



Udkast til vejledning om aftalers mar- kedsmæssighed på området for realise- ring af energibespa- relser

VEJLEDNING

DEN 9. OKTOBER 2018

FORSYNINGSTILSYNET

Carl Jacobsens Vej 35
2500 Valby

Tlf. 4171 5400
post@forsyningstilsynet.dk
www.forsyningstilsynet.dk

Indhold

1.	INDLEDNING OG BAGGRUND	4
1.1	Lovgrundlaget.....	5
1.2	Markedsmæssighed og armslængde-princippet	8
2.	BEKENDTGØRELSENS ANVENDELSESOMRÅDE	9
2.1	Net- og distributionsvirksomheder	9
2.2	Aftaler med slutbrugere der ikke kan anses for et forbundet foretagende	9
2.3	TP-dokumentationspligtige - Sammenhæng med skattelovgivningen	10
2.4	Aftaler mellem forbundne foretagender	11
2.5	Aftaler mellem uafhængige parter	17
2.6	Forsyningstilsynets vurdering	17
3.	DOKUMENTATION	17
3.1	Dokumentationspligten generelt.....	17
3.2	Markedsmæssighedsbekendtgørelsens regler om dokumentationspligtens indhold og rækkevidde	19
4.	SKRIFTLIGHEDSKRAVET OG BILAG 1.....	20
5.	BILAG 2.....	21
6.	KONCERN- OG ORGANISATIONSDIAGRAM	39
7.	BILAG 3.....	39
8.	MARKEDSMÆSSIGHEDEN IKKE DOKUMENTERET	40
9.	ANDEN PRISFASTSÆTTELSESMETODE	41
10.	TILBAGEFALDSREGEL	42
11.	DOKUMENTATION ÅBENBART UTILSTRÆKKELIG	44
12.	FREMSENDELSE OG KOPI AF AFTALEN	45
13.	SAGSBEHANDLING.....	45
14.	ADMINISTRATIVE BESTEMMELSER.....	45
14.1	Al skriftlig kommunikation skal ske elektronisk.....	45
14.2	Fremsendelse af dokumentation inden 60 dage	46
14.3	Tidspunktet for udarbejdelse af dokumentationen	46
14.4	Sagsbehandlingsfrist	46
15.	KLAGEADGANG.....	46
16.	BØDESTRAF	47

1. INDLEDNING OG BAGGRUND

Den 31. maj 2018 vedtog Folketinget et lovforslag, som bl.a. indeholder regler, der bemyndiger ministeren til at fastsætte nærmere regler om markedsmæssighed af aftaler om realisering af energibesparelser.

Lov nr. 704 af 8. juni 2018 om ændring af lov om elforsyning, lov om naturgasforsyning, lov om varmforsyning, lov om fremme af vedvarende energi og lov om afgift af elektricitet trådte i kraft den 1. juli 2018.

Formålet med lovforslaget var bl.a., at der blev indsat en bemyndigelse i forsyningslovene til at fastsætte regler, der sikrer effektivitet, klarhed og forudberegnelighed både for virksomhederne, når de indgår aftaler om realisering af energibesparelser og efterfølgende opfylder den dokumentationspligt, der følger af forsyningslovenes regler om markedsmæssighed. Samtidig har reglerne til formål at sikre klarhed og forudberegnelighed i forbindelse med Forsyningstilsynets administrative behandling af sager om aftalers markedsmæssighed på området for realisering af energibesparelser.

Forslaget blev stillet på baggrund af, at der i forbindelse med administration af de nugældende bestemmelser om markedsmæssighed på området for realisering af energibesparelser har vist sig behov for en nærmere regulering af området. Der har herunder vist sig behov for en nærmere regulering af indholdet af dokumentationen for markedsmæssighed i forhold til aftaler om realisering af energibesparelser, herunder dokumentation af væsentlige aftaler, som virksomheder, der ikke er omfattet af skattelovgivningens TP-dokumentationskrav, indgår med henblik på opfyldelse af sådanne forpligtelser.

Af lovforslagets bemærkninger er der således i tilknytning til formålene udtrykt forventning til, at effektiviteten i forbindelse med behandlingen af sager om markedsmæssigheden af aftaler om realisering af energibesparelser i Forsyningstilsynet sikres.

Herudover fremgår det af lovforslagets bemærkninger, at det forventes, at reglerne giver klarhed og forudberegnelighed for virksomheder, herunder hvad retsvirkningen af manglende opfyldelse af dokumentationspligten nærmere vil være.

Vejledningens overordnede sigte er, at der gives virksomhederne et grundlag for effektivt at leve op til kravet om markedsmæssighed.

Det er vejledningens ambition, at hvert afsnit kan læses hver sig. Det betyder også, at der vil kunne forekomme gentagelser samt henvisninger.

1.1 LOVGRUNDLAGET

Reguleringen af net- og distributionsvirksomheders priser og kravene aftalers markedsmæssighed er fastsat i lov om elforsyning, lov om naturgasforsyning og lov om varmforsyning.

Af § 69, stk. 1, og § 46 i lov om elforsyning, jf. bekendtgørelse nr. 1009 af 27. juni 2018 af lov om elforsyning med senere ændringer fremgår følgende:

§ 69. Priser for ydelser fra netvirksomheder fastsættes i overensstemmelse med en indtægtsramme, som Forsyningstilsynet årligt fastsætter for hver netvirksomhed med henblik på dækning af netvirksomhedens omkostninger ved en effektiv drift af den bevillingspligtige aktivitet og forrentning af den investerede kapital.

§ 46. Aftaler, som kollektive elforsyningsvirksomheder indgår med andre virksomheder, herunder koncernforbundne selskaber, skal indgås på markedsmæssige vilkår.

Stk. 2. De af stk. 1 omfattede aftaler skal foreligge i skriftlig form på aftaletidspunktet. Kollektive elforsyningsvirksomheder skal udarbejde skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat. Dokumentationen skal kunne danne grundlag for en vurdering af prisernes og vilkårenes markedsmæssighed. Dokumentationen forelægges Forsyningstilsynet efter anmodning. Hvis markedsmæssigheden af en aftale ikke findes godtgjort, kan Forsyningstilsynet skønsmæssigt fastsætte den markedsmæssige pris, jf. dog stk. 3. Den skønsmæssigt fastsatte pris eller den pris, Forsyningstilsynet fastsætter efter regler udstedt i medfør af stk. 3, vil blive lagt til grund for den økonomiske regulering af den kollektive elforsyningsvirksomhed.

Stk. 3. Energi-, forsynings- og klimaministeren kan fastsætte regler om vurdering af markedsmæssigheden og om fastsættelse af den markedsmæssige pris, herunder regler om metoder til fastsættelse af den markedsmæssige pris efter stk. 2, for de aftaler, som kollektive elforsyningsvirksomheder indgår for at opfylde forpligtelsen til at realisere dokumenterbare energibesparelser efter § 22, stk. 1, nr. 5, og for at opfylde regler udstedt i medfør af § 22, stk. 4.

Stk. 4. Energi-, forsynings- og klimaministeren kan fastsætte regler om revisionspligt, om dokumentationspligtens indhold og rækkevidde og om sagsbehandling, herunder at oplysninger og dokumentation skal indsendes elektronisk.

Af §§ 37 a-37 b og § 28 c i lov om naturgasforsyning, jf. bekendtgørelse nr. 1127 af 5. september 2018 af lov om naturgasforsyning med senere ændringer, fremgår følgende:

§ 37 a. Priser for distributionsselskabernes ydelser skal være i overensstemmelse med de i stk. 2 nævnte indtægtsrammer. Rammerne fastsættes med henblik på dækning af de i § 37, stk. 1, nævnte omkostninger ved en effektiv drift af selskabet.

§ 37 b. Naturgasleverandører, der har opnået bevilling til forsyningspligtig virksomhed uden udbud efter § 27, kan i deres priser som nævnt i § 37, stk. 1, indkalkulere et overskud, som er rimeligt i forhold til omsætningens størrelse og effektiviteten ved indkøb af naturgas og andre omkostninger.

§ 28 c. Aftaler, som bevillingspligtige selskaber og Energinet indgår med andre selskaber, herunder koncernforbundne selskaber, skal indgås på markedsmæssige vilkår.

Stk. 2. De af stk. 1 omfattede aftaler skal foreligge i skriftlig form på aftaletidspunktet. Selskaberne udarbejder skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat. Dokumentationen skal kunne danne grundlag for en vurdering af prisernes og vilkårenes markedsmæssighed. Dokumentationen forelægges Forsyningstilsynet efter anmodning. Hvis markedsmæssigheden af en aftale ikke findes godtgjort, kan Forsyningstilsynet skønsmæssigt fastsætte den markedsmæssige pris, jf. dog stk. 4. Den skønsmæssigt fastsatte pris eller den pris, Forsyningstilsynet fastsætter efter regler udstedt i medfør af stk. 4, vil blive lagt til grund for den økonomiske regulering af selskabet.

Stk. 3. Bestemmelserne i stk. 1 og 2, og regler fastsat efter stk. 4 gælder tilsvarende for aftaler, der indgås af Energinet eller denne virksomheds helejede datterselskaber, jf. § 2, stk. 2 og 3, i lov om Energinet.

Stk. 4. Energi-, forsynings- og klimaministeren kan fastsætte regler om vurdering af markedsmæssigheden og om fastsættelse af den markedsmæssige pris, herunder regler om metoder til fastsættelse af den markedsmæssige pris efter stk. 2, for de aftaler, som naturgasdistributionsselskaber indgår for at opfylde forpligtelsen til at realisere dokumenterbare energibesparelser efter 14, stk. 1, nr. 4, og for at opfylde regler udstedt i medfør af § 14, stk. 2.

Stk. 5. Energi-, forsynings- og klimaministeren kan fastsætte regler om revisionspligt og om dokumentationspligtens indhold og rækkevidde og om sagsbehandling, herunder at oplysninger og dokumentation skal indsendes elektronisk.

Af § 20, stk. 1, og § 28 b i lov om varmforsyning, jf. bekendtgørelse nr. 523 af 22. maj 2017 af lov om varmforsyning med senere ændringer, fremgår følgende:

§ 20. *Kollektive varmforsyningsanlæg, industrivirksomheder, kraftvarmeanlæg med en eleffekt over 25 MW samt geotermiske anlæg m.v. kan i priserne for levering til det indenlandske marked af opvarmet vand, damp eller gas bortset fra naturgas med det formål at levere energi til bygningers opvarmning og forsyning med varmt vand indregne nødvendige udgifter til energi, lønninger og andre driftsomkostninger, efterforskning, administration og salg, omkostninger som følge af pålagte offentlige forpligtelser, herunder omkostninger til energispareaktiviteter efter §§ 28 a, 28 b og 29, samt finansieringsudgifter ved fremmedkapital og underskud fra tidligere perioder opstået i forbindelse med etablering og væsentlig udbygning af forsyningssystemerne, jf. dog stk. 7-17 og §§ 20 a-20 c. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på levering af opvarmet vand til andre formål fra et centralt kraft-varme-anlæg, jf. § 10, stk. 6, i lov om elforsyning.*

§ 28 b. *Varmedistributionsvirksomheder skal sikre realiseringen af dokumenterbare energibesparelser i overensstemmelse med regler fastsat efter stk. 2.*

Stk. 2. Energi-, forsynings- og klimaministeren kan fastsætte regler om gennemførelsen af bestemmelserne i stk. 1, herunder regler om virksomhedernes opgaver og mål for de energibesparelser, som virksomhederne samlet eller enkeltvis skal sikre bliver opnået, regler om dokumentation, indberetning og verifikation samt regler om afholdelse af nærmere angivne fællesomkostninger. Energi-, forsynings- og klimaministeren kan fastsætte regler om, at visse energibesparelsesaktiviteter, jf. stk. 1, skal ske efter udbud, og regler for udbuddets afholdelse samt for virksomhedernes finansiering af de udbudte opgaver.

Stk. 3. Realiseringen af energibesparelser efter bestemmelsen i stk. 1 skal ske gennem virksomheder, som er selskabsmæssigt adskilte fra varmedistributionsvirksomheden. Dette gælder dog ikke energibesparelser, som udføres i varmedistributionsvirksomhedens distributionssystem.

Stk. 4. Aftaler, som varmedistributionsvirksomheder indgår med andre virksomheder, herunder concernforbundne virksomheder, skal indgås på markedsbestemte vilkår.

*Stk. 5. De af stk. 4 omfattede aftaler skal foreligge i skriftlig form på aftaletidspunktet. Virksomhederne skal på begæring fra Energitilsynet forelægge tilstrækkelig dokumentation for, hvordan priser og vilkår for væsentlige aftaler er fastsat.
[..]*

Stk. 10. Energi-, forsynings- og klimaministeren kan fastsætte regler om vurdering af markedsbestemtheden og om fastsættelse af den markedsbestemte pris, herunder regler om metoder til fastsættelse af den markedsbestemte pris efter stk. 5, for de aftaler, som varmedistributionsvirksomheder indgår for at opfylde forpligtelsen til at realisere dokumenterbare energibesparelser efter stk. 1 og for at opfylde regler udstedt i medfør af stk. 2.

Stk. 11. Til brug for vurdering af aftalers markedsbestemthed, jf. stk. 4, kan energi-, forsynings- og klimaministeren fastsætte regler om revisionspligt, om dokumentationspligtens indhold og rækkevidde og om sagsbehandling, herunder at oplysninger og dokumentation skal indsendes elektronisk.«

Hovedformålet med forsyningslovenes regler om markeds-mæssighed er at sikre, at værdierne i kollektive forsyningsvirksomheder alene anvendes i overensstemmelse med lovens prisbestemmelser og at hindre omgåelse af disse bestemmelser. Herunder er formålet, at kollektive forsyningsvirksomheder ved at købe for dyrt eller sælge for billigt overfører midler mellem interesseforbundne virksomheder.¹

Forsyningslovenes regler om markeds-mæssighed supplerer således lovenes regulering af net- og distributionsvirksomhedernes priser, idet forsyningslovene giver hjemmel til at regulere den pris, der indgår i den økonomiske regulering af virksomhederne. Det følger af § 46 stk. 2, i lov om elforsyning, § 28 c, stk. 2 i lov om naturgasforsyning samt § 21, stk. 4, i lov om varmforsyning.

Af forarbejderne² til bestemmelserne i forsyningslovene forudsættes det, at Energitilsynet (nu Forsyningstilsynet) - når det vurderes om en aftale er markeds-mæssig og om tilsynet finder anledning til at fastsætte den pris, der indgår i den økonomiske regulering af virksomheden - vil udøve sit skøn inden for rammerne af OECD's Guidelines for Transfer Pricing og SKATs vejledning »Transfer Pricing – Dokumentationspligten«. Det fremgår også, at Forsyningstilsynet primært skal beskæftige sig med væsentlige aftaler.

¹ Folketingstidende 1998-99, A, L 234 som fremsat.

² Folketingstidende 2011-12, A, L 176 som fremsat, side 10 og 17, og Folketingstidende 2017-18, L 165 som fremsat, side 20-22.

Den nugældende og helt overordnede ramme for vurdering af armslængdeprincippet er fastsat i OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Disse guidelines er udarbejdet i tilknytning til indgåelse af modeloverenskomsten, jf. Model Tax Convention with respect to Taxes on Income and Capital.

For så vidt angår markedsmæssighed (armslængde-princippet) er de særligt relevante afsnit knyttet til fortolkningen af modeloverenskomstens artikel 9 samt Transfer Pricing-metoderne.

Endelig fremgår det af forarbejderne til § 46, stk. 1 og 2, at da regelgrundlagene vedrørende aftalers markedsmæssighed er ensartede på skatteområdet og energiområdet, vil det i konkrete tilfælde kunne være hensigtsmæssigt med en dialog med skatteforvaltningen i forbindelse med Energitilsynets (nu Forsyningstilsynet) sagsbehandling.

Den af lovgiver forudsatte ensartethed og sammenhæng mellem regler om markedsmæssighed på skatteområdet og energiområdet har bl.a. den konsekvens, at en vejledning om reglerne om aftalers markedsmæssighed på området for realisering af energibesparelser må inddrage en række skatteretlige begreber og definitioner vedrørende Transfer Pricing, navnlig i forhold til kontrolbegrebet.

Folketinget vedtog den 7. december 2017 L 13 Forslag til skattekontrollov. Lov nr. 1535 af 19. december 2017, herunder bestemmelserne om Transfer Pricing træder i kraft den 1. januar 2019, jf. lovens § 90, stk. 1. I denne vejledning henvises til de nye bestemmelser om Transfer Pricing i kapitel 4 i den nye skattekontrollov.

1.2 MARKEDSMÆSSIGHED OG ARMSLÆNGDE-PRINCIPPET

I forsyningslovene er der med de ovenfor citerede bestemmelser fastsat krav om, at aftaler skal være markedsmæssige (lov om elforsyning og lov om naturgasforsyning) eller markedsbestemte (lov om varmforsyning).

Som nævnt ovenfor er reglernes hovedformål at sikre, at værdierne i net- og distributionsvirksomheder alene anvendes i overensstemmelse med lovens prisbestemmelser og at hindre omgåelse af disse bestemmelser. Bestemmelserne skal navnlig forhindre, at net- og distributionsvirksomheder ved at købe for dyrt eller sælge for billigt overfører midler imellem interesseforbundne virksomheder, hvilket vil stride mod forsyningslovenes intentioner.

Af bestemmelsernes forarbejder fremgår endvidere, at kravet om at net- og distributionsvirksomhedernes aftaler skal indgås på markedsmæssige/markedsbestemte vilkår, betyder, at aftaleparterne skal aftale priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter.

Ved denne angivelse får begrebet "markedsmæssighed" og "markedsbestemt" samme indhold som armslængdeprincippet, som det kendes fra skattelovgivningen, herunder modeloverenskomstens artikel 9.

Kravet om at kontrollerede transaktioner skal indgås på armslængdevilkår er bl.a. lovfæstet i skattekontrollovens § 39, som lyder:

§ 39. *Skattepligtige omfattet af § 38 og § 40, stk. 1, skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, som er omfattet af henholdsvis §§ 38 og 40, jf. dog stk. 2 og 4. Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat, i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.*

Nedenfor i afsnit [...] gennemgås en række eksempler på, hvornår en virksomhed er koncernforbundne selskaber, har fælles ledelse eller er interesseforbundne, ligesom begreberne bestemmende indflydelse og fælles bestemmende indflydelse gennemgås.

2. BEKENDTGØRELSENS ANVENDELSESOMRÅDE

2.1 NET- OG DISTRIBUTIONSVIRKSOMHEDER

Bestemmelsen i bekendtgørelsens § 1 fastsætter anvendelsesområdet for bekendtgørelsen, og dermed hvilke virksomheder der er omfattet af rettigheder og pligter i henhold til bekendtgørelsen.

Bekendtgørelsen fastsætter, at den finder anvendelse for netvirksomheder, naturgas-distributionsselskaber og varmedistributionsvirksomheders aftaler med andre virksomheder om realisering af de forpligtelser, der følger af § 22, stk. 1, nr. 5, og § 46, stk. 1, i lov om elforsyning, § 14, stk. 1, og § 28 c, stk. 4, i lov om naturgasforsyning og § 28 b, stk. 1 og 4, i lov om varmforsyning, jf. dog stk. 2 og § 2.

”Andre virksomheder”

Forsyningslovene anvender begrebet ”andre virksomheder” og ”andre selskaber” i forbindelse med fastsættelse af kravet om, at aftaler skal være markedsmæssige eller markedsbestemte.

Kravet om markedsmæssighed efter bekendtgørelsen gælder således for alle net- og distributionsvirksomheders aftaler om realisering af energibesparelser, der indgås med enhver type virksomhed, uanset om denne virksomhed er organiseret i en bestemt selskabsform og dermed kan anses for at være en juridisk person efter skattelovgivningen, f. eks. interessentskaber.

2.2 AFTALER MED SLUTBRUGERE DER IKKE KAN ANSES FOR ET FORBUNDET FORETAGENDE

Efter bekendtgørelsens § 1, stk. 2, gælder bekendtgørelsens regler dog ikke for aftaler om realisering af energibesparelser, som net- og distributionsvirksomheder indgår

direkte med en virksomhed, der er slutbruger, medmindre virksomheden er forbundet med net- eller distributionsvirksomheden.

Lever en net-eller distributionsvirksomhed op til kravet om at realisere energibesparelser ved at indgå aftaler om at realisere energibesparelser med slutbrugere, vil sådanne aftaler ikke være omfattet af bekendtgørelsens regler.

Dette gælder dog ikke, hvis den pågældende slutbruger er en virksomhed, der har et interessefællesskab med net-eller distributionsvirksomheden. I så fald vil aftalen være omfattet af bekendtgørelsens regler. Se nedenfor i afsnit 2.4, hvornår virksomheder kan anses for forbundne.

2.3 TP-DOKUMENTATIONSPLIGTIGE - SAMMENHÆNG MED SKATTELOVGIVNINGEN

Efter forsyningslovene er **alle** net- og distributionsvirksomheders aftaler med **andre** virksomheder, herunder koncernforbundne selskaber, omfattet af kravet om, at aftaler skal indgås på markedsmæssige vilkår.

Efter skattelovgivningen kan **alle** skattesubjekter, der er omfattet af ligningslovens § 2, blive mødt med et krav om at skulle dokumentere, at virksomhedens aftaler bliver indgået på armslængdevilkår.

Som ovenfor nævnt svarer forsyningslovenes begreb om markedsmæssighed til skattelovgivningens armslængdeprincip, dvs. at en aftale er indgået til priser og på vilkår, som ville være opnået, hvis aftalen var indgået mellem uafhængige parter.

I skattelovgivningen har man imidlertid fastlagt størrelseskriterier for, hvilke virksomheder der altid er omfattet af dokumentationspligten og dermed uden videre er omfattet af Transfer Pricing-bekendtgørelsen, og hvilke virksomheder der er omfattet af TP-dokumentationsbekendtgørelsen, når bestemte betingelser er opfyldt.

Spørgsmålet om, hvilke krav der efter markedsmæssighedsbekendtgørelsen gælder for virksomheder, der er omfattet af skattekontrollovens [...] (tidligere § 3 B, stk. 5), om transfer pricing, er reguleret i bekendtgørelsens § 2.

Bestemmelsen fastsætter, at dokumentation for en aftale om realisering af energibesparelser i henhold til bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (herefter TP-bekendtgørelsen), jf. bekendtgørelse nr. 401 af 28. april 2016, kan indsendes til Forsyningstilsynet som dokumentation for en aftales markedsmæssighed, hvis den indholdsmæssigt opfylder kravene i bilag 2.

Det er Forsyningstilsynets forventning, at langt hovedparten af kravene i bilag 2 er opfyldt i forbindelse med dokumentation i henhold til TP-bekendtgørelsen.

Generelt er kravene i bilag 2 væsentligt mindre omfattende end TP-bekendtgørelsen i forhold til krav om beskrivelse af virksomhedens/koncernens strategi, markeder og værdiskabelse, herunder de krav der følger af TP-bekendtgørelsens § 4.

På enkelte punkter kan bilag 2 - for visse transaktioner og afhængigt af prisfastsættelsesmetode m.v. – omvendt i enkelte tilfælde indeholde yderligere et dokumentationskrav end TP-bekendtgørelsen, jf. særligt bilag 2, pkt. B, i markedsmæssighedsbekendtgørelsen og § 5 i TP-bekendtgørelsen.

I de fleste tilfælde forventes TP-dokumentationen således at være tilstrækkelig til at opfylde kravene i bilag 2.

Net- og distributionsvirksomhederne skal dog overholde markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 3, stk. 2, om, at aftalen skal foreligge skriftligt på aftaletidspunktet, og den skriftlige aftale skal vedlægges et aftalebilag, der ligeledes skal udarbejdes på aftaletidspunktet. Dette krav er ikke fastsat i TP-bekendtgørelsen.

Bestemmelsen i markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 2 har til formål at sikre, dels at virksomhederne ikke skal udarbejde dokumentation for aftaler, som allerede indgår i en TP-dokumentation efter TP-bekendtgørelsen, dels at sikre at den udarbejdede dokumentation indholdsmæssigt er i overensstemmelse med de krav og pligter til dokumentation for markedsmæssighed, der gælder efter forsyningslovene og markedsmæssighedsbekendtgørelsen.

2.4 AFTALER MELLEM FORBUNDNE FORETAGENDER

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, fastsætter følgende:

Efter denne bekendtgørelse anses net- og distributionsvirksomheden forbundet med et foretagende, når net- og distributionsvirksomheden deltager direkte eller indirekte i ledelsen, kontrol eller kapital i dette foretagende.

Bestemmelsen indebærer, at en net- eller distributionsvirksomhed vil blive anset forbundet med et foretagende – og dermed forpligtet til at opfylde kravene i bilag 2 - hvis én af betingelserne er opfyldt.

Af forarbejderne til lov om elforsyning, lov om naturgasforsyning og lov om varmeforsyning fremgår det, at Forsyningstilsynet vurdering af spørgsmålet om aftalers markedsmæssighed sker inden for rammerne af OECD Transfer Pricing Guidelines.

Af OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, s. 17, fremgår følgende:

*“For purposes of these Guidelines, an **“associated enterprise”** is an enterprise that satisfies the conditions set forth in Article 9, sub-paragraphs 1a) and 1b) of the OECD Model Tax Convention. **Under these conditions, two enterprises are associated if one of the enterprises participates directly or indirectly in the management, control, or capital of the other or if “the same persons participate directly or indirectly in the management, control, or capital” of both enterprises (i.e. if both enterprises are under common control).***

Der er ikke herudover i OECD’s guidelines fastsat eller angivet en egentlig definition af forbundne foretagender.

Som ovenfor nævnt gælder kravet om aftalers markedsmæssighed i forsyningslovene for alle net- og distributionsvirksomheder. I de tilfælde, hvor Forsyningstilsynet kan konstatere, at der indgås en aftale, hvor der mellem aftaleparterne kan være en interesse i, at en aftales priser og vilkår ikke indgås på markedsmæssige vilkår med den virkning af forsyningslovenes prisbestemmelser omgås, kan dette give anledning til, at Forsyningstilsynet anmoder om dokumentation for aftalens markedsmæssighed.

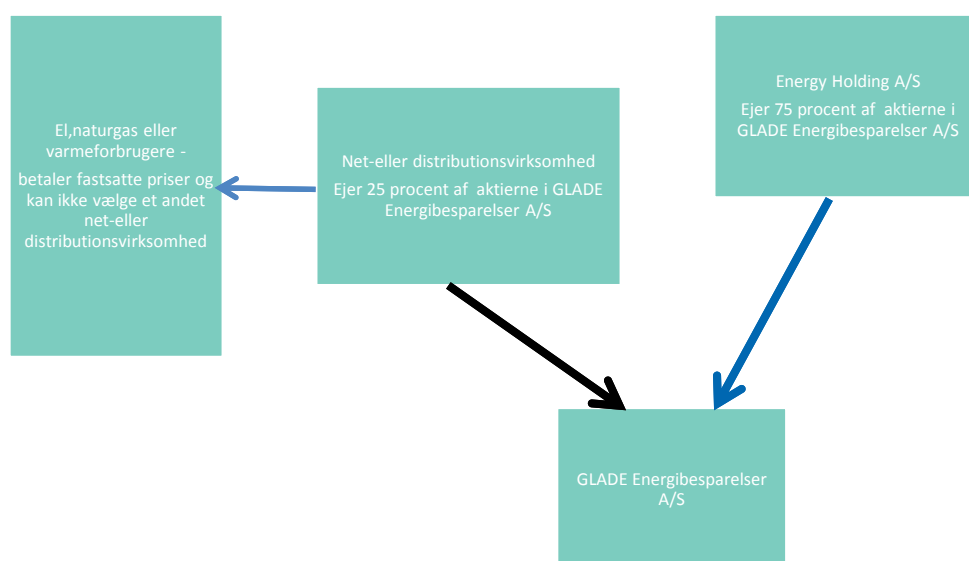
Det bemærkes, at bekendtgørelsens § 1, stk. 3, indebærer, at bekendtgørelsen an lægger et bredere kontrolbegreb, end hvad der gælder efter skattekontrolloven.

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, skal således ses i sammenhæng med hovedformålet med forsyningslovenes regler om markedsmæssighed; at undgå omgåelse af forsyningslovenes prisbestemmelser, der gælder for naturlige monopoler.

På energispare-området gælder det, at net- og distributionsvirksomhedernes omkostninger til realisering af energibesparelser indregnes i forholdet 1:1 i net- eller distributionsvirksomhedernes indtægtsramme eller prisetervisning, og kan således dækkes i forholdet 1:1 ved opkrævning af priser og tariffer hos forbrugerne.

Dette indebærer i sig selv en forskel fra anden virksomhedsdrift på konkurrenceudsatte markeder og indebærer en afvigelse fra de forudsætninger om to uafhængige aftaleparters modsatrettede kommercielle interesser, som ligger til grund for armslængdeprincippet på skatteområdet, idet skattelovens regulering af Transfer Pricing drejer sig om at fastsætte en værdi af en given transaktion med henblik på skattebetaling fra virksomheder.

På energispare-området er der således en anden incitamentsstruktur. Dette kan illustreres med følgende eksempel:



I ovenstående figur indgår net- eller distributionsvirksomheden aftale om realisering af energibesparelser med GLADE Energibesparelser A/S (sort pil), der ejes af net- eller distributionsvirksomheden med 25 procent af aktierne sammen med Holding A/S, der ejer 75 procent af aktierne (Blå pil).

I eksemplet antages, at forholdet ikke ved en konkret fortolkning af interessefællesskabet er dækket af skattekontrollovens kontrolbegreb, og at net- eller distributionsvirksomheden og GLADE Energibesparelser A/S eller Energy Holding A/S ikke er koncernforbundne, har bestemmende indflydelse eller fælles bestemmende indflydelse efter skattekontrollovens § 37, stk. 1, nr. 1. Se herom nedenfor.

Net- eller distributionsvirksomheden, aktøren Glade Energibesparelser A/S og Energy Holding A/S kan i eksemplet have en interesse i at indgå en aftale til en kunstig høj pris, idet net- og distributionsvirksomheden må antages at få 25 procent af overskuddet af virksomhedens indtjening, ligesom Energy Holding A/S har en interesse i at opnå en så høj en pris for de ydelser, som Glade Energibesparelser A/S leverer, da de må antages at få 75 procent af overskuddet af indtjeningen i GLADE Energibesparelser A/S. Endelig har Glade Energibesparelser A/S interesse i af opnå afsætning af virksomhedens ydelser til en så høj pris som mulig med henblik på at opnå profit til ejerkredsen.

Eksemplet viser, at der som følge af selskabskonstruktioner kan være sammenfaldende interesser i at indgå aftaler på priser og på vilkår, som ikke ville kunne opnås ved en aftale mellem uafhængige parter, dvs. parter med modstridende kommercielle interesser på et konkurrenceudsat marked, hvor køber altid vil være interesseret i at aftale en pris, der er så lav som mulig.

Net- eller distributionsvirksomheden kan efter en forhøjelse af virksomhedens indtægtsramme med de omkostninger, der følger af aftalen i forholdet 1:1 indregne (forhøje) tariffene, der opkræves hos forbrugerne. Dermed vil net- eller distributionsvirksomheden kunne overføre midler til et af net- og distributionsvirksomheden ejet selskab samtidig med, at de for høje omkostninger forbundet med den for høje pris indregnes i de priser, der betales af elforbrugere og net- og distributionsvirksomheden kan dermed opnå fuld omkostningsdækning for den med aftalen for høje pris.

Bestemmelsen skal således sikre, at der etableres en klar og forudberegnelig ordning for tilsynet med, at dokumentationspligten for at aftaler om realisering af energibesparelser er markedsmæssige er overholdt, når net- og distributionsvirksomheder deltager i ledelsen af aftaleparter eller indgår i selskabskonstruktioner, der ikke er fuldt dækket af skattelovgivningens kontrolbegreb, se herom nedenfor.

Bestemmelsen har som overordnet formål, at der ikke foretages krydssubsidiering af selskaber, hvor net- og distributionsvirksomheden har en ejerandel, med den virkning, at omkostninger til realisering af energibesparelser indgår i forholdet 1:1 i de priser, der opkræves hos forbrugerne, samtidig med at net- eller distributionsvirksomheden ved at indgå aftaler til overpris og dermed overføre værdier til et delvist ejet selskab for derved at bringe sådanne midler ud af prisreguleringen.

Ad Ledelse

Efter markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, vil to foretagender blive anset for forbundne, hvis et medlem af ledelsen af net- eller distributionsvirksomheden deltager i ledelsen af det foretagende, med hvilket der indgås en aftale om realisering af energibesparelser, og net- og distributionsvirksomheden vil således være omfattet af kravet i bekendtgørelsens § 3, stk. 2, om at udarbejde en dokumentation, der er i overensstemmelse med bilag 2.

Begrebet ledelse omfatter deltagelse i både bestyrelsen og direktion i de pågældende selskaber.

Ad Kontrol - det skatteretlige kontrolbegreb

Efter markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, vil en net- eller distributionsvirksomhed blive anset for forbundet med en aftalepart, hvis net- og distributionsvirksomhedens er omfattet af det skatteretlige kontrolbegreb.

Det bemærkes, at skattekontrollovens bestemmelser skal fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomsten, og der skal i forbindelse med en konkret fortolkning lægges vægt på både juridisk kontrol og faktisk kontrol.

Der anlægges i forbindelse med fortolkningen af ordet kontrol i markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, en fortolkning i overensstemmelse med det skatteretlige kontrolbegreb.

Skattekontrolloven fastsætter regler om, hvad der skal forstås ved en række centrale begreber.

For at der kan være tale om en kontrolleret transaktion, skal der foreligge kontrol af relationen mellem aftaleparterne.

Skattekontrollovens § 37, nr. 6, definerer, hvad der forstås ved kontrollerede transaktioner. Bestemmelsen lyder:

Ved følgende begreber i denne paragraf og i §§ 38-46 forstås:

[..]

6) Kontrollerede transaktioner: Herved forstås transaktioner mellem

- a) *en skattepligtig og en fysisk eller juridisk person, der udøver **en bestemmende indflydelse over den skattepligtige,***
- b) *en skattepligtig og en juridisk person, **som den skattepligtige udøver en bestemmende indflydelse over,***
- c) *en skattepligtig og en juridisk person, der er **koncernforbundet** med den skattepligtige,*
- d) *en skattepligtig og dennes faste driftssted beliggende i udlandet,*
- e) *en skattepligtig, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person, og dennes faste driftssted i Danmark eller*
- f) *en skattepligtig, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person, og dennes kulbrintetilknnyttede virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.*

Skattekontrollovens § 37, nr. 1, fastsætter således følgende:

§ 37. Ved følgende begreber i denne paragraf og i §§ 38-46 forstås:

1) *Bestemmende indflydelse:* Herved forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. **Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person,** medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af **koncernforbundne selskaber, jf. nr. 2,** af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. nr. 5, eller af fonde eller truste stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truste stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, **med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse.** Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truste stiftet af disse.

Bestemmende indflydelse antages således at foreligge i følgende tilfælde:

- a) Der kræves ejerskab til mere end 50 pct. af selskabskapitalen og/eller rådighed over mere end 50 pct. af stemmerne.
- b) Både direkte og indirekte ejerskab medregnes.
- c) Ejerandele og stemmer, der indehaves af koncernforbundne selskaber, medregnes (uden at dette i sig selv skaber koncernforbindelse).
- d) Ejerandele og stemmer, der indehaves af nærtstående (ligningslovens § 16 H, stk. 6), medregnes ligeledes.
- e) Ejerandele og stemmer, der indehaves af en fond eller trust stiftet af moderselskabet, et koncernselskab eller en nærtstående, medregnes ligeledes.
- f) Ejerandele og stemmer, der indehaves af andre selskabsdeltagere, som selskabsdeltageren har en aftale med om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse, medregnes ligeledes (atter uden at dette i sig selv skaber koncernforbindelse).

Koncernforbundne juridiske personer

Koncernforbundne juridiske personer defineres ved skattekontrollovens § 37, nr. 2, der lyder:

Ved følgende begreber i denne paragraf og i §§ 38-46 forstås:

2) *"Koncernforbundne juridiske personer"*

Herved forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Ad "Samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse"

Ved fortolkningen af om der i et konkret tilfælde er omfattet af denne angivelse er følgende af betydning:

1. Om nogen har bestemmende indflydelse over både A og B,
2. Om denne eller disse "nogen" er selskabsdeltagere i både A og B, og
3. Om denne eller disse "nogen" er identiske, dvs. er den eller de samme i både A og B.

Er disse betingelser opfyldt, er A og B horisontalt koncernforbundet i kraft af skattekontrollovens 37, nr. 2.

Ad "Fælles ledelse"

Der er der ikke en egentlig fast definition af dette begreb, men fælles ledelse antages f. eks. at foreligge i følgende tilfælde:

- A og B er kommanditister i samme K/S og har dermed fælles komplementar, og komplementaren har ledelsen af K/S'et.
- Samme situation, men komplementaren (eller kommanditisterne) har overladt ledelsen til et fælles management-selskab.
- A og B har også uden for K/S-situationen overladt ledelsen af dem begge til samme management-selskab.
- A og B ledes af hver deres management-selskab, men de to managementselskaber har indgået en aftale om fælles ledelse, dvs. at de to administratorer fungerer under ét (hvorimod koncernforbindelse mellem managementselskaberne modsat motivudtalelserne).

Ad "Fælles bestemmende indflydelse"

Kontrol kan også opstå ved en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Med denne regel kan bestemmelserne også finde anvendelse på visse tilfælde af faktisk kontrol og 50/50 joint ventures.

Der skal være tale om "andre selskabsdeltagere". Omfattet af udtrykket er aktionærer i et selskab.

Der skal foreligge en aftale mellem selskabsdeltagere. Aftalen kan være mundtlig eller skriftlig og den kan f.eks. også foreligge i forbindelse med indgåelse af en aftale om realisering af energibesparelser.

Det er en konkret vurdering, hvorvidt en sådan aftale er indgået, og der skal bl.a. tages hensyn til

- 1) fælles råden,
- 2) fælles udnævnelse eller afsættelse af et flertal af medlemmerne i selskabets øverste ledelsesorgan eller fælles bestemmende indflydelse over selskabets driftsmæssige og finansielle ledelse.

Ad "Kapital"

Efter markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, vil to foretagender blive anset for forbundne, hvis net- eller distributionsvirksomheden direkte eller indirekte ejer kapital i den virksomhed, med hvilket der indgås en aftale om realisering af energibesparelser, og net- og distributionsvirksomheden vil således være omfattet af kravet i bekendtgørelsens § 3, stk. 2, om at udarbejde en dokumentation, der er i overensstemmelse med bilag 2.

2.5 AFTALER MELLEM UAFHÆNGIGE PARTER

Er betingelserne i markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, ikke opfyldt, vil aftaleparterne blive anset for uafhængige. Det betyder, at net- eller distributionsvirksomheden alene skal fremsende en dokumentation, der indholdsmæssigt lever op til kravene i bilag 3. Se for en gennemgang af betingelserne ledelse, kontrol eller kapital umiddelbart ovenfor.

2.6 FORSYNINGSTILSYNETS VURDERING

Forsyningstilsynet vil i forbindelse med administrationen af markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 3, konkret vurdere, om der er grundlag for at anse en aftale for at være indgået mellem forbundne foretagender; altså om net- eller distributionsvirksomheden deltager i ledelsen, har kontrol eller kapital i den virksomhed, som der indgås en aftale om realisering af energibesparelser med.

Denne vurdering vil ske på baggrund af en række data om selskaberne, herunder at de lægger eventuelle mundtlige eller skriftligt aftaler om fællesbestemmende indflydelse, vedtægter, ejeraftaler, aktionæroverenskomster mv. til grund for denne vurdering.

Bestemmelsen skal således ses i sammenhæng med kravet i markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 3, stk. 4, om indsendelse af koncern – og organisationsdiagrammer og en kort generel beskrivelse af af relationer mellem aftaleparterne, herunder produktions- og ejermæssige relationer, der kan have betydning for aftalens priser og vilkår.

3. DOKUMENTATION

3.1 DOKUMENTATIONSPLIGTEN GENERELT

Dokumentationspligten for aftalers markedsmæssighed påhviler net- og distributionsvirksomhederne og er fastsat i forsyningslovene.

Af § 46, stk. 2, i lov om elforsyning og § 28 c, stk. 2, i lov om naturgasforsyning fremgår følgende:

"De af stk. 1 omfattede aftaler skal foreligge i skriftlig form på aftaletidspunktet. Kollektive elforsyningsvirksomheder skal udarbejde skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat. Dokumentationen skal kunne danne grundlag for en vurdering af prisernes og vilkårenes markedsmæssighed. Dokumentationen forelægges Energitilsynet efter anmodning. Hvis markedsmæssigheden af en aftale ikke findes godtgjort, kan Energitilsynet skønsmæssigt fastsætte den markedsmæssige pris. Den skønsmæssigt fastsatte pris vil blive lagt til grund for den økonomiske regulering af den kollektive elforsyningsvirksomhed."

I § 28 c, stk. 2, i lov om naturgasforsyning er der fastsat en enslydende bestemmelse for naturgasdistributionsselskaber.

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 575 af 18. juni 2012. Af bemærkninger til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 2011-12, A, L 176 som fremsat, side 10 og 17, fremgår, at de kollektive elforsyningsvirksomheder skal udarbejde og opbevare en skriftlig dokumentation for, at der er handlet markedsmæssigt. Når en aftale indgås, skal der herunder udarbejdes en kortfattet beskrivelse af den valgte metode for sikring af markedsmæssigheden af prisfastsættelsen. Beskrivelsen vedlægges aftalen som et bilag.

Af § 28 b, stk. 5, i lov om varmforsyning fremgår følgende:

De af stk. 4 omfattede aftaler skal foreligge i skriftlig form på aftaletidspunktet. Virksomhederne skal på begæring fra Energitilsynet forelægge tilstrækkelig dokumentation for, hvordan priser og vilkår for væsentlige aftaler er fastsat.

Efter forsyningslovene gælder der således en pligt for virksomhederne til skriftligt at dokumentere, at aftaler er indgået på markedsmæssige vilkår. Det helt grundlæggende krav til opfyldelse af denne pligt er, at den er skriftlig, og at dokumentationen skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om markedsmæssigheden af aftalen er opfyldt.

Kravet om skriftlighed er helt grundlæggende for virksomhederne egen og Forsyningstilsynets vurdering af, om markedsmæssighedskravet er opfyldt. Ved vurderingen af om den konkrete aftales priser og vilkår er indgået i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter, er det således afgørende, at der er bevismæssig klarhed over, hvad der er indholdet af den konkrete aftales priser og vilkår.

Krav om aftalebilag

Af forarbejderne, jf. bemærkninger til L 176, Folketingstidende 2011-12, Tillæg A, s. 17, til § 46, stk. 2, i lov om elforsyning og § 28 c i lov om naturgasforsyning fremgår følgende:

"Når en aftale indgås, skal der udarbejdes en kortfattet beskrivelse af den valgte metode for sikring af markedsmæssigheden af prisfastsættelsen. Beskrivelsen vedlægges aftalen".

Dokumentationen for, at en aftale mellem forbundne skal udarbejdes løbende for foreligge senest. Dette generelle krav gælder for alle virksomheder, der er omfattet af forsyningslovenes regler om markedsmæssighed. Se om kravet efter markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 3, stk. 3, neden for i afsnit [x.x.]

De generelle grundlæggende krav

Opfyldelse af forsyningslovenes krav til aftalers markedsmæssighed består således af tre grundlæggende krav:

- Aftalen og aftalebilaget skal foreligge i skriftlig form.
- Dokumentationen skal foreligge i skriftlig form. Den udarbejdes løbende og skal foreligge senest på tidspunktet for indgivelse af selvangivelse det følgende år.
- Dokumentationen skal kunne danne grundlag for en vurdering af aftalens markedsmæssighed. Det gælder både virksomhedens egen og Forsyningstilsynets vurdering.

3.2 MARKEDSMÆSSIGHEDSBEKENDTGØRELSENS REGLER OM DOKUMENTATIONSPLIGTENS INDHOLD OG RÆKKEVIDDE

Reglerne om dokumentationspligtens indhold og rækkevidde for aftaler om realisering af energibesparelser er fastsat i bekendtgørelsens § 3.

Bekendtgørelsens § 3, stk. 1, fastsætter således, at net- og distributionsvirksomheder skal dokumentere markedsmæssigheden, jf. § 46, stk. 2, 2. og 3. pkt., i lov om elforsyning, § 28 c, stk. 2, 2. og 3. pkt., i lov om naturgasforsyning, § 28 b, stk. 5, i lov om varmforsyning af en aftale mellem forbundne foretagender i overensstemmelse med stk. 2-4 til sikring af, at aftalens priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis aftalen (transaktionen) var afsluttet mellem uafhængige parter.

Bestemmelsen svarer til forsyningslovenes krav til aftalers markedsmæssighed og svarer i øvrigt til TP-bekendtgørelsens regel om, at kontrollerede transaktioner skal indgås på armslængde, dvs. at aftalens priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis aftalen var afsluttet mellem uafhængige parter.

Bestemmelsen omfatter aftaler mellem forbundne parter i modsætning til bekendtgørelsens § 3, stk. 5, der omfatter aftaler mellem uafhængige parter. Se herom ovenfor i afsnit 2.

Med begrebet forbundne parter sigtes til den afgrænsning, der er angivet i OECD's guidelines, som er citeret ovenfor, og som henviser til artikel 9 i modeloverenskomsten.

Omfattede af reglerne er herefter forbundne parter, som er synonyme til begreberne "associerede foretagender" eller "forbundne foretagender", se hertil ovenfor i afsnit 2.

Der henvises for yderligere til SKAT's "Den juridiske vejledning 2018-2", afsnit "C.D.11.1.2. Hvem er omfattet af armslængdeprincippet i LL § 2?"

Det er vigtigt at være opmærksom på, at alle virksomhed efter forsyningslovene skal leve op til kravet om, at alle aftaler skal være markedsnæssige, men det er ikke alle virksomheder, der skal leve op til dokumentationskravene i TP-bekendtgørelsen.

Med denne bekendtgørelse bliver alle net-og distributionsvirksomheders aftaler med forbundne foretagender om realisering af energibesparelser omfattet af kravene i bekendtgørelsens bilag 2.

4. SKRIFTLIGHEDSKRAVET OG BILAG 1

Markedsnæssighedsbekendtgørelsen fastsætter, at aftaler skal foreligge skriftligt på tidspunktet for indgåelse af aftalen, og den skal ledsages af et aftalebilag, der indholdsmæssigt skal opfylde kravene i bilag 1.

Bestemmelsen præciserer således, hvad der siden den 1. juli 2012 har været gældende ret. Af forarbejderne, jf. bemærkninger til L 176, Folketingstidende 2011-12, Tillæg A, s. 17, til § 46, stk. 2, i elforsyningsloven fremgår således:

"Når en aftale indgås, skal der udarbejdes en kortfattet beskrivelse af den valgte metode for sikring af markedsnæssigheden af prisfastsættelsen. Beskrivelsen vedlægges aftalen".

Bestemmelsen indebærer, at net- og distributionsvirksomheders aftaler med andre virksomheder om realisering af energibesparelser på tidspunktet for indgåelse af aftalen skal ledsages af et aftalebilag, der indholdsmæssigt skal være i overensstemmelse med bilag 1.

Bestemmelsen indebærer også, at aftalebilaget skal opfylde de krav, som fastsættes i bekendtgørelsens bilag 1, hvorefter der stilles en række krav til oplysninger om aftalen.

Krav til aftalebilag, der skal være udfærdiget samtidig med indgåelse af den kontrollerede transaktion, er følgende:

A.

1. Angivelse af køber

Under dette punkt angives net- og distributionsvirksomhedens navn.

2. Angivelse af sælger/leverandør

Under dette punkt angives navnet på den virksomhed, der efter aftalen skal levere den aftale ydelse.

3. Samlet kontraktssum (værdi i kr.)

Under dette punkt angives det samlede beløb, som efter kontrakten/aftalen skal erlægges af køber.

4. Volumen (GwH eller Mwh)

Under dette punkt angives aftalens volumen udtrykt i den relevante måleenhed for energibesparelser, typisk gigawatt eller megawatt.

5. Pris pr. Kwh

Under dette punkt angives den aftalte pris pr. kilowatt.

6. Beskrivelse af aftalens løbetid (måneder/år, fra dato – til dato)

7. Beskrivelse af særlige vilkår, herunder f.eks. optioner

B. Oplysninger om fastsættelse af aftalens/transaktionens pris

1. Angiv den eller de prisfastsættelsesmetoder, som net- eller distributionsvirksomheden har anvendt til sikring af aftalens markedsmæssighed.
2. Eventuelle supplerende oplysninger om prisfastsættelsen.

5. BILAG 2

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 3, stk. 3, fastsætter, at dokumentation for markedsmæssigheden af en aftale indholdsmæssigt skal opfylde kravene i bilag 2. Omfanget af kravene i bilag 2 til beskrivelser, analyser m.v., afhænger af omfanget og kompleksiteten af relationerne mellem aftalens parter, den valgte prisfastsættelsesmetode og de indgåede aftalers karakter og omfang.

Med bestemmelsen indføres der på området for energibesparelser en ordning, hvor kravene til indholdet af en dokumentation for en aftales markedsmæssighed udtrykkeligt fastsættes i det tilhørende bilag 2.

Bestemmelsen har til formål at sikre større klarhed og forudberegnelighed i forhold til de nærmere krav, som de omfattede virksomheder skal opfylde i deres dokumentation.

Bestemmelsen indebærer tillige, at spørgsmålet om, hvorvidt kravene i bilag 2 er opfyldt i tilstrækkeligt omfang, afhænger af omfanget og kompleksiteten af relationerne mellem aftalens parter, den valgte prisfastsættelsesmetode og de indgåede aftalers karakter og omfang. Det er derimod ikke aftalens parter, f.eks. virksomhedernes størrelse, der er bestemmende for, hvordan dokumentationskravet opfyldes.

Der henvises til SKAT's "Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C.D.11.13.1 Transfer Pricing dokumentationspligten - regel og omfang.
<https://skat.dk/skat.aspx?old=2232479&chk=215444#>.

Bestemmelsen er en præcisering af forsyningslovenes krav og har endvidere til formål at skabe klarhed om, hvilket dokumentationsmateriale, der er omfattet af Forsyningstilsynets anmodning.

Endvidere er der ved fastsættelsen af kravene taget hensyn til, at Forsyningstilsynet skal kunne foretage vurderingen af markedsmæssigheden på grundlag af det indsendte dokumentationsmateriale.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at bevisbyrden for at dokumentere markedsmæssigheden påhviler virksomhederne.

Det er endvidere væsentligt at være opmærksom på, at oplysninger der danner grundlag for prisfastsættelsen i altovervejende grad hidrører fra virksomheden, og Forsyningstilsynet har dermed som udgangspunkt ikke det fornødne kendskab til de konkrete aftaler og prisfastsættelser, med mindre virksomhederne fremkommer med disse oplysninger i forbindelse med dokumentation.

Krav til dokumentationen for en aftales markedsmæssighed på området for energibesparelser fremgår af markedsmæssighedsbekendtgørelsens bilag 2.

Dokumentation for markedsmæssigheden af aftalen om realisering af energibesparelser skal indeholde følgende:

A. Beskrivelse af aftalen

I dette afsnit indsættes en beskrivelse af selve den kontrollerede transaktion, der sætter Forsyningstilsynet i stand til hurtigt og præcist at få et overblik over transaktionen og parterne.

1. Beskrivelse af indholdet af aftalen og de omfattede ydelser herunder eventuelle integrerede leverancer samt om ydelsen leveres, så den er klar til indberetning til Energistyrelsen eller ej.

I modsætning til en transfer pricing-dokumentation efter reglerne i skattelovgivningen er udgangspunktet for Bilag 2, at transaktionerne beskrives for hver enkelt aftale. Hvor en net- og distributionsvirksomhed har lavet flere interne aftaler om levering af energibesparelser, skal disse således dokumenteres hver for sig.

Beskrivelserne i dette afsnit skal give Forsyningstilsynet et overblik over, hvem der er parter i aftalen og disses interne relation illustreret med et koncerndiagram med angivelse af ejerskab. Selskabernes primære rolle (ex. net-selskab eller handelsselskab) skal fremgå for at lette overskueligheden.

Herudover skal de ydelser, der leveres i medfør af aftalen, beskrives, herunder med henvisninger til relevante afsnit i selve aftalen.

Beskrivelsen skal beskrive karakteren og volumen af leverancerne i aftalen og skal så vidt muligt specificeres på underlydelser og volumen for hver af disse.

Selvom aftalerne skal dokumenteres enkeltvis, er det vigtigt, når en aftale skal ses i sammenhæng med andre aftaler, at der sker en beskrivelse af sammenhængen mellem aftalerne. Det kan være, hvor der er tale om integrerede ydelser, der har betydning for vurderingen af vilkårene i den aftale, der dokumenteres i forhold til sammenligneligheden med andre aftaler. Det kan også være tilfældet, hvor leverandøren har indgået aftaler med interne og eksterne underleverandører, der har betydning for forståelsen af den samlede leverance. I disse tilfælde skal sammenhængene mellem kontrakterne beskrives og betydningen heraf vurderes.

Endelig skal det beskrives, om de aftalte ydelser leveres, således at de er klar til indberetning til Energistyrelsen, og dermed bl.a. om kvalitetskontrollen af dokumentationen for energibesparelsen lever op til de offentligretlige krav.

Se mere om beskrivelse af transaktioner i SKAT's juridiske Vejledning afsnit C.D.11.13.1.2.2.1.

2. Beskrivelse af særlige vilkår, herunder f.eks. optioner.

Såfremt aftalen indeholder særlige vilkår om levering eller prisregulering skal disse vilkår beskrives særskilt og betydningen for prissætningen vurderes.

Beskrivelserne af de særlige vilkår er særligt relevante i forhold til at vurdere, om den pågældende aftale er sammenlignelig med andre aftaler, se mere herom nedenfor under G.

B. Betalinger og omkostninger

1. En oversigt over aftalens årlige forfaldstidspunkter for betalinger.

Aftalens betalingsprofil opstilles skematisk. Særlige forhold kommenteres.

2. Angivelse af de omkostninger leverandøren har afholdt i relation til aftalen vedrørende levering af energibesparelser, herunder en test af nytteværdi af disse omkostninger for net- eller distributionsvirksomheden samt beskrivelse af eventuelt anvendte allokeringsnøgler.

Et centralt led i at kunne vurdere en koncernintern aftales lønsomhed er at kunne vurdere, hvilken profit leverandøren har haft ved at levere den pågældende ydelse. Til denne vurdering kræves en specifikation af de omkostninger, der kan henføres til leverancen af den aftalte ydelse. Det er ikke hermed sagt, at den konkrete aftale og dokumentationen heraf ikke kan berettige en høj profit i forhold til de medgåede omkostninger. Det vil imidlertid bero på dokumentationen i de efterfølgende afsnit, der netop har til formål at vurdere den værdiskabelse leverandøren bidrager med og som kan berettige en høj profit i forhold til de medgåede omkostninger.

Udgangspunktet for vurderingen er en specifikation af de omkostninger, der medgår til levering af ydelsen. For at kunne foretage denne vurdering er det nødvendigt, at vurdere, om de omkostninger, der henføres til aftalen, lever op til den såkaldte nytteværditest, der er central for vurderingen af, om en uafhængig ville være indforstået med, at betale enten fordi:

- a. Modtageren af ydelsen selv ville skulle udføre ydelsen og betale herfor, eller
- b. Modtageren ville skulle købe ydelsen af andre.

Hvis ingen af delene er tilfældet, foreligger der ikke en ydelse, en uafhængig ville betale for, og omkostningen hertil er opgørelsen irrelevant.

Angivelsen i dette afsnit skal således indeholde en vurdering af, om ydelsen har været til nytte for net- eller distributionsvirksomheden, og på hvilket grundlag vederlaget er opgjort.

Nedenfor findes en række eksempler på konkrete udgiftstyper, som vedrører ydelser, som modtageren af serviceydelsen ikke selv har nytte af, og derfor heller ikke selv ville have betalt for, hvis det havde været et uafhængigt selskab. Disse omkostninger skal således ikke henføres til den leverede ydelse.

Aktionærudgifter

Aktionærudgifter vedrører aktiviteter, som det serviceydende selskab (sædvanligvis et moderselskab eller en central serviceleverandør) udfører som ejer eller på vegne af denne.

- Omkostninger vedrørende den juridiske struktur for moderselskabet/ koncernen.
- Omkostninger vedrørende udstedelse af aktier i moderselskabet/ koncernen.
- Bestyrelsesomkostninger.

Omkostninger til ydelser, som virksomheden selv udfører

Hvis net- og distributionsvirksomheden selv udfører den pågældende funktion i forvejen, skal selskabet som udgangspunkt ikke betale for en serviceydelse, der alene duplikerer selskabets egen funktion.

En net- og distributionsvirksomhed kan fx have egne omkostninger til kvalitetskontrol og vil ikke betale en leverandør, der duplikerer selskabets egne aktiviteter.

Abonnementsydelse

I visse tilfælde kan koncernens enkelte selskaber trække på bestemte ydelser efter behov (Abonnementsydelse). Spørgsmålet er, hvorvidt der skal ske en løbende betaling for at have disse ydelser til rådighed, eller om der kun skal betales for den faktiske anvendelse heraf. Dette er en konkret vurdering af, om en uafhængig part under lignende omstændigheder ville være villig til løbende at betale for at have adgang til ydelsen.

I forhold til energibesparelsesområdet vurderes det at være undtagelsen, at en net- og distributionsvirksomhed ville betale for sådanne abonnementsydelse, hvorfor disse typisk ikke ville skulle henføres til aftalerne.

En række omkostninger kan allokeres direkte til den enkelte aftale. Herudover vil der typisk være en eller flere typer af omkostninger, der på grund af deres karakter ikke kan allokeres direkte, hvorfor de skal allokeres til den enkelte aftale ved brug af en allokeringssøgle.

Disse fordelingsøgler vil typisk være mere objektive kriterier, som for eksempel nettoomsætningen, lønninger, antal ansatte eller antal pc-installationer.

Der skal anvendes den fordelingsøgle, der mest præcist fordeler omkostningerne i forhold til ydelsens nytteværdi. Grundlæggende skal den indirekte afregning være fastsat således, at afregningen afspejler den værdi, som modtagerne opnår, og som kan afregnes mellem uafhængige parter for tilsvarende ydelser. Ved denne vurdering skal værdien af serviceydelserne ses både fra det serviceydende selskabs synspunkt og fra det servicemodtagende selskabs synspunkt.

3. Omkostninger forbundet med administration, herunder kvalitetssikring m.v. skal opgøres særskilt.

For at kunne foretage ovenstående nyttetest, skal omkostningerne til administration opgøres særskilt.

4. Angivne omkostninger og betalinger under aftalen skal kunne afstemmes med distributionsselskabets reguleringsregnskab.

For at kunne afstemme, om de ovenfor angivne omkostninger og betalinger også er de, som er anvendt i de interne afregninger, skal disse kunne afstemmes til reguleringsregnskabet og indberetninger af energispare-mængderne til Energistyrelsen.

Dette giver Forsyningstilsynet en hurtig mulighed for at konstatere, at der er overensstemmelse mellem de angivne principper og det reguleringsregnskab, der ligger til grund for afregningen med kunderne.

C. Beskrivelse af de forbundne parter bidrag til den samlede realisering af energibesparelser, herunder oplysninger om de forbundne parter bidrag i forhold til væsentlige funktioner.

Når det skal vurderes, hvilken aflønning en aftalepart vil opnå i medfør af en aftale, er det vigtigt at se på hvilke funktioner, der udføres. For at kunne vurdere aftaleparternes bidrag til værdiskabelsen og karakterisere parternes relative bidrag er det vigtigt, at der sker en systematisk gennemgang af, hvilke funktioner parterne bidrager med. Dette er en central del af den sammenlignelighedsanalyse, der danner grundlag for en vurdering af markedsmæssigheden. De funktioner, der normalt vil indgå i beskrivelsen findes nedenfor under sammenlignelighedsfaktor 2 – funktions- og risikoanalysen.

D. En risikoanalyse, som beskriver fordelingen af aftaleparternes risici som følge af aftalen.

På samme måde som for funktionerne, er det vigtigt at vurdere de risici aftaleparterne hver især påtager sig i medfør af kontrakten og som en uafhængig part ville forvente at blive kompenseret for.

Nedenfor under sammenlignelighedsfaktor 2 – funktions- og risikoanalysen er der listet en række af de risici, der normalt ville skulle vurderes.

E. En kort beskrivelse af væsentlige aktiver, der anvendes i forbindelse med den samlede opfyldelse af aftalen.

Såfremt parterne bidrager med væsentlige aktiver i leveringen af energibesparelserne, vil disse aktiver også skulle sikres en forrentning.

Sådanne aktiver skal beskrives og deres værdi skal anslås til brug for vurderingen.

For en mere uddybende beskrivelse af parternes funktioner, risici og aktiver i forhold til aftalen, se SKAT's Juridiske Vejledning ([C.D.11.13.1.2.2.3.3](#)). Se også afsnit [C.D.11.3](#) og [C.D.11.5.3](#).

F. En detaljeret sammenlignelighedsanalyse samt begrundelse for valg af den anvendte prisfastsættelsesmetode.

Den centrale del af en dokumentation af markedsmæssigheden er at foretage en detaljeret sammenlignelighedsanalyse og vælge den mest anvendelige prisfastsættelsesmetode.

Til dette bruges OECD's Transfer Pricing Guidelines, som bl. a. indeholder fem transfer pricing-metoder og fem sammenlignelighedsfaktorer. Disse gennemgås overordnet i nedenstående.

Der er metodefrihed i forhold til valget af metode. Dog gælder det, at metoderne hver især har styrker og svagheder. I forhold til at prisfastsætte energibesparelsestiltag vurderes det imidlertid, at særligt CUP-metoden og TNMM-metoden vil være de mest relevante, hvorfor der i nedenstående er fokuseret på disse to metoder.

For yderligere vejledning om valg af metode henvises til SKAT's Juridiske Vejledning afsnit C.D.11.4.1.

De 5 metoder

Traditionelle transaktions- baserede metoder

- CUP (Comparable Uncontrolled Price Method)
- RPM (Resale Price Method)
- CPM (Cost Plus Method)

Transaktionsbaserede nettoavancemetoder

- TNMM (Transactional Net Margin Method)
- Profit Split Metoden

CUP-metoden

Beskrivelse

Nøgletal til sammenlig- ning

Pris

Betingelser for anvendelse af metoden

Den kontrollerede transaktion kan sammenlignes med den ikke-kontrollerede transaktion, når en af følgende to betingelser er opfyldt:

- Når forskelle mellem transaktionerne ikke har væsentlig indflydelse på prisen (se de fem sammenlignelighedsfaktorer), eller
- Når det er muligt at justere for forskelle og derved gøre transaktionerne sammenlignelige

Sammenlignelighedsfaktorer

- Produktegenskaber
- Kontraktvilkår
- Markedsforhold

Test af armslængde

Intern CUP:
En virksomheds interne salg af et bestemt produkt sammenlignes med virksomhedens salg af det samme produkt til en ekstern part.

Ekstern CUP:
Kontrolleret transaktion sammenlignes med salget fra en uafhængig sælger til en uafhængig køber.

Typisk anvendelse

- Overdragelse af varer eller ydelser
- Lån og finansielle produkter
- Værdiansættelse af simple ydelser

CUP-metoden tager afsæt i, at transaktioner mellem uafhængige parter med modstridende kommercielle interesser på et konkurrenceudsat marked per definition udgør markedsprisen. Ved CUP-metoden fastsættes prisen for en kontrolleret transaktion således på baggrund af prisen for en sammenlignelig, uafhængig transaktion.

De uafhængige transaktioner, som anvendes ved prisfastsættelsen, skal være sammenlignelige. Grundlaget for prisfastsættelsen kan enten være en transaktion mellem den skattepligtige og en uafhængig part, kaldet en intern CUP, eller en sammenlignelig transaktion mellem to eksterne uafhængige parter, kaldet en ekstern CUP.

Den uafhængige transaktion er sammenlignelig med den kontrollerede transaktion, når en af to betingelser er opfyldt:

Når forskelle mellem transaktionerne ikke har væsentlig indflydelse på prisen, eller

Når det er muligt at justere for forskelle og derved gøre transaktionerne sammenlignelige.

CUP-metoden forudsætter høj grad af sammenlignelighed, da forskel på aktiviteter og risikofordeling mellem to aftaler kan have stor betydning for prisen.

På markedet for energibesparelser vil der i nogle tilfælde kunne findes en CUP, hvor der er indgået tilsvarende aftaler om indkøb af energibesparelser med uafhængige parter, der enten kan bruges til en direkte sammenligning eller der kan justeres for eventuelle forskelle.

Alle sammenlignelighedsfaktorer skal gennemgås, men det er særligt vigtigt at være opmærksom på:

- Ydelsens karakter – der skal være tale om sammenlignelige ydelser.
- Parternes fordeling af udførte funktioner og bårne risici skal være sammenlignelige. Såfremt der er tale om integrerede ydelser eller sammenhængende kontrakter, er det vigtigt, at der tages højde herfor ved vurderingen af sammenligneligheden.
- Volumen skal være sammenlignelig. Det vil sjældent være muligt at skalere op og ned på baggrund af gennemsnitspriser.
- Kontraktvilkårene skal være sammenlignelige, herunder særligt leveringsbetingelser, betalingsbetingelser, garantiforpligtelser, løbetid og opsigelsesvilkår, genforhandlingsmuligheder, eventuelle valutarisici og forhold som eksklusivitet og geografisk afgrænsning.
- Der vil på energispareområdet være en formodning for, at de markedsmæssige og økonomiske omstændigheder i øvrigt er de samme, da der er tale om et nationalt marked.
- I nogle tilfælde – særligt ved en intern CUP - vil det være muligt, at lave pålidelige justeringer, der gør, at kravene til sammenlignelighed er opfyldt, eller at forskellene vurderes ikke at have væsentlig indflydelse på prisen. Der er kun sjældent tilstrækkeligt præcise oplysninger tilgængeligt, til at kunne foretage justeringer i forhold til andres udbud og de konkrete vilkår for disse kontrakter.

Det følger af ovenstående, at sammenligninger med databaser og benchmarks, der indeholder kontrollerede transaktioner ikke lever op til definitionen af en CUP, da den helt grundlæggende forudsætning om, at parterne skal have modstridende interesser, ikke er opfyldt.

For yderligere vejledning om anvendelsen af metoden se SKAT's Juridiske Vejledning afsnit C.D.11.4.1.1.

Særligt om udbud som markedsprøvning

På energispareområdet er det at sende projekter til realisering af energibesparelser i udbud én af de metoder, der anvendes i praksis for at finde en markedspris på de udbudte ydelser og vilkår, der følger af udbuddet. Det er muligt for kontrollerede parter at deltage i udbud på lige fod med andre aktører.

I den sammenhæng vil udbuddet være udtryk for den markedsprøvning, der ligger til grund for en vurdering af markedsmæssigheden og dermed den dokumentation, som net- og distributionsselskabet skal forberede for at dokumentere, at de anvendte priser og vilkår er på markedsvilkår.

Udbuddet skal helt grundlæggende opfylde de udbudsretlige betingelser og reglerne i Forsyningsdirektivet, hvilket bl.a. indebærer, at udbuddet skal følge de regler, der gælder på området. Herunder udbudsloven, udbudsdirektiv (2014/24/EU) samt eventuelt forsyningsvirksomhedsdirektivet [2014/25/EU] – bekendtgørelse nr. 1624 af 15. december 2015 om fremgangsmåderne ved indgåelse af kontrakter indenfor vand – og energiforsyning, transport og posttjenester.

Når de almindelige regler for udbud, som er omtalt ovenfor, er opfyldt, er der herudover en række yderligere forudsætninger, der skal være opfyldt i forbindelse med udbuddet, processen og vilkårene herfor, for at et udbud kan betragtes som en egentlig markedsprøvning af priser og vilkår og dermed kan anvendes som dokumentation for markedsmæssighed ved kontrollerede transaktioner (f.eks. ved en kontrolleret parts deltagelse i udbuddet) Listen er ikke udtømmende, da der altid vil være tale om en konkret vurdering af markedsmæssigheden.

- Det lægges helt generelt til grund, at de uafhængige parter, der indgår i udbuddet, og som danner grundlaget for sammenligningen, ikke har sammenfaldende interesser med net- og distributionsselskabet og at den aftale, der udbydes, ikke er sammenkoblet økonomisk eller aftalemæssigt med andre aftaler.
- For at der kan være tale om en markedsprøvning, skal de bydende aktører, herunder som følge af en prækvalifikation, være relevante aktører, der forventeligt ville kunne levere den specifikke ydelse i forhold til ydelsernes indhold, volumen og risiko m.v.
- Det skal overvejes, om prækvalifikation er nødvendig og vil føre til, at flest mulige relevante aktører forventes at deltage i udbuddet. Valget bør begrundes sagligt, da undladelse af prækvalifikation alt andet lige kan føre til flere mulige deltagere i udbuddet.
- Med henblik på at få flest mulige relevante aktører til at deltage i udbuddet, skal en evt. prækvalifikation og selve udbuddet i god tid offentliggøres og annonceres via de mest hensigtsmæssige og relevante medier. Valget bør begrundes sagligt.
- Kontraktbetingelserne, herunder kontraktens løbetid bør nøje overvejes og begrundes. Det samme gælder den udbudte mængde energibesparelser. Det forventes, at kontraktvilkårene følger almindelige kriterier for ikke-opfyldelse, ændringer efter kontraktindgåelse, bod, betalingsbetingelser og opsigelsesvilkår.

- Såfremt der indgår valgmuligheder eller optioner (hvorved f.eks. forstås at udbudsgiver kan vælge større eller mindre mængder leverancer, mens leverandøren har pligt til at levere den mængde, udbudsgiver konkret bestiller) forventes det, at det efterfølgende kan påvises, at disse er udnyttet/fravalgt ud fra almindelige kommercielle betragtninger.
- For at der kan være tale om en egentlig markedsprøvning forventes det, at uafhængige har budt på opgaven med bud, der ville kunne blive bindende for byderen i henhold til almindelige udbuds- og formueretlige regler.

RPM-metoden

Beskrivelse	
Nøgletal til sammenligning	Bruttoavance
Betingelser for anvendelse af metoden	<p>Den kontrollerede transaktion kan sammenlignes med den ikke-kontrollerede transaktion, når en af følgende to betingelser er opfyldt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Når forskelle mellem transaktionerne ikke har væsentlig indflydelse på prisen (se de fem sammenlignelighedsfaktorer), eller • Når det er muligt at justere for forskelle og derved gøre transaktionerne sammenlignelige
Sammenlignelighedsfaktorer	<ul style="list-style-type: none"> • Funktioner • Risici • Aktiver • Kontraktvilkår
Test af armslængde	<p>Intern RPM Bruttoavance opnået ved en virksomheds interne salg sammenlignes med bruttoavancen opnået ved virksomhedens sammenlignelige salg til ekstern part.</p> <p>Ekstern RPM Bruttoavancen ved den kontrollerede transaktion sammenlignes med bruttoavancen, som en uafhængig distributør med sammenlignelige funktioner, risici og aktiver ville opnå ved en sammenlignelig transaktion.</p>
Typisk anvendelse	<ul style="list-style-type: none"> • Salgsselskaber • Distributører • Særlig i tilfælde hvor virksomheden ikke ændrer varerne væsentligt eller bidrager med værdifulde immaterielle aktiver

RPM-metoden vurderes ikke at have stor relevans for dokumentation af energispareområdet og kommenteres derfor ikke yderligere her.

For yderligere vejledning om anvendelsen af metoden se SKAT's Juridiske Vejledning afsnit C.D.11.4.1.2.

Cost plus-metoden

Beskrivelse	
Nøgletal til sammenligning	Bruttoavance / Mark up
Betingelser for anvendelse af metoden	<p>Den kontrollerede transaktion kan sammenlignes med den ikke-kontrollerede transaktion, når en af følgende to betingelser er opfyldt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Når forskelle mellem transaktionerne ikke har væsentlig indflydelse på prisen (se de fem sammenlignelighedsfaktorer), eller • Når det er muligt at justere for forskelle og derved gøre transaktionerne sammenlignelige
Sammenlignelighedsfaktorer	<ul style="list-style-type: none"> • Funktioner • Risici • Aktiver • Kontraktvilkår
Test af armslængde	<p>Intern Cost plus Den mark up der tillægges en virksomheds interne salg sammenlignes med den mark up der er tillagt virksomhedens sammenlignelige salg til eksternt part.</p> <p>Ekstern Cost plus Mark up'en der tillægges ved den kontrollerede transaktion sammenlignes med mark up'en som en uafhængig virksomhed med sammenlignelige funktioner, risici og aktiver ville opnå ved en sammenlignelig transaktion.</p>
Typisk anvendelse	<ul style="list-style-type: none"> • Produktionsvirksomheder • Serviceydelser • Salg af halvfabrikata • Joint facility agreements • Buy-and-supply arrangementer

Cost plus-metoden vurderes ikke at have stor relevans for dokumentation af energispareområdet og kommenteres derfor ikke yderligere her. Dette skyldes primært, at metoden kræver, at der kan ske sammenligning på brutto-avanceniveau, hvilket ofte er forbundet med problemer, da data ikke er tilgængelige.

Se derfor nedenfor under TNMM. Denne metode finder anvendelse i mange tilfælde, hvor der tages udgangspunkt i de samlede omkostninger og tillægges en mark up herpå. Udbredelsen af denne metode hænger netop sammen med, at der findes regnskabsdata, der muliggør en sammenligning.

For yderligere vejledning om anvendelsen af metoden se SKAT's Juridiske Vejledning afsnit C.D.11.4.1.3.

TNMM-metoden:

Beskrivelse	
Nøgletal til sammenligning	Nettoavance
Betingelser for anvendelse af metoden	Data vedrørende sammenlignelige selskabers opnåede nettoavance.
Sammenligneligheds-faktorer	<ul style="list-style-type: none"> • Funktioner • Risici • Aktiver
Test af armslængde	<p>Intern TNMM Det relevante nøgletal for den kontrollerede transaktion sammenlignes med det tilsvarende nøgletal ved virksomhedens egen sammenlignelige transaktion med uafhængig part.</p> <p>Ekstern TNMM Det relevante nøgletal for den kontrollerede transaktion sammenlignes med det tilsvarende nøgletal ved en sammenlignelig transaktion mellem to uafhængige parter.</p>
Typisk anvendelse	<ul style="list-style-type: none"> • Salgsselskaber • Distributører • Serviceydelser • Produktion

- Kontrakts producenter

TNMM tager udgangspunkt i nettoresultatet for en kontrolleret transaktion. Til brug for sammenligningen med de ikke kontrollerede transaktioner, beregnes der med udgangspunkt i nettoavancen et nøgletal. Et sådan nøgletal kan fx være:

- Nettoavance i forhold til omsætning
- Nettoavance i forhold til omkostninger
- Nettoavance i forhold til anvendte aktiver.

Disse nøgletal betegnes ofte som Profit Level Indicators (PLI) og angives normalt som marginer (en procentsats).

Ved TNMM sammenlignes det relevante nøgletal for den kontrollerede transaktion med det tilsvarende nøgletal for en sammenlignelig, uafhængig transaktion.

Den ikke kontrollerede sammenlignelige transaktion kan både være virksomhedens egen sammenlignelige transaktion med en uafhængig part (intern sammenlignelig) eller en transaktion mellem to uafhængige parter, hvor virksomheden ikke selv er involveret (ekstern sammenlignelig).

De primære sammenlignelighedsfaktorer for TNMM er funktioner, aktiver og risici, men normalt har produkt- og markedsmæssig sammenlignelighed også stor betydning.

TNMM er mindre følsom over for forskelle i funktioner, idet metoden sammenligner i forhold til nettoavancer. TNMM er på grund af den implicite justering mindre følsom overfor forskelle i funktionerne.

Når TNMM bruges, skal der tages stilling til, hvilket grundlag avancen skal sættes i forhold til, hvilket nøgletal (PLI), der skal anvendes. Valget af nøgletal beror blandt andet på, hvad der i forhold til den testede transaktion er det mest egnede sammenligningsgrundlag.

Metoden tager udgangspunkt i den af parterne i den kontrollerede transaktion, som har de mest simple funktioner, fordi det dermed er lettere at finde sammenlignelige data. Det vil i energisparesammenhæng typisk være leverandøren af den pågældende ydelse.

I praksis anvendes databaseundersøgelser ofte til at finde sammenlignelige data.

TNMM er mere anvendelig end de traditionelle metoder, hvis der ikke findes et perfekt sammenligningsgrundlag, idet metoden indeholder en implicit justering for forskelle i funktionsintensiteten.

Se også afsnit SKAT's Juridiske Vejledning afsnit C.D.11.5.1.

TNMM er meget udbredt til brug for prisfastsættelsen af interne services og vurderes derfor at være meget relevant i forhold til fastsættelsen af priser på energispareområdet, hvor det er vurderingen, at leverancen i medfør af aftalen i mange tilfælde kan karakteriseres som en service fra leverandøren til net- og distributionsvirksomheden.

I den sammenhæng vil den relevante PLI være en nettoavance i forhold til omkostningerne. Denne udtrykkes som en Net Cost Plus (NCP) udtrykt som en procentsats (mark up), der tillægges den relevante omkostningsbase.

Den relevante omkostningsbase er de omkostninger, der direkte eller indirekte kan henføres til den pågældende aftale som beskrevet ovenfor under B.2.

Valget af mark up vil ofte skulle findes via en benchmark-analyse, der med udgangspunkt i uafhængige virksomheders offentliggjorte regnskabstal viser nettoavancen i forhold til omkostningerne for virksomheder, der leverer tilsvarende services under sammenlignelige forhold.

Se hertil for yderligere uddybning: EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM JTPF REPORT: GUIDELINES ON LOW VALUE ADDING INTRA-GROUP SERVICES. Rapporten kan tilgås på dette link: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf

Profit Split-metoden

Beskrivelse	
Nøgletal til sammenligning	Nettoavance eller bruttoavance
Betingelser for anvendelse af metoden	Begge transaktionspartner bidrager med værdiskabende funktioner eller aktiver til den kontrollerede transaktion.
Sammenlignelighedsfaktorer	<ul style="list-style-type: none"> • Funktioner • Risici • Aktiver
Test af armslængde	<p>To eksempler måder at fordele den markedsræssige avance:</p> <p>Bidragsanalysen</p> <p>Den markedsræssige avance som generes ved de kontrollerede transaktioner fordeles ud fra parternes forholdsrmæssige bidrag til transaktioner.</p> <p>Residualanalysen</p> <p>Den markedsræssige avance fordeles i to steps:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Fordeling af basisafkast ved brug af øvrige prisfastsættelsesmetoder 2. Fordeling af eventuelt resterende avance med udgangspunkt i

parternes forholdsmæssige bidrag til transaktionen.	
Typisk anvendelse	<ul style="list-style-type: none"> • Transaktioner med komplementære produkter • Kan benyttes hvor de forbundne parter begge bidrager med værdifulde funktioner, aktiver og risici i forhold til den samlede transaktion, fx hvor begge parter ejer værdifulde immaterielle aktiver

Profit split-metoden vurderes ikke at have stor relevans for dokumentation af energispareområdet og kommenteres derfor ikke yderligere her.

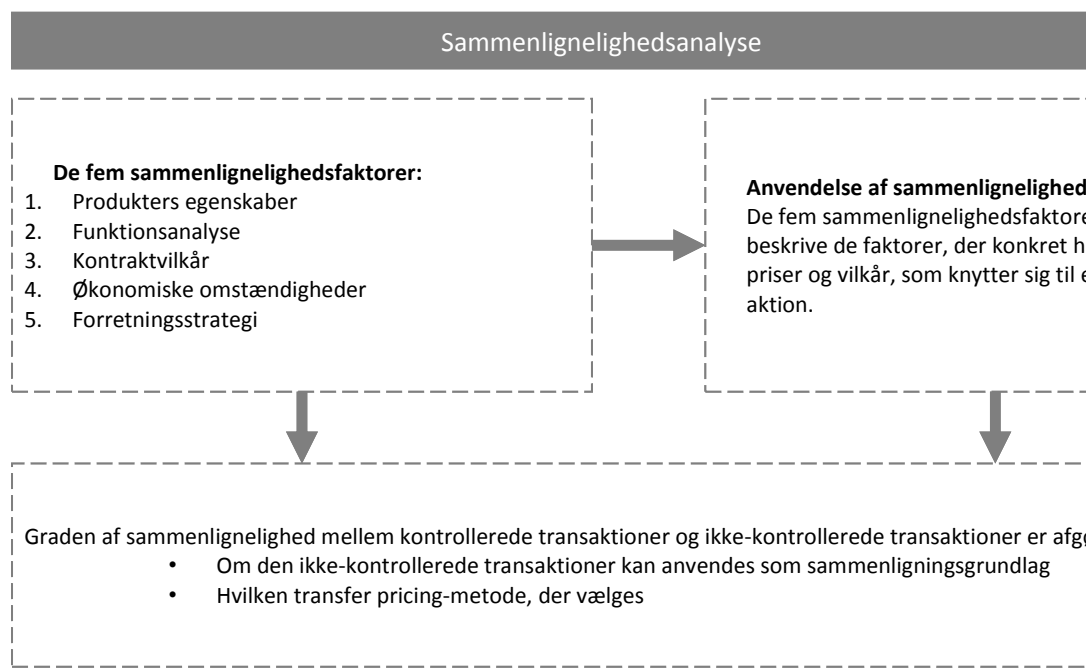
For yderligere vejledning om anvendelsen af metoden se SKAT's Juridiske Vejledning afsnit C.D.11.4.1.5.

De fem sammenlignelighedsfaktorer

Som det fremgår af beskrivelserne af de fem transfer pricing-metoder, er disse alle baseret på, at den pågældende transaktion analyseres med afsæt i fem definerede sammenlignelighedsfaktorer.

Nedenfor findes en skematisk gennemgang af analyserammen og indholdet i de fem sammenlignelighedsfaktorer, der i varierende omfang er relevante afhængig af TP-metode og karakteristika ved den pågældende aftale.

Alle sammenlignelighedsfaktorerne bør imidlertid indgå i analysen og eventuelt vurderes at være uden betydning.

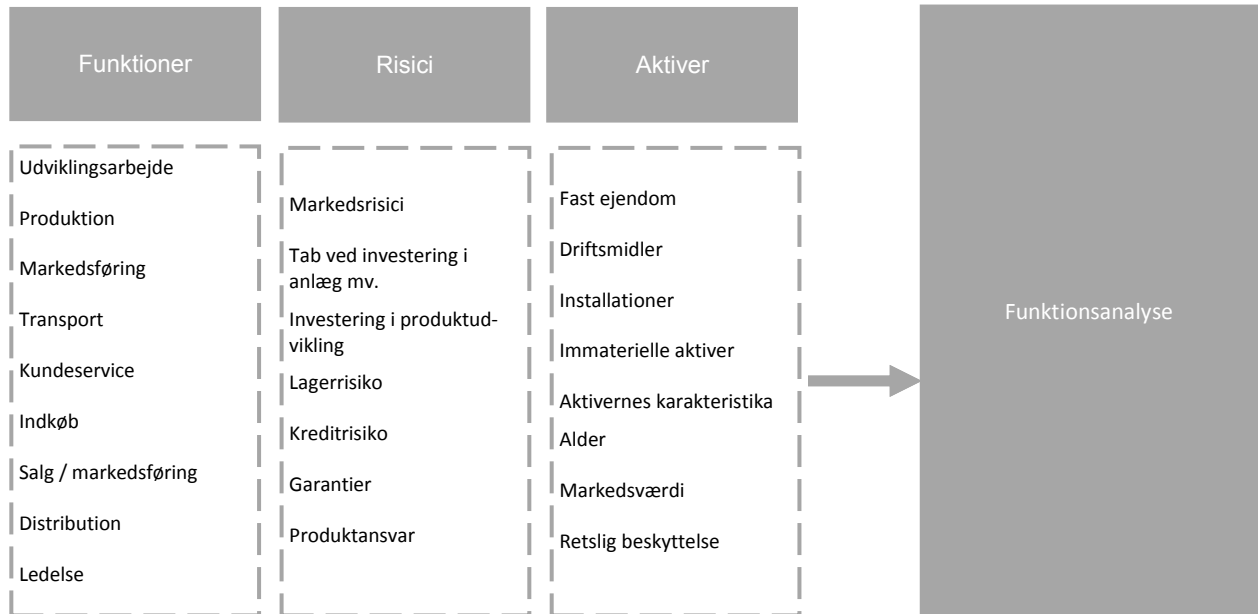


Sammenlignelighedsfaktor – Produktets egenskaber

Produktets egenskaber		
Ved sammenligning af <u>varer</u> ses på følgende:	Ved sammenligning af <u>tjenesteydelser</u> ses på følgende:	Ved sammenligning af <u>IP</u> ses på følgende:
<ul style="list-style-type: none"> • Funktionalitet • Kvalitet • Mængde • Garantier • Mærkevare 	<ul style="list-style-type: none"> • ydesen/funktionaliteten • Volumen/ mængde • Kontraktens løbetid • Garantier • Nytteværdien 	<ul style="list-style-type: none"> • Overdragelsesform / vilkår for løbende anvendelse • Aktivitet (patent, know-how, mønsteret m.fl.) • Kontaktens løbetid • Rettighedens beskyttelse • Nytteværdien

Sammenlignelighedsfaktor – funktions- og risikoanalyse.

Funktions- og risikoanalyse



Sammenlignelighedsfaktor - kontraktvilkår

Kontraktvilkår

Ved sammenligning af kontraktvilkår ses på følgende:

- Leveringsbetingelser
- Betalingsbetingelser
- Valutarisiko
- Garantiforpligtelser
- Løbetid og opsigelsesvilkår
- Genforhandlingsmuligheder
- Eventuelle begrænsninger, f.eks. i geografi
- Eksklusivitet

Sammenlignelighedsfaktor – økonomiske omstændigheder

Økonomiske omstændigheder

Prisen på ellers sammenlignelige produkter eller ydelser være påvirket af de markedsmæssige betingelser så som

- Geografisk placering
- Konkurrencesituation
- Markedsstørrelsen
- Markedsandele
- Offentlig regulering
- Substituerende produkter
- Omkostninger
- Den generelle købekraft

Sammenlignelighedsfaktor - forretningsstrategi

Forretningsstrategi

De strategiske tiltag skal identificeres og beskrives, herunder:

- Målet med det strategiske tiltag
- Hvordan målet søges nået
- Hvilke overvejelser, der er lagt til grund for de strategiske tiltag
- Hvorfor og hvordan de strategiske tiltag påvirker priser og avancer

Se mere om de fem sammenlignelighedsfaktorer i SKAT's Juridiske Vejledning afsnit C.D.11.5.3.

H. Redegør for eventuelle sammenlignelighedsjusteringer og for, om der er lavet justeringer til resultaterne hos den testede part, de sammenlignelige transaktioner eller begge, herunder angivelse af relevante økonomiske, finansielle og/eller regnskabsmæssige data, som er anvendt ved analysen af markedsmæssigheden, samt angivelse af kilden til disse data.

TP-metoderne giver mulighed for, at der kan foretages justeringer, således at den fornødne sammenlignelighed opnås. Hvis sådanne justeringer foretages, skal det tydeligt specificeres, hvilke data der er anvendt til justeringen. Kilden skal angives, så Forsyningstilsynet om nødvendigt kan finde data og eventuelt efterprøve justeringerne.

I. Når det i forhold til prisfastsættelses-metoden er relevant, skal det oplyses, hvilken af aftaleparterne der er valgt som den testede part, og valget skal begrundes.

Det er en integreret del af en transfer pricing-analyse at vurdere, hvilken af parterne i transaktionen, der skal analyseres. Spørgsmålet er særligt relevant for resale price-metoden, cost plus-metoden og TNMM-metoden, da CUP-metoden sammenligner på prisen og profit split metoden analysere begge parter.

Generelt gælder det, at det er den part i transaktionen, der har de simpleste funktioner og risici, der analyseres, hvorefter residual profitten tilfalder den part, der udfører de mere komplekse ydelser.

Se mere om valg af metode i SKAT's Juridiske Vejledning afsnit C.D.11.5.6.

J. Redegør for, hvorfor det kan konkluderes, at de relevante transaktioner er prisfastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet ved anvendelse af den valgte prisfastsættelses-metode.

I dette afsnit indsættes en begrundet konklusion baseret på beskrivelser og analyser i ovenstående.

Eventuelle forbehold i forhold til konklusionen skal fremgå her.

K. Angivelse af en liste og tilhørende beskrivelse af eventuelle udvalgte sammenlignelige aftaler (interne og eksterne) samt information om de indikatorer for de uafhængige virksomheder, som er benyttet ved prisfastsættelsesanalysen, herunder en beskrivelse af udsøgningsprocessen og kilden til den anvendte information.

For at lette Forsyningstilsynets gennemgang af sagen skal de aftaler og det data, der ligger til grund for analysen i punkterne A-J beskrives og/eller vedlægges dokumentationen. Det er vigtigt, at Forsyningstilsynet enten kan foretage deres bedømmelse af sagen med udgangspunkt i beskrivelserne eller selv finde data i samme format, som angivet.

6. KONCERN- OG ORGANISATIONS DIAGRAM

Efter markeds-mæssighedsbekendtgørelsens § 3, stk. 4, skal dokumentationen, jf. stk. 1-3, vedlægges et koncern- og et organisationsdiagram, som viser aftaleparternes juridiske og organisatoriske struktur samt en kort generel beskrivelse af relationer mellem aftaleparterne, herunder produktions- og ejermæssige relationer, der kan have betydning for aftalens priser og vilkår.

7. BILAG 3

§ 3, stk. 5, i markeds-mæssighedsbekendtgørelsen fastsætter, at net- og distributionsvirksomheder ved indgåelse af en aftale med en uafhængig aftalepart på anmodning skal udarbejde dokumentation, som opfylder kravene i bilag 3.

Bestemmelsen indebærer, at denne dokumentation (bilag 3) alene skal udarbejdes på Forsyningstilsynets anmodning. Herved sikres det, at der kan føres en tiltrækkelig dokumentation for, at sådanne aftaler er indgået, ligesom det kan danne grundlag for Forsyningstilsynets vurdering af, om der - uanset net- eller distributionsvirksomhedens egen vurdering - må antages at være tale om forbundne foretagender.

Bestemmelsen har til formål at sikre et relevant oplysningsgrundlag for Forsyningstilsynet med henblik på at identificere eventuelle interessesammenfald mellem aftalens parter, uanset net- eller distributionsvirksomhedens egen vurdering af relationen mellem parterne.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med bekendtgørelsens § 3, stk. 3, om fremsendelse af et koncern- og organisationsdiagram.

Krav til de oplysninger der skal indgå i dokumentation for en aftales markedsmæssighed indgået mellem uafhængige parter indebærer, at virksomheden skal angive følgende stamdata:

1. Angivelse af køber

Under dette punkt angives net- og distributionsvirksomhedens navn.

2. Angivelse af sælger/leverandør

Under dette punkt angives navnet på den virksomhed der efter aftalen skal levere den aftale ydelse.

3. Samlet kontraktssum (værdi i kr.)

Under dette punkt angives det samlede beløb, som efter kontrakten/aftalen skal erlægges af køber.

4. Volumen (GwH eller Mwh)

Under dette punkt angives aftalens volumen udtrykt i den relevante måleenhed for energibesparelser, typisk gigawatt eller megawatt.

5. Pris pr. Kwh

Under dette punkt angives den aftalte pris pr. kilowatt.

6. Beskrivelse af aftalens løbetid (måneder/år, fra dato – til dato)

8. MARKEDSMÆSSIGHEDEN IKKE DOKUMENTERET

Efter jf. § 46, stk. 2, 5. pkt., i lov om elforsyning, § 28 c, stk. 2, 5. pkt., i lov om naturgasforsyning, § 28 b, stk. 4, 2. pkt., i lov om varmforsyning skal net- og distributionsvirksomhederne dokumentere aftalens markedsmæssighed. Dokumentationspligten påhviler virksomheden.

I forbindelse med sager om markedsmæssigheden af aftaler mellem forbundne foretagender om at realisere energibesparelser fører Forsyningstilsynet tilsyn med, om der er indsendt en relevant dokumentation i overensstemmelse med markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 3, herunder bekendtgørelsens bilag 2.

Det er Forsyningstilsynets vurdering, at virksomheder der fremkommer med fyldestgørende oplysninger ved relevant anvendelse af de bilag 2 samt opfyldelse af kravene i § 3, vil have fremsendt en dokumentation, der muliggør en relevant vurdering af aftalens markedsmæssighed.

Kan virksomheden ikke med det fremsendte materiale dokumentere, at aftalen er markedsmæssig, kan Forsyningstilsynet bede om supplerende oplysninger. Det kan f.eks. skyldes, at virksomheden ikke anvender en given metode korrekt.

Vurderer Forsyningstilsynet, at metoden er helt eller kun delvist anvendelig i forhold til at dokumentere markedsmæssigheden, bliver det relevant eventuelt at bringe andre prisfastsættelsesmetoder i anvendelse, se herom umiddelbart nedenfor.

9. ANDEN PRISFASTSÆTTELSESMETODE

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 6 lyder:

Kan en net- og distributionsvirksomhed ikke dokumentere, at en aftale er markedsmæssig, kan Forsyningstilsynet på grundlag af den fremsendte dokumentation efter §§ 4 og supplerende oplysninger efter § 5 fastsætte den markedsmæssige pris, der indgår i den økonomiske regulering af virksomheden, jf. § 46, stk. 2, 5. pkt., i lov om elforsyning, § 28 c, stk. 2, 5. pkt., i lov om naturgasforsyning, § 28 b, stk. 4, 2. pkt., i lov om varmforsyning ved anvendelse af andre prisfastsættelsesmetoder end de af virksomheden anvendte.

Bestemmelsen skal ses som led i en ordning, der indebærer, at myndigheder efter gældende ret i første række tager udgangspunkt i selskabernes egen dokumentation og den prisfastsættelsesmetode, som virksomheden har valgt i forhold til den konkrete aftale.

Bestemmelsen skal herudover ses i sammenhæng med forsyningslovenes bestemmelser om, at virksomhederne skal dokumentere, at en konkret aftales priser og vilkår er markedsmæssig. Kan virksomheden ikke ved sin dokumentation godtgøre, at den konkrete aftale er markedsmæssig, kan Forsyningstilsynet fastsætte den markedsmæssige pris.

Bestemmelsen angiver, hvad der allerede antages at gælde på skatte- og forsyningsområdet og er således alene en præcisering af gældende ret.

Efter OECD-guidelines er der således fuld metodefrihed i forhold til valget af prisfastsættelsesmetode. Det er endvidere i lovbemærkningerne til skattelovgivningens Transfer Pricing-regler og forsyningslovenes bestemmelser om markedsmæssighed forudsat, at administration af regler om markedsmæssighed sker inden for rammerne af disse guidelines. Det betyder bl.a., at der ikke er hjemmel i forsyningslovene til at fastsætte regler om, at virksomheder skal anvende en bestemt prisfastsættelsesmetode.

Viser det sig, at prisfastsættelsesmetoden er uegnet i forhold til den konkrete aftale, og at aftalens markedsmæssighed ikke kan anses for dokumenteret ved den valgte metode, vil Forsyningstilsynet kunne inddrage andre prisfastsættelsesmetoder, som kan være relevante for den konkrete aftale, og i givet fald bede om oplysninger, der kan belyse den prisfastsættelsesmetode, som vurderes at være relevant.

Herved kan Forsyningstilsynet fastsætte den markedsmæssige pris på det relevante dokumentationsgrundlag, som virksomheden efterfølgende indsender, uanset at virksomheden i forbindelse med den første fremsendelse har valgt en prisfastsættelsesmetode, der ikke er relevant i forhold til den konkrete aftale. Forsyningstilsynets skøn vil skulle ske inden for de prisfastsættelsesmetoder, der fremgår af OECD's Transfer Pricing Guidelines.

Kan dokumentationen efter Forsyningstilsynets vurdering fortsat ikke dokumentere markedsmæssigheden og danne grundlag for et konkret skøn for en aftales markedsmæssige pris - heller ikke selvom virksomheden har tilvejebragt nye oplysninger, nye sammenligneligheds-analyser mv. som grundlag for Forsyningstilsynets skøn efter § 6 - kan Forsyningstilsynet fastsætte den pris, der skal indgå i den økonomiske regulering af virksomheden ved anvendelse af en begrænsning af skønnet / en fast regel. Se herom nedenfor.

10. TILBAGEFALDSREGEL

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 7, lyder:

"Kan den fremsendte dokumentation, jf. §§ 3-6, ikke danne grundlag for en skønsmæssig fastsættelse, kan Forsyningstilsynet fastsætte den pris, jf. § 46, stk. 2, 5. pkt., i lov om elforsyning, § 28 c, stk. 2, 5. pkt., i lov om naturgasforsyning, § 28 b, stk. 4, 2. pkt., i lov om varmforsyning, der indgår i den økonomiske regulering af virksomheden, til de faktisk afholdte dokumenterede omkostninger, der er medgået til den leverede ydelse eventuelt tillagt et mindre avancetillæg.

Formålet med bestemmelsen er at sikre en effektiv administration og virksomhedernes mulighed for at forudberegne, hvilken retsfølge der indtræder, hvis virksomheden ikke kan dokumentere en aftales markedsmæssighed.

Formålet er også at skabe et incitament for virksomhederne til at overholde bekendtgørelsens regler om dokumentation. Overholdes reglerne i bekendtgørelsens §§ 3-5 og anvendes skemaet i bilag 2 på en relevant og fyldestgørende måde, vil der være en formodning for, at Forsyningstilsynet vil kunne anerkende aftalens priser og vilkår som markedsmæssig eller danne grundlag for at udøve et skøn, jf. § 6 med en relevant prisfastsættelsesmetode.

Dernæst har reglen til formål at sikre, at der kan træffes en afgørelse i sagen så hurtigt som muligt efter, at virksomheden har haft lejlighed til at supplere sin dokumentation (med henblik på Forsyningstilsynets skøn efter bekendtgørelsens § 6), og at undgå at sager om markedsmæssighed på området for energibesparelser trækker ud eller forsinkes af, at Forsyningstilsynet skal skaffe yderligere oplysninger til brug for fastsættelse af en eventuel mindre avance, som virksomhederne ikke har kunnet fremskaffe, og der derfor ikke er grundlag for at foretage en nærmere skønsmæssig vurdering af avancens størrelse.

Den foreslåede bestemmelse forudsættes at blive anvendt efter Forsyningstilsynets behandling af sagen, herunder efter at virksomhedens fremsendte materiale er gennemgået og Forsyningstilsynet har anmodet om supplerende oplysninger, og efter det er vurderet, om der efter bekendtgørelsens § 6 kan anvendes andre metoder, der er mere relevante til fastsættelse af en markedsmæssig pris. Bestemmelsen forudsættes således anvendt, når virksomhedens mulighed for at dokumentere markedsmæssigheden er udtømt. Reglen har således karakter af en tilbagefaldsregel.

Kan det samlede dokumentationsgrundlag efter en samlet vurdering således fortsat ikke danne grundlag for en relevant skønsmæssig fastsættelse forventes bestemmelsen bragt i anvendelse.

Den foreslåede bestemmelse i § 7 indebærer således, at der fortsat skal foretages en konkret vurdering af, om virksomhedens dokumentation godtgør, at en aftale er markedsmæssig.

Sammenfattende vil administrationen efter forsyningslovenes regler om markedsmæssighed og bekendtgørelsens regler forløbe således:

1. Forsyningstilsynet anmoder om dokumentationsmateriale
2. Fremsendelse af dokumentationsmaterialet, jf. bekendtgørelsens § 3 og bilag 2
3. Forsyningstilsynets vurderer dokumentationsmaterialet.
4. Godtgør dokumentationsmaterialet ikke, at en aftale er markedsmæssig foretager Forsyningstilsynet yderligere sagsoplysningsskridt, herunder anmoder virksomheden om eventuelt supplerende oplysninger med henblik på at virksomheden kan dokumentere den markedsmæssige pris efter en anden relevant prisfastsættelsesmetode.
5. Kan markedsmæssigheden i det indsendte dokumentationsmateriale ikke godtgøres, indhenter Forsyningstilsynet fra virksomheden om nødvendigt yderligere materiale med henblik på at ud fra et konkret skøn at fastlægge den pris, der skal indgå i den økonomiske regulering af virksomheden, jf. bekendtgørelsens § 6.
6. Kan virksomheden fortsat ikke med sin supplerende dokumentation godtgøre aftalens markedsmæssighed eller give Forsyningstilsynet et grundlag for at foretage et konkret skøn efter § 6 – er virksomhedens muligheder for at dokumentere markedsmæssigheden dermed udtømt, og den pris der indgår i den økonomiske regulering af virksomheden fastsættes herefter til de dokumenterede omkostninger, der er medgået til levering af den aftalte ydelse eventuelt med et tillæg, jf. bekendtgørelsens § 7.

11. DOKUMENTATION ÅBENBART UTILSTRÆKKELIG

§ 8 i markeds-mæssighedsbekendtgørelsen fastsætter, at såfremt dokumentationen er åbenbart utilstrækkelig, fastsætter Forsyningstilsynet prisen, der indgår i den økonomiske regulering af virksomheden, til nul.

Bestemmelsen er hjemlet i den nye bemyndigelsesregel, hvorved der er hjemmel til at fastsætte regler om at fravige loven ved at afskære eller begrænse det pligtmæssige skøn, der følger af loven.

Bestemmelsen indebærer, at Forsyningstilsynet efter en almindelig bevisbedømmelse af den fremsendte dokumentation fastsætter det beløb, der skal indgå den økonomiske regulering af virksomhedens til nul, fordi Forsyningstilsynet finder dokumentationen groft mangelfuld og helt utilstrækkelig i forhold til at dokumentere en aftales markeds-mæssighed. Ikke indsendt eller åbenbart utilstrækkelig dokumentation får således samme retsvirkning, som hvis den økonomiske transaktion ville blive tilsidesat i sin helhed.

Bestemmelsen forudsættes kun anvendt, hvis en virksomheds dokumentation er meget groft mangelfuld.

Det kan f. eks. være, at en virksomhed ikke har opfyldt skriftlighedskravet i forsyningslovene, og virksomheden samtidig ikke ved regnskabsmateriale, herunder ved fakturaer eller lign. kan dokumentere, at der har eksisteret en sådan aftale, ligesom der ikke i øvrigt er udarbejdet relevant dokumentation efter bilag 2. Således vil bestemmelsen finde anvendelse, hvis virksomheden på Forsyningstilsynets anmodning om fremsendelse af dokumentation f.eks. alene fremsender et organisationsdiagram, men ikke i øvrigt har inddraget bilag 2 i sin dokumentation, eller de i bilag 2 angivne forhold er groft mangelfuld.

I sådanne tilfælde bør der ikke være et retligt grundlag for, at virksomheden kan indregne omkostninger og avancer i forbindelse med den økonomiske regulering af den virksomhed, der åbenlyst tilsidesætter dokumentationskravet, med den konsekvens, at el-, gas- eller varmemeforbrugere kan opkræves beløb til dækning af sådanne udokumenterede omkostninger og avancer i forholdet 1:1.

Reglen vedrører således de virksomheder, der groft tilsidesætter den lovbestemte dokumentationspligt, som påhviler virksomheden. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at dokumentationen er så fyldestgørende, at det kan danne grundlag for en egentlig vurdering af markeds-mæssigheden, og at Forsyningstilsynets sagsbehandling kan være så effektiv som muligt. Bestemmelsen skal endvidere ses i sammenhæng med, at det ikke er forbundet med bøde eller andre sanktioner ikke at indsende dokumentationen eller at indsende utilstrækkelig dokumentation.

Markeds-mæssighedsbekendtgørelsens § 8, stk. 2, fastsætter, at Forsyningstilsynet varslers virksomheden om en afgørelse om åbenbart utilstrækkelig dokumentation efter stk. 1 med en frist på fire uger til at fremkomme med dokumentation og bemærkninger.

Bestemmelsen har til formål at sikre, at der forinden den indgribende retsvirkning, gives virksomheden yderligere lejlighed til at fremsende dokumentation. Det forudsættes, at der ved administrationen ikke gives yderligere varsel eller fristudsættelser.

12. FREMSENDELSE OG KOPI AF AFTALEN

§ 4 i markeds-mæssighedsbekendtgørelsen fastsætter, at net- og distributionsvirksomheder på Forsyningstilsynets anmodning skal fremsende dokumentation, jf. § 3, stk. 1-5, og vedlægge en kopi af den indgåede aftale.

Bestemmelsen fastsætter endvidere, at net- og distributionsvirksomheder ved dokumentation, jf. § 3, stk. 1, 2, 3 og 5, skal anvende de digitale formater, der tilgængelig-gøres på Forsyningstilsynets hjemmeside.

Bestemmelsen har til formål at etablere en ordening, der sikrer effektivitet i administrationen af bekendtgørelsens regler, idet den pligtmæssige anvendelse af skabeloner må forventes at skabe klarhed om, hvilken form de pligtmæssige oplysninger skal fremsendes i og dermed lette administrationen af reglerne for både virksomhederne og Forsyningstilsynet.

Skabeloner med tilhørende vejledning er tilgængelig på Forsyningstilsynets hjemmeside, der kan tilgås på www.forsyningstilsynet.dk/

13. SAGSBEHANDLING

ANMODNING OM SUPPLERENDE OPLYSNINGER OG REDEGØRELSER MV.

Efter bekendtgørelsens § 5 kan Forsyningstilsynet anmode om supplerende oplysninger og materiale, herunder at der udarbejdes supplerende redegørelse og andet materiale.

Bestemmelsen er en præcisering af, hvad der allerede gælder efter forsyningslovene, jf. bemærkningerne til lov nr. 575 af 18. juni 2012, jf. Folketingstidende, 2011-12, Tillæg A, s. 17, (Lovforslag 176). Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med bekendtgørelsens § 10, stk. 4, om sagsbehandlingstid på 6 måneder.

14. ADMINISTRATIVE BESTEMMELSER

14.1 AL SKRIFTLIG KOMMUNIKATION SKAL SKE ELEKTRONISK

Efter bekendtgørelsens § 9 skal al skriftlig kommunikation, herunder fremsendelse af dokumentation og øvrigt materiale, ske elektronisk.

Bestemmelsen har til formål at sikre, at administration af ordningen sker så effektivt som muligt, og at Forsyningstilsynet sagsbehandling i videst muligt omfang sker elektronisk.

14.2 FREMSENDELSE AF DOKUMENTATION INDEN 60 DAGE

Efter bekendtgørelsens § 10 skal dokumentationen, jf. bekendtgørelsens §§ 2 og 3, på begæring fremsendes til Forsyningstilsynet inden 60 dage.

Dette krav svarer til skattekontrollovens § 39.

14.3 TIDSPUNKTET FOR UDARBEJDELSE AF DOKUMENTATIONEN

Efter bekendtgørelsens § 10, stk. 2, skal den skriftlige dokumentation udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor virksomhedens selvangivelse skal indgives til told- og skatteforvaltningen. Dette gælder dog ikke udarbejdelse af aftalebilaget, som skal foreligge på tidspunktet for aftaleindgåelse, jf. § 3, stk. 2.

Kravet til tidspunktet for udarbejdelse af dokumentation svarer herved til kravene i skattekontrollovens § 39 stk. 3.

Fremsender virksomheden ikke på Forsyningstilsynets anmodning efter de 60 dage, jf. § 10, stk. 1, dokumentation, kan Forsyningstilsynet træffe afgørelse efter forsyningslovene i overensstemmelse med bekendtgørelsens §§ 6-8.

14.4 SAGSBEHANDLINGSTID

Forsyningstilsynet træffer afgørelse i sagen senest seks måneder, efter sagen er fuldt oplyst, jf. markedsrættighedsbekendtgørelsens § 10, stk. 4.

15. KLAGEADGANG

Der er klageadgang efter forsyningslovenes almindelige regler vedrørende Forsyningstilsynets afgørelser, idet der ikke træffes selvstændige afgørelser efter bekendtgørelsen.

Bekendtgørelsen indeholder således alene regler, der er knyttet til behandling af sager, hvori Forsyningstilsynets træffer afgørelse efter henholdsvis § 46 i lov om elforsyning, § 28 c i lov om naturgasforsyning, § 28 b i lov om varmforsyning.

Det betyder, at der kan klages til Energiklagenævnet over afgørelser truffet af Forsyningstilsynet i sager om aftalers markedsrættighed, jf. § 90 i lov om elforsyning, § 51 i lov om naturgasforsyning eller § 26 i lov om varmforsyning.

16. BØDESTRAF

Efter bekendtgørelsens § 11 kan net-og distributionsvirksomhedens ledelse blive straffet, hvis kravet om at aftalen ikke foreligger på tidspunktet for indgåelse af aftalen og kravet om, at aftalebilaget foreligger i skriftlig form, overtrædes. Efter bekendtgørelsens § 11, stk. 2, kan der pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

I forbindelse med Forsyningstilsynets tilsyn med aftalers markedsmæssighed, herunder på området for realisering af energibesparelser, har det vist sig, at flere virksomheder ikke har overholdt skriftlighedskravet.

Formålet med at gøre en overtrædelse strafbar har præventivt sigte, idet net- og distributionsvirksomheder herved tilskyndes til at overholde skriftlighedskravet, når de indgår aftaler om realisering af energibesparelser, både mellem uafhængige parter og mellem forbundne foretagender.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med skriftlighedskravets centrale funktion, som helt afgørende bevismæssigt grundlag for både net- og distributionsvirksomhedernes egen vurdering og myndighedernes vurdering af aftalens markedsmæssighed.

Det er således afgørende for en vurdering af, om net- eller distributionsvirksomheden har indgået en aftale til pris og på vilkår, der er i overensstemmelse med, hvad der ville være opnået mellem uafhængige parter, hvis aftaleparterne ikke har materialiseret den pris og de vilkår, som aftalen er indgået på.