



NORGES HØYESTERETT

Den 27. mars 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-00699-A, (sak nr. 2014/498), sivil sak, anke over dom,

Total E&P Norge AS

(advokat Arvid Aage Skaar)
(Rettslig medhjelper:
advokat Kyrre Eggen)

mot

Staten v/Oljeskattekontoret

(Regjeringsadvokaten v/advokat Ingrid
Skog Hauge)
(Rettslig medhjelper:
advokat Arne-Martin Sørli)

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

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak. Spørsmålet er om en skattyter, ved Oljeskattekontorets fastsettelse av armlengdepris i forbindelse med konserninternt salg av våtgass, har rett til innsyn i taushetsbelagte opplysninger fremlagt av tredjeparter, eventuelt om Oljeskattekontoret kan bygge på dette materialet uten at skattyteren får innsyn.
- (2) Total E&P Norge AS (Total) driver en betydelig olje- og gassproduksjon på den norske kontinentalsokkelen. Gassen – Liquefied Petroleum Gas (LPG) – føres i rørledning til terminalene ved Kårstø i Rogaland og Teesside i England. Fra disse terminalene selges den videre på FOB-vilkår (Free On Board). I perioden 2002–2007 ble gassen solgt til tre nærstående, utenlandske tradingselskaper. Som fellesbetegnelse på disse selskapene, benytter jeg forkortelsen på det tradingselskapet som utførte tradingen i siste del av perioden, her kalt Totsa.

- (3) FOB-vilkåret innebærer at selgeren Total forestår lasting på skip som kjøperen Totsa har anvist. Gassen transporteres deretter til gassterminalene i Amsterdam, Rotterdam og Antwerpen.
- (4) Prisene mellom aktørene i petroleumsmarkedet er ikke transparente, men holdes hemmelige av hensyn til konkurransen. Ettersom Totsa tilhører samme konsern som Total, og derfor ikke er et uavhengig selskap, har salgsprisen vært fastsatt ut fra en prisindeks kalt Argus CIF ARA Large (Argus). Indeksen lages av et selskap ved navn Argus. Dette er et globalt analyseselskap som har spesialisert seg på å publisere daglige prisindekser for blant annet petroleumsprodukter, herunder LPG. Indeksen bygger på en rekke informasjonskilder som det ikke er nødvendig å beskrive nærmere her.
- (5) Argus er basert på CIF-priser (Cost, Insurance, Freight) for store skipslaster. CIF-vilkåret innebærer at selger bærer alle kostnader, forsikring og frakt frem til lossehavnen.
- (6) Den konserninterne FOB-prisen mellom Total og Totsa er fastsatt ved at det gjøres et fradrag for fraktelementet i Argus' CIF-priser. Ved beregningen av fradraget har partene i gassavtalen benyttet månedlige indekser for frakt av små og mellomstore skipslaster LPG, utarbeidet av konsultantselskapet Poten & Partners. Også andre indekser har vært benyttet ved den interne prissettingen uten at det er nødvendig for meg å komme nærmere inn på disse.
- (7) Ved endringsvedtak for inntektsårene 2002–2005 samt ved fravikelse under ligningene for inntektsårene 2006 og 2007, foretok Oljeskattekontoret en økning av selskapets sokkelinntekt med til sammen 140 932 910 kroner. Vedtakene ble pålagt og behandlet samlet i Klagenemnda for oljeskatts kjennelse for 2002–2007, datert 25. oktober 2010. Skattemyndighetene mente etter å ha foretatt en sammenligning med prissettingen i kontrakter mellom uavhengige parter at gassprisen i Totals kontrakter med Totsa var redusert på grunn av interessefelleskapet mellom selskapene, jf. skatteloven § 13-1. Dette gav grunnlag for skjønnslikning der inntekten skal fastsettes som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget; det vil si med utgangspunkt i såkalte armlengdepriser.
- (8) Total ba under ligningsbehandlingen om innsyn i de kontraktene som ble benyttet ved prissammenligningen; heretter kalt sammenligningskontraktene. Selskapet ba også om innsyn i alle kontrakter som det potensielt kunne sammenlignes med. Total ville med dette kontrollere at utvalget Oljeskattekontoret hadde foretatt, var representativt. Anmodningene ble under henvisning til lovbestemt taushetsplikt ikke etterkommet.
- (9) For å kunne kontrollere sitt eget vurderingsgrunnlag ba oljeskattemyndighetene for sin del om at Total fremla Totsas videresalgskontrakter. Selskapet etterkom ikke anmodningen.
- (10) Klagenemnda fastholdt i sin kjennelse Oljeskattekontorets ligning av selskapet.
- (11) Total reiste i april 2011 søksmål mot staten v/Oljeskattekontoret med påstand om at den nye ligningen oppheves. I søksmålet gjorde selskapet blant annet gjeldende at det var en saksbehandlingsfeil at sammenligningskontraktene ikke hadde vært gjenstand for kontradiksjon under ligningsbehandlingen.

- (12) Oslo tingrett avsa 9. mars 2012 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.**
 - 2. Innen 2 – to – uker fra forkynning av dommen betaler Total E&P Norge AS til staten v/Oljeskattekontoret sakskostnader med kr. 514 041,- – femhundreogfjortentusenogførtien 0/00 –."**
- (13) Total anket dommen til Borgarting lagmannsrett som 16. desember 2013 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. Total E&P Norge AS dømmes til innen to uker fra dommens forkynnelse å betale staten ved Oljeskattekontoret sakskostnader for lagmannsretten med 928 378 – nihundreogtjueåttetusentrehundreogsyttiåtte – kroner."**
- (14) Total har anket til Høyesterett. Anken gjaldt lagmannsrettens rettsanvendelse, bevisvurdering og saksbehandling. Høyesteretts ankeutvalg traff 8. mai 2014 slik beslutning:
- "Høyesteretts ankeutvalg tillater anken fremmet for så vidt gjelder spørsmålene om innsyn i og bruk av kontrakter underlagt taushetsplikt, jf. pkt. 4 i anken.**
- For øvrig finner Høyesteretts ankeutvalg enstemmig at verken avgjørelsens betydning utenfor den foreliggende sak eller andre forhold tilsier at anken blir fremmet for Høyesterett, jf. tvisteloven § 30-4."**
- (15) Den ankende part – *Total E&P Norge AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (16) Ved behandlingen av skattesaker gjelder et likhets- og kontradiksjonsprinsipp både ved den forvaltningsmessige behandlingen og ved rettslig overprøving. Prinsippene har samme gjennomslagskraft som hva som ellers følger av Grunnloven § 95 og Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 6 som setter krav om rettfærdig rettergang. Likhetsprinsippet er brutt ved at det bare er staten som har hatt tilgang til alle kontrakter som det potensielt kan sammenlignes med. Uten kjennskap til disse kan Total ikke kontrollere om utvalget av kontrakter er representativt for sammenligningsformål. Kontradiksjonsprinsippet er brutt ved at selskapet ikke kjenner innholdet av de kontraktene som er valgt ut og faktisk sammenlignet med.
- (17) Ved ligningsbehandlingen har Total etter ligningsloven § 3-4 nr. 1 rett til "å bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning". Sammenligningskontraktene er et slikt "saksdokument" som selskapet har rett til innsyn i. Det følger av ligningslovens forarbeider og system at innsynsretten gjelder uten hensyn til om opplysningene som kreves fremlagt, er underlagt taushetsplikt.
- (18) Dernest pålegger § 3-13 nr. 1 bare skattemyndighetene plikt til å hindre at "uvedkommende" får kjennskap til de opplysningene som skal vernes. Som skattyter er Total ikke "uvedkommende" når det gjelder tredjepartsopplysninger som benyttes som grunnlag for selskapets egen ligning.
- (19) Det følger uansett av § 3-13 nr. 4 annet ledd at det kan gis partsinnsyn etter § 3-4 i taushetsbelagt informasjon ettersom taushetsplikten gjelder tilsvarende for den som får

opplysningene. Forståelsen støttes av uttalelser fra Finansdepartementet, Skattedirektoratet og Sivilombudsmannen og er også lagt til grunn i praksis fra Skatt øst.

- (20) Forvaltningslovens regler om partsinnsyn og taushetsplikt omkring forretningshemmeligheter har ikke overføringsverdi på ligningslovens område. Ligningslovens regler er et resultat av lovgivers bevisste valg. Bestemmelsene i forvaltningsloven kan derfor ikke begrunne en mer restriktiv tolkning.
- (21) I den grad konkurransemessige hensyn skulle tilsi at Total som part ikke kan gis innsyn i opplysningene, må informasjonen kunne gis til utvalgte representanter for selskapet ettersom disse etter § 3-13 nr. 4 vil ha en straffesanksjonert plikt til ikke å bringe den videre.
- (22) Innsyn er uansett påkrevd for å kunne ivareta retten til kontradiksjon. Kontradiksjonsprinsippet som skal sikre mot blant annet feil og feilslutninger i avgjørelsesgrunnlaget, er et grunnleggende prinsipp også i forvaltningsprosessen.
- (23) Skattemyndighetenes nektelse av rett til partsinnsyn er etter dette en saksbehandlingsfeil. Feilen må etter ligningsloven § 3-12 føre til at ligningen oppheves.
- (24) Under enhver omstendighet er opplysningene i sammenligningskontraktene på grunn av den lange tiden som har gått, ikke lenger "forretningshemmeligheter" som kan utnyttes i andres næringsvirksomhet. Det er en saksbehandlingsfeil at oljeskattemyndighetene ikke har vurdert dette.
- (25) Subsidiært gjøres gjeldende at sammenligningskontraktene skulle vært fremlagt for både tingretten og lagmannsretten etter så vel grunnleggende prinsipper for rettferdig rettergang som etter tvistelovens regler, jf. henholdsvis Grunnloven § 95, EMK artikkel 6 og tvisteloven § 11-1 tredje ledd jf. § 1-1 første ledd. Unntak fra kontradiksjonsprinsippet kan bare tenkes i eksepsjonelle tilfeller. Foreliggende sak er ikke et slikt unntakstilfelle.
- (26) Total E&P Norge AS har nedlagt slik påstand:

"Prinsipalt:

Ligningen av Total E&P Norge AS oppheves.

Total E&P Norge AS tilkjennes saksomkostninger for alle retter.

Subsidiært:

Tingrettens og lagmannsrettens dom oppheves og saken hjemvises til fornyet behandling.

Total E&P Norge AS tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett."

- (27) Ankemotparten – *staten v/Oljeskattekontoret* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (28) Det er ingen saksbehandlingsfeil å nekte innsyn i sammenligningskontraktene og enda mindre i alle de kontrakter staten har vurdert for å finne frem til et relevant sammenligningsgrunnlag. Kontraktene er omfattet av lovbestemt taushetsplikt, jf. ligningsloven § 3-13 nr. 1. Bestemmelsen i § 3-13 nr. 4 annet ledd om partsinnsyn

under taushetsplikt er uanvendelig i foreliggende sak ettersom den som krever innsyn, her selskapet Total, er en konkurrent til den som er vernet av taushetsplikten.

- (29) Forvaltningsloven § 13 f annet ledd slår dessuten fast at taushetsplikt etter særlovgivningen skal ha forrang i situasjoner med en konkurrerende innsynsrett. Det heter der at bestemmelse i annen lov om rett eller plikt til å gi opplysninger ikke begrenser lovbestemt taushetsplikt, med mindre vedkommende bestemmelse fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal gjelde. Ligningsloven § 3-4 om partsinnsyn kan ikke forstås som en regel som klart forutsetter at taushetsplikten etter § 3-13 nr. 1 ikke skal gjelde.
- (30) Ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav e gir uansett rett til å holde tilbake dokument "når hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier det". Kontrollhensynet krever at de selskaper og de opplysninger som er benyttet som grunnlag for sammenligningen, gis vern.
- (31) Lovgivningen inneholder flere eksempler på at retten til partsinnsyn ikke er absolutt. OECDs retningslinjer oppstiller heller ikke forbud mot bruk av hemmelig sammenligningsgrunnlag, men oppfordrer til forsiktighet slik at den enkelte skattyters interesser blir ivaretatt på en rimelig måte. Det skal etter skatteloven § 13-1 fjerde ledd tas hensyn til disse retningslinjene. Oljeskattemyndighetene har i tråd med dette under saksbehandlingen søkt å balansere de ulike hensyn som her gjør seg gjeldende.
- (32) Dersom sammenligningskontraktene ikke tillates brukt i ligningsarbeidet, står oljeskattemyndighetene uten reell mulighet til kontroll av Totals internpriser. Til dette bildet hører at Total ikke har villet etterkomme flere anmodninger om å fremlegge opplysninger om Totals videresalgspriser. Slike opplysninger ville vært egnet til å korrigere Oljeskattekontorets skjønn dersom dette bygger på gale forutsetninger.
- (33) Det foreligger etter dette ingen saksbehandlingsfeil som kan lede til at ligningsvedtaket må oppheves.
- (34) Sammenligningskontraktene, som er underlagt lovbestemt taushetsplikt, er omfattet av bevisforbud etter tvisteloven § 22-3. For unntak fra dette forbudet gjelder særskilte saksbehandlingsregler. Total har i saken ikke forsøkt å benytte seg av disse. Domstolene har ingen selvstendig plikt til å iverksette prosedyre for fremleggelse av taushetsbelagte opplysninger uten at en part fremsetter begjæring om dette.
- (35) Noen aktivitetsplikt kan heller ikke utledes av EMK artikkel 6, som ikke gjelder i skattesaker.
- (36) Staten v/Oljeskattekontoret har nedlagt slik påstand:
- "Anken forkastes.**
- Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (37) Saken står med de begrensninger som følger av ankeutvalgets henvisningsbeslutning, i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (38) *Mitt syn på saken*

- (39) Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.
- (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. Denne forståelsen er også presisert i protokollen fra det saksforberedende møtet som Total ikke reiste innvendinger mot. Der heter det:
- "Saken gjelder dermed to spørsmål med en nær indre sammenheng, nemlig om det skulle ha vært gitt innsyn i sammenligningsgrunnlaget som ligningsmyndighetene benyttet ved prisjusteringen, og om ligningsmyndighetene var avskåret fra å bygge på kontraktene som sammenligningsgrunnlag når innsyn ikke ble gitt."**
- (41) Min behandling vil i det følgende være begrenset til disse to spørsmålene. Spørsmålet om tingretten og lagmannsretten begikk saksbehandlingsfeil da de avgjorde saken uten at Total hadde hatt innsyn i sammenligningsgrunnlaget, og uten at det materiale som ligningsmyndighetene bygget på ved ligningen, var fremlagt, faller utenfor det som er henvist til behandling i Høyesterett.
- (42) Jeg ser først på om det skulle ha vært gitt innsyn i sammenligningsgrunnlaget som ligningsmyndighetene benyttet ved prisjusteringen.
- (43) Total har inngått kontrakt med et utenlandsk søsterselskap om salg av gass fra norsk sokkel. Inntektene fra dette salget er underlagt særskatt etter petroleumsskatteloven § 5. Særskatten har siden 1992 vært på 50 prosent i tillegg til den ordinære skatten på 28 prosent.
- (44) Ettersom allokering av inntekten under særskatten har meget stor betydning for størrelsen på skattegrunnlaget, er det nødvendig ved ligningen å sikre at konserninterne salg skjer til markedspris. Dersom salg mellom selskaper som har et interessefelleskap foregår til priser som er lavere enn ved kjøp og salg mellom uavhengige parter, vil dette redusere skattefundamentet.
- (45) Etter skatteloven § 13-1 kan det foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med annet selskap. Bestemmelsen sier at inntekten da skal fastsettes som om interessefelleskap ikke hadde foreligget; det vil si til såkalte armlengdepriser.
- (46) Spørsmålet i saken er om Oljeskattekontoret ved fastsettelse av armlengdeprisen ved det konserninterne salget av gassen kan bygge på opplysninger fremlagt av tredjeparter i andre saker, uten at Total får fullt innsyn i sammenligningsgrunnlaget.
- (47) Problemstillingen oppstår fordi sammenligningskontraktene er sentrale elementer i vurderingen av hva som er en armlengdepris, samtidig som disse kontraktene er underlagt skattemyndighetenes lovbestemte taushetsplikt.

- (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. Hva særlig gjelder bokstav e som gir adgang til å gjøre unntak når hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier det, vil jeg peke på at unntaket etter forarbeidene sikter "mest til behovet for i unntakstilfelle å beskytte kontrollarbeidet og eventuelt kilder", jf. Ot.prp. nr. 29 for 1978–79 side 67. Sammenligningskontraktene er etter mitt syn ikke den type kilder lovgiver her tar sikte på.
- (51) Etter forvaltningsloven § 13 b nr. 1 er taushetsplikt ikke til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent for sakens parter eller deres representanter. Mottakerne får da taushetsplikt om det de får kjennskap til gjennom partsinnsynet, jf. § 13 b annet ledd. Men retten til partsinnsyn etter forvaltningsloven omfatter ikke opplysninger av teknisk og forretningsmessig art som andre kan utnytte i egen næringsvirksomhet, jf. § 19 første ledd bokstav b.
- (52) Ligningsloven inneholder ingen tilsvarende, uttrykkelige regler, jf. også ligningsloven § 1-2 som bestemmer at forvaltningsloven ikke gjelder på ligningslovens område. Jeg viser her også til Rt. 2013 side 917. 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. I § 3-13 nr. 1 heter det:

"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."

- (53) I § 3-13 nr. 4 heter det så:

"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."

- (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."

- (55) Denne lovforståelsen lå også til grunn for en klargjøring av nr. 4 annet ledd som fant sted i 1999. I spesialmerknaden til § 3-13 i Ot.prp. nr. 32 for 1998–99 uttales i den forbindelse at "ligningsloven § 3-13 nr. 4 endres slik at det gjøres klart at taushetsplikt overføres til skattyter som får taushetsbelagte opplysninger om andre skattytere i kraft av regelen om partsoffentlighet".
- (56) Tolkningen er også blitt lagt til grunn i ligningspraksis som er oppsummert slik i Lignings-ABC for 2011/12 i kapitlet om "Innsynsrett – egne forhold", punkt 3.2 Forholdet til taushetsplikten:
- "En 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 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."**
- (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.
- (58) Total mener denne situasjonen løses ut fra at selskapet ikke er disse opplysningene "uedkommende" etter § 3-13 nr. 1 og at taushetsplikten derfor ikke er til hinder for partsinnsyn; ingen er sin egen sak uedkommende.
- (59) Dette er jeg ikke enig i. I Ot.prp. nr. 29 for 1978–79 er begrepsbruken forklart slik på side 10:
- "Også i noen bestemmelser med direkte betydning for almenheten har departementet foreslått kortfattede hovedregler som forutsetter at detaljspørsmål blir løst i praksis ved fortolkning. Klarest kommer dette fram i § 3-13 nr. 1 om taushetsplikten, hvor ordet 'uedkommende' trer istedenfor store deler av oppregningene i forvaltningslovens §§ 13 a og 13 b. Departementet foreslår bare de presiseringer av begrepet 'uedkommende' som kan volde tvil i praktisk betydningsfulle tilfelle. Formålet er dels å begrense omfanget av lovteksten, dels å unngå lovendringer som ikke er uttrykk for et endret realitetsstandpunkt."**
- (60) Videre heter det i spesialmerknaden til bestemmelsen på side 73–74 i proposisjonen:
- "Ordet 'uedkommende' 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 'uedkommende'. Etablert praksis og prinsippene i utkastets § 3-13 nr. 2 antas å ville gi den nødvendige veiledning i spørsmålet."**
- (61) Uttalelsene viser at begrepet "uedkommende" verken er entydig eller skarpt i kantene, jf. eksempelvis passusen om at det trer istedenfor "store deler" av oppregningene i forvaltningsloven §§ 13 a og 13 b.
- (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.

- (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.
- (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. Videre uttales på side 48:

"Skattemyndighetenes taushetsplikt bidrar til å sikre skattepliktiges rettssikkerhet og personvern ved å legge begrensninger på utlevering av opplysninger om økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Der det er behov for unntak fra taushetsplikten, må regelverket sette klare grenser for hvem opplysningene kan utleveres til."

- (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.
- (69) Jeg går så over til å se på spørsmålet om oljeskattemyndighetene i sine ligningsvedtak hadde adgang til å bygge på kontraktene som sammenligningsgrunnlag når innsyn ikke kunne gis.

- (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 nærstående 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 nærstående 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. Total har sagt seg enig i at det ikke er noe til hinder for at ligningsmyndighetene bruker tredjepartsinformasjon til å *identifisere* kontrollobjekter og mulige markedsprisnivåer. Men selskapet mener slik informasjon ikke kan begrunne vedtak om hva armlengdeprisen skal være dersom selskapet ikke har hatt innsyn i materialet. Total har imidlertid ikke gitt anvisning på hvilken informasjon oljeskattemyndighetene i så fall kan bygge på med tanke på å skulle kunne foreta riktig ligning av inntektene i petroleumssektoren.
- (73) Det kan etter mitt syn ikke ha vært lovgivers mening at oljeskattemyndighetenes samlede faktagrunnlag ikke skal kunne brukes i arbeidet med ligningen av det enkelte selskap; snarere tvert imot, jf. Prop. 126 LS for 2009–2010 side 31. Der heter det at innsendt informasjon "vil vere til stor nytte for likningsstellet i arbeidet med å sikre at gass blir verdsett til marknadspris ved interne sal".
- (74) Med dette som utgangspunkt går jeg over til å se på hvilke prinsipper som må gjelde for bruken av slik informasjon i ligningsarbeidet. Ved vurderingen står OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECDs retningslinjer) sentralt. Retningslinjene gir anvisning på forskjellige beregningsmetoder som kan brukes for å finne armlengdeprisen. Retningslinjene har vært lagt til grunn i norsk ligningsforvaltningsrett i lang tid, og er med virkning fra og med inntektsåret 2008 innarbeidet i skatteloven § 13-1 som et retningsgivende instrument ved avgjørelsen av om formue og inntekt er redusert ved interessefelleskap. I § 13-1 fjerde ledd første punktum heter det:

"Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD)."

- (75) De retningslinjer som var gjeldende på tidspunktet for Klagenemndas vedtak, ble vedtatt 22. juli 2010. Der heter det:

"A.4.3.3 Information undisclosed to taxpayers

3.36 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."

- (76) Det var i et høringsutkast til de nye reglene i 2006 opprinnelig foreslått at "[c]ountries 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." I den endelige teksten som medlemslandene samlet seg om, er bruken av slik informasjon altså karakterisert som "unfair" *med mindre* ligningsforvaltningen innenfor rammen av vedkommende lands taushetspliktregler kan gi innsyn som gir skattyteren en adekvat mulighet til å forsvare sin posisjon og som sikrer adgang til effektiv domstolskontroll.

- (77) Lagmannsretten har som grunnlag for sin vurdering vist til 2006-utkastet til reviderte retningslinjer. Total har i skranken for Høyesterett pekt på at det er de endelige retningslinjene av 2010 som skal legges til grunn for avgjørelsen. Dette er jeg enig i. Men jeg kan samtidig ikke se at retningslinjene slik de til slutt ble lydende etter revisjonen, har et rettslig innhold som avviker nevneverdig fra høringsutkastet. Dette er kommentert slik av Brit Thu Gundersen i Gjems-Onstad og Matre (red.), Skatteprosess på side 93:

"Kommentaren vedrørende hemmelig sammenligningsgrunnlag har med andre ord fått en mer sentral plassering, og får anvendelse på alle metoder for armlengdevurdering. På bakgrunn av drøftelsen i høringsnotatet kan man, som før, lese formuleringen som et minste felles multiplum av svært ulike standpunkter. Kommentaren fremstår ikke som en anvisning på at hemmelig sammenligningsgrunnlag ikke er tillatt, men som en advarsel og oppfordring til forsiktighet slik at den enkelte skattyterens interesser blir ivaretatt på en rimelig måte."

- (78) Jeg nevner at dette allerede var en gjengs oppfatning forut for endringen, jf. Prop. 126 LS for 2009–2010 side 31 der departementet i tilknytning til forslaget om utvidet informasjonsplikt for oljeselskapene uttaler:

"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."

- (79) Klagenemnda 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.
- (81) Ved vurderingen legger jeg vekt på de mange anmodningene Total har fått om å fremlegge priser. Total 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 videresalgprisene 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. Jeg nøyer meg her med å vise til Rt. 1999 side 1087 (Baker Hughes) der det på side 1097 heter:

"Etter ligningslovens system er det skattyter som har hovedansvaret for sakens opplysning. Forvaltningsloven § 17 første ledd gjelder således ikke jf. ligningsloven § 1-2. Når ligningsmyndighetene har funnet grunn til å anta at det foreligger en inntektsreduksjon som skyldes interessefelleskap, vil det være opp til skattyter å påvise at dette ikke er riktig. For å hindre skjønnsligning må skattyter da selv legge frem nødvendige opplysninger om selskapet og om prisfastsettelsen. Dette må også gjelde i et tilfelle som det vi her står overfor, hvor en rekke av de aktuelle opplysninger, blant annet om hvordan leieprisen var fastsatt, etter det opplyste bare forelå hos TUS."

- (83) I den nevnte saken var TUS et selskap i samme konsern som skattyteren.
- (84) Det kan ikke være tvilsomt at det er opp til ligningsforvaltningen – ikke skattyteren – å avgjøre om videresalgprisene 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.

- (85) Etter min oppfatning oppfylder fremgangsmåten dessuten kravet etter OECDs retningslinjer om "to safeguard effective judicial control by the courts". Jeg legger til grunn at kravet til effektiv domstolskontroll vil være oppfylt der domstolene har adgang til å etterprøve den fremgangsmåte som har vært benyttet, slik foreliggende sak er et eksempel på. Dette vil være situasjonen selv om Total i forbindelse med den rettslige prøvingen forgeries hadde forsøkt å få innsyn i sammenligningskontraktene etter den særskilte prosedyren i tvisteloven § 22-3 og § 22-10.
- (86) Det følger da at Totals krav om innsyn i alle kontrakter som det *potensielt* kan sammenlignes med heller ikke kan føre frem.
- (87) Det er etter mitt syn ikke begått saksbehandlingsfeil ved ligningen av Total. Følgelig er det ikke grunnlag for å oppheve ligningen.
- (88) Anken har etter dette ikke ført frem. Det er ikke grunner til å fravike hovedregelen om at den som har vunnet saken fullt ut, også tilkjennes sakskostnader.
- (89) Staten har etter oppgave krevd kostnader for Høyesterett tilkjent med 474 150 kroner. Oppgaven legges til grunn.
- (90) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Total E&P Norge AS til staten v/Oljeskattekontoret 474 150 – firehundreogsyttifiretusenetthundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (91) Dommer **Bårdsen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (92) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (93) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (94) Dommer **Stabel:** Likeså.
- (95) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Total E&P Norge AS til staten v/Oljeskattekontoret 474 150 – firehundreogsyttifiretusenetthundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: