



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 28. mai 2020 av Høyesterett i avdeling med

dommer Magnus Matningsdal
dommer Kristin Normann
dommer Henrik Bull
dommer Wenche Elizabeth Arntzen
dommer Espen Bergh

HR-2020-1130-A, (sak nr. 19-177162SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 26. september 2019

A/S Norske Shell

(advokat Jan Birger Jansen)

mot

Staten v/Oljeskattekontoret

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Anders Flaatin Wilhelmsen)

S T E M M E G I V N I N G

(1) Dommer **Bergh:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder gyldigheten av vedtak fra Klagenemnda for petroleumsskatt om ligningen av A/S Norske Shell for inntektsårene 2007 til 2012. Ved lagmannsrettens dom er det rettskraftig avgjort at det er grunnlag for et skjønnsmessig tillegg til selskapets inntekt etter skatteloven § 13-1 bygget på at kostnader til forskning og utvikling (FoU) i Norge skulle vært fordelt innenfor Shell-konsernet. Spørsmålet for Høyesterett er om dette tillegget også kan omfatte den delen av kostnadene som er belastet A/S Norske Shells lisenspartnere i utvinningsprosjekter på norsk sokkel.
- (3) Shell-konsernet er blant verdens største innen olje og gass, med virksomhet i mange land. A/S Norske Shell (heretter Norske Shell) er et heleid datterselskap i konsernet. Selskapet driver blant annet virksomhet knyttet til leting og utvinning av petroleum på norsk kontinentalsokkel og er i den sammenheng skattepliktig etter petroleumsskatteloven. Norske Shell er rettighetshaver og operatør i flere store norske utvinningsprosjekter.
- (4) Utvinningsprosjektene skjer i samarbeid mellom flere petroleumsselskaper. Forholdet mellom de ulike rettighetshaverne reguleres av et statlig fastsatt avtaleverk, som blant annet omfatter en samarbeidsavtale og en regnskapsavtale.
- (5) Shell Technologies Norway AS var tidligere et heleid datterselskap av Norske Shell. Den forsknings- og utviklingsvirksomheten som denne saken gjelder, ble i stor utstrekning drevet gjennom dette selskapet. Partene er imidlertid enige om at det i saken her ikke er grunn til å skille mellom de to selskapene. Når jeg i det følgende bruker betegnelsen Norske Shell, kan det derfor også omfatte Shell Technologies Norway AS.
- (6) Shell-konsernet driver omfattende forskningsvirksomhet. Hoveddelen av konsernets forskning knyttet til utvinningsaktiviteter skjer i det nederlandske selskapet Shell International Exploration and Production B.V. (SIEP). Kostnadene til anvendt forskning fordeles på de ulike selskapene som driver utvinningsvirksomhet, etter en fordelingsnøkkel som skal reflektere det enkelte selskapets antatte nytte av forskningen. Prinsippene for kostnadsfordeling er regulert i en egen avtale – SIEP-avtalen. I henhold til denne avtalen har Norske Shell i perioden 2007–2012 betalt et årlig beløp i størrelsesorden mellom 46 og 100 millioner kroner for å delta i SIEP-ordningen. Dette tilsvarer fem til seks prosent av de samlede SIEP-kostnadene.
- (7) Norske Shell deltar i en rekke prosjekter med forskningssamarbeid som har tilknytning til Norge – mange av disse i regi av Norges forskningsråd. Kostnadene til forskning i Norge ble i den aktuelle perioden dekket av Norske Shell uten noen deling mellom ulike Shell-selskaper etter fordelingsnøkkelen i SIEP-avtalen eller på annen måte. Forskningen i Norge er likevel omfattet av SIEP-samarbeidet i den forstand at resultatene fra forskningsinnsatsen er tilgjengelig for selskaper i Shell-konsernet og anses som en integrert del av SIEP-systemet.

- (8) Ved ligningen for årene 2007 til 2012 fradragførte Norske Shell alle FoU-kostnader som ikke allerede var dekket gjennom særskilt oppdragsforskning. I tillegg fradragførte selskapet sin andel av Shell-konsernets felles forskningskostnader etter SIEP-avtalen. De årlige fradragførte kostnadene til forskning og utvikling i Norge lå i intervallet 81 til 111 millioner kroner.
- (9) Ved endringsvedtak fra Oljeskattenemnda for inntektsårene 2007 og 2008 og ved ligningen for inntektsårene 2009–2012 ble selskapets fradragføring av FoU-kostnadene i Norge ikke akseptert. Fradragnektelsen ble begrunnet med at kostnadene skulle vært fordelt innenfor Shell-konsernet, etter samme nøkkel som i SIEP-avtalen. Føringen av fradrag for selskapets andel av SIEP-kostnadene ble derimot ikke endret. Norske Shell påklaget Oljeskattenemndas vedtak til Klagenemnda for petroleumsskatt.
- (10) Klagenemnda for petroleumsskatt avsa kjennelse i saken 12. desember 2016. Nemnda kom enstemmig til at vilkårene for skjønnsfastsettelse etter internprisingsbestemmelsen i skatteloven § 13-1 var oppfylt. Ved skjønnsutøvelsen var nemnda enig med Oljeskattekontoret i at det var riktig å ta utgangspunkt i de samlede kostnadene til de aktuelle FoU-prosjektene i Norge. Fordelingen innenfor Shell-konsernet skulle skje uten noen reduksjon for den delen av disse kostnadene som i samsvar med regnskapsavtalen var belastet Norske Shells lisenspartnere innenfor de enkelte utvinningsprosjektene.
- (11) Nemnda fant at det ikke kunne utelukkes at det finnes forhold som medfører at forskningsaktiviteten i Norge i noen grad gir Norske Shell større økonomiske fordeler enn det Shell-selskapene i andre land får. Det var imidlertid uenighet i nemnda om betydningen av dette. Flertallet fastsatte på grunnlag av disse fordelene en reduksjon i kostnadsbasen på ti prosent.
- (12) De resterende kostnadene ble etter nemndas vedtak fordelt etter den nøkkelen som Shell benytter innenfor SIEP-samarbeidet. Andelen for Norske Shell utgjør som nevnt fem til seks prosent. Dette innebar at ligningen var bygget på at omkring 85 prosent av de totale FoU-kostnadene i Norge skulle fordeles på Shell-selskapene i andre land.
- (13) Norske Shell brakte vedtaket fra klagenemnda inn til Oslo tingrett for rettslig overprøving. Tingretten avsa 23. mars 2018 dom med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.
 2. A/S Norske Shell betaler kroner 224 750,- i sakskostnader til staten v/Oljeskattekontoret innen to uker etter at dommen er forkynt.»
- (14) Norske Shell anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 26. september 2019 avsa dom med slik domsslutning:
- «1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A/S Norske Shell 146 450 – etthundreogførtisekstusenfirehundreogfemti – kroner til staten v/Skatteetaten innen – 2 – to uker fra forkynnelsen av dommen.»

- (15) Både for tingretten og lagmannsretten gjaldt saken alle deler av klagenemndas vedtak. Norske Shell angrep både adgangen til å fastsette inntekten ved skjønn etter skatteloven § 13-1 og den nærmere gjennomføringen av skjønnsfastsettelsen.
- (16) Norske Shell anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjaldt dommen i sin helhet og omfattet både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen.
- (17) Høyesteretts ankeutvalg har tillatt anken fremmet «for så vidt gjelder spørsmålet om forsknings- og utviklingskostnader som fordeles på A/S Norske Shells lisenspartnere etter regnskapsavtalen skal inngå i fastsettelsen av selskapets inntektsbortfall etter skatteloven § 13-1 ('brutto-/nettopspørsmålet')». For øvrig er anken ikke tillatt fremmet.
- (18) Saken er behandlet ved fjernmøte, jf. midlertidig forskrift 27. mars 2020 nr. 459 om forenklinger og tiltak innenfor justissektoren for å avhjelpe konsekvenser av utbrudd av Covid-19 § 2 og midlertidig lov 26. mai 2020 nr. 47 om tilpasninger i prosessregelverket som følge av utbruddet av covid-19 mv. § 3.

Partenes syn på saken

- (19) Den ankende part – *A/S Norske Shell* – har i hovedsak gjort gjeldende:
- (20) Skatteloven § 13-1 gir ikke adgang til en skjønnsfastsettelse som innebærer at den andelen av kostnadene til forskning og utvikling som dekkes av Norske Shells lisenspartnere, samtidig skal medregnes som kostnader ved fordelingen innen Shell-konsernet med utgangspunkt i SIEP-avtalen.
- (21) Klagenemndas vedtak bygger for det første på feil faktum. Det foreligger ikke en transaksjon som overfører omsettelige materielle eller immaterielle eiendeler som kan verdsettes.
- (22) Videre er rettsanvendelsen feil. Den skjønsmessige verdsettelsen er i strid med armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene, som § 13-1 fjerde ledd viser til. De kostnadene som er belastet lisenspartnerne, utgjør ikke kostnader for Norske Shell som skal inn i SIEP-fordelingen.
- (23) Alternativt kan det sees slik at bidraget fra lisenspartnerne for Norske Shell utgjør inntekter som må henføres til kostnadsdelingen på samme måte som kostnader og på samme måte som andre SIEP-inntekter.
- (24) Vedtaket innebærer videre en ulovlig dobbeltbeskatning. Det innebærer at samme inntekt – de kostnadene som bæres av lisenspartnerne – beskattes to ganger.
- (25) *A/S Norske Shell* har lagt ned slik påstand:
- «1. Skattefastsettelsen for *A/S Norske Shell* for inntektsårene 2007 til 2012 oppheves. Ved ny skattefastsettelse skal det ikke fastsettes inntekt for *A/S Norske Shell* fra Shell-gruppen for den andelen av kostnader til FoU som bæres av selskapets partnere i utvinningstillatelser.

2. A/S Norske Shell tilkjennes sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

- (26) Ankemotparten – *staten v/Oljeskattekontoret* – har i hovedsak gjort gjeldende:
- (27) Klagenemndas skjønn går ut på at vederlaget fastsettes på samme måte som Shell-konsernet ellers priser tilgang til resultater fra forskning og utvikling, nemlig ved at prisen hvert enkelt selskap må betale, fastsettes som en andel av de samlede kostnadene. Dette skjønnet er gyldig.
- (28) Det er ikke riktig å se det slik at belastningen etter regnskapsavtalen innebærer at Norske Shells kostnader til forskning og utvikling faktisk blir redusert, og at det på dette grunnlag gjenstår mindre kostnader til fordeling i Shell-konsernet. Kostnadene for Norske Shell er upåvirket både av belastningen under regnskapsavtalen og av viderefordelingen i Shell-konsernet.
- (29) Rettslig er det ikke grunnlag for at det ved prisingen av fordelen de øvrige selskapene i Shell-konsernet mottar, bare skal være «nettokostnaden» som kan fordeles. Målet med øvelsen er skjønnsmessig å vurdere hva partene ville ha avtalt dersom de var uavhengige. I dette ligger det ikke rom for å redusere vederlaget fordi en av partene har fordel fra en annen transaksjon.
- (30) Det foreligger ikke dobbeltbeskatning. Beskatningen i dette tilfellet gjelder inntekter fra ulike transaksjoner.
- (31) Staten v/Oljeskattekontoret har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

Mitt syn på saken

Utgangspunktene

- (32) Ved lagmannsrettens dom er det rettskraftig avgjort at Norske Shells FoU-virksomhet i Norge har tilført øvrige selskaper i Shell-konsernet fordeler, og at det norske selskapet – dersom konsernfellesskapet ikke hadde eksistert – i denne sammenheng ville ha krevd vederlag eller kompensasjon fra de utenlandske selskapene. Det er dermed avgjort at det er grunnlag for å fastsette inntekten for Norske Shell ved skjønn etter skatteloven § 13-1. Første ledd i denne bestemmelsen lyder slik:
- «Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.»
- (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.

- (34) Før fordelingen mellom konsernselskapene foretok nemndas flertall en reduksjon av kostnadsbasen med ti prosent som følge av at Norske Shells forskning og utvikling anses å være av noe større verdi for dette selskapet enn for konsernselskapene internasjonalt. Størrelsen av denne reduksjonen omfattes ikke av saken slik den står for Høyesterett.
- (35) Spørsmålet Høyesterett skal ta stilling til, er om det ved beregningen av de FoU-kostnadene som ved skjønn fordeles på konsernselskapene i andre land, er adgang til også å inkludere kostnader som med grunnlag i regnskapsavtalen er belastet Norske Shells lisenspartnere innenfor de enkelte utvinningsprosjektene. Dette gjør det nødvendig for meg først å gå noe inn på lisenssamarbeidet ved utvinningsvirksomhet på norsk sokkel og kostnadsdekningen innenfor dette samarbeidet.

Forholdet mellom operatør og øvrige rettighetshavere i utvinningstillatelser på norsk sokkel – dekning av kostnader til forskning og utvikling

- (36) Utvinning av petroleum på norsk sokkel skjer på grunnlag av en utvinningstillatelse (lisens) tildelt av staten etter reglene i petroleumsløven § 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. petroleumsløven § 3-7. Denne saken gjelder kostnader knyttet til felt der Norske Shell er operatør.
- (37) Forholdet mellom rettighetshaverne, som sammen utgjør et interessentskap, er som nevnt regulert blant annet av samarbeidsavtalen og regnskapsavtalen. Det følger av samarbeidsavtalen artikkel 3.1 at operatøren skal utføre og forestå den daglige ledelsen av interessentskapets virksomhet. Det er her videre fastsatt at operatøren ikke skal ha fortjeneste eller tap ved utførelsen av sitt verv, med mindre annet følger særskilt av samarbeidsavtalen. Etter artikkel 8.1 plikter alle avtalepartene å skyte inn tilstrekkelig beløp til å dekke samtlige utgifter som følger av interessentskapets virksomhet.
- (38) Tvisten i denne saken gjelder kostnader til aktivitet som i regnskapsavtalen er definert som «Generell Forskning og Utvikling». Etter artikkel 1.1 bokstav d er dette:
- «[P]rosjekter (etter Norsk Forskningsråds definisjon av Forskning og Utvikling) som utføres av eller i regi av Operatøren. Prosjektene skal være til nytte for de oppstrømsrettede operasjonene og være kostnadsbelastet hos Operatøren.»
- (39) Kostnadene til slik forskning og utvikling kan operatøren etter nærmere regler i regnskapsavtalen artikkel 2.2.2 belaste den såkalte felleskontoen og dermed de øvrige rettighetshaverne etter deres andel. Det må hvert år dokumenteres at kostnadene gjelder aktivitet som «har nytteverdi for norsk sokkel». Partene har i saken bygget på at omkring 40 prosent av Norske Shells kostnader til generell forskning og utvikling er belastet de øvrige rettighetshaverne. Det innebærer at Norske Shell selv har dekket omkring 60 prosent.

Skattereglene

- (40) Jeg har allerede sitert skatteloven § 13-1 første ledd. Slik saken står for Høyesterett, er det, som jeg har påpekt, avklart at lovens grunnvilkår er oppfylt ved at Norske Shells inntekt er redusert på grunn av interessefellesskap med de øvrige konsernselskapene. Det er dermed på det rene at klagenemnda hadde adgang til å fastsette inntekten ved skjønn. Spørsmålet for Høyesterett er om klagenemnda har benyttet sin skjønnsmyndighet på riktig måte når man har fastsatt størrelsen av det tillegget som er gjort i Norske Shells inntekt.
- (41) Fremgangsmåten ved skjønnnet er regulert i § 13-1 tredje ledd, som lyder:
- «Ved skjønnnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.»
- (42) Det er på det rene at det her dreier seg om internasjonale forhold, slik at § 13-1 fjerde ledd kommer til anvendelse. Etter denne bestemmelsen skal det
- «... ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD)».
- (43) Fjerde ledd ble tilføyd ved lov 29. juni 2007 nr. 72. Også i tidligere norsk rettspraksis var det lagt til grunn at OECDs retningslinjer for internprising var relevante ved tolkingen av skatteloven § 13-1. Lovendringen ble gjort fordi det var ønskelig å gi disse retningslinjene en mer formell status i norsk rett, se Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) side 14. På side 15 i proposisjonen heter det samtidig at OECD-retningslinjene fortsatt er ment å være veiledende, og at det ikke dreier seg om bindende regler. Imidlertid heter det også, på side 14, at retningslinjene «er relevante ved tolkingen av § 13-1». Det må innebære at retningslinjene kan få betydning når § 13-1 tredje ledd skal gis et innhold som rettslig ramme for den nærmere skjønnsmessige fastsettelsen av inntekt eller kostnader.
- (44) Domstolenes kompetanse til å overprøve verdsettelsesskjønnet i skatteloven § 13-1 tredje ledd følger de alminnelige forvaltningsrettslige reglene om vedtak som er underlagt fritt skjønn, se Rt-2012-1025 avsnitt 68. Norske Shell har gjort gjeldende at skjønnnet i dette tilfellet bygger på et uriktig faktisk grunnlag og på uriktig rettsanvendelse. Dette ligger innenfor det domstolene kan prøve.
- (45) Skatteloven § 13-1 tredje ledd gir uttrykk for det såkalte armlengdeprinsippet. Det man skal finne frem til, er hvordan uavhengige parter ville ha innrettet seg i en tilsvarende situasjon. I OECD-retningslinjene punkt 1.119 fremheves det at en korrekt gjennomført analyse
- «... will have identified the substance of the commercial or financial relations between the parties, and will have accurately delineated the actual transaction by analysing the economically relevant characteristics».
- (46) Det skal altså foretas en konkret analyse av transaksjonen der det sentrale er de sidene ved den som er relevant i en økonomisk sammenheng.

Klagenemndas rettanvendelse

- (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.
- (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.»
- (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 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.»
- (54) Det avgjørende er således også her hvilket bidrag som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter, men da tatt i betraktning hvilken fordel mottakeren faktisk kan forvente å oppnå gjennom den aktuelle ordningen. I Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) punkt 5.9 beskrives dette på samme måte.
- (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 konsernskapene i utlandet. Det riktige ville vært å bygge på at det foreligger en avtale som innebærer en kostnadsbidragsordning.
- (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.
- (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.

Sakskostnader

- (61) Norske Shell har gjennom hele saken, også i anken til Høyesterett, gjort gjeldende at det ikke i det hele tatt var grunnlag for å anvende skatteloven § 13-1 i dette tilfellet. Det resultatet som foreligger etter Høyesteretts dom, er at det er adgang til å foreta en skjønnsmessig inntektsfastsettelse, men at inntekten må settes lavere enn i klagenemndas vedtak. Det innebærer at ingen av partene i saken har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2.
- (62) Begge parter har fått medhold av betydning, jf. tvisteloven § 20-3. Jeg ser imidlertid ikke grunn til at noen av dem skal tilkjennes sakskostnader for tingretten eller lagmannsretten.
- (63) Ved behandlingen i Høyesterett i avdeling har saken vært begrenset til å gjelde spørsmålet om den andelen av kostnadene som er belastet lisenspartnerne, skal inngå ved den skjønnsmessige inntektsfastsettelsen. På dette punktet har Norske Shell fått medhold. Det foreligger da tungtveiende grunner som tilsier at Norske Shell delvis bør tilkjennes sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-3.
- (64) Etter mitt syn bør Norske Shell få dekket de nødvendige kostnadene som er påløpt etter at henvisningsbeslutningen forelå, og dessuten rettsgebyret. For arbeid etter inngivelsen av ankeerklæringen er det krevd dekning av salær med totalt 378 505 kroner. Kostnader utgjør 21 396 kroner, og rettsgebyret 31 050 kroner. Totalt tilkjennes da 430 951 kroner.

Konklusjon

- (65) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Kjennelse fra Klagenemnda for petroleumsskatt 12. desember 2016 oppheves. Ved ny ligning skal det ikke fastsettes inntekt for A/S Norske Shell fra øvrige selskaper i Shell-konsernet for den andelen av kostnader til forskning og utvikling som bæres av selskapets partnere i utvinningstillatelser.
2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.
3. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Oljeskattekontoret 430 951 – firehundreogtrettitusennihundreogfemtien – kroner til A/S Norske Shell innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

- (66) Dommer **Arntzen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (67) Dommer **Normann:** Likeså.
- (68) Dommer **Bull:** Likeså.
- (69) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (70) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Kjennelse fra Klagenemnda for petroleumsskatt 12. desember 2016 oppheves. Ved ny ligning skal det ikke fastsettes inntekt for A/S Norske Shell fra øvrige selskaper i Shell-konsernet for den andelen av kostnader til forskning og utvikling som bæres av selskapets partnere i utvinningstillatelser.
2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.
3. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Oljeskattekontoret 430 951 – firehundreogtrettitusennihundreogfemtien – kroner til A/S Norske Shell innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.