

# DEL III

1

## KONSERNINTERNE TJENESTER

# Tema

2

1. Innledning – bl.a. om kontrollen ved ligningen, omfang fravikelser, utfordringer.
2. Aktuelle problemstillinger
3. Fortjenestepåslag ved fullkostbasert belastning og nettometode ved gjensidig tjenesteyting
4. Kostnadsnivåjustering av fordelingsgrunnlaget «capex/opex» - nytt faktagrunnlag
5. Kontroll basert på tjenesteyters regnskap – anvendelig ved kontroll av både direkte og indirekte kostnader
6. Oppdatering : Samarbeids- og regnskapsavtalen som utgangspunkt for skjønn ved belastning av kostnader knyttet til hovedledelse og stab (fra konsernet) på selskapets ikke-opererte lisenser

# Innledning

3

## Ligningsbehandlingen

- 🔥 Fra virksomhetsplanen, fra omtalen av det tredje (og siste) **fokusområdet**:  
«Det er besluttet en .. gjennomgående kontroll av området ved ligningen. ...., men samtidig basert på erkjennelsen av at dette er et kontrollområde hvor absolutte sannheter er vanskelig å finne.»
- 🔥 Jf følgende fra Ligningskveld 2012:  
«Generelt:
  - 🔥 Det synes akseptert at det ikke i alle tilfeller er nødvendig å etablere direkte sammenhenger, dvs.
    - 💧 at skjønnsmessige vurderinger (til dels antakelser) kommer inn som elementer på flere trinn i vurderingen av armlengdemessigheten
    - 💧 at sannsynlighetsvurderingen derfor blir mer fremtredende enn for andre typer konserninterne transaksjoner
  - 🔥 Usikkerheten blir derfor utfordringen»

# Innledning

## Årets kontroll

4

- De fleste saksbehandlere har vært involvert i kontrollen
- Alle selskaper med betydelige konsernbelastninger er kontrollert
- Kontrollen har ofte vært spisset mot type belastninger hvor risikoen for inntektsreduksjon anses høyest.
- Det har vært fokus på konsistent ligningsbehandling
- Kontroll av spesielt belastninger for indirekte konserninterne tjenester er tidkrevende og for flere selskaper har det derfor ikke vært mulig å ferdigstille kontrollen i løpet av ligningsbehandlingen.
- Mange selskaper har ligningsvedtak, endringsvedtak eller klagevedtak fra tidligere år som er fulgt opp under årets ligningsbehandling.

# Innledning

## Årets kontroll

5

<b>Tema</b>	<b>Beløp (mill NOK)</b>	<b>Antall selskaper</b>
<b>Fortjenestepåslag</b>	49	13
<b>Direkte timepriser</b>	15	3
<b>Manglende sannsynliggjøring av mottatt tjeneste/nytte</b>	150	1
<b>Indirekte kostnader - fordelingsnøkler</b>	123	4
<b>Indirekte kostnader - manglende utbelastning (nytte i utlandet)</b>	66	1
<b>Tjenester knyttet til salg av petroleumsprodukter</b>	122	6
<b>Div. korrigeringer (etter anmodning fra selskap)</b>	13	2
<b>Totalt</b>	<b>538</b>	
<b>Hvorav inngår i fravikelsesoversikt for tørrgass og våtgass</b>	71	

# Innledning

6

- Et grunnleggende problem (fortsatt) for petroleumsskattemyndighetene:

## **Manglende grunnlag for *reell* kontroll**

- Det er skattemyndighetene som i utgangspunktet skal sannsynliggjøre inntektsreduksjon, men
- som det heter i ligningslovens § 4-12, skattyter
  - ” .. skal utarbeide skriftlig dokumentasjon **som gir grunnlag for** å vurdere om priser og vilkår .. samsvarer med det som ville vært fastsatt .. mellom uavhengige parter ..” (uthevet her)

# Innledning

7

Hvilke opplysninger er f eks nødvendig når indirekte kostnader fordeles mellom mange subjekter (i flere land)?

## 🔥 Kostnadsbasen

- 🔹 Krav om at alle kostnader skal ha relevans for det norske selskapet?
- 🔹 Må man tillegge grad av relevans betydning? F eks fordi det norske selskapet har bygget opp omfattende egen kompetanse på området.
- 🔹 Eller at det dreier seg om tjenester som det norske selskapet neppe ville kjøpt som uavhengig
- 🔹 Og man ikke kjenner andre subjekters kompetanse/behov
- 🔹 Kan man derfor kreve innsikt i andre subjekters behov/aktiviteter innenfor tjenesteområdet?

## 🔥 Mottatte tjenester

- 🔹 Hvordan dokumentere at tjenestene er mottatt? Hva med omfang? Hvilke «spor» må finnes i selskapets egne aktiviteter?
- 🔹 Kan noen aktiviteter bare foregå i et annet subjekt uten «spor» i det norske selskapet? Hvor går grensen mot ivaretagelse av eierinteresser?

# Innledning

8

Hvilke opplysninger er f eks nødvendig når indirekte kostnader fordeles mellom mange subjekter (i flere land)?

## 🔥 Fordelingsnøkler

- 🔹 Kan neppe vurderes uavhengig av vurderingen knyttet til kostnadsbasen og mottatte tjenester
- 🔹 Nøkler uten direkte korrelasjon (som gjelder de fleste) bør ideelt sette korrigeres for grad av relevans i de ulike selskapene
- 🔹 Det er dessuten et spørsmål om i hvilken grad man kan kreve sannsynliggjøring av at fordelingsnøkkelen gir korrelasjon
  - ⇒ Korrelasjonskravet omfatter også den relative fordelingen mellom tjenestemottakerne
- 🔹 Eller om man må akseptere fordelingsnøkler som fremstår som «fornuftige» enten som følge av en mer overordnet vurdering eller fordi fordelingsnøklerne (i større eller mindre grad) er i bruk i bransjen.
- 🔹 Det må også vurderes om, og i hvilken grad, man må kreve ulike fordelingsnøkler (eventuelt «flerleddede», vektete nøkler) for ulike tjenesteområder
- 🔹 Fordelingsmetoden (eks: timelister) kan innebære at belastningen fremstår som direkte tjenesteyting
  - ⇒ Også selskapene har da i noen tilfeller oppfattet dette som direkte tjenesteyting



# Innledning – aktuelle problemstillinger

9

- Direkte tjenesteyting
  - Avklaring av omfang (sannsynliggjøring) og innhold/kvalitet
  - Netto eller brutto ved gjensidige tjenesteytinger – krav til sammenheng
  - Prising basert på SUP (markedet)
    - ✦ Hvilket marked (land)?
    - ✦ Justering for å oppnå sammenlignbarhet er utfordrende
    - ✦ Timepriser i liten grad fraveket ved årets ligningsbehandling
  - Kostbaserte prisinger:
    - ✦ Fullkost: fortjenestepåslag basert på risikovurderinger. Hvilken risiko skal legges til grunn ved prisingsmetoder som ikke (identiske) finnes i markedet?

# Innledning – aktuelle problemstillinger

10

- Indirekte tjenesteyting
  - Inntektsreduksjon: De fleste problemstillingene, jf foran
  - Hvordan skjønne?
  - Kan Samarbeids- og Regnskapsavtalen benyttes?
  - Og kan avvik fra avtalen indikere inntektsreduksjon?
  - Må ulike kostnadsbaserte fordelingsnøkler prisnivåjusteres for å oppnå bedre korrelasjon?
- Kostnadsbidragsordninger (KBO)
  - Ikke uvanlig at selskapene påberoper seg at kostnadsbelastningen bygger på en KBO-ordning
  - Som oftest da slik at den aktuelle ordningen ikke «treffer» retningslinjenes kriterier fullt ut
  - I noen tilfeller ikke nødvendig å ta standpunkt: Uansett forventning om fordel, f eks kostnadsbesparelser som følge av stordriftsfordeler ved slike kostnadsdelingsordninger. En SUP-vurdering kan vise at selskapet ikke har hatt noen fordel av ordningen.

# Innledning – aktuelle problemstillinger

- «Managementselskaper»
  - Det godtas ikke fortjenestepåslag overhodet når sakkelselskaper setter opp egne «managementselskaper» på land i Norge som kun leverer tjenester til sakkelskapet
  - Dette er fast praksis
  - Lagt til grunn overfor «nye» selskaper – også ved årets ligning
- Tjenester knyttet til salg av petroleum
  - Normalt direkte tjenesteyting hvor tjenesteomfanget kan identifiseres
  - I mange tilfeller foreligger et uavhengig marked for tilsvarende tjenester
  - Derfor ofte mulig å anvende SUP
  - Som kontroll mot selskapenes kostbaserte belastning
  - Reiser også tilordningsspørsmål: ytes tjenesten før eller etter særskattepliktig innvinning (levering)

# Innledning – aktuelle problemstillinger

12

- «Gjensidig» tjenesteyting
  - Flere selskaper yter også tjenester til konsernselskaper i utlandet
  - Dette gjør kontrollen mer krevende: overprising versus underprising
  - Og reiser også spørsmål om sammenhengende vurdering og netto- eller bruttovurdering (omtales senere).
- Forskning og utvikling (FoU)
  - Nytte for mottakende selskap kan ligge langt frem i tid
  - «Avtrykk» i mottakende organisasjon kan derfor være fraværende i det aktuelle inntektsår
  - Problemstillinger – i tillegg til relevans og nøkkel:
    - ✦ I hvilken grad «norsk» forskning også skal fordeles ut på øvrige konsernselskaper
    - ✦ Herunder betydningen av at noe av forskningen er oppdragsforskning som i større eller mindre grad kan bli offentliggjort

# Innledning – aktuelle problemstillinger

13

- Ulike former for internasjonal omdømmebygging
  - Dette vil normalt gjelde ulike aktiviteter for å styrke kunnskap og tillit hos sentrale aktører (også offentlige) i bransjen i ulike markeder og land, bl.a. for å
    - ✦ Fremstå som en attraktiv arbeidsgiver
    - ✦ Åpne for nye forretningsmuligheter
    - ✦ Påvirke bransjens rammebetingelser
  - Og vil derfor kunne ha høyst ulikt innhold
  - Den relative virkningen vil derfor også normalt være høyst usikker for de ulike enhetene/selskapene
  - ⇒ Kontroll vil som oftest kreve konkret vurdering av den enkelte aktiviteter for i det hele tatt å kunne identifisere fordeler for det norske subjektet
  - ⇒ I noen tilfeller vil man også måtte ta stilling til om det er mulig å skille mellom eierrettigheter til varemerke, merkenavn o.l og omdømme på et mer overordnet nivå

## Fortjenestepåslag ved fullkost (etterkalkulert) direkte tjenesteyting. Netto-/symmetrivurdering ved gjensidig tjenesteyting

- 1. FRA INTET PÅSLAG TIL EN «REVURDERING» DER DET**
  - Med utgangspunkt i en antakelse om at tilsvarende prisingsavtale i praksis ikke ville blitt inngått mellom uavhengige parter
  - Der påslaget størrelse derfor må basere seg på realøkonomiske betraktninger – en teoretisk tilnærming basert på at tjenesteyter tilpasser seg rasjonelt i en tilnærmet risikofri transaksjon
  - Men også om en alternativ tilnærming for de tilfeller hvor man har fullt innsyn i tjenesteyters regnskap
- 3. I TILKNYTNING TIL DETTE INTRODUSERES NETTO/SYMMETRI-BETRAKTNINGER VED KJØP/SALG AV KONSERN TJENESTER. DETTE BRYTER MED TIDLIGERE NEMNDSAVGJØRELSER**

# Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting

## Historien - kortversjonen

15

- 🔥 I lang tid (1970-, 1980- og 1990-tallet):
  - 🔹 Selskapenes konsernbelastninger i hovedsak basert på ren kostnadsfordeling.
  - 🔹 Svært sjelden gjenstand for markedsmessig prisvurdering.
- 🔥 Klagekjennelse (2006) avsagt des. 2010:
  - 🔹 «Klagenemnda har i tidligere kjennelser lagt til grunn at hvor det dreier seg om en kostnadsfordelingsordning vil det ikke være armlengdemessig med et fortjenestepåslag»
  - 🔹 «Klagenemnda er .. av den oppfatning at kjøp og salg av .. må ses på som to separate saker, og at det ikke foreligger hjemmel for å gjennomføre en netting av påslagene»

# Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting

## Historien - kortversjonen

16

🔥 Forlik september 2011:

- **Fortjenestepåslag**
- **Nettoprinsippet lagt til grunn, men med følgende presisering:  
«Forlik av saken er gjort av hensiktsmessighetsgrunner ..»**



# Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting

## Historien – kortversjonen – netto-/symmetriprinsippet

17

- ♦ **På bakgrunn av bl.a. forliket fremmet kontoret, overfor Oljeskattenemnda, forslag om åpning for bruk av nettoprinsipp**
  - ♦ Ordlyden i § 13-1 ikke til hinder for en samlet vurdering som grunnlag for fastsettelse av netto inntektsreduksjon
  - ♦ «Det er imidlertid klart at bestemmelsen ikke kan forstås som et krav om en totalvurdering, dvs. det kreves ikke at man må vurdere alle økonomiske virkninger av interessefellesskapet. Det må derfor foreligge en eller annen sammenheng som gjør det naturlig å se transaksjonene som et hele. Spørsmålet er derfor hva som skal til for at man kan/skal se transaksjonene i sammenheng, ikke om det er anledning til å se transaksjonene i sammenheng. *Er sammenhengen tilstrekkelig sterk vil nok også skattyter ha krav på et nettoskjønn.*»

# Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting

## Historien – kortversjonen – netto-/symmetriprinsippet

18

### 🔥 Oljeskattekontoret (forts.)

- 🔹 «Det synes i hvert fall klart at man *i utgangspunktet* må vurdere det enkelte interessefellesskap *hver for seg*. Hva som er ett interessefellesskap er imidlertid ikke alltid klart. Eks: hvis man yter tjenester til et konsernselskap og kjøper fra et annet vil det kunne tenkes at dette vil kunne betraktes som et sammenhengende avtaleforhold, men det vil kreve klare ”koblinger” i avtalene for at man skal kunne overveie å skjønne på nettovirkningen.»
- 🔹 «.. vil være riktigere, i *gjensidige avtaler om tjenesteyting* mellom avhengige parter, at skjønnsresultatet begrenses til (eventuell) netto inntektsreduksjon knyttet til interessefellesskapet.
- 🔹 Mellom uavhengige parter må gjensidige tjenesteavtaler antas både å forekomme og heller ikke å være uvanlig. Ofte vil det da være en form for sammenheng mellom avtalene.»

# Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting

## Historien – kortversjonen – netto-/symmetriprinsippet

### 🔥 Oljeskattekontoret (forts.)

- 🔹 «Rent faktisk *vil sammenhengen mellom avtalene om tjenesteyting være klarere mellom avhengige parter*. Hvem som skal yte hvilke tjenester og til hvem *bestemmes normalt på overordnet nivå*. Det vil ikke ligge noen forutgående markedssondering (konkurransen) før avtalene inngås, tjenesteyter blir ”tildelt”. Ofte vil også metodene for prising (eventuelt kostnadsfordeling) være lik fra begge parters side. I de fleste tilfeller vil det derfor, også ved den skatterettslige bedømmelsen, fremstå som uproblematisk å bedømme avtaler om gjensidige tjenesteyting mellom avhengige parter som et sammenhengende avtaleforhold.
- 🔹 Tilnærmingen tilfredsstillende også et (mulig) krav om *rimelighet* ved skjønnsutøvelsen, og er dessuten langt på vei i samsvar med det overordnede skatterettslige prinsippet om *symmetri*.»

# Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting

## Historien – kortversjonen – netto-/symmetriprinsippet

20

- 🔥 **Oljeskattenemnda 2012: nettoprinsippet kan legges til grunn (konkret vurdering)**
- 🔥 **Klagenemnda i kjennelse 19.8.2013:**
  - 🔹 «Klagenemnda finner etter dette at de aktuelle kontraktene om levering av tjenester bør ses i sammenheng, slik at en eventuell antatt overpris ved innbelastninger oppveies av en eventuell tilsvarende overpris ved utbelastninger. Siden utbelastningene i dette tilfelle er høyere enn innbelastningene bortfaller fravikelsen i sin helhet. Klagenemnda vil presisere at en anvendelse av nettosynspunktet ikke gir grunnlag for en inntektsnedsettelse i forhold til påstanden i selvangivelsen. Det vises til at vilkåret i forhold til bruk av bestemmelsen i sktl.
  - 🔹 § 13-1 er at det foreligger en inntektsreduksjon. Når inn- og utbelastninger ses i sammenheng, foreligger ingen netto inntektsreduksjon, og bestemmelsen kan da ikke anvendes.»

# Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting

## Historien – kortversjonen – netto-/symmetriprinsippet

21

### 🔥 **Oljeskattekontorets notat var generelt:**

- 🔹 Vurderingen knyttet opp mot over-/underprising
- 🔹 Rent praktisk vil vel nettometoden oftest komme til anvendelse når det gjelder fortjenestepåslag
  - 🔹 Dvs. når beregningsgrunnlaget (kostnadsbasen) er likt sammensatt og fortjenestepåslaget «inn» anses for høyt
  - 🔹 Skal nettometoden anvendes i andre tilfeller må det foreligge klar dokumentasjon på over-/underprising.
  - 🔹 Eventuelt at skattemyndighetene har bygget på likt sammenligningsgrunnlag

# Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting

## Historien – kortversjonen – fortjenestepåslag

22

- Oslo tingretts dom av 28.03.2012 – konserninterne tjenester, fortjenestepåslag (Statoil)
  - Staten og selskapet innga felles prosesskrift med felles påstand (som påstanden i stevningen: opphevelse av ligningen og tilkjenning av saksomkostninger)
  - Dommen: ”Ligningen bygger på at det ikke skal benyttes et fortjenestepåslag. Partene er nå blitt enige om at det vil være riktig å benytte et fortjenestepåslag, men ikke om hvor stort dette påslaget skal være.”
  - Dommen har et delvis uavklart innhold, og saken ble derfor henvist til ny behandling.
- I det foran nevnte forliket ble et mindre fortjenestepåslag godtatt som en del av forliket (som ledd i en nettobetraktning)

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting – Klagenemnda (tidligere)

23

### 🔥 Klagenemnda

- 🔹 Har tidligere – i hovedsak basert på risikobetraktninger – lagt til grunn at fullkostallokering ikke ga grunnlag for fortjenestepåslag
- 🔹 Dette har kontoret forstått slik at det uttrykte synet ikke er ment å skulle være en regel, men et utgangspunkt: Ved fullkostfordeling og ingen risiko vil armlengdeprisen være tilnærmet lik kostbasen
- 🔹 Dette står fortsatt ved lag, men gir altså ikke grunnlag for 0-påslag

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert (direkte) tjenesteyting – **kontorets tilnærming (generelt)**

24

- ♦ Utgangspunktet er her at
  - ♦ tjenestene ytes direkte, dvs. at omfang registreres og dokumenteres (oftest timelister)
    - ♦ Antakelig blir også kostnader knyttet til ledig kapasitet fordelt på tjenestemottakerne (sum fordelingsnøkler = fordelingsgrunnlag)
    - ♦ Altså et innslag av KBO
  - ♦ det ofte dreier seg om spesialisttjenester
    - ♦ Som ofte påberopes som utgangspunkt for høyt påslag
  - ♦ hvor belastningene bygger på fullkost (direkte og indirekte kostnader)
  - ♦ og med endelig avregning når periodens samlede kostnader er kjent
- ♦ I noen tilfeller kan også problemstillingen være aktuell for belastninger når omfang fastsettes basert på indirekte metoder
  - ♦ Dersom man på denne måten tar sikte på fullkostfordeling



## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – **kontorets tilnærming**

25

- 🔴 «Temaet» her er altså fortjenestepåslag på (endelig) fullkost (inkl. generell overhead):
  - 🟡 En slik vederlagsavtale har som konsekvens at tjenesteytende selskap hvert år er tilnærmet garantert å få dekket sine kostnader ved tjenesteytingen, i prinsipp uansett hvor høye de måtte bli til slutt.
    - 🟢 Kredittrisiko vil normalt være fraværende
  - 🟡 Når det deretter legges et prosentvis påslag på denne kostnadsbasen, vil dette påslaget i prinsippet gi tilnærmet *garantert* overskudd/fortjeneste (før kapitalkostnader).
  - 🟡 I motsetning til en uavhengig virksomhet, hvor høyere kostnader normalt fører til en lavere fortjeneste,
  - 🟡 vil en kostnadsoverskridelse i slike avtaler tvert i mot føre til *en høyere nominell fortjeneste*.
    - ✓ Jo høyere lønn du betaler spesialistene, jo høyere nominell avkastning
- Tilsvarende avtale (knyttet til denne type tjenesteyting) kan vanskelig tenkes mellom uavhengige parter (ikke uten omfangsbegrensning/-kontroll?)

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – **kontorets tilnærming**

26

- ♦ For en uavhengig tjenestetilbyder vil den pris han kan få
  - ♦ Normalt avhenge av tilbud og etterspørsel (markedet)
  - ♦ Dette kan innebære at han må akseptere en pris som vil gi underskudd med gjeldende kostnadsnivå og at han må ta sikte på kostnadsreducerende tiltak
  - ♦ Uansett må det kunne legges til grunn at vederlaget fastsettes på forhånd
  - ♦ Hovedregelen i de aller fleste tilfeller: når oppdraget er avregnet foreligger normalt ikke adgang til å etterfakturere tjenestene som følge av at tjenesteyters kostnader blir høyere enn budsjettet
  - ♦ Ved etterfakturering vil man dessuten kunne få inkludert kostnader som ikke har sammenheng med det enkelte oppdraget som kan være utført tidligere samme år

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – **kontorets tilnærming**

27

Tilsvarende fremgår (nærmest i klartekst):

- 🔥 Av OECDs retningslinjer pkt 1.39:
  - 🔹 Nærstående foretak kan og vil ofte gjennomføre spesielle ordninger som en ikke, eller svært sjeldent, vil finne mellom uavhengige foretak.
- 🔥 Pkt. 3.2:
  - 🔹 Det er uvanlig at foretak inngår transaksjoner hvor overskudd er en ”avtalt eller pålagt” betingelse for transaksjonen. I praksis bruker foretak sjelden eller aldri en transaksjonsoverskuddsmetode for å fastsette sine priser.

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – **kontorets tilnærming**

28

- Enkelte av selskapene har ment at såkalte ”benchmark-undersøkelser” er relevant sammenligningsgrunnlag når fortjenestepåslag skal fastsettes.
- Oljeskattekontoret mener at det i disse sakene foreligger vesentlige forskjeller mellom vilkårene i konsernintern tjenesteyting og uavhengig tjenesteyting observert gjennom benchmark-undersøkelser, *som det ikke kan gjøres passende justeringer* for, jf OECD-retningslinjene - spesielt pkt 1.16 og 1.23.
- Undersøkelsene er derfor ikke egnet for å fastsette et armlengdemessig påslag i dette tilfellet, og
- Oljeskattekontoret har derfor valgt å nærme seg spørsmålet om armlengdepris på en annen måte.
  - En (i hovedsak) teoretisk tilnærming
  - Noe som ikke er helt uvanlig hva gjelder kontorets TP-praksis (jf. f.eks. saken der man bruker lagerkostnader som utgangspunkt for verdsettelse av leveringsfleksibilitet).

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – **kontorets tilnærming**

29

- Når det i OECDs retningslinjer pkt. 7.33 heter at  
I en transaksjon inngått på armlengdes avstand vil et uavhengig foretak **søke å ta seg betalt** for tjenester på en måte **som resulterer** i et overskudd, snarere enn kun å få dekket sine kostnader (mine uthevninger).
- viser dette at fortjeneste-elementet fastsettes indirekte som en målsetting, og som et ledd i prissettingen, og ikke som en separat og garantert størrelse.
- Og videre i pkt. 1.23: at *”I det åpne marked vil aksept av økt risiko kompenseres med økt forventet avkastning.”*
- Kontoret har derfor lagt til grunn at påslaget **bør reflektere virksomhetens risiko**.
  - ⇒ Dersom virksomheten drives fornuftig slik at risikoene ikke materialiseres i faktiske kostnader, vil selskapet oppnå et overskudd som tilsvarer risikopåslaget (før kapitalkostnader)
- ⇒ Her legges til grunn lav/ingen risiko

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – **kontorets tilnærming**

30

- ♦ Selskapenes påslag på kostnadsbasen kunne i utgangspunkt fremtre som moderate,
- ♦ Men påslaget er ikke et mål på avkastningen av den tilnærmet risikofrie *virksomheten* som ytet tjenestene
- ♦ Kontoret har derfor valgt å beregne avkastningen basert på virksomhetens kapitalbinding knyttet til tjenesteytingen som sådan – en ”ren” eierposisjon
  - ♦ At lønnsomheten i konsulentbedrifter (spesialisttjenester) kan være svært god tillegges altså ikke betydning. Avkastning på kompetansen antas å være reflektert i lønn.
  - ♦ OECDs retningslinjer pkt. 1.22: *Det kan også være relevant og nyttig ved identifisering og sammenligning av utførte funksjoner å vurdere hvilke aktiva som er benyttet eller skal benyttes.*
- ♦ Kontoret beregner den avkastningen som påslaget på kost medfører i forhold til den kapital som selskapet binder i den tjenesteytende virksomheten.
- ♦ Utgangspunktet blir da at man ved vurdering av avkastning for en tilnærmet risikofri virksomhet (tjenesteyting), bør se hen til en risikofri avkastning (risikofri rente).

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – **kontorets tilnærming**

31

### Eksempel – påslag 1%:

- Det ytes tjenester for kr 10 millioner pr. måned, kr 120 millioner pr år (eksklusive fortjeneste-påslag).
- månedlige kostnader pådras gjennomsnittlig pr 15. i hver måned, at kostnadene beregnes de to første uker i påfølgende måned, og at tjenesteyter sender ut faktura pr 15. måneden etter, med en måneds betalingsfrist.
- Kostnadene i januar vil eksempelvis anses pådratt den 15. januar, bli utbelastet den 15. februar og bli betalt den 15. mars.
- Gjennomsnittlig kapitalbinding vil da være 2 måneder (kr 20 millioner), dvs. 1/6 av årets samlede kostnader.
- Belastes 1 % av årets samlede kostnader på kr 120 millioner, gir dette et påslag på kr 1,2 millioner.
- Påslaget vil imidlertid utgjøre **6 %** avkastning i forhold til gjennomsnittlig kapitalbinding (1,2 mill/20 mill).
  - I tillegg kommer den månedlige rentesrente-effekten som kan gjøre reell avkastning enda høyere.  $\Rightarrow R_a = (1+r_t)^n - 1 \Rightarrow$  **6 terminer  $\Rightarrow$  6,15%**

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – **kontorets tilnærming**

32

- Nivået på en risikofri rente (3 mnd.) har ligget under 6% de siste 11 årene, i perioder (og de siste årene) godt under.
- Avkastningen på 6 % kan sies å være beregnet på ”totalkapital”, altså uavhengig av hvordan kapitalbindingsbeløpet er finansiert.
- Beregnes avkastning på egenkapitaldelen, vil denne stige dramatisk ved lavere rentesats enn 6 %.
  - **Eksempelvis vil egenkapitalavkastningen bli 15 % dersom lånerenten er 3 % og egenkapitandelen er 25 %.**
  - **$R(EK) = R(TK) + (R(TK) - R(G))G/EK$**
- Hvor stort påslag som skal aksepteres må vurderes konkret basert på hva som inngår i kostnadsbasen og hvilken risiko som påhviler tjenestekjøperen



## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – Klagenemnda (september 2013)

- Selskapet har gitt lite opplysninger om hvilke risikoer det mener [selskapets] tjenesteytere påtar seg. I internprisingsdokumentasjonen for [inntektsår] opplyses det at tjenesteyters risiko er begrenset til at tjenestemottaker ikke betaler for tjenestene, men at denne risikoen i praksis er minimal.
- I tilsvaret til Oljeskattekontorets klagenotat hevder imidlertid selskapet at det ikke er "*... enig i at det nødvendigvis er særlig forskjell fra tjenester som tilbys i markedet, verken i forhold til risikobildet eller andre forhold*".
- Etter Klagenemndas syn må risikobildet for [selskapets] tjenesteytere anses klart forskjellig fra uavhengige tjenesteytere.
- Uavhengige tjenesteytere tar bl.a. selv risikoen i forhold til egne kostnader og kapasitetsutnyttelse. Selskapets opplysninger viser at [selskapets] tjenesteytere velter denne risikoen over på [selskapet] som tjenestemottaker.
- Hvilke kostnader som inngår i kostnadsbasen og hvilke risikoer som foreligger er avgjørende for hvor stort fortjenestepåslag som kan innrømmes. Virksomheten til [selskapets] tjenesteytere fremstår som tilnærmet risikofri, slik at det ikke vil være grunnlag for mer enn et helt marginalt påslag til dekning av risiko.

## Fortjenestepåslag ved fullkostbasert direkte tjenesteyting – Klagenemnda (september 2013)

- I saken er det opplyst at kapitalkostnader ikke er inkludert i kostnadsbasen. Klagenemnda legger derfor til grunn at det ved fastsettelse av et skjønnsmessig påslag skal hensyntas at dette også skal dekke kapitalkostnader. Forøvrig er det ikke opplyst om andre kostnader som ikke er inkludert i kostnadsbasen.
- Etter Klagenemndas syn vil det videre måtte innrømmes et visst fradrag for et rent fortjenesteelement, utover påslag til dekning av kostnader og risiko. Den klare sammenheng mellom markedsmessig avkastning og risiko tilsier imidlertid at fortjenesteelementet i denne sak må settes lavt.
- I Oljeskattekontorets klagenotatet er det vist at et påslag på 1 % på kapitalutlegg gir en årlig avkastning på 8 %, gitt en gjennomsnittlig kredittid på 1,5 måneder. Dette tilsier at påslaget burde vært satt lavere enn 1 % dersom det kun er ment å dekke kapitalkostnader.
- Slik Klagenemnda ser det vil et påslag på 1 % i tillegg til å dekke kapitalkostnader, også dekke den marginale risiko som foreligger, samt gi en rimelig avkastning.

# Kostnadsnivåjustert capex/opex fordeling

## Nytt og bedre faktagrunnlag

35

- Utgangspunkt: en andel av indirekte kostnader fordeles forholdsmessig på grunnlag av drifts- og kapitalkostnader hos tjenestemottakerne (såkalt opex/capex).
- Basert på en konkret vurdering vil man kunne akseptere denne fordelingsnøkkelen for en andel av de indirekte kostnadene.
- Opex/capex aksepteres som fordelingsnøkkel i relasjon til visse tjenestekategorier fordi man i utgangspunktet *antar* korrelasjon mellom faktisk mottatt tjenesteyting og
  - Aktivitetsomfang og fysisk beskaffenhet (de underliggende «realiteter»)
  - Altså at identiske aktiviteter og driftsmidler/investeringer krever likt omfang av en bestemt kategori tjenester
  - Siden man ikke har noen tallfesting av disse størrelsene
  - Tar man utgangspunkt i den kostnad disse har generert

# Kostnadsnivåjustert capex/opex fordeling

## Nytt og bedre faktagrunnlag

36

- Dersom man har ulikt kostnadsnivå knyttet til investeringene/aktivitetene i de enkelte enhetene (i ulike land) vil korrelasjonsforutsetningen ikke være tilstede (reduseres)
- Parallell: kostnadsnivåjustering av kontantstøtte (skal gi lik økonomisk verdi)
  - ⇒ For polske mottakere reduksjon fra 6000 til 2200
- Ved ligningsbehandlingen for 2010 og 2011 har kontoret brukt Verdensbankens PLI (price level indicator). Bakgrunn:
  - Bransjens egen vurdering av norsk kostnadsnivå
  - Sammenligning med andre fordelingsnøkler
  - At man ved bruk av PLI som grunnlag for kostnadsnivåjustering oppnådde større grad av samsvar med andre fordelingsnøkler
- Kontoret har vært innforstått med de svakhetene bruk av PLI har
- Kontoret har i ettertid anskaffet prosjekteringsverktøyet QUE\$TOR™
  - Et verktøy utarbeidet av IHSCera

# Kostnadsnivåjustert capex/opex fordeling

## Nytt og bedre faktagrunnlag

37

- Kontoret analyserte med utgangspunkt i QUE\$TOR™s standard oljeprosjekt for norsk sokkel.
  - Dette offshore prosjektet er simulert for et antatt representativt utvalg av land: Australia, Brasil, Canada, Kamerun, Malaysia, Marokko, Nederland, Qatar, Russland, Storbritannia og USA. (11 land)
  - Resultatene er vektet iht. 12 ulike kostnadskategorier fra norsk sokkel, basert på faktiske kostnader for perioden 2003 til 2008.
  - Resultatet av denne konkrete analysen viser at norsk sokkel er 57 % dyrere enn gjennomsnittet av de andre landene.
  - ⇒ QUE\$TOR™ inneholder, i motsetning til PLI, kun relevante kostnader for petroleumssektoren.
  - ⇒ Sammenlignet med det samme landutvalget som referert over er Norge 65 % dyrere enn gjennomsnittet dersom vi ser på PLI indeksen.
- Ett selskap ga detaljerte opplysninger om hvilke konsernheter som var omfattet av kostnadsallokeringen
  - ⇒ utvidede beregninger – flere land (40)
  - ⇒ Norge 55% over gjennomsnitt

# Kostnadsnivåjustert capex/opex fordeling

## Nytt og bedre faktagrunnlag

38

- Beregningene for de enkelte landene viste mindre variasjon i «oljeindeksen» enn i PLI.
  - Petroleumssektoren mer «globalisert» kostnadsmessig enn de varene som måles i PLI
- En observasjon ved ligningen var at det norske selskaps prosentvise andel av ulike fordelingsnøkler i stor utstrekning var høyest når nøkkelen inneholdt et verdielement
  - Og høyest for produksjonskostnader
- Noen selskaper anvender flerfaktors fordelingsnøkler (med vekting)
  - ⇒ De faktorene som inneholder kostnader blir da kostnadsnivåjustert (av petroleumsskattemyndighetene)
  - ⇒ Et alternativ er også å «supplere» fordelingsnøkkelen og inkludere noen ikke-kostnadsrelaterte faktorer

# Beregning av markedsmessig belastning basert på tjenesteyters regnskap

39

- Konsernselskap yter (konsulent)tjenester til utvinningselskap
- Tjenester ytes for det alt vesentligste til konsernselskaper
- Ytede tjenester vurderes av skattemyndighetene som rutinefunksjoner med lav grad av risiko. Tjenesteyter anses ikke å besitte immaterielle verdier som tilfører tjenestemottakerne verdier ut over tjenestene som sådan.
- Fastprisavtale. Omfang mottatte tjenester uklart.
- Tjenesteyters regnskap er kjent for skattemyndighetene.
- Resultatmargin betydelig. Kan vanskelig forenes med tjenestenes art/innhold.
- ⇒ Basert på tjenestemottakers andel av selgers inntekter beregnes tjenestemottakers andel av kostnader
- ⇒ Det legges til grunn at en kostbasert prising er beste metode
- ⇒ Tjenesteytende selskap hadde meget lav egenkapital ved oppstart. Ikke tilført ytterligere kapital.
  - ⇒ Tjenesteyters evne til å bære risiko liten.
  - ⇒ Risikofordeling i kontrakt kan ikke legges til grunn
  - ⇒ En helhetsvurdering av fordeling av funksjoner, eiendeler og risiko tilsier lavt fortjenestepåslag

## Anvendelse av Samarbeids- og regnskapsavtalen (SRA) fra 2007 ved skjønnsutøvelsen på ikke-opererte felt.

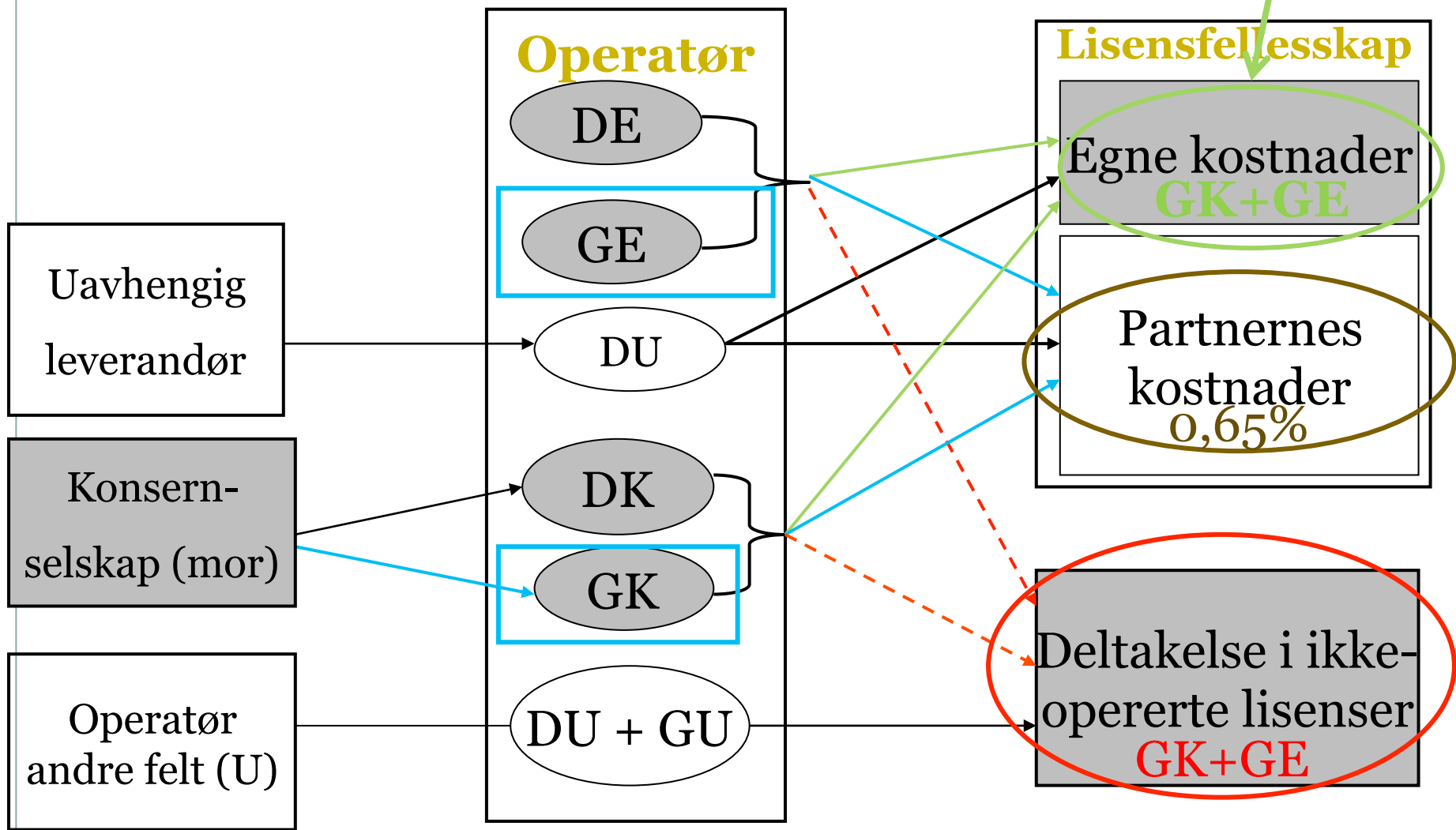
40

- Klagenemnda har i to kjennelser anvendt SRA ved *skjønnsutøvelsen*
- Utgangspunktet var derfor at vilkåret om inntektsreduksjon var oppfylt
- SRA gjelder alle selskaper på norsk sokkel. SRA hva gjelder *hovedledelse og konsernstaber* :
  - *Deltakerne på det opererte feltet kan belastes med 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 revisjon.*
- ⇒ *Avtalen gjelder altså hva operatøren kan belaste øvrige lisensdeltakere*
- ⇒ *Skjønnsutøvelsen (i første omgang) gjelder selskapet samlet (egne kostnader til hovedledelse og staber + tilsvarende belastninger fra konsernet)*



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

Skjønn  
 0,65% ⇒  
 GK=residual

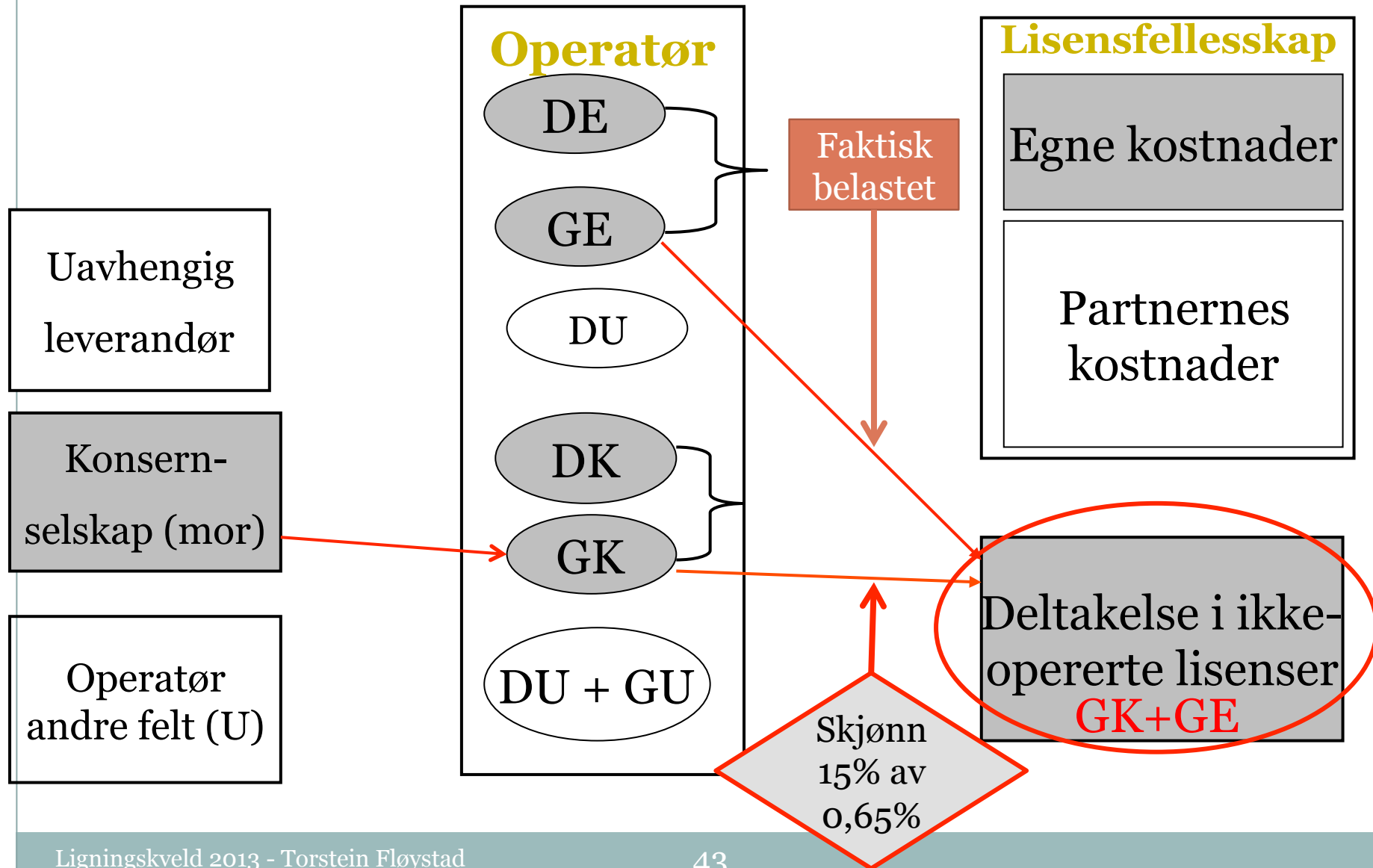


## Anvendelse av Samarbeids- og regnskapsavtalen (SRA) fra 2007 ved skjønnsutøvelsen på ikke-opererte felt.

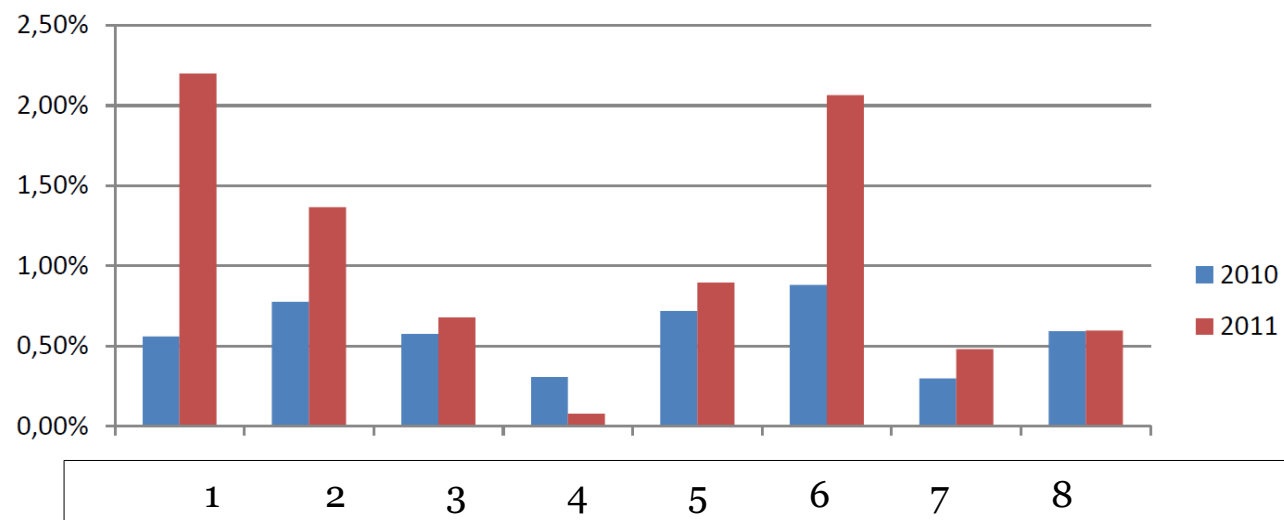
42

- For selskap som også belaster ikke-opererte lisenser med generelle konsernkostnader (ledelse, stab) har Klagenemnda også tatt utgangspunkt i SRA
  - ➔ Klagenemnda la til grunn at selskapene nedlegger mye arbeid i å følge opp sine ikke-opererte lisenser
  - ➔ Men uklart i hvor stor grad dette arbeidet involverer *hovedkontoret*
  - ➔ Operatør har som oftest en tilsvarende konsernstruktur,
    - ➔ fremstår det som lite sannsynlig at ikke-opererte lisenser skal tiltrekke seg like stor andel av sentralisert tjenesteyting som opererte lisenser.
    - ➔ det kan ikke legges til grunn 100 % andel av kostnader til ikke-opererte lisenser.
  - ➔ I den konkrete saken tok Klagenemnda utgangspunkt i selskapets egen fordelingsnøkkel for ikke-opererte lisenser
  - ➔ Kostnader til hovedledelse i Norge ikke trukket ut
  - ➔ Redusert fordelingsnøkkel

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



## Hovedledelse og konsernstabskostnader i prosent av selskapets (netto) lete-, utbygging- og driftskostnader



Kontorets beregninger som viser utviklingen fra 2010 til 2011 i «belastningsprosenten» for 8 selskaper. (Noe usikkerhet knyttet til beregningene.)

- Betydelige endringer 2010-2011
- Sammenlignet med omforenet enighet 2007 om 0,65% som et slags gjennomsnitt fremstår endringene som uforklarlige
- Indikasjon på «overbelastning»?