

# 2019

## ORS Symposium Kristiansand

**Torstein Fløystad**

Aktuelt fra Oljeskattekontoret

# Tema

- ▶ **Status - saker og saksomfang**
  - ▶ Oppstart ordinær fastsetting for inntektsåret 2018
  - ▶ Verserende rettssaker
- ▶ **Petroleumsskattesystemet - om anvendelsen av det alminnelige skattesystems regler og prinsipper innenfor petroleumsskattesystemet.**
  - ▶ Innledning: Generelt om petroleumsskattesystemet
  - ▶ Supplerende kommentarer til redegjørelsen på Oljeskattekvelden.
- ▶ **Leterefusjon - rettsstridige krav. Oppdatering (om straffesak, morselskapsgaranti, erstatningssaker)**
- ▶ **Finansposter**
  - ▶ Tilordning - kort om forhistorien
  - ▶ Gjeldende petroleumsskattelovs § 3 d - en løsning på flere utfordringer
  - ▶ Tynn kapitalisering - oppdatering. Aktuelle problemstillinger knyttet til pris.
- ▶ **Aktuelle problemstillinger innenfor saksområdene: tilordning særskatteplikt, konsernintern tjenesteyting, forsikring i captives og salg av naturgass)**

# Status - saker og omfang

Statistikk for sakstype			
Sakstype	Saker Totalt	Beløp Totalt	
Endring	236	11 118	
Klage	37	4 425	
Tingrett	5	729	
Lagmannsrett	2	988	
Høyesterett	0	0	
Stedlig kontroll	8	0	
MAP	13	341	
APA	0	0	
BFU	0	0	
	301	17 600	

# Oppstart ordinær fastsetting for inntektsåret 2018

- ▶ 64 selskaper i manntallet
- ▶ 23 selskaper i skatteposisjon (etter påstand)
- ▶ Endeling utskrevet terminskatt + ekstra innbetaling = ca. 140 mrd. NOK
- ▶ 22 selskap har bedt om leterefusjon på noe over kr 3,4 mrd. NOK
- ▶ 4 selskap har bedt om opphørsrefusjon på ca. 430 mill. NOK
- ▶ Fristutsettelse på innlevering av skattemelding:
  - ▶ Ca. 10 selskaper ble gitt fristutsettelse, hovedsakelig 1-2 uker
  - ▶ Ved utgangen av mai hadde alle våre selskaper levert skattemelding
- ▶ Går stadig bedre med den tekniske siden ved innleveringen, både fra selskapenes side og på vår side
- ▶ Utfordring:
  - ▶ Våre systemer gjør egne beregninger av grunnlagstallene som selskapene sender inn
  - ▶ Dersom selskapene gjør tilpasninger i skjemaer o.l. for å få ut det resultatet de mener er riktig, vil våre systemer beregne det som kommer ut av grunnlagstallene slik det er ment å beregne
    - ▶ Dette kan medføre at vi får opp avvik mellom det selskapet har (ment) å levere inn, sammenlignet med det som grunnlagstallene tilsier at er levert; selskapene kan derfor oppleve å få spørsmål om avvik som de ikke helt skjønner hva er
  - ▶ Konklusjon: Elektronisk innlevering medfører at selskapene må fylle ut alle skjemaer slik de er ment å skulle fylles ut
- ▶ Endringer i fastsettingsprosessen
  - ▶ Tidligere ferdigstilling av den tekniske kontrollen av selskapene. Mindre gruppe saksbehandlere har oppgaven.
  - ▶ Målsettingen er at flere spørsmålsbrev blir sendt tidligere i fastsettingsperioden

# Tema

- ▶ Status - saker og saksomfang
  - ▶ Oppstart ordinær fastsetting for inntektsåret 2018
  - ▶ **Verserende rettssaker**
- ▶ Petroleumsskattesystemet - om anvendelsen av det alminnelige skattesystems regler og prinsipper innenfor petroleumsskattesystemet.
  - ▶ Innledning: Generelt om petroleumsskattesystemet
  - ▶ Supplerende kommentarer til redegjørelsen på Oljeskattekvelden.
- ▶ Leterefusjon - rettsstridige krav. Oppdatering (straffesak, morselskapsgaranti, erstatningssaker)
- ▶ Finansposter
  - ▶ Tilordning - kort om forhistorien
  - ▶ Gjeldende petroleumsskattelovs § 3 d - en løsning på flere utfordringer
  - ▶ Tynn kapitalisering - oppdatering. Aktuelle problemstillinger knyttet til pris.
- ▶ Aktuelle problemstillinger innenfor saksområdene: tilordning særskatteplikt, konsernintern tjenesteyting, forsikring i captives og salg av naturgass)

# Verserende rettssaker

- ▶ Én dom siden forrige symposium
- ▶ Flere saker forlikt i 2018 og til nå i 2019. (Noen avsluttet samtidig MAP.)
- ▶ Saker for tingretten:
  - ▶ Leterefusjon (stevning mai 2019) - fradrag for kjøp av administrative tjenester og seismikk (to kjøp, men ikke fra samme selskap); den første saken som gjelder leterefusjon og hvor Oljeskattekontoret er part.
  - ▶ Rentemargin på internlån og tynn kapitalisering (stevning mars 2019). Berammet okt./nov. 2019
  - ▶ Rettssak stanset pga. MAP
    - ▶ Pris LNG
    - ▶ Pris tørrgass
- ▶ Saker for lagmannsretten - **kort omtale av problemstillinger og domsslutning (tingretten)**
  - ▶ Shell, FoU [17-095122TVI-OTIR/04] - UTV. 2018/1020
  - ▶ Total, Erstatning knyttet til leveringsforpliktelse LNG [15-097323TVI-OTIR/05] - UTV. 2018/1451

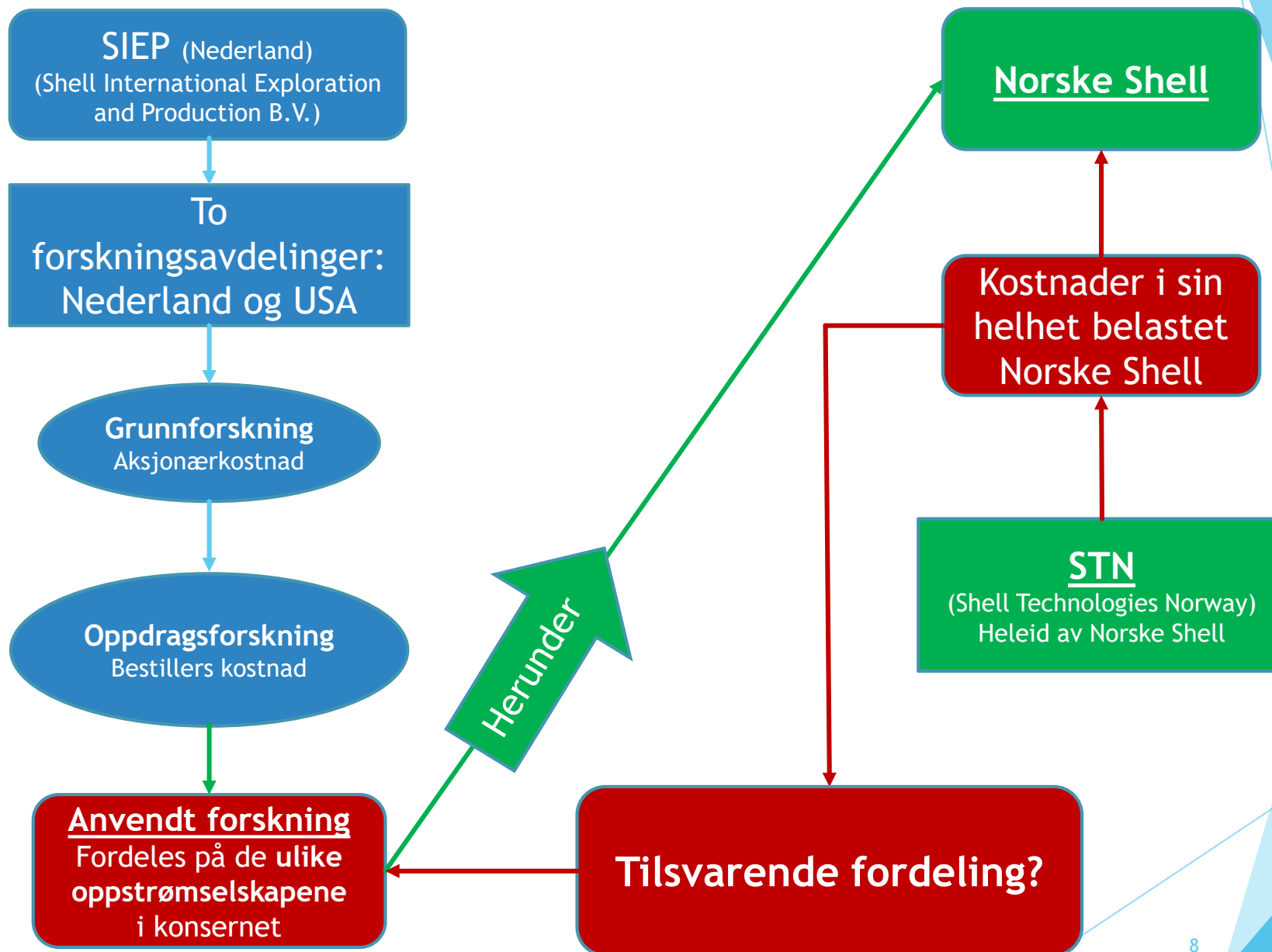
## Norske Shell (FoU) - Oslo tingrett 23.03.2018 (UTV. 2018/1020)

- Konsernet har flere forskningsavdelinger, hvorav én i Norge.
- **Noen** av avdelingenes forskningskostnader belastes ut til de forskjellige oppstrømselskapene etter en **fordelingsnøkkel**.

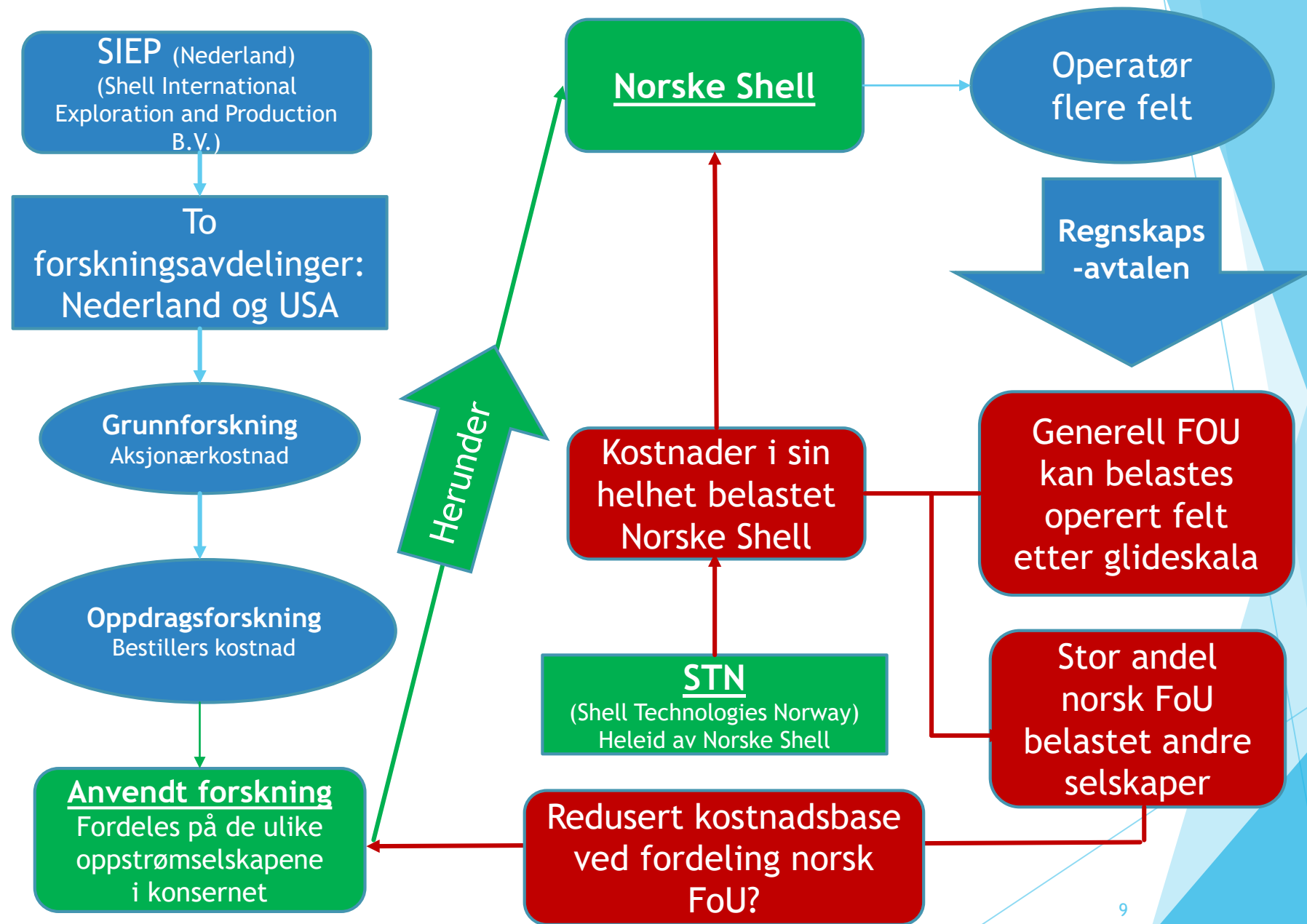
Kostnader knyttet til forskningsaktivitetene i Norge ble imidlertid **utelukkende** belastet norsk utvinningsvirksomhet.

### Problemstillinger:

- 1) Er forskningsaktiviteten i Norge kun til nytte for virksomheten på norsk sokkel. Eller skal kostnadene også belastes ut på andre Shell-selskaper (utenfor Norge)?
- 2) Brutto/netto fordeling av kostnadsbasen: Selskapet mente at en eventuell fravikelse måtte beregnes netto ved at kostnadsbasen ble redusert med de FoU-kostnadene som ble viderebelastet (Shell operatør) til selskapets lisenspartnere.







Norske Shell (FoU) - Oslo tingrett 23.03.2018 (UTV. 2018/1020)  
DOMSSLUTNING

- ▶ Klagenemndas kjennelse gyldig, dvs. retten mente at
  - ▶ inntekten var redusert som følge av manglende fordeling av kostnader til FoU-aktiviteter i Norge ut i konsernet, og at
  - ▶ Kostnadsbasen (til fordeling i konsernet) ikke skulle reduseres med viderebelastede FoU-kostnader ved skjønnsutøvelsen.



Ankeforhandling for  
Borgarting lagmannsrett  
13. August 2019  
(inntil 6 rettsdager)

# Total E&P Norge AS - Oslo tingrett 30.07.2018

## Hva saken gjelder

- Utgangspunktet er en salgskontrakt (LNG Sale and Purchase Agreement, heretter kalt **SPA**), mellom
  - Total E&P Norge AS (**TEPN**), og
  - Total Gas & Power Limited (**TGPL**)
- om salg av LNG (flytende gass) fra Melkøya/Snøhvit
- TGPL er et britisk selskap som hovedsakelig driver med handel og markedsføring av naturgass.
  - Naturgass fra Snøhvit utgjør en mindre del av samlet salg
- På grunnlag av **tilleggsavtaler** (forliksavtaler) til SPA'en krevet TEPN for inntektsårene 2007-2009 fradrag for nesten **1,1 mrd. NOK** som erstatning for manglende (antesipert) levering til TGPL pga. **forsinket oppstart** (tekniske feil ved anlegget) på Melkøya.
  - Av dette beløpet ble litt over **800 mill. NOK** ikke ansett fradragsberettiget av petroleumsskattemyndighetene



## Total E&P Norge AS - Oslo tingrett 30.07.2018 [15-097323TVI-OTIR/05]

### Prosessen og kontraktene

- ♦ En omfattende prosess frem til sluttbruker: utvinning, rørledning til Melkøya, nedkjøling, lagring, løfting, skipstransport, regassifisering og distribusjon til sluttbruker.
  - ♦ En rekke kontraktsforhold med mange aktører
- ♦ I denne saken her er det to kontraktsforhold som står sentralt
  - ♦ Mellom TEPN og TGPL (altså **SPA og tilleggsavtalene**)
  - ♦ Avtalen som regulerer løftingen mellom deltakerne på Snøhvit (**løfteavtalen**)
    - ♦ Hovedspørsmålet avhenger av hvilken betydning rettigheter og forpliktelser iht. løfteavtalen får når det gjelder TEPN's *leveringsforpliktelser*,
    - ♦ Og dermed grunnlaget for et eventuelt erstatningskrav fra TGPL
- ♦ Dessuten vil betydningen av TEPN's uttalelser om **forpliktelser og risikofordeling** i forbindelse med en søknad om **bindende forhåndsuttalelse (BFU)** vedrørende internpris knyttet til SPA'en måtte vurderes.

# Total E&P Norge AS - Oslo tingrett 30.07.2018

## Hovedspørsmålet

- Staten mente at det her forelå en *inntektsreduksjon* ved at det var utbetalt en erstatning som ikke ville vært betalt mellom uavhengige parter og at *leveringsplikten og dermed erstatningsplikten var uttømmende regulert i SPA'en*.
  - Det var først ved nomineringen (artikkel 4.4 i SPA'en) av det endelige løfteprogrammet (Final Loading Programme) iht. løfteavtalen at leveringsforpliktelsen ble etablert.*
  - Det tidligere tidspunkt der man informerte kjøper om estimerte løfterettigheter (art. 4.1) etablerte ingen leveringsforpliktelse.*
- Selskapet syn var derimot at det har en forpliktelse til å levere det antall laster som sannsynligvis ville bli levert dersom anlegget hadde fungert som forutsatt (dvs. ca. 12 laster)
  - Tilleggsavtalene konkretiserte bare den leveringsforpliktelsen som fulgte av SPA'en*
- Retten**

Etter dette er det rettens vurdering at ordlyden er klar når det gjelder hvilken leveringsforpliktelse TEPN har. TEPN er forpliktet til å levere det antall laster selskapet har nominert i henhold til artikkel 4.4. Ordlyden støttes av de øvrige tolkningsmomenter i saken, herunder avtalens tilblivelse, TEPNs tidsnære uttalelser om leveringsforpliktelsen og SPAs øvrige bestemmelser. Partene er profesjonelle og begge er godt kjent med gassalgsavtaler. Hverken balansen i forpliktelsene etter avtalen eller prisen tilsier en annen forståelsen av leveringsplikten enn det som følger av ordlyden.

Tilla dessuten uttalelsene i BFU-søknaden om leveringsplikten/volumrisiko betydelig vekt.

## Total E&P Norge AS - Oslo tingrett 30.07.2018

### Manglende årsakssammenheng?

- ♦ Utgangspunkt: det foreligger en inntektsreduksjon som ikke følger av SPA. Enighet om at det foreligger interessefellesskap.
  - Normalt vil vilkåret om årsakssammenheng være oppfylt når det er konstatert interessefellesskap og inntektsreduksjon.
- ♦ **TEPN:** Dersom TEPN hadde inngått tilsvarende avtale med et uavhengig selskap ville TEPN forstått leveringsforpliktelsen i SPA på samme måte som lagt til grunn i tilleggsavtalene.
- ♦ **Staten:** det er «ikke er sannsynlig at TEPN ville vært i villfarelse om sine forpliktelser og betalt erstatning på 1 milliard kroner til en uavhengig tredjepart.»
- ♦ Retten:
  - ♦ Formodningen mot seg at TEPN ville vært i villfarelse om sine forpliktelser
  - ♦ Viser til at selskapet i BFU-søknaden ikke har gitt uttrykk for at det hadde risikoen for oppstartsproblemer
  - ♦ I en intern vurdering av erstatningskravet heter det: «*The actual delivery obligations under the agreement are somewhat unclear, but there is an estimated delivery of 12 Full Caro Lots per Contract Year*»
  - Mest sannsynlig at interessefellesskapet har forårsaket inntektsreduksjonen.



Ankeforhandling Borgarting lagmannsrett  
4. februar 2020 (6 rettsdager)

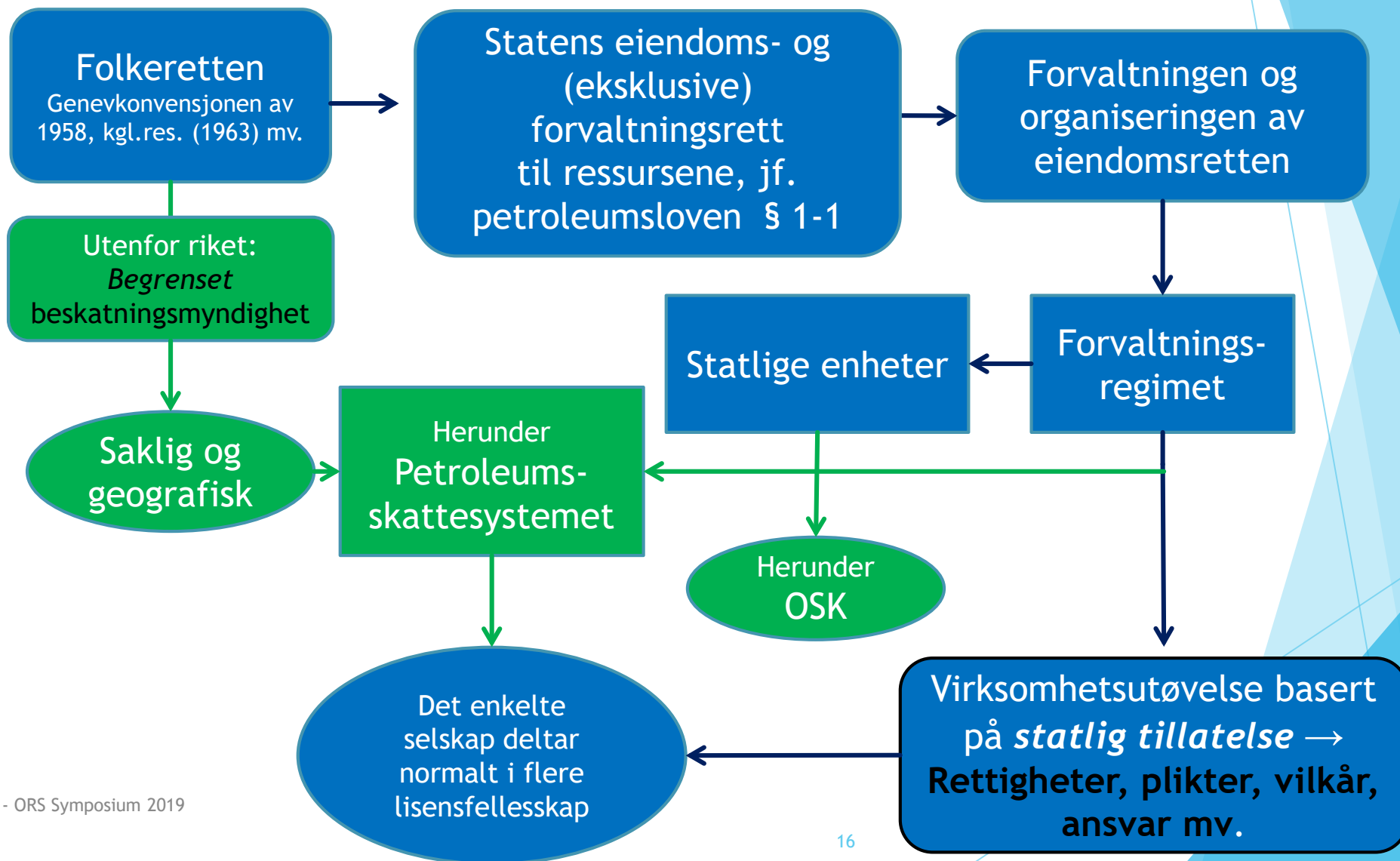
# Tema

- ▶ Status - saker og saksomfang
  - ▶ Oppstart ordinær fastsetting for inntektsåret 2018
  - ▶ Verserende rettssaker
- ▶ **Petroleumsskattesystemet - om anvendelsen av det alminnelige skattesystems regler og prinsipper innenfor petroleumsskattesystemet.**
  - ▶ **Innledning: Generelt om petroleumsskattesystemet**
  - ▶ **Supplerende kommentarer til redegjørelsen på Oljeskattekvelden.**
- ▶ Leterefusjon - rettsstridige krav. Oppdatering (straffesak, morselskapsgaranti, erstatningssaker)
- ▶ Finansposter
  - ▶ Tilordning - kort om forhistorien
  - ▶ Gjeldende petroleumsskattelovs § 3 d - en løsning på flere utfordringer
  - ▶ Tynn kapitalisering - oppdatering. Aktuelle problemstillinger knyttet til pris.
- ▶ Aktuelle problemstillinger innenfor saksområdene: tilordning særskatteplikt, konsernintern tjenesteyting, forsikring i captives og salg av naturgass)



# Petroleumsskattesystemet og forvaltningsregimet

## Overordnet utgangspunkt





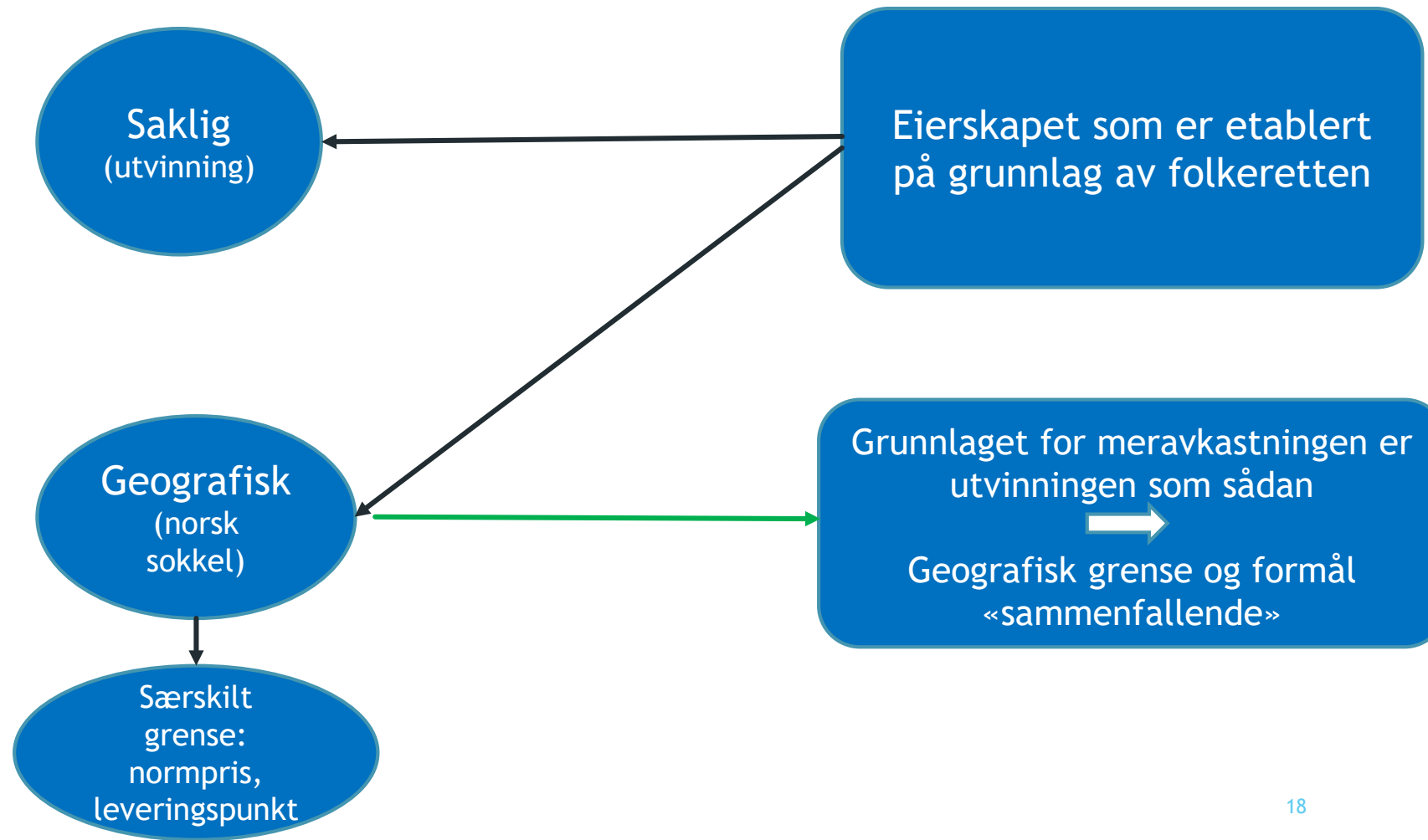
# Petroleumsskattesystemet

## Funksjon, formål, risikofordeling og nøytralitet

- ▶ Funksjon
  - ▶ **Forvaltningsregimet** brukes (mer eller mindre) aktivt for å fremme samfunnets mål (i vid forstand): sysselsetting, miljø, ny næringsvirksomhet, forskning og utvikling mv. - ikke bare av eier (staten)
  - ▶ Dette får betydning for petroleumsbeskatningen (i hovedsak indirekte)
- ▶ Formål
  - ▶ **Meravkastningen** (ressursrenten/grunnrenten) skal tilfalle staten
  - ▶ I praksis er det lagt til grunn at det er *retten* til utvinning som definerer særskatteplikten (ikke bare produksjonen)
- ▶ Risikofordeling
  - ▶ Et sentralt moment ved regelutformingen.
- ▶ Nøytralitet
  - ▶ Stadig viktigere hensyn/mål, jf. senest Prop. 1 LS (2018-2019) s. 72.

# Petroleumsskattesystemet

## Saklig og geografisk avgrensning



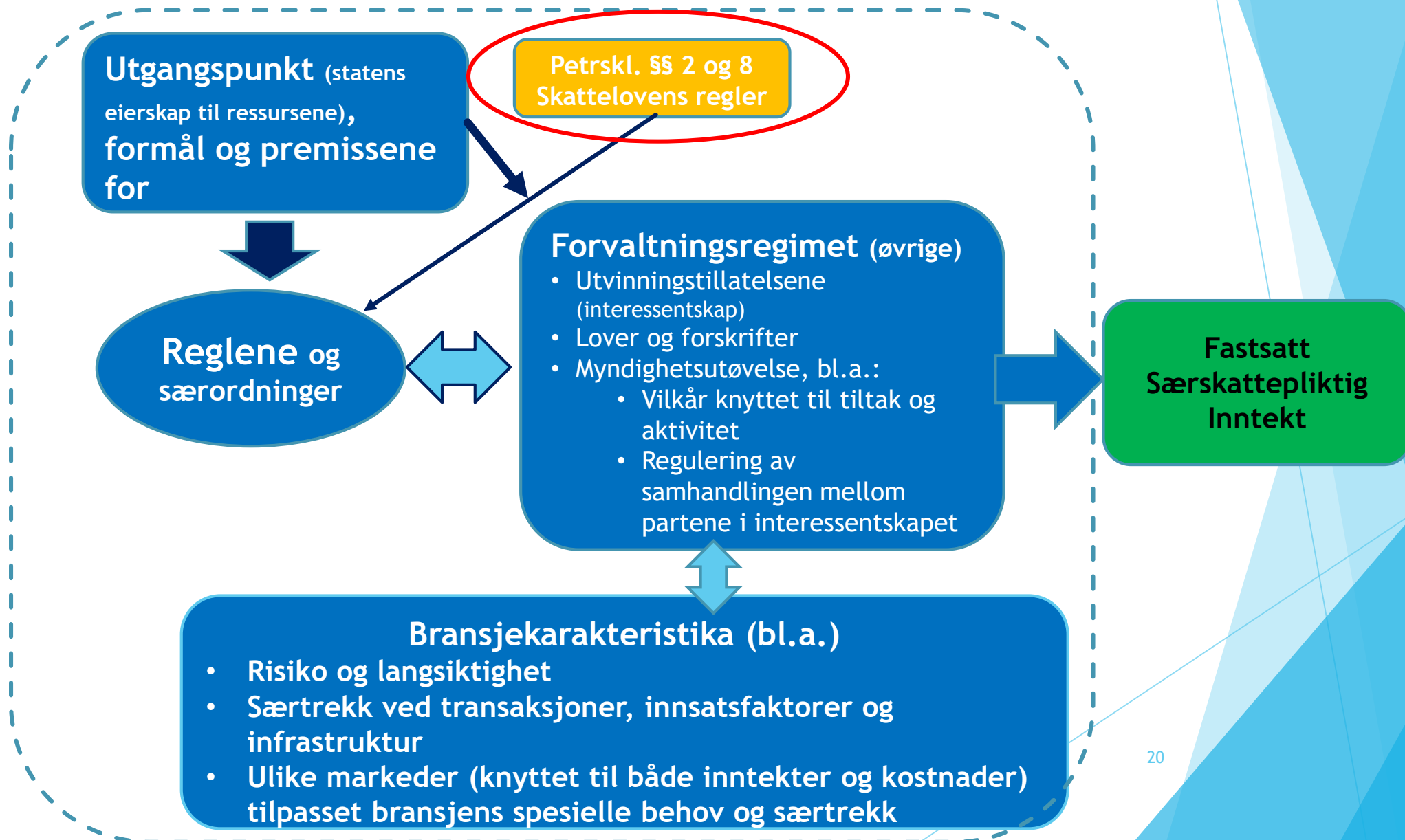
# Petroleumsregelverket

## Sentrale trekk (av særlig betydning for beskatningen)

- ♦ Virksomheten på den enkelte lisens utøves i interessentskap (man tildeles en andel)
  - ♦ Samhandlingen *mellom deltakerne* (også den økonomiske) er i stor grad regelstyrt av regler fastsatt av staten (eventuelt i samarbeid med selskapene)
  - ♦ Staten utfører dessuten operasjonelle oppgaver
- ♦ I alle faser vil aktiviteter, investeringer mv. i stor utstrekning kreve
  - ♦ ulike former for tillatelser/godkjenninger
  - ♦ som gjerne bygger på at man oppfyller bestemte forutsetninger/krav
  - ♦ I tillegg vil det med tillatelser mv ofte følge vilkår

# Petroleumsskattesystemet

## Fastsetting særskattepliktig inntekt



# Forholdet til alminnelig skattelovgivning

Hvordan skal regler og prinsipper/begreper i den alminnelige skattelovgivning forstås når de kommer til anvendelse innenfor petroleumsskattesystemet

- ▶ *Utgangspunkt:* Petroleumsskattelovens egne regler er de klart viktigste for fastsetting av nettoinntekten
- ▶ Skattelovgivningens materielle regler kommer til anvendelse på 3 forskjellige måter
  - 1) Supplerende
  - 2) Utfyllende
  - 3) Alminnelige prinsipper innfortolket i skattelovgivningens regler
- ▶ Uansett om det er tilfelle 1), 2) eller 3): må relateres til (tolkes med utgangspunkt i) petroleumsskattesystemet (formål, avgrensning mv.)

# Forholdet til alminnelig skattelovgivning

Hvordan skal regler og prinsipper/begreper i den alminnelige skattelovgivningen forstås når de kommer til anvendelse innenfor petroleumsskattesystemet. (Eksempel fra Oljeskattekvelden)

Tilordning:  
Petrsktl. § 5 (formål,  
avgrensning)

*Utfyllende/prinsipp/metode:*  
Sktl. § 13-1 (inntektsreduksjon  
ved interessefellesskap,  
armlengdeprinsippet)

*Betydning (bl.a.):*  
verdiskapning som skal  
verdsettes begrenset av  
geografi (armlengde  
innenfor subjekt),  
utvinningsrettighet og  
mulighet for meravkastning

Aarbakke (1990, s. 365)  
Sktl. 54 første ledd må anses som  
en presisering av skattelovens  
alminnelige prinsipper om  
tilordning av inntekter

Svært ofte sammensatt  
problemstilling:  
Avgrensning mot særskatteplikt og  
armlengdevurdering (jf. også petrsktf.  
§ 13)

## Om anvendelsen av det alminnelige skattesystems regler og prinsipper innenfor petroleumsskattesystemet.

### Fradrag kostnader

- ▶ *Fradrag kostnader* (innenfor petroleumsskattesystemet, dvs. i særskattepliktig inntekt, begge grunnlag) - *betydning av formål og avgrensning (saklig og geografisk)*
  - ▶ Formål: Først og fremst sentral ved vurderingen av om inntekten er særskattepliktig.
    - ▶ I noen tilfeller vil det imidlertid kunne tenkes at den som yter produktet/tjenesten og dermed grunnlaget for fradraget godtgjøres på en måte som vil kunne innebære at en andel av (eventuell) meravkastning tilfaller leverandøren.
      - ▶ Da vil spørsmålet om leverandøren/tjenesteyteren skal særskattelegges kunne oppstå
    - ▶ Men særlig i de tilfellene hvor skattelovens regler vil kunne ha en utfyllende eller presiserende funksjon vil hensynene (formålet) bak petroleumsskattelovens egne regler være styrende
    - ▶ Også i de tilfellene hvor skattelovens regler tilsynelatende kommer direkte til anvendelse vil man kunne tenke seg at regelforståelsen blir en annen fordi etablert forståelse kommer i konflikt med andre regler i petroleumsskatteloven.

## Om anvendelsen av det alminnelige skattesystems regler og prinsipper innenfor petroleumsskattesystemet.

### Fradrag kostnader

- ▶ Kostnaden må være pådratt for å erverve, sikre og vedlikeholde *de inntekter som er gjenstand for særskatt*, altså inntekter knyttet til retten til utvinning.
  - ▶ Unntak: gjeldsrenter - kan ikke henføres. Egne tilordningsregler. (Omtales senere)
  - ▶ Men for øvrige kostnader vil saklig og geografisk avgrensning, direkte eller indirekte, kunne få betydning for
    - ▶ Klassifisering (ofte særskilte regler)
      - ▶ Klassifiseringen forankres i noen tilfeller i reguleringer knyttet til forvaltningsregimet (ikke petroleumsskatteloven som sådan)
        - ▶ Eks.: utbyggingskostnader
    - ▶ 1) Hvilke kostnader som omfattes (eks.: fremmer også annet inntektserverv) og 2) Hvordan kostnadens størrelse beregnes
    - ▶ Tema i det følgende



## Om anvendelsen av det alminnelige skattesystems regler og prinsipper innenfor petroleumsskattesystemet.

### Finansiell leasing

- ▶ Finansiell leasing er på mange måter betegnelsen på et resultat, dvs. den ligningspraksis som medfører at leietaker (leier driftsmidler)
  - ▶ Behandles som skattemessig eier (ikke formelt eierskap), og at
  - ▶ Grunnlaget for avskrivninger for leietakeren fastsettes til summen av leiebetalingene i leieperioden.
- ▶ Ligningspraksis er så lang og fast at den må antas å ha lovs trinnhøyde
- ▶ Ingen tilsvarende praksis innenfor petroleumsskattesystemet
  - ▶ Men en forskrift (med hjemmel i petrskl. § 3 i) knyttet til leie av flyttbare produksjonsinnretninger (leieforhold som ikke kan karakteriseres som finansiell leasing)
    - ▶ Der målet er likestilling med et eierskap tilpasset reglene i petroleumsskatteloven

## Om anvendelsen av... (forts) **Finansiell leasing**

- ▶ Hva så om det inngås en avtale om leie av driftsmidler i utvinningsvirksomhet som tilfredsstiller de alminnelige vilkårene for klassifisering som finansiell leasing? To hovedgrupper:
  - ▶ § 3b-driftsmidler
  - ▶ Driftsmidler som avskrives etter skattelovens regler
- ▶ Samme eller ulik løsning?
- ▶ § 3b-driftsmidler: etablert praksis under det alminnelige skattesystemet kommer ikke til anvendelse fordi den kommer i konflikt med formål, hensyn mv. bak reglene i petroleumsskatteloven, dvs. :
  - ▶ Forsert avskrivning (6 år)
  - ▶ Friinntekt
  - ▶ Tilordningsreglene for gjeldsrenter
  - ▶ Virkningen kan bli at staten dekker mye mer enn kostnadene knyttet til driftsmiddelet over skatteseddelen
- ▶ Driftsmidler som avskrives etter skattelovens regler
  - ▶ Konflikt med tilordningsreglene for gjeldsrenter (antakelig også når leieperioden er lenger enn avskrivningsperioden)

## Om anvendelsen av... (forts) **Finansiell leasing**

- ▶ Spørsmålet blir da hvordan den skattemessige behandlingen av finansiell leasing må bli innenfor petroleumsskattesystemet.
  - ▶ Antakelig vil kriteriene for skattemessig eierskap kunne anvendes noenlunde tilsvarende
  - ▶ Avtales en «tradisjonell» leasingavtale
    - ▶ Vil petroleumsskattemyndighetene antakelig for beskatningsformål strukturere transaksjonen slik at den **i størst mulig grad tilsvarer et formelt salg** med oppgjør av kjøpesummen over tid.
      - ▶ Dvs. det fastsettes en armlengdes kostpris på tidspunkt for leieperiodens start
        - ▶ Som grunnlag for avskrivninger (og friinntekt) og
        - ▶ Nedbetaling av kostpris og gjeld over leieperioden
      - ▶ Gjelden vil da ved leieperiodens start tilsvare kostpris, men fradraget i særskattepliktig inntekt vil bli beregnet på grunnlag av tilordningsformelen i petroleumsskattelovens § 3d og dermed leietakerens skatteposisjoner
        - ▶ Prinsipielt vil dette også kunne medføre at skattyter anses tynt kapitalisert ved beregning av gjeldsrentefradrag i landinntekt
        - ▶ Rentesatsen må være armlengdes
  - ▶ Istedenfor å inngå en tradisjonell avtale anbefales derfor at det fremforhandles en avtale i samsvar med ovenstående.

# Tema

- ▶ Status - saker og saksoomfang
  - ▶ Oppstart ordinær fastsetting for inntektsåret 2018
  - ▶ Verserende rettssaker
- ▶ Petroleumsskattesystemet - om anvendelsen av det alminnelige skattesystems regler og prinsipper innenfor petroleumsskattesystemet.
  - ▶ Innledning: Generelt om petroleumsskattesystemet
  - ▶ Supplerende kommentarer til redegjørelsen på Oljeskattekvalden.
- ▶ **Leterefusjon - rettsstridige krav. Oppdatering (straffesak, morselskapsgaranti, erstatningssaker)**
- ▶ Finansposter
  - ▶ Tilordning - kort om forhistorien
  - ▶ Gjeldende petroleumsskattelovs § 3 d - en løsning på flere utfordringer
  - ▶ Tynn kapitalisering - en oppdatering. Aktuelle problemstillinger knyttet til pris.
- ▶ Aktuelle problemstillinger innenfor saksoområdene: tilordning særskatteplikt, konsernintern tjenesteyting, forsikring i captives og salg av naturgass)

# Leterefusjon - rettsstridige krav. Oppdatering (straffesak, morselskapsgaranti, erstatningssaker) «EPH-sakene»

24

ØKONOMI

OSLO TINGRETT. Skatterettssaken fortsetter



Tom Bernhard Knudsen er advokat og bistår Bjarne Skeie og Skeies selskaper i serien av rettsvifter de har havnet i. Hva sluttreringen for dette juristkalaset havner på, vil han ikke spekulere i.  
FOTO: RUNE ØDERGERTSEN

## Juristkalas uten ende i sikte

Misbruket av leterefusjonsordningen som Skeie Technology AS' datterselskap E&P Holding var delaktig i, har resultert i et sjeldent juristkalas. Rettsakene står i kø og advokat-taksametrene tikker.

OSLO

Forstein Fløystad — Oslo Symposium 2019  
— Jovisst er det et stort apparat i sving. Så er det da også snakk om belep i mange hundre millioner

### DETTE ER SAKEN

Finansdepartementet har solgt Skeie Technology AS med krav om drøyt 400 millioner kroner. Belep utgjør av et skattekrav mot Skeie Technology AS' datterselskap E&P Holding AS, det tidligere Skeie

Bakgrunnen er misbruk av leterefusjonsordningen som skal bidra til utviklingen av oljeaktivitet

et bilde av enorm ressursbruk og tilsvarende omkostninger. På Sørlandet er det vel bare serien av noenogfjue rettsaker innen rederifamilien Bergshaven som kan minne om dette juristkalaset.

— Hva totalregningen kommer opp i, har jeg ingen anelse om. Men det er klart at ingen har lyst til å bli sittende med den. Vi får se; det kan bli anker, eller kanskje blir det forlik. Både DNB og TGS Nopec er jo sterkt involvert. Det

Tre sentrale dommer siste år:

### 1) Straffesaken

- TOSLO-2017-51819
- Tre domfellelser for skattesvik
- Lengre fengselsstraffer enn aktors påstand
- Ankesak i lagmannsretten fra november 2019 (12.11.19 til 12.2.20)

### 2) Morselskapsgarantisaken

- LB-2018-13556
- Staten medhold i krav mot morselskapet
- Anke til Høyesterett varslet

### 3) Skeie & Co mot Selmer & Co

- LG-2017-93016
- Medhold Skeie i hovedspørsmålet
- Omfattende omtale av materielle skattespørsmål
- Nektet fremmet til HR - HR-2019-930-U

- Et utall andre tvister mellom aktørene

- ▶ **Saken gjaldt to krav om erstatning og ett krav om honorar**
- ▶ **Den ene saken (kalt TGS-saken) gjaldt erstatningskrav fra EPH mot Christian Selmer og Valcreco (eid av Selmer og hans familie)**
  - ▶ «EPH mener at Christian Selmer opptrådte uaktsomt ved å gi uriktig og utilstrekkelig informasjon til styret om kjøp av seismikk fra TGS-Nopec Geophysical Company ASA (TGS) i 2009.»
  - ▶ «Erstatningskravet er basert på at Christian Selmer har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om forhold som påstås å innebære grovt skattebedrageri, som Selmer også er tiltalt for. Lagmannsretten legger derfor til grunn et krav om klar sannsynlighetsovervekt for faktum som har betydning for å konstatere straffansvar, eller er klart belastende. Det presiseres at straffansvar krever forsett eller grov uaktsomhet, mens det for erstatningsansvar er tilstrekkelig med uaktsomhet. Spørsmålet om straffeskyld avgjøres i den verserende straffesaken, hvor det strenge beviskravet i straffesaker får anvendelse. Ved vurderingen av økonomisk tap og årsakssammenheng, legges det alminnelige kravet om sannsynlighetsovervekt til grunn.»
- ▶ **«Spørsmålet om kjøpet av seismikk fra TGS ga rett til leterefusjon er et hovedtema i saken.»**
  - ▶ «Partene har lagt opp til at lagmannsretten skal foreta en form for **prejudisiell** overprøving av kjennelsen av 14. desember 2015 fra Klagenemnda for petroleumsskatt. Lagmannsretten vil innledningsvis påpeke at denne prøvingen må skje innenfor rammen av partenes påstandsgrunnlag og de bevis som er ført for lagmannsretten, jf. **tvisteloven § 11-2.**» (uthevet her)

## Dom 14.01.2019 Gulating lagmannsrett (17-093016ASD-GULA/AVD2)

### «TGS-saken»

- ▶ EPH krevde leterefusjon basert på kjøp av seismikk fra TGS for ca. 400 millioner kroner i 2009 og ca. 13 millioner i 2010, og fikk **utbetalt 311 millioner i leterefusjon** i desember 2010.
- ▶ Skattemyndighetene endret senere ligningen, og krevde refusjonen tilbakebetalt.
  - ▶ Fastsettingen er endelig.
- ▶ Oljeskattekontoret anmeldte EPH og TGS til ØKOKRIM for skattesvik.
  - ▶ **EPH har vedtatt forelegg**
  - ▶ **TGS dømt i tingretten**



## Dom 14.01.2019 Gulating lagmannsrett (17-093016ASD-GULA/AVD2)

### Om rettens prinsipielle tilnærming til spørsmålet om fradragsrett for EPHs kjøp av seismikk fra TGS

- ▶ «Partenes argumentasjon og bevisføring gjelder **tilknytningsvilkåret** i skatteloven § 6-1, og gjennomskjæringslæren.»
  - ▶ «Klagenemndas vedtak er i tillegg basert på oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1, og armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. Slik saken er prosedert, ligger disse sidene av vedtaket utenfor rammen av saken for lagmannsretten.»
- ▶ «I TGS-skattesaken la Klagenemnda for petroleumsskatt til grunn at kostnadene ved TGS-transaksjonen verken oppfylte oppofrelsesvilkåret eller tilknytningsvilkåret. Begrunnelsen for at tilknytningsvilkåret ikke var oppfylt, var kort sagt at **hovedformålet** med transaksjonen var å få en utbetaling fra staten i form av leterefusjon, og at disposisjonen ikke var egnet for å oppnå erverv av fremtidig inntekt.»
- ▶ **Lagmannsretten siterer HR slik den beskriver hovedformåls læren [HR-2018-391-A avsnitt 64]:**
  - ▶ Læren går i korthet ut på at i de situasjoner én kostnad har flere formål, vil det viktigste formålet i utgangspunktet være avgjørende for fradragsretten. **Er dette et inntektstilknyttet formål, foreligger fradragsrett; er hovedformålet et annet, foreligger ikke fradragsrett, ...** Fra rettspraksis kan blant annet vises til Rt-2005-1434 avsnitt 44 (Total) der 'den alminnelig aksepterte hovedformåls betraktning - **hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektservervet objektivt sett fremstår som det vesentligste**', var avgjørende for resultatet. (uthevet her)
- ▶ **Lagmannsretten :** «Høyesterett har ikke tatt stilling til om hovedformåls læren får anvendelse der kostnaden dels har inntektsformål og dels har finansieringsformål.»



## Dom 14.01.2019 Gulating lagmannsrett (17-093016ASD-GULA/AVD2)

### Om rettens prinsipielle tilnærming til spørsmålet om fradragsrett for EPHs kjøp av seismikk fra TGS

- ▶ «Lagmannsretten bemerker at kostnader forbundet med leteaktivitet normalt vil ha både et inntektsformål og et legitimt finansieringsformål. Leterefusjonsordningen ble etablert nettopp for å stimulere til økt leteaktivitet ved å likestille nye selskaper uten inntekter og med begrenset kapitaltilgang, med selskaper i skatteposisjon. **Letevirksomheten og finansieringen er derfor normalt to sider av samme sak.** Formålet er å skape inntekt gjennom refusjonsfinansiert letevirksomhet. Det gir derfor i utgangspunktet liten mening å spørre om hovedformålet er inntektsskapning eller finansiering.»
- ▶ «Sammenhengen mellom petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd og skatteloven § 6-1 første ledd tilsier imidlertid et krav om tilknytning mellom utgiften og den letevirksomheten som refusjonsordningen skal stimulere til. Prosessen fra letevirksomhet til inntektsbringende utvinning kan ta 10 til 15 år, og risikoen for at leting ikke fører frem til et drivverdig funn, er stor. Det er ikke til hinder for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. **Men dersom kostnaden ikke pådras for å drive slik virksomhet, men for å skaffe finansiering, mangler den nødvendige tilknytningen.** Dersom seismikk dels er kjøpt med inntektsskapende leteformål, og dels uten slikt formål, blir spørsmålet om hovedformålet med transaksjonen er letevirksomhet eller finansiering. Ved denne vurderingen må hele TGS-transaksjonen ses under ett.» (uthevet her)

- ▶ Leterefusjonsordningen medfører at staten - i utgangspunktet (før kostnaden gir inntekt) - dekker en andel av kostnadene (men som «tas tilbake» når/hvis inntektene inntreffer)
  - ▶ Det er derfor legitimt å pådra seg kostnader som etter sin art er letekostnader *med dette som utgangspunkt*
    - ▶ for noen vil det innebære en mulighet for å starte letevirksomhet, for andre kan det gi grunnlag for økt letevirksomhet
- ▶ **Men formålet må (uansett) være letevirksomhet**
  - ▶ (Delvis) finansiering er en virkning for å stimulere til leting og ikke et mål for ordningen
  - ▶ Når økt omfang letevirksomhet er målet, kan ikke finansieringsvirkningen, som sådan, gi grunnlag for fradragsrett.

## Dom 14.01.2019 Gulating lagmannsrett (17-093016ASD-GULA/AVD2) Kort om bevisvurderingen (fradragsretten)

- ▶ Lagmannsretten kom til at TGS-transaksjonen i all hovedsak var begrunnet i finansieringsbehovet.
- ▶ Dette bygget bl.a. på
  - ▶ Objektive forhold: EPHs situasjon i forkant av transaksjonen.
    - ▶ Betydelig finansieringsbehov
    - ▶ Allerede innkjøpt seismikk fra PGS
  - ▶ «Behov» for seismikk
    - ▶ Behovsvurderingen nært knyttet til erstatningsvurderingen: Om Selmer hadde gitt styret i EPH korrekt og fullstendig informasjon om behovet for seismikk i letevirksomheten
    - ▶ Retten bygget behovsvurderingen (i tillegg til de objektive forholdene) i stor utstrekning på hvordan man i ulike sammenhenger (e-poster, styrereferat, lånesøknad, presentasjoner mv.) begrunnet og redegjorde for effekten av kjøp av betydelige mengder seismikk

# Dom 14.01.2019 Gulating lagmannsrett (17-093016ASD-GULA/AVD2)

## Kort om bevisvurderingen (fradragsretten)

- ▶ Et (svært) lite utvalg sitater (fra Selmer):
  - ▶ Basert på den norske stats iver etter å utforske norsk kontinentalsokkel så mener vi at det er store muligheter for å etablere et spennende samarbeid mellom TGS Nopec som seismikk selskap og Skeie Energy [EPH] som prekvalifisert oljeselskap med adgang til "letefinansiering". Vi ser for oss at kan vi tilby dere seismikkkontrakter i størrelsesorden 7-900 millioner kroner over en tre årsperiode.
  - ▶ Det vi har regnet på er muligheten for å teame opp med et seismikk selskap og konstruere en deal slik at skattesystemet gjør det mulig å;
    - 1) Gi seismikkselskapet kontrakter hvor de i det minste får dekket sine kostnader knyttet til skyting av ny seismikk og
    - 2) Dekke Skeie Energy [EPH] sine driftskostnader uten at Skeie (eller seismikkselskapet) trenger å tilføre kapital.
  - ▶ Jeg vil da også simulere cash behovet (som vi må prøve å dekke med seismikken) fra kvartal til kvartal.
  - ▶ Som dere ser av base case så må vi kjøpe ytterligere seismikk fra dere allerede i desember (ca 180 mill) og enda 150 mill i Q2 neste år. Jeg håper at det er mulig uten at det vil virke i drøyste laget hos skattemyndighetene?
  - ▶ Den eneste "kommentaren" jeg hadde fra tidligere gjennomlesing var at vi må være forsiktige og ikke bli for kreative på prisingen slik at vi risikerer en "gjennomskjæring" skattemessig. For eksempel hvis dere mot alle andre kunder for eksempel ville ha fått betalt ca 10 mill for dette arbeidet - så kan en modell hvor dere plutselig får 50 mill skape en viss interesse hos skattemyndighetene.
- ▶ Og fra adm.dir. i TGS: One of the things that worries me most about this proposed deal is the idea of invoicing an amount that we have no expectations of being paid in cash. It feels like we would be complicit in a sort of scam on the government. I think we should insist on a full disclosure of the proposed arrangement to the tax authorities and have an independent assessment on the legality of this idea.

# Dom 14.01.2019 Gulating lagmannsrett (17-093016ASD-GULA/AVD2)

## Kort om bevisvurderingen (fradragsretten)

### ► Lagmannsrettens konklusjon

Lagmannsretten konkluderer etter dette med at det helt dominerende formålet med TGS-transaksjonen var finansiering for å holde EPH flytende gjennom finanskrisen, frem til børsnotering. Transaksjonen var i hovedsak ikke et utslag av en forretningsmessig vurdering av behovet for seismikk i letevirksomheten. Det ble derfor kjøpt langt mer seismikk enn det selskapet hadde behov for i letevirksomheten. Kostnaden ble langt høyere enn forutsatt, fordi kjøpet ikke ga rett til leterefusjon.

# Tema

- ▶ Status - saker og saksomfang
  - ▶ Oppstart ordinær fastsetting for inntektsåret 2018
  - ▶ Verserende rettssaker
- ▶ Petroleumsskattesystemet - om anvendelsen av det alminnelige skattesystems regler og prinsipper innenfor petroleumsskattesystemet. Supplerende kommentarer til redegjørelsen på Oljeskattekvelden.
- ▶ Leterefusjon - rettsstridige krav. Oppdatering (straffesak, morselskapsgaranti, erstatningssaker)
- ▶ **Finansposter**
  - ▶ **Tilordning - kort om forhistorien**
  - ▶ **Gjeldende petroleumsskattelovs § 3 d - en løsning på flere utfordringer**
  - ▶ **Tynn kapitalisering - oppdatering. Aktuelle problemstillinger knyttet til pris.**
- ▶ **Aktuelle problemstillinger innenfor saksområdene: tilordning særskatteplikt, konsernintern tjenesteyting, forsikring i captives og salg av naturgass)**

# Tilordning (gjeldsrenter) - kort om forhistorien

*Bakgrunnen for og virkningen av gjeldende tilordningsregler i petroleumsskatteloven § 3d (fra og med 2007)*

- ▶ Utgangspunkt: gjeldsrenter krever **egne tilordningsregler**. Alminnelige tilordningsregler og -prinsipper i liten grad anvendelige
  - ▶ «kan ikke henføres til noen **bestemt** inntektskilde» - kan ikke etablere tilstrekkelig kausalitet
  - ▶ Som følge av «**skattekilen**» spesielt viktig med en regel som tilordner sokkelen (særskattepliktig inntekt) en «riktig» andel av subjektets samlede gjeldsrenter.
    - ▶ Sokkelen eget distrikt (tilordningsenhet)
- ▶ For selskaper som ikke driver særskattepliktig virksomhet vil ikke (som hovedregel) tilordning til ulike inntektskilder stå sentralt. Her vil skattekilen *mot utlandet* representere den fremste utfordringen i forsvaret av norske skattefundamenter. To tilordningsproblemer:
  - ▶ gjeldsandel
  - ▶ pris (rentesats)
- ▶ Dette er (var) utfordringer som i enda større grad gjaldt sokkelvirksomheten (særskattepliktig inntekt)
  - ▶ Høy gjeldsandel, høy rentesats og fordelingsregler som ga sokkelen en alt for høy gjeldsrentebelastning var en «giftig» kombinasjon

## Tilordning (gjeldsrenter) - kort om forhistorien

*Bakgrunnen for og virkningen av gjeldende tilordningsregler i petroleumsskatteloven § 3d (fra og med 2007)*

- ▶ Problemstillinger knyttet til tilordning av finansielle kostnader og inntekter til særskattepliktig inntekt var en **lovteknisk** gjenganger over tre tiår (fra 1975)
  - ▶ Lovendringen (fra og med inntektsåret) 2007 «løste» flere utfordringer (mangler)
- ▶ I perioden frem til lovendringen i 2007 fokuserte man på to hovedproblemstillinger, nemlig
  - 1) tiltak for å avskjære muligheten for at rentekostnader knyttet til erverv av annen inntekt skal kunne fradras i særskattepliktig inntekt (kausalitet).
  - 2) tiltak for å begrense fradragsrett for reelle rentekostnader (krav til egenkapitalandel)



# Tilordning (gjeldsrenter) - kort om forhistorien

*Bakgrunnen for og virkningen av gjeldende tilordningsregler i petroleumsskatteloven § 3d (fra og med 2007)*

- ▶ Problemstillinger og «løsninger» - historisk kortversjon
  - ▶ Årsakssammenheng (kausualitet)
    - ▶ Fordeling basert på netto inntekt frem til 2001
  - ▶ Ulik behandling av finansutgifter og -inntekter
    - ▶ Netto finans fra og med 1980 til og med 2006
  - ▶ Tynn kapitalisering (særskattegrunnlaget)
    - ▶ Armlengdeprinsippet til og med 1993
    - ▶ Regnskapsmessig EK-krav (+ armlengdeprinsippet) frem til og med 2006: avkortningsregel.
  - ▶ Tykk kapitalisering: egenkapitalfinansiering (100%) av datterselskap basert på låneopptak i utvinningsselskapet.
    - ▶ Ulovfestet gjennomskjæring. To saker én for HR (tap), én for LR (vunnet)

Beregningsformelen for direkte tilordning av rentekostnader til sokkel - § 3 d annet ledd - VIRKNINGER

Løser:

- Årsakssammenheng (kausualitet)
- Tykk kapitalisering
- Netto finansposter

Løser:

Tynn kapitalisering (sokkel)

**Netto rentekostnader (dvs. inkl. valutatap fratrasket valutagevinster) på rentebærende gjeld**

x

0,5

x

Skattemessig nedskrevet verdi formuesobjekter sokkel pr. 31.12

Gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom inntektsåret

# Tilordning.

## Petroleumsskatteloven § 3d fra og med 2007

- ♦ Avkortningsregelen hadde flere svakheter, bl.a. at den bygget på regnskapsmessige verdier.
  - ♦ Dette ga mulighet for ulike regnskapsmessige tilpasninger hvor skattyter kunne oppnå utilsiktede skattemessige fordeler.
- ♦ En "elegant" virkning er nøytralitetsegenskapene:
  - ♦ Det er ikke mulig å øke *andel* renter mv til sokkel ved å "blåse opp" gjelden (redusere EK)
    - ♦ andel øker bare om  $0,5 \times \text{sokkeleiendeler/gjeld} > 1$
- ♦ Dette forutsetter imidlertid at rentemarginen ligger fast (ikke påvirkes av lavere EK-andel)
  - ♦ Lavere EK-andel vil normalt påvirke kredittratingen av selskapet negativt
  - ♦ Kan det påvises at selskapet er tynt kapitalisert som følge av interessefellesskap, vil dette kunne medføre at
    - 1) Kredittratingen må baseres på en markedsmessig egenkapital, og
    - 2) At gjeldsrentefradraget på land (etter tilordning iht. § 3d) må beregnes med utgangspunkt i skattemessig korrigert gjeld
      - *Tynn kapitalisering med virkning for fradraget i «land»*

## Tynn kapitalisering - status

- ▶ I perioden etter innføringen av avkortningsregelen (fra og med 1994) ble tynn kapitalisering basert på armlengdeprinsippet i liten grad (antakelig ikke) vurdert.
- ▶ Ved innføringen av gjeldende § 3d ble denne ansett uttømmende å regulere egenkapitalkravet knyttet til (netto) rentekostnad tilordnet særskattepliktig inntekt.
- ▶ Ikke lenge etter 2007 ble tynn kapitalisering basert på armlengdebetraktninger igjen aktualisert og da med virkning for utvinningsselskapenes skattegrunnlag etter alminnelig skattelovgivning (selskapsskatt; «landskatt»)
  - ▶ Myndighet tilligger petroleumsskattemyndighetene (jf. skfvl. §§ 12-9 og 13-8)
- ▶ Verken tidligere praksis (armlengde) eller lovgivning (avkortningsregelen) tillagt betydning fra og med inntektsåret 2007

# Tynn kapitalisering

- ❑ Markedsmessig egenkapital forankres (i utgangspunktet) i to hovedvurderinger:
  - ❑ **Lånekapasitet** (hva kunne selskapet, vurdert som uavhengig, låne i markedet); i praksis har kontoret fokusert på to forhold ved lånekapasitetsvurderingen:
    - ❑ Leterefusjon (muligheten for å ta opp lån med pant i refusjonskravet knyttet til skatteverdien av leteunderskudd)
      - ❑ Det legges imidlertid til grunn at opphørsrefusjon ikke øker lånekapasitet
    - ❑ Reserver (petroleum)
  - ❑ Hva er en «forretningsmessig rimelig og naturlig kapitalstruktur», jf. Fornebo-dommen (optimal struktur)
    - Ofte gjøres denne vurderingen i tilknytning til kapasitetsvurderingene (bygges inn ved hjelp av sikkerhetsmarginer)
- Lånekapasitetsvurderingene utføres (av kontoret) i samsvar med bankenes modeller (for beregning av kapasitet knyttet til hhv. leterefusjon og reserver)

## Tynn kapitalisering

### Eksempel på beregningsmetode (etter tilordning iht. § 3d)

Gjennomsnittlig rentebærende gjeld år Y  
- Lånekapasitet ved inngangen til år Y  
= Gjennomsnittlig gjeld utover kapasitet (A)

Rentekostnad rentebærende gjeld år Y (B)  
Gjennomsnittlig rentebærende (C) gjeld år Y  
= B/C = Gjennomsnittlig rentesats år Y (GR)

A

GR

GRxA

Fravikelse:  
Rentekostnad på manglende kapasitet

Forutsetning:  $GRxA < \text{rentekostnad tilordnet land etter § 3d}$

# Tynn kapitalisering - oppdatering

## Aktuelle problemstillinger prising (lån)

- ▶ I hvilken grad kan bankenes modell for lånekapasitet for **reservebaserte lån** (RBL) sies å definere grensen for tynn kapitalisering?
  - ▶ Hva med muligheten for andre typer låneopptak, f.eks. obligasjonslån?
  - ▶ Betydningen av opphørsrefusjon.
- ▶ Prising
  - ▶ Rating
  - ▶ Gebyrer

# Saksomfang finans pr. juni 2019

- ▶ 23 selskaper/konsern har pågående saker (endrings-, klage-, retts- og MAP-saker) fordelt på følgende tema:

Rentevilkår inn- og utlån	25
Tynn kapitalisering	9
Cash pool	1
Commitment fee og øvrige lånekostnader	2
Prising av driftsgaranti	10
Annet	9
SUM	<b>56</b>

- ▶ Til sammen utgjør dette 56 åpne saker (hvorav 12 er stilt i bero) med estimert netto økning i skatt på **2,8 milliarder kroner** (*i 29 saker er det ikke estimert beløp*).
  - ▶ Av estimert beløp økning skatt utgjør tynn kapitalisering det klart største beløpet (anslagsvis ca. 70%)
- ▶ Hittil i år er det fattet 2 endringsvedtak med total reduksjon i rentekostnader til fradrag på 291 millioner kroner. Det er også fattet vedtak i to klagesaker. I den ene saken ble tidligere fastsettelse opprettholdt, i den andre ble rentekostnader til fradrag økt med 81 millioner kroner og renteinntekter redusert med 1 million kroner.



## Aktuelle problemstillinger innenfor saksområdene: tilordning særskatteplikt, konsernintern tjenesteyting, forsikring i captives og salg av naturgass

### ▶ Tilordning særskattegrunnlaget

- ▶ Nye utfordringer, bl.a. som følge av tiltak som i større eller mindre grad begrunnes i klimautfordringene

### ▶ Konserninterne tjenester

- ▶ Indirekte metode (fordelingsnøkler) - to særlig aktuelle tema:

1) Skillet mellom opererte/ikke opererte felt

2) Likedeling av kostnader til fellestjenester

#### ▶ FoU

- ▶ Fordelingsnøkler (tilpasset hvilken aktivitet FoU'en gjelder, operert/ikke operert ulik nytte?)
- ▶ Kostnadsbase (Er det særtrekk ved FoU-aktivitet i Norge som tilsier at kostnadene ikke skal fordeles ut i konsernet? Jf. Shell-saken)

### ▶ Salg av naturgass

### ▶ Forsikringer i captive

# Saksomfang konserninterne tjenester per juni 2019

- ▶ 29 selskaper/konsern har pågående saker (endrings-, klage-, retts- og MAP-saker) fordelt på følgende tema:

Indirekte metode (fordelingsnøkler)	16
Timepriser	9
Forskning og utvikling	12
Fortjenestepåslag	1
Mottak av tjenester	2
Annet	11
<b>SUM</b>	<b>51</b>

- ▶ Til sammen utgjør dette 51 åpne saker (hvorav 13 er stilt i bero) med estimert netto økning i skatt på **5,6 milliarder** kroner (i 30 saker er det ikke estimert beløp)