



# HØJESTERETS DOM

afsagt mandag den 26. april 2021

---

**Sag BS-19502/2020-HJR**  
(2. afdeling)

Tetra Pak Processing Systems A/S  
(advokat Arne Møllin Ottosen)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Steffen Sværke)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 2. afdeling den 1. maj 2020 (BS-9858/2018-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jon Stokholm, Poul Dahl Jensen, Michael Rekling, Hanne Schmidt og Kristian Korfits Nielsen.

## **Påstande**

Parterne har gentaget deres påstande.

## **Retsgrundlag**

*Indholdsmæssige krav til transfer pricing-dokumentation*

Den dagældende § 3 B, stk. 5, i skattekontrolloven er sålydende:

”§ 3 B...

Stk. 5. De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog stk. 6. Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne og skal være

af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser skal alene udarbejdes, såfremt told- og skatteforvaltningen anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage. Der skal ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet.”

§ 3 B, stk. 5 (dengang stk. 4), blev indført ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven. Af lovforslagets almindelige bemærkninger fremgår bl.a. (Folketingstidende 1997-98, 1. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 84, s. 1896-1897, s. 1899 og s. 1901-1903):

*”Indledning*

Formålet med lovforslaget er at øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne (transfer pricing).

Der foreslås en udvidet selvangivelsespligt samt en pligt til at udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for priser og vilkår for koncerninterne transaktioner.

Lovforslaget indebærer, at skattepligtige, der er interesseforbundne med selskaber, personer m.v. i udlandet, i selvangivelsen skal afgive oplysninger om art og omfang af de handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med disse (kontrollerede transaktioner). Der vil alene blive tale om summariske oplysninger. Der vil efter indstilling fra Ligningsrådet blive udarbejdet særlige oplysningsfelter til selvangivelserne, hvor disse oplysninger skal angives.

Endvidere skal der ved kontrollerede transaktioner udarbejdes dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat. Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Minimum er, at virksomheden redegør for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat. Reglerne lader det som udgangspunkt være op til de skattepligtige at vurdere hvilken yderligere dokumentation, der er nødvendig. Denne vurdering bør ske under hensyntagen til, at skattemyndighederne ved

ligningen vil anvende principperne i OECD's retningslinier for transfer pricing (Organisation for Economic Co-operation and Development). Skattemyndigheden kan anmode om supplerende dokumentation eller oplysninger, såfremt den af den skattepligtige udarbejdede dokumentation ikke skønnes at være tilstrækkeligt grundlag for en vurdering af de kontrollerede transaktioner.

...

#### *Administrative konsekvenser*

...

De skattepligtige, der omfattes af de foreslåede regler, skal fremover udfærdige skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner. Dette materiale skal opbevares af de skattepligtige og skal på skattemyndighedernes begæring forelægges disse.

...

#### *OECD's retningslinier*

...

#### *Kapitel I – Armslængde princippet:*

...

Ved anvendelsen af armslængde princippet skal der foretages en sammenligning mellem vilkårene mellem interesseforbundne parter og ikke-interesseforbundne parter. Dette forudsætter, at der eksisterer et sammenligningsgrundlag i en eller anden tilgængelig form, dvs. at sammenligningsgrundlaget er identisk eller at der kan korrigeres for eventuelle forskelle. Den sammenlignelighedstest, der skal foretages, er udførligt beskrevet i retningslinierne. Sammenlignelighedstesten indeholder følgende elementer: Sammenligning af de udvekslede varer og tjenesteydelser, funktionsanalyse, sammenligning af kontraktvilkårene, sammenligning af de økonomiske omstændigheder i form af markedsvilkår m.v. og af parternes forretningsstrategier. Ved transaktioner mellem to uafhængige parter vil den økonomiske kompensation normalt afspejle de funktioner, som hver part påtager sig, herunder hvilke aktiver, der er indsat og hvilke risici, man har påtaget sig. Ved funktionsanalysen vurderes, hvorledes opgaver og risici er fordelt mellem parterne, dvs. det undersøges, hvem af parterne, der udfører de forskellige funktioner som f.eks. design, produktion, montering, forskning og udvikling, service og garanti, indkøb, distribution, reklame og marketing, transport, finansiering og ledelse. Sammenlignelighedstesten skal gennemføres uanset hvilken metode, der benyttes til prisfastsættelse.

...

*Kapitel II og III – Traditionelle transaktionsbaserede metoder og andre metoder (avancebaserede metoder)*

...

Ved videresalgspris-metoden begyndes med at fastslå den pris, hvortil et produkt, der er købt hos en forbundet virksomhed, bliver videresolgt til en uafhængig virksomhed. Denne videresalgspris bliver herefter reduceret med en rimelig bruttoavance. Efter fradrag af denne kan det resterende beløb betragtes som en armslængde pris for den oprindelige overførsel af produktet. Ved anvendelsen af denne metode kræves normalt færre reguleringer som følge af forskelle i produkterne end ved den forrige metode. Derimod skal der reguleres for de funktioner, der udføres forinden eller i forbindelse med videresalg. Dette kan være videreforarbejdning af produktet, påførsel af varemærke, påtagelse af garanti m.v. Videresalgsprisen findes lettest, hvor produktet ikke ændres væsentligt forinden eller i forbindelse med videresalg. Endvidere må der foretages regulering, såfremt videresælgeren har monopol på videresalg af produktet.

...

Ovennævnte metoder, der har været generelt accepterede i mange år, er at foretrække når det skal fastslås, om betingelserne for de kommercielle og finansielle forbindelser mellem forbundne virksomheder er i overensstemmelse med armslængde princippet.

Kompleksiteten i erhvervslivet kan imidlertid medføre, at de traditionelle metoder ikke kan anvendes alene, eller undtagelsesvist slet ikke kan anvendes. Der kan således være tale om en stærkt integreret koncern, der fremstiller et eller flere helt unikke produkter. I disse tilfælde kan det være meget vanskeligt eller umuligt at fremskaffe eksternt materiale, der kan anvendes som grundlag for en sammenlignelighedsanalyse.

Med henblik på disse situationer er der i kapitel III redegjort for andre metoder, der eventuelt kan anvendes som tilnærmelse til armslængde vilkår. Disse metoder betegnes som »transaktionsbestemte avancemetoder«, dvs. metoder, der undersøger de fortjenester, der opnås ved specielle transaktioner mellem forbundne virksomheder. De eneste avance-metoder, der opfylder armslængde princippet, er ifølge OECD's retningslinier de metoder, der er i overensstemmelse med »avancefordelingsmetoden« og »den transaktionsbestemte nettoavancemethode«.

Ved avancefordelingsmetoden identificeres først det samlede nettoreultat, der skal fordeles mellem forbundne foretagender og som hidrører fra deres interne transaktioner. Herefter fordeles avancen mellem de forbundne virksomheder på grundlag af en analyse af, hvilke funktioner den enkelte virksomhed har bidraget med. Ved fastsættelsen af værdien af de udførte funktioner skal der i videst muligt omfang sammenlignes med tilsvarende funktioner, udført af uafhængige virksomheder.

Den transaktionsbestemte nettoavancemetode undersøger den nettofortjeneste, som en virksomhed realiserer ved en intern transaktion. Ideelt set skal virksomhedens nettofortjeneste fastsættes ved at sammenligne med den nettofortjeneste, som virksomheden opnår ved tilsvarende transaktioner med uafhængige virksomheder. Hvor dette ikke er muligt, kan nettofortjenesten for en uafhængig virksomhed ved en sammenlignelig transaktion anvendes som vejledning. Det er anført, at pålidelige sammenligningsanalyser ofte er vanskelige at foretage i forbindelse med denne metode.

Det konkluderes i retningslinierne at disse to metoder, avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemetode, kun bør anvendes som »en sidste udvej«. Der er foreløbig kun få lande, der har erfaringer med avancemetoderne, hvorfor det er intentionen, at anvendelsen af de forskellige metoder skal overvåges af OECD i de kommende år.

De i retningslinierne anførte metoder er ikke udtømmende. Andre metoder kan ifølge retningslinierne også være anvendelige, men kun såfremt de er i overensstemmelse med armslængde princippet.”

I lovforslagets bemærkninger til den foreslåede § 3 B, stk. 4 (nu stk. 5), er anført bl.a. (Folketingstidende 1997-98, 1. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 84, s. 1907):

”Det er ikke i bestemmelsen nøjagtigt angivet hvilken dokumentation, der skal udfærdiges af den enkelte skattepligtige. Dette er ikke muligt på grund af de store forskelle i virksomhedernes struktur og aktiviteter. Endvidere er de skattepligtige som udgangspunkt selv bedst i stand til at vurdere, hvilken dokumentation, der bedst viser at priser og vilkår er fastsat på armslængde vilkår.

De skattepligtige skal som minimum redegøre for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat. Er pris og

vilkår eksempelvis fastsat med udgangspunkt i tilsvarende priser og vilkår ved salg til uafhængige parter skal dette angives og eventuelle afvigelser herfra skal begrundes. Såfremt den skattepligtige ikke har tilsvarende salg til uafhængige parter og der endvidere ikke eksisterer sammenlignelige varer kan en alternativ løsning være at se på koncernens nettoresultatet. Dette nettoresultat fordeles indenfor koncernen efter de udførte funktioner. Den skattepligtiges andel i koncernens fortjeneste på den omhandlede vare skal med andre ord modsvare de funktioner den skattepligtige har udført vedrørende den omhandlede vare.

De ovenfor nævnte eksempler svarer til OECD's retningsliniers fri markedspris-metode og avancefordelingsmetoden. Beregningen af de interne afregningspriser vil formentlig allerede i dag ikke afvige nævneværdigt fra de angivne retningslinier. I fremtiden skal beregningen således blot nedskrives. Det er - som udgangspunkt - ikke nødvendigt for virksomhederne at udarbejde en større analyse eller købe sig adgang til databaser med sammenlignelige data. Virksomhederne bør selv være i stand til at udforme den tilstrækkelige dokumentation, idet der ikke kræves en dokumentation af samme omfang som der eksempelvis kræves af skattemyndighederne i U.S.A. I U.S.A har de arbejdet med transfer pricing regler i en årrække, hvorfor både virksomheder og skattemyndigheder er langt bedre rustet til at anvende reglerne. Såfremt der er udarbejdet dokumentation for en koncerns prisfastsættelse til brug for skattemyndighederne i U.S.A eller et andet land, vil denne dokumentation - såfremt den omfatter de kontrollerede transaktioner - kunne anvendes i Danmark. Det kan imidlertid eventuelt være nødvendigt at afgive supplerende oplysninger."

I det lovforslag, som førte til ændringer af § 3 B ved lov nr. 408 af 1. juni 2005, er anført bl.a. følgende i de almindelige bemærkninger (Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 120, s. 4907-4909 og s. 4913):

*"1. Lovforslagets formål*

...

For det  *tredje* har lovforslaget til formål at højne kvaliteten af den dokumentation, der skal udarbejdes. Dette foreslås sikret gennem fastsættelse af nye regler, der lægger fastere rammer for indholdet af den skriftlige dokumentation. Med baggrund i en proportionalitetsbetragtning foreslås dog lovfastsat, at databaseundersøgelser alene skal udarbejdes, såfremt skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) udtrykkeligt beder herom. Endvidere lovfastsættes det, at der ikke skal udarbejdes dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

Formålet er for det *fjerde* at sikre, at der ikke kan spekuleres i at vente med at udarbejde dokumentationen før i forbindelse med en eventuel klage. Ved at vente kan udgifterne til dokumentationen efter gældende regler blive dækket efter reglerne om omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig erklæringer og andet bevismateriale.

...

## 2. Gældende regler

...

*Dokumentationspligten* indebærer, at den skattepligtige skal udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat. Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Dokumentationen skal alene forelægges skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) på begæring. Tidsmæssigt skal dokumentationen foreligge, således at den kan udleveres, hvis skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) straks efter indsendelse af selvangivelsen beder herom. Reglerne i skattekontrollovens § 6 om pligt til indsendelse af materiale, der kan have betydning for skatteligningen, finder anvendelse på transfer pricing-dokumentation. Den skattepligtige har dermed principielt en pligt til at indsende eller udlevere dokumentationen, når skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) beder om at få dokumentationen forelagt.

...

Der er ikke opstillet præcise krav til, hvad dokumentationen skal indeholde, og der er ikke fastsat formkrav til dokumentationen. Begrundelsen herfor er, at transfer pricing ikke er en eksakt videnskab, og at der er så store forskelle i virksomhedernes struktur og aktiviteter, at det ikke er anset for muligt. Reglerne lader det som udgangspunkt være op til den skattepligtige at vurdere, hvilken dokumentation, der er nødvendig. Dog skal den skattepligtige som et minimum redegøre for, hvorledes priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat. Endvidere skal den skattepligtiges vurdering af, hvilken dokumentation der herudover er nødvendig, ske under hensyntagen til, at skattemyndighederne ved ligningen vil anvende principperne i OECD's retningslinjer om transfer pricing, jf. OECD udgivelsen - Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

Lovbemærkningerne til skattekontrollovens § 3 B indeholder en redegørelse for de 5 prisfastsættelsesmetoder i OECD's retningslinjer om transfer pricing, der som altovervejende udgangspunkt anvendes ved prisfastsættelse og vurdering af, om der er handlet på armslængdevilkår. Disse 5 metoder forudsætter generelt, at der sammenlignes med transaktioner mellem uafhængige virksomheder. Bemærkningerne redegør for rangfølgen af de 5 metoder og nævner, at virksomhederne om nødvendigt kan anvende en af de såkaldte avancebaserede metoder. Det fremgår af de pågældende bemærkninger, at den skattepligtige - i overensstemmelse med OECD's retningslinjer om transfer pricing - selv bestemmer, hvilken metode der er mest anvendelig. Det kan således konkluderes, at det med disse lovbe­mærkninger generelt er forudsat, at der normalt er foretaget en sammenligning af de kontrollerede transaktioner med transaktioner foretaget mellem uafhængige parter. Dette er også i tråd med, at virksomhederne efter ligningslovens § 2 skal selv­angive i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Hvis de kontrollerede transaktioner ikke er fastsat under hensyn til en sammenligning med transaktioner mellem uafhængige parter, kan virksomhederne vanskeligt være sikre på, om de kontrollerede transaktioner er fastsat på armslængdevilkår.

På den baggrund må det normalt forventes, at den skattepligtiges dokumentation er baseret på en sammenligning med uafhængige transaktioner i overensstemmelse med OECD's retningslinjer om transfer pricing. De sammenlignelige data kan f.eks. være den skattepligtiges egne transaktioner med uafhængige.

Det skal bemærkes, at forventningen om anvendelse af sammenligning med uafhængige transaktioner også skal ses i sammenhæng med anvendelsen af transfer pricing i udlandet. Danske (datter- eller moder-) selskaber vil således under alle omstændigheder ofte - og i stigende omfang - skulle basere deres koncerninterne afregning på en sammenligning med uafhængige transaktioner for at opfylde udenlandske dokumentationsregler eller i forbindelse med en udenlandsk transfer pricing-revision.

OECD's retningslinjer om transfer pricing indeholder en beskrivelse af den sammenlignelighedstest, der skal foretages. Sammenlignelighedstesten indeholder især følgende elementer: Sammenligning af de udvekslede varer og tjenesteydelser, funktionsanalyse, sammenligning af kontraktvilkårene, sammenligning af de økonomiske omstændigheder i form af markedsvilkår m.v. og af parternes forretningsstrategier.



Det må forventes, at beskrivelsen af den generelle del af dokumentationen indeholder de nødvendige oplysninger for, at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) kan foretage en vurdering af, om den skattepligtiges kontrollerede transaktioner er sammenlignelige med de uafhængige transaktioner, der er valgt som sammenligningsgrundlag. Det forudsættes således bl.a., at dokumentationen indeholder en opstilling og dækkende beskrivelse af alle de kontrollerede transaktioner samt en dækkende funktionsanalyse og redegørelse for andre forhold af betydning for sammenlignelighed, jf. retningslinjerne herom i OECD's retningslinjer om transfer pricing. Det bemærkes dog, at forventningerne til den udarbejdede dokumentation altid vil afhænge af de konkrete forhold, herunder transaktionernes omfang og kompleksitet.

Det ligger i det gældende regelsæt, at det kan være nødvendigt for den skattepligtige at udarbejde materiale alene til skattemæssigt brug og at det kan være nødvendigt at fremskaffe oplysninger fra udenlandske forbundne virksomheder.

...

### *3. Baggrund og lovforslagets indhold*

...

#### *3.3. Højnelse af dokumentationsstandard*

Det er vurderingen, at der er behov for en præcisering af den gældende dokumentationspligt med henblik på i praksis at få højnet dokumentationsstandard, således at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) kan bedømme, om priser og vilkår er armslængde, jf. bl.a. ovennævnte undersøgelse. Kravet om dokumentation af den fornødne kvalitet er ikke kun af hensyn til skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen). Også for virksomhederne er der fordele forbundet med en dokumentation af høj standard.

Ud fra en proportionalitetsbetragtning er det samtidig vurderet, at det kan være relevant at indføre en opdeling af dokumentationskravet, således at den mere ressourcekrævende del af dokumentationen alene skal udarbejdes, såfremt skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) udtrykkeligt beder om det. Det drejer om gennemførelse af databaseundersøgelser. Endvidere foreslås det, at kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige, ikke skal dokumenteres.

For at sikre, at den udarbejdede dokumentation har den fornødne kvalitet, foreslås det, at der gennem fastsættelse af nye regler lægges fastere rammer for, hvad den skriftlige dokumentation skal indeholde. Heri ligger, at grundlaget for regelfastsættelsen er de gældende regler, jf. beskrivelsen i pkt. 2, og dermed at det ikke er sigtet med de nye regler, at der skal gennemføres lempelser i forhold til, hvad der gælder i dag.

Den overordnede ramme for regelfastsættelsen vil fortsat være OECD's retningslinjer om transfer pricing. Regelfastsættelsen bør ske med skelen til, at den skattepligtige ikke påføres urimelige administrative byrder - skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) bør alene kunne kræve de oplysninger, som er nødvendige for at kunne vurdere om priser og vilkår er armslængde - dog at det kan indgå, at den skattepligtige kan blive nødt til at udarbejde materiale, hvor udarbejdelsen alene sker til skattemæssigt brug. Der bør ved regelfastsættelsen endvidere tages højde for, at virksomhederne er forskellige og dermed at der er behov for fleksibilitet.

Lovkravet er, at den skattepligtiges dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Dette krav skal afspejles ved fastsættelsen af de nye regler. Det må således indgå som et ufravigeligt krav i de nye regler, at dokumentationen som et minimum indeholder oplysninger af en sådan karakter, at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) kan foretage en sådan vurdering. Heri ligger, at reglerne nødvendigvis skal indeholde krav om beskrivelse af virksomheden, krav om beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, krav om funktions- og risikoanalyse og krav om beskrivelse af økonomiske forhold. Med andre ord - det kan ikke indgå i regelfastsættelsen, at dokumentationen f.eks. slet ikke behøver at indeholde en beskrivelse af virksomheden eller de kontrollerede transaktioner. Der kan alene indbygges en fleksibilitet i forhold til, hvor omfattende beskrivelserne skal være, hvad der skal medtages af oplysninger osv.

Anvendelsen af armslængdeprincippet baserer sig på, at der ved fastsættelsen af interne afregningspriser foretages en sammenligning med transaktioner mellem uafhængige parter. Det indgår således i dokumentationspligten, at der søges efter sammenlignelig uafhængige transaktioner og at denne proces med at finde sammenlignelige data dokumenteres."

Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, som er udstedt i medfør af § 3 B, stk. 5, 5. pkt., i skattekontrolloven, indeholder i § 6 og § 12, stk. 1, følgende bestemmelser:

”§ 6. Dokumentationen skal indeholde en sammenlignelighedsanalyse, som sammen med beskrivelserne i §§ 4-5 kan danne grundlag for en vurdering af, om principperne for prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. stk. 2-4.

Stk. 2. Analysen skal indeholde en beskrivelse af prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner. Analysen skal endvidere indeholde en redegørelse for, hvorfor prisfastsættelsen vurderes at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, herunder en redegørelse for anvendte sammenlignelige uafhængige transaktioner og begrundelse for valg af metode.

Stk. 3. Ved anvendelsen af stk. 2 skal anvendes den skattepligtiges egne transaktioner med uafhængige parter, samt transaktioner mellem uafhængige parter og herunder andre forbundne parters transaktioner med uafhængige parter. Endvidere skal angives hvilke mulige sammenlignelige uafhængige transaktioner, som virksomheden har fravalgt, samt begrundelse for fravalget.

Stk. 4. Den skattepligtige er ikke forpligtet til at udarbejde databaseundersøgelser, jf. dog § 10. Hvis databaseundersøgelser alligevel er udarbejdet, skal disse vedlægges dokumentationen.

...

§ 12. Bekendtgørelsen træder i kraft den 4. februar 2006 og har virkning for kontrollerede transaktioner foretaget i indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2006 eller senere...”

I OECD's retningslinjer om transfer pricing (2010) er fastsat bl.a.:

*”Preface*

...

16. OECD member countries are encouraged to follow these Guidelines in their domestic transfer pricing practices, and taxpayers are encouraged to follow these Guidelines in evaluating for tax purposes whether their transfer pricing complies with the arm's length principle. Tax administrations are encouraged to take into account the taxpayer's commercial judgement about the application of the arm's length principle in

their examination practices and to undertake their analyses of transfer pricing from that perspective.

...

### *Chapter I: The Arm's Length Principle*

...

#### *B. Statement of the arm's length principle*

##### *B.1 Article 9 of the OECD Model Tax Convention*

1.6 The authoritative statement of the arm's length principle is found in paragraph 1 of Article 9 of the OECD Model Tax Convention, which forms the basis of bilateral tax treaties involving OECD member countries and an increasing number of non-member countries...

By seeking to adjust profits by reference to the conditions which would have been obtained between independent enterprises in comparable transactions and comparable circumstances (*i.e.* in "comparable uncontrolled transactions"), the arm's length principle follows the approach of treating the members of an MNE group as operating as separate entities rather than as inseparable parts of a single unified business. Because the separate entity approach treats the members of an MNE group as if they were independent entities, attention is focused on the nature of transactions between those members and on whether the conditions thereof differ from the conditions that would be obtained in comparable uncontrolled transactions. Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a "comparability analysis", is at the heart of the application of the arm's length principle. Guidance on the comparability analysis is found in Section D below and in Chapter III.

...

#### *D. Guidance for applying the arm's length principle*

...

##### *D.3 Losses*

1.70 When an associated enterprise consistently realizes losses while the MNE group as a whole is profitable, the facts could trigger some special scrutiny of transfer pricing issues. Of course, associated enterprises, like independent enterprises, can sustain genuine losses, whether due to heavy start-up costs, unfavourable economic conditions, inefficiencies, or other legitimate business reasons. However, an independent enterprise would not be prepared to tolerate losses that continue indefinitely.

An independent enterprise that experiences recurring losses will eventually cease to undertake business on such terms. In contrast, an associated enterprise that realizes losses may remain in business if the business is beneficial to the MNE group as a whole.

...

*Chapter II: Transfer Pricing Methods*

...

*Part II: Transactional transaction methods*

...

*C. Resale Price Method*

*C.1 In general*

...

2.22 The resale price margin of the reseller in the controlled transaction may be determined by reference to the resale price margin that the same reseller earns on the items purchased and sold in comparable uncontrolled transactions (“internal comparable”). Also, the resale price margin earned by an independent enterprise in comparable uncontrolled transactions may serve as a guide (“external comparable”). Where the reseller is carrying on a general brokerage business, the resale price margin may be related to a brokerage fee, which is usually calculated as a percentage of the sales price of the product sold. The determination of the resale price margin in such a case should take into account whether the broker is acting as an agent or a principal.

2.23 Following the principles in Chapter I, an uncontrolled transaction is comparable to a controlled transaction (*i.e.* it is a comparable uncontrolled transaction) for purposes of the resale price method if one of two conditions is met: a) none of the differences (if any) between the transactions being compared or the between the enterprises undertaking those transactions could materially affect the resale price margin in the open market; or, b) reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the material effects of such differences. In making comparisons for purposes of the resale price method, fewer adjustments are normally needed to account for product differences than under the CUP method, because minor product differences are less likely to have as material an effect on profit margins as they do on price.

...

*Part III: Transactional profit methods*

...

*B. Transactional net margin method*

...

*B.3 Guidance for application*

...

*B.3.3 Determination of the net profit*

...

2.78 Costs and revenues that are not related to the controlled transaction under review should be excluded where they materially affect comparability with uncontrolled transactions. An appropriate level of segmentation of the taxpayer's financial data is needed when determining or testing the net profit it earns from a controlled transaction (or from transactions that are appropriately aggregated according to guidance at paragraphs 3.9-3.12). Therefore, it would be inappropriate to apply the transactional net margin method on a company-wide basis if the company engages in a variety of different controlled transactions that cannot be appropriately compared on an aggregate basis with those of an independent enterprise.

...

2.80 Non-operating items such as interest income and expenses and income taxes should be excluded from the determination of the net profit indicator. Exceptional and extraordinary items of a non-recurring nature should generally also be excluded. This however is not always the case as there may be situations where it would be appropriate to include them, depending on the circumstances of the case and on the functions being undertaken and the risks being borne by the tested party. Even where exceptional and extraordinary items are not taken into account in the determination of the net profit indicator, it may be useful to review them because they can provide valuable information for the purpose of comparability analysis (for instance by reflecting that the tested party bears a given risk).

...

*Chapter III: Comparability Analysis**A. Performing a comparability analysis*

3.1 General guidance on comparability is found in Section D of Chapter I. By definition, a comparison implies examining two terms: the controlled transaction under review and the uncontrolled transactions that are regarded as potentially comparable. The search for comparables is only part of the comparability analysis. It should be neither confused with nor separated from the comparability analysis. The search for information on potentially comparable uncontrolled transactions and the process of identifying comparables is dependent upon prior analysis of the taxpayer's controlled transaction and of the relevant comparability factors (see paragraphs 1.38-1.63). A methodical, consistent approach should provide some continuity or linkage in the whole analytical process, thereby maintaining a constant relationship amongst the various steps: from the preliminary analysis of the conditions of the controlled transaction, to the selection of the transfer pricing method, through to the identification of potential comparables and ultimately a conclusion about whether the controlled transactions being examined are consistent with the arm's length principle as described in paragraph 1 of Article 9 of the OECD Model Tax Convention.

...

#### *A.3 Review of the controlled transaction and choice of the tested party*

...

##### *A.3.3 Choice of the tested party*

3.18 When applying a cost plus, resale price or transactional net margin method as described in Chapter II, it is necessary to choose the party to the transaction for which a financial indicator (mark-up on costs, gross margin, or net profit indicator) is tested. The choice of the tested party should be consistent with the functional analysis of the transaction. As a general rule, the tested party is the one to which a transfer pricing method can be applied in the most reliable manner and for which the most reliable comparables can be found, *i.e.* it will most often be the one that has the less complex functional analysis.

...

##### *A.3.4 Information on the controlled transaction*

...

3.22 Where the most appropriate transfer pricing method in the circumstances of the case, determined following the guidance at paragraphs 2.1-2.11, is a one-side method, financial information on the tested party is needed in addition to the information referred to in paragraph 3.20 – irrespective of whether the tested party is a domestic or foreign entity.

So if the most appropriate method is a cost plus, resale price or transactional net margin method and the tested party is the foreign entity, sufficient information is needed to be able to reliably apply the selected method to the foreign tested party and to enable a review by the tax administration of the country of the non-tested party of the application of the method to the foreign tested party. On the other hand, once a particular one-sided method is chosen as the most appropriate method and the tested party is the domestic taxpayer, the tax administration generally has no reason to further ask for financial data of the foreign associated enterprise.

...

*Chapter V: Documentation*

...

*C. Useful information for determining transfer pricing*

...

5.17 An analysis under the arm's length principle generally requires information about the associated enterprises involved in the controlled transaction, the transactions at issue, the functions performed, information derived from independent enterprises engaged in similar transactions or businesses, and other factors discussed elsewhere in these Guidelines, taking into account as well the guidance in paragraph 5.4. Some additional information about the controlled transaction in question could be relevant. This could include the nature and terms of the transaction, economic conditions an property involved in the transactions, how the product or service that is the subject of the controlled transaction in question flows among the associated enterprises, and changes in trading conditions or renegotiations of existing arrangements. It also could include a description of the circumstances of any known transactions between the taxpayer and an independent party that are similar to the transaction with a foreign associated enterprise and any information that might bear upon whether independent enterprises dealing at arm's length under comparable circumstances would have entered into a similarly structured transaction. Other useful information may include a list of any known comparable companies having transactions similar to the controlled transactions."

*Adgangen til skønsmæssig ansættelse af indkomsten*

De dagældende bestemmelser i skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, og § 5, stk. 3, er sålydende:

"§ 3 B...



Stk. 8. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

...

§ 5...

Stk. 3. Foreligger en selvangivelse ikke på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt."

§ 3 B, stk. 8 (dengang stk. 5), blev indsat ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven. Af lovforslagets almindelige bemærkninger fremgår bl.a. (Folketingstidende 1997-98, 1. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 84, s. 1899 og s. 1909):

*"Baggrunden for "transfer pricing" regler*

...

Det er væsentlig lettere at sikre det nødvendige dokumentationsgrundlag samtidig med at de interne transaktioner foretages, i stedet for efterfølgende at skulle fremskaffe dokumentationen. En efterfølgende fremskaffelse besværliggøres yderligere af, at sammenligningsgrundlaget til brug for vurderingen af, om de interne transaktioner er sket i overensstemmelse med armslængde princippet ofte ikke er komplet.

Såfremt oplysninger til brug for vurderingen af, om de interne transaktioner er sket i overensstemmelse med armslængde princippet ikke indgives af en virksomhed i Danmark kan dette ifølge de almindelige bevisbyrde regler tillægges processuel skadevirkning for virksomheden i Danmark. Dette betyder, at bevisbyrden for skattemyndighederne svækkes. Uanset bevisbyrden således kan svækkes skal skattemyndighederne dog fortsat sandsynliggøre at transaktionen ikke er sket på armslængde vilkår. Dette kan være særdeles vanskeligt, hvor en del af sammenligningsgrundlaget mangler fordi det hidrører fra den udenlandske virksomhed eller fordi der er forløbet en årrække. Ved at stille krav om et dokumentationsgrundlag i virksomheden i Danmark lettes skattemyndighedernes arbejde og virksomheden er klar over hvilken dokumentation der vil blive afkrævet, såfremt en transfer pricing sag indledes.

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 4, finder § 5, stk 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede

transaktioner kan herefter fastsættes skønsmæssigt. Dette svarer til, hvad der gælder for så vidt angår en manglende opfyldelse af regnskabskravene i mindstekravsbekendtgørelsen.

I alle tilfælde, hvor skattemyndighederne ønsker at ændre den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med et skøn over, hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, skal der forinden indhentes en godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning. Den skattepligtige indkomst kan ændres såfremt skattemyndigheden er af den opfattelse, at de fastsatte priser og vilkår ikke er på arms længde vilkår eller såfremt dokumentationen ikke er et tilstrækkeligt grundlag for priserne. Den enkelte sag skal dog forelægges for den centrale told- og skatteforvaltning til godkendelse før den skønsmæssige ændring foretages. Såfremt den skattepligtige er af den opfattelse, at ændringen er uberettiget skal den skattepligtige godtgøre, at transaktionen var foretaget på armslængde vilkår. Dette betyder, at bevisbyrden alt efter omstændighederne kan skifte mellem den skattepligtige og skattemyndighederne. Til syvende og sidst er bevisbedømmelsen underlagt domstolenes censur."

I lovforslagets bemærkninger til den foreslåede § 3 B, stk. 5 (nu stk. 8), er anført bl.a. (Folketingstidende 1997-98, 1. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 84, s. 1909):

"De foreslåede regler skal gøre det muligt for skattemyndigheden at undersøge og vurdere virksomhedernes fastsættelse af pris og vilkår. Ved at kræve et dokumentationsgrundlag udarbejdet trækkes fastsættelsen »frem i lyset« og endvidere vil der fremover ikke være tvivl om, at virksomhederne har pligt til at dokumentere fastsættelsen af pris og vilkår.

Efter de almindelige regler om fri bevisbedømmelse i dansk ret, jf. retsplejelovens § 344, kan det have bevismæssig skadevirkning, såfremt sådanne oplysninger ikke gives. Bedømmelsen af hvilken konsekvens det vil have for virksomhederne, såfremt de ikke opfylder deres dokumentationspligt vil således være underlagt domstolenes almindelige prøvelse.

Skattemyndigheden skal i alle tilfælde - forinden en eventuel korrektion af den skattepligtige indkomst foretages - rette henvendelse til de skattepligtige med henblik på at søge at fremskaffe den nødvendige dokumentation.

En korrektion af den skattepligtige indkomst skal være begrundet. Skattemyndighederne skal angive de forhold, de har tillagt betydning ved prisfastsættelsen samt den metode de har anvendt til beregningen af denne.

Skattemyndighedernes vurdering af om den skattepligtiges prisfastsættelse er i overensstemmelse med armslængde princippet, samt hvorvidt den udfærdigede dokumentation er et tilstrækkeligt grundlag herfor, vil ske i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinier for transfer pricing."

I det lovforslag, som førte til ændringer af § 3 B ved lov nr. 408 af 1. juni 2005, er anført bl.a. følgende i de almindelige bemærkninger (Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 120, s. 4909-4910):

*"2. Gældende regler*

...

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation, kan skattemyndighederne efter den nugældende skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Derudover kan en manglende opfyldelse af dokumentationspligten føre til, at bevisbyrden vender, således at den skattepligtige må bevise, at transaktionerne er armslængde.

Som nævnt er konsekvensen af, at dokumentationen ikke er tilstrækkelig, bl.a. at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) er berettigede til at foretage et skøn på det bedst mulige grundlag, som skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) vil kunne fremfinde. Skønnet skal altid udøves i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer om transfer pricing, hvor det bl.a. fremgår, at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) ikke bør foretage marginale forhøjelser. Hvor der er mulighed herfor vil en forhøjelse eksempelvis kunne bygge på en databaseundersøgelse baseret på oplysninger fra kommercielle databaser (eksempelvis regnskabsoplysninger fra Købmandsstandens Oplysnings Bureau eller fra databasen Amadeus).

Det forhold, at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) har adgang til at foretage et skøn, betyder ikke, at der automatisk bliver foretaget en skønsmæssig ansættelse. En sådan skønsmæssig forhøjelse af indkomsten bliver foretaget, hvis skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) vurderer, at transaktionerne ikke har været på arms-

længdevilkår. Dette vil altid afhænge af en konkret vurdering, herunder f.eks. om der er tale om en koncernforbundet virksomhed med en fornuftig indtjening eller omvendt, om en koncernforbundet virksomhed, som gennem en længere periode har haft lav eller negativ indtjening, uden at der er nogen klar forretningsmæssig begrundelse herfor. Det bemærkes i tilknytning hertil, at uafhængige virksomheder f.eks. ikke vil acceptere tab år efter år. I sådanne situationer vil aktiviteten op-høre.”

## Højesterets begrundelse og resultat

### *Baggrund og problemstilling*

Det danske selskab Tetra Pak Processing Systems A/S (tidligere Tetra Pak Hoyer A/S) udgør en del af Tetra Pak-koncernen, som igen indgår i Tetra Laval-koncernen. Tetra Pak Processing Systems (TPH) er en del af Tetra Pak-koncernens forretningsområde ”Processing Solutions”, som udgør ca. 10 % af koncernen.

TPH udvikler og producerer industrielle anlæg, som sælges til producenter af is. Produkterne spænder fra stand alone-maskiner, f.eks. fryserne, til hele produktionsanlæg. Tetra Pak-koncernen er igennem salgsselskaber repræsenteret i mere end 165 lande fordelt på 6 kontinenter. Salget af anlæggene til isproducenterne sker gennem disse salgsselskaber. De koncerninterne transaktioner mellem TPH og salgsselskaberne omfatter procesanlæg, reservedele, service og opgraderinger og udgør ca. 2 % af omsætningen i salgsselskaberne.

Sagen vedrører ansættelsen af TPH’s skattepligtige indkomst for årene 2005-2009. SKAT (nu Skattestyrelsen) foretog ved afgørelse af 16. december 2011 en skønsmæssig ansættelse af TPH’s skattepligtige indkomst i disse år og forhøjede indkomsten med i alt 353.384.000 kr. Dette skete med henvisning til, at TPH ikke havde handlet med Tetra Pak-koncernens salgsselskaber på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2. Landsskatteretten nedsatte ved afgørelse af 12. oktober 2017 forhøjelsen til 324.925.000 kr.

Parterne er enige om, at der er tale om kontrollerede transaktioner omfattet af ligningslovens § 2, og at TPH’s salg af isproduktionsanlæg mv. til salgsselskaberne således har skullet ske i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet).

Spørgsmålet er, om den transfer pricing-dokumentation, som TPH har udarbejdet, er så mangelfuld, at Skattestyrelsen har været berettiget til skønsmæssigt at

ansætte TPH's skattepligtige indkomst i skatteårene 2005-2009, og om der i givet fald er grundlag for at tilsidesætte det skøn, som er udøvet af Skattestyrelsen.

#### *Transfer pricing-dokumentation*

Det fremgår af de dagældende bestemmelser i skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, at hvis den skattepligtige ikke har udarbejdet den lovpligtige dokumentation for prisfastsættelse af transaktioner mellem interesseforbundne parter (transfer pricing-dokumentation), kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt. Højesteret har ved dom af 31. januar 2019 (UfR 2019.1446) og dom af 25. juni 2020 (UfR 2020.3156) fastslået, at en transfer pricing-dokumentation (TP-dokumentation), der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation.

Kravene til TP-dokumentationen fremgår af den dagældende § 3 B, stk. 5. Efter denne bestemmelse skal de selvangivelsespligtige virksomheder udfærdige og opbevare dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal udleveres på skattemyndighedernes anmodning og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Med virkning for indkomståret 2006 og senere er der også fastsat krav til TP-dokumentationen i bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 (TP-bekendtgørelsen).

Det fremgår af lovforarbejderne, at dokumentationspligten efter den dagældende § 3 B, stk. 5, som minimum omfatter, at virksomheden redegør for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat. Reglerne lader det som udgangspunkt være op til de skattepligtige at vurdere, hvilken yderligere dokumentation der er nødvendig. Denne vurdering skal dog ske under hensyntagen til, at skattemyndighederne ved ligningen vil anvende principperne i OECD's retningslinjer for transfer pricing.

Efter disse retningslinjer skal der ved anvendelsen af armslængdeprincippet foretages en sammenligning mellem vilkårene mellem de interesseforbundne parter og ikke-interesseforbundne parter. Dette forudsætter, at der eksisterer et sammenligningsgrundlag i en tilgængelig form. Sammenligningsanalysen skal, som også anført i lovforarbejderne, gennemføres uanset, hvilken metode der benyttes til prisfastsættelse. Det fremgår endvidere af OECD's retningslinjer, at der er behov for tilstrækkelig kontrollerbar information om de kontrollerede transaktioner. Der kan herved bl.a. henvises til OECD's retningslinjer pkt. 1.6, pkt. 2.22, pkt. 2.23, pkt. 2.78, pkt. 3.1, pkt. 3.22 og pkt. 5.17 samt til § 6 i TP-bekendtgørelsen.

TPH har i sin TP-dokumentation oplyst, at selskabet har anvendt videresalgsmetoden, og at der er taget udgangspunkt i salgsselskabernes gennemsnitlige fortjeneste på avancenniveau. I TP-dokumentationen er angivet en gennemsnitlig avance (på EBIT-niveau) i perioden 2006-2008 på ca. 7 % ved salgsselskabernes videresalg til slutkøberne under henvisning til, at dette er rimeligt ud fra salgsselskabernes risici, ansvar og investeringer. TPH har oplyst, at dette bygger på selskabets "commercial judgment" på baggrund af forretningsmæssig erfaring og kendskab til markedet.

Højesteret finder, at den TP-dokumentation, som TPH har udarbejdet vedrørende skatteårene 2005-2009, ikke indeholder en sammenlignelighedsanalyse, og angivelsen af, hvad der er en rimelig avance for salgsselskaberne, hviler dermed alene på TPH's egen skønsmæssige vurdering. Der er således i TP-dokumentationen ingen sammenlignelighedsanalyse af, hvilken avance et salgsselskab kan opnå ved lignende transaktioner mellem uafhængige parter. De oplyste avancer for salgsselskaberne vedrører desuden ikke kun de kontrollerede transaktioner mellem TPH og salgsselskaberne, men også kontrollerede transaktioner med andre koncernforbundne selskaber og transaktioner med uafhængige parter. I TP-dokumentationen er det endvidere oplyst, at nogle af tallene for salgsselskaberne er anslåede, herunder dækker over skøn vedrørende oplysninger, der er fortrolige og derfor ikke tilgængelige for TPH, eller dækker over tal, der ikke kan fordeles på de enkelte produktkategorier inden for salgsselskaberne. TP-dokumentationen er dermed forbundet med betydelig usikkerhed for så vidt angår de kontrollerede transaktioner mellem TPH og salgsselskaberne.

Der er således efter Højesterets opfattelse tale om en TP-dokumentation, som ikke lever op til kravet om, at TPH skal oplyse, hvorledes priser mellem TPH og salgsselskaberne rent faktisk er fastsat, og som heller ikke indeholder en sammenlignelighedsanalyse, således som det kræves efter den dagældende § 3 B, stk. 5, i skattekontrolloven og § 6 i TP-bekendtgørelsen.

På denne baggrund finder Højesteret – ligesom Landsskatteretten og landsretten – at den TP-dokumentation, som Skattestyrelsen modtog fra TPH, var mangelfuld i så væsentligt omfang, at den ikke gav Skattestyrelsen et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt. Den mangelfulde dokumentation må således sidestilles med manglende dokumentation.

Højesteret tiltræder herefter, at TPH's skattepligtige indkomst i skatteårene 2005-2009 kunne ansættes skønsmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

*Skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse*

Skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse i henhold til den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, skal efter lovforarbejderne foretages på det bedst mulige grundlag, som skattemyndighederne vil kunne fremfinde. Skønnet skal altid udøves i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer, og hvor der er mulighed herfor, kan en forhøjelse bygge på en databaseundersøgelse.

Skattestyrelsen har ved den skønsmæssige skatteansættelse anvendt den transaktionsbestemte nettoavancemethode (TNMM), som er en af de modeller, der er anerkendt i OECD's retningslinjer. Ved anvendelse af TNMM er hovedreglen, at man skal teste den part, hvor testmetoden kan anvendes på den mest pålidelige måde, og hvor det mest pålidelige sammenligningsgrundlag vil kunne findes, jf. bl.a. OECD's retningslinjer pkt. 3.18. Dette vil oftest være den mindst komplekse part med hensyn til funktioner mv., men det forudsætter som nævnt, at de nødvendige oplysninger for at foretage en pålidelig test af denne part foreligger.

De oplysninger, der foreligger om Tetra Pak-koncernens salgsselskabers indtjening, indeholder som nævnt betydelig usikkerhed bl.a. som følge af, at en væsentlig del af opgørelsen af salgsselskabernes indtjening vedrører salg af varer, der ikke er købt hos TPH. Højesteret tiltræder derfor, at anvendelse af TNMM med salgsselskaberne som den testede part ikke ville bygge på tilstrækkeligt pålidelige oplysninger, og at Skattestyrelsen derfor kunne anvende TNMM med TPH som den testede part.

Som anført af landsretten har Skattestyrelsen ved sin benchmark-analyse af TPH anvendt oplysninger fra databasen Amadeus, der udtrykkeligt er nævnt i lovforarbejderne. Højesteret tiltræder, at Skattestyrelsen, som korrigeret af Landsskatteretten, ved udsøgningen af sammenlignelige selskaber har udfundet selskaber, der med hensyn til funktioner, risici mv. må antages at være sammenlignelige med TPH. Det forhold, at nogle af selskaberne er fra lande med lavere lønniveau end i Danmark, kan ikke føre til, at databaseanalysen ikke har kunnet danne grundlag for den skønsmæssige skatteansættelse.

TPH har heller ikke for Højesteret godtgjort, at der skal udgå flere selskaber af databaseanalysen end det selskab, der udgik ved Landsskatterettens behandling af sagen.

Højesteret tiltræder endvidere, at TPH ikke har godtgjort, at der i perioden 2005-2009 har foreligget sådanne atypiske og ekstraordinære omkostninger hos TPH, jf. OECD's retningslinjer pkt. 2.80, at disse skal udgå af beregningen af selskabets nettoavance efter TNMM.

Endelig tiltrædes det, at den databaseanalyse, som TPH i september 2012 fik udarbejdet med salgsselskaberne som den testede part, ikke godtgør, at de kontrollerede transaktioner mellem TPH og salgsselskaberne er sket til armslængdepriser.

Herefter – og da det, som TPH i øvrigt har anført, ikke kan føre til en anden vurdering – tiltræder Højesteret, at TPH ikke har godtgjort, at skattemyndighedernes skøn hviler på et forkert eller mangelfuldt grundlag, eller at skønnet har ført til et åbenbart urimeligt resultat. Der er derfor ikke grundlag for at tilside-sætte skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af TPH's skattepligtige indkomst i skatteårene 2005-2009.

*Konklusion og sagsomkostninger*

Højesteret stadfæster dommen.

Efter sagens udfald skal TPH betale sagsomkostninger for Højesteret til Skatteministeriet med 1.500.000 kr. Der er herved taget hensyn til sagens værdi, dens karakter og omfang samt det udførte arbejde.

**THI KENDES FOR RET:**

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Tetra Pak Processing Systems A/S betale 1.500.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.