

Shell-dommen:

Domstolsprøving av skjønnsfastsettelse i internprisingssaker

En nylig avsagt dom i Høyesterett reiser viktige prinsipielle spørsmål. I hvilken grad har domstolene adgang til å overprøve skattemyndighetenes skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13–1 tredje ledd og skal skjønnet samsvare med armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer for internprising?



Advokat(H) / Partner
Hanne Skaarberg Holen
EY Tax & Law



Advokatfullmektig
Christina Vinje
Manager EY Tax & Law

Dommen har særlig betydning for rettsikkerheten ved domstolsbehandling av internprisingssaker og vil kunne sikre kvaliteten på skattemyndighetenes skjønnsfastsettelse.

- Domstolsprøving av skjønnsfastsettelse i skattevedtak
- Internprising – skatteloven § 13–1
- OECDs retningslinjer som rettskilde
- Fradragsrett for FoU-kostnader
- Kostnadsbidragsordninger

Shell-dommen – oversikt

Høyesterett avsa 28. mai 2020 dom i en internprisingssak (HR-2020–1130-A). Saken gjaldt gyldigheten av vedtak fra Klagenemnda for petroleumsskatt (Klagenemnda) om ligningen av A/S Norske Shell. Ved ligningen ble det lagt til grunn at selskaps kostnader til forskning og utvikling (FoU) i Norge ikke skulle ha vært fradragsført i sin helhet, men fordelt innenfor konsernet ved viderebelastning til konsernselskaper i andre land. Inntektstillegget ble fastsatt ved skjønn etter skatteloven (sktl.) § 13–1. Deler av kostnadene var allerede viderebelastet selskaps lisenspartnere i utvin-

ningsprosjekter på norsk sokkel. Lagmannsretten hadde rettskraftig avgjort at det forelå skjønnsadgang etter sktl. § 13–1 første ledd, og opprettholdt skattekontorets skjønn der beregnet viderebelastning til søsterselskaper tok utgangspunkt i alle Shell Norges FoU-kostnader (brutto) og ikke gjorde fradrag for de kostnadene som allerede var belastet lisenspartnere på norsk sokkel (netto).

Det materielle spørsmålet for Høyesterett var hvorvidt Klagenemndas skjønnsutøvelse etter sktl. § 13–1 tredje ledd var ugyldig. Høyesterett ga Shell Norge medhold i at skjønnsutøv-

elsen skulle lagt netto-prinsippet til grunn. Deler av FoU-kostnadene som var viderebelastet skulle derfor ikke medregnes i inntektstillegget og kjennelsen fra Klagenemnda ble opphevet. Videre fastslo Høyesterett at OECDs retningslinjer for internprising (OECDs retningslinjer) skal tillegges vekt ved tolkningen og anvendelsen av sktl. § 13–1. Høyesterett konkluderte med at domstolene kan prøve hvorvidt skattemyndighetenes skjønnfastsettelse etter sktl. § 13–1 tredje ledd er i samsvar med armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer. Det er sistnevnte som gjør saken prinsipiell og er tema i denne fremstillingen.

Retningslinjenes betydning ved anvendelse av sktl. § 13–1

Sktl. § 13–1 nedfeller armlengdeprinsippet som det bærende prinsippet i norsk rett for prising av konserninterne transaksjoner. Kjernen i armlengdeprinsippet er at pris og vilkår som fastsettes i en transaksjon mellom parter i interessefellesskap skal tilsvare den prisen og de vilkårene som ville

vært fastsatt i en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter. For transaksjoner mellom flernasjonale foretak er armlengdeprinsippet nedfelt i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1. En tilsvarende bestemmelse er inntatt i skatteavtalene som Norge har inngått etter 1963.

Sktl. § 13–1 første ledd gir grunnlag for å fastsette inntekten ved skjønn dersom tre kumulative vilkår er oppfylt. Vilråene er at det foreligger interessefellesskap, at det kan påvises inntektsreduksjon og at det foreligger årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Er vilråene oppfylt, har skattemyndighetene skjønnsgang og inntekten kan fastsettes skjønnsmessig til hva den ville ha vært uten interessefellesskapet. Dette fremgår av sktl. § 13–1 tredje ledd.

Bestemmelsens ordlyd gir liten veiledning om hvordan inntekten skal fastsettes og det foreligger ingen andre særlige lovbestemmelser som gir klar-

het i dette. OECD har utarbeidet retningslinjer for internprising, som gir veiledning om hvordan armlengdeprinsippet skal tolkes og anvendes.

OECDs retningslinjers betydning ved tolkning av skatteloven av 1911 § 54 første ledd (nåværende sktl. § 13–1) ble behandlet av Høyesterett i Agipdommen fra 2001 (Rt. 2001 s. 1265), der Høyesterett vektla retningslinjene som en relevant rettskildefaktor i norsk rett ved tolkningen og anvendelsen av § 54 første ledd og uttalte at retningslinjene gir et *mer presist* uttrykk for innholdet i bestemmelsen.

Sktl. § 13–1 fjerde ledd trådte i kraft 1. januar 2008. Formålet var å formalisere OECDs retningslinjers relevans ved tolkning og anvendelse av sktl. § 13–1 første og tredje ledd.¹ Det følger av § 13–1 fjerde ledd at OECDs retningslinjer *skal* tas hensyn til i vurderingen av hvorvidt det foreligger inntektsreduksjon og ved skjønnsutøvelsen i de tilfellene hvor det foreligger

¹ Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising).

I Shell-dommen uttaler Høyesterett seg særlig om domstolenes adgang til å prøve om skattemyndighetenes skjønnfastsettelse etter sktl. § 13–1 tredje ledd er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer.



interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet når det foreligger skatteavtale mellom de respektive statene. Når det ikke er inngått skatteavtale, følger det av bestemmelsens ordlyd at det bør tas hensyn til OECDs retningslinjer, så langt de passer. Ordlyden i fjerde ledd og forarbeidene sammenholdt med rettspraksis, levner ingen tvil om at OECDs retningslinjer er å anse som en relevant rettskildefaktor.

Til tross for at lovtekst og Høyesterettspraksis har vært helt tydelige på dette, har skattemyndighetene likevel, i betydelig grad, ansett at de kan utøve et «fritt skjønn» ved fastsettelse av skattepliktig inntekt uten å følge de prinsippene OECDs retningslinjer oppstiller.

I den nylig avsagte Shell-dommen ble retningslinjenes relevans og vekt på nytt bekreftet og nærmere fremhevet av Høyesterett (avsnitt 42–43). Etter dette må det anses klart at OECDs retningslinjer skal tillegges betydelig vekt også ved skattemyndighetenes skjønnutøvelse.

Skjønnfastsettelsen skal samsvare med armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer

I Shell-dommen uttaler Høyesterett seg særlig om domstolenes adgang til å prøve om skattemyndighetenes skjønnfastsettelse etter sktl. § 13–1 tredje ledd er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer. Høyesterett viser først til Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising) side 15 hvor det fremgår at OECD-retningslinjene fortsatt er ment å være veiledende, og ikke bindende regler. Deretter viser Høyesterett til proposisjonen side 14 hvor det fremgår at retningslinjene «er relevante ved tolkningen av § 13–1». Høyesterett uttaler videre:

«(43) (...) Det må innebære at retningslinjene kan få betydning når § 13–1 tredje ledd skal gis et innhold

som rettslig ramme for den nærmere skjønnsmessige fastsettelsen av inntekt eller kostnader.»

Høyesterett opphevet klagenemndas vedtak som følge av at det bygget på en uriktig forståelse av armlengdeprinsippet slik dette følger av sktl. § 13–1 og OECDs retningslinjer. Klagenemnda hadde ved skjønnfastsettelsen ikke fulgt de prinsippene om kostnadsbidragsordninger som kan utledes av sktl. § 13–1 tolket i lys av relevante artikler i OECDs retningslinjer, herunder kapittel VIII. Klagenemnda tok således ikke riktig rettslig utgangspunkt.

Med dette fastslår Høyesterett at skattemyndighetene må utøve et skjønn som er i samsvar med armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer.

Domstolsprøving av skattevedtak i internprisingssaker

Prøving av «fritt forvaltningsskjønn»
De alminnelige reglene om domstolenes kompetanse til å overprøve forvaltningsvedtak gjelder også for skattevedtak i internprisingssaker. Dette innebærer at domstolene fullt ut kan prøve faktum og forvaltningens rettsanvendelse. Prøvingsretten er imidlertid begrenset når det gjelder det frie forvaltningsskjønnet.

Det følger av sktl. § 13–1 første ledd at skattemyndighetene har adgang til å foreta skjønnfastsettelse av skattepliktig inntekt på nærmere angitte vilkår. Vurderingen av om vilkårene for skjønnfastsettelse er til stede, er en vurdering som domstolene kan prøve fullt ut.² Domstolene kan prøve alle sider av faktum som skattemyndighetene har lagt til grunn, både forhold vedrørende den kontrollerte transaksjonen og de ukontrollerte transaksjonene som benyttes i internprisinganalysen.

Så fremt det foreligger skjønnsadgang, kan skattemyndighetene fastsette prisen ved skjønn etter sktl. § 13–1 tredje

ledd som fastslår at «[v]ed skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget». Som nevnt over anses det klart at rettsanvendelsen kan prøves, men det har ikke vært like klart om domstolene også kan prøve selve skjønnutøvelsen.

Det følger av § 13–1 tredje ledd at skattemyndighetene også i skjønnfastsettelsen må forholde seg til armlengdeprinsippet. Langt på vei vil domstolene kunne prøve skjønnstemaet i sktl. § 13–1 tredje ledd i forbindelse med at domstolene prøver om vilkåret om inntektsreduksjon i første ledd er oppfylt. Domstolene må kunne gjøre seg opp en mening om både armlengdeprisintervallet og om prisen skattemyndighetene legger til grunn faller utenfor dette, for å kunne prøve inntektsreduksjonsvilkåret.

Et viktig spørsmål er om domstolen kan angi den internprisen som mest sannsynlig tilsvarer den prisen uavhengige parter ville ha avtalt, eller om valg av pris innenfor et armlengdesintervall ligger innenfor skattemyndighetenes frie skjønn?

En aktuell problemstilling er om domstolene kan angi den internprisen som mest sannsynlig tilsvarer den prisen uavhengige parter ville ha avtalt, eller om valg av pris innenfor et armlengdesintervall ligger innenfor skattemyndighetenes frie skjønn. Problemstillingen har en rekke ganger vært oppe for domstolene.

Utgangspunktet for domstolsprøvingen er angitt som følger i SEB Enskilda-dommen (Rt-2009–105) i Skoghøys votum:

«Dersom det ikke finnes særlig hjemmel for annet, vil domstolene kunne overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Dette gjelder også i tilfeller hvor bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen inneholder skjønnsmessige elementer – som for eksempel ved verdsettelse, ved fordeling av inntekts-, formues- eller fradragsposter eller ved fastsettelse av mengder. Da verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn

² Rt. 2012 side 1025 (Norland) avsnitt 45, jf. Rt. 1999 side 1087 (Baker Hughes) side 1096.

ved ligningsfastsettelse ikke inneholder de elementer som begrunner de begrensninger som gjelder for domstolenes adgang til overprøving av fritt forvaltningskjønn, må domstolene ved overprøving av slike skjønn i prinsippet ha full overprøvningskompetanse. Som det fremgår av mitt votum i Rt-2005–1461 avsnitt 55, ligger det imidlertid i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til.»

Denne uttalelsen fastslår således at skattefastsettelsen ikke inneholder elementer som begrunner fritt forvaltningskjønn, og at domstolene i prinsippet har full overprøvningskompetanse. Dermed skulle det være svært begrenset rom for å kalle skjønnsutøvelsen et fritt forvaltningskjønn.

I Norland-dommen (Rt-2012–1025) kom Høyesterett til at § 13–1 tredje ledd hjemler et fritt forvaltningskjønn som ikke kan overprøves i større utstrekning enn det som følger av de alminnelige forvaltningsrettslige reglene om fritt skjønn. Høyesterett ga imidlertid vide rammer for hva domstolene kan prøve: om vilkårene for skjønnsligning er oppfylt, og dessuten om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnet er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnet skal gjennomføres er fulgt, om det skjønnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig.

Førstvoterende finner at den begrensede prøvingsretten kan utledes av bestemmelsens ordlyd og forhistorie, samt tidligere rettspraksis. Det ble i dommen også foretatt en sammenligning med domstolenes adgang til overprøving av vedtak om skjønnsligning etter ligningsloven § 8–2. Denne var

mer begrenset enn adgang til overprøving etter ligningsloven § 8–1 om ligning på grunnlag av selvangivelse.

Høyesterett bekrefter i Shell-dommen at domstolene kan prøve faktum og jus:

«(44) Norske Shell har gjort gjeldende at skjønnet i dette tilfellet bygger på et uriktig faktisk grunnlag og på uriktig rettsanvendelse. Dette ligger innenfor det domstolene kan prøve.»

Ved selve prøvelsen av skjønnet gikk Høyesterett såpass dypt inn i saken, både hva gjelder rettslige rammer og det konkrete faktum, at det ikke var mye som ble overlatt til forvaltningens frie skjønn.

Fastholder begrenset domstolsprøving av skjønn

Skattemyndighetene har ofte tatt Norland-dommen til inntekt for at domstolene er begrenset i prøvingen av skattemyndighetenes verdsettelseskjønn generelt. I Saipem-dommen (LB-2018–55 099) avsagt 27. august 2019 fikk de også gehør for en svært begrenset prøving. Lagmannsretten uttalte da at «domstolene bare kan tilsidesette skjønnet etter læren om myndighetsmisbruk, for eksempel fordi skjønnet er ulovlig eller grovt urimelig». Så snevert er det likevel ikke.³

Prinsipputtalelse

I forlengelsen av Saipem-dommen avga Skattedirektoratet en prinsipputtalelse 27. januar 2020 som tiltrer dommens uttalelse vedrørende domstolsprøving og fremhever at det frie forvaltningskjønnet kun omfatter skjønnsutøvelsen, ikke spørsmålet hvorvidt vilkårene for skjønnsmessig fastsettelse av skattepliktig inntekt er oppfylt:

«Skattedirektoratet mener at domstolene har full kompetanse til å prøve

om vilkårene for inntektsjustering i skatteloven § 13–1 første ledd er oppfylt. Inntektsreduksjon er på internpriseringsområdet det grunnleggende vilkåret for å justere skattepliktiges inntekt. Det har fra Skatteetatens side aldri vært noen intensjon om å begrense denne sentrale rettssikkerhetsgarantien for skattepliktige. Tvert om er Skatteetaten opptatt av at det legges til rette for en samvittighetsfull prøvning av om vilkårene for justering er oppfylt. En annen sak er at det konkrete skjønnet etter skatteloven § 13–1 tredje ledd vil være underlagt et fritt forvaltningskjønn.»

Shell-dommen viser imidlertid at domstolsprøvingen innenfor rammene av faktum og jus kan bli grundig og detaljert.

Verken Norland-dommen eller de generelle utgangspunktene om domstolsprøving av forvaltningsvedtak begrenser domstolsprøvingen av faktum og jus i internprisingssaker. Fastsettelsen av skattepliktig inntekt beror primært på to temaer: hvilke regler som gjelder og hvilket faktum som skal legges til grunn. Shell-dommen følger langt på vei dette mønsteret ved å plassere OECDs retningslinjer inn i rettsanvendelsen og kostnadsbidragsordningen Shell-konsernet hadde som en del av faktum. Med dette går Høyesterett et stort skritt i retning tilbake til dommer Skoghøys votum i SEB Enskilda-saken.

Domstolsprøving – andre internprisingssaker

Prøvingen i Shell-dommen er grundig og detaljert. En annen internprisingssak hvor retten gjør en lignende konkret vurdering av faktum og jus er i Orange-dommen (LB-2018–84 331). Borgarting lagmannsrett konkluderte der med at staten ikke hadde sannsynliggjort at inntekten var redusert på grunn av interessefelleskap med øvrige konsernselskaper og kom til at den overskuddsfordelingsmetoden selskapet hadde brukt ved internprisingen, var anvendelig. Lagmannsrettens dom gir i likhet med Shell-dommen en grundig gjennomgang av både faktum og jus, og illustrerer med

³ Lagmannsrettens dom er avsagt under dissens. Flertallets begrunnelse tar til orde for at domstolene skal vise tilbakeholdenhet ved prøvingen av vilkårene etter skatteloven § 13–1, første ledd, herunder den konkrete faktiske bevisbedømmelsen av økonomiske og markedsmessige forhold. Dette er et åpenbart feilskjær, ettersom det er tydelig fastslått at domstolene har full prøvelsesrett av hvorvidt vilkårene for skjønnsadgang etter skatteloven § 13–1 er oppfylt.

det at så lenge faktum og jus prøves fullt ut, er det lite som overlates til skattemyndighetenes frie skjønn.

I kontrast til både Shell- og Orange-dommen står Total-dommen (LB-2018–156 796). Dommen er rettskraftig. Lagmannsretten la også her til grunn at faktum og jus knyttet til skjønnsutøvelsen kan prøves fullt ut, jf. følgende uttalelse:

«På denne bakgrunn finner lagmannsretten at det ikke hefter feil ved Klagenemndas skjønnsutøvelse etter skatte-loven § 13–1. Det innebærer at lagmannsretten finner at det faktiske grunnlaget for skjønnet er korrekt, de rettslige normene for skjønnsutøvelsen er fulgt, skjønnet er tilstrekkelig bredt, og resultatet fremstår ikke som åpenbart urimelig»

Til tross for utgangspunktet om full prøving av faktum og jus, ble ikke skattyters anførsler om feil ved skjønnet prøvd, med henvisning til at disse feilene ikke var gjort gjeldende under den administrative klagebehandlingen. Heller ikke skattyters anførsel om feil rettsanvendelse ved at det ikke ble tatt hensyn til OECDs retningslinjer ved skjønnsutøvelsen, ble prøvd.

Lagmannsrettens begrunnelse nevner overhodet ikke OECDs retningslinjer, men retningslinjene er kommentert i oljeskattekontorets anførsel.

«Skjønnet er forsvarlig og i samsvar med normen etter skatteloven § 13–1. Normen for skjønnet etter § 13–1 er fastsatt i bestemmelsens tredje ledd, der det fremgår at formue eller inntekt skal fastsettes som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget. OECD-retningslinjene er særlig utformet med tanke på pris, og passer ikke like godt ellers.»

Etter vår oppfatning hadde lagmannsretten grunn til å vurdere rettsanvendelsen i skjønnet, all den tid partene hadde fremmet motstridende anførsler om retningslinjenes betydning og veiledning for saken. Det er klart fra lovtekst og høyesterettsdommer at OECDs retningslinjer skal tillegges

vekt ved skjønnsutøvelsen, og domstolsprøving av et forvaltningsvedtak skal som minimum vurdere vedtakets rettsanvendelse.

En annen og ytterligere problematisk side av Total-dommen gjelder domstolens adgang til å prøve nye rettslige anførsler i skattesaker. I rettspraksis er det tidligere slått fast at skattyter fritt kan fremsette nye rettslige anførsler under domstolsbehandlingen, forutsatt at den rettslige anførselen er knyttet til opplysninger som har vært fremlagt for skattemyndighetene. I Total-dommen innsnevres muligheten til å få realitetsbehandlet nye anførsler ved domstolsprøvingen av skattevedtak. Det kan hevdes at en slik innsnevring kan lede til at domstolene i større utstrekning vil måtte opprettholde materielt sett uriktige skattevedtak. Problemstillingen er høyaktuell, men faller utenfor temaet for denne fremstillingen.

Vår vurdering

Etter vår oppfatning er Høyesteretts avklaringer i Shell-dommen svært viktige, og dommen vil kunne få stor praktisk betydning.

I Shell-dommen benytter Høyesterett OECDs retningslinjer aktivt ved prøvingen av skattemyndighetenes skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13–1 tredje ledd. Shell-dommen viser at domstolen kan prøve, ganske så detaljert, det den ønsker å prøve ved å vurdere vedtakets faktiske premisser og rettsanvendelsen, og at disse ikke faller innenfor det frie forvaltningsskjønnet.

Det at domstolen tidligere har vært tilbakeholdne med å prøve skjønnsfastsettelsen etter § 13–1 tredje ledd, kan ha medført at skattemyndighetene i noen tilfeller har hatt et uheldig stort fokus på å påvise skjønnsadgangen etter § 13–1 første ledd, og ikke i tilstrekkelig grad utøvd et kvalitetsmessig godt nok skjønn. Vi håper at Shell-dommen vil bidra til å sikre kvaliteten på skattemyndighetenes skjønnsfastsettelse.

Shell-dommen stadfester at skjønnet i internprisingssaker skal forankres i

OECDs retningslinjer og at domstolene både kan og skal prøve om de rettslige rammene for skjønnet er korrekt, herunder valg av metode og faktisk grunnlag. Etter vår oppfatning burde dette være ganske selvsagt i lys av lovteksten, men dette er erfaringsmessig et stykke unna skattemyndighetenes tilnærming i internprisingssaker.

I tillegg er det positivt at domstolene som følge av resultatet i Shell-dommen i større grad vil kunne fremstå som en reell vokter av skattyternes rettssikkerhet i internprisingssaker og bidra til opphevelse av endringsvedtak som går lenger enn det er grunnlag for.

Som beskrevet innledningsvis er det materielle hovedspørsmålet i saken hvorvidt A/S Norske Shell skulle belaste Shell-selskapene i utlandet en andel av FoU-kostnadene som selskapet allerede hadde belastet sine lisenspartnere i utvinningsprosjekter på norsk sokkel. Høyesterett kom til at A/S Norske Shell ikke skulle det. Det avgjørende var hvilket kostnadsbidrag som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter.

Høyesterett fastslår i dommen at uavhengige parter ikke ville avtalt at Shell-selskapene i utlandet skulle dekke en andel av kostnadene som allerede var belastet lisenspartnerne. Uavhengige parter ville derimot tatt utgangspunkt i det som rent faktisk var A/S Norske Shells kostnadsbelastning. Kostnader som dekkes av andre skal naturlig nok ikke inkluderes. Dommen gjaldt kostnadsbidragsordninger for FoU, men det er nærliggende å anta at de samme prinsippene vil gjelde kostnadsbidragsordninger for konserninterne tjenester.

Slik vi ser det gir Høyesteretts konklusjon på det materielle spørsmålet et riktig og godt resultat. Behandling i tre instanser krever tid og ressurser. Ikke bare for skattyter, men også for skattemyndighetene. Denne saken er, etter vårt syn, et eksempel på en sak som kunne vært løst tidligere om skattemyndighetene i innledende fase hadde lagt større vekt på en skjønnsutøvelse i tråd med OECDs retningslinjer.