



The Norwegian
Tax Administration

Shell FoU

Dom avsagt av Høyesterett 28.mai 2020

Oljeskattekvelden 2. desember 2021

v/Øystein Hagen, seniorrådgiver, Oljeskattekontoret



The Norwegian
Tax Administration

Shell FoU - struktur for gjennomgangen

- Kort om saken
- Nærmere redegjørelse for HRs vurdering av rettsanvendelse og anvendelse av armlengdeprinsippet med kontorets kommentarer.
- Dommens overføringsverdi til andre saker



Skatteetaten

Kort om saken

- A/S Norske Shell
 - Betydelig FoU-aktivitet i Norge – kostnader på om lag 100-150 MNOK årlig.
 - FoU-samarbeidsprosjekter hvor oljeselskapene som regel ikke får eierskap men sikres ofte følgende
 - Fri bruk av utviklede patenter og prosjekresultater
 - Rabatt på utviklede produkter (begrenset til selskapets finansieringsbidrag)
 - Prioritet ved eventuell kø på ferdig utviklet produkt
 - Iht. FoU-avtalene sikres alle selskap i Shell-konsernet disse fordelene.
 - All FoU er blitt delt med Shells utenlandske konsernselskaper. FoU-kostnadene er likevel hovedsakelig fradragsført fullt ut i Norge.
 - Saksbehandling: endring for inntektsårene 2007-12:
 - Økt særskattepliktig inntekt på til sammen 465 MNOK.
 - OSK fikk fullt medhold i tingrett og lagmannsrett. Rettskraftig avgjort at selskapets inntekt er redusert iht. § 13-1

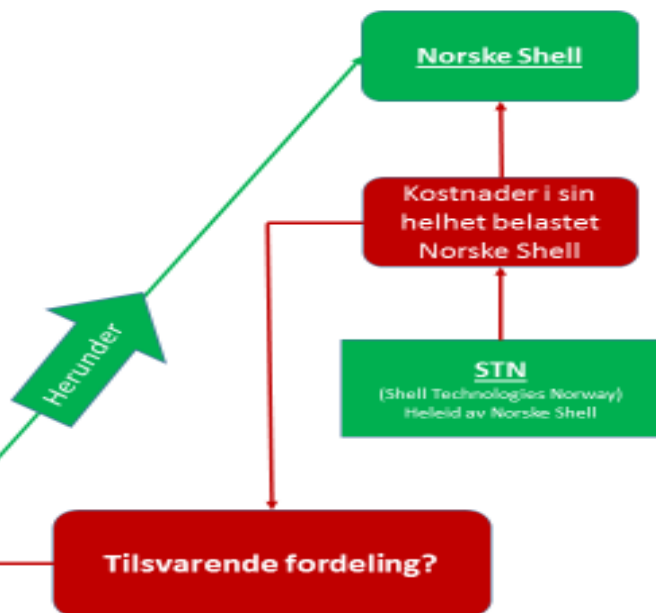


Skatteetaten

SIEP FoU



Norsk FoU





Skatteetaten

Kort om saken - KLNs skjønn

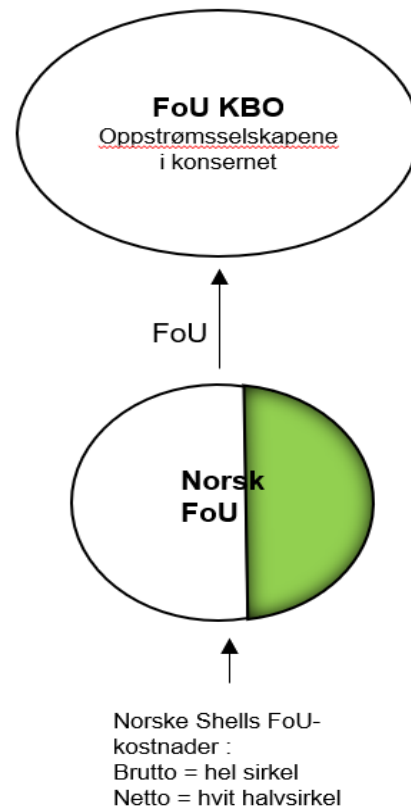
- Ved skjønnet tok Klagenemnda utgangspunkt i at kostnader til FoU-aktiviteten Norge kunne fordeles etter samme nøkkel (SIEP-nøkkelen) som var benyttet ved fordelingen av kostnader fra forskningsavdelingene i USA og Nederland. Denne nøkkelen fordelte ca 5-6% av kostnadene til Norske Shell.
- For å hensynta Norske Shells særskilte nærhet til FoU-aktiviteten i Norge ble det gitt et bunnfradrag på 10 % i kostnadsbasen før videre fordeling mellom Norske Shell og utenlandske konsernselskaper.



Skatteetaten

Kort om saken forts – Brutto/netto

- Selskapet anket hele saken inn til HR – kun spørsmålet om skjønnnet skal beregnes «brutto eller netto» som slapp inn.
- Operatører har iht. Regnskapsavtalen for norsk sokkel, etter nærmere definerte begrensninger, mulighet til å utbelaste generell FoU til sine lisenspartnere.
 - Nærmere definerte begrensninger på hvor mye FoU-kostnader som kan belastes den enkelte lisensen.
 - Det må dokumenteres at kostnadene gjelder FoU-prosjekter med relevans for norsk sokkel.
 - Såkalt lisensspesifikk FoU – FoU for anvendelse på en konkret lisens – er ikke del av saken.
- Selskapet i anken: en eventuell fravikelse må baseres på en kostnadsbase som er beregnet netto, etter fratrekk for generelle FoU-kostnader som er viderebelastet iht. regnskapsavtalen.
 - Selskapet: estimert andel av FoU som er viderebelastet lisenspartnere = ca 40 %.



Regnskapsavtalens bestemmelser om operatørs FoU (utdrag)

2.2.2 Generell Forskning og Utvikling

Operatørens kostnader til Generell Forskning og Utvikling kan belastes Felleskontoen i forhold til årets lete- og utbyggings- og driftskostnader etter følgende regler:

Prosjekter som ikke gjøres til gjenstand for uinnskrenket revisjon kan belastes Felleskontoen etter følgende prosentsatser og grenser basert på årlige kostnader unntatt arealavgift, CO₂-avgift, NOX-avgift når den er direkte pålagt Fellesoperasjonen, kjøp av gass til injisering og tariffer betalt forbindelse med prosessering av petroleum på tredjeparts feltinstallasjoner:

Letekostnader:	0 - 300 mill NOK	2,5 %
Driftskostnader:	0 - 1000 mill NOK	2,7 %
	1000 - 2500 mill NOK	1,0 %
Utbyggingskostnader:	0 - 1000 mill NOK	2,5%
	1000 - 2000 mill NOK	1,0%
	2000 - 3500 mill NOK	0,5%



Skatteetaten

Selskapets regneeksempel i anken

Hjelpedokument sak 19/177162SIV-HRET- A/S Norske Shell mot staten v/Skatteetaten

Virkning justering brutto kostnad

	1. Selskapets påstand	2. Klagenemndas kjennelse	3. Evt fravikelse Shells kostnader
Samlede R&D kostnader	-100	-100	100
Andel partnerne	-40	-40	-40
Andel ASNS	-60	-60	-60
Kostnadsført ASNS	-60	-60	-60
<u>Skattemessig korreksjoner</u>			
Fradrag for 10% av brutto-kostnadene	0	-10	-6
6% av 90 prosent allokert til SIEP	0	-5,4	-3,2
Totalt fradrag ASNS	-60	-15,4	-9,2
Totalt tilbakeført	0	84,6	-50,8
Netto utgiftsført	-60	-60	-60
Netto tilbakeført	0	84,6	50,8
Skattegrunnlag	-60	24,6	-9,2
Skatt 78%	-46,8	19,2	-7,2
Kostnad ASNS etter skatt	-13,2	79,2	-52,8
Effektiv skattesats	78 %	-32 %	12 %

HRs vurdering av det rettslige utgangspunktet for skjønnet

- Fra dommen (kontorets understrekninger)

(52) Slik jeg ser det, er det i godt samsvar med armlengdeprinsippet som følger av skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene, når klagenemnda i sitt vedtak har tatt som utgangspunkt at forholdet mellom Norske Shell og konsernselskapene innebærer en ordning med kostnadsdeling. Det foreligger her ikke en overføring av verdier mot et vederlag som skal fastsettes ut fra de kommersielle prinsippene som vil gjelde ved et ordinært salg av varer, tjenester eller rettigheter.

(55) Klagenemnda uttaler i sitt vedtak følgende om betydningen av at en andel av Norske Shells kostnader til forskning og utvikling ble belastet lisenspartnerne:

«Utbelastningen fra morselskapet og selskapets viderebelastning til partnerne er to separate transaksjoner. Klagenemnda kan ikke se at det foreligger en sammenheng mellom disse transaksjonene som tilsier at disse likevel bør vurderes samlet sett opp mot sktl. § 13-1.»

(56) Ut fra det jeg påpekt, har klagenemnda her ikke tatt et riktig rettslig utgangspunkt. Det nemnda uttaler, må naturlig forstås slik at den mener det reelt sett er skjedd en transaksjon – et salg – i forholdet mellom Norske Shell og konsernselskapene i utlandet. Det riktige ville vært å bygge på at det foreligger en avtale som innebærer en kostnadsbidragsordning.

HRs syn på armlengdeprinsippet i en KBO

- HRs utgangspunkt for armlengdevurderingen:

53) Dette utgangspunktet innebærer at skattemyndighetenes skønnsutøvelse må følge de prinsippene for kostnadsbidragsordninger som kan utledes av skatteloven § 13-1 tolket i lys av OECD-retningslinjene. I retningslinjene punkt 8.12 heter det følgende om hvordan armlengdeprinsippet skal anvendes i en slik sammenheng:

«For the conditions of a CCA to satisfy the arm's length principle, the value of participants' contributions must be consistent with what independent enterprises would have agreed to contribute under comparable circumstances given their proportionate share of the total anticipated benefits they reasonably expect to derive from the arrangement.»

- OSK: prinsipp for KBO: en deltakers andel av bidrag skal tilsvare dennes andel av forventet nytte ved KBOen.
- HRs formulering av problemstillingen og løsningen på denne fremgår i premiss 57. I 58 gis visse utdypninger:

(57) En korrekt anvendelse av armlengdeprinsippet tilsier at man må vurdere hva Shell-selskapene i utlandet – som ledd i en kostnadsbidragsordning mellom uavhengige parter – ville akseptert å yte tatt i betraktning den fordel man forventer å oppnå gjennom tilgang til resultatene fra FoU-virksomheten i Norge. Slik jeg ser det, vil det riktige da være å bygge på det som rent faktisk er kostnadsbelastningen for Norske Shell. Det innebærer at kostnader som er dekket av andre, ikke skal medregnes.

(58) Det kan ikke ha betydning om den kostnadsdekningen som oppnås gjennom belastningen av lisenspartnerne, sett fra Norske Shells side fremstår som en kostnadsdeling eller mer som en betaling for tilgang til resultatene fra FoU-prosjekter. Det avgjørende vil uansett være at det i forholdet mellom Norske Shell og Shell-selskapene i utlandet er tale om en kostnadsbidragsordning som innebærer at det er de faktiske kostnadene for Norske Shell som skal fordeles basert på selskapenes forholdsmessige nytte. Den andelen av kostnadene til FoU-prosjekter som er belastet lisenspartnerne, kan i denne sammenheng ikke anses som en kostnad for Norske Shell.



Skatteetaten

HRs referanser til SIEP-FoU

- (48) Et sentralt utgangspunkt for vedtaket er at den forskningsaktiviteten som Norske Shell driver i Norge, skattemessig skal behandles på samme måte som den virksomheten som drives av Shell internasjonalt gjennom SIEP-samarbeidet. Samarbeidet bygger på et prinsipp om kostnadsdeling. Dette innebærer at det er de faktiske kostnadene, uten tillegg av noen form for fortjeneste, som skal deles forholdsmessig mellom konsernselskapene basert på det enkelte selskaps nytte. Klagenemndas vedtak må forstås slik at man aksepterer at SIEP-samarbeidet er etablert på en måte som oppfyller kravene til armlengdes avstand.
- (49) I et konserninternt dokument, betegnet «Operating Modul Documentation», beskrives kostnadsdelingen innenfor SIEP-samarbeidet blant annet slik i punkt 1.4:
«The Operating Model operates within the context of a cost sharing system, where services are made available 'at cost' (i.e. without any element of profit) and shared proportionally amongst each of the companies benefiting from the activities for which the costs were incurred.»
- (50) Det følger videre av konsernets regelverk at man ved beregningen av kostnader skal gjøre fradrag for inntekter som er oppnådd i tilknytning til FoU-virksomheten. Dette er uttrykt slik:
«From the said cost shall be deducted all such amounts (...) as in the year concerned shall have been received by SIEP in consideration of the granting of any licences or other rights of use in respect of patented and unpatented technical knowledge and information in the said fields.»

HRs konklusjon

- (59) Etter dette er jeg kommet til at klagenemndas vedtak bygger på en uriktig forståelse av armlengdeprinsippet slik dette følger av skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene.
- (60) Klagenemndas vedtak må da oppheves. Det følger av det jeg har påpekt, at ved nemndas nye behandling kan den andelen av kostnader til forskning og utvikling som er belastet Norske Shells lisenspartnere, ikke inngå i den inntekten som skal fastsettes ved skjønn. Domsslutningen kan dermed utformes med utgangspunkt i Norske Shells påstand.

OSKs kommentarer til 57 og 58

- Sett i rammen av retningslinjene tar HR stilling til verdsettelsen av det FoU-bidraget selskapet yter inn til konsernets kostnadsbidragsordning for FoU. Jfr. Retningslinjene 8.23-8.33, særlig 8.25:

8.25 Under the arm's length principle, the value of each participant's contribution should be consistent with the value that independent enterprises in comparable circumstances would have assigned to that contribution. That is, contributions must generally be assessed based on their value at the time they are contributed, bearing in mind the mutual sharing of risks, as well as the nature and extent of the associated expected benefits to participants in the CCA, in order to be consistent with the arm's length principle. In determining the value of contributions to a CCA the guidance elsewhere in these Guidelines should be followed.

- Etter 8.25 skal **alle forhold som ville vært relevante** i en tenkt forhandling mellom uavhengige hensyntas ved verdsettelsen (også forhold av mer overordnet/generell art). Dette må også gjelde når verdsettelsen på noen måte tar utgangspunkt i tilhørende kostnader (som er tilfelle i denne saken).
- Følgende forhold vil etter kontorets syn kunne være relevante ved armlengdevurderingen HR foretar i 57:
 1. Antatt fellestrekk hos deltakerne i konsernets KBO: utøver i stor grad operatørskap i sine land med muligheter til å viderebelaste lisenser etter et "no gain, no loss"-prinsipp.
 2. Fordelingsnøkkelen oppbygning og hvilken nytte denne reflekterer.
 3. De helhetlige virkningene av den norske regnskapsavtalens bestemmelser om utbelastning av FoU for Norske Shell.



Skatteetaten

1. Fellestrekk ved deltakerne i konsernets KBO

- Norske Shell er ett av om lag 80 selskaper i Shell-konsernet som utøver oppstrømsvirksomhet.
 - Det er oppstrømsselskapene som er deltakerne i konsernets KBO for FoU. SIEP er ikke selv deltaker men en tjenesteyter til KBOen.
- Global oppstrømsvirksomhet utøves i stor grad via joint ventures hvor selskapet som innehar operatøransvaret belaster fellesskapet etter et «no gain, no loss» prinsipp.
 - Operatør kan under et slikt prinsipp også få dekket sine indirekte kostnader tilknyttet utøvelsen av operatørskapet.
 - Rimelig å anta at kostnader til FoU på noen måte kan belastes lisenspartnere som del av de indirekte kostnadene selv om mekanismen trolig vil være ulik den i norsk regnskapsavtale.
- Hvordan står HRs vurdering i 57 seg i en situasjon hvor flere av konsernselskapene har mulighet til å viderebelaste FoU til sine opererte lisenser?
 - Norske Shell må ith. 57 dele sin operatørfordel (mulighet til å viderebelaste FoU til lisens) fullt ut med alle deltakerne i konsernets KBO. De øvrige deltakerne kan så få dekket deler av sine tildelte FoU-kostnader i sine operatørskap uten å måtte dele denne fordelene med konsernets KBO.
 - Operatørenes viderebelastningsrett (operatørfordelen) blir da ikke behandlet likt for deltakerne i KBOen. Blir da risiko relatert til viderebelastning delt mellom deltakerne?
 - I en situasjon hvor FoU-aktiviteten skal utføres av et oppstrømsselskap (og ikke fra et service-senter som SIEP) vil selve lokaliseringen av denne aktiviteten gi fordelingsmessige konsekvenser.
 - Et slags **gratispassasjerproblem** vil oppstå: ingen av oppstrømsselskapene vil påta seg FoU-aktivitet på vegne av KBOen men vil heller ønske at noen andre utfører aktiviteten, ref. eksempel neste side.



Skatteetaten

1. Forts: forenklet eksempel på anvendelse av HRs «netto-prinsipp»

- Forutsetninger:

- Det er to oppstrømsselskap (selskap A og B) i konsernet som begge er operatør med rett til å utbelaste FoU til lisenspartnere med 50 %.
- For enkelhets skyld antas det at selskap A og B har nøyaktig like stor virksomhet (og at benyttet fordelingsnøkkel vil fordele 50/50 mellom selskapene).
- Det blir besluttet at ett av selskapene må påta seg å utføre FoU for MNOK 100 i året på vegne av konsernet og at det skal benyttes et nettoprinsipp i tråd med HRs dom for fordeling av kostnadene mellom A og B.

- Spørsmål:

- Hvis selskap A og B tenkes uavhengige: hvilket selskap rekker opp hånden for å utføre FoU-aktiviteten?
 - Begge vil ønske at den andre parten tar på seg oppdraget:
 - Hvis A tar på seg oppdraget må den nettoberegne FoU-bidraget til 50 ($100 * 50\%$). Disse 50 blir så delt likt mellom A og B med 25 hver. B får så viderebelastet 50 % av sin FoU og ender opp med å bære **12,5 MNOK** ($25 * 50\%$) mens A må bære **25 MNOK**.
 - Under forutsetning av at begge parter har viderebelastningsrett får lokasjon for utførelse av FoUen avgjørende konsekvenser for endelig kostnadsbelastning for A og B.

2. Fordelingsnøkkelens oppbygning og hvilken nytte denne reflekterer

- Observert praksis hos oppstrømsselskap (våre skatteyttere):
 - Generelt sett: Fordelen operatør har ved å kunne viderebelaste lisenser blir ikke «delt» i konsernet, men liggende igjen lokalt hos den som utøver virksomheten.
 - Men: ofte vil den benyttede fordelingsnøgkelen hensynta operatørskapet ved at fordelingen baseres på aktiviteten i hele lisensen (100 %), ikke bare på operatørs andel.
 - Tjenester som belastes ved indirekte metode (herunder også FoU) – innslag av fordelingsnøkler hvor hele lisensens tall (100 %) inkluderes (feks. lisensens totale produksjon, capex/opex, lisensareal etc.).
 - Bruk av «brutto» fordelingsnøkler for FoU innebærer at selskapene (som operatør) også belastes for den nytte de øvrige lisensdeltakerne har av FoUen. Når så operatør i neste ledd blir kompensert innad i lisensen for denne FoUen er nytten av denne allerede hensyntatt i «brutto» fordelingsnøkkel og «operatørfordelen» skal følgelig bli liggende igjen lokalt.

2. Fordelingsnøkkelens oppbygning og hvilken nytte denne reflekterer

- HR om SIEP-nøkkelen (kontorets understrekning):

(33) Klagenemndas skjønnsfastsettelse bygger på en fordeling av kostnadene til forskning og utvikling i Norge mellom konsernselskapene etter den nytten de ulike selskapene har hatt av denne aktiviteten. Norske Shells adgang til fradrag er etter nemndas vedtak begrenset til den andelen av kostnadene som er ansett å svare til nytten for dette selskapet. Nemnda har tatt utgangspunkt i den fordelingsnøkkelen konsernet selv benytter for kostnader som er omfattet av SIEP-avtalen, og har ut fra dette lagt til grunn at Norske Shells andel av kostnadene utgjør fem til seks prosent. Slik saken står for Høyesterett, er bruken av denne fordelingsnøkkelen ikke i seg selv et tvistetema.

- OSK:
 - HR legger fordelingsnøkkelen til grunn uten nærmere drøftelse av dennes betydning for problemstillingen det tas stilling til i premiss 57.

3. De helhetlige virkningene av regnskapsavtalen for selskapet

- **Fra operatørs side:**

- Ved deltakelse i FoU-samarbeidsprosjektene i Norge får oljeselskap som regel ikke eierskap men sikres ofte følgende:
 - Fri bruk av utviklede patenter og prosjekresultater
 - Rabatt på utviklede produkter (begrenset til selskapets finansieringsbidrag)
 - Prioritet ved eventuell kø på ferdig utviklet produkt
- Iht. FoU-avtalene sikres alle selskap i Shell-konsernet alle disse fordelene.
 - Andre fordeler: valg av prosjekter og styringsmulighet, innsikt i godheten i teknologien utover det som blir offentlig tilgjengelig.
- Får dekket deler av FoU-kostnadene av lisenspartnere.

- **Fra lisensdeltakernes side:**

- Må være med å finansiere operatørs FoU-aktivitet men får ikke selv noen av fordelene listet ovenfor.
- Risikerer å måtte dekke FoU-kostnader som også er til nytte i operatørs utenlandske konsernselskaper (jfr. Shell-konsernets nytte av Norske Shells FoU-aktivitet).
- Oppnår en indirekte fordel ved at operatørs tekniske kompetanse styrkes, ved kompetansedeling innad i lisensen og ved at informasjon fra FoU-prosjektene gjøres offentlig ved publisering.

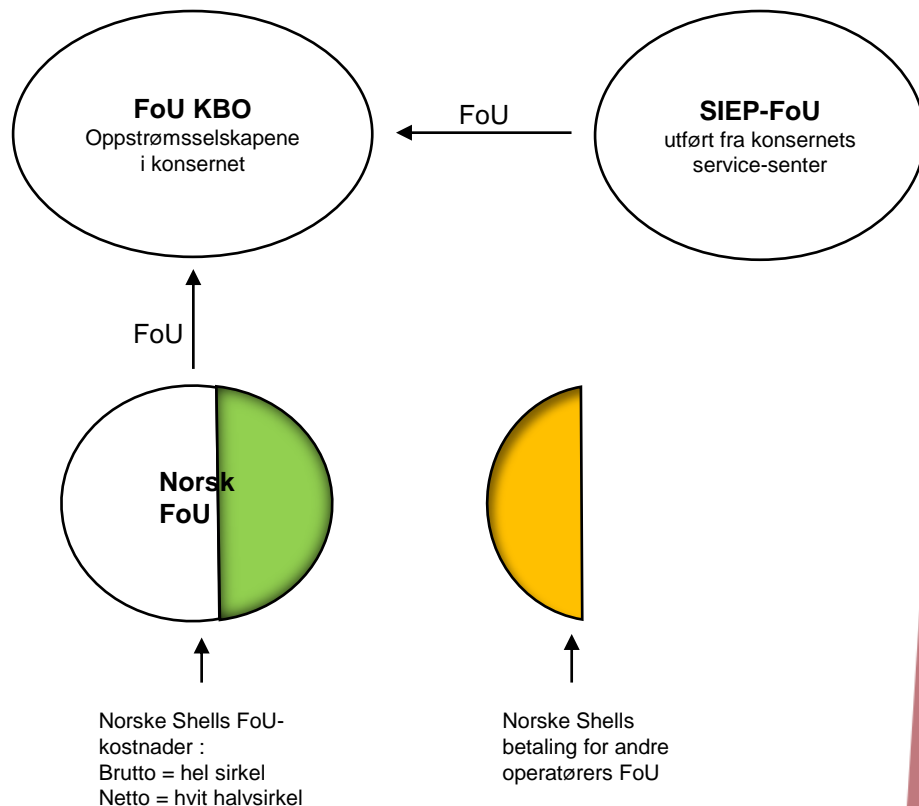
3. De helhetlige virkningene av regnskapsavtalen for selskapet

- **OSK: Regnskapsavtalens bestemmelser vedr. generell FoU fremstår klart gunstig for operatør og tilsvarende ugunstig for lisensdeltakere. Ordningen må sees i helhet.**
 - Norske Shell utøver også betydelig virksomhet som lisensdeltaker.
 - Tar således del i både oppsidene og nedsidene ved regnskapsavtalens prinsipper for finansiering av generell FoU.
 - HRs dom medfører at oppsiden (operatørfordelen) må deles fullt ut i konsernet mens nedsiden (betaling for andre operatørers FoU) bæres av selskapet alene.
 - Kontorets syn: ved en tenkt forhandling mellom uavhengige parter ville de helhetlige effektene av regnskapsavtalen antakelig blitt vektlagt.
 - HR kommenterer ikke dette forholdet direkte, trolig fordi betaling for andre operatørers FoU ikke anses som del av *selskapets* FoU-aktivitet. Jfr. også avgrensningen HR gjør i premiss 36 (kontorets understrekning):

(36) Utvinning av petroleum på norsk sokkel skjer på grunnlag av en utvinningstillatelse (lisens) tildelt av staten etter reglene i petroleumsloven § 3-3. Det er vanlig at utvinningstillatelse for et felt tildeles flere rettighetshavere i fellesskap. I slike tilfeller skal én av rettighetshaverne utpekes som operatør, jf. petroleumsloven § 3-7. Denne saken gjelder kostnader knyttet til felt der Norske Shell er operatør.

Forsøk på oppsummering og figur

1. Utgangspunkt: Norske Shell yter et bidrag («in natura») til en KBO det selv deltar i, og skal kompenseres for dette.
2. Bidraget må verdsettes, jfr. retningslinjene. Som praktisk tilnærming: verdsettelse basert på kostnader. Men hvilke kostnader (brutto eller netto)? Hva ville uavhengige gjort?
3. HR vurderer forholdet isolert. Selskapet kan bare få dekket sine endelige (netto) kostnader ved å yte bidraget. Referanse til belastninger fra service-senteret SIEP som anvender et nettoprinsipp for sine bidrag, uten profitt.
4. OSK: viderebelastning til lisens har en større sammenheng og ville trolig ikke blitt vurdert strengt isolert mellom uavhengige.
 - a) KBO-deltakernes mulighet til å viderebelaste FoU til lisenspartnere må behandles konsekvent innad i KBOen uavhengig av hvem som påtar seg FoU-aktiviteten.
 - b) Helhetlige virkninger av den norske regnskapsavtalen for Norske Shell: Fordelen med å viderebelaste som operatør kan motsvares av ulempen med å bli viderebelastet som lisensdeltaker.
 - c) a) og b) innebærer også relevante forskjeller mellom Norske Shell og SIEP som vanskeliggjør en direkte overføring av sistnevntes netto-prinsipp til Norske Shell. Ved «direkte overføring» bør fordelingsnøkkelene til SIEP også vurderes nærmere.

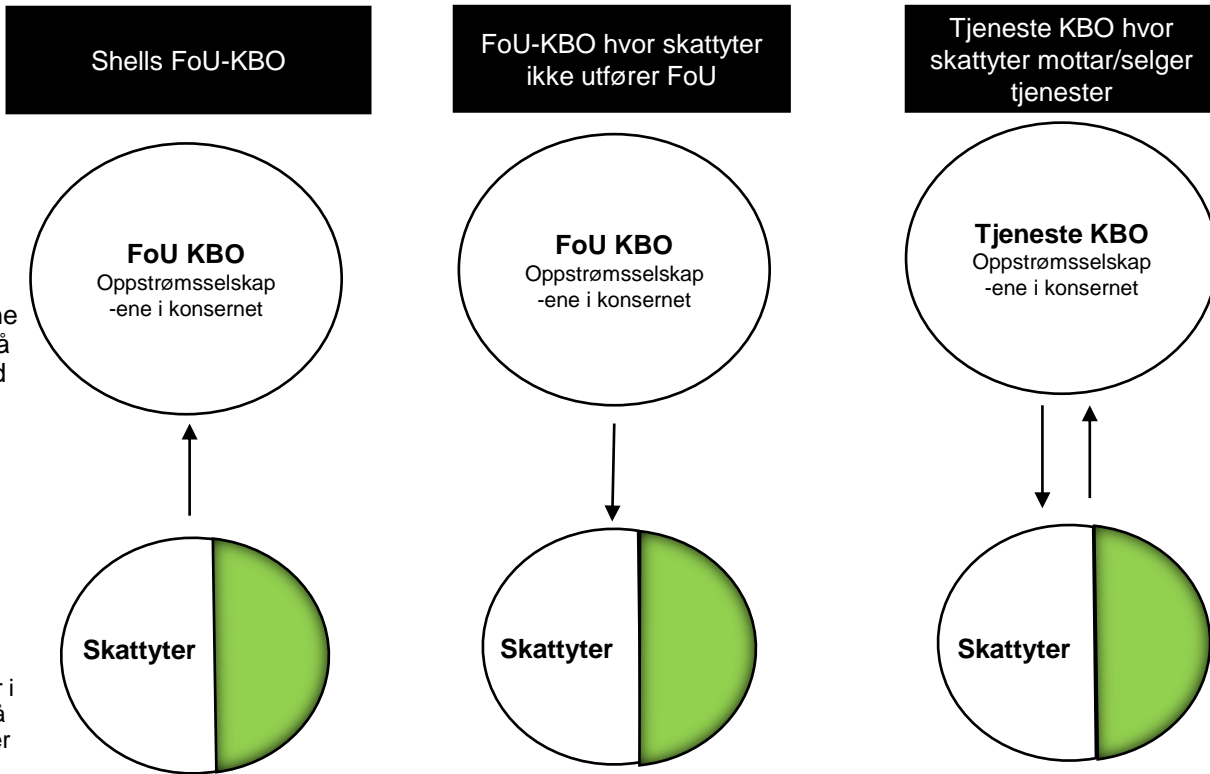




Skatteetaten

Overføringsverdi av dommen til andre type saker

- HRs «netto vurdering» overførbar til andre type saker?
 - Der FoUen går andre veien, ref. figur i midten?
 - Speilvendening av dommens tema; vurdering av om selskapene som utfører FoU er i posisjon til å viderebelaste til lisens og dermed skal nettoføre belastning til skattyter.
 - For tjeneste-KBOer hvor skattyter er mottager eller yter, ref. figur til høyre?
 - Dommens vurdering synes utpreget konkret i forhold til de foreliggende faktum.
 - Utviklings-KBO vs. Tjeneste-KBO
 - Andre type viderebelastninger i regnskapsavtalen er basert på andre belastningsmekanismer og prinsipper. Til dels ulike rasjonaler, eks 0,65 %-regelen for Hovedledelse og Konsernstaber.



Grønn halvsirkel = dekket av lisenspartnere



Kontorets syn på dommens overføringsverdi til andre saker, forts.

- HR foretar en armlengdevurdering basert på den konkrete situasjonen.
 - I denne sammenheng vektlegger HR at kostnader som er viderebelastet lisenspartnere ikke kan «anses som en kostnad for Norske Shell», jfr. premiss 58.
 - Dommen kan ikke tas til inntekt for at viderebelastede kostnader på generelt grunnlag skal sees bort fra ved en skjønnsutøvelse etter § 13-1.
- Dommens overføringsverdi avgrenses av det som er vurderingstema i premiss 57:
 - Hva uavhengige deltakere ville akseptert å yte (OSK: eller betale) for FoU-bidraget som Norske Shell tilførte KBOen.
 - I realiteten en verdsettelse av et FoU-bidrag inn til en KBO. Tvilsom/uklar overføringsverdi for saker hvor:
 - Den underliggende KBO-aktiviteten er av annen art; tjeneste-KBOer.
 - Hvor viderebelastningen til lisens er basert på andre prinsipper og mekanismer enn for FoU.
- Dommens overføringsverdi begrenses ytterligere av at HR ved armlengdevurderingen ikke går nærmere inn på hvordan benyttet fordelingsnøkkel er bygd opp/virker.
 - OSK: Som utgangspunkt må en ved vurdering av en KBO se kostnadsbase og fordelingsnøkkel i helhet.

The Norwegian
Tax Administration

**Takk for
oppmerksomheten!**

Skatteetaten.no



