

Skatteetaten

Tingrettens dom 07.09.2023 – Vår Energi ASA (Eni Norge)

**Brutto- eller nettoprinsipp ved fravikelse av timepriser på
konserntjenester**

v/Øystein Hagen, Oljeskattekontoret

Oljeskattekvalden 29. november 2023

Struktur for gjennomgangen

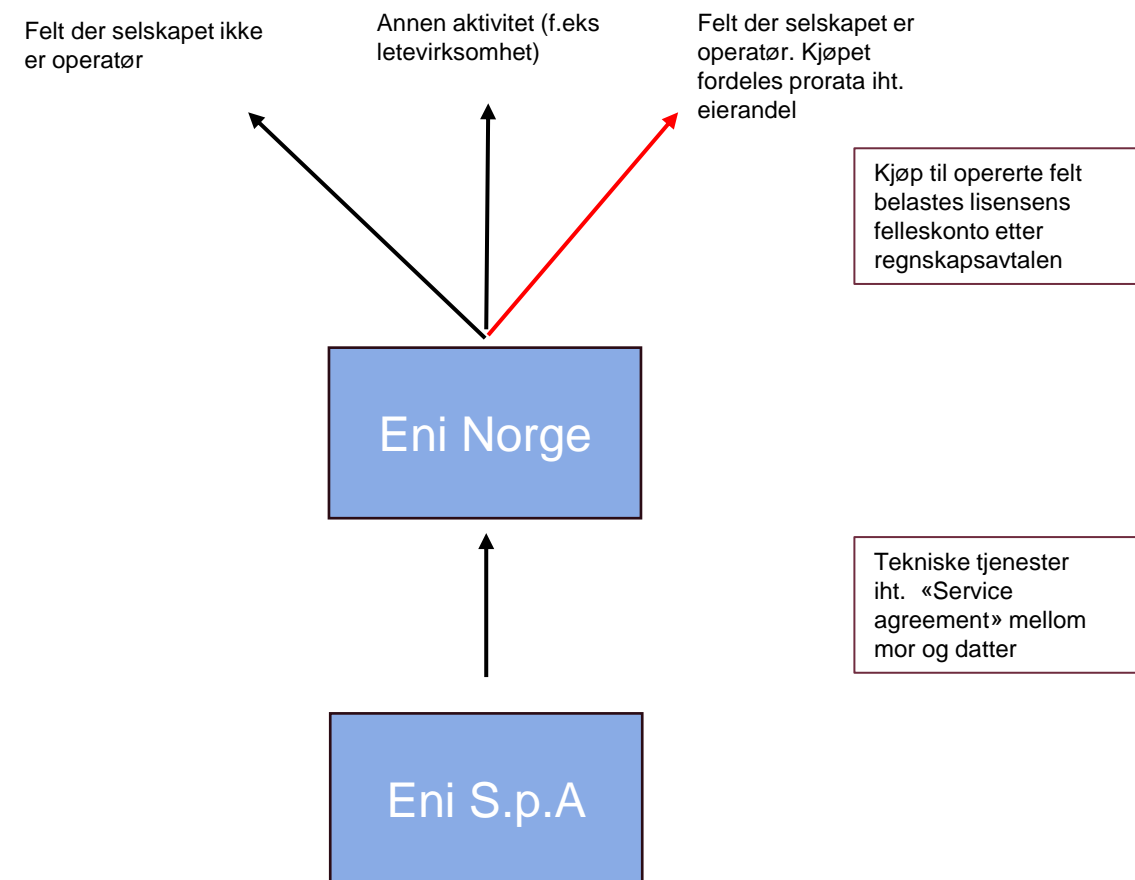
- Overordnet om sakens bakgrunn og illustrasjon av problemstillinger
- Partenes anførsler for tingretten og rettens vurderinger
- Nærmere om Shell FoU dommen (HR)

Overordnet om sakens bakgrunn

- Tjenesteavtale mellom Eni Norge og morselskapet Eni S.p.A – kjøp av tekniske tjenester.
- Tjenestene ytes til kost og belastningene fordeles etter timeskriving.
- En andel av tjenestene selskapet har kjøpt kan viderebelastes til lisenspartnerne etter regnskapsavtalen på felt hvor Eni Norge er operatør.
- Klagebehandlingen gjaldt spørsmålet om det forelå en inntektsreduksjon på bakgrunn av for høye timepriser, samt om skjønnnet skulle fastsettes etter en netto- eller bruttovurdering.
- KLN var enige i at det forelå en inntektsreduksjon (tilsvarende tidligere år).
 - Skarp dissens (4-3) vedrørende skjønnnet: brutto- eller netto-vurdering.
- Rettssaken var begrenset til netto/brutto-spørsmålet.
 - Staten gitt medhold av tingretten. Påanket – ikke rettskraftig.

Nærmere om tjenestene saken gjelder

- Eni Norge kjøper tekniske tjenester fra morselskapet Eni S.p.A
 - Tekniske tjenester (eks.: geolog, reservoar, ingeniør, HMS, logistikk, IT).
 - Kjøpes inn til bruk på selskapets opererte prosjekt og til selskapets øvrige virksomhetsområder (eks. letevirksomhet utenfor lisenssamarbeid og ikke-opererte prosjekter).
 - Tjenestene omfatter arbeid av både lisensspesifikk (en konkret lisens – eks. Goliat) og mer generell art (eks: tjenester med relevans for flere områder/lisenser).
- KLNs grunnlag for påvisning av inntektsreduksjon (ikke stevnet).
 - Prissammenligning mot timepris hos sammenlignbare, uavhengige tjenesteytere – CUP.
 - Enkelte (mindre) kostnadsarter inkludert i timeratene hvor det ikke er dokumentert relevans for tjenesten som ytes (restrukturingskostnader).



Selskapets anførsler for tingretten

Klagenemndas vedtak er ugyldig – uriktig rettsanvendelse:

- Skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1 (3) skal bygge på en netto-vurdering. Bare kostnadene som Eni Norge sitter igjen med etter belastning videre til lisenspartnerne skal være gjenstand for skjønnen. Dette har støtte i Shell FoU-dommen.
- Eni Norge har handlet i egenskap som operatør på vegne av lisensfellesskapet. Det er en direkte link mellom tjenestekjøpene og den enkelte lisensen som kjøpene skjer på vegne av. Det foreligger ikke to separate transaksjoner. Og dersom det gjør det, må transaksjonene vurderes samlet på samme bakgrunn.
- Kostnadsfordelingen må regnes som en KBO i OECD-retningslinjenes forstand. Hvert operative selskap i konsernet inngår likelydende avtaler med morselskapet som konsernintern tjenestesentral.

Selskapets anførsler for tingretten

Klagenemndas vedtak er ugyldig – urimelige konsekvenser:

- «Statens syn kan gi urimelige konsekvenser. Rettsanvendelsen kan skape skattepliktig inntekt på operatørens hånd. Den riktige tilnærmingen etter § 13-1 tredje ledd er at Eni Norges netto-fradrag reduseres fra avtalt nivå til markedsmessig nivå.»

Klagenemndas vedtak er ugyldig – uriktig faktum:

- «Selskapet opplyste at de tekniske tjenestene ikke ble belastet selskapets opererte lisenser med egne timerater, men ved direkte belastning av kostnaden fakturert fra Eni S.p.A. Det stemmer ikke at belastningen videre skjedde med aggregerte felles timerater. Det er feil, som staten hevder, at Eni Norge har foretatt vesentlige rekalkuleringer og omklassifisering av kostnadene og prisingen.»

Statens anførsler for tingretten

Klagenemndas vedtak er gyldig – korrekt rettsanvendelse – separate transaksjoner:

- Målet med skjønnsutøvelsen er å ha en mest mulig pålitelig armlengdevurdering. Det klare utgangspunktet er at den enkelte transaksjon vurderes for seg, jf. OECD-retningslinjene punkt 3.9.
- Transaksjonene har foregått mellom forskjellige parter og er regulert av ulike rettslige rammeverk; henholdsvis tjenesteavtalen mellom Eni S.p.A og Eni Norge, og regnskapsavtalen og samarbeidsavtalen mellom Eni Norge og lisenspartnerne.
- En samlet vurdering av transaksjonene gir ikke en mer presis armlengdevurdering for prisen for tjenestene. Skjønnets etter sktl. § 13-1 (3) skal baseres på en bruttovurdering. Hele kostnaden kan justeres til armlengdes pris.
- Shell FoU-dommen legger ikke føringer for saken, fordi saksforholdet er vesentlig annerledes. Det er ingen kostnadsbidragsordning mellom Eni Norge og Eni S.p.A.

Statens anførsler for tingretten

Klagenemndas vedtak er gyldig – korrekt faktum:

- Skattyter har opplysningsplikt. Retten må bygge på faktumet som skattyter fremla for forvaltningen. Klagenemndas faktum bygger på det saksøker selv opplyste under saksforberedelsen. Tjenestene fra Eni S.p.A ble belastet etter ulik timerate overfor Eni Norge og lisenspartnerne. Lisenspartnerne ble belastet med felles timerate for alle tekniske tjenester levert av Eni Norge, Eni S.p.A, andre konsernselskap og innleid arbeidskraft.
- Under enhver omstendighet kan saksøker klandres for sin manglende klargjøring overfor skattemyndighetene. Selskapet fikk konkrete spørsmål å besvare, og det er disse svarene som klagenemnda har bygget på.

Klagenemndas vedtak er gyldig – brutto-vurdering gir ikke urimelig resultat.

Rettslig grunnlag

Skatteloven § 13-1 tredje ledd

(3) Ved skjønnnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

OECD Transfer Pricing Guidelines art. 3.9

*3.9. Ideally, in order to arrive at the most precise approximation of arm's length conditions, the arm's length principle should be **applied on a transaction-by-transaction basis**. However, there are often situations where separate transactions are so closely linked or continuous that they cannot be evaluated adequately on a separate basis. [...]*

Altså: Ved armlengdevurderingen skal hver transaksjon vurderes enkeltvis. Transaksjonene skal sees i sammenheng hvis de er så nært tilknyttet eller sammenhengende at de ikke kan vurderes tilstrekkelig på et separat grunnlag.

Staten: ved fastsettelsen av skjønnnet gir det ingen mening å se transaksjonene i sammenheng fordi det gir ikke en mer presis armlengdes pris.

Selskapet: transaksjonene må sees i sammenheng fordi selskapet har kjøpt tjenestene på vegne av lisensen.

Samarbeidsavtalen/ regnskapsavtalen og Tjenesteavtalen

Selskapets anførsel: «Det er en direkte link mellom tjenestekjøpene og den enkelte lisensen som tjenestekjøpene skjer på vegne av. Det er en nær sammenheng mellom kjøpene og belastningen videre. Det er ikke tale om to separate transaksjoner. Det er ikke tale om kjøp og salg med fortjenesteelement, men en ordning med kostnadsfordeling. Dette må forstås i lys av den særlige reguleringen i petroleumsloven med krav til utpeking av en operatør og organisering av lisenspartnerne gjennom en samarbeidsavtale og regnskapsavtale. Dette er sentrale deler av konsesjonssystemet. Partnerne driver en økonomisk virksomhet på felles regning og risiko.»

Overordnet om rettens vurderinger

Retten foretar en konkret gjennomgang av de mest sentrale delene av samarbeidsavtalen og regnskapsavtalen for å illustrere forholdet mellom rettighetshaver og operatør, samt operatørens rolle i lisensen. Retten foretar også en gjennomgang av Tjenesteavtalen og av hvordan de konkrete handlene mellom Eni Norge og Eni S.p.A gjennomføres. (Kort) oppsummert påpeker retten følgende:

Kjøp fra Eni SpA:

- Eni Norge har alene kjøpt tjenestene fra Eni S.p.A. Kontraktsforholdet og de tilhørende transaksjonene (tjenestekjøpene) er utelukkende mellom mor og datter selv om de tekniske tjenestene var beregnet på lisensfelleskapet.
- Tjenestekjøpet føres i Eni Norges regnskaper.

Belastning mot lisens:

- Deretter skjer det en avregning på felleskontoen i samsvar med samarbeidsavtalen og regnskapsavtalen. Eni S.p.A er ikke part i dette arrangementet.
- Avregningen føres i Eni Norges regnskaper.

Samarbeidsavtalen/ regnskapsavtalen og Tjenesteavtalen

Rettens vurdering:

«Alle disse omstendighetene tilsier etter rettens syn at tjenestekjøpene må anses som selvstendige transaksjoner. **Det etterfølgende oppgjøret har en annen karakter, og må anses som selvstendige transaksjoner som ledd i virksomheten.** Dette er mest i samsvar med OECDs retningslinjer punkt 3.9 om at i armlengdevurderingen skal hver transaksjon vurderes enkeltvis. Retten kan ikke se at samhandlingen mellom på den ene siden Eni Norge og Eni S.p.A, og på den andre siden Eni Norge og lisenspartnerne, har en så nær og tilknyttet sammenheng at det fremstår mer fornuftig å behandle dem samlet. Retten kan ikke se andre vektige rasjonelle grunner til det – enn ønsket å spare skatt i en internprisingsmodell. At en lisenspartner må opptre som operatør, er en konsekvens av det praktiske behovet for at en av aktørene fungerer som daglig leder i lisenssamarbeidet. Det er ingen rasjonell konsekvens at skattemyndighetene dermed skal være frarøvet muligheten til å kontrollere alle kostnader og inntekter.»

Samarbeidsavtalen/ regnskapsavtalen og Tjenesteavtalen

Rettens vurdering:

«Skatterettslig er det naturlig å behandle disse transaksjonene i samsvar med skattelovens hovedregler om inntekter og fradrag. Kjøpene reduserte Eni Norges formuesstilling, som reelle kostnader, og er fradragsberettiget. Tilsvarende må oppgjøret anses skatterettslig som fordeler som skal inntektsføres. Den skatterettslige konsekvensen er at Eni Norge kan fradragsføre hele kostnaden, ikke bare deler av den, men må inntektsføre betalingene fra lisenspartnerne. Dersom kostnadene som belastes lisenspartnerne skulle holdes utenfor skjønnet, måtte også de korresponderende innbetalingene fra lisenspartnerne tas ut av inntektsgrunnlaget. **Konsekvensen ville i tilfelle bli at deler av inntekten til Eni Norge ikke kan reguleres av skattemyndighetene ved skjønn. Sterke reelle hensyn tilsier at alle kostnadene, herunder belastningene videre, kan justeres til armlengdes pris. Det gir skattemyndighetene anledning til å kontrollere hele internprisingen, noe som har stor betydning for skatteregningen og forvaltningen av statens petroleumsressurser. Man overlater ikke slik kontroll til den enkelte lisenspartner.»**

Shell FoU-dommen

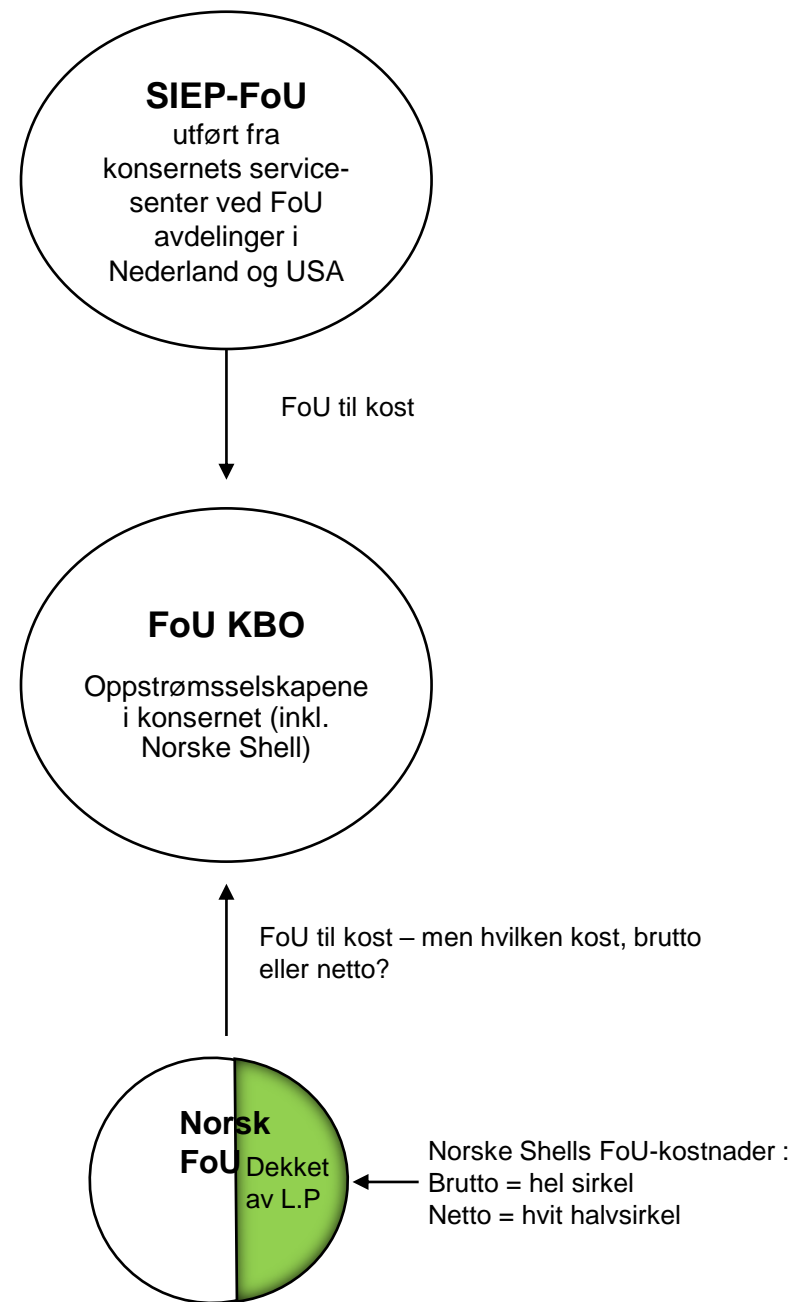
- Bakgrunn for Shell-FoU saken:

- Norske Shell utførte FoU i Norge, dekket alle kostnadene selv og delte resultatene med konsernet uten å motta noen kompensasjon. LR fant at FoUen også var til nytte for utenlandske konsernselskap og at det da forelå inntektsreduksjon for Norske Shell.
 - Spørsmål om inntektsreduksjon slapp ikke inn for HR, kun spørsmål om netto- eller brutto-beregning av skjønnet:
 - 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 2.2.2.

- 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.



Rettens vurdering av Shell FoU-dommen

Rettens vurdering (vår utheving):

*Både klagenemnda og partene viet mye tid til HR-2020-1130 Shell FoU. Saken gjaldt skjønnslingning etter skatteloven § 13-1 tredje ledd og betydningen av deling av kostnader til forskning og utvikling. Høyesterett mente at det riktige var å bygge på det som rent faktisk var kostnadsbelastningen for Norske Shell. Kostnader som var dekket av andre, skulle ikke skal medregnes (avsnitt 57). **Retten kan ikke se at den dommen gir føringer for vår sak, fordi den gjelder et annet faktum.** Høyesterett la til grunn at det gjaldt et tilfelle med avtalt **kostnadsbidragsordning**: 51-52:*

(...)

*Situasjonen i vår sak gjelder et tilfelle som Høyesterett har avgrenset mot, nemlig tjenestekjøp mellom mor og datter som må anses som en **overføring** av verdier mot vederlag. Det har skjedd et ordinært salg. Tjenesteavtalen og de enkelte salgene innebærer **ingen kostnadsbidragsordning**. Det fremgikk heller **ikke av avtaleverket** at inntekter skulle komme i fradrag i en kostnadsdeling, slik situasjonen var i Shell FoU-dommen. At regnskapsavtalen har bestemmelser om kostnadsføringen lisenspartnerne imellom, endrer ikke på realitetene. Det dreier seg om salg av tjenester mellom to selvstendige parter, Eni S.p.A og Eni Norge.*

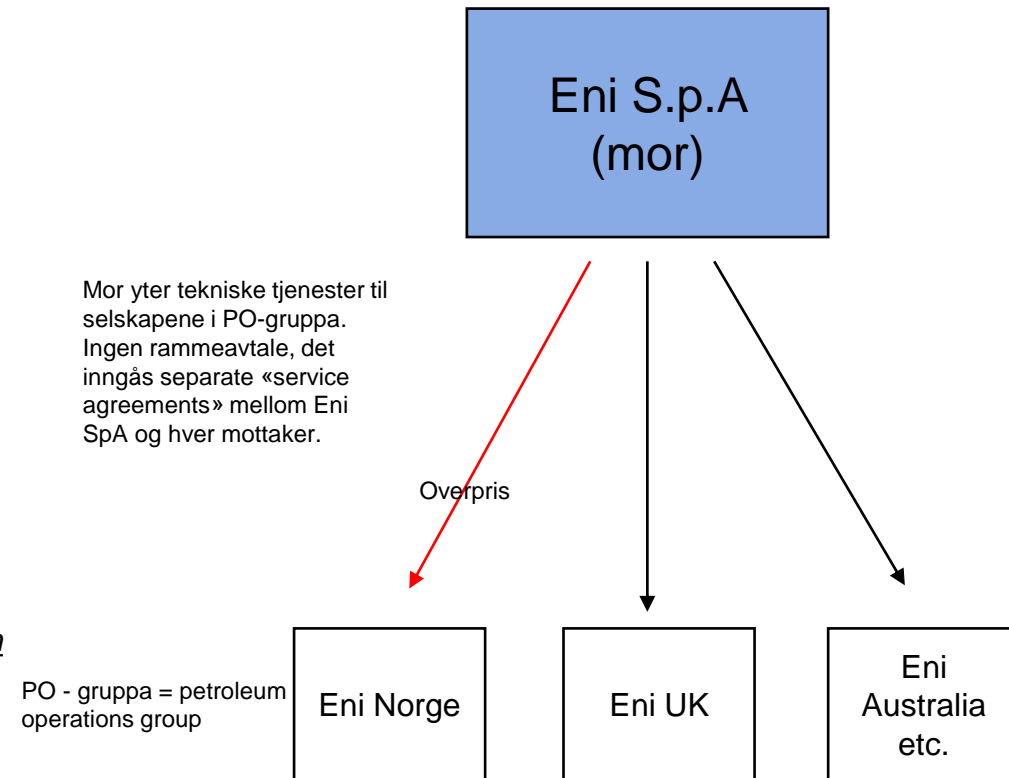
HR om deling av resultater og kostnader, samt om kostnadsbidragsordninger (KBO).

- Vektlegger at saken gjelder deling av resultater, og ikke en overføring av disse – jfr. 47 og 52.
- Legger til grunn at det foreligger en ordning med kostnadsdeling som skal vurderes ut fra prinsippene for kostnadsbidragsordninger – jfr. 52 og 53.
- Deling av resultater vs. overføring gis en sentral plass når HR karakteriserer den foreliggende ordningen.
- I vår sak: kjøp av tekniske tjenester som allokteres direkte til mottaker ved antall timer.
 - En overføring til selskapet og ingen deling av resultater.
 - Et tilfelle HR har avgrenset mot?

- (47) Klagenemndas vedtak bygger på at konsernselskapene internasjonalt har fått tilgang til forskningsresultater som er oppnådd gjennom forskning og utvikling i Norge. Det er tale om en deling av resultatene og ikke om en overføring med den virkning at Norske Shell gir fra seg rettigheter, eller at konsernselskapene får noen form for enerett.
- (51) I lovproposisjonen i forbindelse med tilføyelsen av skatteloven § 13-1 fjerde ledd i 2007, Ot.prp. nr. 62 (2006–2007), gjennomgikk departementet innholdet i OECDs retningslinjer for internprising. I proposisjonen punkt 5.9 redegjøres det for retningslinjene knyttet til kostnadsbidragsordninger (KBO) – i retningslinjene selv betegnet **Cost Contribution Arrangements (CCA)**. Innholdet i slike ordninger beskrives på følgende måte:
- «En KBO er et kontraktsmessig rammeverk for deling av kostnader og risikoer forbundet med utvikling, produksjon eller fremskaffelse av aktiva, tjenester eller rettigheter. Deltakerne søker å oppnå en forventet fordel gjennom sine bidrag til KBOen. Under en KBO vil hver enkelt deltaker ha rett til å utnytte sine interesser i KBOen som faktisk eier av disse, og deltakerne skal dermed ikke svare royalty eller annet vederlag til noen annen part for utnyttelsen av sine interesser i ordningen. De vanligste KBOer er ordninger for felles utvikling av immaterielle eiendeler, men det etableres også KBOer for andre formål.»
- (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.
- (53) Dette utgangspunktet innebærer at skattemyndighetenes skjønnsutøvelse 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
- (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.

Foreligger det en KBO hos Eni – og hvem er evt. deltakerne?

- Dommen: «Tjenesteavtalen og de enkelte salgene innebærer ingen kostnadsbidragsordning»
- Noe nærmere om spørsmålet.
 - Utgjør PO-gruppa en KBO?
 - Det inngås separate tjenesteavtaler («Service agreement») mellom Eni S.p.A og hver tjenestemottaker.
 - Ikke inngått noen overordnet rammeavtale for Eni S.p.As levering av de tekniske tjenestene til PO-gruppa.
 - TPGs anbefalinger til strukturering og dokumentering av KBOer, jfr 8.50 - 8.53.
 - Regulering av verdsettelse av bidrag som deltakerne yter inn i ordningen.
 - Regulering av vilkår for innmelding og utmelding i KBOen (buy in/out).
- Er Eni S.p.A deltaker i KBOen?
 - Må ha egennytte av KBOens aktivitet for å kvalifisere som deltaker, ref. OECD 8.14:
 - *Because the concept of mutual benefit is fundamental to a CCA, it follows that a party may not be considered a participant if the party does not have a reasonable expectation that it will benefit from the objectives of the CCA activity itself (and not just from performing part or all of the subject activity), (...) An enterprise that solely performs the subject activity (...) would not be considered a participant in the CCA but rather a service provider to the CCA. As such, it should be compensated for the services it provides on an arm's length basis external to the CCA.*
 - Står Eni S.p.A utenfor KBOen skal tjenestene inn til denne prises som en ordinær tjenesteleveranse (slik KLN har gjort ved bruk av CUP-metoden).



Uriktig faktum?

Klagenemnda (KLN): «Oppsummert finner flertallet at selskapets metode innebærer at kostnadene fra Eni S.p.A slås sammen med kostnadene til øvrige timeskrivere før arbeidet belastes ut til opererte lisenser med en felles timerate per tjenestekategori.»

KLN vektla også at det i lisens-timeprisen ble lagt til og trukket fra diverse indirekte kostnader og konkluderte:

KLN: «Dette er forhold som etter flertallets syn underbygger at det foreligger to separate transaksjoner som ikke har den tilstrekkelige nære forbindelsen som kreves for at de skal vurderes samlet etter armlengdeprinsippet.»

Selskapet: Dette er feil, belastningen fra Eni S.p.A går direkte til lisensregnskapet – det er en ren gjennomstrømning.

Staten (fra dommens gjengivelse av statens anførsler):

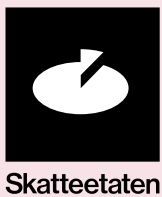
«Klagenemnda har ikke bygget vedtaket på feil faktum. Skattyter har opplysningsplikt. Retten må bygge på faktumet som skattyter fremla for forvaltningen. Klagenemndas faktum bygger på det saksøker selv opplyste under saksforberedelsen. Tjenestene fra Eni S.p.A ble belastet etter ulik timerate overfor Eni Norge og lisenspartnerne. Lisenspartnerne ble belastet med felles timerate for alle tekniske tjenester levert av Eni Norge, Eni S.p.A, andre konsernselskap og innleid arbeidskraft. Eni Norge gjorde korrigeringer i timeratene fra Eni S.p.A og timeantallet til Eni S.p.A.

Under enhver omstendighet kan saksøker klandres for sin manglende klargjøring overfor skattemyndighetene. Selskapet fikk konkrete spørsmål å besvare, og det er disse svarene som klagenemnda har bygget på.»

Uriktig faktum?

Rettens vurdering (etter gjennomgang av korrespondansen under saksbehandlingen – dette gjengis ikke her):

«Slik retten forstår saksøkers svar under saksbehandlingen, gis det en bekreftelse på at det ikke er fullt samsvar mellom kostnadene fra kjøp av tjeneste fra Eni S.p.A og belastningen videre. Saksøker har i beste fall vært svært uklar på dette punktet. Dette underbygger rettens vurdering at transaksjonene må vurderes separat. Som sagt er det ikke avgjørende for rettens konklusjon. Retten har ikke behov for å problematisere prinsippet om at den bare kan bygge på faktumet som skatteyder fremla for forvaltningen, jf. Rf-1995-1766 og Rt-2006-404.»



Påanket: Forventet behandlet i Gulating Lagmannsrett våren 2024.

Takk for oppmerksomheten!