



HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 21. maj 2025

Sag BS-35371/2024-HJR

(1. afdeling)

Skatteministeriet

(advokat Steffen Sværke og advokat Tim Holmager)

mod

EET Group A/S

(advokat Lasse Esbjerg Christensen og advokat Jef Nymand Hounsgaard)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 6. afdeling den 19. juni 2024 (BS-6035/2021-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Hanne Schmidt, Kurt Rasmussen, Jens Kruse Mikkelsen, Rikke Foersom og Søren Højgaard Mørup.

Påstande

Appellanten, Skatteministeriet, har gentaget sine påstande.

Skatteministeriet har desuden nedlagt påstand om, at indstævnte, EET Group A/S, skal betale 630.500 kr. med procesrente fra den 12. juli 2024. Påstanden vedrører tilbagebetaling af de sagsomkostninger, som Skatteministeriet har betalt til opfyldelse af landsrettens dom.

EET Group A/S har gentaget sine påstande og påstået frifindelse over for Skatteministeriets tilbagebetalingspåstand.

Anbringender

Skatteministeriet har for Højesteret delvis frafaldet anbringendet om, at SKAT kunne fastsætte EET Group A/S' skattepligtige indkomst skønsmæssigt som

følge af, at transfer pricing-dokumentationen er væsentligt mangelfuld, jf. den dagældende skattekontrollovs § 3 B. Dette anbringende gøres for Højesteret alene gældende for så vidt angår samhandlen med EET Norge og EET Spanien i indkomstårene 2010-2012.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

EET-koncernen har siden 1986 drevet virksomhed med køb og videresalg af IT-komponenter og -reservedele. I perioden 2010-2012, som denne sag angår, handlede koncernen bl.a. reservedele og tilbehør til computere, printere, tablets og mobiltelefoner samt videoovervågningsudstyr.

EET Group A/S, der er hjemmehørende i Danmark, indkøber produkter fra uafhængige leverandører og producenter og videresælger produkterne til koncernens salgsselskaber, der er etableret i en række europæiske lande (14 i 2012). Det står salgsselskaberne frit, om de vil købe produkter fra EET Group eller fra eksterne leverandører, herunder direkte fra EET Groups leverandører, men salgsselskaberne sælger hovedsageligt varer købt hos EET Group. Salgsselskaberne i Norge og Spanien købte dog i betydeligt omfang også produkter fra eksterne leverandører i 2010-2012.

EET Group sælger produkterne til salgsselskaberne til en pris, der fastsættes som indkøbsprisen tillagt en række beløb, der skal dække udgifterne til fragt til EET Groups lager i Danmark, risiko for ukurans, forsikring, håndtering, lagerudgifter samt et tillæg, der sikrer EET Group en fortjeneste. Alle salgsselskaberne betaler samme pris for en bestemt vare. Salgsselskaberne køber først varer af EET Group, når salgsselskabet har indgået en aftale med en kunde. Varerne sendes direkte fra EET Groups lager til salgsselskabernes kunder, og fragttudgiften herved afholdes af salgsselskaberne i tillæg til prisen for varerne.

Salgsselskaberne fastsætter selv deres priser og træffer selv beslutning om f.eks. antallet af medarbejdere, omkostninger til lønninger, kontorfaciliteter, kørsel og transport samt lokal markedsføring.

Sagen vedrører ansættelsen af EET Groups skattepligtige indkomst for indkomstårene 2010-2012 for så vidt angår selskabets indtægter ved varesalg til syv af koncernens salgsselskaber.

SKAT (nu Skattestyrelsen) forhøjede ved afgørelse af 8. juli 2016 EET Groups skattepligtige indkomst med 17.720.000 kr. for indkomståret 2010, 65.950.000 kr. for indkomståret 2011 og 45.140.000 kr. for indkomståret 2012.

Landsskatteretten ophævede ved afgørelse af 28. oktober 2020 forhøjelsen for indkomståret 2010 og nedsatte forhøjelserne for indkomstårene 2011 og 2012 til henholdsvis 2.670.294 kr. og 26.916.841 kr.

Skatteministeriet ønsker med sine påstande Landsskatterettens afgørelse ændret, således at SKATs afgørelse af 8. juli 2016 opretholdes.

EET Group ønsker med sine påstande Landsskatterettens afgørelse ændret for så vidt angår indkomstårene 2011 og 2012, således at der ikke sker nogen indkomstforhøjelse.

Spørgsmålet er i første række, om EET Groups transfer pricing-dokumentation vedrørende salgsselskaberne i Norge og Spanien lider af sådanne mangler, at SKAT har været berettiget til at forhøje EET Groups skattepligtige indkomst skønsmæssigt for så vidt angår indtægter fra varesalg til disse to selskaber.

I anden række er spørgsmålet, om Skatteministeriet har godtgjort, at EET Groups samhandel med salgsselskaberne ikke er sket på armslængdevilkår, og om SKATs indkomstforhøjelser er berettigede.

Transfer pricing-dokumentationen

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 i dom af 31. januar 2019 (UfR 2019.1446) fastslået, at en transfer pricing-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. I dom af 25. juni 2020 (UfR 2020.3156) har Højesteret endvidere fastslået, at det forhold, at skattemyndighederne er uenige i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen, ikke i sig selv indebærer, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld.

Det er skattemyndighederne, der skal godtgøre, at en transfer pricing-dokumentation er så mangelfuld, at det må sidestilles med manglende dokumentation.

Skatteministeriet har anført navnlig, at den sammenlignelighedsanalyse, som fremgår af EET Groups transfer pricing-dokumentation, ikke er anvendelig i forhold til salgsselskaberne i Norge og Spanien, idet disse selskaber i ikke uvæsentligt omfang har købt varer fra eksterne leverandører. Skatteministeriet har

endvidere anført, at sammenligningen ikke er retvisende for disse to selskabers vedkommende, da salgsselskabernes samlede avance og dermed avancen fra både kontrollerede og ikke kontrollerede transaktioner, dvs. avancen på grundlag af vareindkøb både fra EET Group og fra eksterne leverandører, indgår i sammenligningen med uafhængige selskabers avancer (benchmark-selskaberne).

EET Group har heroverfor anført, at en opdeling (segmentering) af EET-salgsselskabernes varesalg baseret på leverandører i praksis ikke er mulig grundet bl.a. antallet af varenumre (over 400.000), antallet af solgte varer (mere end 2,8 mio. i 2010) og anvendelsen af FIFO-princippet ("First-in, First-out") ved bogføringen. Endvidere har EET Group i forbindelse med SKATs behandling af sagen foretaget en delvis opdeling af varerne og redegjort for, hvad der efter EET Groups opfattelse er forklaringen på forskellene i avance på varer købt henholdsvis fra EET Group og fra eksterne leverandører, herunder at der er tale om forskellige varetyper.

Af de grunde, som EET Group har anført, og efter sagens oplysninger i øvrigt, herunder oplysningerne i transfer pricing-dokumentationen, finder Højesteret, at der ikke er grundlag for at fastslå, at dokumentationen er mangelfuld i så væsentligt omfang, at det kan sidestilles med manglende dokumentation, selv om den manglende opdeling af varerne gør det mere vanskeligt at vurdere, om armslængeprincippet er overholdt.

SKAT har derfor ikke været berettiget til at forhøje EET Groups skattepligtige indkomst i 2010-2012 skønsmæssigt, med henvisning til at transfer pricing-dokumentationen vedrørende salgsselskaberne i Norge og Spanien er mangelfuld, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Salg på armslængdevilkår

Det fremgår af ligningslovens § 2, at interesseforbundne parter ved indkomst-opgørelsen skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdevilkår).

Det påhviler som nævnt Skatteministeriet at godtgøre, at EET Groups prisfastsættelse ikke er på armslængdevilkår.

Om bevisbyrden er løftet, må bero på en sædvanlig bevisvurdering af oplysningerne i sagen. Vurderingen må foretages i lyset af den omhandlede virksomheds aktiviteter og forhold i øvrigt. Statistiske beregninger kan indgå i bevisvurderingen på samme måde som andre oplysninger.

I det omfang der som led i bevisførelsen benyttes statistiske metoder for at øge pålideligheden af en sammenlignelighedsanalyse, må der udvises forsigtighed, navnlig hvis sammenligningsgrundlaget ikke omfatter et betydeligt antal oplysninger ("a sizeable number of observations") om f.eks. priser eller avancer ved handel mellem uafhængige parter, jf. herved OECD's dagældende Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 3.57.

Skatteministeriet har til støtte for sit synspunkt om, at EET Group ikke har handlet på armslængdevilkår med salgsselskaberne, anført, at man ved armslængdevurderingen ikke skal sammenligne salgsselskabernes avancer med hele det spænd af avancer, som kan konstateres i de uafhængige selskaber (benchmark-selskaber), der sammenlignes med. Der skal ifølge Skatteministeriet alene sammenlignes med avancer, der ligger inden for det interkvartile spænd (de 50 % midterste observationer) for avancerne i benchmark-selskaberne. Skatteministeriet har gjort gældende navnlig, at man derved kan korrigere for såkaldte sammenlignelighedsdefekter, der består i bl.a., at der i 2010 og 2011 er sammenlignet med selskaber, der har en lagerbeholdning på mellem 5 og 25 % af omsætningen og immaterielle aktiver på op til 5 % af omsætningen, selv om de fleste af EET-salgsselskaberne ikke har egen lagerbeholdning, og selv om ingen af EET-salgsselskaberne har bogførte immaterielle aktiver. Skatteministeriet har endvidere anført, at avancerne for en række af EET-salgsselskaberne ligger uden for det interkvartile spænd for avancerne for benchmark-selskaberne.

Højesteret finder, at den omstændighed, at avancerne for en række af EET-salgsselskaberne ligger uden for det interkvartile spænd for avancerne for benchmark-selskaberne, ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at godtgøre, at EET Group og salgsselskaberne ikke har handlet på armslængdevilkår. Beregningerne af interkvartile spænd er kun i begrænset omfang egnet til at belyse, om der i den foreliggende sag ikke er handlet på armslængdevilkår, idet der kun foreligger oplysninger om brutto- og nettoavancer i et ret begrænset antal benchmark-selskaber. Skatteministeriet har endvidere ikke godtgjort, at denne statistiske metode er egnet til at afhjælpe de påberåbte sammenlignelighedsdefekter.

Spørgsmålet er herefter, om Skatteministeriet på grundlag af sagens øvrige oplysninger har godtgjort, at EET Groups prisfastsættelse ikke er på armslængdevilkår.

Efter en samlet vurdering finder Højesteret, at Skatteministeriet ikke har løftet bevisbyrden.

Højsteret har herved lagt vægt på, at Skatteministeriet ikke har godtgjort, at nogen af benchmark-selskaberne ikke er sammenlignelige, og at det heller ikke er godtgjort, at den transfer pricing-metode, som SKAT har anvendt, fører til mere

retvisende resultater end den metode, som EET Group har anvendt. Det er også tillagt betydning, *at* EET Group sælger sine produkter til samme pris til alle salgsselskaber, og at SKAT ikke har anfægtet samhandlen med samtlige salgsselskaber, *at* der ikke er fremlagt eksempler på, at EET Group konkret har solgt produkter til priser, der ikke svarede til armslængdepriser, og *at* det ikke er godtgjort, at EET Group har haft underskud ved samhandlen. Højesteret har endvidere lagt vægt på, at EET-koncernens samlede skattebetalinger i Danmark og salgsselskabernes hjemlande i 2010, 2011 og 2012 efter det oplyste ikke er lavere, end de ville have været, hvis EET Group havde handlet på de vilkår, som SKAT og Skatteministeriet mener er udtryk for armslængdevilkår.

På denne baggrund tager Højesteret EET Groups principale påstande til følge, sådan at EET Group frifindes for Skatteministeriets påstande, og sådan at Skatteministeriet skal anerkende, at EET Groups skattepligtige indkomst for indkomstårene 2011 og 2012 nedsættes, således at der heller ikke sker nogen indkomstforhøjelse for disse år.

Konklusion og sagsomkostninger

Dommen stadfæstes med den ændring, at Skatteministeriet skal anerkende, at EET Groups skattepligtige indkomst for indkomstårene 2011 og 2012 nedsættes med yderligere henholdsvis 2.670.294 kr. og 26.916.841 kr.

Sagsomkostninger er fastsat til dækning af advokatudgift for landsret og Højesteret med 2.000.000 kr., udgifter til syn og skøn med 30.500 kr. og retsafgifter med 10.500 kr., i alt 2.041.000 kr.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes med den ændring, at Skatteministeriet skal anerkende, at EET Group A/S' skattepligtige indkomst for indkomstårene 2011 og 2012 nedsættes med yderligere henholdsvis 2.670.294 kr. og 26.916.841 kr.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal Skatteministeriet betale 2.041.000 kr. til EET Group A/S.

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