



Handelshøyskolen BI

MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	26-01-2022 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	09-05-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202210 11599 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn: Catharina Ekerum

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Domstolenes prøvelsesrett etter sktl. § 13-1 (3)
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen Nei Ja
konfidensielt materiale?: Ja Nei
Jeg bekrefter innlevering til biblioteket *: Ja Nei

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 32
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

NB! Dette er kun en veiledende mal,
som kan benyttes til både papir- og digitale innleveringer DigiEx & WISEflow.
Studenten(e) skal forholde seg til oppgavesidens instruksjoner.

Digital innlevering?

*DigiEx: du kan **ikke** skrive i toppmargen*

(DigiEx vil overskrive denne og erstatte med eksamenskode og id-nummer)

prosjektoppgave

ved Handelshøyskolen BI

- Domstolenes prøvelsesrett etter skatteloven § 13-1 (3) -

Eksamenskode og navn:

MAN3038/3039 – Internprising

Utleveringsdato:

26.01.2022

Innleveringsdato:

09.05.2022

Stuedsted:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING	1
1.1. PROBLEMSTILLING OG AKTUALITET	1
1.2. RETTSLIG GRUNNLAG	2
1.3. AVGRENSNING.....	3
1.4. VIDERE FREMSTILLING- OPPDATER!!.....	3
2. SKJØNNET I SKATTELOVEN § 13-1 (3).....	3
2.1. INNLEDNING	3
2.2. ARMLENGDEPRINSIPPET	4
2.3. LITT OM OPPGAVEPLIKTEN	5
2.4. SKJØNNET I SKTL. § 13-1 (3) OG FORHOLDET TIL ARMLENGDEPRIS.....	6
2.4.1. Identifisering og sammenligning av sammenlignbare transaksjoner.....	7
2.4.2 Internprisingsmetodene	10
2.4.3 Skjønn i sktl. § 13-1 (3) og armlengdeintervallet	12
3. PRØVELSESRETT AV SKJØNNET I SKTL. § 13-1 (3)	12
3.1. INNLEDNING	12
3.2. FRITT FORVALTNINGSSKJØNN ELLER LIKEVEL ROM FOR Å OVERPRØVE SKATTEMYNDIGHETENES VEDTAK?.....	13
3.2.1. Kort om praksis forutfor Norland-dommen.....	14
3.3. NÆRMERE OM INNHOLDET AV PRØVELSESRETTEEN	15
3.3.1. Prøving av rettsanvendelsen.	15
3.3.2. Prøving av bevisbedømmelsen	16
3.3.3. Prøving av saksbehandlingsfeil.....	17
3.4. ER DET LIKEVEL MULIG Å OVERPRØVE SKATTEMYNDIGHETENES SKJØNN?.....	18
3.5. AVSLUTTENDE BETRAKTNINGER	19
4. OPPSUMMERING OG KONKLUSJON	19
LITTERATUR.....	21

Sammendrag

Oppgaven drøfter spørsmålet om omfanget av domstolenes prøvelsesrett etter sktl. § 13-1 (3). Prøvelsesretten blir drøftet i lys av skattemyndighetenes metode ved skjønnsfastsettelse etter bestemmelsen.

I arbeidet med oppgaven har jeg tatt utgangspunkt i lovteksten og analysert denne opp mot innholdet i armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer for internprising. Deretter har jeg tatt for meg sentral juridisk litteratur og rettspraksis på området og drøftet dette opp mot problemstillingen i oppgaven.

Oppgaven synliggjør enkelte utfordringer ved skjønnen og domstolenes prøvelsesrett etter sktl. § 13-1 (3).

1. Innledning

1.1. Problemstilling og aktualitet

Oppgavens problemstilling er i hvilken grad domstolene kan prøve skattemyndighetenes skjønnsutøvelse i vedtak etter skatteloven (sktl.) § 13-1 tredje ledd.

Etter sktl. § 13-1(3) kan skattemyndighetene på visse vilkår, fastsette skattepliktiges inntekt eller formue ved skjønn. Skjønnsadgangen er betinget av at vilkårene i sktl. 13-1(1) er oppfylt. Det følger av skatteloven § 13-1 (1) at skjønnsadgang foreligger dersom «...skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning». Bestemmelsen er en lovfesting av armlengdeprinsippet, dvs. prinsippet om at prisen på transaksjoner mellom nærstående parter skal tilsvare prisen som avtales mellom uavhengige parter. Formålet bak bestemmelsen er å motvirke uheldige omgåelser av skattelovgivningen.¹

Et vedtak om endring- og skjønnsmessig fastsettelse av skattepliktig inntekt eller formue etter sktl. § 13-1, kan utgjøre svært store beløp for det selskapet vedtaket retter seg mot. I perioden 2018 til 2020 ble det fattet 107 vedtak på internprisingsområdet med et samlet etterberegnet beløp på kr. 24 395 758 246. Av disse vedtakene er 44 påklaget og til behandling hos skatteklagenemda eller domstolene. I 2020 ble det i norske domstoler avsagt 9 dommer på internprisingsområdet.² Basert på skattemyndighetenes satsning på internprisingsområdet og de høye beløpene som endringsvedtakene utgjør, er det nærliggende å anta at det ikke vil bli noen vesentlig reduksjon i antall saker for domstolene på dette området fremover. Det vil i denne sammenheng være viktig å avklare omfanget av domstolenes prøvelsesrett over skattemyndighetenes vedtak i disse sakene.

¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-98) pkt. 7.13 s. 75.

² Avdeling Storbedrifts TP-rapport for 2020, [Skatteetatens satsning vedrørende Transfer Pricing](#)

Som det vil fremgå av det følgende, er det i rettspraksis lagt til grunn et skille mellom den skjønnsutøvelsen som skattemyndighetene foretar etter sktl. §13-1 (1) og etter sktl. §13-1 (3), som har en betydning for domstolens prøvelsesrett. Jeg vil i det følgende se nærmere på aktuelle rettskilder knyttet til skjønnsutøvelsen og domstolenes prøvelsesrett.

1.2. Rettslig grunnlag

Domstolenes kompetanse til å overprøve skattemyndighetenes vedtak etter sktl. § 13-1 (3) er ikke direkte regulert i loven eller omtalt i forarbeidene.

Utgangspunktet for domstolenes prøvelsesrett på internprisingsområdet, følger derfor av de alminnelige regler for prøving av forvaltningsvedtak³. Selv om forvaltningsloven ikke gjelder på skatteområdet⁴, er det likevel klart at de alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper kan legges til grunn også i skattesaker⁵. I denne oppgaven er det særlig skjønnslæren som vil bli belyst.

Vedtak på skatteområdet skiller seg fra øvrige forvaltningsvedtak ved at det er skattepliktige som har hovedansvaret for å opplyse om faktum i saken.⁶ Dette har betydning for omfanget av domstolenes prøvelsesrett. Skatteforvaltningsloven (sktfvl.) gir regler om fastsettingen og forvaltningsregler på skatteområdet, i tillegg til særskilte bestemmelser knyttet til søksmål mv. som er av betydning for problemstillingen her⁷.

OECD sine retningslinjer for internprising⁸ vil bli vektlagt i denne oppgaven.

For øvrig er de sentrale rettskildene i denne oppgaven rettspraksis og juridisk teori.

³ Henning Naas mfl. (2017) s.1054

⁴ Sktfvl. § 1-3

⁵ Skatteforvaltningshåndboken 7. utg., 2021

⁶ Sktfvl. kap. 8.

⁷ Tvistelovens alminnelige regler gjelder for skatteområdet, men med enkelte særskilte regler i sktfvl. kap. 15

⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017)

1.3. Avgrensning

I det følgende forutsettes det at vilkårene etter sktl. § 13-1 (1) (interessefellesskap, inntektsreduksjon og årsakssammenheng) er oppfylt og at det foreligger skjønnsadgang. Ettersom vurderingstemaet etter sktl. § 13-1 første og tredje ledd i stor grad er sammenfallende, vil det likevel være nødvendig å se disse noe i sammenheng. Dette gjelder spesielt vilkåret i første ledd om at det må foreligge en reduksjon i inntekt eller formue. Det avgrenses mot særskilte spørsmål som kan oppstå ved domstolsprøving i skatteavtalesituasjoner. Problemstillinger knyttet til myndighetsmisbrukslæren vil bare bli berørt i begrenset grad. Det samme gjelder virkningen av ugyldig vedtak.

Med skattepliktig forstås i denne oppgaven det selskapet eller konsernet som er gjenstand for vedtak etter sktl. § 13-1 (3). Med skattemyndighet forstås både skattekontoret, skattedirektoratet og skatteklagenemda.

1.4. Videre fremstilling

I oppgavens del 2 analyseres det nærmere innholdet av skjønnen i sktl. § 13-1 (3) og hvordan skjønnen skal fastsettes. Det gis i den forbindelse en oversikt over prisingsmetodene og sammenlignbarhetsanalysen som benyttes ved skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1 (3). Formålet med denne delen av oppgaven er å sette de nærmere rammene for å drøfte problemstillingen.

Del 3 drøfter domstolens prøvelsesrett innenfor de rammene som fremgår av oppgavens del 2 og søker å avklare omfanget av prøvelsesretten.

I del 4 gis en oppsummering og en konklusjon.

2. Skjønnen i skatteoven § 13-1 (3)

2.1. Innledning

I det følgende vil det nærmere innholdet av bestemmelsen i sktl. § 13-1 (3) analyseres med sikte på å avklare hvordan skjønnen fastsettes etter denne bestemmelsen, og derigjennom hva som eventuelt kan være gjenstand for

domstolsprøving. Det er i denne sammenheng nødvendig med en begrepsavklaring av armlengdeprinsippet.

Den særskilte opplysning- og dokumentasjonsplikten som påhviler skattepliktige i internprisingssaker, vil ofte ligge til grunn for et vedtak om skjønnsfastsetting etter sktl. § 13-1 (3). En kort beskrivelse av innholdet i oppgaveplikten er også en nødvendig forutsetning for den videre drøftelsen.

2.2.Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er et grunnleggende prinsipp i internprisingssammenheng som går ut på at priser og vilkår som fastsettes i transaksjoner mellom parter i et interessefellesskap (kontrollerte transaksjoner), skal tilsvare den pris som uavhengige parter ville avtalt i en tilsvarende transaksjon (ukontrollerte transaksjoner). En forutsetning som ligger til grunn for prinsippet, er at transaksjoner inngås med et formål om å skape en merverdi. Armlengdeprinsippet erkjenner at selskap som er del av et interessefellesskap, kan ha et særlig skatteincentiv ved prisingen av interne transaksjoner. I norsk lov finner vi henvisning til armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 og i aksjeloven § 3-9.

Kontrollerte transaksjoner utgjør en risiko for reduksjon eller tap av skatteinntekter fordi man i prisfastsettelsen ikke er bundet av de samme markedsmekanismer og interessemotsetninger som gjør seg gjeldende for transaksjoner mellom uavhengige parter⁹. Risikoen for tap av skatteproveny er særlig gjeldende ved grenseoverskridende transaksjoner, men kan også være aktuell i rene norske konsern, for eksempel dersom et av selskapene i konsernet er underlagt særskatteregime. Det er i denne sammenheng at spørsmålet om en kontrollert transaksjoner er gjennomført i samsvar med armlengdeprinsippet vil oppstå.

OECD sine retningslinjer for internprising¹⁰ utfyller og presiserer armlengdeprinsippet som fremgår av art. 9 i OECD sin modellavtale. I

⁹ Henning Naas mfl. (2017) s.969

¹⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017)

retningslinjene ligger en forutsetning om at det enkelte selskap i et konsern skal anses som en separat enhet for beskatningsformål, og at dette best ivaretas dersom armlengdeprinsippet anvendes på kontrollerte transaksjoner. Formålet med retningslinjene er å bidra til lik praktisering og forståelse av armlengdeprinsippet på tvers av landegrensene slik at dobbeltbeskatning kan unngås.¹¹ Retningslinjene er gitt en direkte virkning i sktl. § 13-1 (4) når det gjelder virksomhet hjemmehørende i Norge som også har virksomhet i land Norge har inngått skatteavtale med. I slike tilfeller skal retningslinjene hensyntas både i vurderingen av vilkårene etter første ledd og ved skjønnsfastsettelsen etter tredje ledd. I andre tilfeller bør det tas hensyn til retningslinjene så langt de passer. Selv om den rettskildemessige betydningen av retningslinjene kan synes noe uklar ved at det i loven for enkelte tilfeller står «skal» og for andre tilfeller står «bør», synes den alminnelige oppfatningen i juridisk teori å være at retningslinjene uansett vil være relevante ved tolking og anvendelsen av sktl. § 13-1 første og tredje ledd.¹² I praksis vil særlig prisingsmetodene etter retningslinjene kap. 2, og sammenlignbarhetsanalysen i kap. 3 være sentrale for skjønnsfastsettelsen etter tredje ledd.

2.3. Litt om oppgaveplikten

Skatteområdet skiller seg som nevnt fra andre forvaltningsområder ved at det foreligger en særskilt opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven (sktfvl.) kap. 8. Dette innebærer at skattepliktige har hovedansvaret for å opplyse om sakens faktum. Skattegrunnlaget fastsettes ved levering av skattemelding, jf. sktfvl. § 9-1 (1), såkalt egenfastsetting. Skattepliktige har av den grunn en begrenset mulighet til å fremlegge nye opplysninger i saken under domstolsprøving¹³, med unntak for vurderingen av tilleggsatt¹⁴.

Skattepliktige som er del av et interessefellesskap har i tillegg en plikt til å opplyse om transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller

¹¹ Ot.prp. nr. 62 (2006-2007)

¹² Bullen, Andreas. Karnov lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999, Karnov Lovkommentar 40 til § 13-1

¹³ Rt. 1988 s. 539 (Dahle), og Benn Folkvord mfl. (2021) kap. 38

¹⁴ Rt. 2002 s. 509 (Sundt)

innretninger, jf. sktfvl. § 8-11(1). De må også, med enkelte unntak, utarbeide særskilt dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i transaksjoner med deres nærstående er i samsvar med armlengde vilkår, jf. sktfvl. § 8-11 (2). Dokumentasjonen skal ikke leveres sammen med skattemeldingen, men oversendes til skattemyndighetene innen 45 dager etter påkrav fra skattemyndighetene. Med transaksjoner og andre mellomværender forstås både alminnelige transaksjoner av varer og tjenester, men også for eksempel finansielle transaksjoner som lån, garantier og kapitalstruktur (tykk og tynn), samt leasingavtaler, kostnadsbidragsordninger mv.¹⁵ Det nærmere innholdet av opplysnings- og dokumentasjonsplikten er gitt i forskrift til skatteforvaltningsloven § 8-11-4 flg. Spesielt viktig i denne sammenheng er kravet om at skattepliktige må fremlegge transaksjonsanalyse, funksjonsanalyse og sammenlignbarhetsanalyse over gjennomførte transaksjoner i interessefellesskapet i skatteleggingsperioden. Disse analysene skal bidra med å systematisere faktum, og opplysningene gir skattemyndighetene et utgangspunkt for vurderingen av om skattepliktiges inntekt eller formue er redusert som følge av interessefellesskapet, jf. sktl. § 13-1(1), som igjen kan medføre at det foreligger skjønnsadgang etter sktl. § 13-1 (3). For øvrig er det verdt å merke seg at det ikke er et vilkår for skjønnsadgangen, at det foreligger opplysningssvikt fra skattepliktige. Et slikt krav gjelder imidlertid for adgangen til ileggelse av tilleggsskatt.¹⁶

2.4. Skjønnen i sktl. § 13-1 (3) og forholdet til armlengdepris

Sktl. § 13-1 (3) gir en direkte føring for skjønnsutøvelsen ved at formue eller inntekt skal fastsettes «*som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.*» Bestemmelsen kommer som nevnt kun til anvendelse når vilkårene i sktl. § 13-1 (1) er oppfylt, hvilket innebærer at den internprisen som skattepliktige har lagt til grunn i en transaksjon ikke kan anses som armlengdes. Sktl. § 13-1 (3) har dermed en direkte tilknytning til armlengdeprinsippet og vilkåret om inntektsreduksjon i første ledd. Vurderingstemaet etter første og tredje ledd er slik

¹⁵ Sten Frode Olsen og Erling Abrahamsen, Forelesning i internprising ved Handelshøyskolen BI, 26. januar 2022

¹⁶ Sktfvl. § 14-3

sett sammenfallende. Skjønnsfastsettelsen etter tredje ledd, krever imidlertid noe mer enn vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon etter første ledd. Ved skjønnsfastsettelsen, må skattemyndighetene også ta stilling til hva som er riktig armlengde pris i en kontrollert transaksjon.¹⁷ Høyesterett har i Rt. 2012 s. 1025 (Nordland) vurdert det slik at selv om sktl. § 13-1 første og tredje ledd viser til samme vurderingstema, er skjønnsselementet ved den endelige verdifastsettelsen etter tredje ledd, langt mer fremtredende enn ved vurderingen etter første ledd.¹⁸ Saken gjaldt en aksjetransaksjon i Norge hvor skattemyndighetene mente at pålydende per aksje var langt under omsetningsverdien. Det ble derfor fattet et endringsvedtak i medhold av sktl. § 13-1 (3) og ilagt tilleggsskatt på 15% på inntektstillegget. Dommen anses som prinsipiell ved at den stadfester at det er en forskjell i skjønnsutøvelsen etter første og tredje ledd, som også har en betydning for omfanget av domstolenes prøvelsesrett. I dommen legger Høyesterett til grunn at første ledd hjemler et rettsanvendelsesskjønn som domstolene kan prøve fullt ut, mens tredje ledd gir uttrykk for et fritt forvaltningsskjønn med begrenset prøvelsesrett for domstolene.¹⁹ Høyesteretts standpunkt i dommen er mye kritisert i juridisk litteratur.²⁰

2.4.1. Identifisering og sammenligning av sammenlignbare transaksjoner

Målet med skjønnsutøvelsen etter sktl. § 13-1 (3) er å komme frem til riktig armlengdepris på en kontrollert transaksjon. Dette fordrer en riktig anvendelse av armlengdeprinsippet på et gitt faktum. I praksis vil utgangspunktet for fastsettelsen skje ved å sammenligne pris og andre vilkår i den kontrollerte transaksjonen med pris og andre vilkår i transaksjoner inngått mellom uavhengige parter. En slik sammenligning er vesentlig for å komme frem til riktig armlengdepris. Ved en sammenlignbarhetsanalyse kan man identifisere ukontrollerte transaksjoner som er tilstrekkelig sammenlignbare med den kontrollerte transaksjonen. Dette forutsetter at forskjellene mellom de ukontrollerte transaksjonene og den kontrollerte transaksjonen anses å være uten betydning for prisfastsettelsen. Eventuelt må det være mulig å justere for

¹⁷ Naas m.fl. (2017) s. 1049

¹⁸ Premiss 50

¹⁹ Se nærmere omtale om dette under domstolenes prøvelsesrett i oppgavens del 3

²⁰ For eksempel Andreas Bullen i Festskrift til Fredrik Zimmer; Bettina Banoun (red.), Ole Gjems-Onstad (red.) og Arvid Aage Skaar (red.), *Høyt Skattet. Festskrift til Frederik Zimmer*, Universitetsforlaget, 2014

forskjellene slik at de likevel er sammenlignbare. Dersom dette ikke er mulig, må i stedet andre ukontrollerte transaksjoner identifiseres, og sammenlignbarhetsanalysen gjennomføres på nytt for disse.²¹ Etter skatteforvaltningsforskriften § 8-11-10 og § 8-11-11, skal skattepliktiges internprisingsdokumentasjon inneholde en sammenlignbarhetsanalyse og en redegjørelse for prissettingsmetoden som er anvendt i den kontrollerte transaksjonen. Dokumentasjonen utgjør dermed en del av faktum i saken.

Den fremgangsmåten som skattemyndighetene må gjennomføre for å finne frem til et sammenligningsgrunnlag for skjønnsfastsettelsen etter sktl. §13-1 (3), er del av den samme fremgangsmåten som må foretas i vurderingen av inntektsreduksjonsvilkåret etter første ledd. Fremgangsmåten er beskrevet av Høyesterett i Rt. 2001 s. 1265 (Agip) hvor vurderingstemaet deles opp i tre elementer slik at skattemyndighetene først må identifisere det reelle innholdet i den kontrollerte transaksjonen. Deretter må innholdet i de ukontrollerte sammenlignbare transaksjoner identifiseres. Til slutt må det foretas en sammenligning av den kontrollerte og de ukontrollerte transaksjonene. I det følgende vil sentrale elementer av sammenlignbarhetsanalysen vurderes nærmere.

En sammenlignbarhetsanalyse må som nevnt, først ta utgangspunkt i den aktuelle kontrollerte transaksjonen for å kartlegge de økonomiske og markedsmessige relevante egenskaper og funksjoner som foreligger mellom partene.

Funksjonsanalysen er den mest sentrale av de fem faktorer for sammenlignbarhet som det vises til i OECDs retningslinjer pkt. 1.36 (D.1.1) - (D.1.5). De øvrige sammenlignbarhetsfaktorene er også viktige for sammenlignbarhetsanalysen, men utover å påpeke at også disse inngår i skattepliktiges internprisingsdokumentasjon, vil det ikke bli gitt en nærmere redegjørelse for innholdet av disse her. Formålet med funksjonsanalysen er å gjøre det enklere for skattemyndighetene å vurdere i hvilken grad den kontrollerte transaksjonen er sammenlignbar med transaksjoner mellom uavhengige parter.²² Analysen skal beskrive hva de ulike partene i transaksjonen tilfører av funksjoner og eiendeler (materielle og immaterielle), og hvilken risiko de bærer. Det er de faktiske forhold

²¹ Naas m.fl. (2017)

²² Ot.prp.nr.62 (2006–2007)

og økonomiske realiteter som er avgjørende å kartlegge, ikke hva som formelt er avtalt. Et eksempel på at det er det faktiske forholdet som skal legges til grunn i internprisingssaker, fremgår av Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing AS). Saken gjaldt spørsmål om kapitaloverføringer fra et norsk holdingselskap til et amerikansk datterselskap var egenkapitaltilskudd eller lån. Skattemyndighetene hadde omklassifisert transaksjonen fra lån til egenkapitaltilskudd, men fikk ikke støtte for dette fra Høyesterett. Til tross for at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet, kom Høyesterett til at kapitaloverføringene måtte klassifiseres som lån fordi valget av finansieringsform hadde en selvstendig forretningsmessig begrunnelse. Det var derfor ikke grunnlag for skattemyndighetenes vedtak etter sktl. § 13-1.

En funksjonsanalyse kan i realiteten anses som en oppsummering og strukturering av faktum, og kan være en hjelp for skattemyndighetene med å avgjøre hvilken internprisingsmetode som er best egnet. Valg av internprisingsmetode vil være med på å avgjøre hva som kreves for at en ukontrollert transaksjon er egnet for sammenligning med den kontrollerte transaksjonen.²³ De ulike internprisingsmetodene vil bli omtalt nærmere under.

Når innholdet i den kontrollerte transaksjonen er kartlagt gjennom de fem sammenlignbarhetsfaktorene, må sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner identifiseres. Dette innebærer at det faktiske innholdet i de ukontrollerte transaksjonene, må kartlegges på samme måte som for den kontrollerte transaksjonen. Ved å vurdere de ukontrollerte transaksjonene opp mot de fem sammenlignbarhetsfaktorene,²⁴ er det mulig å avgjøre om de er egnet for sammenligning med den aktuelle kontrollerte transaksjonen. En sammenlignbar ukontrollert transaksjon, inneholder dermed informasjon om en transaksjon foretatt av en annen skattepliktig. Dersom informasjonen er hentet fra åpne kilder som også skattepliktige kan få tilgang til, er dette uproblematisk. Dette stiller seg imidlertid annerledes dersom skattemyndighetene benytter tilgjengelig informasjon om andre skattepliktige som er taushetsbelagt. I slike tilfeller vil ikke skattepliktige kunne få innsyn i det sammenligningsgrunnlaget som er anvendt for å justere prisen på den kontrollerte transaksjonen, hvilket stemmer dårlig overens

²³ Naas m.fl. (2017)

²⁴ OECDs retningslinjer pkt. 1.36 og skatteforvaltningsforskriften § 8-11-6 (3)

med skattepliktiges rett til kontradiksjon. Av den grunn fraråder OECDs retningslinjer i pkt. 3.36 bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Høyesterett har imidlertid akseptert bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag i I Rt. 2015 s.353 (Total- dommen).

2.4.2 Internprisingsmetodene

Internprisingsmetodene er ulike metoder for å sammenligne den kontrollerte transaksjonen med de identifiserte sammenlignbare ukontrollerte transaksjonene. Sammenligningsanalysen er helt sentral i internprisingssaker og prisingsmetodene ligger til grunn for skattemyndighetenes prisfastsettelse etter sktl. § 13-1 (3).²⁵ I OECDs retningslinjer er det som nevnt, gitt forslag til fem ulike internprisingsmetoder og det er den metoden som er best egnet som skal benyttes.²⁶ Det skilles mellom de tradisjonelle transaksjonsmetodene og transaksjonsoverskuddsmetoder. Hvilken metode som er best egnet, må vurderes konkret i forhold til den enkelte transaksjon, men de tradisjonelle metodene er å foretrekke dersom disse er anvendelige.²⁷ Forskjellene mellom metodene knytter seg til hvilke faktorer eller deler av en transaksjon som skal sammenlignes. Blant de tradisjonelle metodene er sammenlignbar ukontrollert pris metode (CUP-metoden), videresalgsmetoden og kost-pluss metoden. De transaksjonsbaserte metodene er transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNMM) og overskuddsfordelingsmetoden (Profitt split). Alle metodene tar utgangspunkt i en sammenligning på transaksjonsnivå, ikke på selskapsnivå.²⁸

CUP- metoden sammenligner prisen på en vare eller tjeneste i den kontrollerte transaksjonen med prisen på tilsvarende vare eller tjeneste i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon. Ved anvendelse av CUP-metoden, skilles det mellom interne- og eksterne sammenlignbare transaksjoner. Et typisk eksempel på en intern sammenlignbar transaksjon, er når skattepliktige selger et produkt eller en tjeneste både internt i konsernet og eksternt.²⁹ Eksterne sammenlignbare transaksjoner er tilsvarende transaksjoner mellom eksterne parter. For slike

²⁵ Sten Frode Olsen og Erling Abrahamsen, Forelesning i internprising ved Handelshøyskolen BI, 26. januar 2022

²⁶ OECDs retningslinjer pkt. 2.2

²⁷ OECDs retningslinjer pkt. 2.3

²⁸ Naas m.fl. (2017) s. 1019

²⁹ Naas m.fl. (2017)

tilfeller vil CUP-metoden være særlig anvendelig. Både ved interne- og eksterne sammenlignbare transaksjoner vil det være mulig å foreta en direkte sammenligning av prisen, men det kan likevel være nødvendig med en justering for eventuelle forskjeller for at transaksjonene skal bli tilstrekkelig sammenlignbare. Dersom interne sammenlignbare transaksjoner kan identifiseres, følger det av OECDs retningslinjer pkt. 3.27 at disse er å foretrekke fordi «*Internal comparables may have a more direct and closer relationship to the transaction under review than external comparables.*» CUP-metoden er den eneste av internprisingsmetodene som sammenligner hele transaksjonen sett under ett.

Videresalgsmetoden³⁰ og kost pluss metoden³¹ sammenligner bruttofortjenestemargin hos henholdsvis kjøper og selger i den kontrollerte transaksjonen. I motsetning til CUP-metoden som er en direkte metode, gir videresalgsmetoden og kost pluss metoden en anvisning på indirekte metoder for å beregne armlengdeprisen i den kontrollerte transaksjonen. Ved bruk av videresalgsmetoden og kost pluss metoden vil de sammenlignbare ukontrollerte transaksjonene fungere som et hjelpemiddel for å komme frem til prisen i den kontrollerte transaksjonen.³²

Ved bruk av transaksjonsoverskuddsmetodene er det nettofortjenesten som sammenlignes. TNMM sammenligner nettofortjenestemargin hos den kontrollerte transaksjonen med nettofortjenestemargin i den ukontrollerte transaksjonen.³³ Ved bruk av profit split metoden³⁴ må begge parter i den kontrollerte transaksjonen analyseres, og deretter sammenlignes fordelingen av den samlede profitten i den kontrollerte transaksjonen med fordelingen av profitten i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. En fordel med profit split metoden, er at den kan være anvendelig også når det ikke kan identifiseres sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.

³⁰ OECDs retningslinjer pkt. 2.27

³¹ OECDs retningslinjer pkt. 2.45

³² Ot.prp.nr.62 (2006–2007)

³³ OECDs retningslinjer pkt. 2.64

³⁴ OECDs retningslinjer pkt. 2.114 og pkt. 2.115

OECDs retningslinjer åpner for at også andre internprisingsmetoder kan benyttes, dersom ingen av de foreslåtte metodene fremstår som passende. Dette vil ikke bli drøftet videre her.

2.4.3 Skjønnnet i sktl. § 13-1 (3) og armlengdeintervallet

Som det fremgår av drøftelsen over, er ikke prosessen med sammenlignbarhetsanalysen og valg av passende internprisingsmetode, en lineær prosess. Internprising er heller ikke en eksakt vitenskap, jf. OECDs retningslinjer pkt. 3.55. De ulike delene av prosessen må ses i nær sammenheng. For å komme frem til målet om riktig armlengde pris på den kontrollerte transaksjonen, kan det være nødvendig å utføre deler av prosessen på nytt. Videre vil prosessen ofte resultere i at det ikke er én pris som utpeker seg som riktig armlengdepris, men heller et intervall av priser som alle fremstår som like riktige. I slike tilfeller, er det tale om et armlengdeintervall på en gitt transaksjon. Riktig armlengdepris vil da være definert innenfor dette intervallet, gjerne median verdien av intervallet.³⁵ Skattemyndighetene har imidlertid en skjønnsadgang innenfor det definerte intervallet. Dersom prisen på den kontrollerte transaksjonen faller innenfor armlengdeintervallet, skal det likevel ikke foretas en justering av prisen, jf. retningslinjene pkt. 3.60. Dersom skattepliktige har priset den kontrollerte transaksjonen innenfor det definerte armlengdeintervallet, vil skjønnsadgangen etter sktl. § 13-1 (3) derfor bortfalle. Dette illustrerer dermed også sammenhengen mellom de ulike delene av internprisingsprosessen.

For det tilfellet at det ikke lar seg gjøre å definere en armlengdepris eller et armlengdeintervall, skal prisen fastsettes ut fra hva uavhengige parter mest sannsynlig ville ha avtalt.³⁶

3. Prøvelsesrett av skillet i sktl. § 13-1 (3)

3.1. Innledning

I oppgavens del 2 ble skillet i sktl. § 13-1 (3) drøftet opp mot anvendelsen av armlengdeprinsippet i internprisingsmetodene. I denne delen av oppgaven vil

³⁵ OECDs retningslinjer pkt. 3.62

³⁶ Naas m.fl. (2017) s. 1049

skjønnsutøvelsen som ble drøftet i del 2, vurderes i forhold til domstolenes prøvelsesrett.

3.2.Fritt forvaltningsskjønn eller likevel rom for å overprøve skattemyndighetenes vedtak?

Norland dommen (Rt. 2012 s. 1025) la som nevnt (under avsnitt 2.4) til grunn at sktl. § 13-1 (3) gir uttrykk for et fritt forvaltningsskjønn. Synspunktet er kritisert i juridisk teori, men lagt til grunn i flere etterfølgende avgjørelser for lagmannsretten. Ved at skjønnsutøvelsen defineres som et fritt forvaltningsskjønn, er domstolenes kompetanse for overprøving begrenset. Dette står i motsetning til sktl. § 13-1 (1) som hjemler et rettsanvendelsesskjønn. Det har ikke vært omstridt at domstolene har full kompetanse til å overprøve om vilkårene etter første ledd er oppfylt.

Skillet mellom rettsanvendelsesskjønn og fritt forvaltningsskjønn, har lange tradisjoner i norsk rett som har sammenheng med den grunnleggende ansvarsfordelingen mellom forvaltningen og domstolene. Domstolene har en rett og plikt til å prøve lovmessigheten av forvaltningens vedtak, men uten å overprøve det som ligger innenfor forvaltningens handlingsrom. Domstolene kan således prøve om et forvaltningsvedtak har tilstrekkelig hjemmel, om rettsanvendelsen er korrekt, bevisvurderingen (vurdering av faktum i saken) og om det foreligger saksbehandlingsfeil. Under forvaltningens frie skjønn ligger tolkning og anvendelse av skjønnsmessige eller vage vilkår i loven. Begrensninger i forvaltningens frie skjønn, følger imidlertid av læren om myndighetsmisbruk.³⁷ Om en lovbestemmelse gir uttrykk for en rettsregel eller et fritt forvaltningsskjønn, beror på en tolking.

Som beskrevet i del 2 i denne oppgaven, er skjønnsutøvelsen etter sktl. § 13-1 første og tredje ledd i stor grad sammenfallende og det kan derfor være utfordrende å se at det er grunnlag for det skillet som er lagt til grunn i

³⁷ Henriette N. Tøssebro (red.) (2019) s. 181

rettspraksis. Skjønnsutøvelsen etter tredje ledd kan i realiteten anses som en integrert del av tolkningen av lovfestede vilkår i første ledd. I tillegg er det gitt klare føringer for hvordan skjønnsutøvelsen etter tredje ledd skal gjennomføres, ved at fastsettelsen skal skje ved anvendelse av armlengdeprinsippene. Det kan derfor argumenteres for at skjønnsutøvelsen etter tredje ledd ikke er et fritt forvaltningskjønn, men heller et rettsanvendelseskjønn med full prøvelsesrett for domstolene, i likhet med første ledd. Deler av kritikken mot Norlanddommen³⁸, har vært knyttet til dette og det ble også anført av Norland i saken. Ved at sktl. § 13-1 (3) har denne direkte føringen for skjønnsutøvelsen, bør domstolene i alle tilfelle kunne prøve om skattemyndighetene har fulgt armlengdeprinsippet ved skjønnsutøvelsen. Spørsmålet er om domstolen også kan overprøve selve skjønnsfastsettelsen, den prisen skattemyndighetene har kommet frem til.

3.2.1. Kort om praksis forutfor Norland-dommen

Rettspraksis og juridisk teori før Norland-dommen var noe sprikende i forhold til spørsmålet om domstolenes prøvelsesrett etter sktl. § 13-1 (3).

I Rt 1999 s. 1087 (Baker Hughes) og Rt 2001s. 1265 (Agip), ble det ikke tatt direkte stilling til prøvelsesretten, men avgjørelsene synes å forutsette at prøvelsesretten er begrenset. I Rt. 2009 s. 105 (SEB Enskilda) viste Høyesterett seg imidlertid positive til at det foreligger full prøvelsesrett ved blant annet verdsettelseskjønn. I Dommen uttalte Høyesterett at domstolene kan overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen, selv når disse;

«...inneholder skjønsmessige elementer som for eksempel ved verdsettelse, ved fordeling av inntekts-, formues- eller fradragsposter eller ved fastsettelse av mengder. Da verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn 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 overprøvingskompetanse.»

³⁸ For eksempel Andreas Bullen i Festskrift til Fredrik Zimmer (2014)

Høyesteretts uttalelser i saken, er knyttet til verdsettelsesskjønnet i den tidligere ligningsloven § 8-1, men fremstår som generelle. Det ser heller ikke ut til å være noen vesentlige forskjeller i skjønnet som kan begrunne en forskjell i prøvelsesretten, sammenlignet med verdsettelsesskjønnet etter sktl. § 13-1 (3).³⁹ Etterfølgende rettspraksis frem til Norland-dommen, var likevel ikke entydige i spørsmålet om domstolenes prøvelsesrett.

Juridisk teori ser derimot ut til å være mer samstemt i spørsmålet om domstolenes prøvelsesrett etter sktl. § 13-1 (3), etter SEB Enskilda-dommen. Den rådende oppfatningen synes å være at det foreligger full prøvelsesrett også etter Norland-dommen.⁴⁰

3.3. Nærmere om innholdet av prøvelsesretten

I dette avsnittet vil det nærmere innholdet av prøvelsesretten bli analysert.

Som omtalt under punkt 3.2 over, er det innenfor domstolenes kompetanse å prøve om et forvaltningsvedtak har tilstrekkelig hjemmel, om rettsanvendelsen er korrekt, bevisvurderingen (vurdering av faktum i saken) og om det foreligger saksbehandlingsfeil. Dette er selvstendige ugyldighetsgrunner som kan medføre at et vedtak oppheves.

Spørsmålet om et vedtak etter sktl. § 13-1 (3) har tilstrekkelig hjemmel, faller inn under vurderingen av sktl. § 13-1 (1) i det vilkårene for skjønnsfastsettelsen fremgår der. Det faller utenfor oppgaven her å foreta en nærmere drøftelse av hjemmelsvilkårene i første ledd.

3.3.1. Prøving av rettsanvendelsen.

Domstolene kan overprøve skattemyndighetenes rettsanvendelse ved skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1 (3). Rettsanvendelsen etter denne bestemmelsen, er knyttet til skattemyndighetenes anvendelse av armlengdeprinsippet. Henvisningen til OECDs retningslinjer i sktl. § 13-1 (4), innebærer at også anvendelsen av disse vil falle inn under skattemyndighetenes

³⁹ Andreas Bullen i festskrift til Fredrik Zimmer (2014) s. 164

⁴⁰ For eksempel Naas m.fl. (2017)

rettsanvendelse, og dermed også innenfor området for domstolenes prøvelsesrett. Det kan synes noe uklart hvor grensene går for prøvelsesretten i forhold til anvendelsen av armlengdeprinsippene. Domstolene må i alle tilfelle kunne prøve at armlengdeprinsippene er fulgt. Spørsmålet er om de også for eksempel kan prøve hvilket punkt i et armlengdeintervall en internprising bør fastsettes til, er ikke like sikkert.⁴¹ SEB Enskilda-dommen kan tyde på at domstolene har slik adgang, Norland-dommen viser til motsatt resultat. En annen og nyere rettsavgjørelse som gir anvisning i samme retning som SEB-Enskilda-dommen, er HR-2020-1130 A (Shell). Saken gjaldt fordeling av kostnader til forskning og utvikling (FoU) innad i konsernet. Høyesterett tok her stilling til skattemyndighetenes verdsettelse ut fra en «..korrekt anvendelse av armlengdeprinsippet..» og kom frem til et lavere inntektstillegg enn det skattemyndighetene hadde lagt til grunn i sitt vedtak.

Under prøving av rettsanvendelsen, hører også en vurdering av om skjønnet er «tilstrekkelig bredt og saklig». I denne sammenheng, innebærer det at skattemyndighetene må ha vektlagt vesentlige skjønnsmomenter som er av betydning for prisingen og som av den grunn ville ha blitt hensyntatt mellom uavhengige parter.⁴² Ved anvendelse av armlengdeprinsippet forutsettes det for eksempel at sammenligningsgrunnlaget inneholder et visst minimum av sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner for at beslutningsgrunnlaget anses forsvarlig. Et nedre minimum av sammenligningsgrunnlag, ble i LB-2016-105694 (Black & Decker) satt til 8 sammenlignbare selskap.

3.3.2. Prøving av bevisbedømmelsen

Domstolene kan prøve skattemyndighetenes bevisvurdering, det vil si prøvelse av om skattemyndighetene har lagt riktig faktum til grunn for skjønnsfastsettelsen. Med tanke på omfanget av dokumentasjon i internprisingssaker, fremstår dette som krevende. Prøving av faktum i internprisingssaker innebærer prøving av det faktiske grunnlaget i både den kontrollerte transaksjonen og de sammenlignbare ukontrollerte transaksjonene som er benyttet som sammenligningsgrunnlag.

⁴¹ Naas m.fl. (2017) s. 1055

⁴² Bullen, Andreas. Karnov lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999, Karnov Lovkommentar 27 til § 13-1

Eventuelle feil knyttet til forståelsen av faktum i saken, kan medføre at skjønnsfastsettelsen blir feil fordi det er fattet på feil grunnlag. Dette kan medføre at skjønnen må oppheves.⁴³ Det at skjønnen kan bli opphevet dersom det foreligger feil i faktum, illustrerer også hvor viktig det er at skattemyndighetene forstår partenes forretningsmessige begrunnelse.

UTV-2016-25 (Total) er et eksempel på at skjønnen kan bli opphevet på grunnlag av feil faktum. Saken gjaldt krav om fradrag for ulike konserninterne tjenester til Frankrike. Retten var enige med skattemyndighetene om at det forelå inntektsreduksjon etter sktl. § 13-1, men skjønnsfastsettelsen ble opphevet på enkelte punkter fordi det var basert på uriktige premisser. Ifølge lagmannsretten, var det åpenbart at feilen kunne ha hatt en betydning for skjønnsutøvelsen.

Et annet eksempel hvor skjønnen ble opphevet som følge av feil faktum, er LB-2008-131641 (Statoil). Saken gjaldt fradrag for forsikringspremie til et konserninternt forsikringsselskap. Ved lagmannsrettens vurdering av saken, ble det klart at skattemyndighetene hadde misforstått omfanget av hva forsikringen dekket. På grunn av uriktig forståelsen av faktum, ble skjønnen feil og måtte oppheves.

3.3.3. Prøving av saksbehandlingsfeil

Ved prøvelse av saksbehandlingsfeil, vil domstolene måtte vurdere om saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven er fulgt. Dette kan for eksempel være om det foreligger endringsadgang etter sktfvl. § 12-6 eller at vedtaket er tilstrekkelig begrunnet, jf. sktfvl. § 5-7. For det tilfellet at det er ilagt tilleggsskatt, må domstolene blant annet ta stilling til om det foreligger opplysningssvikt og de særskilte beviskravene som gjelder for ileggelse av tilleggsskatt.

Prøving av om det foreligger saksbehandlingsfeil, innebærer også prøving av ulovfestede prinsipper som retten til kontradiksjon, samt saksbehandlingsfeil som faller inn under myndighetsmisbrukslæren. I internprisingssaker vil spørsmål som rett til innsyn og kontradiksjon, komme særlig på spissen i tilfeller der

⁴³ Bullen, Andreas. Karnov lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999, Karnov Lovkommentar 27 til § 13-1

skattemyndighetene har benyttet hemmelig sammenligningsgrunnlag (secret comparables).⁴⁴ Om det utgjør en saksbehandlingsfeil at slikt sammenligningsgrunnlag er benyttet, ble vurdert av Høyesterett i Total III-dommen (Rt. 2015 s. 353). Her ble bruken av hemmelige sammenligningsgrunnlag akseptert, etter en vurdering av om saksbehandlingen kunne anses forsvarlig, og om skattepliktige hadde fått tilstrekkelig grad av innsyn og mulighet til å kommentere grunnlaget for avgjørelsen.⁴⁵ I den aktuelle saken, synes retten også å vektlegge skattepliktiges manglende medvirkning til å opplyse saken i forhold til skattemyndighetenes adgang til å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag. Et annet og mer indirekte eksempel på at manglende innsyn kan utgjøre en saksbehandlingsfeil, kan tenkes for tilfeller der skattemyndighetene har forkastet en ukontrollert transaksjon fordi de ikke anser den som tilstrekkelig sammenlignbar. Det kan tenkes at skattepliktige er uenig i denne vurderingen, men det vil være vanskelig for skattepliktige å imøtegå dersom ikke slik dokumentasjon fremgår av skattemyndighetenes dokumentasjon i saken. Videre kan redusert innsyn også bidra til å redusere domstolenes prøvelsesrett, i tilfeller som eksemplene her viser til.

Dersom det foreligger saksbehandlingsfeil, vil imidlertid ikke det nødvendigvis medføre at vedtaket kjennes ugyldig eller at skjønnet oppheves. Det følger av sktfvl. § 5-10 at vedtaket likevel er gyldig dersom saksbehandlingsfeilen ikke anses å ha påvirket innholdet i vedtaket.

3.4. Er det likevel mulig å overprøve skattemyndighetenes skjønn?

I Shell-dommen (HR-2020-1130 A) som ble omtalt under punkt 3.3.1, tok Høyesterett stilling til om domstolene kan prøve om skattemyndighetenes skjønn etter sktl. § 13-1 (3) er i samsvar med armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer. I dommen fremgår det at domstolene har slik prøvingsrett. Den underliggende saken gjaldt fordeling av FoU-kostnader i Shell konsernet. I dommen viste Høyesterett til OECDs retningslinjer og uttalte at dokumentasjonskravene i skatteforvaltningsforskriften er tilpasset den informasjonen skattemyndighetene må ha for å anvende de prinsippene som

⁴⁴ OECDs retningslinjer pkt. 3.36

⁴⁵ Premiss 71

fremgår av retningslinjene. Det ble lagt til grunn at skattemyndighetenes vedtak bygget på en uriktig forståelse av armlengdeprinsippet etter sktl. § 13-1 og OECDs retningslinjer,⁴⁶ og vedtaket ble dermed opphevet. Andreas Bullen har omtalt dommen som prinsipiell, og tatt til orde for at dommen kan bidra til å flytte fokus i internprisingssaker fra spørsmålet om det foreligger skjønnsadgang, til en vurdering av selve skjønnet.⁴⁷

3.5. Avsluttende betraktninger

Uavhengig av hvordan Shell-dommen følges opp i rettspraksis fremover, er det nærliggende å spørre om skattepliktige i internprisingssaker får tilstrekkelig adgang til å overprøve skattemyndighetenes vedtak. Selv om skatteklagenemnda kan prøve saken fullt ut, er det domstolene som i utgangspunktet er satt til å kontrollere forvaltningen. En slik dreining av fokus i internprisingssaker som Bullen viser til, må ut fra dette hensyn anses som positivt. Sakskomplekset i internprisingssaker er krevende nok som de er, både i forhold til omfang og i forhold til kompleksiteten i de materielle rettsreglene. Skjønnsfastsettelsen i sktl. § 13-1 (3) er sterkt knyttet til rettsregelen i første ledd, og en integrert del av tolkningen og anvendelsen av den. Bestemmelsene i tredje ledd, må dermed vurderes i sammenheng med bestemmelsen i første ledd. Videre er det gitt såpass sterke føringer for skjønnsutøvelsen at spørsmålet om bestemmelsen i det hele tatt gir uttrykk for et fritt forvaltningsskjønn, er en stadig tilbakevendende diskusjon. Det synes således å foreligge få gode argumenter mot full domstolsprøving i saken etter sktl. § 13-1 (3), også sett fra skattemyndighetene sin side.

4. Oppsummering og konklusjon

I denne oppgaven har spørsmålet om omfanget av domstolenes prøvelsesrett etter sktl. § 13-1 (3) blitt drøftet. I oppgavens del 2 ble skattemyndighetenes metode ved skjønnsfastsettelse etter bestemmelsen analysert. Det ble vist til en nær sammenheng med bestemmelsens første ledd, samt at anvendelse av armlengdeprinsippet er en krevende oppgave. I oppgavens del 3 er skjønnet i bestemmelsen drøftet opp mot rammene for domstolenes prøvelsesrett.

⁴⁶ Premiss 59

⁴⁷ Nyhetsbrev fra Advokatfirmaet Wiersholm, 02.06.2020; [Prinsipiell avklaring fra Høyesterett om internprising – Advokatfirmaet Wiersholm](#)

Konklusjonen på problemstillingen må etter dette være at domstolenes prøvelsesrett etter sktl. § 13-1 (3) er relativt omfattende. På grunn av den nære tilknytningen til bestemmelsens første ledd, vil skjønnet i stor grad kunne prøves under en prøving av inntektsreduksjonsvilkåret. Ettersom skjønnsutøvelsen i tredje ledd har en direkte henvisning til armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer, vil prøvelsesretten også omfatte skattemyndighetenes anvendelse av disse. Om prøvelsesretten også kan sies å omfatte en mer presis angivelse av på hvilket punkt innenfor et armlengdeintervall som utgjør riktig armlengdepris, synes imidlertid noe uklart.

Litteratur

Juridisk teori:

Folkvord (2021) Benn Folkvord mfl., *Norsk Bedriftsskatterett*, 11. utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, 2021

Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, Universitetsforlaget, 2017

Henriette N. Tøssebro (red.), *Ugyldighet i forvaltningsretten*, Universitetsforlaget, 2019

Festskrift til Fredrik Zimmer; Bettina Banoun (red.), Ole Gjems-Onstad (red.) og Arvid Aage Skaar (red.), *Høyt Skattet. Festskrift til Frederik Zimmer*, Universitetsforlaget, 2014

Skatteforvaltningshåndboken 6. utg., 2022, [Skatteforvaltningshåndboken 2022 - Skatteetaten](#)

Forarbeider:

Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Ny skattelov

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

Annet:

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017)

Avdeling Storbedrifts TP-rapport for 2020, [Skatteetatens satsning vedrørende Transfer Pricing](#)

Karnov lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999

Sten Frode Olsen og Erling Abrahamsen, Forelesning i internprising ved Handelshøyskolen BI, 26. januar 2022

Nyhetsbrev fra Advokatfirmaet Wiersholm, 02.06.2020; [Prinsipiell avklaring fra Høyesterett om internprising – Advokatfirmaet Wiersholm](#)