

DEL III:

KONSERNINTERNE TJENESTER

Innledning

Årets kontroll – mange ulike problemstillinger

Tema	Beløp (mill NOK)	Antall selskaper
Fortjenestepåslag	46	10
Direkte timepriser	41	5
Manglende sannsynliggjøring av mottatt tjeneste/nytte	67	3
Indirekte kostnader - fordelingsnøkler	113	3
Indirekte kostnader - manglende utbelastning (nytte i utlandet)	91	1
Tjenester knyttet til salg av petroleumsprodukter	46	2
Totalt	406	
Hvorav inngår i fravikelsesoversikt for tørrgass og våtgass	2	

Konserninterne tjenester

Indirekte belastningsmetoder – kontrollutfordringer

- Mål for kontroll: «riktig skatt» ⇒ kontrollen skal redusere risikoen for skattetaap
- Fortløpende vurdering av kontrollmetodikk/-tilnærming: justering basert på erfaring
- Konserninterne tjenester reiser mange kontrollutfordringer (jf. fraviksoversikten)
 - ⇒ Særlig utfordrende er kontrollen knyttet til («ekte») indirekte belastningsmetoder
- Med utgangspunkt i («ideell/vanlig») metode og avgrensing mot andre belastningsmetoder, og med utgangspunkt i forutsetningen om reell kontrollmulighet
 - ⇒ Et forsøk på identifikasjon av kritiske kontrollpunkter (knyttet til elementer i metoden)
 - Skattyters mulighet for å dokumentere/sannsynliggjøre at belastningen tilfredsstiller armlengdestandarden
 - Og karakteristika ved tjenestene av betydning for om fordelingsnøkkelen tilfredsstiller en armlengdestandard
- Fremstillingen vil bli «relatert» til faktum i Oslo tingretts dom av 30. juni 2014 (Total Norge)
 - Herunder de begrensede kontrollmuligheter som lå i tilgjengelig faktum
- Også rettens regelforståelse og rettsanvendelse vil bli gjennomgått
- ⇒ Avslutningsvis en oppsummering vedrørende kontroll knyttet til kommende inntektsår (forbedringer for å redusere risiko)

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Utgangspunkt og avgrensning

- Ihht OECD's retningslinjer er det to hovedproblemstillinger ved analysen av internprising, nemlig:
 - 1) Hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet, og
 - 2) Hva den konserninterne pris *for skattemessige formål* skal være

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Utgangspunkt og avgrensning

- Prising har igjen to «hovedmetoder»

I) Direkte belastning:

- Retningslinjene «oppfordrer» til bruk av denne metoden der dette passer
 - Krever normalt at omfang kan måles direkte og at derfor tjenesten er rettet mot én mottaker
 - Pris: (som oftest) SUP eller Kost pluss
 - Men indirekte *metoder* vil kunne aksepteres i visse tilfeller, det må da sannsynliggjøres at fordelingskriteriene tilordner kostnader på en måte som *reflekterer faktisk omfang*
 - Det er likevel naturlig å klassifisere belastningen som direkte
 - og må kunne armlengdetestes på dette grunnlaget, dvs. på grunnlag av sannsynliggjort omfang
- ⇒ Uansett metode: denne type tjenester ikke tema i den videre fremstilling

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Utgangspunkt og avgrensning

2) **Indirekte belastning** (som er tema her) har gjerne det fellestrekk at:

Tjenesteproduktet leveres til, gjøres tilgjengelig for, **flere selskaper** (som en felles tjeneste) og brukes (og i noen tilfeller tilpasses) lokalt.

• Prisingmetoden knyttet til slike tjenester har 2 hovedelementer:

1. Kostnadsbasen (de samlede kostnader tjenesteyter har hatt ved tjenesteytingen)
2. Fordelingsnøkkel (grunnlaget for fordeling av samlede kostnader mellom mottakende selskaper):
 - Begrepet indirekte belastning bør reserveres for de tilfellene der fordelingsgrunnlaget bygger på størrelser i de *mottakende* selskapene

• 4 grupper tjenester basert på belastningsmetode:

1. Direkte belastning – én mottaker
2. Indirekte belastning – én mottaker
3. Indirekte belastning – flere mottakere av samme tjeneste(produkt)
4. Sammensatt tjeneste (én del flere mottakere, sluttdelen én mottaker) – kan belastes bare indirekte, men også satt sammen av en direkte og en indirekte belastning.



Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Forutsetning

- Den videre fremstilling bygger på at selskapenes rapportering (eventuelt i form av tilleggsopplysninger)
Må gi skattemyndighetene reell mulighet til å kontrollere at belastningen er på armlengdes vilkår.
- Man ser ofte at selskapene mener at mer generelle betraktninger/begrunnelser knyttet til virksomhetens art og tjenestetilbudet anses tilstrekkelig.
- Derfor: Sett fra *skattemyndighetenes* ståsted
Hva gir grunnlag for reell kontroll?

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Utgangspunkt og avgrensning

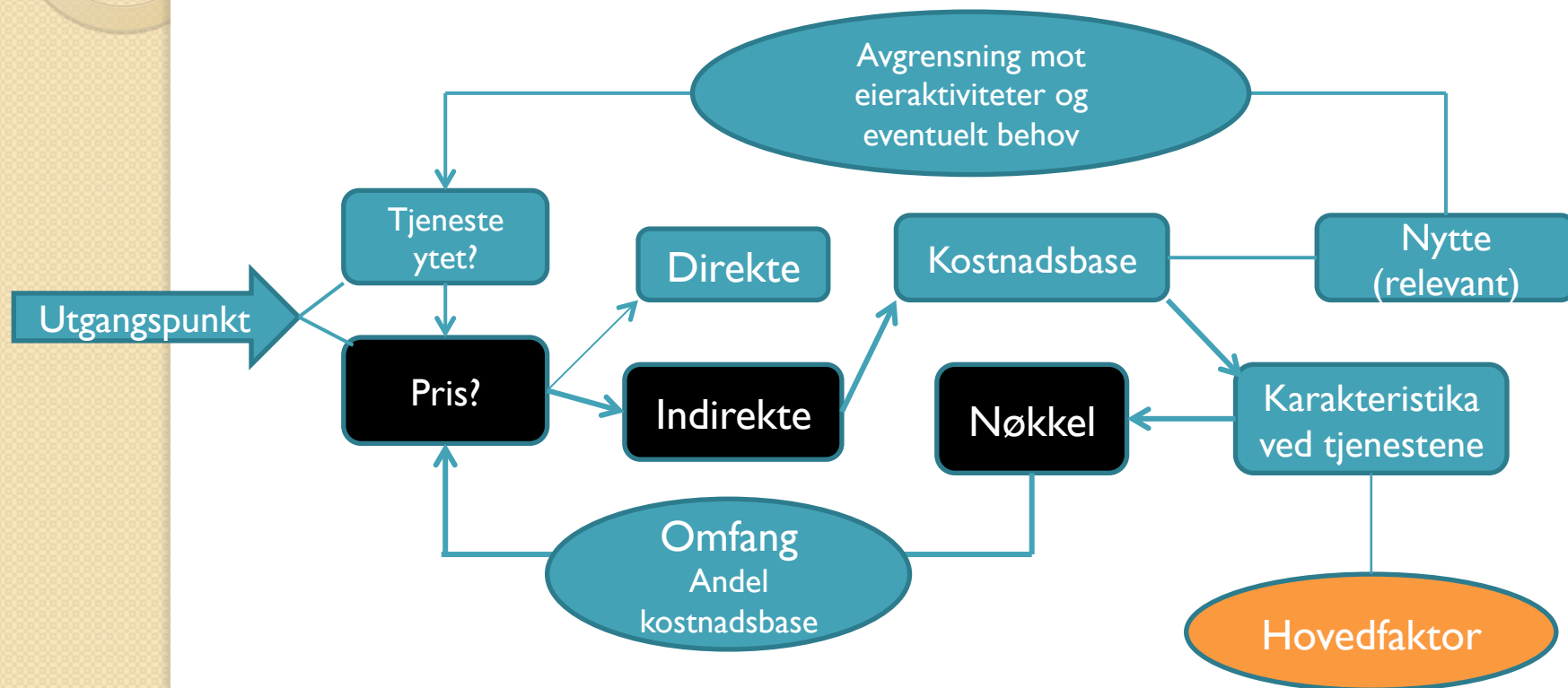
- I det følgende er altså (i hovedsak) bare den «egentlige/ekte» indirekte belastning tema.
- Hovedelementene (kostnadsbasen og fordelingsnøkkel) reiser en rekke problemstillinger. Karakteristisk for disse er at det i liten grad dreier seg om
 - Å formulere rettsregler.
 - Men mer å se ulike fakta i sammenheng for på det grunnlaget å vurdere om belastningen er i samsvar med armlengdestandarden.
 - *Påstand: Denne faktavurderingen vil i liten grad kunne forankres i noe annet enn armlengdestandarden*

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Utgangspunkt: Sentralisert tjenesteyting

- ◆ F.eks. må alle tjenestekategorier som inngår i kostnadsbasen være relevant (ha nytte, fremme virksomheten) for alle selskapene som tilordnes kostnader fra basen.
 - ◆ Så langt en regel (selv om den også til en viss grad har vært bestridt)
 - ◆ Det er videre klart at «grad» av relevans/nytte *ikke* kan tillegges betydning for tilordning til kostnadsbasen
 - ◆ En viktig faktor for om armlengdestandarden er oppfylt (pris) blir derfor valg av fordelingsnøkkel.
 - ◆ Denne vurderingen er imidlertid sammensatt, og gjør det nødvendig at vi først ser nærmere på:
- ◆ Årsaken til at man må ty til indirekte belastningsmetoder, dvs. det at konsernet sentraliserer tjenesteytingen.
- ◆ Hvorfor velger konsernet å sentralisere tjenesteytingen (i stedet for at det enkelte selskap utfører aktiviteten selv eventuelt kjøper den av uavhengige tjenestetilbydere)?
 - ◆ Herunder: hvilke karakteristika er av betydning for prisingen og dermed utforming av fordelingsnøkkel?

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder



Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Sentralisert tjenesteyting

Hvorfor velger man å sentralisere tjenesteytingen til en enhet for å betjene selskaper i flere land? **Bl.a.:**

- Konsern«behov»: Ønsket om at aktiviteter skal utføres på samme måte, felles løsninger, at man skal bygge på samme erfaringsgrunnlag, å lette kommunikasjonen mellom enhetene, enklere kunne flytte kompetanse/ arbeidskraft mellom enhetene mv.
- Dette krever at tjenestene spesialtilpasses konsernet som en helhet
- Og vil normalt innebære at tjenestene langt på vei *kan ytes likt til alle selskapene*:
 - For deretter å tilpasses lokalt, eventuelt med bistand fra den sentrale tjenesteyter

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Sentralisert tjenesteyting

- På denne måten oppstår en *kostnadsbesparelse forankret i konsernbehov*, heretter kalt «**konserngevinst**»
 - Kostnadsbesparelsen oppstår som følge av at tjenestemottakerne opptrer samlet overfor den aktuelle tjenesteyter
 - Bare avhengighetsforholdet til *tjenesteyter* skal tenkes bort.
 - Men *samme* transaksjon. Ikke alternativtransaksjon.
 - Eks. («rendyrket»): tjenesteyters kostnad er 10. Ytes tjenesten til to konsernselskaper ved samordnet opptreden er (*konsernets*) kostnadsbesparelse også 10. (20-10)
- I tillegg vil sentralisering og betjening av alle selskapene innebære en «volum»gevinst (stordriftsfordel) – at tjensteproduktet skal ytes likt til alle vil normalt innebære et mer omfattende produkt
 - I seg selv neppe av vesentlig betydning for at man velger sentralisering
 - I den grad stordriftsfordelen ikke følger av «konsernbehov» vil man (i all hovedsak) gjenfinne den i priser i det uavhengige tjenestemarkedet (gitt tilstrekkelig konkurranse i markedet).

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Sentralisert tjenesteyting

- Hvorfor velger man å sentralisere tjenesteytingen til en enhet for å betjene selskaper i flere land? **Bl.a. (forts):**
 - Kostnads- og skattenivå
 - Gode fortjenestemuligheter
 - Kan f.eks. utnytte egne "prisposisjoner" bedre enn det som kan oppnås i markedet, jf. forsikring, bank
 - I disse tilfellene vil man imidlertid prise tjenestene direkte
- Som utgangspunkt for **armlengdemessig vurdering av fordelingsnøkkelen** må det som her er kalt «konserngevinsten» stå sentralt:
 - I utgangspunktet er spørsmålet hvor i konsernet disse gevinstene (kostnadsbesparelsene) skal plasseres med virkning for beskatningen
 - her kommer prinsippet om samordnet opptreden – som i norsk skatterett er alminnelig anerkjent – til anvendelse.
 - *det vil altså ikke være et spørsmål om å verdsette (marked) den fordel som har kommet den enkelte mottaker til gode*

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Fordelingsnøkkel

- Klagenemnda har i tidligere kjennelser *avvist* at:
 - .. en konsernintern belastning som bygger på en rimelig fordelingsnøkkel, vil være tilstrekkelig dokumentert ved å vise til og begrunne fordelingsnøkkelen
 - .. hvis kostnadene ved aktivitetene fordeles etter en rimelig og forsvarlig fordelingsnøkkel, vil transaksjonen være i samsvar med armlengdeprinsippet
- Klagenemnda har heller ikke akseptert at
 - Kostnadsanslag for tilsvarende tjenesteproduksjon i eget selskap kan brukes som dokumentasjon på markedsmessighet
 - Det er tjenesteyters ressursbruk som er avgjørende
 - Igjen: *Konserngevinsten må altså (i all hovedsak) tilfalle tjenestemottakerne*

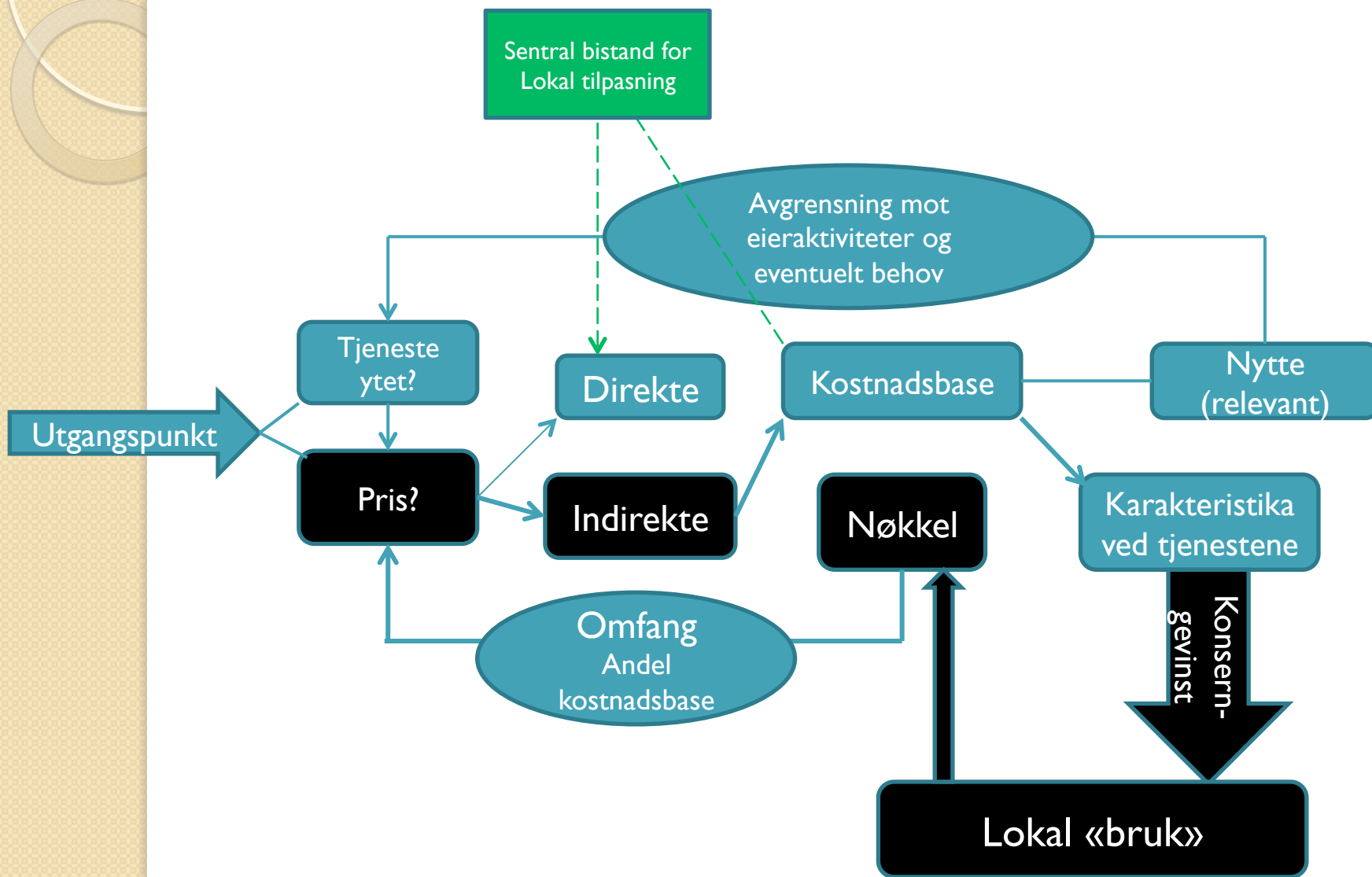
Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Fordelingsnøkkel

- For tjenesteyting der tilordning av kostnader skjer på grunnlag av indirekte metoder er det avgjørende at fordelingsnøkkelen forankres i armlengdestandarden.
- Påstand foran var at karakteristika ved tjenesten i stor utstrekning vil være styrende for hva som anses som armlengdemessig.
 - Siden den felles tjenesteytingen som oftest vil ha sitt utgangspunkt i konsernforhold/-behov vil man i liten grad gjenfinne tilsvarende tjenesteyting mellom uavhengige (flere selskaper som mottar én lik tjeneste som tilfredsstillende et bestemt konserns behov)
 - Derfor vil man måtte bygge på rasjonalitetsbetraktninger: hva ville uavhengige ansett som en «rettferdig» (jf. retningslinjene) fordelingsnøkkel?
 - Markedsadferd knyttet til lignende produkter gir imidlertid en klar «retning»
 - Generelt: i de tilfellene tjenesteprodusent har marginale ekstrakostnader ved å tilby samme produkt til mange vil prisen som oftest bli knyttet opp mot en eller annen «bruksstørrelse»
 - Eks: Office-pakken til Microsoft: Betaling (i utgangspunktet) pr. bruker

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Fordelingsnøkkel – «bruksindikator» hovedregel?

- Hovedtrekket ved de tjenestene som kostnadsbelastes etter indirekte metoder er at de har en lik «bruksfunksjonalitet» for alle selskapene (som del av et konsern).
- Eksempler:
 - Generell FoU
 - Konsernledelse (som ikke er eieraktivitet), f.eks. strategier og langtidsplaner til «felles» bruk i de mottakende selskapene
 - Ulike tjenester fra konsernstaber, f.eks. retningslinjer/prosedyrer (utarbeidelse, vedlikehold, oppgradering) knyttet til HMS eller sikkerhet, felles opplæring mv
 - Standardformularer (ulike typer kontrakter)
 - Databaser med erfaringsmateriale
 - mv.
- Påstand: mellom uavhengige (i en samordnet opptreden) ville en eller annen «bruks-/aktivitetsindikator» blitt avtalt som fordelingsnøkkel.
 - Og ville kunne være høyst forskjellig avhengig av tjenestetype

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

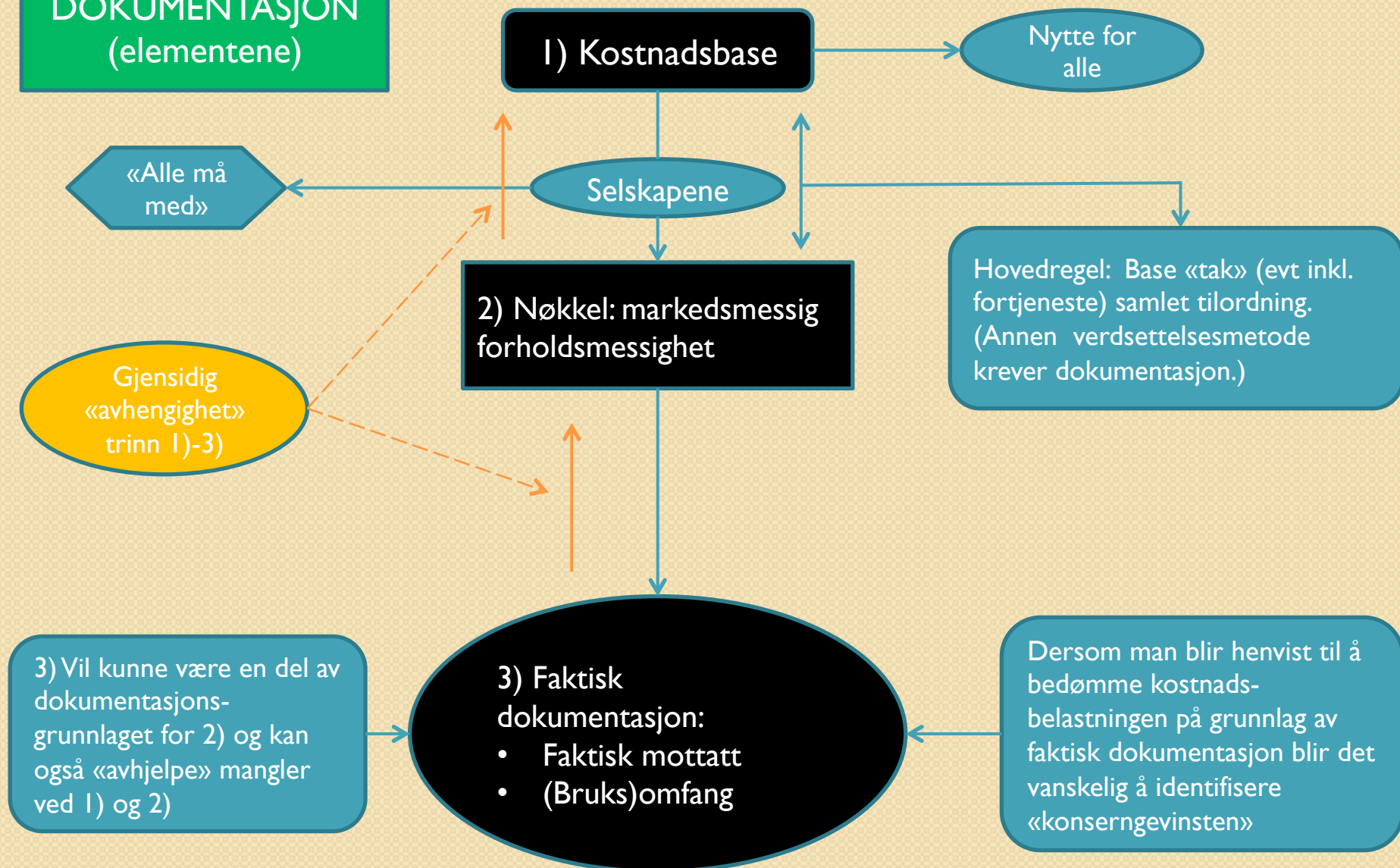


Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Fordelingsnøkkel – kostnadsnivåjustert capex/opex

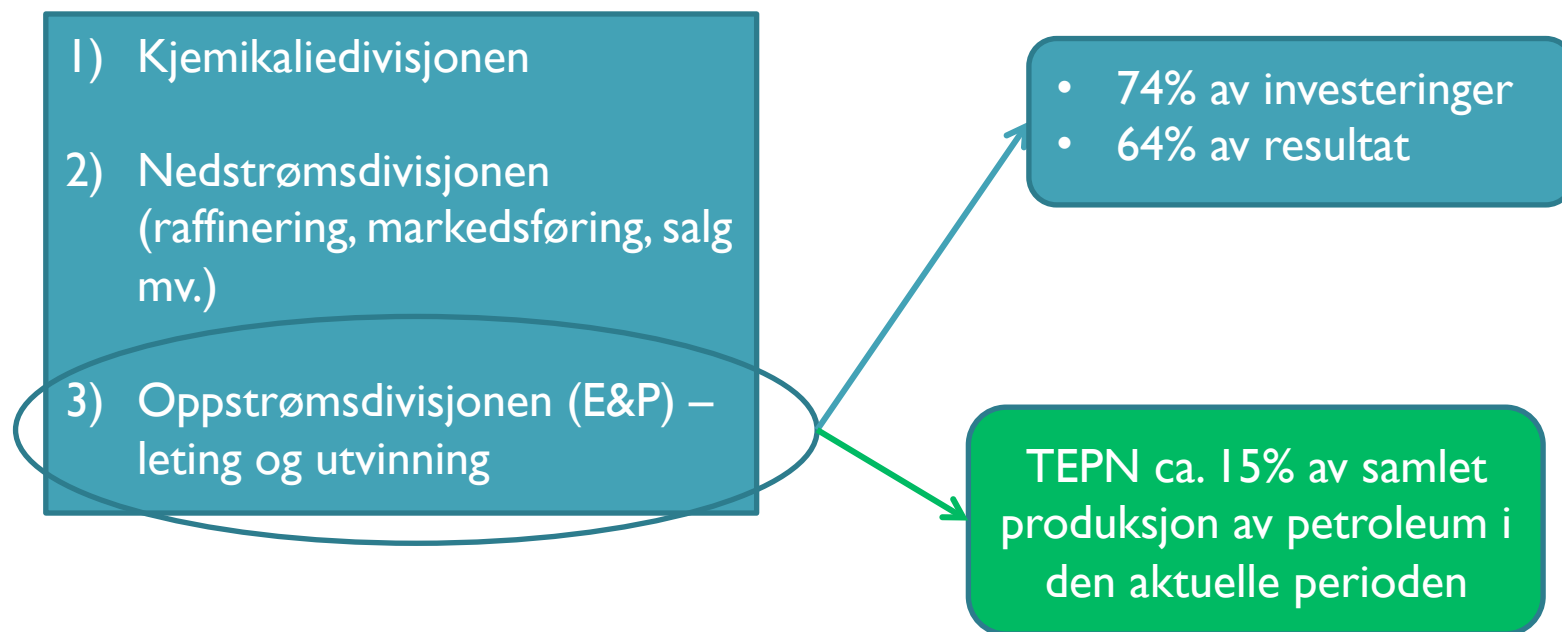
- Legger man til grunn at «lokal bruk» som fordelingsnøkkel treffer best mhp. markedsmessighet i relasjon til den enkelte tjenestekategori
- Oppstår spørsmålet om hvordan fordelingsnøkkel skal fastlegges (ihht. armlengdestandarden) når *flere tjenestekategorier fordeles samlet*
 - Dette må – i en viss utstrekning – aksepteres (men ikke ubetinget)
- I slike tilfeller brukes ofte store kostnadskategorier som fordelingsnøkkel, oftest såkalt opex/capex (driftskostnader/investeringer).
- Gitt utgangspunktet («bruk» treffer best)
 - Og dersom det er klare prisnivåforskjeller mellom landende (knyttet til de størrelsene som er verdsatt).
 - Vil det som regel måtte foretas en kostnadsnivåjustering av fordelingsgrunnlaget (antakelsen er her at kostnadsnivå i seg selv ikke påvirker «bruk» i vesentlig grad)
 - Forutsetningen er da:
 - At det kan sannsynliggjøres at fordelingsgrunnlaget er markedsmessig for den gruppen av tjenester som er gjenstand for felles fordeling
- Hvis ikke vil det være mest hensiktsmessig å splitte opp i flere tjenestekategorier
 - For deretter å fastsette en markedsmessig fordelingsnøkkel for hver kategori.

DOKUMENTASJON (elementene)



Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder

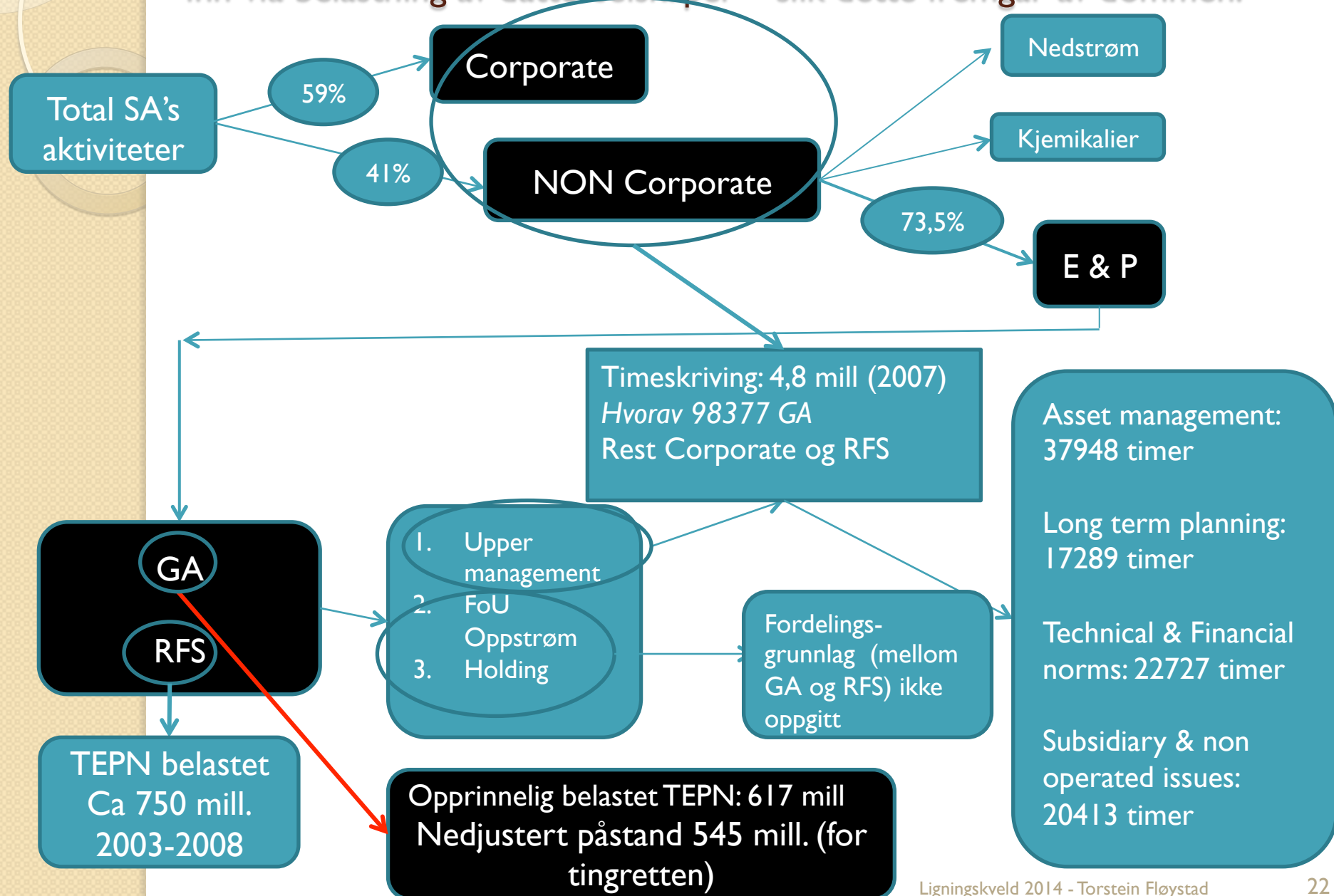
- Presisering: Faktumsfremstillingen basert *utelukkende* på det som står i dommen
- Inntektsår 2003-2008
- Tjenesteytende selskap: Total SA (mor). Tjenesteavtale fra 1972.
- Total-konsernet inndelt i divisjoner:



Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder

- Belastningsmetoder:
 - Request For Services (**RFS**) – direkte metode
 - **General Assistance (GA)** – indirekte metode: **saken gjelder utelukkende disse belastningene**
- Tjenester – hovedkategorier og underkategorier:
 1. Upper Management (ledelse E&P)
 - Asset management (bl.a. porteføljestyring)
 - Long term planning
 - E&P tekniske og finansielle normer (prosedyrer)
 - Subsidiary and non operated issues (bl.a. innsamling og koordinering av informasjon)
 2. Holding (fellesfunksjoner i mor), bl.a.:
 - Juridisk bistand, innkjøp, finans, revisjon, sikkerhet og HMS mv.
 3. Langsiktig forskning og utvikling («grunnforskning»)

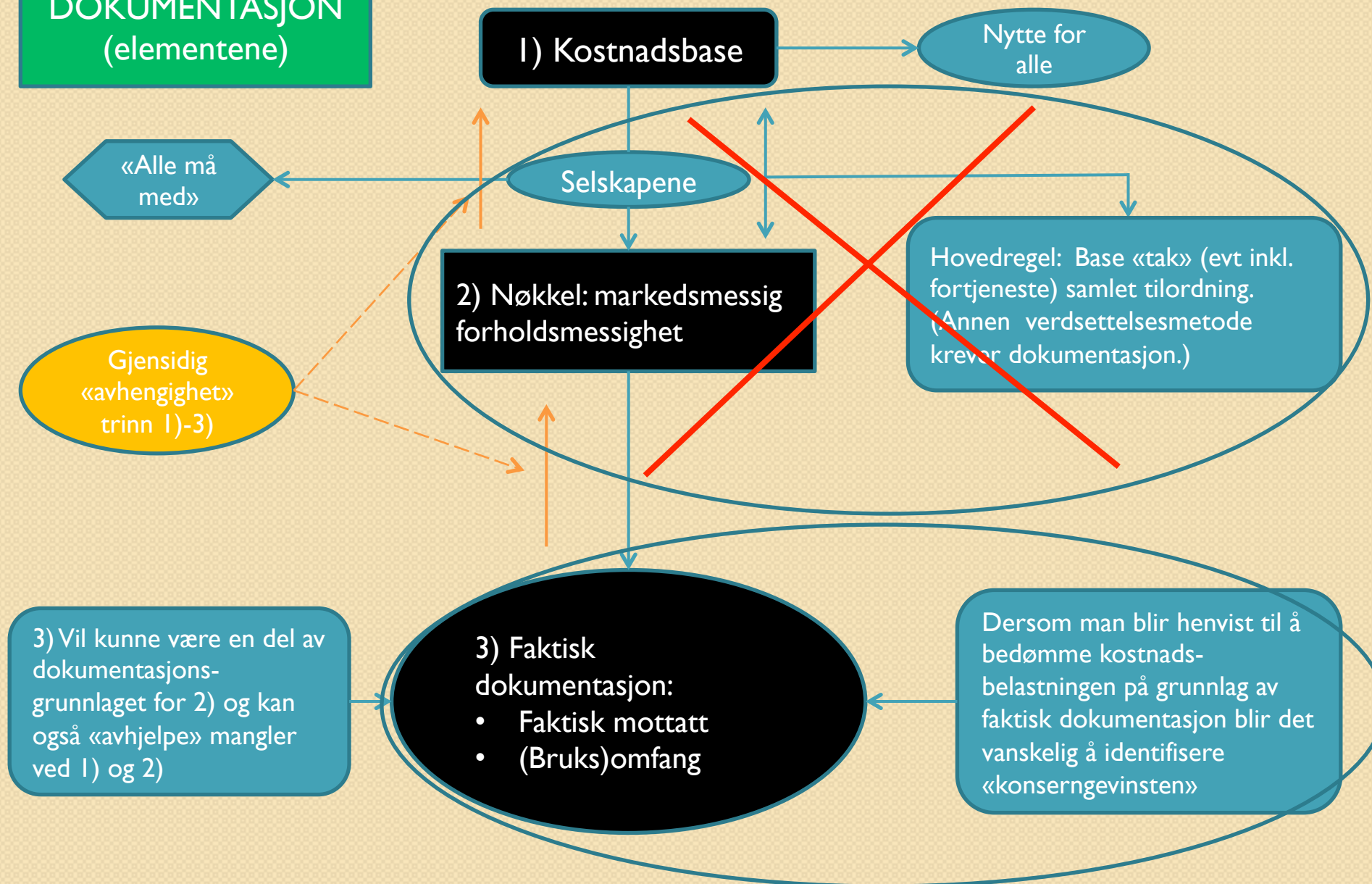
Etablering av kostnadsbase GA (General Assistance) som skal dekkes inn via belastning av datterselskaper – slik dette fremgår av dommen.



Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder

- Prisingen tar imidlertid *ikke* utgangspunkt i (fordeler ikke) GA-basen, men tar utgangspunkt i det enkelte selskaps egne kostnader: Pris fastsatt som prosent av ulike kostnadsgrupper
 - Opererte aktiviteter:
 - Letekostnader mv.: 4%
 - Utviklings- og driftskostnader for hvert felt : glideskala (f.eks. 3% av beløp mellom 0-120 MNOK, lavere prosent for overskytende)
 - Ikke- opererte aktiviteter: felles glideskala samlet for alle kostnadspostene.
- Det opplyses *ikke om noen sammenheng* mellom GA-basen og prisingen.
- Selskapet siteres på at det er «akseptabelt å anvende et felles vederlag for hele tjenestepakken». Belastningen er altså en «**pakkepris**»
- Det fremgår imidlertid av dommen at det foreligger en fordeling av pakkeprisen på de ulike tjenestekategoriene
 - Hva denne fordelingen bygger på fremgår ikke

DOKUMENTASJON (elementene)



Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder

- Opprinnelig hadde TEPN krevet fradrag for GA-kostnader med et beløp på NOK 617 367 147
- Etter klagebehandling ble det innrømmet fradrag med NOK 275 058 483
- Under forberedelsen av hovedforhandlingen ble det avdekket at konsernets oppstrømsdivisjon hadde benyttet én «standard» gildeskala (ikke felt for felt) som avvek fra den som ble benyttet overfor TEPN
 - ⇒ Kravet og fradrag nedjustert med 72 209 600
 - ⇒ Anførsel om at det ikke forelå skjønnsadgang trukket: Dog ikke skjønnsgrunnlag for mer enn «feilen»
- ⇒ Selskapet anførte for øvrig:
 - ⇒ At det ville hatt minst like store utgifter til utførelse av de aktiviteter som inngår i GA-tjenestene som det beløp som er utgiftsført
 - ⇒ «Pakkepris»: det er tilstrekkelig at samlet nytte forsvarer vederlaget
 - ⇒ Allokeringsmekanismen estimerer omfanget
 - ⇒ Klagenemnda har oppstilt et for vidtrekkende krav til dokumentasjon av vederlaget



Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder. Retten

Følgende tre hovedproblemstillinger måtte retten vurdere:

1. Dokumentasjonskrav
2. Bevisavskjæring
3. Skjønnsmetode

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder

Retten

Innledningsvis imidlertid om beregning av vederlaget etter armlengdeprinsippet – med henvisning til OECD's retningslinjer:

- ♦ Aksept for indirekte metoder dersom direkte belastninger anses umulig eller uforholdsmessig byrdefullt
- ♦ 7.23 : « ... ethvert vederlag må basere seg på en identifiserbar og rimelig forutsigbar fordel.»
- ♦ 7.24: «Enhver metode .. bør .. være i stand til å resultere i betalinger eller kostnadsfordelinger som står i forhold til de faktiske eller forventede fordeler for tjenestemottaker.»
- ♦ «Etter rettens syn må utgangspunktet være at det foretas en vurdering av nytte og kostnad for hver enkelt tjeneste, men at det kan være grunnlag for å vurdere flere tjenester samlet i en tjenestepakke når det ikke lar seg gjøre å prise hver enkelt tjeneste, jf. Retningslinjenes pkt. 1.42 flg.»
 - ♦ Retten viser i den forbindelse til selskapets anførsel, men konkluderer imidlertid slik:
- ♦ «Som det fremgår nedenfor er GA-tjenestene i denne saken av svært ulik karakter og retten antar at de enkelte tjenestene har videre vært til ulik nytte for TEPN. Dette tilsier at GA-tjenestene bør vurderes enkeltvis i forhold til om og i hvilken utstrekning TEPN har mottatt tjenestene.»

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserntjenester belastet etter indirekte metoder Retten om kravet til dokumentasjon

- Utgangspunkt – selvangivelsesprinsippet: Skattyter må godtgjøre at vilkårene (jf. sktl. § 6-1) for fradragsrett foreligger.
- Fri bevisbedømmelse.
- Dokumentasjonskravet – generelt
 - I første rekke betydning for spørsmålet om det foreligger skjønnsadgang (jf. at selskapet hadde akseptert dette)
 - Men dokumentasjonen vil også «ha betydning for hvilken vekt skattyters opplysninger skal tillegges ved myndighetenes bevisvurdering av det faktiske grunnlaget for skjønnsutøvelsen»
 - Enighet om at retten har full prøvelsesrett når det gjelder det faktiske grunnlaget for skjønnen
- ⇒ Retten valgte å vurdere alle tjenestekategorier (om dokumentasjonskrav var oppfylt)

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserntjenester belastet etter indirekte metoder Retten om kravet til dokumentasjon - innholdet

- Selskapet viste til 3M-dommen: «Når man først godtar indirekte debitering av konserntjenester, kan man ikke samtidig kreve en slik dokumentasjon som staten påstår»
- Staten på sin side viste til Enterprise-dommen: «Retten tilføyer at OECD's retningslinjer vanskelig kan forstås slik at estimer, anslag eller eksempler på tjenester til nytte for datterselskap uten videre vil være tilstrekkelig for å imøtekomme fremsatte dokumentasjonskrav. Det vil igjen måtte bero på en konkret vurdering av situasjon, eller som det uttales i retningslinjenes pkt. 7.23 i forbindelse med omtalen av indirekte metoder, hvorvidt «fordelingsnøkkelen virker fornuftig, omstendighetene tatt i betraktning»»
- Tingretten – utgangspunktet:
«En indirekte belastningsmetode medfører at det ikke er mulig å dokumentere eksakt den nytte datterselskapet har blitt tilført. Kravet til dokumentasjon kan således ikke tilsvare det dokumentasjonskrav som gjelder for direkte belastninger med fastsettelse av nøyaktig omfang/ressursbruk.»

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder Retten om kravet til dokumentasjon - innholdet

- ♦ «**Hensynet til kontroll** tilsier på den annen side at det *ikke er tilstrekkelig* å gjøre rede for hvilke tjenester morselskapet tilbyr, og deretter fordele kostnadene ved tjenesteproduksjonen etter en oppgitt fordelingsnøkkel.» (uthevet her)
- ♦ «Etter rettens syn **fordrer en vurdering av om fordelingsnøkkelen er fornuftig i det enkelte tilfellet at selskapet også har gitt eksempler, anslag og /eller estimer som sannsynliggjør at selskapet har hatt slik nytte av tjenestene at en uavhengig part ville vært villig til å betale tilsvarende vederlag.** Slike eksempler, estimer/anslag vil i kombinasjon med en fornuftig fordelingsnøkkel også muliggjøre en kontroll av at datterselskapet har hatt konkret nytte av tjenesten i sin virksomhet.» (uthevet her)
- ♦ «Retten antar videre at **kravet til dokumentasjon vil kunne variere** avhengig av om det rent faktisk er mulig å dokumentere nytten av den konkrete tjenesten. Eksempelvis antar retten at det må stilles strengere krav til å dokumentere nytte av juridiske tjenester enn ved tjenester som public relations, FoU mv. hvor effekten av det arbeid som utføres på hovedkontoret vanskeligere lar seg konkretisere.» (uthevet her)
- ♦ «Retten legger etter bevisførselen til grunn at slik dokumentasjon for mange av GA-tjenestene ikke ville vært for byrdefullt å fremlegge.»

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder Dokumentasjonskravet – kommentar

- I sine prinsipielle betraktninger fokuseres det i rettspraksis på sammenhengen mellom fordelingsnøkkel (indirekte debitering) og dokumentasjon.
- Tingretten vurderer imidlertid ikke fordelingsnøkkelen konkret. Men vurderer faktisk belastet beløp på de ulike tjenestekategoriene opp mot en konkret vurdering av hvorvidt og i hvilket omfang tjenester er mottatt.
 - Dette er også den *eneste mulighet* retten har slik faktum er presentert i dommen (bl.a. ingen *fordelingsnøkkel*)
- Tingretten nevner dessuten hensynet til kontroll: I denne saken, i andre saker og ved fremtidig regelutformingen (herunder retningslinjene) vil «slaget stå» om:
 - Hvorvidt skattemyndighetene skal gis en **reell** mulighet til å kontrollere om indirekte belastninger tilfredsstiller armlengdestandarden



Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserntjenester belastet etter indirekte metoder Reell kontrollmulighet

- Reell kontroll av «ekte» indirekte belastninger krever informasjon om (dokumentasjon av) **alle** elementene i konsernets grunnlag for fastsetting av belastningen.
- Konsernet skal bygge på bedriftsøkonomiske prinsipper når dette grunnlaget fastsettes
 - I denne sammenhengen vil det bety armlengdestandarden
 - Risiko for at skatteinsentiver vil kunne medføre avvik

Kontroll med utgangspunkt i en tenkt bedriftsøkonomisk tilnærming

Utvelgelsemetode:
Fra et kontrollsynspunkt vil begrunnelsen for hvorfor noen selskaper ikke tas med være viktigst

1) Kostnadsbasen

- Fremmer inntektservervet eller er nødvendig for virksomheten til alle selskapene
- Metode for tilordning av kostnader til tjenester gjenstand for fordeling
- Avgrensning mot:
 - Eieraktiviteter
 - Selskapens behov (ikke dublering)

2) Selskapene

3) Nøkkel: markedsmessig forholdsmessighet

- Bedriftsøkonomisk: Mor må vurdere hvordan uavhengige ville fordelt slike konsernspecifikke kostnader

Base «tak» (evt inkl. fortjeneste) samlet tilordning.
(«Konserngevinsten» skal tilfalle selskapene)

4)

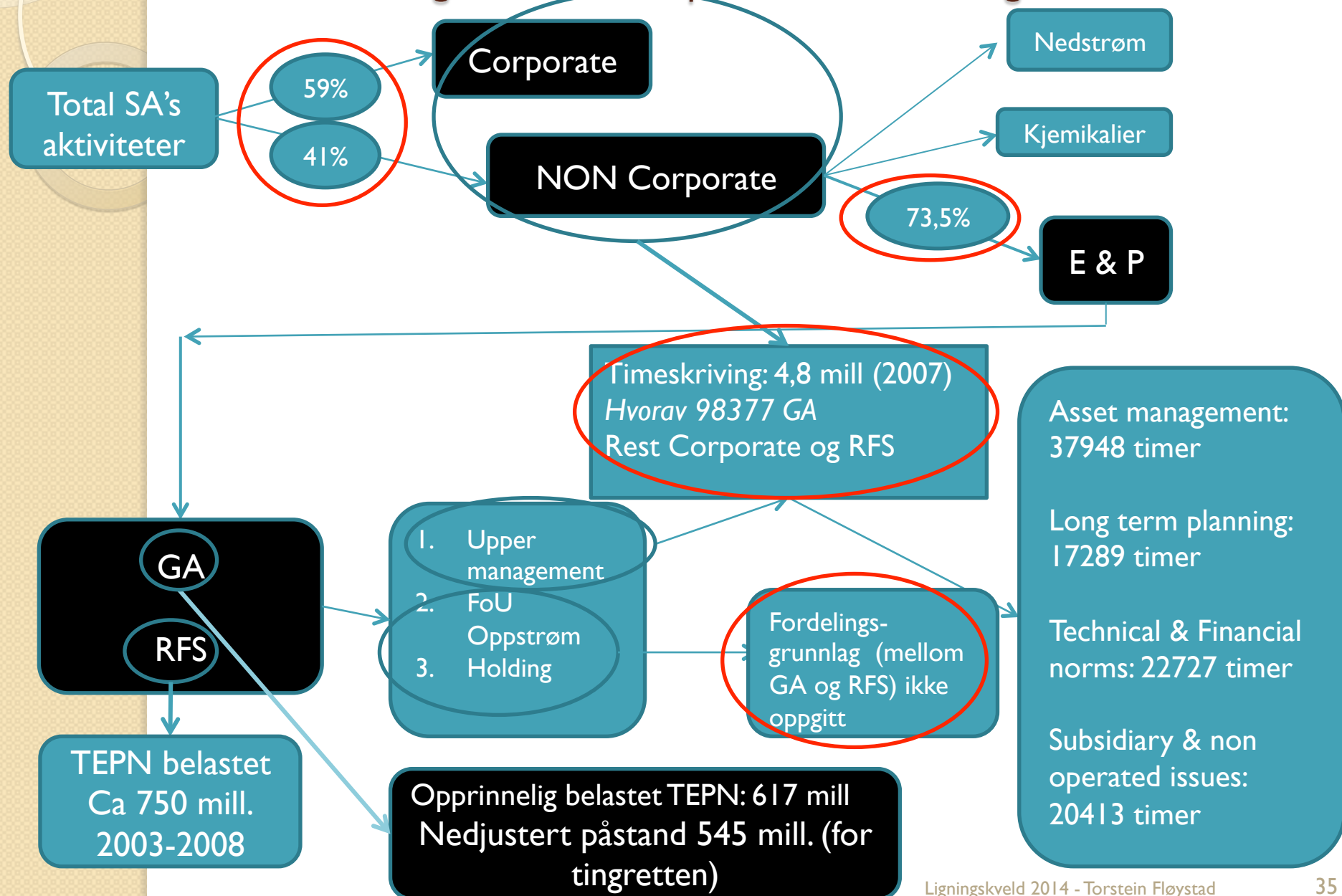
- Faktisk mottatt
- (Bruks)omfang

Er 1)-3) tilstrekkelig dokumentert vil 4) kunne fungere som et «sjekkpunkt» for ligningsmyndighetene på at selskapets metode tilfredsstillers armlengdestandarden

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder

- Utgangspunktet (postulatet her) er at i de «ekte» indirekte kostnadsfordelingssakene vil det som den alt overveiende hovedregel foreligge en «konserngevist/kostnadsbesparelse»
- Som altså skal tilordnes de enkelte mottakerne (basert på en armlengdestandard)
- Metoden for fordeling av kostnadene (og derigjennom tilordning av gevinst) er kompleks
- Dersom man ikke vurderer alle elementene i metoden (*krever dokumentasjon*), er det stor mulighet for at gevinsten
 - Skjevfordeles
 - Og at en ikke uvesentlig del tilordnes tjenesteyter
- For kontrollformål må fokus derfor i større grad rettes mot trinn 1)-3), kanskje særlig 1)
- Eks.: GA-basen til Total SA (neste plansje)

Etablering av kostnadsbase GA (General Assistance) som skal dekkes inn via belastning av datterselskaper – slik dette fremgår av dommen.



Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder

- Her ser vi klart hvordan svært skjønnsmessige vurderinger kan brukes til å «blåse opp» GA-basen.
 - På denne måten kan (nesten) hele konsernets kostnadsbesparelse bli liggende i mor.
 - I tillegg vil fordelingen GA/RFS kunne få stor betydning hvis RFS belastes tjenestemottakerne på grunnlag av (en antatt) markedspris
- Dommeren i saken var dessuten henvist til å vurdere dokumenterte tjenester opp mot faktisk belastet beløp
 - Man vil da kunne finne det naturlig å vurdere verdien av mottatte tjenester ut fra en isolert betraktning

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder Bevisavskjæring

- ♦ «En skattyter har som utgangspunkt ikke anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag»
- ♦ «Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene og skattyter kan ikke komme med nye bevis for domstolen»
- ♦ «Dette utgangspunktet .. noe modifisert og utdypet ved at det trekkes en grense mot opplysninger som ikke anses som nytt faktisk grunnlag, men bare som supplerings opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken. *Forutsetningen .. her må .. være at skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere, jf. Rt-2003-1821*» (uthevet her)
- ♦ Innsendt dokumentasjon ved den forvaltningsmessige behandlingen (inntektsårene 2003-2008) var 73 ringpermer. Dessuten 5 ringpermer ifbm klagebehandlingen for 2009.
- ♦ Under hovedforhandlingen førte selskapet 26 vitner over 12 rettsdager.
- ♦ Retten:
 - ♦ « .. betenkelig, blant annet av hensyn til notoritet, at så store deler av avgjørelsesgrunnlaget ikke foreligger i skriftlig form.»
 - ♦ «Retten har videre lagt vekt på at TEPN har hatt mulighet til å nedtegne disse forklaringene skriftlig. Når dette ikke er gjort, er det etter rettens syn for sent å komme med nye opplysninger om dette i dag.»
 - ♦ «Retten vil under de enkelte tjenester komme tilbake til den konkrete betydning av dette»

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserntjenester belastet etter indirekte metoder Retten vurderte konkret 16 tjenestekategorier

- ♦ Følgende problemstillinger ble vurdert:
 - ♦ Om opplysninger fremkommet under rettssakene måtte ansees som nye opplysninger (herunder om de knyttet seg til den aktuelle tidsperiode)
 - ♦ Om tjenesten kunne inneholde eieraktiviteter
 - ♦ Om tjenesten var bedre egnet til direkte belastning
 - ♦ Om tjenesten var ytet (kan dokumenteres ved behov, måtte ha skaffet seg på annen måte)
 - ♦ Forholdet mellom (dokumentert) omfang og belastning
- ♦ Eks: Juridiske tjenester – konklusjon.

«Etter rettens syn har TEPN mottatt en rekke juridiske tjenester fra Total SA som antas å ha vært til nytte for TEPN og som selskapet ellers måtte ha skaffet på annen måte. Retten er imidlertid enig i at TEPN ikke på tidspunkt for ligningsbehandlingen på en tilstrekkelig måte har dokumentert eller gitt estimer eller anslag for omfanget av de tjenestene som er mottatt. Retten legger etter bevisføringen til grunn at det finnes dokumentasjon ... og at denne dokumentasjonen ikke var særlig byrdefullt å fremskaffe. .. opplysninger og eksempler som nå er gitt kan ikke retten ta i betraktning ..»

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserntjenester belastet etter indirekte metoder Retten vurderte konkret 16 tjenestekategorier – FoU

I denne saken står FoU i en «særstilling» siden Klagenemnda skjønnset samlet på Upper Management og Holding.

Om langsiktig FoU:

- Saken gjaldt generell, langsiktig forskning («grunnforskning») ved morselskapets forskningssenter belastet via GA i E&P-divisjonen.
- Klagenemnda hadde lagt til grunn at TEPN hadde mottatt omfattende tjenester fra dette forskningssenteret, men hadde samtidig pekt på flere forhold av betydning for omfanget, bl.a.:
 - Uklar grensedragning mellom ulike typer forskning (nye opplysninger under rettssaken, men ansett som presisering)
 - Et uklart skille mellom hva som anses som tjenester til TEPN og hva som er tjenester fra TEPN (egen forskningsavdeling, Stavanger Research Center (SRC)) til konsernet
 - Ikke alle prosjektene relevante for TEPN (retten så her bort fra nye opplysninger)
- Retten om TEPN's egen forskning: «en ordning hvor TEPN deler vederlagsfritt resultater fra sine forskningsprosjekter med andre selskap i konsernet, er en ordning som neppe ville vært avtalt mellom uavhengige parter»
 - Ikke tilstrekkelig godtgjort at GA-belastningen tar hensyn til TEPN's egne kostnader ved SRC



Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder Retten vurderte konkret 16 tjenestekategorier – oppsummert

«Selskapet har mottatt tjenester fra Total SA ihht tjenesteavtalen, men «det faktiske omfanget av tjenestene er ikke tilstrekkelig sannsynliggjort. Det er etter rettens syn ikke tilstrekkelig å vise til at morselskapet produserer og tilbyr en rekke tjenester og deretter vise til en fordelingsnøkkel, uten samtidig å sannsynliggjøre at TEPN mottar tjenester som samsvarer med den belastningen fordelingsnøkkelen gir. Fordelingsnøkkelen må altså være etterprøvbar ved at selskapet også gir eksempler/anslag eller estimerer på nytten av de tjenestene som mottas. Retten setter også spørsmålstegn ved om det er grunnlag for en indirekte belastning for alle de tjenestene som inngår i GA. Det er ikke tilstrekkelig at selskapet selv mener at det er hensiktsmessig at belastningen skjer på denne måten.»

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder Skjønnsutøvelsen – rettens innledende vurderinger

- Utgangspunkt: fritt forvaltningsskjønn (Rt. 2012 s. 1025)
- Det innebærer at retten kan prøve om:
 - det er hjemmel for skjønnslikning
 - saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnnet er korrekt
 - rettslige normer for hvordan skjønnnet skal gjennomføres er fulgt
 - det skjønnnet som er som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig
 - Og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig
- Etter sktl. § 13-, fjerde ledd skal det også «tas hensyn til» OECD's retningslinjer ved skjønnsutøvelsen
 - «kan da prøve om retningslinjene for skjønnnet er tilstrekkelig hensyntatt ved verdsettelsesskjønnet»
 - «Når Klagenemnda først har tatt hensyn til de retningslinjer lovgiver har gitt for skjønnsutøvelsen, kan ikke retten prøve den konkrete anvendelsen av retningslinjene»
- Selskapet anførte at det ikke gjaldt noen begrensninger for rettens mulighet for å prøve om Klagenemndas skjønn ligger innenfor Skatteavtalens artikkel 9 (2) [armlengdeprinsippet]
 - «De materielle regler om armlengdeavstand, herunder Skatteavtalens artikkel 9, gir retningslinjer for hvordan skjønnnet skal utøves. Retten kan ikke se at Skatteavtalen artikkel 9 utover dette gir noen føringer på de prosessuelle sidene av bestemmelsen» [§ 13-1]

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder Skjønnsutøvelsen – Upper management & Holding

- ◆ «Selv om det i denne saken er lagt frem et betydelig dokumentmateriale ..Viser gjennomgangen .. at omfanget av de tjenester TEPN mottar i liten grad er tilstrekkelig konkretisert.»
- ◆ « .. at skjønnen da nødvendigvis må bli mer grovmasket enn om TEPN i større grad hadde konkretisert dette»
- ◆ Klagenemnda hadde benyttet Regnskapsavtalen som utgangspunkt for skjønnen vedrørende Upper Management og Holding.
- ◆ Denne avtalen fra 2007 gjelder alle selskap på norsk sokkel. Er godkjent av OED og regulerer bl.a. (aktuelt her) hvilke kostnader operatøren kan belaste partnerne på lisensen, herunder beregningsmetoder for kostnadene.
- ◆ Avtalen bygger på selskapenes kostnader før 2007 og antas å gi uttrykk for et gjennomsnitt.
- ◆ Hovedledelse og konsernstaber kan belastes med 0,65% av de årlige kostnader til leting drift og utbygging på det opererte feltet.
 - ◆ «Prosentsatsen skal dekke Operatørens Hovedledelse- og Konsernstabskostnader i den grad Hovedledelse og Konsernstaber utfører arbeid av overordnet karakter for Operatøren som ikke refererer seg direkte til drift av et eller flere felt på norsk kontinentalsokkel.»
 - ◆ Altså konkret i dette tilfellet: slike kostnader av generell karakter både i Total SA og TEPN

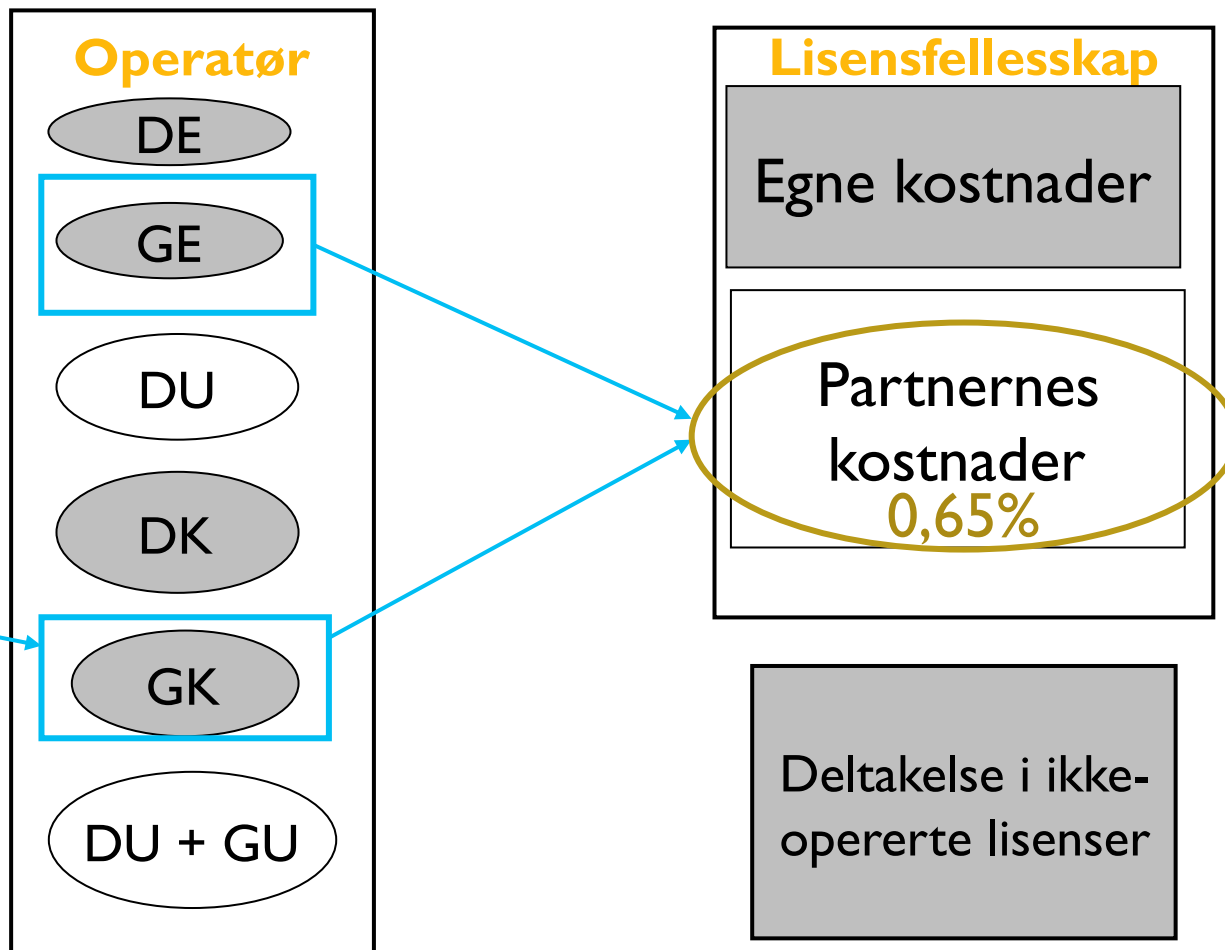
D = direkte henførbare;
G = generell overhead (ledelse og stab)
K = konsern;
U = uavhengige;
E = operatørens egne

Uavhengig leverandør

Konsern-selskap (mor)

Operatør andre felt (U)

Utgangspunktet – Regnskapsavtalens bestemmelser om belastning fra operatør på deltakere knyttet til **hovedledelse og konsernstaber: 0,65% av de årlige kostnader til leting, drift og utbygging på det opererte feltet.** (Utgifter som dekkes på denne måten er ikke gjenstand for revision.)



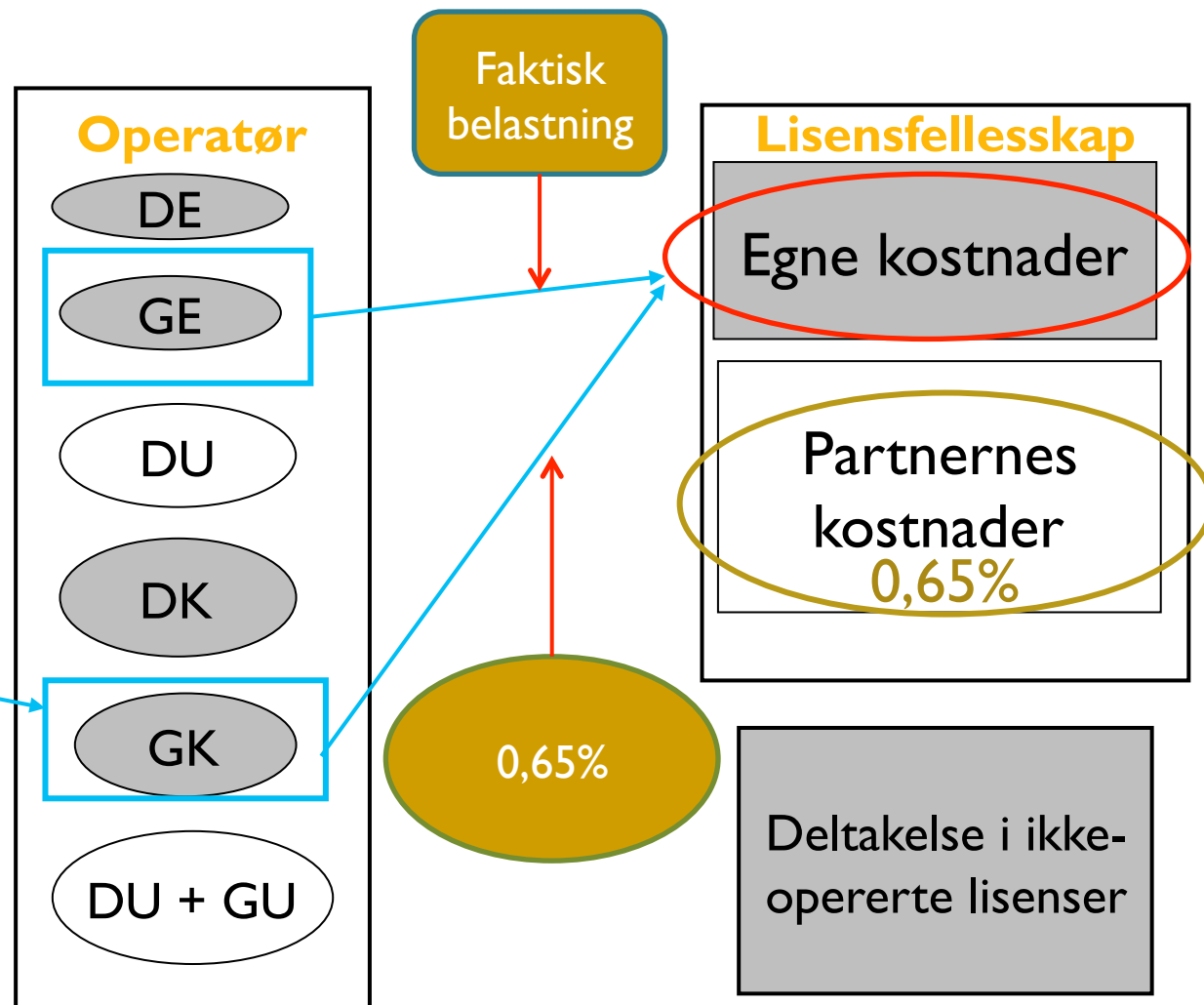
D = direkte henførbare;
G = generell overhead (ledelse og stab)
K = konsern;
U = uavhengige;
E = operatørens egne

Uavhengig leverandør

Konsern-selskap (mor)

Operatør andre felt (U)

Skjønn: Upper management & Holding – som operatør
Utgangspunkt samme grunnlag som Regnskapsavtalen
Men unntatt hovedledelse og staber TEPN



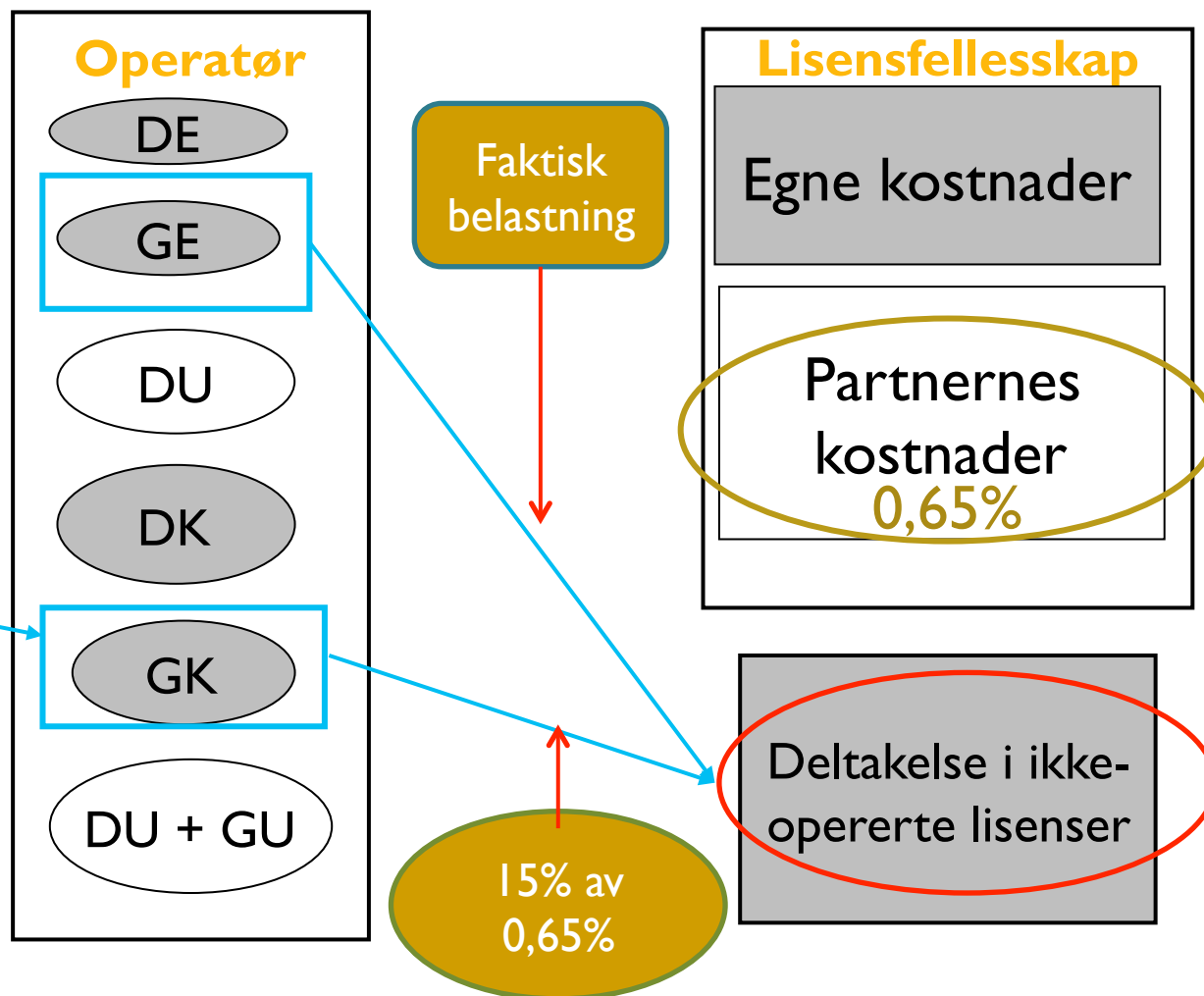
Skjønn: Upper management & Holding – som deltaker
Utgangspunkt samme grunnlag som Regnskapsavtalen
Men unntatt hovedledelse og staber TEPN

D = direkte henførbare;
G = generell overhead (ledelse og stab)
K = konsern;
U = uavhengige;
E = operatørens egne

Uavhengig leverandør

Konsern-selskap (mor)

Operatør andre felt (U)



Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder Skjønnsutøvelsen – Upper management & Holding

- ♦ Selskapet fremhevet at det var flere grunnleggende forskjeller mellom Regnskapsavtalen og GA-avtalen og at de derfor ikke var sammenlignbare.
- ♦ Staten mente at Regnskapsavtalen som utgangspunkt for skjønnnet var tilstrekkelig sammenlignbart. Skjønnnet er forankret i en norm fastsatt på bakgrunn av tall fastsatt av bransjen selv, og at det derfor ved skjønnsutøvelsen er forsvarlig å foreta en gjennomsnittbetraktning for kostnadsnivået.
- ♦ Retten:
 - ♦ Som utgangspunkt et tilstrekkelig grunnlag
 - ♦ Typer tjenester noenlunde likeartede
 - ♦ Minst like godt uttrykk for armlengdeprisen som en intern ensidig prisfastsettelse
 - ♦ Om ikke-opererte felt:
 - ♦ Omfattes ikke av regnskapsavtalen
 - ♦ Antar at egne opererte felt vil generere et langt større behov
 - ♦ Fastsettelse etter de samme parametre som TEPN benytter ikke uttrykk for et uforsvarlig skjønn

Oslo tingretts dom 30. juni 2014 – Total E&P Norge AS (TEPN): konserninterne tjenester belastet etter indirekte metoder Skjønnsutøvelsen – FoU

- Klagenemnda opprettholdt Oljeskattenemndas skjønn.
- Vurdert slik:
 - Det er summen av belastning GA og SRC som skal vurderes.
 - Verdssettelsesskjønnet «kryssjekket» mot Regnskapsavtalen (egne bestemmelser): gjelder egenopererte lisenser.
 - Klagenemnda godtok imidlertid at det ble beregnet fradragsberettigede kostnader til FoU også mot ikke-opererte lisenser: det ble lagt til grunn at disse også hadde nytte av Totals forskning
 - Oljeskattenemnda godkjente i snitt 98% høyere belastning enn det som følger av regnskapsavtalen (egenopererte lisenser): ikke-opererte lisenser «behørig hensyntatt»
 - I gjennomsnitt av det som samlet ble krevet av selskapet ble 71% godtatt.
- Retten:
 - Samlet vurdering relevant
 - Regnskapsavtalen relevant som et sammenligningsgrunnlag ved en kontroll av skjønnet
 - ⇒ Skjønnet forsvarlig og tilstrekkelig bredt

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder Fremtidig kontroll

- Et område der det er få absolutte sannheter
- Desto viktigere at alle skjønnsmessige størrelser av kritisk/vesentlig betydning for belastningens størrelse etterprøves.
 - Kanskje ikke *i første omgang* for å finne riktig «faktorstørrelse»
 - Men for, eventuelt, å identifisere svakheter i «faktoren» vurdert opp mot armlengdestandarden,
 - Men også for å vurdere om den påståtte sammenhengen/ virkningen er etterprøvbar
- Eks: kriteriet for fordeling corporate/non-corporate i Total SA

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Fremtidig kontroll: bredere tilnærming

- En «normal» fremgangsmåte for tilordning av kostnader ved «ekte» indirekte belastningsmetoder vil inneholde 3 elementer:
 1. Kostnadsbasen
 2. Selskapene som skal tilordnes felleskostnadene
 3. Fordelingsnøkkelen
- Disse tre elementene må ses i sammenheng.
 - ⇒ Kontrollen må i første omgang fokusere på disse 3 elementene.
- Hovedfokus til nå har vært:
 - Dokumentasjon på at tjenesten er mottatt, samt omfang
 - ⇒ Faren ved en slik kontroll er at man vurderer markedsmessigheten isolert
 - ⇒ Og at dermed konsernets kostnadsbesparelse havner i mor eller i andre datterselskap

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Fremtidig kontroll: bredere tilnærming

- ♦ Ad 1) Kostnadsbasen
 - ♦ Kontrollutfordringen vil her særlig være knyttet opp mot multinasjonale konsern:
 - ♦ Som ikke bare driver utvinning (oppstrøm)
 - ♦ Men ulike typer nedstrømsvirksomhet
 - ⇒ Som igjen må antas å tilsi større andel eieraktiviteter i konsernspissen
 - ⇒ Men også en ikke uvesentlig del fellestjenester knyttet til både opp- og nedstrømsvirksomheten. I slike tilfeller kan man tenke seg
 - ⇒ Enten en fordeling innad i konsernspissen
 - ⇒ Eller at man fordeler mellom alle subjekter (selskaper) som nyter godt av fellestjenesten/tjenestekategorien (altså både oppstrøm og nedstrøm)
 - ♦ Problemet forsterkes dersom det enkelte selskap (som skal tilordnes kostnader) driver både oppstrøms- og nedstrømsvirksomhet.
 - ⇒ Skal kostnadsbasen kunne etterprøves kreves en hel rekke opplysninger der sammenhenger/virkninger sannsynliggjøres (dokumenteres)

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Fremtidig kontroll: bredere tilnærming

- Ad 2) Selskapene som skal tilordnes felleskostnadene
 - Kriterier for utvelgelse og utelukkelse
 - Koblet opp mot de ulike (grupper) tjenestekategorier som inngår i de (ulike) kostnadsbasene
 - ⇒ Relevans/nytte for alle tjenestemottakere
- Ad3) Fordelingsnøkkelen
 - Det kan reises spørsmål om «brede» fordelingsgrunnlag treffer armlengdestandarden når det dreier seg om fordeling av høyst ulike tjenestekategorier
 - Jf. Totaldommen: « ... GA-tjenestene .. er av svært ulik karakter og .. har .. vært av ulik nytte. *Dette tilsier at GA-tjenestene bør vurderes enkeltvis i forhold til om og i hvilken utstrekning TEPN har mottatt tjenestene*» (uthevet)
 - Gjelder mottak/omfang men har samme gyldighet i relasjon til nøkkel.

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Fremtidig kontroll: bredere tilnærming

- Ad3) Fordelingsnøkkelen – bredt fordelingsgrunnlag (forts.)
 - I praksis har man godtatt opex/capex som grunnlag for grupper av tjenester.
 - Riktignok i en del tilfeller kostnadsnivåjustert
 - Dessuten bygger Regnskapsavtalen på et bredt grunnlag (vedrørende hovedledelse og konsernstaber).
 - Denne bygger imidlertid på et omfattende faktagrunnlag for årene forut for 2007, og
 - Gjelder operatørens rolle som *operatør*: det er derfor kanskje ikke så unaturlig at det i Regnskapsavtalen etableres en sammenheng mellom kostnader til hovedledelse/konsernstaber og operatørkostnadene
- ⇒ Det er et generelt problem for slike fordelinger at det dreier seg konserntilpassede fellestjenester hvor det er få holdepunkter i markedet
- ⇒ Man blir derfor ofte henvist til mer teoretiske betraktninger knyttet til armlengdestandarden
- ⇒ Men tar man utgangspunkt i konkrete tjenester og «rendyrker» problemstillingen vil man ofte kunne se at
 - ⇒ Brede fordelingsgrunnlag ikke passer

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Fremtidig kontroll: bredere tilnærming

- Ad3) Fordelingsnøkkelen – eksempel som viser at bredt grunnlag ikke passer:
 - Selskap A i land A, Selskap B i land B
 - Selskap A i «høstningsfase»: store investeringer, betydelig opex. Land A ikke lenger attraktivt mhp videre letevirsomhet. Selskap A skal avslutte leting med ett forpliktet leteprogram. Skal inngå én riggkontrakt.
 - Selskap B i oppstartsfasen i land B. Omfattende satsing som følge av store forventninger. Små investeringer, ubetydelig opex. Skal inngå 5 riggkontrakter for omfattende leting.
 - Konsernspissen utarbeider én standard (konserntilpasset) riggkontrakt. Kostnad 100.
 - Fordelt på grunnlag av opex/capex vil Selskap A måtte dekke nesten hele kostnaden
- ⇒ Det er imidlertid bare interessefellesskapet med konsernspissen som skal «tenkes bort»
- ⇒ Sannsynlighetsovervekt for at kostnadene ville blitt dekket av Selskap A med 1/6 (og Selskap B 5/6) (?)

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Fremtidig kontroll: bredere tilnærming

- Hva så med dokumentasjon av faktisk mottak/omfang?
 - Som påpekt av retten i Total-saken vil dette «kunne variere avhengig av om det rent faktisk er mulig å dokumentere nytten av den konkrete tjenesten»
- Det må dessuten være klart at når dokumentasjon av kostnadsbase, selskapsutvelgelse og fordelingsnøkkel langt på vei fremstår som en sannsynliggjøring av armlengdemessighet
 - Vil ytterligere krav om dokumentasjon av mottak/omfang kunne bli av underordnet betydning
 - Men helt «fri» for krav til dokumentasjon av mottatt tjenester er det antakelig ikke mulig å komme:
 - Det vil da antakelig mer dreie seg om en beskrivende dokumentasjon: f.eks. hvordan tjenesteproduktet konkret er anvendt eller hvilken nytte man har av tilgangen på produktet

Konserninterne tjenester: Indirekte belastningsmetoder

Fremtidig kontroll: bredere tilnærming

Skjønn med utgangspunkt i Regnskapsavtalen

- Når grunnlag for skjønn er påvist (sannsynlighetsovervekt for inntektsreduksjon)
- Og en kostnadsbase bestående av en større gruppe tjenester (flere/mange tjenestekategorier) har blitt fordelt på et bredt grunnlag
 - Kan man regne med at skjønnnet vil ta utgangspunkt i Regnskapsavtalen
 - Og at dersom det finnes et faktisk grunnlag for det vil kostnadsbasen bli korrigert slik at den i størst mulig grad samsvarer med Regnskapsavtalens tjenestekategorier
 - De tjenestekategorier som på denne måten holdes utenfor må det finnes et selvstendig armlengdemessig fordelingsgrunnlag for
- Bruken av Regnskapsavtalen på egenopererte felt innebærer at operatøren får fradrag for kostnader som (forholdsmessig etter eierandel) tilsvarer de operatøren kan belaste lisensdeltakerne for akkurat de samme tjenestene.
- I tillegg vil det, for de samme tjenestene, normalt, bli akseptert et beregnet kostnadsfradrag på ikke-opererte felt (men klart mindre enn på egenopererte)
 - ⇒ Dette innebærer at skattyter, dersom operatøren belaster ihht. Regnskapsavtalen, samlet får et større fradrag henført til ikke-opererte felt for samme type tjenester