



Udkast til vejledning om aftalers markeds- mæssighed på områ- det for realisering af energibesparelser

VEJLEDNING

DEN 12. JUNI 2020

FORSYNINGSTILSYNET

Torvegade 10
3300 Frederiksværk

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	9
1.3	ANVENDELSESOMRÅDET FOR REGLER OM MARKEDSMÆSSIGHED I FORSYNINGSLOVENE	9
2	MARKEDSMÆSSIGHEDSBEKENDTGØRELSEN	11
2.1	ANVENDELSESOMRÅDE: NET- OG DISTRIBUTIONSVIRKSOMHEDER	11
2.2	AFTALER MED SLUTBRUGERE DER IKKE KAN ANSES FOR ET FORBUNDET FORETAGENDE	11
2.3	TP-DOKUMENTATIONSPLIGTIGES DOKUMENTATION OG BILAG 2	11
2.4	AFTALER MELLEM FORBUNDNE FORETAGENDER	12
2.4.1	Kontrol	14
2.4.2	Ejerskab	15
2.4.3	Ledelse	15
2.5	FORSYNINGSTILSYNETS VURDERING	15
2.6	AFTALER MELLEM UAFHÆNGIGE PARTER	15
3	DOKUMENTATIONSFORPLIGTELSEN	16
3.1	FORMÅL MED DOKUMENTATIONEN	16
3.2	METODER TIL OPFYLDELSE AF DOKUMENTATIONSFORPLIGTELSEN	17
3.2.1	Den fri markedsprismetode - CUP-metoden	17
3.2.2	Videresalgsmetoden - RPM-metoden	18
3.2.3	Kostplus-metoden – Cost Plus Method	19
3.2.4	Den transaktionsbaserede nettoavancemetode -TNMM:	20
3.2.5	Profit Split-metoden	22
3.3	SAMMENLIGNELIGHEDSANALYSE	23
3.4	GENERELT OM OPFYLDELSE AF DOKUMENTATIONSFORPLIGTELSEN	26
3.4.1	Efterprøvelse af avanceniveauer i Koncernforbundne selskaber	27
3.4.2	Forsyningstilsynets energisparebenchmark	28
3.4.3	Særligt om udbud som markedsprøvning	29
3.4.4	Koncern- og Organisationsdiagram	30
3.4.5	Databaseundersøgelse/benchmark	30
3.4.6	Fremsendelse og kopi af aftalen	31

3.4.7	Anmodning om supplerende oplysninger	31
4	FORMELLE KRAV TIL DOKUMENTATIONEN	31
4.1	SKRIFTLIGHED	31
4.2	AFTALEBILAG	32
4.3	MARKEDSMÆSSIGHEDSBEKENDTGØRELSENS BILAG 1	33
4.4	MARKEDSMÆSSIGHEDSBEKENDTGØRELSENS BILAG 2	34
5	KONSEKVENSER HVIS MARKEDSMÆSSIGHED IKKE ER DOKUMENTERET	36
5.1	ANDEN PRISFASTSÆTTELSESMETODE	36
5.2	TILBAGEFALDSREGEL	38
5.3	DOKUMENTATION ÅBENBART UTILSTRÆKKELIG	39
6	ADMINISTRATIVE BESTEMMELSER	40
6.1	AL SKRIFTLIG KOMMUNIKATION SKAL SKE ELEKTRONISK	40
6.2	FREMSENDELSE AF DOKUMENTATION INDEN 60 DAGE	40
6.3	TIDSPUNKTET FOR UDARBEJDELSE AF DOKUMENTATIONEN	40
6.4	SAGSBEHANDLINGSFRIST	41
7	KLAGEADGANG	41
8	BØDESTRAF	41

1 INDLEDNING OG BAGGRUND

Kravet om, at net- og distributionsvirksomheders aftaler skal være markedsmæssige, har været gældende siden henholdsvis 1999 (el¹), 2004 (gas²) og 2006 (varme³).

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 nu gældende 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 skatte-lovgivningens TP-dokumentationskrav, indgår med henblik på opfyldelse af sådanne forpligtelser.

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

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.

¹ Lov nr. 375 af 2. juni 1999 om elforsyning

² Lov nr. 494 af 9. juni 2004 Lov om ændring af lov om elforsyning, lov om naturgasforsyning og lov om varmforsyning.

³ Lov nr. 520 af 2006 om ændring af lov om elforsyning, lov om naturgasforsyning, lov om varmforsyning, lov om Energinet Danmark, lov om planlægning, lov om kommunal udligning og generelle tilskud til kommuner og amtskommuner og lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter.

Energistyrelsen offentliggjorde den 9. oktober 2018 Energitilsynets (nu Forsyningstilsynet) udkast til vejledning om aftalers markedsmæssighed på området for energibesparelser på høringsportalen samtidig med styrelsens høring over udkast til bekendtgørelse om markedsmæssighed af aftaler om realisering af energibesparelser.

Markedsmæssighedsbekendtgørelsen trådte i kraft den 15. marts 2019. Nærværende vejledning om aftalers markedsmæssighed er ikke tidligere offentliggjort som en følge af, at reglerne i markedsmæssighedsbekendtgørelsen blev ændret efter høringen.

Nærværende vejlednings overordnede sigte er at give net- og distributionsvirksomheder et grundlag for effektivt at leve op til kravet om markedsmæssighed. Vejledningen skal bl.a. understøtte formålet med reglerne i markedsmæssighedsbekendtgørelsen, som er at sikre effektivitet, klarhed og forudberegnelighed både for virksomhederne, når de indgår aftaler om realisering af energibesparelser og efterfølgende opfylder den dokumentationspligt, der følger af forsyningslovenes og markedsmæssighedsbekendtgørelsens 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.

Vejledningen behandler forsyningslovenes og bekendtgørelsens regler om markedsmæssighed, herunder metoder og nærmere dokumentationskrav. Samtidig indeholder vejledningen en række administrative tiltag til brug for virksomhederne i forbindelse med udarbejdelse af dokumentationen for aftalers markedsmæssighed.

Det er Forsyningstilsynets ambition med vejledningen, at hvert afsnit kan læses hver sig. Det betyder også, at der vil kunne forekomme gentagelser af tekst og henvisninger.

1.1 LOVGRUNDLAGET

Reguleringen af net- og distributionsvirksomheders priser og kravene til aftalers markedsmæssighed er fastsat i lov om elforsyning⁴, lov om naturgasforsyning⁵ og lov om varmforsyning⁶.

Hovedformålet med forsyningslovenes regler om markedsmæssighed 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.⁷

⁴ Lovbekendtgørelsen nr. 119 af 6. februar 2020 om lov om elforsyning

⁵ Lovbekendtgørelse nr. 126 af 6. februar 2020 om lov om naturgasforsyning

⁶ Lovbekendtgørelse nr. 120 af 6. februar 2020 om lov om varmforsyning

⁷ Folketingstidende 1998-99, A, L 234 som fremsat.

Forsyningslovenes regler om markedsmæssighed 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 forarbejderne⁸ til bestemmelserne i forsyningslovene forudsættes det, at Energitilsynet (nu Forsyningstilsynet) - når det vurderes om en aftale er markedsmæssig 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.

Den nugældende og overordnede ramme for vurdering af markedsmæssigheden/armslængdeprincippet er fastsat i OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (herefter TPG). 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, i lov om elforsyning, 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.

Folketinget vedtog den 7. december 2017 L 13 Forslag til skattekontrollov. Lov nr. 1535 af 19. december 2017, herunder bestemmelserne om Transfer Pricing trådte 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.

Regulering af en netvirksomheds priser fremgår af bestemmelsen i § 69, stk. 1, i lov om elforsyning:

§ 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.

Reglerne om markedsmæssighed for netvirksomheder følger af § 46, i lov om elforsyning:

⁸ Folketingstidende 2011-12, A, L 176 som fremsat, side 10 og 17, og Folketingstidende 2017-18, L 165 som fremsat, side 20-22.

§ 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.

Regulering af naturgasdistributionsvirksomheders priser fremgår af bestemmelserne i §§ 37 a og 37 b i lov om naturgasforsyning:

§ 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.*

Reglerne om markedsmæssighed for naturgasdistributionsvirksomheder følger af § 28 c i lov om naturgasforsyning:

§ 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.

Regulering af varmedistributionsvirksomheders priser fremgår af bestemmelserne i § 20 i lov om varmforsyning:

§ 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.

Reglerne om markedsmæssighed for varmedistributionsvirksomheder følger af § 28 b i lov om varmforsyning:

§ 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 koncernforbundne virksomheder, skal indgås på markedsbestemte vilkår. Forsyningstilsynet fastsætter skønsmæssigt en markedsbestemt pris, der kan indregnes i varmedistributionsvirksomhedens priser efter lovens kapitel 4, jf. dog stk. 10, hvis tilsynet finder, at en aftale ikke er indgået på markedsbestemte vilkår.

Stk. 5. De af stk. 4 omfattede aftaler skal foreligge i skriftlig form på aftaletidspunktet. Virksomhederne skal på begæring fra Forsyningstilsynet 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.«

1.2 MARKEDSMÆSSIGHED OG ARMSLÆNGDE-PRINCIPPET

I forsyningslovene er der med de under afsnit 1.1 citerede bestemmelser fastsat krav om, at aftaler skal være markeds-mæssige (lov om elforsyning og lov om naturgasforsyning) eller markedsbestemte (lov om varmforsyning).

Som nævnt ovenfor er reglerens 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 bestemmelse-ernes forarbejder fremgår endvidere, at kravet om at net- og distributionsvirksomhedernes aftaler skal indgås på markeds-mæssige/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 "markeds-mæssighed" og "markedsbestemt" samme indhold som armslængdeprincippet i skattelovgivningen, herunder modeloverenskomstens artikel 9.

1.3 ANVENDELSESOMRÅDET FOR REGLER OM MARKEDSMÆSSIGHED I FORSYNINGSLOVENE

På elområdet gælder, at alle kollektive elforsyningsvirksomheders aftaler skal være markeds-mæssige, jf. § 46 i lov om elforsyning.

Det betyder, at netvirksomheder og transmissionsvirksomheder (Energinet) er omfattet af bestemmelsen.

På naturgasforsyningsområdet gælder, at alle bevillingspligtige selskabers og Energinets aftaler skal være markeds-mæssige, jf. § 28 c i lov om naturgasforsyning.

På energispareområdet er det alene netvirksomheder og naturdistributionsselskaber, der er omfattet af pligten til at realisere energibesparelser, jf. § 22, stk. 1, nr. 5, i lov om elforsyning og § 14, stk. 1, i lov om naturgasforsyning.

Der gælder en forpligtelse for varmedistributionsvirksomheder til at realisere energibesparelser, og disse varmedistributionsvirksomheder er omfattet af kravet om aftalers markedsmæssighed i forbindelse med realisering af energibesparelser, jf. § 28 b, stk. 1 og 4, i lov om varmforsyning.

"Andre virksomheder"

Forsyningslovenes regler om markedsmæssighed anvender begrebet "andre virksomheder" (lov om elforsyning og lov om varmforsyning) og "andre selskaber" (lov om naturgasforsyning) i forbindelse med fastsættelse af kravet om, at net- og distributionsvirksomheders aftaler skal være markedsmæssige eller markedsbestemte.

Kravet om markedsmæssighed efter loven gælder således for alle net- og distributionsvirksomheders aftaler om realisering af energibesparelser, der indgås med enhver type af 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.

"Aftaler"

Kravet om markedsmæssighed gælder for alle aftaler. Aftalebegrebet fortolkes i forsyningslovene som udgangspunkt i overensstemmelse med dansk rets almindelige aftalebegreb, dvs. at begrebet omfatter en gensidigt forpligtende ordning mellem to eller flere parter, der vedrører privatretlige dispositioner, hvis opfyldelse i almindelighed vil kunne gennemtvinges hos domstolene.

Det er forudsat i forarbejderne til § 46 i lov om elforsyning og § 28 c i lov om gasforsyning, at Forsyningstilsynet primært fører tilsyn med væsentlige aftaler, hvorimod dette udtrykkeligt fremgår af § 28 b, stk. 5, 2. pkt., i lov om varmforsyning.

Hvorvidt der er tale om en væsentlig aftale beror efter forsyningslovene, der omfatter alle bevillingspligtige aktiviteter, på en konkret vurdering. I denne vurdering indgår bl.a. arten, karakteren og det nærmere omfang af de varer eller tjenesteydelser, der er omfattet af aftalen, ligesom håndhævelsessenssyn og reglernes formål om at hindre krydssubsidiering vil indgå.

På energispareområdet normerer markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 2, en sådan væsentlighedsvurdering. Efter denne bestemmelse finder bekendtgørelsen ikke anvendelse for net- eller distributionsvirksomheder, der er omfattet af § 2, nr. 2 og 3, hvis net- eller distributionsvirksomheden

- 1) i det forbundne foretagende direkte eller indirekte ejer kapitalandele, som udgør mindre end fem procent og
- 2) har et årligt energisparemål på under 2 GWh energibesparelser for hvert af de reguleringsår, som aftalen omfatter.

Bestemmelsen indebærer bl.a., at aftaler indgået - efter bekendtgørelsens ikrafttræden - med henblik på realisering af energibesparelser til opfyldelse af energisparemålet på 2 GWh eller derover er forpligtet til at lave dokumentation efter bekendtgørelsen.

Netvirksomheder der har et gennemsnitligt mindre energisparemål end to gigawatt vil være omfattet af de almindelige regler om markedsmæssighed, herunder at aftalerne skal være skriftlige, og deres aftaler vil i givet fald også skulle underlægges en væsentlighedsvurdering som anført ovenfor.

2 MARKEDSMÆSSIGHEDSBEKENDTGØRELSEN

2.1 ANVENDELSESOMRÅDE: NET- OG DISTRIBUTIONSVIRKSOMHEDER

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

Bekendtgørelsen finder anvendelse for netvirksomheder, naturgasdistributionsselskaber 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 varmeforsyning, jf. dog stk. 2 og § 2.

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

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens regler gælder 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, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 2. Se nedenfor i afsnit 2.4, hvornår virksomheder kan anses for forbundne.

2.3 TP-DOKUMENTATIONSPLIGTIGES DOKUMENTATION OG BILAG 2

Dokumentation for prisfastsættelsen i en aftale om realisering af energibesparelser, som en net- og distributionsvirksomhed har udarbejdet i henhold til bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (TP-bekendtgørelsen), kan fremsendes til Forsyningstilsynet som dokumentation for en aftales markedsmæssighed, hvis den indholdsmæssigt opfylder kravene i bilag 2, jf. § 3 i markedsmæssighedsbekendtgørelsen.

Bestemmelsen i markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 3 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.

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 markedsmæssighedsbekendtgørelsens bilag 2 væsentligt mindre omfattende end TP-bekendtgørelsen i forhold til krav om beskrivelse af virksomheds/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.

Net- og distributionsvirksomhederne skal desuden overholde markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 4, stk. 2 og 3, om, at aftalen skal foreligge skriftligt på aftaletidspunktet, og at den skriftlige aftale skal vedlægges et aftalebilag, der ligeledes skal udarbejdes på aftaletidspunktet. Disse krav er ikke fastsat i TP-bekendtgørelsen.

2.4 AFTALER MELLEM FORBUNDNE FORETAGENDER

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 2 lyder:

§ 2. *Efter denne bekendtgørelse anses en net- eller distributionsvirksomhed forbundet med et foretagende, når*

1) der foreligger en kontrolleret transaktion, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 6, litra a-f, herunder hvis aftalen er indgået mellem koncernforbundne juridiske personer, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 2, eller der foreligger bestemmende indflydelse, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 1,

2) ejere af net- eller distributionsvirksomheden eller net- eller distributionsvirksomheden selv direkte eller indirekte ejer kapitalandele i dette foretagende, eller

3) bestyrelsesmedlemmer, direktører, vicedirektører, underdirektører og ledende medarbejdere i et selskab, der helt eller delvist ejer net- eller distributionsvirksomheden, eller bestyrelsesmedlemmer, direktører, vicedirektører, underdirektører og ledende medarbejdere i net- eller distributionsvirksomheden selv direkte eller indirekte deltager i ledelsen i dette foretagende.

To virksomheder anses for forbundne foretagender, hvis blot én af betingelserne i nr.-1-3 er opfyldt.

Bestemmelsen har som overordnet formål, at der ikke sker krydssubsidiering af selskaber, hvor net- og distributionsvirksomheden har kontrol i skattelovgivningens forstand eller ejer andele eller deltager i ledelsen af den virksomhed, som net- eller distributionsvirksomheden indgår aftale med.

Bestemmelsen omfatter således selskabsmæssige organiseringer og interesser, hvor der kan være risiko for, at pris- og vilkårsfastsættelsen i en aftale mellem to forbundne foretagender ikke sker ved at anvende priser og vilkår, der ville være opnået, hvis aftalen var indgået mellem uafhængige parter.

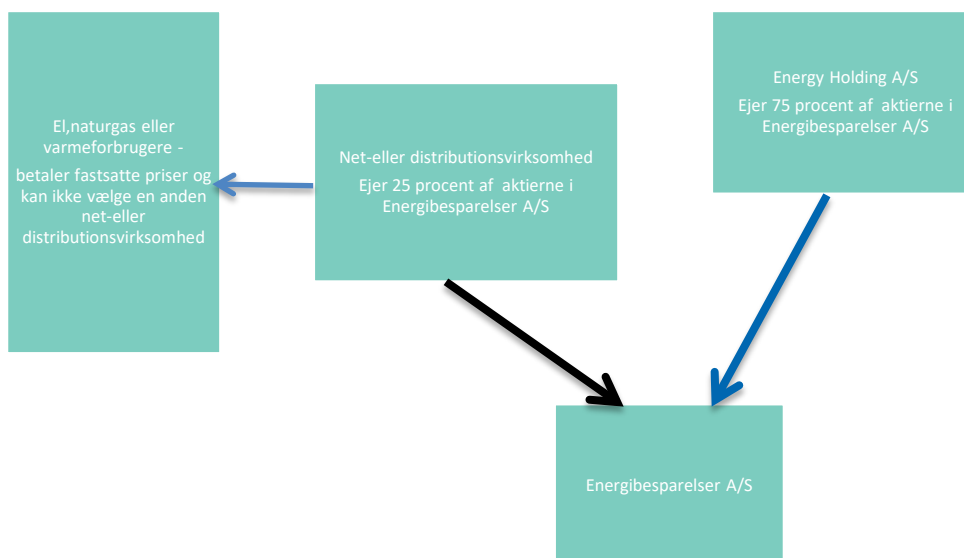
Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 2 skal ses i sammenhæng med hovedformålet med forsyningslovenes regler om markedsmæssighed; at undgå omgåelse af forsyningslovenes prisbestemmelser, der gælder for net- og distributionsvirksomheder.

Kravet om aftalers markedsmæssighed i forsyningslovene gælder som ovenfor nævnt for alle net- og distributionsvirksomheder. Hvis det kan konstateres, at der indgås en aftale mellem to forbundne virksomheder, hvor der mellem aftaleparterne kan være en interesse i, at en aftales priser og vilkår ikke indgås på markedsmæssige vilkår, kan dette give anledning til, at Forsyningstilsynet anmoder om dokumentation for aftalens markedsmæssighed, selvom virksomhederne ikke er koncernforbundne eller interesseforbundne.

Net- og distributionsvirksomheder er naturlige monopoler med en reguleret økonomi. Dette indebærer i sig selv en forskel fra anden virksomhedsdrift på konkurrenceudsatte markeder og indebærer en afvigelse fra de forudsætninger om to uafhængige aftaleparter modsatrettede kommercielle interesser, som ligger til grund for armslængdeprincippet på skatteområdet. Transfer Pricing-reglerne på skatteområdet drejer sig om at fastsætte en værdi af en given transaktion med henblik på skattebetaling fra virksomheder.

På energispareområdet indregnes net- og distributionsvirksomhedernes omkostninger til realisering af energibesparelser i forholdet 1:1 i net- eller distributionsvirksomhedernes indtægtsramme eller priseftersvning, og kan således dækkes fuldt ud ved opkrævning af priser og tariffer hos forbrugerne.

For net- og distributionsvirksomheder kan der således være en anden incitamentsstruktur, der indebærer risiko for at aftaler ikke indgås på markedsmæssige vilkår. Dette kan illustreres med følgende eksempel:



I ovenstående figur indgår net- eller distributionsvirksomheden aftale om realisering af energibesparelser med 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 ved en konkret fortolkning af interessefællesskabet mellem net- eller distributionsvirksomheden og 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 og 2.

Net- eller distributionsvirksomheden, aktøren Energibesparelser A/S og Energy Holding A/S kan i eksemplet have en interesse i at indgå en aftale til en kunstigt 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 Energibesparelser A/S leverer, da de må antages at få 75 procent af overskuddet af indtjeningen i Energibesparelser A/S. Endelig har 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 omkostningerne 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.

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 2 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 som naturlige monopoler med en reguleret økonomi deltager i ledelsen hos aftaleparter eller indgår i selskabsmæssige organiseringer med aftaleparter.

2.4.1 KONTROL

To virksomheder er forbundne foretagender, hvis der foreligger en kontrolleret transaktion, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 6, litra a-f, herunder hvis aftalen er indgået mellem koncernforbundne juridiske personer, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 2, eller der foreligger bestemmende indflydelse, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 1.

I forhold til den nærmere fortolkning af skattekontrollovens § 37, nr. 6, herunder § 37, nr. 1 og 2, henvises til SKAT, den juridiske vejledning 2020, C.D.11.1 Armslængdeprincippet i LL § 2.

2.4.2 EJERSKAB

To virksomheder er udover markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 2, nr. 1, forbundne foretagender, når ejere af net- eller distributionsvirksomheden eller net- eller distributionsvirksomheden selv direkte eller indirekte ejer eller er medejer af dette foretagende, jf. § 2, nr. 2, i markedsmæssighedsbekendtgørelsen.

Bestemmelsen omfatter enhver form for ejerskab af juridiske personer.

2.4.3 LEDELSE

To virksomheder er endvidere forbundne foretagender, når bestyrelsesmedlemmer, direktører, vicedirektører, underdirektører og ledende medarbejdere i et selskab, der helt eller delvist ejer net- eller distributionsvirksomheden, eller bestyrelsesmedlemmer, direktører, vicedirektører, underdirektører og ledende medarbejdere i net- eller distributionsvirksomheden selv direkte eller indirekte deltager i ledelsen i dette foretagende, jf. § 2, nr. 3, i markedsmæssighedsbekendtgørelsen.

Bestemmelsen retter sig således mod den kreds af ledelsesfunktioner, der er omfattet af f.eks. § 45 i lov om elforsyning, men den finder også anvendelse for selskabsorganiseringer i tilfælde, hvor både den helt eller delvise ejer af net- og distributionselskabet er repræsenteret i ledelsen, og når net- eller distributionselskabet selv er en del af ledelsen af et selskab.

2.5 FORSYNINGSTILSYNETS VURDERING

Forsyningstilsynet vil i forbindelse med administrationen af markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 2 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 ejer dele i den virksomhed, som der indgås en aftale om realisering af energibesparelser med.

Denne vurdering vil ske på baggrund af en række selskabsdata og oplysninger om selskaberne, herunder lægges eventuelle oplysninger om 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 § 4, stk. 5, om indsendelse af koncern- og organisationsdiagrammer og en kort generel beskrivelse af relationer mellem aftaleparterne, herunder produktions- og ejermæssige relationer, der kan have betydning for aftalens priser og vilkår.

2.6 AFTALER MELLEM UAFHÆNGIGE PARTER

Aftaler mellem uafhængige parter er ikke omfattet af markedsmæssighedsbekendtgørelsens regler, men af forsyningslovenes krav om, at aftaler skal være markedsmæssige. Det betyder, at den net-eller distributionsvirksomhed, der har indgået aftale med

et ikke forbundet foretagende skal overholde forsyningslovenes regler, herunder fremsendelse af dokumentation herfor på Forsyningstilsynets anmodning.

En virksomhed skal efter anmodning fra Forsyningstilsynet fremsende dokumentation i form af aftaler for et givet kontrolår, dokumentation for, at aftalerne er indgået mellem uafhængige aftaleparter, det samlede beløb, der er betalt i henhold til aftalen for kontrolåret, den samlede mængde (kWh) der er leveret i henhold til aftalen for kontrolåret, den samlede mængde (kWh) indberettet for kontrolåret samt de samlede faktiske omkostninger, der er indberettet for året i reguleringsregnskabet.

3 DOKUMENTATIONSFORPLIGTELSEN

3.1 FORMÅL MED DOKUMENTATIONEN

Dokumentationspligten for aftalers markedsmæssighed påhviler net- og distributionsvirksomhederne og er fastsat i forsyningslovene som beskrevet i **afsnit 1 og 2**.

Bestemmelserne om markedsmæssighed i forsyningslovene indebærer, at el-, gas- og varmedistributionsvirksomheder har en pligt til at udarbejde dokumentation for, at indgåede aftaler er markedsmæssige, og at denne dokumentation kan fremsendes til Forsyningstilsynet efter anmodning. Det helt grundlæggende krav til opfyldelse af denne pligt er, at aftalerne er skriftlige, og at dokumentationen kan danne grundlag for en vurdering af, om markedsmæssigheden af aftalerne er opfyldt. Dette afsnit behandler dokumentationsforpligtelsen nærmere, idet der redegøres for, hvilken dokumentation der efter omstændighederne vil være nødvendig at fremsende som grundlag for markedsmæssighedsvurderingen.

Dokumentationspligtens indhold og rækkevidde for aftaler om realisering af energibesparelser er fastsat i markedsmæssighedsbekendtgørelsens §§ 3-6.

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 med et forbundet foretagende i overensstemmelse med stk. 3-5 til sikring af, at aftalens priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis aftalen var afsluttet mellem uafhængige parter og i overensstemmelse med kravet om effektiv drift, jf. § 69 i lov om elforsyning, § 37 a i lov om naturgasforsyning og § 20 i lov om varmforsyning. Dette følger af markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 4, stk. 1.

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 transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter.

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

3.2 METODER TIL OPFYLDELSE AF DOKUMENTATIONSFORPLIGTELSEN

Det er i forarbejderne til § 46 i lov om elforsyning, § 28 c i lov om naturgasforsyning og § 28 b i lov om varmforsyning forudsat, at Forsyningstilsynet ved vurdering af aftalers markedsmæssighed vil udøve sit skøn inden for rammerne af OECD's Guidelines for Transfer Pricing (TPG) og SKATs vejledning "Transfer Pricing – Dokumentationspligten".

TPG anviser fem anerkendte transfer pricing-metoder. Der er metodefrihed i forhold til valget af metode. Metoderne beskrives nærmere i dette afsnit.

Forsyningstilsynets hidtidige erfaringer med tilsynet med markedsmæssighed viser, at den fri markedsprismetode (afsnit 3.3.1), kostplus-metoden (afsnit 3.3.3.) og den transaktionsbaserede nettoavancemetode (afsnit 3.3.4.) som udgangspunkt er de mest egnede metoder til dokumentation af markedsmæssigheden af koncerninterne transaktioner med energibesparelser.

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

3.2.1 DEN FRI MARKEDSPRISMETODE - CUP-METODEN

Den fri markedsprismetode (CUP) anvendes ved, at prisen i en virksomheds kontrollerede aftale med et koncernforbundet selskab sammenlignes med prisen i en sammenlignelig uafhængig aftale, jf. TPG pkt. 2.14.

En net- eller distributionsvirksomhed skal for at anvende CUP-metoden kunne fremvise en sammenlignelig ukontrolleret transaktion, der kan danne grundlag for at vurdere aftalens markedsmæssighed. Sammenlignelighedsanalysen skal kunne danne grundlag for at vurdere, om den uafhængige aftale er sammenlignelig med den kontrollerede transaktion.

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 koncernforbundne og en uafhængig part, kaldet en intern CUP, eller en sammenlignelig transaktion mellem to eksterne uafhængige parter, kaldet en ekstern CUP.

Markedsmæssigheden vurderes i forhold til en intern CUP ved, at en virksomheds interne salg af et bestemt produkt sammenlignes med virksomhedens salg af det samme produkt til en ekstern part.

Markedsmæssigheden vurderes i forhold til en ekstern CUP ved, at en kontrolleret transaktion sammenlignes med salget fra en uafhængig sælger til en uafhængig køber.

CUP-metoden forudsætter høj grad af sammenlignelighed, da forskelle i mængde og funktioner, aktiver og risici samt øvrige vilkår mellem to aftaler kan have stor betydning for prisen. Se generelt om sammenlignelighedsanalysen **afsnit 3.3**.

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 hvor der kan justeres for eventuelle forskelle mellem dem.

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

Fordele ved anvendelse af CUP-metoden:

- Metoden er den mest direkte, og armslængdepriserne, der findes ved at bruge CUP-metoden, anses for at være de mest pålidelige.
- Metoden kan benyttes til at prisfastsætte både materielle og immaterielle aktiver samt varer og ydelser.
- Det er forholdsvist enkelt at dokumentere armslængdepriser ved at anvende CUP-metoden, hvis der er tale om sammenlignelige produkter, markeder og vilkår eller hvis der er mulighed for på objektivt grundlag at foretage justeringer for forskelle mellem transaktioner.
- Analysen tager hensyn til begge parter i transaktionen.

Ulemper ved anvendelse af CUP-metoden:

- Det høje krav til sammenlignelig kan gøre det vanskeligt at finde sammenlignelige transaktioner, herunder at foretage justeringer, idet metoden kræver stor produktlighed. Selv små produktforskelle kan have en væsentlig indflydelse på prisen på et produkt.
- Der mangler ofte data om potentielt sammenlignelige transaktioner.⁹

3.2.2 VIDERESALGSMETODEN - RPM-METODEN

RPM-metoden tager udgangspunkt i det avanceretillæg en virksomhed har i forbindelse med videresalg. Metoden anvendes typisk af salgs- og distributionsvirksomheder, som køber varer fra koncernforbundne parter og videresælger disse, og hvor virksomheden ikke ændrer varerne væsentligt eller bidrager med værdifulde immaterielle aktiver.

Ved anvendelse af metoden sammenlignes den fortjeneste en virksomhed opnår på at distribuere varer, der er købt af en koncernforbundet part og videresolgt til uafhængige parter, med den fortjeneste, der kan opnås ved køb og videresalg af tilsvarende varer

⁹ SKATs Juridiske Vejledning, afsnit C.D.11.4.1.1.

mellem uafhængige parter under sammenlignelige omstændigheder. Ved prisfastsættelse af den kontrollerede transaktion anvendes bruttoavancemarginen.

Markedsmæssigheden vurderes i forhold til et internt videresalg ved, at bruttoavancen opnået ved en virksomheds interne køb fra en koncernforbundet part og videresalg til en uafhængig part sammenlignes med bruttoavancen i procent opnået ved virksomhedens sammenlignelige køb fra en uafhængig part og videresalg til en anden uafhængig part.

Fordele ved anvendelse af RPM-metoden:

- Der er tale om en direkte metode (transaktionsbaseret metode), hvor der er en direkte sammenhæng mellem transfer pricing-metoden og de fastsatte afregningspriser.
- Metoden er mindre sårbar over for små produktforskelle, end CUP-metoden.

Ulemper ved anvendelse af RPM-metoden:

- Det kan være svært at finde sammenlignelige data på bruttoavanceniveau.
- Metoden er ikke velegnet til transaktioner, hvori der indgår værdifulde immaterielle aktiver.
- Metoden er begrænset til primært at kunne anvendes, hvor der er tale om en salgs- eller distributionsvirksomhed.
- Metoden er mindre velegnet for virksomheder, der i væsentligt omfang bidrager til den værdiskabende proces.
- Der kan være forskel i regnskabspraksis i forhold til sammenligningsgrundlaget.
- Metoden er ensidig og ser dermed kun på den ene part i transaktionen.¹⁰

3.2.3 KOSTPLUS-METODEN – COST PLUS METHOD

Kostplus-metoden tager udgangspunkt i de omkostninger en afhængig part har afholdt i relation til de kontrollerede transaktioner. Ved anvendelse af kostplus-metoden tillægges både de direkte og de indirekte produktionsomkostninger en avance. Avancetillægges (mark-up procenten) fastsættes med udgangspunkt i den avance og de omkostninger, som uafhængige parter har ved sammenlignelige transaktioner.

Mark-up procenten findes ved at sætte avancetillægget i den kontrollerede transaktion i forhold til det avancetillæg en uafhængig part kan opnå ved en sammenlignelig uafhængig transaktion. De direkte og indirekte omkostninger ved den kontrollerede transaktion tillagt den mark-up procent, som den uafhængige virksomhed har opnået, udgør den markedsmæssige pris for den kontrollerede transaktion.

Markedsmæssigheden vurderes i forhold til en intern kostplus ved, at den mark-up der tillægges en virksomheds interne salg sammenlignes med den mark-up, der er tillagt virksomhedens sammenlignelige salg til ekstern part.

¹⁰ SKATs Juridiske Vejledning, afsnit C.D.11.4.1.2.

Markedsmæssigheden vurderes i forhold til en ekstern kostplus ved, at den mark-up der tillægges den kontrollerede transaktion sammenlignes med den mark-up som en uafhængig virksomhed med sammenlignelige funktioner, risici og aktiver ville opnå ved en sammenlignelig transaktion.

Kostplus-metoden er mest anvendelig for produktionsvirksomheder og ved værdiansættelse af simple ydelser. Metoden er mest anvendelig, hvis den testede part ikke bidrager med væsentlige immaterielle aktiver eller anden særlig unik og værdiskabende aktivitet.

Fordele ved anvendelse af kostplus-metoden:

- Metoden er mindre sårbar over for små produktforskelle, end CUP-metoden.
- Kostplus-metoden anvendes i praksis også af uafhængige parter til prisfastsættelse.

Ulemper ved anvendelse af kostplus-metoden:

- Det kan være vanskeligt at finde sammenlignelige data på bruttoavanceniveau.
- Det kan være vanskeligt at fordele de indirekte produktionsomkostninger.
- Der kan være problemer med fordelingen af omkostninger mellem de forbundne parter, da der ikke findes anerkendte standarder for fordeling af omkostninger.
- Kostplus-metoden er ikke velegnet til transaktioner, hvori der indgår værdifulde immaterielle aktiver.
- Kostplus-metoden kan indebære et manglende incitament til at begrænse de omkostninger, der danner grundlag for tillægget af en mark-up.
- Der er ikke nødvendigvis en sammenhæng mellem omkostninger og markedspris.
- Der kan være forskel i regnskabspraksis i forhold til sammenligningsgrundlaget.
- Kostplus-metoden er ensidig og inddrager dermed kun på den ene part i transaktionen.¹¹

3.2.4 DEN TRANSAKTIONSBASEREDE NETTOAVANCEMETODE -TNMM:

Den transaktionsbaserede nettoavancemethode (TNMM) tager udgangspunkt i nettoavancen for en kontrolleret transaktion. Denne sammenlignes med en nettoavance som uafhængige parter tjener ved lignende transaktioner. TNMM anvendes ofte i sager, hvor det ikke har været muligt at lokalisere en direkte sammenlignelig uafhængig transaktion, da metoden er mindre følsom over for forskelle i varetyper, regnskabsprincipper og funktioner, og fordi det er muligt at benytte en databaseundersøgelse af nettoavancer i virksomheder, der leverer ydelser, som er sammenlignelige med den kontrollerede transaktion, som sammenligningsgrundlag.¹²

Principperne for opgørelsen af nettoavancen er afgørende for metodens korrekte anvendelse. Det vil kun være poster, der 1) har en direkte eller indirekte sammenhæng

¹¹ SKATs Juridiske Vejledning, afsnit C.D.11.4.1.3

¹² TPG pkt. 2.68 og 2.75

med den kontrollerede transaktion, og som 2) har en aktiv betydning for profitten, der bør tages i betragtning ved opgørelsen af nettoavance.¹³

For at anvende TNMM skal nettoavance gøres sammenlignelig med nettoavancer hos sammenlignelig uafhængige parter. Dette gøres ved at sætte nettoavancen i forhold til et nøgletal, der beskriver virksomhedens væsentligste funktioner. Nøgletallet benævnes en PLI (Profit level indicator) og angives normalt som marginer (en procentsats).

En PLI kan f.eks. opgøres på følgende måder:

- Nettoavance i forhold til omsætning (return on sales).
- Nettoavance i forhold til samlede omkostninger (net cost plus margin).
- Nettoavance i forhold til driftsomkostninger (return on opex).
- Bruttoavance i forhold til driftsomkostninger (Berry Ratio)

Valg af nøgletal til beskrivelse af virksomhedens nettoavance (PLI) beror på de tilgængelige oplysninger samt en vurdering af, hvilket nøgletal der bedst beskriver værdiskabelsen i transaktionen.

Det relevante nøgletal for den kontrollerede transaktion sammenlignes herefter 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 sammenligningsgrundlag) eller en transaktion mellem to uafhængige parter, hvor virksomheden ikke selv er involveret (ekstern sammenligningsgrundlag).

I praksis anvendes databaseundersøgelser ofte til at finde sammenlignelige data til brug for markedsmæssighedsvurderingen efter TNMM. TNMM er mere anvendelig end de traditionelle metoder, hvis der ikke findes et perfekt sammenligningsgrundlag, idet metoden generelt er mindre følsom over for forskelle i de solgte ydelser og udførte funktioner, eftersom sammenligningen foretages på nettoavance-niveau.

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 under iagttagelse af, at funktioner og risici i forbindelse med levering af energibesparelser kan adskille sig fra typiske interne services.

I den sammenhæng skal det anvendte PLI være neutralt for nøgletal, der er afledt direkte af den kontrollerede transaktion. Ofte vil omsætningen i en virksomhed, der sælger energibesparelser til en netvirksomhed, være forbundet direkte med prisen i den kontrollerede transaktion. I de tilfælde frarådes det at anvende en PLI, der anvender omsætning. I stedet kan det relevante PLI være en nettoavance, der er sat i forhold til omkostningerne. Denne udtrykkes som en Net Cost Plus margin (NCP) udtrykt som en procentsats (mark-up), der tillægges den relevante omkostningsbase.

¹³ TPG pkt. 2.83-2.86

I forbindelse med anvendelse af TNMM er det nødvendigt at dokumentere virksomhedens nettoavance for den testede aktivitet. Virksomhederne skal af den grund kunne fremsende følgende oplysninger, herunder at de kan afstemmes til årsregnskaberne eller til faktisk adfærd:

Omsætning	x kr.
Direkte omkostninger	x kr.
<u>Bruttoavance</u>	<u>x kr.</u>
Kapacitetsomkostninger	x kr.
- Heraf lønninger til testet aktivitet	x kr.
<u>Nettoavance før skat, renter og afskrivninger</u>	<u>x kr.</u>

Kapacitetsomkostninger består i en relevant og objektiv fordeling af virksomhedens samlede driftsomkostninger, der ikke kan henføres direkte under den enkelte aktivitet, eksempelvis husleje, administration, kantine, lønudgifter etc. Afgørende for pålideligheden af fordelingen af de samlede omkostninger er, om fordelingen afspejler det relative ressourcetræk, som den enkelte aktivitet er udtryk for i virksomheden. Virksomheden skal kunne redegøre for, hvordan de samlede omkostninger er fordelt i forbindelse med opgørelsen af nettoavancen.

Forsyningstilsynet vil kunne anvende denne metode ved efterprøvelse af prisen i koncerninterne transaktioner, hvor markedsmæssigheden er forsøgt dokumenteret ved andre metoder, jf. afsnit 3.4.1.

Fordele ved anvendelse af TNMM:

- Metoden er mindre sårbar for forskelle i produkttegenskaber, funktioner, aktiver og risici, end de traditionelle transaktionsbaserede metoder.
- Der er færre problemer med at klassificere, eksempelvis som variable produktionsomkostninger eller som faste kapacitetsomkostninger, når metoden anvender nettoavancen til prisfastsættelsen.

Ulemper ved anvendelse af TNMM:

- Det kan være vanskeligt at opgøre de omkostninger, der skal henføres til den kontrollerede transaktion, ved opgørelsen af nettoavancen.
- Det kan til tider være vanskeligt at fremskaffe tilstrækkelige kvalitative oplysninger vedrørende de uafhængige transaktioner, der dokumenterer sammenligneligheden til den kontrollerede transaktion.
- TNMM er ensidig og inddrager dermed kun på den ene part i transaktionen.

3.2.5 PROFIT SPLIT-METODEN

Profit Split-metoden anvendes til at fordele en nettoavance opnået ved en kontrolleret transaktion mellem de forbundne parter ud fra deres forholdsmæssige bidrag til den samlede værdi af transaktionen.

Det er en betingelse for anvendelse af metoden, at begge transaktionsparter bidrager med værdiskabende funktioner eller aktiver til den kontrollerede transaktion.

Forsyningstilsynet vurderer, at metoden ikke har relevans for så vidt angår net- eller distributionsvirksomheders realisering af energibesparelser. Ønsker en net- eller distributionsvirksomhed henvises til SKATs, Den juridiske Vejledning 2020-1, C.D.11.4.1.5 Profit Split-metoden.

3.3 SAMMENLIGNELIGHEDSANALYSE

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

Det er således et krav i markedsmæssighedsbekendtgørelsen, at net- og distributionsvirksomheden skal foretage en detaljeret sammenlignelighedsanalyse, jf. Bilag 2, nr. litra F.

Markedsmæssighedsvurderingen består i at sammenligne kontrollerede transaktioner med ikke-kontrollerede transaktioner, for derved at fastsætte vilkår og priser for de kontrollerede transaktioner i overensstemmelse med de vilkår og priser, der ville være blevet anvendt, hvis de kontrollerede transaktioner havde fundet sted mellem uafhængige parter under sammenlignelige omstændigheder.

For at kunne lave en sammenligning i en markedsmæssighedsvurdering efter § 46 i lov om elforsyning, § 28 c i lov om naturgasforsyning og § 28 b i lov om varmforsyning skal uafhængige transaktioner være sammenlignelige med den kontrollerede transaktion. Dette vil være tilfældet, hvis eventuelle forskelle mellem transaktionerne ikke har været egnede til væsentligt at påvirke prisen i aftalen, eller hvis det er muligt at foretage rimelige justeringer for at imødekomme sådanne forskelle mellem transaktionerne.¹⁴

Sammenlignelighedsanalysen består nærmere i at fastlægge den kontrollerede transaktion og de omstændigheder, hvorunder den har fundet sted, at finde sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter, at vælge den mest egnede transfer pricing-metode, og på den baggrund fastsætte den markedsmæssige pris for den kontrollerede transaktion.

Der findes fem sammenlignelighedsfaktorer som skal identificeres i transaktionerne og sammenlignes indbyrdes¹⁵:

1. Kontraktuelle vilkår for transaktionen.
2. Funktioner, aktiver og risici samt hvordan disse påvirker værditilførslen for de ydelser, transaktionen angår.
3. Den leverede ydelse efter kontrakten.

¹⁴ TPG pkt. 3.47

¹⁵ TPG pkt. 1.36

4. De økonomiske omstændigheder for parterne samt i det marked parterne opererer i.
5. Forretningsstrategierne, parterne følger.

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 forskellene og derigennem gøre transaktionerne sammenlignelige.

Forsyningstilsynet har til belysning af kontraktvilkår og realydelse for aftaler om køb af energibesparelser anvendt et skema som led i sagsbehandlingen. Skemaet er gengivet nedenfor. Virksomhederne forventes ved dokumentationen af to eller flere aftalers sammenlignelighed at udfylde dette eller et andet fyldestgørende sammenlignings-skema til brug for sammenlignelighedsanalysen. Alle oplysninger i skemaet skal underbygges af dokumentation i form af skriftlige aftaler og/eller fakturaer eller anden dokumentation for faktisk adfærd.

	Transaktion 1		Transaktion 2		Transaktion 3	
Aftaleparter						
Aftalestruktur						
Volumen						
Samlet pris						
Enhedspris						
Betalingsvilkår						
Andre væsentlige vilkår						
Aftaledato						
Løbetid						

Ud over en sammenligning af kontraktvilkår og realydelse skal sammenlignelighedsanalysen også indeholde en sammenligning af de funktioner, risici og aktiver, de handlende parter udfører og håndterer som led i realiseringen af transaktionen. Denne funktions- og risikoanalyse har til hensigt at afdække de værdiskabende aktiviteter og risici forbundet med realiseringen af aftalen. Analysen skal på denne måde vise, hvordan værdien i aftalen er skabt, hvilket har betydning for, hvordan prisen kan fastsættes. Eksemplet nedenfor viser en situation, hvor funktions- og risikoanalysen afdækker væsentlige forskelle mellem to aftaler, der ellers kunne minde meget om hinanden.

EKSEMPEL: FUNKTIONS- OG RISIKOANALYSE

Virksomheden Elnet A/S køber energibesparelser fra to forskellige rådgivningsvirksomheder. Den ene rådgivningsvirksomhed, Service A/S, er koncernforbundet med Elnet A/S og har som formål delvist at opfylde Elnet A/S' energisparemål. I år 2019 opfyldte Service A/S halvdelen af Elnet A/S' energisparemål gennem videresalg af 5 GWh

energibesparelser til 40 øre pr. kWh til levering i løbet af år 2019 med kvartalsvis acontoafregning svarende til en fjerdedel af det samlede beløb. Service A/S løste opgaven ved at købe energibesparelser genereret af et enkelt lokalt energispareprojekt fra den samme virksomhed. Service A/S kunne derved løse forpligtelsen med en enkelt administrativ medarbejder, der indhentede energibesparelserne, kvalitetssikrede og indbettede dem.

Den anden halvdel af Elnet A/S' energisparemål havde virksomheden købt fra den uafhængige energirådgivningsvirksomhed, Spar Energi A/S, som havde en fast strategi om at levere større mængder energibesparelser billigt. Af den grund var Spar Energi A/S nødt til at udføre energirådgivning og opsøge kunder og aktører for at oparbejde den nødvendige volumen af energibesparelser. Spar Energi A/S havde af den grund 3 ingeniører ansat til at formidle energibesparelser, opsøge kunder, kvalitetssikre og indbettede energibesparelserne. Spar Energi A/S forpligtede sig på at levere de 5 GWh til 39 øre pr. kWh med kvartalsvis betaling af det samlede beløb og en slutaftregning svarende til volumen af den samlede leverance af energibesparelser ved årets afslutning.

I det ovennævnte eksempel blev der indgået to separate aftaler, der begge angik energibesparelser til næsten samme pris, samme volumen og i al væsentlighed samme kontraktvilkår.

En funktions- og risikoanalyse vil dog afdække væsentlige forskelle i de funktioner og risici, de to sælgende virksomheder udførte i forbindelse med realiseringen af aftalerne. Service A/S udførte færre funktioner, da indkøbet af energibesparelser krævede færre ressourcer og opgaver, og samtidigt oppebåret færre risici, idet den samlede volumen allerede var sikret på forhånd. Spar Energi A/S derimod havde udført en række værdiskabende funktioner som led i realiseringen af aftalen, derudover måtte Spar Energi A/S bære en større forretningsrisiko end Service A/S i forhold til indhentning af energibesparelserne, ligesom Elnet A/S' risiko for manglende opfyldelse af energispareforpligtelsen i aftalen med Spar Energi A/S var højere.

I eksemplet vil der således være anledning til konkret at overveje, om priserne i aftalerne er sammenlignelige, idet der har vist sig forskelle på virksomhedernes funktioner og risici som led i realiseringen af aftalerne.

En relevant dokumentation for en aftales markedsmæssighed efter forsyningslovene skal således indeholde en funktions- og risikoanalyse af de samlede transaktioner, der foretages i henhold til aftalen. I modsat fald vil dokumentationen blive anset for mangelfuld, jf. § 46, stk. 2, i lov om elforsyning, § 28 c, stk. 2, i lov om naturgasforsyning og § 28 b, stk. 5, i lov om varmforsyning. Se hertil også bilag 2, litra C, D og E i markedsmæssighedsbekendtgørelsen. Kravene i bekendtgørelsens bilag 2 behandles nedenfor i afsnit 4.4.

Forsyningstilsynet har derfor til brug for virksomhedernes udarbejdelse af funktions- og risikoanalysen lavet et skema, der efter omstændighederne kan danne ramme for analysen. Dette skema er gengivet nedenfor.

	Transaktion 1		Transaktion 2		Transaktion 3		Vurdering
	Køber	Sælger	Køber	Sælger	Køber	Sælger	
Funktioner							
Kundeopsøgende aktivitet							Værdiskabende
Indkøb af energibesparelser							Værdiskabende
Dokumentation af energibesparelser							Værdiskabende
Kvalitetssikring og Audit							Værdiskabende
Administration af opgaven							Værdiskabende
Indberetning							Værdiskabende
Risici							
Forretningsmæssige risici							Middel
Personalemæssige risici							Lav
Debitorrisici							Lav
Juridisk							Lav
Aktiver							
Teknisk materiel							

Skemaet ovenfor kan tilpasses de konkrete transaktioner, således at det dækker de funktioner, risici og aktiver, der faktisk er blevet håndteret som led i realisering af aftalerne.

3.4 GENERELT OM OPFYLDELSE AF DOKUMENTATIONSFORPLIGTELSEN

Net- og distributionsvirksomheder skal dokumentere markedsmæssigheden af en aftale med et forbundet foretagende i overensstemmelse med § 4, stk. 3-5, til sikring af, at aftalens priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis aftalen var afsluttet mellem uafhængige parter og i overensstemmelser med kravet om effektiv drift, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 4.

Dokumentation for markedsmæssigheden af en aftale skal indholdsmæssigt opfylde kravene i bekendtgørelsens 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. Det er derimod ikke aftalens parter, f.eks. virksomhedernes størrelse, der er bestemmende for, hvordan dokumentationskravet opfyldes.

Bestemmelsen har til formål at sikre større klarhed og forudberegnelighed i forhold til de nærmere krav, som de omfattede virksomheder skal opfylde i sin dokumentation. Bilag 2 indeholder udtrykkelige krav til indholdet af dokumentationen for en aftales markedsmæssighed.

Der er ved fastsættelsen af kravene i bilag 2 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.

3.4.1 EFTERPRØVELSE AF AVANCENIVEAUER I KONCERNFORBUNDNE SELSKABER

Forsyningstilsynet vil i forbindelse med det almindelige tilsyn med aftalers markedsmæssighed på energispareområdet kunne foretage efterprøvelse af den avance, der er blevet skabt hos de virksomheder, der sælger ydelser til en koncernforbunden net- eller distributionsvirksomhed.

Efterprøvelsen vil blive anvendt for at underbygge eventuel utilstrækkelig eller usikker dokumentation efter en af metoderne, som gengivet under 3.2. Efterprøvelsen vil ske inden for rammerne af TNMM som beskrevet ovenfor under afsnit 3.2.4.

Årsagen til Forsyningstilsynets til efterprøvelsen af avancer er, at der i forbindelse med sagsbehandlingen af sager om markedsmæssighed af koncerninterne transaktioner har vist sig at være svagheder forbundet med sammenligninger på prisniveau ved brug af andre metoder. Det fremgår af TPG, at det bør accepteres - og i visse situationer bør prioriteres - at dokumentationen for kontrollerede transaktioners markedsmæssighed sker ved direkte prissammenligninger med ukontrollerede transaktioner efter CUP-metoden. Dette skyldes at prissammenligningen vurderes at være den mest direkte metode, idet prisfastsættelser i ukontrollerede transaktioner anses for at være et direkte resultat af markedskræfterne.

Det er imidlertid en helt afgørende forudsætning for det skatteretlige armslængdeprincip og de herunder udviklede Transfer Pricing Guidelines, at to uafhængige aftalparter vil søge at profitmaksimere, herunder henholdsvis at købe billigst muligt og sælge så dyrt som muligt.

Denne forudsætning eksisterer enten ikke eller har en meget begrænset rækkevidde for de naturlige monopoler (net- og distributionsvirksomhederne), der har en reguleret økonomi, og som f.eks. på området for energibesparelser og nettab har en lovbestemt ret til at lade omkostningerne - uanset størrelse - indregne i tarifferne i forholdet 1:1

uden for omkostningsrammen og forrentningsrammen. Net- eller distributionsvirksomhederne har således ikke et nævneværdigt incitament til at omkostningsminimere, hvilket har en betydning for virksomhedernes kontrollerede transaktioners priser. Der er således på dette område en risiko for, at priserne – selv i uafhængige transaktioner – er fastsat efter andre interessestrukturer end de rene markedskræfter.

Forsyningstilsynet vil af de grunde efterse de avancer, der bliver skabt i forbindelse med koncerninterne transaktioner med net- og distributionsvirksomhederne, således at det sikres, at avancen, og dermed de midler der overføres fra den regulerede økonomi til de kommercielle søsterselskaber, er i overensstemmelse med de avanceniveauer, som eksterne uafhængige selskaber opnår ved indgåelse af aftaler om levering af lignende ydelser.

3.4.2 FORSYNINGSTILSYNETS ENERGISPAREBENCHMARK

Forsyningstilsynets (tidl. Energitilsynet) energisparebenchmark, der også benævnes omkostningsstatistik, udarbejdes årligt, jf. energisparebekendtgørelsens § 31.

Det bemærkes, at energisparebenchmarken viser gennemsnit af net- og distributionsvirksomhedernes nettoomkostninger pr. kilowatt og ikke gennemsnitspriser på handlede energibesparelser.

Energisparebenchmarken er således ikke direkte udtryk for priser i kontrakter eller et gennemsnit heraf men i stedet virksomhedernes samlede nettoomkostninger pr. kilowatt. Disse nettoomkostninger dækker over netvirksomheders egne omkostninger og omkostninger som følge af betalinger i henhold til en aftale om realisering af energibesparelser. Herudover dækker energisparebenchmarken over net- og distributionsvirksomhedernes fordeling af omkostninger over flere år, som heller ikke nødvendigvis er afholdt i henhold til en aftale.

For det andet forudsætter en direkte prissammenligning mellem en kontrolleret transaktion og en uafhængig referencetransaktion kendskab til selve referencetransaktionen, herunder realydelseernes egenskaber, de konkrete kontraktvilkår i aftalerne, de funktioner, aktiver og risici, som parterne i transaktionerne har haft ved realiseringen af transaktionerne, de økonomiske omstændigheder omkring transaktionerne samt oplysninger om eventuelle forretningsstrategier hos transaktionens parter.¹⁶ Dette skyldes, at prisen i en aftale er særligt følsom over for disse sammenlignelighedsfaktorer. De indberettede omkostninger til energisparebenchmarken dækker i den forbindelse over store variationer af usammenlignelige transaktioner med vidt forskellige kontraktvilkår og funktions-, risiko- og aktivprofiler etc. De gennemsnitlige nettoomkostningsniveauer i energisparebenchmarken beror på for mange usikre momenter til, at det er muligt at sikre, at priserne indeholdt i omkostningsstatistikken er sammenlignelige med den kontrollerede transaktion.

For det tredje er størstedelen af de indberettede nettoomkostninger i omkostningsstatistikken afholdt som følge af aftaler indgået mellem koncernforbundne virksomheder,

¹⁶ TPG pkt. 1.36 og 2.14

hvorfor prisen pr. kWh ikke er udtryk for priser, der handles i henhold til en aftale mellem uafhængige parter. Et af armslængdeprincippets særkender er, at en reference-transaktion skal være afsluttet mellem uafhængige parter. Oplysninger om priser og profit i en kontrolleret transaktion kan derfor ikke anvendes, idet de ikke vil være udtryk for markedsmæssige priser og avancer.¹⁷

Forsyningstilsynet finder derfor ikke, at energisparebenchmarkens angivelse af gennemsnitlige omkostninger pr. kilowatt kan anvendes som eksternt sammenligningsgrundlag, der kan benyttes i en vurdering af markedsmæssigheden af en aftale, der indgås mellem koncernforbundne parter.

3.4.3 SÆRLIGT OM UDBUD SOM MARKEDSPRØVNING

Udbud på energispareområdet anvendes af net- og distributionsvirksomheder med henblik på at indgå aftaler om realisering af energibesparelser.

Overordnet gælder, at transaktioner som afsluttes efter afholdelse af udbud, er omfattet af § 46 i lov om elforsyning. Dermed skal disse transaktioner også kunne dokumenteres, at være markedsmæssige.

Udbuddet skal følge de almindelige regler i udbudsloven, udbudsdirektiv (2014/24/EU) samt eventuelt forsyningsvirksomhedsdirektivet [2014/25/EU] – bekendtgørelse nr. 1624 af 15. december 2015 om fremgangsmåderne ved indgåelse af kontrakter inden for vand – og energiforsyning, transport og posttjenester.

Når de almindelige regler for udbud 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 led i dokumentationen 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.

¹⁷ TPG pkt. 3.25

- 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.
- At parterne har fulgt aftalens vilkår evt. suppleret aftalevilkårene ved en faktisk adfærd, der kan anses for markedsmæssig.

Herudover stilles der store krav til sammenlignelighed ved anvendelse af priser og vilkår fra udbud, som anvendes som dokumentation for markedsmæssigheden af kontrollerede transaktioner. De generelle faktorer der skal vurderes i forhold til sammenlignelighed er: ydelsens karakter, funktioner og risici, volumen og kontraktvilkårene. Forsyningstilsynet har udarbejdet "Vejledning om udbud og markedsmæssighed" fra juni 2018, som findes på www.forsyningstilsynet.dk.

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 markedsprøvnings, 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.

Hvis en kontrolleret part vinder udbuddet, vil Forsyningstilsynet kunne foretage en stikprøvekontrol af transaktionens markedsmæssighed efter § 46 i lov om elforsyning.

3.4.4 KONCERN- OG ORGANISATIONS DIAGRAM

Dokumentationen, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens stk. 1-3, skal 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, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 4, stk. 5.

3.4.5 DATABASEUNDERSØGELSE/BENCHMARK

Forsyningstilsynet kan anmode om supplerende oplysninger og materiale, herunder at der udarbejdes supplerende redegørelse og andet materiale inden for en nærmere fastsat frist, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 6 kan.

Denne regel sigter på det forhold, at den fremsendte dokumentation ikke umiddelbart kan danne grundlag for vurderingen navnlig fordi, der ikke er relevante interne eller eksterne sammenligningsgrundlag.

3.4.6 FREMSENDELSE OG KOPI AF AFTALEN

Net- og distributionsvirksomheder skal på Forsyningstilsynets anmodning fremsende dokumentation, jf. § 4, og vedlægge en kopi af den indgåede aftale, jf. § 5 i markeds-mæssighedsbekendtgørelsen.

Bestemmelsen fastsætter endvidere, at net- og distributionsvirksomheder ved dokumentation, jf. § 4, kan anvende de digitale formater, der tilgængeliggøres på Forsyningstilsynets hjemmeside.

Bestemmelsen har til formål at etablere en ordning, der sikrer effektivitet i administrationen af bekendtgørelsens regler, idet 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.

3.4.7 ANMODNING OM SUPPLERENDE OPLYSNINGER

Forsyningstilsynet kan anmode om supplerende oplysninger og materiale, herunder at der udarbejdes supplerende redegørelse og andet materiale, jf. markeds-mæssighedsbekendtgørelsens § 6.

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 § 11, stk. 4, om sagsbehandlingsfrist på 6 måneder.

4 FORMELLE KRAV TIL DOKUMENTATIONEN

Opfyldelse af forsyningslovenes krav til aftalers markeds-mæssighed består 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 markeds-mæssighed.

4.1 SKRIFTLIGHED

Kravet om skriftlighed er helt grundlæggende for virksomhedernes egen og Forsyningstilsynets vurdering af, om markeds-mæssighedskravet er opfyldt. Det er afgørende for vurderingen af, om den konkrete aftales priser og vilkår er indgået i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter, og at der er

bevismæssig klarhed over, hvad der er indholdet af den konkrete aftales priser og vilkår.

Bestemmelserne i § 46, stk. 2, i lov om elforsyning, § 28 c, stk. 2, i lov om naturgasforsyning, § 28 b, stk. 5, i lov om varmforsyning indebærer, at aftaler skal foreligge i skriftlig form på aftaletidspunktet. Dette betyder i praksis, at der ikke må overføres midler eller leveres ydelser mellem net- og distributionsvirksomhederne og koncernforbundne virksomheder som led i koncerninterne aftale uden at der er lavet en skriftlig aftale om sådanne transaktioner. Forsyningstilsynet vil efterse aftaletidspunkter og sammenholde dette med den faktiske adfærd i net- og distributionsvirksomhederne med henblik på at sikre, at der har eksisteret et skriftligt aftalegrundlag på tidspunktet for aftaleindgåelsen.

4.2 AFTALEBILAG

Forarbejderne¹⁸ til § 46, stk. 2, i lov om elforsyning og § 28 c i lov om naturgasforsyning indeholder følgende formulering:

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

Dokumentation for, at en aftale mellem forbundne parter er markedsmæssig, skal udarbejdes løbende og skal for skattepligtige virksomheder foreligge senest på tidspunktet for indgivelse af selvangivelse og for virksomheder, der ikke er skattepligtige senest den 1. juli.

Dette generelle krav gælder for alle virksomheder, der er omfattet af forsyningslovenes regler om markedsmæssighed.

Formålet med kravet om at lade aftalen vedlægge et bilag om prisfastsættelse er bl.a., at netvirksomheden allerede fra tidspunktet for aftaleindgåelsen gør foranstaltninger med henblik på at tilvejebringe de nødvendige oplysninger til brug for den løbende udarbejdelse af dokumentation for aftalens markedsmæssighed. Kravet skal ses i sammenhæng med kravet om, at dokumentationen skal kunne danne grundlag for en vurdering af prisernes og vilkårenes markedsmæssighed, jf. § 46, stk. 2, 3. pkt. i lov om elforsyning.

Det fremgår af bemærkninger til lovforslag L176, der lå til grund for lovændringen, at kollektive elforsyningsvirksomheder og naturgasselskaber løbende skal sikre, at de aftaler de indgår er på markedsmæssige vilkår, og at de på en solid måde kan redegøre for aftalernes markedsmæssighed, samt være i besiddelse af den fornødne dokumentation for markedsmæssigheden af deres aftaler.

¹⁸ Bemærkninger til L 176, Folketingstidende 2011-12, Tillæg A, s. 17

Net- og distributionsvirksomheders aftaler om realisering af energibesparelser skal foreligge skriftligt på tidspunktet for indgåelse af aftalen, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 4, stk. 2.

Net- og distributionsvirksomheder skal endvidere lade aftaler om realisering af energibesparelser ledsage af et aftalebilag, der indholdsmæssigt skal opfylde kravene i bilag 1, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 4, stk. 3.

4.3 MARKEDSMÆSSIGHEDSBEKENDTGØRELSENS BILAG 1

Bilag 1 indeholder en række krav til oplysninger om aftalebilaget, der skal være udfærdiget samtidig med indgåelse af aftalen.

Bilaget skal indeholde en beskrivelse af aftalen/transaktionen med angivelse af køber og sælger/leverandør samt en samlet kontraktsum, volumen af energibesparelser og pris pr. kWh.

Herudover skal bilaget indeholde en beskrivelse af den aftalte ydelse samt om ydelsen er indberetningsklar, en beskrivelse af aftalens løbetid, en beskrivelse af særlige vilkår samt oplysninger om fastsættelse af aftalens pris. Bilaget skal endvidere indeholde angivelse af den eller de prisfastsættelsesmetoder, som net- eller distributionsvirksomheden har anvendt til sikring af aftalens markedsmæssighed.

Forsyningstilsynet har på baggrund af bilag 1 i markedsmæssighedsbekendtgørelsen udarbejdet nedenstående skema til brug for virksomhedernes fremsendelse af dokumentation i forbindelse med stikprøvesager om markedsmæssighed af aftaler om realisering af energibesparelser.

Bemærk at alle dokumenter og oplysninger skal vedlægges, ellers vil dokumentationen anses som mangelfuld. - Såfremt den ønskede dokumentation ikke kan fremskaffes, skal der oplyses en velbegrunnet forklaring, og det kan lede til påtale samt påbud.	Sæt kryds efter om anmodet dokumentation er vedlagt eller ej	
	Ja	Nej
Der er vedlagt alle indgåede aftaler for kontrolårene, der omhandler køb og salg af realiserede energibesparelser.		
Der er vedlagt dokumentation for, at alle vedlagte aftaler er indgået mellem uafhængige aftaleparter.		
Det er oplyst og dokumenteret, hvad det samlede beløb betalt i hver enkelt aftale er.		
Mængde (kWh) er oplyst og dokumenteret for hver enkelt aftale.		

<i>(Det samlede beløb for aftaler indgået i hvert kontrolår skal passe til den oplyste mængde kWh indberettet til Forsyningstilsynets årlige benchmark for pågældende kontrolår)</i>		
Den samlede mængde kWh indberettede til benchmark for hvert enkelt år. (Dette skal gøres for hvert af kontrolårene)		

4.4 MARKEDSMÆSSIGHEDSBEKENDTGØRELSENS BILAG 2

Krav til dokumentation for en aftales markedsmæssighed på området for energibesparelser følger af bilag 2 i markedsmæssighedsbekendtgørelsen.

Dokumentation for markedsmæssigheden af en aftale mellem forbundne foretagender skal indholdsmæssigt 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, jf. § 4, stk. 4, i markedsmæssighedsbekendtgørelsen.

Dokumentation for markedsmæssigheden af aftaler mellem forbundne foretagender om realisering af energibesparelser skal indeholde en beskrivelse af aftalen, der beskriver indholdet af aftalen og de omfattede ydelser, herunder om ydelser leveres indberetningsklar samt en beskrivelse af betalinger og omkostninger. Såfremt der er særlige vilkår i aftalen skal disse beskrives, jf. Bilag 2, litra A og B.

Forsyningstilsynet anmoder efter sædvanlig praksis om dokumentation for den faktiske adfærd i forhold til betalinger mellem parterne.

Det skal på baggrund af dokumentationen i bilag 2 være muligt at vurdere markedsmæssigheden af en aftale om realisering af energibesparelser, herunder skal der vedlægges oplysninger om de forbundne foretagenders bidrag i forhold til væsentlige funktioner og en risikoanalyse, som beskriver fordelingen af aftaleparternes risici som følge af aftalen. Herudover skal der udarbejdes en kort beskrivelse af væsentlige aktiviteter, der anvendes i forbindelse med den samlede opfyldelse af aftalen, jf. Bilag 2, litra C, D og E i markedsmæssighedsbekendtgørelsen.

Der skal endvidere udarbejdes en detaljeret sammenlignelighedsanalyse med begrundelse for valg af den anvendte prisfastsættelsesmetode.

Der skal i tilknytning hertil redegøres for eventuelle sammenlignelighedsjusteringer, jf. Bilag 2, litra F og D.

Forsyningstilsynet har på baggrund af markedsmæssighedsbekendtgørelsens bilag 2 udarbejdet nedenstående skema til brug for virksomhedernes fremsendelse af dokumentation i forbindelse med stikprøvesager om markedsmæssigheden af aftaler om realisering af energibesparelser samt Forsyningstilsynets vurdering af markedsmæssigheden af aftaler med koncern- og interesseforbundne aftaleparter.

Bemærk at alle dokumenter skal vedlægges, ellers vil dokumentationen anses som mangelfuld. - Såfremt den ønskede dokumentation ikke kan fremskaffes, skal der oplyses en velbegrunnet forklaring, og det kan lede til påtale samt påbud.	Sæt kryds efter om anmodet dokumentation er vedlagt eller ej	
	Ja	Nej
Der skal vedlægges en oversigt over alle virksomhedens aftaler vedrørende indkøb og salg af realiserede energibesparelser for hver enkelt kontrolår. Aftaleoversigten skal indeholde følgende <ul style="list-style-type: none"> – <i>Mængde købt/solgt kWh</i> – <i>Beløb betalt pr. kWh og fulde beløb betalt</i> 		
Der skal vedlægges et koncerndiagram med CVR-numre og med angivelse af ejerandele.		
Der skal vedlægges dokumentation for, at alle aftaler indgået med koncernforbundne og interesseforbundne virksomheder er indgået på markedsmæssige vilkår. <i>(For at en aftale er indgået på markedsmæssige vilkår skal den kunne dokumenteres at være indgået inden for rammerne i OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.)</i> Nedenstående ønskede dokumentation skal vedlægges for hver aftale indgået med koncernforbundne og interesseforbundne parter.		
Det er angivet, hvilke år/årrække de vedlagte aftaler dækker over.		
Der er udarbejdet og vedlagt transfer pricing-dokumentation efter en eller flere af følgende transfer pricing metoder: <ul style="list-style-type: none"> – Den fri markedsprismetode – Videresalgsprismetoden – Kostplusmetoden – Den transaktionsbaserede nettoavancemetode – Den transaktionsbaserede avancefordelingsmetode 		
Der er udarbejdet og vedlagt en risiko- og funktionsanalyse.		
Der er vedlagt en begrundelse for, hvorfor den valgte prissætningsmetode anses for den bedst egnede metode.		
Der er vedlagt kopier af alle aftaler indgået med koncernforbundne og interesseforbundne parter.		

Der er vedlagt kopier af alle aftaler der anvendes som sammenligningsgrundlag.		
Der er vedlagt kopier af alle de faktureringer og betalinger, der er foretaget efter aftalerne.		
Der er vedlagt aftalebilag (Aftalebilaget skulle indeholde en kort beskrivelse af prisfastsættelsesmetode for aftalen) (Aftalebilaget skulle udarbejdes ved aftalens indgåelse)		
Der er vedlagt en kopi af specifikation til det koncern- eller interesseforbundne virksomheds årsrapport, som også kan være benævnt bilag til selvangivelse for kontrolåret eller kontrolårene, hvoraf virksomhedens omsætning fremgår.		

5 KONSEKVENSER HVIS MARKEDSMÆSSIGHED IKKE ER DOKUMENTERET

Net- og distributionsvirksomhederne skal dokumentere aftalers markedsmæssighed. Dokumentationspligten påhviler 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.

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 § 4, herunder bekendtgørelsens bilag 2.

Det er Forsyningstilsynets vurdering, at virksomheder der fremkommer med fyldestgørende oplysninger ved relevant anvendelse af bilag 2 samt opfyldelse af kravene i § 4, 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.

5.1 ANDEN PRISFASTSÆTTELSESMETODE

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 7 lyder:

Kan en net- og distributionsvirksomhed ikke dokumentere, at en aftale er markedsmæssigheden, kan Forsyningstilsynet på grundlag af den fremsendte dokumentation efter §§ 4 og 5 og supplerende oplysninger efter § 6 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 gælder på skatte- og forsynings- området 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 § 7 - 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.

5.2 TILBAGEFALDSREGEL

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 8, lyder:

"Kan den fremsendte dokumentation, jf. §§ 3-6, ikke danne grundlag for en skønsmæssig fastsættelse af den markedsmæssige pris 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 varmeforsyning, 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. Reglerne i bekendtgørelsens §§ 3-6 og skemaet i bilag 2 omfatter således de oplysninger, som typisk vil kunne danne grundlag for en markedsmæssighedsvurdering.

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 § 7). Reglen skal endvidere sikre, at sager om markedsmæssighed på området for energibesparelser trækker ud eller forsinkes af, at Forsyningstilsynet skal skaffe yderligere oplysninger om sagen.

Bestemmelsen 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 § 8 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.

Bestemmelsen i § 8 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 dokumentation, jf. bekendtgørelsens § 4 og bilag 2
3. Forsyningstilsynets vurderer dokumentation.
4. Godtgør dokumentationsmaterialet ikke, at en aftale er markedsæssig foretager Forsyningstilsynet yderligere sagsoplysningsskridt, herunder anmoder virksomheden om eventuelt supplerende oplysninger med henblik på, at virksomheden kan dokumentere den markedsæssige pris efter en anden relevant prisfastsættelsesmetode.
5. Kan markedsæssigheden i det indsendte dokumentationsmateriale ikke godtgøres, indhenter Forsyningstilsynet fra virksomheden om nødvendigt yderligere materiale med henblik på ud fra et konkret skøn at fastlægge den pris, der skal indgå i den økonomiske regulering af virksomheden, jf. bekendtgørelsens § 7.
6. Kan virksomheden fortsat ikke med sin supplerende dokumentation godtgøre aftalens markedsæssighed eller give Forsyningstilsynet et grundlag for at foretage et konkret skøn efter § 7 – er virksomhedens muligheder for at dokumentere markedsæssigheden 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 § 8.

5.3 DOKUMENTATION ÅBENBART UTILSTRÆKKELIG

Er dokumentationen åbenbart utilstrækkelig, fastsætter Forsyningstilsynet prisen, der indgår i den økonomiske regulering af virksomheden, til nul, jf. markedsæssighedsbekendtgørelsens § 9.

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 i den økonomiske regulering af virksomhedens til nul, fordi Forsyningstilsynet finder dokumentationen groft mangelfuld og helt utilstrækkelig i forhold til at dokumentere en aftales markedsæssighed. 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. Bestemmelsen finder 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 markedsmæssigheden, 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.

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, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 9, stk. 2.

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

6 ADMINISTRATIVE BESTEMMELSER

6.1 AL SKRIFTLIG KOMMUNIKATION SKAL SKE ELEKTRONISK

Al skriftlig kommunikation, herunder fremsendelse af dokumentation og øvrigt materiale, skal ske elektronisk, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 10.

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

6.2 FREMSENDELSE AF DOKUMENTATION INDEN 60 DAGE

Dokumentationen, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens §§ 3 og 4, efter anmodning fremsendes til Forsyningstilsynet inden 60 dage, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 11.

Dette krav svarer til skattekontrollovens § 39.

6.3 TIDSPUNKTET FOR UDARBEJDELSE AF DOKUMENTATIONEN

Den skriftlige dokumentation skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor virksomhedens oplysningsskema skal indgives til Skatteforvaltningen, jf.

bekendtgørelsens § 11, stk. 2, jf. dog stk. 3. Dette gælder dog ikke udarbejdelse af aftalebilaget, som skal foreligge på tidspunktet for aftaleindgåelse, jf. § 4, 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. § 11, stk. 1, dokumentation kan Forsyningstilsynet træffe afgørelse efter forsyningslovene i overensstemmelse med bekendtgørelsens §§ 7-9.

6.4 SAGSBEHANDLINGSFRIST

Forsyningstilsynet træffer afgørelse i sagen senest seks måneder efter, at sagen er fuldt oplyst, jf. markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 11, stk. 4.

7 KLAGEADGANG

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

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 markedsmæssighed, jf. § 90 i lov om elforsyning, § 51 i lov om naturgasforsyning eller § 26 i lov om varmforsyning.

8 BØDESTRAF

Markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 4, stk. 2 og 3, lyder:

Stk. 2. Net- og distributionsvirksomheders aftaler om realisering af energibesparelser skal foreligge skriftligt på tidspunktet for indgåelse af aftalen.

Stk. 3. Net- og distributionsvirksomheder skal lade aftaler om realisering af energibesparelser ledsage af et aftalebilag, der indholdsmæssigt skal opfylde kravene i bilag 1.

Disse bestemmelser er for så vidt en gentagelse af forsyningslovenes skriftlighedskrav, hvorefter alle net- og distributionsvirksomheders aftaler skal foreligge i skriftlig form, og at dokumentationen skal udarbejdes skriftligt.

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

Med markedsmæssighedsbekendtgørelsens § 12 gøres eventuelle tilsidesættelse af skriftlighedskravene strafbar.

§ 12 i markedsmæssighedsbekendtgørelsen lyder:

Den der tilsidesætter § 4, stk. 2 og 3, i markeds-mæssighedsbekendtgørelsen straffes med bøde, medmindre højere straf er forskyldt efter anden lovgivning. Der kan efter bestemmelsens stk. 2 pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel, jf. markeds-mæssighedsbekendtgørelsens § 12.

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

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. Det er ligeledes afgørende for en eventuel vurdering af, om parternes faktiske adfærd er knyttet til og i overensstemmelse med aftalen, eller om der er foretaget sådanne økonomiske og handels-mæssige dispositioner mellem parterne, som ikke kan anses for markeds-mæssige.