 54 er korrekt armlengdepris, forskjellig fra det som faktisk er betalt, beror på et skjønn fra skattemyndighetenes side. Resultatet av skjønnnet avhenger av et metodevalg som det i utgangspunktet tilkommer skattemyndighetene å foreta. Skattyteren har derfor ikke forutsetninger for å vite hva resultatet blir, og en armlengdepris fastsatt på denne måten kan da heller ikke danne grunnlag for noen opplysningsplikt.

- (20) Høyesteretts flertall la i Rt. 1999 side 1087, Baker Hughes-dommen, likevel til grunn at når det er et betydelig avvik mellom armlengdeprisen og den faktisk betalte prisen som det er opplyst om i selvangivelsen, tilsier avviket *i seg selv* at det foreligger uriktig opplysning. Men et slikt synspunkt kan ikke opprettholdes. Det er i strid med de grunnleggende prinsippene for hvor langt skattyternes opplysningsplikt strekker seg, og det forutsetter som nevnt at han kjenner en armlengdepris han ikke kan kjenne fordi den avhenger av skattemyndighetenes skjønn. Videre er synspunktet i dommen i strid med lovgivers forutsetninger, som her følger av stortingsbehandlingen fordi ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a først kom inn i loven på dette stadiet i prosessen. Flertallet i Baker Hughes-dommen må ha oversett disse forutsetningene. Etter innføringen i 2007 av reglene om oppgaveplikt for transaksjoner mellom nærstående selskaper i ligningsloven § 4-4 nr. 3, jf. § 4-12 nr. 1 og 2, er det heller ikke noe behov for å opprettholde særregelen.
- (21) Selv om flertallets syn i Baker Hughes-dommen legges til grunn, er det prosentvis avviket mellom faktisk pris og armlengdepris i nærværende sak for lite. I Baker Hughes-saken ble det lagt til grunn at avviket var på rundt 40 prosent. Hensett til at flertallet i Baker Hughes-dommen i realiteten oppstilte et nokså frirettslig unntak fra det som åpenbart må være hovedregelen etter § 9-6 nr. 3 bokstav a, og gitt de rettssikkerhetsmessige betenkeligheter som knytter seg til unntaket, bør et avvik på rundt 40 prosent være minimum av hva som kreves for å benytte unntaksregelen. Det kan da heller ikke være rom for i tillegg å se hen til hvor stort det nominelle kronebeløpet er, eller hvor klart det eventuelt måtte være at den faktisk betalte prisen var høyere enn armlengdeprisen.
- (22) Ved den konkrete beregningen av avviket mellom armlengdeprisen og de faktisk betalte premiene til Stafor for 1993 og 1997 må man for det første vurdere avviket separat for den enkelte polise. Videre må avviket beregnes samlet for hele det aktuelle inntektsåret, ikke avgrenset til periodene 1. mai til 31. desember 1993 og 1. januar til 31. mars 1997 slik lagmannsretten har gjort. Det er rett nok slik at Stafors medlemskap i OIL først løp fra 1. mai 1993, og at reassuranseopplegget ble vesentlig endret fra 1. april 1997 slik at skattemyndighetene ikke forsøkte å anslå noen armlengdepris for resten av dette året. Men spørsmålet er fortsatt om opplysningene i selvangivelsen om inntekt for hele året er blitt feil.
- (23) For det annet må man ved sammenligning av fordelene ved OIL-medlemskapet med reassuranse i det kommersielle markedet ta hensyn til Stafors retroansvar i egenregning i OIL-laget, en risiko selskapet skal ha godtgjort fra Statoil. Relevant sammenligningsgrunnlag ved beregning av godtgjøringen for denne risikoen kan da ikke være hva medlemskap i OILs Pool B ville ha kostet, slik staten hevder, for her har Stafor

ikke vært medlem. I stedet må man legge til grunn hva det ville ha kostet å reassurere retroansvaret i det kommersielle markedet, hvilket ville ha vært dyrere. Dette reduserer ytterligere avviket mellom faktisk betalt premie og armlengdepemien sammenlignet med statens syn.

- (24) Vi er etter dette nede på et avvik mellom faktisk betalt premie og armlengdepemien på 11,2 prosent for 1993 og 12,2 prosent for 1997, hvilket er langt mindre enn det som etter regelen oppstilt i Baker Hughes-dommen kan regnes som et vesentlig avvik. Dersom Høyesterett ikke finner grunnlag for å ta standpunkt til hva markedspremie for retroansvaret ville ha vært, må det subsidiært overlates til det nye skjønnet å ta stilling til endringsadgangen for 1993 og 1997.
- (25) Ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c åpner ikke for endring av ligningen for 1997, selv om endringen ble tatt opp under ett år etter at Oslo byretts dom om fradragsretten for 1997 ble rettskraftig. Det § 9-6 nr. 5 bokstav c gir adgang til, er bare endringer som er nødvendige konsekvenser av dommen, i dette tilfellet å gi det fradraget skattyter i utgangspunktet var blitt nektet. Både lovens ordlyd og sterke innrettingshensyn tilsier at skattemyndighetene ikke i ettertid kan ta opp innvendinger som kunne ha vært tatt opp allerede i første runde. Det må blant annet gjelde spørsmålet om fradraget skal være så stort som skattyter har krevd.
- (26) Statoil ASA har nedlagt slik påstand:

"A. Prinsipalt

1. **Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 oppheves.**
2. **Ved ny likning for årene 1994, 1995 og 1996, skal det foretas et nytt skjønn over fradragsberettiget forsikringspremie, der det a) ikke skal beregnes swingrabatt, og b) skal beregnes premie for all egenregning knyttet til retroansvaret i OIL.**
2. **Det foreligger ikke endringsadgang for inntektsårene 1993 og 1997.**
3. **Statoil ASA tilkjennes saksomkostningene for Høyesterett.**

B. Subsidiært

1. **Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 oppheves.**
2. **Ved ny likning for årene 1994, 1995 og 1996, skal det foretas et nytt skjønn over fradragsberettiget forsikringspremie, der det a) ikke skal beregnes swingrabatt, og b) skal beregnes premie for all egenregning knyttet til retroansvaret i OIL.**
3. **Spørsmålet om endringsadgang for inntektsårene 1993 og 1997 avgjøres i tilknytning til det nye skjønnet.**
4. **Statoil ASA tilkjennes saksomkostningene for Høyesterett."**

- (27) Ankemotparten – *staten v/Oljeskattekontoret* – har i hovedsak gjort gjeldende:
- (28) Flertallssynspunktet i Baker Hughes-saken må legges til grunn som gjeldende rett. Når prisen som er betalt for ytelser internt i et selskap, er høyere enn den markedsmessige prisen for de samme ytelsene, er det bare den markedsmessige prisen – armlengdeprisen – det kan kreves fradrag for. Dersom skattyter likevel krever fradrag for en pris som ligger over den markedsmessige, er det dermed gitt en uriktig opplysning, og endringsfristen på to år etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer ikke til anvendelse. Det må i alle fall gjelde når avviket mellom den faktisk betalte prisen og armlengdeprisen er betydelig, slik Høyesterett la til grunn i Baker Hughes-dommen. Ved den ligningsmessige prøvingen av prissettingen på transaksjoner internt i konserner gjør det seg gjeldende helt særegne

utfordringer for skattemyndighetene, som trenger tid for å kunne trenge inn i saken og markedsforholdene. En regel om at betydelig avvik i seg selv medfører at opplysningen er uriktig, har derfor gode grunner for seg. Den usikkerhet som knytter seg til den skjønnsmessige fastsettelsen av armlengdeprisen, er ivaretatt gjennom kravet om at avviket skal være betydelig.

- (29) Synspunktet i Baker Hughes-dommen er videre lagt til grunn som gjeldende rett i forbindelse med senere lovgivning om internprising og tilleggsskatt, hvilket tilsier særlig forsiktighet med å fravike dette prejudikatet.
- (30) Selv om avviket i Baker Hughes-saken lå på omkring 40 prosent, kan ikke dette være en absolutt nedre grense. Også et avvik på ca. 30 prosent må anses som betydelig, men heller ikke dette kan anses som noen nedre grense. Dette må vurderes konkret, og det må også være rom for å legge vekt på om det dreier seg om store nominelle pengebeløp, og om det fremstår som klart at faktisk pris avvek fra armlengdeprisen. Det er da rimelig å pålegge skattyter en større aktivitetsplikt for å klarlegge riktig armlengdes pris.
- (31) Ved den konkrete vurderingen av avviket i dette tilfellet må premien for alle polisene – én for hvert felt – ses under ett ettersom direkteforsikringen i realiteten var en pakkepolise, og reassuransen gjaldt alle felt under ett. Avviket som nominelt beløp blir da betydelig større enn om man ser hvert felt for seg. Videre tør det være nokså klart at OIL-medlemskapet på det overordnede plan innebar en fordel i forhold til reassuranse i det kommersielle markedet, selv om det nok kunne være uklart hvor stor fordel er. Dette taler for at man i denne saken ikke kan kreve et like høyt prosentvis avvik som i Baker Hughes-saken.
- (32) På grunn av den metoden for skjønnsfastsettelse av armlengdeprisen som er valgt i dette tilfellet, den såkalte kost pluss-metoden, må det videre foretas en periodisering for å beregne armlengdeprisen. Polisene for de enkelte felt løp ut på forskjellige tidspunkter i året, mens den reassuransen som ble foretatt i det kommersielle markedet, hadde forfall 1. april. Starttidspunktet for vurderingen må nødvendigvis bli midt i løpetiden for enkelte av polisene. Lagmannsrettens flertall har gitt sin tilslutning til at Klagenemndas fremgangsmåte i så måte var mest dekkende for å finne frem til riktig markedspris til enhver tid. Denne fremgangsmåten må da også legges til grunn ved vurderingen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a av om det relative avviket mellom faktisk betalt pris og armlengdepris var så betydelig at det forelå uriktig opplysning. Dermed er det riktig bare å se på tiden fra 1. januar til 31. mars når avviket skal beregnes for 1997. For 1993 er det videre slik at da OIL-fordelene gjorde seg gjeldende fra 1. mai, ville Statoil overfor en uavhengig motpart i markedet ha satt som vilkår for å la motparten nyte godt av dem, at de skulle komme Statoil til gode i form av reduksjon i den premien som opprinnelig var avtalt for dette året – medlemskapet i OIL var jo betinget av Statoils posisjon som oljeselskap. Følgelig er det her riktig bare å regne avviket for perioden 1. mai til 31. desember 1993.
- (33) Når det gjelder den beregnede godtgjørelsen for den delen av retroansvaret som Stafor tok i egenregning overfor OIL, falt forutsetningene for å beregne dette basert på kostnadene ved å reassurere ansvaret i det kommersielle markedet bort da det under lagmannsrettsbehandlingen viste seg at modifier-forsikringen dekket en mye mindre del av retroansvaret enn tidligere antatt. Dermed står man i praksis bare igjen med premien for medlemskap i OILs Pool B som sammenligningsgrunnlag – noe Statoil for øvrig

tidligere selv har gått inn for. De tallene som Statoil har fremlagt om markedspremien for retroansvaret, er staten blitt kjent med først kort tid før den muntlige behandlingen i Høyesterett. Staten har ikke hatt mulighet for å gjøre seg opp noen mening om dem, og de kan da ikke legges til grunn.

- (34) Under disse forutsetningene var det relevante avviket mellom faktisk betalt pris og armlengdeprisen i 1993 på 19,8 prosent og i 1997 på 55,3 prosent. Det relative avviket målt på denne måten må regnes som betydelig, særlig når man tar i betraktning de høye kronebeløpene som avviket utgjør for alle felt sett under ett. Da blir avviket i nominelle beløp 49 372 753 kroner for 1993 og 25 866 485 kroner for 1997.
- (35) For 1997 foreligger uansett endringsadgang i medhold av ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c. Bestemmelsen åpner for endring "som følge av" en domstolsavgjørelse, og det må i tillegg til de endringer dommen nødvendiggjør, også kunne omfatte spørsmål som er en naturlig følge av at skattyter har fått medhold. Det er en naturlig følge av at Statoil i dommen fra 17. april 2000 fikk medhold for fradragsretten for forsikringspremien betalt til Stafor, at man nærmere vurderer fradragets størrelse. Det er upraktisk for alle parter om det ikke skulle være en slik adgang. Både skattemyndighetene og skattyterne ville påføres adskillig unødvendig merarbeid om alle tenkelige grunnlag måtte tas opp fra første stund.
- (36) Staten v/Oljeskattekontoret har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (37) *Mitt syn på saken*
- (38) Jeg tar først for meg spørsmålet om endringsfristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a er oversittet for ligningen for 1993. Bestemmelsen lød slik i 1997:
- "3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være**
 - a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger"**
- (39) Departementets forslag til ny ligningslov, Ot.prp. nr. 29 (1978–79), inneholdt ingen slik bestemmelse. Den ble tilføyd under stortingsbehandlingen av en samlet finanskomité. Under odelstingsbehandlingen uttalte saksordføreren at en rettingsadgang ti år tilbake i tid dersom det faktiske grunnlaget for avgjørelsen var uriktig eller ufullstendig – se § 9-6 nr. 1 og nr. 2 – slik departementet hadde foreslått, gikk for langt når det ikke var skattyteren som hadde begått feilen. Når en skattyter "har oppfylt sine forpliktelser med hensyn til selvangivelse, oppgaver etc., og deretter har betalt sin skatt, skal han ikke måtte gå i uvisshet i 10 år om han vil få en baksmell", jf. Forhandlinger i Odelstinget 22. mai 1980 side 345.
- (40) Noen nærmere synspunkter på innholdet i vilkåret "uriktige eller ufullstendige opplysninger" i § 9-6 nr. 3 bokstav a fremkom ikke. Imidlertid er tilnærmet samme kriterium brukt i § 9-6 nr. 2, og dette kriteriet er nærmere kommentert i forarbeidene. Paragraf 9-6 nr. 2 begrenser endringsadgangen til tre år tilbake i tid når det "faktiske grunnlaget" for den tidligere avgjørelsen "ikke var uriktig eller ufullstendig". Det er da

naturlig å legge til grunn at lovgiver har forutsatt samme innhold i uttrykket "uriktige eller ufullstendige opplysninger" i nr. 3 bokstav a, som begrenser fristen til to år når feilen ikke skyldes skattyter selv. Om kriteriet i § 9-6 nr. 2 uttales det i Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 109 at reglene om endringsadgang i ligningsloven bygger på en "sondring mellom feil i det faktiske grunnlag og feil i rettsanvendelse eller skjønnsutøvelse", likevel slik at en feilaktig oppfatning av "skattyterens konkrete rettsstilling etter rettsregler utenfor skatteretten" i denne sammenheng måtte regnes som likestilt med en faktisk feil. Det er altså ikke en uriktig opplysning i ligningslovens forstand om en skattyter på grunn av en skatterettslig misforståelse for eksempel krever et fradrag vedkommende ikke er berettiget til, dersom de opplysningene som er gitt, setter skattemyndighetene i stand til å rette opp feilen. Jeg viser her til Rt. 1992 side 1588 – Loffland-dommen. På side 1592–1593 uttaler Høyesterett at § 9-6 nr. 3 bokstav a må knyttes til kravene om opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Førstvoterende uttaler følgende om forståelsen av bestemmelsen:

"Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse."

- (41) Jeg ser det som uttrykk for det samme når det i Rt. 1997 side 860 – Heerema-dommen – uttales følgende på side 869:

"Fristbestemmelser av den art som er inntatt i ligningsloven § 9-6, rører ved en viktig side av forholdet mellom skattyterne og ligningsforvaltningen. Skattyterne plikter lojalt å gi alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig, men når dette er gjort, har skattyterne på sin side en beskyttelsesverdig interesse i at ligningsbehandlingen blir gjennomført etter de regler og innenfor de frister som loven oppstiller. Dette er en side av det alminnelige prinsipp om at borgerne i forhold til den offentlige forvaltning skal kunne forutberegne sin stilling og vite hvor de står."

- (42) Denne uttalelsen bygger på samme syn på forholdet mellom skattyter og skattemyndigheter som lå til grunn for introduksjonen av § 9-6 nr. 3 bokstav a under stortingsbehandlingen av ligningsloven.
- (43) Videre må det utvilsomt være riktig, som mindretallet i Rt. 1999 side 1087 – Baker Hughes-dommen – fremhever, at ved anvendelsen av skjønnsbestemmelsen i skatteloven 1911 § 54, som altså tilsvares av nåværende skattelovs § 13-1, er det ikke slik at ett skjønnsresultat er det riktige. Ved skjønnen kan skattemyndighetene ha valget mellom forskjellige metoder, og resultatet kan avhenge av hvilken metode som velges. Dette er også fremhevet i Rt. 2012 side 1025 – Norland-dommen – avsnitt 70: Verdivurderinger er ingen eksakt vitenskap der man kan regne seg frem til den eneste "riktige verdien". Skattyteren mangler dermed forutsetningene for å vite hva skjønnsresultatet blir, og dette resultatet kan da i utgangspunktet ikke danne grunnlag for noen opplysningsplikt.
- (44) Dette var naturligvis også flertallet i Baker Hughes-dommen klar over. I umiddelbar tilknytning til sitatet fra Heerema-dommen som jeg har gjengitt, uttales det likevel følgende:

"Selv om jeg er enig i dette utgangspunkt [i Heerema-dommen], mener jeg det er tvilsomt om lovgiver ved innføringen av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, har hatt tilfeller hvor skjønnsligning etter skatteloven § 54 første ledd kan være aktuelt, i tankene.

... Staten hevder at TNO i selvangivelsen pliktet å redegjøre nærmere for hvordan TUS hadde fastlagt den leien som TNO betalte for utstyret. Jeg finner det tvilsomt om opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4 er så omfattende. Jeg har likevel ikke funnet det nødvendig å gå nærmere inn på denne problemstillingen da jeg er kommet til at de opplysninger TNO ga i sine selvangivelser uavhengig av dette, må anses uriktige.

Ligningsmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den pris TNO betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdes leie på rundt 40%. Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986-1988, må anses som uriktige. Jeg bemerker at det ikke er noe krav at skattyter skal være noe å bebreide for at opplysningen er gitt. Toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer således ikke til anvendelse."

- (45) Jeg kan ikke lese dette annerledes enn at flertallet her i praksis oppstiller et unntak fra den forståelsen som ellers må gjelde – også slik flertallet må formodes å ha sett det – for hva "uriktige eller ufullstendige opplysninger" innebærer.
- (46) Det kan hevdes at ved et betydelig relativt avvik mellom faktisk betalt pris og armlengdeprisen må skattyteren formodes å ha skjönt at uansett den usikkerhet som måtte eksistere omkring metodevalg ved en skjønnsfastsettelse, vil den faktisk betalte prisen ikke holde som armlengdepris. I så fall kan flertallets syn sies å være i overensstemmelse med de grunnleggende lojalitetsbetraktningene som kommer til uttrykk i Loffland- og Heerema-dommene. Dette synet på dommen er lagt til grunn på side 31–32 i Ot.prp. nr. 62 (2006–2007), som handler om nye internprisingsregler i skattelovgivningen:

"I internprisingstilfellene innebærer dette [skattyters plikt til å foreta de undersøkelser som forholdene tilsier] at skattyter vil kunne anses for å ha gitt uriktige opplysninger hvis prisen som er oppgitt avviker så mye fra den prisen som ville blitt satt mellom uavhengige parter at skattyter burde ha undersøkt dette nærmere og gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på forholdet."

- (47) Flertallets uttalte begrunnelse er imidlertid at lovgiver ikke kan ha hatt skjønnsligning etter skatteloven 1911 § 54 i tankene. Formodentlig har da flertallet tenkt på de problemer en skjønnsfastsettelse av armlengdeprisen kan by på for skattemyndighetene. Det kan nok diskuteres hvor sterkt et slikt argument står. Rett nok er en slik skjønnsfastsettelse ofte vanskelig – men i så fall vil den ofte være det også for skattyter selv. Videre kreves det bare at saken "tas opp" innen utgangen av fristen, i praksis ved at det sendes et varsel til skattyter; det kreves ikke at skattemyndighetene skal ha behandlet saken ferdig.
- (48) Jeg mener likevel at det standpunktet som er inntatt i Baker Hughes-dommen, må bli stående som uttrykk for gjeldende rett. Flertallet må som nevnt ha vært klar over motargumentene. Videre må det legges vekt på at Baker Hughes-dommen er lagt til grunn som en forutsetning for senere lovgivning. Jeg har allerede nevnt Ot.prp. nr. 62 (2006–2007), men særlig interesse har Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) Om lov om endringer i ligningslovgivningen mv. (tilleggsskatt). Der uttales det på side 40, etter en gjennomgang

blant annet av Baker Hughes-dommen, at rettspraksis og ligningspraksis om hva som skal anses som uriktige og ufullstendige opplysninger etter hvert er blitt så vidt omfattende at den gir betydelig veiledning. Departementet "kan derfor ikke se at det vil være hensiktsmessig med noen nærmere definisjon i lovteksten av hva som skal anses som uriktige eller ufullstendige opplysninger". Denne uttalelsen ble gitt etter at ligningsloven i 2007 fikk nye regler om opplysningsplikt om transaksjoner mellom nærstående selskaper. Det er mulig at disse reglene i noen grad reduserer den praktiske betydningen av Baker Hughes-dommen, men det kan ikke være avgjørende.

- (49) For ordens skyld bemerker jeg at uttalelsen i Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) synes å gjelde opplysningspliktsreglene i ligningslovgivningen mer generelt. Spesielt om tilleggsskatt uttales det på side 37 at rettspraksis om § 9-6 "i stor utstrekning" også kan legges til grunn ved illeggelse av tilleggsskatt. Det faller utenfor saken å gå nærmere inn på konsekvensene av Baker Hughes-dommen i en slik sammenheng.
- (50) I Baker Hughes-dommen er det altså lagt til grunn at det må foreligge en faktisk betalt pris som "avviker betydelig" fra armlengdeprisen, for at opplysning om den faktisk betalte prisen må anses som uriktig. De hensyn som taler mot overhodet å legge vekt på avvik mellom armlengdepris og faktisk betalt pris i denne sammenheng, tilsier adskillig tilbakeholdenhet ved anvendelsen av dette prinsippet. Det gjør også den synsmåten som jeg har nevnt om flertallets norm som forenlig med lojalitetsbetraktningene i Loffland- og Heerema-dommene. Som nevnt må flertallet i Baker Hughes-dommen ha vært innforstått med disse hensynene. Det tilsier at en slik tilbakeholdenhet også må ha vært flertallets forutsetning.
- (51) Konkret dreide det seg i Baker Hughes-saken om et avvik på rundt 40 prosent. Av de grunnene som jeg har nevnt, finner jeg det vanskelig å gå under dette nivået. Det gjelder selv om det måtte dreie seg om betydelige nominelle beløp. Som det er pekt på i det tidligere sitatet fra Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) side 31–32, er det først og fremst store relative avvik som knytter synspunktet i Baker Hughes-dommen sammen med den forståelse av § 9-6 nr. 3 bokstav a som må gjelde ellers. Videre mener jeg at man også bør unngå et så vidt vagt kriterium som hvor "klart" det eventuelt måtte være at avviket var betydelig.
- (52) På denne bakgrunn er det for ligningen i 1993 ikke nødvendig å ta standpunkt til de spørsmålene som partene har reist omkring den nærmere beregningen av avviket i denne saken. Selv med statens syn på periodisering og valget mellom Pool B eller en antatt markedspris som grunnlag for å beregne godtgjørelsen for Stafors retroansvar i egenregning i OIL-laget, kommer avviket ikke høyere enn 19,8 prosent. Dette kan ikke være nok.
- (53) Jeg er altså kommet til at det ikke foreligger endringsadgang for ligningen for 1993.
- (54) Jeg går så over til å behandle ligningen for 1997. Etter mitt syn er endringsadgangen for 1997 i behold etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c. Det er derfor ikke nødvendig å gå nærmere inn på de beregningsspørsmålene som en anvendelse av § 9-6 nr. 3 bokstav a reiser for ligningen for 1997, og som ville ha kommet mer på spissen her enn ved ligningen for 1993.
- (55) Paragraf 9-6 nr. 5 bokstav c lød slik i 1997:

- "5. **Fristene etter nr. 1–4 er ikke til hinder for**
 ...
 c. **at spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig."**

- (56) Som nevnt avsa Oslo byrett 17. april 2000 en dom som ga Statoil medhold i at forsikringspremien betalt til selskapets eget datterselskap Stafor i 1997 var fradragsberettiget. Skattemyndighetene hadde fullstendig nektet fradrag med den begrunnelse at det ikke forelå noen reell risikooverføring, og dermed heller ikke reelle forsikringsutgifter, når forsikringsgiveren var et heleid datterselskap av forsikringstakeren. Dette fikk skattemyndighetene altså ikke medhold i. Dommen ble ikke anket, og den ble rettskraftig da ankefristen utløp 26. juni 2000. Oljeskattekontorets brev 20. juni 2001, som varslet endring blant annet av ligningen for 1997 basert på skjønnsfastsettelse av den fradragsberettigede premien, ligger dermed tidsmessig innenfor fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c på ett år for å ta opp endringssaken.
- (57) I saken fra 2000 var det ikke noe tema om fradraget for forsikringspremien i 1997 eventuelt skulle reduseres ved skjønnsfastsettelse til et mindre beløp enn det Statoil hadde krevd.
- (58) For ordens skyld nevner jeg først at dommens rettskraftvirkning her ikke er til hinder for at spørsmålet tas opp, jf. Skoghøy, Tvistemål, 2. utgave, side 802: Det er bare det krav eller rettsforhold retten har tatt stilling til, og som domsslutningen viser hvordan retten har løst, som er rettskraftig avgjort. I den relevante del av byrettens domsslutning heter det at ligningen for 1997 oppheves, og at ny ligning skal foretas "hvorved den Norske Stats Oljeselskap AS innrømmes fradrag for forsikringsutgifter betalt til Statoil Forsikring AS". Oslo byrett uttaler i dommen at "[s]tørrelsen på forsikringsutgiftene er ikke vurdert og tas ikke stilling til nå".
- (59) Jeg kan ikke se at ordlyden i ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c er til hinder for at skattemyndighetene ved en ny ligning kan vurdere størrelsen på fradraget, når dommen bare har tatt stilling til spørsmålet om fradrag helt kan nektes. Det faller naturlig å si at fradragets størrelse da er et spørsmål om endring "som følge av" domstolsavgjørelsen. En nærmere vurdering av størrelsen på det fradraget som skattyter har krevd, er rett nok ikke en nødvendig følge av dommen, men ordlyden innskrenker ikke endringsadgangen til nødvendige følger.
- (60) Forarbeidene gir ikke holdepunkter for noen annen forståelse. I Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 114 heter det bare at det dreier seg om en frist "for å ta konsekvensene av en domstolsavgjørelse". Heller ikke dette innebærer at det bare er de konsekvensene som med nødvendighet følger av dommen, som kan foretas i den nye ligningen.
- (61) Rettspraksis gir på sin side visse holdepunkter for at skattemyndighetene i en ny ligning kan se nærmere på fradragets størrelse i slike tilfelle, selv om spørsmålet ikke er uttrykkelig drøftet. Jeg nevner her særlig Rt. 2010 side 999 – First Securities-saken – som gjaldt ligningen for 1999. Her uttales det i dommens avsnitt 57:

"Jeg går derfor ikke inn på det materielle spørsmålet knyttet til statens subsidiære anførsel, som i tilfelle må bli gjenstand for ny behandling av ligningsmyndighetene. Det blir da heller ikke aktuelt for meg å behandle de øvrige spørsmål som er reist."

- (62) Rt. 2002 side 1247, Amoco-dommen, trekker i samme retning når det på side 1254–1255 heter:

"Det spørsmål Høyesterett skal ta stilling til, er om Amoco Norway etter skatteloven av 1911 § 44 første ledd har krav på fradrag i inntekten for den del av forsikringspremien som knytter seg til den risiko som Northern ikke har reassurert, men har beholdt i egen regning. Dersom Høyesterett kommer til at Amoco Norway har krav på inntektsfradrag for denne del av forsikringspremien, må ligningsmyndighetene ved ny ligning vurdere om den premie selskapet har betalt, er fastsatt ut fra det armlengdeprinsipp som § 54 første ledd gir anvisning på."

- (63) Også reelle hensyn taler etter mitt syn for at skattemyndighetene i en endringsligning innen ett år etter en dom som innrømmer fradragsrett uten å ta stilling til fradragets størrelse, må kunne ta opp størrelsen på fradraget. Hvis en slik subsidiær anførsel må gjøres gjeldende fra starten av, vil det i mange saker påføre partene mye ekstra arbeid til ingen nytte. Dette kan ingen være tjent med – heller ikke skattyterne. Når fristen er såpass kort som ett år, er hensynet til skattyternes behov for å innrette seg heller ikke et avgjørende motargument.
- (64) Den ankende part har fremholdt at det fremstår som et paradoks at skattemyndighetenes endringsadgang til skattyters ugunst skal være større når skattyter har måttet gå til domstolene for å vinne frem, enn den ofte vil være hvis skattyter allerede under den ligningsmessige klagebehandlingen får medhold i at fradrag kan kreves. Hvis klagebehandlingen avsluttes etter utløpet av toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a, vil det jo i sistnevnte tilfelle ikke være adgang for ligningsmyndighetene til deretter å ta opp spørsmålet om fradragets størrelse når dette ikke har vært tatt opp tidligere. Jeg kan være enig i at dette er et paradoks, men det bygger på visse forutsetninger om hvor lang tid klagebehandlingen har tatt i den konkrete saken. Jeg kan ikke se at dette er et avgjørende motargument.
- (65) Etter mitt syn foreligger det altså endringsadgang for ligningen for 1997.
- (66) Dette innebærer at ingen av partene har fått fullt medhold. Det foreligger da ikke grunnlag etter tvisteloven § 20-2 for å tilkjenne sakskostnader for Høyesterett.
- (67) Jeg har funnet det hensiktsmessig å utforme en ny domsslutning med utgangspunkt i slutningen i lagmannsrettens dom.
- (68) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 oppheves.
2. Det foreligger ikke endringsadgang for inntektsåret 1993.
3. Ved ny ligning for årene 1994, 1995, 1996 og 1997 skal det foretas et nytt skjønn over fradragsberettiget forsikringspremie, der det a) ikke skal beregnes swingrabatt, og b) skal beregnes premie for all egenregning knyttet til retroansvaret i OIL.

4. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

- | | | |
|------|--|--|
| (69) | Dommer Tønder: | Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. |
| (70) | Dommer Matheson: | Likeså. |
| (71) | Dommer Kallerud: | Likeså. |
| (72) | Dommer Matningsdal: | Likeså. |
| (73) | Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne | |

D O M :

1. Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 oppheves.
2. Det foreligger ikke endringsadgang for inntektsåret 1993.
3. Ved ny ligning for årene 1994, 1995, 1996 og 1997 skal det foretas et nytt skjønn over fradragsberettiget forsikringspremie, der det a) ikke skal beregnes swingrabatt, og b) skal beregnes premie for all egenregning knyttet til retroansvaret i OIL.
4. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

Riktig utskrift bekreftes: