



VESTRE LANDSRET

DOM

afsagt den 1. maj 2020

BS-9858/2018-VLR
(2. afdeling)

Tetra Pak Processing Systems A/S
(advokat Arne Møllin Ottosen og advokat Stine Andersen)
mod
Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

Landsdommerne Bjerg Hansen, Olav D. Larsen og Michael Bo Hansen (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Aarhus den 11. januar 2018. Ved kendelse af 21. marts 2018 blev sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelser af sagsøgeren, Tetra Pak Processing Systems A/S' skattepligtige indkomst i indkomstårene 2005-2009.

Påstande

Tetra Pak Processing Systems A/S (tidligere Tetra Pak Hoyer A/S), som i dommen benævnes "TPH" eller "selskabet", har nedlagt påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, skal anerkende den af selskabet selvangivne skattepligtige indkomst for årene 2005-2009.

TPH har subsidiært nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at forhøjelsen af selskabets selvangivne skattepligtige indkomst for årene 2005-2009 nedsættes med et af landsretten fastsat beløb, og mere subsidiært at afgø-

relsen for indkomstårene 2005-2009 hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

Skatteministeriet har påstået frifindelse. Frifindelsespåstanden svarer til resultatet i Landsskatterettens afgørelse af 12. oktober 2017.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten har den 12. oktober 2017 truffet følgende afgørelse:

" ...

Indkomståret 2005

Skattepligtig indkomst

SKAT har skønsmæssigt forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 42.258.000 kr. som følge af transfer pricing korrektion af interne afregningspriser vedrørende salg af ismaskiner. Klageren har nedlagt påstand om at SKATs forhøjelser nedsættes til 0.

Landsskatteretten nedsætter SKATs forhøjelse til 37.535.000 kr.

Indkomståret 2006

Skattepligtig indkomst

SKAT har skønsmæssigt forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 53.799.000 kr. som følge af transfer pricing korrektion af interne afregningspriser vedrørende salg af ismaskiner.

Klageren har nedlagt påstand om at SKATs forhøjelser nedsættes til 0

Landsskatteretten nedsætter SKATs forhøjelse til 48.707.000 kr.

Indkomståret 2007

Skattepligtig indkomst

SKAT har skønsmæssigt forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 58.707.000 kr. som følge af transfer pricing korrektion af interne afregningspriser vedrørende salg af ismaskiner.

Klageren har nedlagt påstand om at SKATs forhøjelser nedsættes til 0

Landsskatteretten nedsætter SKATs forhøjelse til 52.646.000 kr.

Indkomståret 2008

Skattepligtig indkomst

SKAT har skønsmæssigt forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 122.853.000 kr. som følge af transfer pricing korrektion af interne afregningspriser vedrørende salg af ismaskiner.

Klageren har nedlagt påstand om at SKATs forhøjelser nedsættes til 0

Landsskatteretten nedsætter SKATs forhøjelse til 115.409.000 kr.

Indkomståret 2009

Skattepligtig indkomst

SKAT har skønsmæssigt forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 75.767.000 kr. som følge af transfer pricing korrektion af interne afregningspriser vedrørende salg af ismaskiner.

Klageren har nedlagt påstand om at SKATs forhøjelser nedsættes til 0

Landsskatteretten nedsætter SKATs forhøjelse til 70.627.000 kr.

Møde mv.

Der har været afholdt møde mellem selskabet, dets repræsentanter og Skatteankestyrelsens sagsbehandler, ligesom selskabet har udtalt sig under et retsmøde i Landsskatteretten.

Faktiske oplysninger

Tetra Pak Hoyer A/S (TPH) er et selskab (herefter benævnt "selskabet"), der er en del af Tetra Pak-koncernen, der hovedsageligt beskæftiger sig med Packaging Solutions og Processing Solutions. Tetra Pak-koncernen er en del af Tetra Laval-koncernen, der er opdelt i 3 divisioner med Tetra Pak-koncernen som den ene og Deval- og Sidel-koncernen som de 2 andre.

Selskabet er ejet af det hollandske koncernselskab Tetra Laval Holding B.V. og ejer selv to datterselskaber Tetra Pak Hoyer Spa, Italy og Danice Servicee A/S, Danmark.

Selskabets hovedaktivitet er fremstilling af produktionsanlæg til produktion og emballering af alle typer is. Selskabet indgår som en del af Processing Solutions og udgør Business Unit Ice Cream (BUIC), ca. 15 % af Processing Solutions, der igen udgør ca. 10 % af hele Tetra Pak-koncernen. Selskabet referer til Tetra Pak Pro-

cessing Systems AB, Sverige, som varetager de overordnede funktioner indenfor Processing Solutions, som f.eks. ledelse, finans, HR, markedsføring, kommunikation, central forskning- og udvikling samt teknisk salgs- og serviceledelse. Selskabets budgetter skal godkendes hos Tetra Pak Processing Systems AB, Sverige.

Samlet set står selskabet alene for ca. 2 % af den totale omsætning i Tetra Pak-koncernen.

Da selskabet udgør en minimal del af hele Tetra Pak-koncernen og som følge af, at is-forretningen er meget forskellig fra både Packaging Solutions - der udgør 90 % af omsætningen - og fra resten af Processing Solutions, agerer selskabet meget selvstændigt.

Selskabet distribuerer hovedsageligt sine produktionsanlæg (is-maskiner), gennem Tetra Pak-salgsselskaberne. Salgsselskaberne er Tetra Pak-koncernens distributionsenheder, som handler på vegne af alle Tetra Pak-enheder verden over. Tetra Pak-koncernen er igennem disse salgsselskaber repræsenteret i mere end 165 lande fordelt på 6 kontinenter.

Reservedele sælges hovedsageligt gennem et reservedels-distributionscenter (kaldet Parts Supply Centre, PSC) beliggende i Lund, Sverige.

Med en markedsandel anslået til ca. 30 % er selskabet siden stiftelsen blevet verdens største full-service leverandør af komplette systemer, maskiner og forbrugsstoffer til produktion og emballering af alle typer is - nyudviklinger, kræmmerhuse og vafler, familiepakker og isbægre.

Levering af selskabets produktionsanlæg sker fra to produktions-selskaber i Danmark og Kina. På hovedkontoret i Danmark har selskabet et Ice Cream Technology Centre, som er den drivende kraft bag forsknings- og udviklingsaktiviteter og stedet, hvor ideer fostres i samarbejde med kunderne. Selskabet er også ansvarligt for forskning og udvikling, produktstrategi og projektkoordinering og ejer alle immaterialrettigheder samt påtager sig alle produktions- og varelagerisici m.v.

Selskabets repræsentant har oplyst, at selskabet fungerer som "entrepreneur".

Kundernes profitabilitet er stærkt påvirket af effektiviteten af deres produktionsanlæg og selskabet går derfor ind for langsigtede partnerskaber. Tetra Pak Hoyers globale tekniske servicenetværk sikrer, at kundernes produktionslinjer er i stand til at køre kontinuerligt og i overensstemmelse med kundernes specifikke instruktioner.

Selskabet distribuerer hovedsageligt maskinerne gennem Tetra Pak-salgsselskaberne. Da selskabet agerer meget selvstændigt og besidder meget specifik viden om forretningen, har selskabet en salgsafdeling på hovedkontoret i Danmark.

Salgsafdelingen i selskabet består af 8 sales managers (ingeniører), som varetager funktioner vedrørende salgsprocessen, herunder tekniske beskrivelser, tegninger, beregninger osv. vedrørende salget af produktionsanlæg.

Selskabets salgsafdeling er typisk involveret sammen med salgsselskaberne i større projekter, hvor tilpasning er påkrævet. Salgsselskabernes involvering er beskrevet umiddelbart nedenfor.

Salgsselskaberne er beliggende over hele verden og fungerer som distributører af Tetra Pak-koncernens produkter. Salgsselskaberne udfører en række essentielle funktioner, som gør det muligt for Tetra Pak Hoyer A/S at sælge sine produkter. For det første sikrer salgsselskaberne tilstedeværelse på de lokale markeder i mere end 165 lande, hvilket muliggør selskabets adgang til disse markeder uden den i sammenligning bekostelige og ineffektive brug af agenter. Salgsselskaberne etablerer og fastholder ligeledes kontakten til repræsentanter for potentielle kunder i deres lande for på den måde at sikre, at selskabet er vidende om og i stand til at byde på relevante projekter.

Henset til omfanget og kompleksiteten af selskabets produkter er selskabets salg generelt af høj værdi, men relativt uregelmæssigt, og derfor er salgsselskabernes rolle i forhold til fastholdelse af vedvarende kontakt med kunderne essentiel. Salgsselskaberne er det væsentlige kontaktpunkt til kunderne gennem alle salgsprocesser og vedligeholdelse af relationer.

Når et salgsselskab modtager en forespørgsel på enten et standardprodukt, en reservedel eller et produktionsanlæg inden for

selskabets forretningsområde, anvender salgsselskabet enten listepreiser udarbejdet af selskabet eller anmoder dette om et pristilbud vedrørende forespørgslen.

Selskabets involvering i salgsprocessen afhænger af hvilket salgsselskab, der forespørger - hvis salgsselskabet har et lavere niveau af teknisk kompetence bliver selskabets salgsafdeling nødt til at være mere involveret i salgsprocessen og vice versa.

Der er fremsendt TP-dokumentation til SKAT den 17. september 2010. Af denne fremgår side 27 en oversigt over funktioner og risici udført og påtaget af henholdsvis selskabet og salgsselskaberne. Front-end selskaberne (salgsselskaberne) er nærmere beskrevet i samme bilag side 29 ff. På side 40 fremgår de overordnede økonomiske tal for salgsselskaberne, ligesom disse fremgår af bilag 1 til TP-dokumentationen. Endvidere er fra september 2012 fremlagt en detaljeret transaktionsanalyse. Herudover er bl.a. fremlagt fakturaer for salgene både internt og videre eksternt i Tyskland, Nordamerika og Mellemøsten.

Selskabets nøgletal for den omhandlede periode er følgende:

| 1.000 DKK | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|-------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Omsætning | 266.884 | 279.527 | 337.994 | 364.390 | 260.644 |
| Produktionsomkostninger | 233.728 | 247.711 | 283.382 | 366.676 | 249.753 |
| Bruttofortjeneste | 33.156 | 31.816 | 54.612 | -2.286 | 10.891 |
| OPEX | 57.805 | 66.629 | 90.723 | 92.814 | 67.496 |
| EBIT | -24.649 | -34.813 | -36.111 | -95.100 | -56.605 |
| | | | | | |
| Bruttoavance % | 12,42 | 11,38 | 16,16 | -0,63 | 4,18 |
| EBIT % | -9,24 | -12,45 | -10,68 | -26,1 | -21,72 |
| | | | | | |
| Antal ansatte | 258 | 243 | 253 | 273 | 232 |
| Samlede aktiver | 204.519 | 231.441 | 256.203 | 249.587 | 226.853 |
| | | | | | |
| Kapitalforhøjelse | | | 2.000 | 1.000 | 1.000 |
| Overkurs ved emission | | | 69.000 | 74.000 | 91.000 |
| Kapitalnedsættelse | | | | | 13.000 |
| Egenkapital ultimo | 48.561 | -14.617 | 21.772 | 21.718 | 13.526 |
| | | | | | |
| Skattepligtig indkomst | -34.960 | -44.943 | -75.218 | -95.593 | -47.365 |

SKATs afgørelse

SKAT har skønsmæssigt forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med i alt 353.384.000 kr. for indkomstårene 2005-2009, som følge af transfer pricing korrektion af interne afregningspriser vedrørende salg af ismaskiner.

Ændringen skyldes, at SKAT ikke finder, at de realiserede resultater er resultater, der fremkommer ved koncernintern samhandel på armslængdevilkår.

Interesseforbundne parter skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner (armslængdeprincippet), jf. ligningslovens § 2.

Når der er tale om kontrollerede transaktioner, påhviler der selskabet såvel en oplysningspligt som en dokumentationspligt vedrørende de kontrollerede transaktioner, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 1 og stk. 5. Manglende (eller mangelfuld) opfyldelse af dokumentationspligten fører til, at skattemyndighederne er berettiget til at udøve et skøn over de kontrollerede transaktioner, jf. § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Selskabets TP-dokumentation er ikke fyldestgørende og SKAT kan derfor udøve et skøn over selskabets kontrollerede transaktioner.

Selskabet har trods flere opfordringer, ikke dokumenteret sin overordnede TP-politik eller den faktiske prisfastsættelse mellem TPH (selskabet) og salgsselskaberne, henholdsvis salgsselskaberne og slutkøber, herunder for de kundetilpassede maskiner, som udgør 70-75 % af det kontrollerede ismaskinesalg.

På det foreliggende grundlag har SKAT derfor ikke mulighed for at vurdere, om de koncerninterne transaktioner er sket på armslængdevilkår.

Den fremlagte TP-dokumentation fremstår som udarbejdet efterfølgende til brug for skattesagen, og den indeholder endvidere ingen sammenlignelighedsanalyse, og det fremgår ikke, på hvilket grundlag, selskabet mener, at de opgjorte fortjenester i salgsselskaberne er på markedsvilkår.

Dertil kommer, at de i dokumentationen opgjorte fortjenester i salgsselskaberne ikke alene vedrører transaktionerne med TPH, men også med andre koncernselskaber og med tredjemand. De opgjorte fortjenester i salgsselskaberne er behæftet med en sådan usikkerhed, at de ikke kan lægges til grund i en sammenlignelighedsanalyse.

En gennemgang af det fremlagte materiale viser, at der er en skævvridning af fordelingen af fortjenesten mellem TPH og salgsselskaberne, idet sidstnævnte selskaber realiserer store avancer, der ikke modsvares af tilsvarende funktioner og risici.

En uafhængig tredjemand ville ikke acceptere aftalevilkår som de foreliggende, der medfører, at produktionsselskabet - der i overvejende grad udfører henholdsvis bærer de centrale funktioner og risici - realiserer en markant lavere fortjeneste end salgsselskabet, der i de fleste tilfælde alene forestår standardarbejde i form af opsøgende salgsarbejde og udsendelse af faktura.

SKAT har ikke mulighed for at teste de resultater, der realiseres i salgsselskaberne. SKAT har endvidere ikke modtaget tilstrækkelige oplysninger til at kunne specificere reguleringerne ud på de enkelte salgsselskaber.

De realiserede underskud i TPH gennem i hvert fald 10 år viser, at selskabet ikke er blevet vederlagt på armslængdevilkår.

SKAT finder ikke, at en uafhængig tredjemand ville acceptere at drive virksomhed med vedvarende underskud. Det er SKATs opfattelse, at TPH har fortsat sin virksomhed, fordi det har været til fordel for øvrige enheder i koncernen – salgsselskaber og/eller koncernmoder.

SKAT har fastsat selskabets skattepligtige indkomst hidrørende fra de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt ud fra et benchmark på 6,04 % udfundet ved den transaktionsbestemte nettoavancemetode (TNMM).

SKAT har ikke modtaget tilstrækkelige oplysninger til at vurdere, hvilke enheder i koncernen, der har haft fordele af selskabets fortsatte drift, det være sig salgsselskaberne eller koncernmoderselskaber.

For så vidt angår det modtagne Transfer Pricing dokument følger det af dokumentationsbekendtgørelsens § 4, stk. 2, der har virkning for kontrollerede transaktioner foretaget i indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2006 eller senere, skal TP dokumentationen indeholde en beskrivelse af koncernens juridiske struktur. Dette er kun oplyst delvist og der er ikke en fuldstændig oversigt over Tetra Pak koncernen. Det fremgår ligeledes, at TP dokumentationen skal indeholde en oversigt over omsætning og resultat af primær drift for de forbundne parter, som den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med. Dette er ikke vist.

I samme bekendtgørelses § 5, stk. 3 fremgår, at TP dokumentationen skal indeholde oplysninger om hvor meget, der er overdraget og med hvilke forbundne parter. Kun for så vidt angår 2008 og 2009 er der oplysninger om hvilke forbundne parter, der er handlet med, men uden angivelse af handlens karakter.

Ifølge bekendtgørelsens § 6, stk. 2 skal der udarbejdes en sammenlignelighedsanalyse, der beskriver prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner. Analysen skal 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.

Det fremsendte "Transfer Pricing" dokument indeholder alene en delvis skønsmæssig beskrivelse af, hvorledes Tetra Pak koncernens samlede resultat ved salg af maskiner til fremstilling af is, herunder reservedele m.v. er fordelt imellem henholdsvis salgsselskaber og produktionsselskaber.

TPH har ikke udarbejdet nogen sammenlignelighedsanalyse eller andet, der underbygger, at salget af varer til salgsselskaberne (TPMC) er sket til armslængdepriser. TPH har heller ikke konkret begrundet metodevalget, valg af testet part m.v.

Varekøb hos det koncernforbundne produktionsselskab i Kina er ifølge det oplyste tilrettelagt efter cost plus metoden, hvor der tilstræbes en bruttoavance på 15% og en EBIT på 6-7% i det kinesiske selskab. Der er intet i relation til vurdering af, hvorvidt dette er i overensstemmelse med LL § 2. Der er f.eks. heller ingen oplysninger, der giver SKAT mulighed for at vurdere, hvor-

vidt den oplyste prisfastsættelse også er den rent faktisk anvendte.

I henhold til SKL § 3 B, skal den skriftlige dokumentation 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.

Af det fremlagte "Transfer Pricing" dokument fremgår på side 40 et skema: "Result in Market Companies". Hvilke "Market Companies" der er tale om mv. fremgår ikke. Under skemaet er oplyst:

"Please note that some figures in this specification are estimated by Tetra Pak Hoyer Group. Some figures are confidential and as a result not available for Tetra Pak Hoyer Group. Other figures are estimated since they are not possible for Market Companies to split on the different Product Categories. The Margins used for Spare Paris in Front-end are total margins for Spare Paris in Front-end, i. e. for sale of Spare Paris of all Product Categories."

Der er ingen oplysninger i relation til hvilke tal, der er "estimated" eller "confidential", herunder oplysninger om grundlaget for "estimer".

De fremlagte oplysninger, i det modtagne "Transfer Pricing" dokument, jf. sagens faktiske forhold, giver ikke grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er i overensstemmelse med armlængdeprincippet i LL § 2.

For TPH har der været følgende resultater i perioden 2001 – 2009 inkl. (EBIT i 1.000 DKK for TPH):

| År | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|-------------|---------|--------|---------|--------|---------|---------|---------|---------|---------|
| EBITD KK | -43.923 | -7.797 | -15.313 | -4.411 | -24.649 | -34.813 | -36.111 | -95.100 | -56.605 |
| EBIT % | | | | | -9,2 | -12,5 | -10,7 | -26,1 | -21,7 |

| | | | | | | | | | |
|--------------|--|--------|--|--|--|--|--------|--------|--------|
| Ind- skud | | 90.000 | | | | | 69.000 | 74.000 | 91.000 |
|--------------|--|--------|--|--|--|--|--------|--------|--------|

Samlet set har TPH i perioden 2001-2009 konstateret negativt EBIT på sammenlagt 343 millioner kr.

Som følge af disse underskud har aktionæren indskudt ny kapital i samme periode med i alt 324.000 kr.

Særligt vedrørende underskud fremgår følgende af OECD's guidelines afsnittene 1.70, 1.71 og 1.72, følgende:

- I tilfælde, hvor et koncernselskab konsekvent melder om tab, mens den multinationale koncern som helhed er rentabel, kan disse omstændigheder udløse visse særlige undersøgelser vedrørende de interne afregningspriser.
- Et uafhængigt selskab vil ikke tolerere, at tab fortsætter på ubestemt tid.
- Et uafhængigt selskab, der lider tilbagevendende tab vil i sidste instans ikke påtage sig at drive virksomheden på sådanne vilkår.
- Derimod kan et koncernselskab, der lider tab, fortsætte virksomheden, hvis dette er fordelagtigt for den multinationale koncern.
- Underskud kan skyldes, at det tabsgivende selskab måske ikke modtager tilstrækkelig godtgørelse fra den multinationale koncern, som den er en del af i forhold til de ydelser, som hidrører fra dets virksomhed.
- Hvis prisstrategien fortsætter ud over en rimelig periode kan det være hensigtsmæssigt at foretage en regulering af den interne afregningspris.
- Skattemyndighederne skal ikke anerkende specielt lave priser som armlængde priser med mindre det kan forventes, at uafhængige selskaber ville have fastsat priser på tilsvarende måde.

Af "Transfer Pricing" dokumentet fremgår på side 42, jf. sagens faktiske forhold:

"As mentioned, especially the market situation and technical issues are the reasons for the relatively low margins in 2005 to 2009. It is the low margins on Capital Equipment that are the reasons for the losses in 2005 to 2009 for Tetra Pak Hoyer A/S."

De af selskabet anførte årsager til "low margins" er ikke på nogen måde underbygget eller godtgjort, herunder i relation til at en uafhængig ville have accepteret tilsvarende vilkår.

Det anføres flere steder i "Transfer Pricing" dokumentet, at den lave eller negative bruttoavance, som TPH har ved salg af maskiner/anlæg opvejes af en større fortjeneste ved salg af reservedele.

SKAT har på baggrund af de skønsmæssige tal m.v., der fremgår af "Transfer Pricing" dokumentet side 32 foretaget en analyse af, hvor stort et salg af reservedele, der ud fra de foreliggende oplysninger skulle være for at opveje de negative resultater ved salg af maskiner/anlæg (En detaljeret beretning med uddybende forklaringer fremgår af bilag a):

| 1.000 DKK | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | Ialt |
|--------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Salg maskiner/anlæg | 184.971 | 211.329 | 273.967 | 308.100 | 198.738 | |
| EBIT vedr. maskiner/anlæg | -28.301 | -42.054 | -39.725 | -89.349 | -52.467 | |
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | |
| Salg af reservedele | 123.000 | 208.000 | 160.000 | 293.000 | 200.000 | |
| EBIT vedr. reservedele | 28.290 | 42.016 | 39.840 | 89.365 | 52.400 | |
| Realiseret salg af reservedele | 64.425 | 82.969 | 82.721 | 82.874 | 83.211 | 396.200 |
| Manglende salg af reservedele | 58.575 | 125.031 | 77.279 | 210.126 | 116.789 | 587.800 |
| Svarende til % | 90,9 | 150,7 | 93,4 | 253,5 | 140,4 | 148,4 |

TPH anfører, at lav eller negativ bruttoavance ved salg af maskiner/anlæg opvejes af en større fortjeneste ved salg af reservedele.

le. Dette er ikke nærmere dokumenteret eller sandsynliggjort. Af SKATs analyse fremgår, at omsætningen ved salg af reservedele i givet fald skulle have været mellem 91 % og 254 % større end det, der rent faktisk er realiseret i perioden 2005-2009.

Af "Transfer Pricing" dokumentets side 41 fremgår:

"Like the case for Market Companies, this is not an attractive margin but the sale of Spare Parts subsidise the total margin."

Af "Transfer Pricing" dokumentets side 43, fremgår:

"Some of the Spare Parts are customised which mean they can only be bought from Product Companies/PSC while others are standard items that can be bought from a wide range of suppliers, and as a consequence Market Companies from time to time acquire from external suppliers it the price they are offered from Product Companies/PSC is uncompetitive. Hence, for some of the Spare Parts, there is a natural price level that needs to be offered to Market Companies if they should acquire them internally, which limits the potential margin for Product Companies."

På baggrund af det i "Transfer Pricing" dokumentet oplyste, finder SKAT ikke, at der er grundlag for at antage, at salget af reservedele kan bevirke et samlet overskud af aktiviteten, jf. her ved de sidste ni års kontinuerlige underskud, hvor TPHs salg af reservedele ikke har haft et omfang, der har været i nærheden af, at kunne opveje den lave bruttoavance selskabet har haft ved salg af maskiner/anlæg.

Ad Tetra Pak koncernen

Ifølge koncernens årsrapport for 2009 (www.tetrapak.com) er Tetra Pak koncernen verdens førende producent af emballage og produktionsanlæg indenfor flydende fødevarer. Derudover laves også emballage og produktionsanlæg indenfor kategorierne is, ost, fødevarer, frugt, grønsager og dyrefoder m.v.

Koncernen er privat ejet og offentliggør ikke sit årsregnskab. I årsrapporten for 2009 nævnes dog, at omsætningen i 2009 var på ca. 9 milliarder euro, hvilket var en fremgang på 1%, og der blev endvidere, ifølge årsrapporten, opnået et stærkt EBIT. I 2010 udgjorde antal ansatte... .

Videre fremgår det af årsrapporten, at koncernen har iværksat et kvalitetsprogram der skal gøre koncernen til verdens ubestridt førende i kvalitet.

Endelig citeres koncernens vision fra årsrapporten:

“Vi forpligtiger os til at producere mad sikkert og tilgængeligt overalt”.

Og strategier:

“Hurtigere, bedre, billigere er vores tilgang til at levere på tre strategiske prioriteter:

- Fokus på, og vækst på kerneområderne.
- Fremhæve omkostningsbestemt innovation.
- Leverer en operationel ydeevne”

Ad TPH og Tetra Pak koncernen

I perioden 2005-2009 har TPH realiseret negative EBIT på sammenlagt ca. 247 millioner kr. og for perioden 2001-2009 ca. 343 millioner kr. Årsagerne skyldes ifølge “Transfer Pricing” dokumentet tekniske problemer, hård konkurrence og en faldende efterspørgsel efter maskiner til fremstilling af is. Uagtet de negative resultater har TPH fortsat driften i kraft af nye kapitalindskud fra aktionæren.

På baggrund af den i TP dokumentet s. 25, jf. sagens faktiske forhold, viste opgørelse af konkurrenternes X A/S og Y ApS resultater, hvor resultaterne for 2005-2007 er beregnet ud fra oplysninger i årsrapporterne for 2007-2008, har SKAT fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register hentet konkurrenters faktisk tal, jf. disses årsrapporter for de omhandlede år.

Ifølge konkurrenternes årsrapporter indleveret til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, har de opnået følgende resultater:

X A/S:

| 1.000 DKK | 2005: | 2006: | 2007: | 2008: | 2009: |
|-----------|---------|---------|---------|---------|-------|
| Omsætning | 213.182 | 220.612 | 264.445 | 255.589 | n.a. |

| | | | | | |
|------|------|--------|-----|-------|--------|
| EBIT | -873 | -3.840 | 194 | 8.045 | 10.383 |
|------|------|--------|-----|-------|--------|

Y ApS:

| 1.000 DKK | 2005: | 2006: | 2007: | 2008: | 2009: |
|-----------|--------|--------|--------|---------|--------|
| Omsætning | 71.583 | 94.490 | 94.490 | 100.159 | 76.972 |
| EBIT | 2.121 | 85 | 1.675 | -662 | 489 |

Ifølge hovedkonkurrenternes årsrapporter for samme periode, har de begge konstateret positive resultater samlet set over perioden 2005-2009.

Spørgsmålet er derfor, om en uafhængig producent ville have fortsat driften, eller er driften fortsat fordi TPH er en del Tetra Pak koncernen, hvor det er vigtigt at kunne tilbyde sine kunder, herunder særligt sine key accounts kunder virksomhed A og virksomhed B, alle typer af fabriksanlæg indenfor kategorierne Dairy, Cheese, Ice Cream, Prepared Food og Beverage?

Selskabet anfører i TP-dokumentationen: Desuden letter brugen af TPMC adgangen til de to vigtigste kunder virksomhed A og virksomhed B, idet disse også er kunder indenfor de andre områder indenfor Tetra Pak Processing Solutions; Siden 90erne er der blevet færre producenter af is, især i Europe og USA. Store producenter som virksomhed A og virksomhed B har overtaget mindre producenter.

I redegørelse modtaget i e-mail af 7/2 2010 har selskabet oplyst: "Finally Tetra Pak Hoyer A/S experienced success with the important IKMS ('mainly virksomhed A) which lead to substantially higher volumes than budgeted."

Koncernens key accounts kunder er virksomhed B og virksomhed A. Disse kunder opererer også indenfor ismarkedet. Koncernens force er, at de kan levere indenfor samtlige områder som key accounts kunderne opererer på. Det er endvidere vigtigt, at deres key accounts kunder er tilfredse uanset hvilket produkt de erhverver

fra koncernen, jf. at manglende tilfredshed med et produkt kan medføre en negativ indstilling til koncernens øvrige produkter.

Efter SKATs opfattelse er driften kun fortsat, fordi TPH er en del af Tetra Pak koncernen, jf. herved kapitalindskuddene. Ingen uafhængig ville have kunnet fortsætte driften under tilsvarende betingelser, men ville enten have lukket eller fundet et andet produkt eller produktsortiment at producere.

Der henvises herved til, at TPH i adskillige år har haft vedvarende og betydelige underskud. Skulle det lykkedes, at realisere det for 2011 nu budgetterede overskud på 10 millioner DKK, vil der gå mere end 30 år med tilsvarende resultat før det tabte er hentet hjem. Det, at Tetra Pak koncernen på trods af de vedvarende underskud har valgt, at fortsætte driften ved hjælp af kapitalindskud, er efter SKATs opfattelse udtryk for, at TPH's aktivitet er vigtig for Tetra Pak koncernen for at kunne tilbyde sine kunder hele paletten af fabriksanlæg, jf. ovenfor.

Fastsættelse af armslængde

Det af selskabet fremlagte "Transfer Pricing" dokument, giver ikke grundlag for en vurdering af, hvorvidt prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med LL § 2, jf. SKL § 3B.

SKAT har derfor været nødsaget til selv, at udarbejde et grundlag til brug for vurderingen af, om prisfastsættelsen er i overensstemmelse med LL § 2. Ved udarbejdelsen af grundlaget til brug for vurdering af selskabets koncerninterne salgsprisers overensstemmelse med LL § 2, er der taget udgangspunkt i beskrivelsen af selskabets funktioner, aktiver og risici, som anført på side 27 i det modtagne "Transfer Pricing" dokument. SKAT vil derfor finde frem til, hvad en sammenlignelig uafhængig producent tjener.

Indledningsvis foretages først en vurdering af hvilken af de af OECD's Transfer Pricing Guidelines og den danske dokumentationsvejlednings anbefalede metoder, der anses for den mest anvendelige. Det drejer sig om flg. 5 metoder:

- CUP (den frie markedsprismetode).
- Resale price method (videresalgprismetoden).
- Cost Plus Method (kostpris plus avancemetoden).

- Profit Split (avancefordelingsmetoden).
- TNMM (den transaktionsbestemte nettoavancemethode).

Til de enkelte metoder i relation til nærværende sag bemærkes flg.:

Den frie markedsprismetode — TPG 2.13-2.20 (CUP)

Ved denne metode prisfastsættes kontrollerede transaktioner ved hjælp af markedsprisen på en tilsvarende vare eller tjenesteydelse, som overdrages under tilsvarende omstændigheder mellem uafhængige parter.

Selskabet har i sin TP dokumentation anført, at det ikke har været muligt at fremskaffe relevante oplysninger om uafhængige parters prisfastsættelse, hvorfor denne metode på grund af manglende informationer ikke anses anvendelig.

Videresalgsprismetoden — TPG 2.21-2.38 (RPM)

Denne metode tager udgangspunkt i den markedspris, som en virksomhed opnår ved videresalg til en uafhængig tredjepart af en vare, der er købt fra en forbunden part. Fra denne markedspris fratrækkes en passende bruttoavance, som skal dække virksomhedens salgs- og andre kapacitetsomkostninger, samt fortjeneste og det resterende beløb anses for at være en armslængdepris for købet af varen fra den forbundne part. Metoden anvendes umiddelbart mest i salgsvirksomheder, jf. Vejledning om transfer pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt udgivet af SKAT 6. februar 2006.

Ulempen ved denne metode er imidlertid, at det kan være vanskeligt at finde sammenlignelige data på bruttoavancer, idet forskellige valgte regnskabsopstillinger kan give vidt forskellige bruttoavancer, ligesom tilgængeligheden af data på bruttoavanceniveau er begrænset. I og med TPH er et produktionsselskab anses denne metode ikke for anvendelige.

Cost Plus metoden — TPG 2.39-2.55 (CPM)

Metoden fastsætter interne afregningspriser mellem forbundne parter ved at tage udgangspunkt i de omkostninger, der medgår til fremstilling af en ydelse eller et produkt og hertil lægges den avance, som en uafhængig part ville opnå ved en sammenlignelig transaktion, jf. den danske dokumentationsvejledning afsnit 9 bilag 4 afsnit 3.3 er denne metode særligt velegnet i flg. situationer:

- De interne transaktioner består af halvfabrikata.
- De forbundne parter har indgået integrerede produktionsaftaler eller langfristede købs- og salgsaftaler.
- Et koncernselskab producerer efter specialordre på vegne af andre koncernselskaber.
- Den koncerninterne transaktion består af serviceydelser.

Metoden er mest anvendelig for produktionsvirksomheder og ved værdiansættelse af ydelser. Det har ikke været muligt for SKAT at fremskaffe tilstrækkelig detaljerede og pålidelige oplysninger om, hvilken avance uafhængige sammenlignelige virksomheder lægger på deres driftsomkostninger.

Profit split metoden – TPG 2.108-2.149 (PSM)

Tager udgangspunkt i de forbundne parters samlede nettoavance for de kontrollerede transaktioner. Denne avance fordeles i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter ville forvente at opnå i nettoavance under sammenlignelige omstændigheder. Ved nettoavance forstås bruttoavance fratrukket kapacitetsomkostninger.

Metoden anvendes især i situationer, hvor begge de involverede koncernforbundne parter har væsentlige immaterielle aktiver.

Umiddelbart ville denne metode også være anvendelig, men henset til, at der ikke er fremlagt økonomiske resultater fra den øvrige del af koncernen kan denne metode ikke bringes i anvendelse.

TNMM – TPG - 2.58-2.107 (TNMM)

Ved den transaktionsbestemte nettoavancemetode anvendes nettoavancer for sammenlignelige uafhængige transaktioner til at fastsætte den armslængdenettoavance, en forbunden virksomhed bør have for at udføre de funktioner, anvende de aktiver og påtage sig de risici m.v., virksomheden har i forbindelse med en transaktion.

Fordelen ved denne metode er, at der ikke stilles de samme krav til sammenlignelighed med hensyn til produkttegenskaber og funktioner, aktiver og risici, som gælder for de traditionelle transaktionsbestemte metoder. Der er heller ikke de samme problemer med at klassificere omkostninger eksempelvis som vari-

able produktionsomkostninger eller som faste kapacitetsomkostninger, når metoden anvender nettoavancer.

Efter SKATs opfattelse er denne metode derfor den mest anvendelige til at finde armslængdeprisen i denne sag.

For at finde en armslængde nettoavance er det nødvendigt at udarbejde et benchmark, og til det brug har SKAT anvendt databaseprogrammet Amadeus, der indeholder regnskabsoplysninger fra ca. 9 millioner virksomheder i 38 europæiske lande.

SKAT har derfor foretaget en udsøgning i CD rom version 2011.02 efter flg. kriterier:

- Der er valgt branchekode 2825 "Manufacture of non-domestic cooling and ventilation equipment", branchekode 2829 "Manufacture of other general-purpose machinery", branchekode 2893 "Manufacture of machinery for food, beverage and tobacco processing" og branchekode 2899 "Manufacture of other special-purpose machinery".
- Der er kun udsøgt uafhængige selskaber, dvs. selskaber, som ikke er underlagt mere end 50% kontrol af andre selskaber. Selskaber hvor der ikke foreligger oplysninger om ejerskab er udsøgt, hvorefter forholdet efterfølgende er undersøgt via Internettet.
- Der er kun udsøgt selskaber, der er igangværende.
- For at undgå nystartede virksomheder er der indsat som betingelse, at selskabet skal være opstartet senest i 2003.
- Der er anvendt Amadeus's definition af store selskaber, hvilket vil sige, at der i 2007 og 2008 skal være en omsætning på minimum 10 millioner EUR og mindst 150 ansatte.
- Der er kun udsøgt selskaber, der ikke ejer datterselskaber med en ejerandel på mere end 50%.
- Der er kun søgt selskaber, der har oplysninger om EBIT for årene 2007 og 2008

Resultatet af udsøgningen er 74 virksomheder.

Der er herefter foretaget en kvalitativ gennemgang af disse virksomheder. Dels ved gennemgang af regnskabsoplysninger m.v. i Amadeus og dels ved søgning på selskabernes hjemmeside på Internettet.

Ved denne gennemgang er der sket frasortering af virksomheder under hensyn til følgende:

- Virksomheder der branchemæssigt ligger for langt væk fra aktiviteten i TPH.
- Virksomheder der er en del af en koncern, f.eks. hvis selskabet har datterselskab(er) med mere end 50 % ejerskab eller et andet selskab ej er mere end 50 % af kapitalen.
- Der skal foreligge nøgletal for mindst 3 år.
- Der skal foreligge oplysninger på hjemmesiden, der bekræfter, at virksomheden har samme funktioner som TPH.

60 virksomheder er herefter frasorteret.

Der er herefter 14 virksomheder tilbage, som efter SKATs opfattelse kan anses for sammenlignelige.

8 af disse virksomheder har økonomiske data for alle årene 2005-2009. 5 af virksomhederne har økonomiske data for årene 2005-2008, men en enkelt selskab kun har økonomiske data for årene 2006-2008.

Valg af PLI (profit level indicator)

Ved udarbejdelse af en TNMM er det nødvendigt at vælge en PLI til grundlaget for sammenligning. Med henvisning til den danske dokumentationsvejledning bilag 5 anses det for mest hensigtsmæssigt, når der er tale om en produktionsvirksomhed, at tage udgangspunkt i de totale omkostninger, der medgår til produktionen af maskinerne og hertil tillægge den avance som en uafhængig vil opnå ved en tilsvarende transaktion, hvilket også kan beskrives som procenttillæg til omkostninger (mark-up) = $(\text{Nettoavance} / \text{totale omkostninger}) \times 100$.

Resultatet af udsøgningen viser, en mark up på de totale omkostninger på mellem -0,73 % og 27,31 %, med en median på 6,04 %. Som følge af de begrænsede informationer om sammenligningsgrundlaget, anvendes et afkortet armslængdeinterval; interquartile range, ved databaseundersøgelser, jf. at usikkerheder i forbindelse med skønsudøvelsen derved også minimeres. Benchmarkets armslængdeinterval er herefter intervallet mellem 1. og 3. kvartil: 3,70 % og 9,02 %.

Selskabets resultat af aktiviteten i forhold til de sammenlignelige er således:

| År | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | Vægtet gennemsnit |
|--------|------|-------|-------|-------|-------|-------------------|
| EBIT % | -9,2 | -12,5 | -10,7 | -26,1 | -21,7 | -16,4 |

Af ovennævnte fremgår at sammenlignelige selskabers indtjening ligger mellem 3,70 % og 9,02 %. TPH's indtjening er langt uden for benchmarkets armslængdeinterval, hvorfor prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner ikke har været i overensstemmelse med LL § 2.

Da den modtagne indtjening, jf. ovenfor ikke er i overensstemmelse med LL § 2, er den manglende indtjening i mangel af konkrete holdepunkter for et bestemt punkt i armslængdeintervallet, ansat skønsmæssigt til 6,04 % af de totale omkostninger, jf. SL § 4, jf. LL § 2, jf. SKL § 3 B, jf. 5, stk. 3.

Dette medfører følgende korrektioner af den selvangivne indkomst:

| 1.000 DKK | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|----------------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|
| Omsætning | 266.884 | 279.527 | 337.994 | 364.390 | 260.644 |
| Totale omkostninger | 291.533 | 314.340 | 374.105 | 459.490 | 317.249 |
| EBIT | -24.649 | -34.813 | -36.111 | -95.100 | -56.605 |
| Markup=6,04% | 17.609 | 18.986 | 22.596 | 27.753 | 19.162 |
| Forhøjelse | 42.258 | 53.799 | 58.707 | 122.853 | 75.767 |

SKATs sammenfattende konklusion:

- Det fremgår af LL § 2 stk. 1, at koncernforbundne selskaber m.v. ved opgørelse af den skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktio-

ner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

- Det fremgår videre af skattekontrollovens § 3B, stk. 5, at selskaberne har pligt til at udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Dokumentationen 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. Såfremt dokumentationen ikke er udarbejdet kan den skattepligtiges indkomst ansættes skønsmæssigt for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, jf. skattekontrollovens § 3B, jf. § 5 stk. 3.
- Da oplysningerne i den fremlagte TP-dokumentation ikke giver grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er i overensstemmelse med LL § 2, er SKAT berettiget til at foretage skøn, jf. skattekontrollovens § 3B, jf. § 5 stk. 3.
- Selskabets TP-dokumentation suppleret med selskabets indsigelse af 30/6 2011 og yderligere oplysninger i brev af 24/10 2011 giver fortsat ikke SKAT mulighed for at vurdere, om salg til salgsselskaberne er foregået til armlængdepriser. Konkret mangler der fortsat en sammenlignelighedsanalyse, jf. § 6, stk. 1 - 2, i Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen kontrollerede transaktioner nr. 42 af 24/1 2006. En sammenlignelighedsanalyse, der skal dokumentere, hvorledes selskabet konkret har anvendt Resale Price Method til fastsættelse af priserne mellem TPH og salgsselskaberne. Selskabet har ikke ønsket at give oplysninger om koncernens overordnede TP-politik, ligesom der ikke er fremlagt oplysninger om koncernens juridiske og organisatoriske struktur, jfr. reglerne i bekendtgørelsens § 4, stk. 2, nr. 1 og 2. Selskabets dokumentation for, at der er handlet til armlængdepriser beror derfor alene på en analyse af salgsselskabernes rentabilitet. Det er en analyse, der er lavet i forbindelse med udarbejdelse af TP-dokumentationen.
- Rentabilitetsanalysen er et sammendrag, hvor TPH forsøger at vise, hvilken omsætning, bruttoavance og EBIT alle salgsselskaber har haft ved salg af varer købt hos BUIC og uafhængige (hvor der er købt tilsvarende produkter). Det er således ikke muligt at opgøre avancen på de varer, der konkret er købt hos TPH. Eksempelvis er 1/3 af "Capital Equipment" ikke købt hos TPH.

Et andet eksempel er reservedele og service ydelser, hvor avancen er beregnet som et gennemsnit af alle kategorier af reservedele i Processing-kategorien. Et tredje eksempel er opgraderinger, hvor der i TP-dokumentationen er skønnede bruttoavancer på 20 % og hvor man efterfølgende i indsigelsen laver konkrete beregninger, der viser bruttoavancer i intervallet 25,3 - 28,6 %. Fjerde eksempel er Consumables, der overhovedet ikke sælges fra TPH. Og endelig kan nævnes SGA Expenses, der er beregnet som en forholdsmæssig andel af SGA Expenses i alle salgsselskaberne, hvilket efter SKATs opfattelse er helt misvisende set i forhold til fordelingen af funktioner og risici mellem TPH og salgsselskaberne.

- Rentabilitetsanalysen er derfor alt for skønsommelig til, at SKAT kan teste den avance, der er realiseret i salgsselskaberne. Selskabet har ikke forklaret, hvorfor bruttoavanceprocenten på maskiner er fordelt med et gennemsnit på 2,74 til TPH og minimum 12,1 til salgsselskaberne, eller hvorfor der realiseres en bruttoavance på 40 - 45 % på reservedele i salgsselskaberne. Disse fordelinger står ikke i forhold til funktioner og risici mellem TPH og salgsselskaberne.
- Om årsagerne til underskud har selskabet bl.a. henvist til tekniske problemer, omsætningsrelaterede tab, fratrædelsesgodtgørelser og nedlukning af datterselskab samt henvist til, at der også hos hovedkonkurrenterne X A/S og Y ApS har været problemer som "utilfredsstillende resultater", "problemer med udviklingsprojekter", "organisatoriske forandringer" og "påvirkningen fra den generelle, globale økonomiske krise".

Dette er alene almindeligt forekomne begivenheder, der vil forekomme i alle selskaber i større eller mindre omfang set over en årrække, og som må indkalkuleres ved budgettering over længere perioder. Dette bekræftes af de resultater, der er realiseret i de 14 selskaber, SKAT anser for sammenlignelige i bench mark studiet og af resultaterne i de to hovedkonkurrenter.

- TPH har uanset de seneste 12 års underskud fortsat driften. Alene i årene 2007 - 2009 er der foretaget kapitalindskud med i alt 234.000 t.kr. TPH er en integreret del af Tetra Pak-koncernen og underlagt interne kontroller på tilsvarende vis som den øvrige del af koncernen, ligesom den øverste direktør i Processing Systems er bestyrelsesformand i TPH. De negative resultater har

således hele vejen igennem været kendte og accepteret i koncernen, jf. de løbende kapitalindskud. Koncernen har gennemført kapitalindskud i stedet for at korrigere priser og vilkår. Den fortsatte drift er udtryk for, at TPH er en vigtig del af Tetra Pak koncernen, hvor det er vigtigt at kunne tilbyde fabriksanlæg inden for alle kategorier.

- Da SKAT ikke har mulighed for at teste de resultater, der realiseres i salgsselskaberne, har SKAT i stedet været nødsaget til at teste TPH. For at udfinde, hvad uafhængige producenter med tilsvarende funktioner og risici tjener, har SKAT derfor med udgangspunkt i en TNMM udarbejdet et benchmark. Resultatet af dette benchmark er 14 sammenlignelige virksomheder. Der er foretaget en beregning af, hvilken mark up disse virksomheder har på de totale omkostninger. Medianen er på 6,04 %.
- Med udgangspunkt heri har SKAT derfor reguleret indtjeningen i TPH således, at denne udgør en mark up på totale omkostninger på 6,04 %.
- SKAT finder, at TPH ikke modtager tilstrækkelig kompensation fra de øvrige enheder i koncernen, i forhold til den fordel som de øvrige enheder har ved at TPH fortsætter sin virksomhed. SKAT har dog ikke modtaget tilstrækkelige oplysninger til at kunne vurdere, hvilke enheder i koncernen det drejer sig om, det være sig salgsselskaberne eller koncernmoderselskaber.

Der er i øvrigt henvist til indholdet af sagsfremstillingen af 16. december 2011.

Selskabets opfattelse

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at der ikke skal ske forhøjelse af den skattepligtige indkomst for indkomstårene 2005-2009.

SKAT mangler helt grundlæggende hjemmel til at foretage det udøvede skøn.

Selskabet har udfærdiget og opbevaret skriftlig dokumentation for den koncerninterne samhandel, og selskabet har på den baggrund udarbejdet en TP-dokumentation, der fuldt ud lever op til skattekontrolloven.

Det følger af OECD's regler såvel som dansk praksis, at der kan være lovlige grunde til flerårige underskud, og at dette ikke i sig selv kan begrunde en forhøjelse af den selvangivne indkomst.

Selskabet har netop dokumenteret en række forretningsmæssigt begrundede tab. Hertil kommer at Tetra Pak Hoyer er en privatejet virksomhed, og at sådanne virksomheder generelt arbejder med en længere tidshorisont end børsnoterede selskaber.

Selv hvis SKAT havde haft hjemmel til at udøve et skøn, er det udøvede skøn dokumenterbart åbenbart urimelig, ligesom det hviler på et forkert grundlag, og det er dermed også tilsidesætteligt.

Skønnet er tilsidesætteligt af flere selvstændige grunde og ikke mindst samlet set.

For det første omkvalificerer SKAT reelt selskabet fra at være "Entrepreneur" til ordreproducerende og udpeger selskabet til at være den testede part i stedet for salgsselskaberne.

Dette er til trods for, at selskabet ubestridt er den mest komplekse part. Fremgangsmåden er dermed helt grundlæggende i strid med generelle TP-principper, og den resulterer i en arbitrær og forkert skønsmæssig forhøjelse af selskabets indkomst.

For det andet bygger selve SKATs benchmark-analyse på transaktioner, der vedrører en lang række forskellige og ikke-sammenlignelige aktiviteter, herunder produktion af tilbehør til kernekraftværker, patenterede kapselpåfyldningsmaskine mv.

For det tredje sammenligner SKAT selskabet med selskaber, der producerer i lande med usammenlignelige produktionsomkostningsniveauer. Endvidere bygger SKATs Amadeus-søgning på kriterier, der gør resultatet uegnet som en betryggende mark-up, herunder bygger det på forbundne selskaber (op til 50 %) og ubegrundet høje omsætningskrav.

SKATs skøn hviler således på et forkert grundlag og skal allerede af disse grunde tilsidesættes.

Sagen vedrører indkomstårene 2005-2009. Historisk set har selskabet været en endog meget profitabel forretning, og i 2011 kunne selskabet fremvise et overskud på standalone basis. Det

er således også forkert, når Skatteministeriet anfører, at der er tale om "kroniske underskud".

Der har i de pågældende år været anvendt et og samme TP setup. Overskuddet i 2011 bekræfter også det af selskabet anførte, nemlig at det er en række forretningsmæssige faktorer, der ligger til grund for de realiserede tab, og at selskabets turn-around bestræbelser har været rigtige.

Hertil kommer, at markedsforholdene for producenter af udstyr til iscremeindustrien ubestridt har været hårde ikke blot for selskabet, men generelt.

SKATs skøn er imidlertid lavet uden nogen form for hensyntagen til selskabets dokumenterede og særegne tab eller de vanskelige vilkår, der ubestridt gjaldt for det specifikke marked. Og så af disse grunde hviler SKATs skøn på et forkert grundlag.

De adskillige og alvorlige fejlagtige beregningsforudsætninger gør SKATs skøn åbenbart urimelig.

Dette bekræftes af, at en forhøjelse af selskabets indkomst med DKK 353.381.000 fører til en resultatgrad på -3,36 % i salgsselskaberne, jf. nærmere nedenfor i afsnit 3.2.5, hvilket ingen uafhængige salgsselskaber ville acceptere.

Af disse grunde er SKATs skøn således åbenbart urimeligt, ligesom det hviler på et forkert grundlag, og det bør dermed også tilsidesættes.

Om selve selskabet:

Tetra Pak Hoyer A/S beskæftiger sig som full-service leverandør med industrielle procesanlæg til iscremeindustrien.

Forretningen udfører og administrerer forskning og udvikling, produktstrategi, projekt- koordinering (udviklet og betalt af selskabet) og produktion. Selskabet ejer alle immaterialrettigheder og påtager sig alle produktions- og varelagerrisici m.v. Tetra Pak Hoyer A/S er således en "Entrepreneur".

Historisk set har selskabet været en endog meget profitabel forretning med en sund EBIT og en stærkt stigende omsætning.

De underskud, selskabet har lidt, er resultatet af en række dokumenterede forretningsmæssige faktorer, navnlig (i) en for kompleks produkt-portefølje, (ii) ekstremt kritiske kvalitetsproblemer med en række produkt-linjer, der ikke var tilstrækkeligt gennemtestede, (iii) et fejlslagent R&D program, (iv) resultatløse produkt-initiativer og (v) manglende evne til at eksekvere.

Selskabet har redegjort for underskuddene og de adskillige og væsentlige tiltag, det har foretaget for at rette op på de anførte forhold (i)-(v), de fremlagte bilag herom.

Selskabet har i årene 2005-2009 forventet overskud på længere sigt og af den grund fortsat driften. Forventningen var baseret på selskabets væsentlige markedsandel på over 30%, og at selskabet var og er et stærkt brand med omfattende repræsentation på verdensplan via Tetra Pak's salgsselskaber.

Det var ligeledes centralt, at selskabet havde identificeret årsagerne til de svigtende resultater, og at selskabet havde iværksat en række ændringer med henblik på en turn-around. På trods af de lidte underskud har der således været et klart kommercielt rationale for at fortsætte driften (med de foretagne ændringer vel at mærke).

Om tidshorisonten bemærkes, at Tetra Pak er en privatejet virksomhed, og at sådanne virksomheder generelt arbejder med en længere tidshorisont end andre virksomheder.

I 2010 havde selskabet et resultat før finansielle poster på DKK - 8.474.000 i 2010 og i 2011 kunne selskabet fremvise et overskud.

Selskabets resultat før finansielle poster i 2011 var på DKK 3.437.000 på 'standalone'-basis og dermed altså uafhængigt af Danice, som selskabet fusionerede med i 2011, jf. årsrapporten for 2011.

Det konsoliderede tal stemmer således på nær en afvigelse på DKK 79.000.

Overskuddet i 2011 var et resultat af, at selskabet i væsentlig grad fik rettet op på samtlige dokumenterede forhold (i)-(v), og det skal ses i lyset af, at der har været ét og samme TP set-up i alle årene, jf. mail med bilag fra selskabet til SKAT dateret den 9.

november 2010, hvilket yderligere bekræfter, at selskabets underskud var forretningsmæssigt begrundede.

Det skal endelig bemærkes, at selskabet med undtagelse af et enkelt år ikke har budgetteret med underskud.

ANBRINGENDER:

Selskabets dokumentation

Selskabets oplysning af sagen

SKAT mangler helt grundlæggende hjemmel til at foretage det udøvede skøn, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 og stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Om sagsforløbet bemærkes supplerende:

Den 12. august 2010 fremsendte Selskabet bestyrelses- og revisionsprotokollater for 2005-2009 på SKATs anmodning.

Den 11. oktober 2010 blev der afholdt møde med SKAT, hvor selskabet besvarede en lang række spørgsmål, herunder vedrørende beslutningskompetencen i selskabet og koncernen, garanti- og reparationsarbejder samt serviceeftersyn, Tetra Pak Food Machinery (China), og Danice, jf. SKATs mødereferat.

Ved e-mail af 9. november 2010 fremsendte Selskabet kommentarer til SKATs referat af mødet med SKAT den 11. oktober 2010 samt materiale ønsket af SKAT.

Dokumentationen indeholdt en beskrivelse af Tetra Pak I-byer Group's organisation (s. 6), Tetra Pak Hoyer A/S "organisational structure" (s. 7) og en oversigt over Pak Hoyer A/S' "Transactions".

Der var endvidere en detaljeret beskrivelse af selskabets historiske tal og udviklingen fra overskud til tab, herunder en redegørelse for forbrugertrends, udviklingen i markedet for "Ice cream Equipment", Selskabets markedsandel, selskabets problemer med levering af fejlbehæftede varer, med masterdata og forretningsforståelse og de tiltag, Selskabet tog for at rette op på de nævnte omstændigheder.

Selskabet bekræftede videre over for SKAT, der har været et TP set-up, der har været brugt i Tetra Pak Hoyer koncernen, hvad der er beskrevet i TP-dokumentationen har været praktiseret i alle årene, Tetra Pak Hoyer A/S løbende har arbejdet med dokumentationen, samt at selskabet i forbindelse med SKATs forespørgsel har arbejdet på et samlet dokument vedrørende årene 2005-09.

Det er således også forkert, når Skatteministeriet anfører (s. 13), at det "er ubestridt, at den fremlagte TP-dokumentation først er udarbejdet i forbindelse med skattesagens opstart i september 2010", hvis Skatteministeriet dermed mener, at Tetra Pak Hoyer A/S ikke løbende har udarbejdet dokumentationen.

Foranlediget af SKATs brev af 10. november 2010 sendte selskabet den 2. december 2010 en oversigt over koncernens juridiske struktur for så vidt angår de enheder, selskabet handlede med i 2009. Oversigten beskriver koncernens ejerstruktur, herunder direkte og indirekte ejerskab.

Ved e-mail dateret den 23. december 2010 svarede Selskabet på supplerende spørgsmål fra SKAT vedrørende Tetra Pak Processing Systems AB.

Ved brev af 24. januar 2011 bad SKAT om yderligere materiale, og selskabet fremsendte materialet og svar på spørgsmål den 7. februar 2011.

Selskabets indsigelse af 30. juni 2011 til SKATs agterskrivelse er fremlagt i sagen.

Den 25. august 2011 holdt SKAT møde med selskabet, hvor der blev givet en grundig orientering bl.a. om selskabets tiltag for at bringe selskabets resultater i plus, jf. SKATs mødereferat.

SKAT udbad sig den 9. september 2011 kopi af kontrakter indgået mellem selskabet og salgsselskaberne og kontrakter, der var indgået mellem salgsselskaberne og slutkunden eller alternativt de relevante fakturaer vedrørende 2009.

Den 24. oktober 2011 besvarede Selskabet en række spørgsmål rejst af SKAT ved brev af 9. september 2011 og beskrev bla. Tetra Pak Group's generelle TP-policy.

Selskabet fremsendte i denne forbindelse følgende dokumentation for 2009 vedrørende tre centrale salgsselskaber: "Invoices between TPH and Germany"; "Invoices between TPH and North America"; "Invoices between TPH and Greater Middle East"; "Invoices between Germany and end customers"; "Invoices between North America and end customers" og "Invoices between Greater Middle East and end customers".

Selskabet bekræftede samtidig, at såfremt der var brug for yderligere dokumentation, var SKAT velkommen til at identificere hvilke yderligere fakturaer og kontrakter, SKAT ønskede at se, jf. den supplerende indsigelse af 24. oktober 2011.

Den 11. november 2011 uddybede selskabet en række spørgsmål telefonisk og sendte efterfølgende uddybende svar.

Som det fremgår, har selskabet således demonstreret grundlæggende evne og vilje til at fremlægge al ønsket dokumentation.

TP-dokumentationen opfylder skattekontrollovens krav

Selskabet har udfærdiget og opbevaret skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for samtlige transaktioner med de koncernforbundne salgsselskaber i overensstemmelse med kravet i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5.

Selskabet har løbende tilvejebragt den relevante dokumentation og på den baggrund udarbejdet en detaljeret, præcis og korrekt opgørelse af den koncerninterne handel, som er på armslængdevilkår.

Det fremgik af BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 6, som er nærmere beskrevet i den Juridiske Vejledning (afsnit C.D.11.4.4.1), at dokumentationsmaterialet skal indeholde en sammenlignelighedsanalyse.

Beskrivelsen af sammenligningsanalysen skal indeholde en beskrivelse af prisfastsættelsen for de kontrollerede transaktioner, jf. BEK § 6, stk. 2, 1. pkt. En sådan beskrivelse fremgår af selskabets TP-dokumentation ss. 39-46.

Den skal videre indeholde en redegørelse for, hvorfor prisfastsættelsen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, herunder en beskrivelse af de anvendte sammenlignelige uaf-

hængige transaktioner og en begrundelse for valget af metode, jf. BEK § 6, stk. 2, 2. pkt. Endelig skal dokumentationen indeholde oplysninger om fravalgte, mulige sammenlignelige transaktioner, ligesom et eventuelt fravalg skal begrundes. Det har selskabet gjort i TP-dokumentationen, jf. bilag 2, ss. 39-46 (fravalget er beskrevet s. 39).

Selskabet opfylder således formelt og reelt dokumentationskravene.

Det er ikke korrekt, som Skatteministeriets gør gældende (s. 9, 2. afsnit), at selskabet ikke har villet bidrage til dokumentation for, hvordan prisfastsættelsen de facto er sket i koncernen. Tværtimod er de facto-prisfastsættelsen udførligt beskrevet i Selskabets TP-dokumentation, både for så vidt angår standardiserede og kundetilpassede maskiner.

Det fremgår af s. 33 i Selskabets "Transfer Pricing" dokumentation:

"Depending on the Capital Equipment, that TPMC would like to order from a product company, the TPMC can either see the transfer price directly in a Price Book (for standardized equipment) or will have to contact the Product Company to receive a transfer price (for customized equipment). But the transfer price is always fixed from the moment TPMC order the Capital Equipment from a product company."

Når salgsselskaberne køber standardiserede maskiner, anvendes der en listepris.

Til besvarelse af Skatteministeriets opfordring 2 er fremlagt koncernens prislistor for de standardiserede maskiner for grene 2005, 2006, 2007, 2008 og 2009. Skatteministeriets opfordring 2 er adresse- ret separat i afsnit 3.1.3.2.

SKAT har tidligere bedt om dokumentationen.

Når der anvendes listepriser, der fastsættes en gang om året, er der ikke krav om yderligere dokumentation for de facto-prisfastsættelsen.

Skatteministeriet opfordres (i) til at erklære sig enig eller i modsat fald redegøre for, præcist hvad Skatteministeriet opfatter

som tilstrækkelig dokumentation i forhold til salg af standardiserede maskiner, der sælges efter en på forhånd fastlagt listeprijs.

Listepriserne sætter fuldt ud SKAT stand til at vurdere, om de interne transaktioner er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet i overensstemmelse med forarbejderne til forarbejderne til skattekontrolloven, if. FT 1997-98, 1. samling, Tillæg A, side 1896 ff., også citeret i Skatteministeriets indlæg af 15. juni 2012, s. 12.

Det fremgår videre, at selskabet udarbejder priser for større projekter fra gang til gang, og at priserne forhandles mellem selskabet og salgsselskaberne.

Selskabet har således fra starten oplyst, at priserne på kundetilpassede maskine bliver fastsat på ordretidspunktet og dermed også løbende og i nær tidsmæssig sammenhæng med de kontrollerede transaktioner.

Den dokumentation er delvist fremlagt i sagen på SKATs anmodning, if. afsnit 3.1.3.3, hvor Skatteministeriets opfordring 3 er omtalt separat.

Endelig har selskabet løbende udarbejdet dokumentationen og i forbindelse med SKATs forespørgsel arbejdet på et samlet dokument.

Selskabet har således løbende udfærdiget og opbevaret den underliggende dokumentation, og selskabet har imødekommet samtlige SKATs anmodninger om supplerende materiale vedrørende de facto-prisfastsættelsen. Det fremgår også af det omfattende bilagsmateriale vedrørende 2009, som selskabet fremsendte på SKATs anmodning og de nu fremlagte listeprijs.

Endelig har selskabet i sin TP-dokumentation redegjort for den danske gruppes struktur og samtlige de Tetra Laval enheder, som selskabet har handlet med.

Skatteministeriets anbringender om, at selskabets selvangivne indkomst er tilsidesættelig på grund af Selskabets manglende oplysning af TP-opgørelsen, er dermed forkert.

Skatteministeriets opfordringer

Skatteministeriets opfordring 1:

Den eneste oplysning, selskabet ikke har været i stand til at fremlægge, er et organisationsdiagram, der også omfatter de koncernselskaber, selskabet har ikke haft transaktioner med, jf. Skatteministeriets opfordring 1.

Skatteministeriet anfører (s. 13, 3. sidste afsnit), at det samlede koncerndiagram skal bruges til at få "indblik i det konkrete selskabs rolle i koncernen med henblik på at kunne finde de bedst egnede uafhængige transaktioner som sammenligningsgrundlag."

SKAT har fået oplysninger, der sætter SKAT i stand til at foretage den vurdering, eftersom der er redegjort for samtlige selskaber, som selskabet har handlet med.

Det savner mening, når Skatteministeriet gør gældende, at det skal have kendskab til enheder, der ikke er handlet med, eftersom de jo pr. definition ikke kan være relevante for identificeringen af sammenlignelige samhandels-set-ups.

Skatteministeriet forklarer da heller ikke, hvad der menes med, at oplysningerne "har et bredere sigte end blot at fastslå, at der er tale om koncernforbundne parter" (s. 13, n), men erkender derimod, at der ikke er tale om et væsentligt forhold, s. 14, 2. afsnit.

En enkeltstående formel fejl såsom et samlede organisationsdiagram, der omfatter selskaber, der ikke er handlet med, er under ingen omstændigheder tilstrækkeligt grundlag for SKAT til at tilsidesætte selskabets TP-dokumentation og ansætte indkomsten for de pågældende år efter et skøn.

Det følger således af fast og langvarig praksis, at der tillige skal påvises reelle fejl, der sandsynliggør, at dokumentationen ikke kan anses for betryggende, jf. eksempelvis UfR 1977.66H.

Skatteministeriets opfordring 2:

Til besvarelse af Skatteministeriets opfordring 2 er fremlagt koncernens prislister for de standardiserede maskiner for årene 2005 - 2009.

Prislisterne er omtalt i selskabets TP-dokumentation og blev diskuteret på møde mellem SKAT og selskabet den 25. august 2011.

Det er uklart, hvad der menes, når Skatteministeriet "igen" opfordrer selskabet til at fremlægge prislisterne. SKAT har som nævnt tidligere bedt om dokumentationen.

Skatteministeriets opfordring 3:

Skatteministeriet har opfordret selskabet til at fremlægge dokumentation for prisfastsættelsen af kundetilpassede maskiner, herunder for fordelingen af fortjeneste mellem TPH og de pågældende salgsselskaber samt dokumentation for videresalgsprisen til slutkøberen (s. 4).

SKAT har tidligere udbedt sig kopi af kontrakter indgået mellem selskabet og salgsselskaberne og kontrakter, der var indgået mellem salgsselskaberne og slutkunden eller alternativt de relevante fakturaer for 2009.

Til besvarelse af SKATs anmodning sendte selskabet den 24. oktober 2011 fakturaer.

Selskabet erklærede samtidig, at såfremt der var brug for yderligere dokumentation, var SKAT velkommen til at identificere hvilke yderligere fakturaer og kontrakter, SKAT ønskede at se, jf. den supplerende indsigelse af 24. oktober 2011.

Det er også af den grund forkert, når Skatteministeriet anfører (s. 5, 3. afsnit), at SKAT "tidligere forgæves [har] anmodet selskabet om at dokumentere pris fastsættelsen af maskinerne, herunder fastsættelsen af videresalgsprisen til (og fortjenesten hos) det koncerninterne salgsselskab og til den eksterne slutkunde".

Tværtimod har SKAT fået konkrete oplysninger og dokumentation vedrørende 2009. Selskabet har endvidere redegjort udføreligt for prisfastsættelse mellem selskabet og salgsselskaberne og mellem salgsselskaberne og slutkunderne.

Det er fortsat selskabets opfattelse, at dokumentationens egentlige værdi i forhold til at fastslå, om transaktioner er sket på armslængde, er tvivlsom, jf. den supplerende indsigelse af 24. oktober 2011.

Det er videre selskabets opfattelse, at Skatteministeriets krav (opfordring 3) strider mod OECDs regler på området, jf. OECD Transfer Pricing Guidelines 2.8.

Skatteministeriets opfordring 4:

Skatteministeriet har opfordret selskabet til at "... præcisere og dokumentere, hvorvidt resultaterne i TP-dokumentationen, side 40 (salgsselskaberne) og side 42 (konsoliderede tal) som anført i dokumentationen angår alt salg - hvoraf salget af BUIC-produkter anslået kun udgør ca. 2 % - eller om der er tale om resultater for BUIC-delen" (s. 8, 3. sidste afsnit).

Opfordringen er tidligere besvaret ved møde med SKAT den 11. oktober 2010, hvor selskabet bekræftede, at resultatet for Front-End var det samlede resultat for iscreme-markedet (Category Ice Cream) for salgsselskaberne, og at salgsselskaberne ud over salg af varer købt koncerninternt kan have købt varer fra eksterne leverandører.

Der er således hverken tale om alt salg, hvoraf salget af BUIC-produkter anslået kun udgør ca. 2 %, eller resultater for BUIC-delen, men derimod Category Ice Cream for salgsselskaberne.

Salget i Front-End (altså i salgsselskaberne) vedrørende Capital Equipment er baseret på det konkrete salg til kunderne. Ca. 80 % af Category Ice Cream i salgsselskaberne for Capital Equipment kommer fra BUIC. Af BUIC-leverancen kommer ca. 80 % fra Tetra Pak Hoyer A/S.

Det er således korrekt, som anført af Skatteministeriet, at ca. 1/3 af det samlede indkøb af maskiner (Capital Equipment) ikke hidrører fra selskabet. Derimod er der ikke den selvmodsigelse i tallene, som Skatteministeriet gør gældende.

Selskabet har heller ikke på møde med SKAT oplyst, at tallene (alene) vedrører BUIC, sådan som Skatteministeriet gør gældende s. 8, 3. sidste afsnit.

Selskabet bekræftede endvidere, at resultatet for Back-End i TP-dokumentation var det samlede resultat for alle selskaber i Tetra Pak Hoyer Group, samt at resultatet side 42 (konsoliderede tal) var det samlede resultat for Category Ice Cream. Selskabet har endvidere på SKATs anmodning specificeret Back-End, således at TPH A/S vises på stand-alone basis.

Et krav om yderligere udspecificering i tillæg til selskabets pålidelige og betryggende grundlag for TP-opgørelsen er ikke proportionelt, og det strider mod OECD's guidelines og kravet om, at "tax administration should take great care to balance its need for the documents against the cost and administrative burden to the taxpayer of creating or obtaining them", jf. OECD Transfer Pricing Guidelines 5.6.

Selskabets underskud

Ekstraordinære omstændigheder

Det følger af OECD's regler såvel som dansk praksis og selvsagt af den kommercielle virkelighed, at der kan være lovlige grunde til flerårige underskud, og at sådanne underskud ikke i sig selv kan begrunde en forhøjelse af den selvangivne indkomst, jf. TfS 1987, 600 og OECD Transfer Pricing Guidelines 1.70.

Det er ubestridt, at der i de pågældende år var en dramatisk nedgang i efterspørgslen i is-industrien efter adskillige år med stærk vækst, hvilket også har påvirket konkurrenterne.

Selskabet har endvidere dokumenteret de legitime kommercielle årsager, der ligger til grund for de lidte tab, ligesom selskabet har dokumenteret de omfattende turn-around tiltag, som har bevirket, at selskabets i 2011 kunne fremvise et overskud.

De underskud, selskabet har lidt, er resultatet af en række dokumenterede forretningsmæssige faktorer, navnlig (i) en for kompleks produkt-portefølje, (ii) ekstremt kritiske kvalitetsproblemer med en række produkt-linjer, der ikke var tilstrækkeligt gennemtestede, (iii) et fejlslagent R&D program, (iv) resultatløse produkt-initiativer og (v) manglende evne til at eksekvere, jf. TP-dokumentationens afsnit "Financial Performance on Category Ice Cream Level".

Vedrørende 2005 anføres:

“The reason for the loss in 2005 can primarily be explained by a low order intake compared to budget, which lead to low activity in the three production companies. At the same time the product mix resulted in lower margins. These negative effects were tried to be set-off with a reduction in head-count and postponing of replacement of vacant positions, together with deferred investments. But all in all these actions were not enough to secure a positive result in 2005.”

Skatteministeriet opfordres (2) til at tilkendegive, om selskabets oplysninger om nedgang i ordretilgangen, ft. den budgetterede ordretilgang, kan lægges til grund. I modsat fald vil selskabet fremlægge yderligere dokumentation.

Vedrørende 2006 anføres:

“The reason for the loss in 2006 can be explained by 2 factors. First of all the closure of the facility in Italy led to substantial one time costs. Secondly a low order intake compared to budget with a product mix with lower margins, were once again, a contributing factor.”

Skatteministeriet opfordres (3) til at tilkendegive, om selskabets oplysninger om udgifter relateret til nedlukningen af den italienske fabrik mv. kan lægges til grund. I modsat fald vil selskabet fremlægge yderligere dokumentation.

Vedrørende 2007, 2008, 2009 anføres:

“The losses in 2007 & 2008 can primarily be explained by specific technical issues on equipment ordered in 2006 & 2007, which lead to substantial extra cost to address and correct the design errors initially made. These matters also had a negative impact on the result in 2009, although not with the same amount (2009 ended up in a surplus on category level).”

Der er primært tale om maskinen Dino N2, som der også er redegjort for over for SKAT.

Skatteministeriet opfordres (4) til at tilkendegive, om selskabets oplysninger om udgifter relateret til Dino N2 kan lægges til grund.

Selskabet har ligeledes redegjort for sine adskillige og væsentlige tiltag for at rette op på de anførte forhold (i)-(v), jf. selskabets indsigelser af 30. juni 2011 og redegørelsen som er fremlagt.

Skatteministeriet opfordres (5) videre til at tilkendegive, om det bestrider selskabets turn-around bestræbelser.

Privatejede virksomheder arbejder generelt med længere tidshorisont.

SKAT gør gældende, at selskabets flerårige underskud er så usædvanlige, at det forhold i sig selv berettiger SKAT til at ansætte indkomsten skønsmæssigt i henhold til retspraksis og nærmere bestemt Højesterets dom trykt i UfR 1998.898H.

I dommen fastslog Højesteret, at Skattemyndighederne var berettigede til at foretage skønsmæssig ansættelse af en chaufførs løn ved turistikørsel i udlandet. Det fremgår af dommens bemærkninger, at det er usædvanligt at deltage som chauffør m.v. i rejser af den foreliggende karakter og i det foreliggende omfang uden løn, men alene mod vederlag i form af omkostningsfri rejser.

Hvis Højesterets dom trykt i UfR 1998.898H overhovedet er relevant, så bekræfter den netop, at der skal foretages en konkret vurdering af selskabet og omstændighederne ved underskuddene, herunder om de er sædvanlige. Dermed bekræfter dommen, at der ikke er grundlag for SKATs korrektion.

Som allerede redegjort for havde selskabet i årene 2005-09 identificeret grundene til de lidte underskud og iværksat en turn-around. Selskabet arbejdede således ud fra en klar formodning om, at selskabet ville blive overskudsgivende, hvilket det også blev i 2011.

Selskabet har således hele tiden haft kommercielle grunde til at fortsætte driften, og rationalet for den fortsatte drift er altså bekræftet ved overskuddet i 2011, der er fremkommet ud fra samme TP-opgørelsesmetode, som også blev anvendt i 2005-09.

Under disse dokumenterede omstændigheder er de lidte underskud ikke usædvanlige, og SKAT har ikke haft fornødent grundlag for at foretage den skønsmæssige forhøjelse af indkomsten.

SKAT har heller ikke tillagt det betydning, at selskabet er et privatejet selskab, selvom det er almindeligt anerkendt, at privatejede virksomheder har (mindst) de samme forventninger og krav til afkast som børsnoterede virksomheder, men arbejder med en længere tidshorisont.

Til belysning af dette fremlægges en artikel af Thomas Zellweger, Professor of Business Administration with special focus on Family Business ved St. Gallen. Zellweger anfører s. 3, øverst sidste afsnit:

“There is evidence that family firms apply longer time horizons in their decision making. First, family firms often try to pass their firms on to the next generation (Ward, 1997) and often display strongly committed shareholders providing patient capital (Dobrzynski, 1993; Teece, 1992; Ward, 1991), which is capital without threat of liquidation in the short run.” (Vores understregninger).

Den længere tidshorisont er også beskrevet David Souder og Rebecca Ranucci (bilag 30). Fra ss. 1, sidste afsnit, og 10, sidste afsnit, citeres:

“... family businesses on average have longer temporal orientations than non-family firms. ‘Patient capital’ applies to family businesses with and without publicly traded equity”.

Også af disse grunde er de lidte underskud ikke så usædvanlige, at SKAT var berettiget til at foretage skønsmæssig ansættelse af selskabets indkomst.

Salgsselskaberne

Skatteministeriet gør gældende (s. 7, næstsidste afsnit), at de “koncerninterne transaktion er kvantificeret på produktniveau (...), men det fremgår ikke, hvem transaktionerne er foretaget med”.

Selskabet har imidlertid redegjort for dette over for SKAT. Oversigten skal ses sammen med underbilag 1 til TP-dokumentationen samt underbilag i selskabets indsigelser af 30. juni 2011. Informationen fremgår ligeledes af yderligere fremlagte bilag.

Selskabet har beskrevet den anvendte metode i TP-dokumentationen. Selskabet oplyser bl.a., at der ikke er eksterne direkte sammenlignelige set-ups.

Dette har selskabet bekræftet under sagens behandling, jf. selskabets indsigelser af 30. juni 2011 og ved møde med SKAT den 11. oktober 2010.

Der er ikke noget selvmodsigende i selskabets TP-dokumentation og den anvendte metode, sådan som skatteministeriet gør gældende s. 8, 3. afsnit.

Som nævnt indledningsvist er salgsfunktionen i koncernen ubestridt den mindst komplekse af parterne og dermed den testede part. Selskabet har derfor fastsat salgsselskabernes margin til det beløb, Selskabet vurderer, en uafhængig videreforsandler vil kræve til at dække sine salgs- og andre kapacitetsomkostninger med.

Skatteministeriet sammenligner resultaterne i selskabet og i salgsselskaberne og gør gældende, at selskabet "tilsyneladende mener, at salgsselskaberne skal have en højere margin end produktionsselskaberne", et synspunkt Skatteministeriet udbygges i sine anbringender.

Det er imidlertid ikke korrekt. Det er selskabets vurdering, at en margin på ca. 7 % for salgsselskaberne vedrørende Category Ice Cream er rimelig. Der skal derimod ikke udfindes eller fastsættes en margin for selskabet, der efter den anvendte opgørelsesmetode får det tilbageværende overskud/tab.

Selskabets skøn baseret på selskabets "commercial judgement", der efter OECD's retningslinjer bør tillægges værdi, jf. OECD Transfer Pricing Guidelines, preface 16 - 17.

Selskabet har ud fra sit omfattende kendskab til markedet vurderet, at salgsselskabernes margin er rimelig. Marginen er bl.a. fastsat under hensyn til salgsselskabernes kundegrundlag og omkostningerne til højtuddannet personale med henblik på salg af selskabets komplekse produkter og under hensyn til salgsselskabernes funktioner, aktiver og risici.

Til yderligere dokumentation har selskabet fået udarbejdet et Transfer Pricing study for salgsselskaberne baseret på den transaktionsbestemte nettoavancemetode (TNMM).

Det omfattende study støtter med et inter-kvartil interval for sammenlignelige virksomheder på mellem 4.81-8.49 % og en median på 5,75 % (ss. 7 og 9) utvetydigt selskabets vurdering, nemlig at en margin på ca. 7 % for salgsselskaberne vedrørende Category Ice Cream er rimelig. Det bekræftes yderligere ved, at det totale interval for sammenlignelige virksomheder er på mellem 3.07-14.02 % (s. 9).

Skatteministeriet har ikke anført noget konkret til støtte for, at den af selskabet skønnede margin ikke er rimelig eller på armslængdevilkår.

Når man analyserer rentabiliteten i en række salgsselskaber, der har transaktioner med en "Entrepreneur", er det normalt at sammenlægge salgsselskabernes avance, eftersom en "Entrepreneur" som nævnt er berettiget til den tilbageværende gevinst eller tab efter vederlaget til salgsselskaberne.

Opgørelsen vedrørende reservedele er begrundet i TP-dokumentationen og efterfølgende. Det fastholdes, at også den del af samhandlen er på armslængdevilkår.

Der er imidlertid ikke grund til at se isoleret på reservedele, sådan som Skatteministeriet gør, da reservedele under alle omstændigheder udgør en relativt lille andel af salgsselskabernes salg, jf. TfS 1987, 600.

Koncernfordele

SKAT anfører intet til støtte for sit synspunkt om, at der er koncernfordele, og SKATs åbenbare fejlslutning kan ikke føre til et andet resultat.

Skatteministeriets opfordres (6) til at præcisere, om det gøres gældende, at selskabet skulle have fremlagt et koncernregnskab for koncernens moderselskab i Schweiz", jf. Skatteministeriets anbringender, og hvordan et koncernregnskab skulle kunne anvendes til en vurdering af, om der er koncernfordele.

Enhver form for spekulation om, at der via underskuddene i selskabet skabes overskud på koncernbasis, bestrides. Det har da også formodningen imod sig, at en yderst lille nicheforretning som selskabet, der beskæftiger sig med iscremeindustrien, skulle kunne generere positive eller negative virkninger i en gruppe, der stort set udelukkende beskæftiger sig med "liquid food business".

Selskabet har allerede redegjort for de forhold, der har medført tab for selskabet i TP-dokumentationen og ved de supplerede oplysninger SKAT har bedt om under sagsbehandlingen.

Selskabet har også tilbagevist SKATs anbringender om, at hensyn til virksomhed A eller virksomhed B skulle ligge til grund for de lidte tab.

Det skal i den sammenhæng bemærkes, at selskabet har anvendt ét og samme TP-setup i alle årene, og at selskabet i 2011 kunne fremvise et overskud, hvilket yderligere bekræfter, at handlen var og er på armslængdevilkår.

Sammenfatning

Skatteministeriets påstand er i vid udstrækning støttet på et synspunkt om, at selskabets dokumentation er utilstrækkelig, og at selskabet ikke har villet bidrage til sagens oplysning, at der er fejl og mangler ved TP-dokumentationen, at den underliggende dokumentation vedrørende de facto-prisfastsættelsen mangler, samt at samhandlen ikke er udspecificeret på salgsselskaberne.

Synspunkterne bestrides. Selskabet har ud over den omfattende og grundige TP-dokumentation fuldt ud samarbejdet med SKAT og tilvejebragt de oplysninger, herunder redegjort for samhandlen med de enkelte salgsselskaber samt erklæret sig rede til at fremlægge yderligere dokumentation.

Selskabet fremlægger nu også prislisterne for standardiserede maskiner på Skatteministeriets opfordring. Det skal for god ordens skyld gentages, at SKAT ikke tidligere har bedt om dokumentationen.

Selskabet genfremlægger ligeledes den omfattende dokumentation vedrørende priserne på kundetilpassede maskiner, som oprindeligt blev dokumenteret på SKATs anmodning.

SKATs anbringender vedrørende de facto-prisfastsættelsen, som ifølge Skatteministeriet er sagens centrale punkt, er således åbenbart forkerte. Som det fremgår, har selskabet tværtimod løbende udfærdiget og opbevaret skriftlig dokumentation for den koncerninterne samhandel, og selskabet har udarbejdet en TP-dokumentation, der fuldt ud lever op til skattekontrollovens krav.

SKAT mangler således også helt grundlæggende hjemmel til at tilsidesætte selskabets selvangivne indkomst og foretage et skøn.

Det af SKAT udøvede skøn

Den testede part

Skatteministeriet er principielt enig i, at selskabet er "Entrepreneur" og anerkender tillige at der er tale om et "produktions-, udviklings- og rettighedsselskab...".

Til sammenligning betegner Skatteministeriet salgsselskabernes funktioner og risici som "simple".

Det er således enighed mellem sagens parter om, at salgsselskaberne er den mindst komplekse af parterne, sådan som selskabet har redegjort for i sin TP-dokumentation side 27.

Det følger dermed også af danske og OECD-baserede regler, at selskabet skulle betale salgsselskaberne rutinemæssigt på trods af de vanskelige markedsvilkår.

Der er hverken holdepunkter i OECD's regler eller dansk lovgivning og retspraksis til støtte for SKATs fremgangsmåde, ligesom SKAT mangler at redegøre for, hvordan en mark-up baseret på ordreproducerende virksomheders totale omkostninger skulle kunne udgøre et bedre grundlag for fastsættelsen af samhandlen på armslængdevilkår end selskabets opgørelse, endside hvordan SKATs mark-up skulle kunne udgøre et acceptabelt grundlag for en regulering af selskabets indkomst, henset til at selskabet er "Entrepreneur".

Det følger af fast og langvarig praksis, at SKATs skønsmæssige forhøjelser af en skatteydners selvangivne indkomst skal være konkret forankret i realiteterne omkring skatteyderen, jf.

U.2009.476/2H, TfS 1995, 361V og TfS 1985, 386V. Det er SKATs skøn i denne sag ikke.

SKATs benchmark-analyse

Selskaberne

Det forhold, at SKAT forkert udpeger selskabet som den testede part, er i sig selv tilstrækkeligt til, at skønnet kan tilsidesættes. Vedrørende SKATs benchmark-analyse bemærkes derudover, at mindst seks ud af de fjorten selskaber, SKAT har baseret sin mark-up på, ikke er sammenlignelige med selskabet for så vidt angår produkt og funktionalitet.

Virksomhed C i Italien (nr. 45) producerer for eksempel flaskerensmaskiner, påfyldningsmaskiner, proppemaskiner og kapselpåsetningsmaskiner. Der fremgår intet om, at Virksomhed C skulle foretage hverken forskning, udvikling, produkt- strategi eller projektkoordinering.

Virksomhed D. i Tjekkiet (nr. 46) laver udstyr til “chemical, petrochemical, pharmaceutical and food industry, for classical power stations and nuclear ones, for related lines”.

Virksomhed D' indtjening af omkostningerne ved produktion af udstyr til bl.a. kernekraftværker er helt åbenbart ikke anvendeligt som grundlag for en mark-up af en virksomhed som Tetra Pak Hoyer AIS, der leverer procesanlæg til iscremeindustrien.

Det samme gør sig gældende for Virksomhed E og Virksomhed F.

Virksomhed E i Tjekkiet (nr. 52) producerer “machines and equipment for the meat processing industry. In particular ... (they specialize in equipment for thermal processing of meat, i. e. smoking chambers, cooking chambers, chilling chambers for intensive chilling of smoked products, air conditioned cold smoke pre-ripening and curing units for production of fermented thermally unprocessed products, air conditioned post-ripening and drying units for maturing and drying of thermally un processed and processed products and boiling kettles.”

Virksomhed F (nr. 53) leverer “slaughtering and meat processing systems as well as

storage and cooling room transport systems for cattle, pigs and sheep”.

Virksomhed G. i Italien (nr. 57) producerer “production lines for plastics processing in the blown film, sheet & foil, and pipe extrusion fields”.

SKATs benchmark er dermed heller ikke baseret på sammenlignelige selskaber.

SKATs skøn tager heller ikke hensyn til, at produktionsomkostningsniveauerne i flere af de lande, hvor selskaberne i analysen er placeret, herunder i Tjekkiet, Bulgarien og Rusland, er markant lavere end i Danmark.

Søgekriterierne

Der er en række grundliggende fejl i de beregningsforudsætninger, som SKAT baserer sin mark-up på. Det er dels et resultat af, at SKAT i strid med generelle TP-principper har valgt selskabet, som ubestridt er den mest komplekse af parterne, som den testede part, jf. ovenfor.

Hertil kommer en række andre forhold ved selve Amadeus-søgningen, der gør, at resultatet baseres på få virksomheder og dermed er ikke udgør et pålideligt grundlag for et skøn.

SKAT har uden nærmere at redegøre for sit valg medtaget selskaber med en uafhængighedsgrad på 50 % eller mere, selvom en strengere margin 25 % normalt bruges for at sikre et mere retvisende billede ved at frasortere selskaber, der er en del af samme koncern. Selskaber, der er forbundne og dermed ikke relevante for SKATs benchmark-analyse, udgør 4 ud af de fjorten selskaber (nemlig nr. 32, 42, 56 og 62).

Endvidere opererer SKAT med en minimumsomsætning på 10 mio. EUR. Normalt ligger minimumsomsætningen i benchmark-analyser på mellem 2 mio. EUR og 5 mio. EUR for ikke at udelukke for mange potentielle sammenlignelige virksomheder ved første screening.

Skatteministeriet opfordres (7) til at begrunde, hvorfor det kun er selskaber med EBIT-tal for årene 2007 og 2008, der er valgt

som sammenlignelige. Perioden under revision er 2005-2009, og SKATs kriterium er ikke nærmere understøttet.

Markedssituationen

Markedssituationen for procesanlæg til iscremeindustrien har været overordentlig vanskelig i de år, sagen drejer sig om, hvilket selskabet også har redegjort for i TP-dokumentationens industri- og markedsanalyse.

I tre ud af de fem indkomstår denne sag drejer sig om, har enten X A/S eller Y ApS (Selskabets to største konkurrenter) eller begge haft underskud.

Skatteministeriet anerkender da også, at selskabets konkurrenter har haft svingende resultater.

Selskabet har allerede redegjort for de grundliggende problemer med SKATs skøn, herunder ikke mindst at SKAT vælger den mest komplekse af parterne som den testede part.

Udover at SKAT baserer sit skøn på data vedrørende ikke-sammenlignelige ordreproducerende virksomheder, lider SKATs skønsmæssige forhøjelse af selskabets skattepligtige indkomst af den alvorlige fejl, at SKAT ikke tager højde for de ubestridt endog meget vanskelige betingelser, der gjaldt for producenter af udstyr til iscremeindustrien.

Også af den grund bør SKATs skøn tilsidesættes, jf. TfS 2010, 168V og TfS 1999, 7240.

Selskabets dokumenterede tab

Selskabet har dels i sin TP-dokumentation, dels i det efterfølgende forløb nøje redegjort for årsagerne til selskabets tab, der vedrører (i) en for kompleks produkt-portefølje, (ii) ekstremt kritiske kvalitetsproblemer med en række produkt-linjer, der ikke var tilstrækkeligt gennemtestede, (iii) et fejlslagent R&D program, (iv) resultatløse produktinitiativer og (v) manglende evne til at eksekvere.

SKATs skøn tager heller ikke højde for de dokumenterede og særegne tab, og beregningsforudsætningerne for SKATs skøn er

også af disse grunde forkerte, jf. TfS 2010, 168V og TfS 1999, 7240.

Virkningen af SKATs mark-up for salgsselskaberne

SKAT har på ingen måde godtgjort endsige sandsynliggjort, at der er handlet til andre priser, end der kunne opnås hos andre, hvilket der heller ikke er. Tværtimod er SKATs skøn baseret på en helt anden type virksomhed end selskabets, ligesom SKAT ikke forholder sig til de specifikke markedsforhold og de forretningsmæssige problemer, der har forårsaget selskabets tab.

At skønnet er åbenbart urimeligt og dermed bør tilsidesættes bekræftes da også af, at forhøjelsen af selskabets indkomst med DKK 353.381.000 fører til en resultatgrad på - 3,36 % salgsselskaberne, jf. den fremlagte opgørelse.

Ingen uafhængige salgsselskaber ville acceptere at markedsføre varer for en entrepreneur (såsom selskabet) under sådanne betingelser.

Sammenfatning

Selv hvis SKAT havde hjemmel til at tilsidesætte selskabets selvangivne indkomst og foretage et skøn, hvilket som nævnt bestrides, er skønnet åbenbart urimeligt og hviler på et forkert grundlag og bør dermed tilsidesættes, jf. SKM2011.209.HR, SKM2009.37.HR og UfR 2005.658/2H.

Det udøvede skøn er åbenbart urimeligt af flere selvstændige grunde og ikke mindst, når disse grunde ses i sammenhæng.

SKAT omkvalificerer faktisk selskabet fra at være "Entrepreneur" til ordreproducerende og udpeger endvidere selskabet som den testede part i stedet for salgsselskaberne, uanset at salgsselskaberne ubestridt udgør den mindst komplekse part.

Fremgangsmåden er helt grundlæggende i strid med generelle TP-principper, og den resulterer i en arbitrær og forkert skønsmæssig forhøjelse af Selskabets indkomst.

Selve SKATs benchmark-analyse bygger på transaktioner, der vedrører en lang række forskellige og ikke-sammenlignelige aktiviteter og funktioner, ligesom SKAT heller ikke tager hensyn

til, at produktionsomkostningsniveauerne i flere af de lande, hvor selskaberne i analysen er placeret (herunder i Tjekkiet, Bulgarien og Rusland) er markant lavere end i Danmark.

SKATs skøn hviler således på et forkeret grundlag og skal allerede af disse grunde tilsidesættes, jf. TfS 1995, 361V og TfS 1985, 386V.

SKATs skøn er endvidere lavet uden nogen form for hensyntagen til markedsforholdene for producenter af udstyr til iscreme-industrien, og SKATs skøn tager heller ikke højde for selskabets dokumenterede og særegne tab. Også af disse grunde er skønnet tilsidesætteligt, jf. TfS 2010, 168V og TfS 1999, 724Ø.

De adskillige og alvorlige fejlagtige beregningsforudsætninger gør SKATs skøn åbenbart urimelig.

Dette bekræftes yderligere ved, at SKATs forhøjelse af selskabets indkomst med DKK 353.381.000 fører til en resultatgrad på -3,36 % salgsselskaberne.

Selskabet har dermed på et objektivt bestyrket grundlag påvist, at SKAT helt åbenbart er gået ud over grænserne for, hvad der kan anses for at være et rimeligt skøn ved forhøjelsen af selskabets skattepligtige indkomst og dermed, at de skønsmæssige ansættelser bør tilsidesættes.

Der er i øvrigt henvist til indlæg af 16. marts 2012, af 23. maj 2013, af 18. februar 2014, af 12. maj 2014 og af 10. maj 2016 med bilag.

Selskabets bemærkninger til Skatteankestyrelsens indstilling

Selskabets repræsentant har ved indlæg af 13. marts 2017 erklæret sig uenig i Skatteankestyrelsens foreløbige indstilling i sagen.

Selskabet mener ikke, at SKAT har været berettiget til at foretage et skøn efter dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8 (nu stk. 9), da det ikke er rigtigt at der mangler en sammenlignelighedsanalyse, som det er gjort gældende i Skatteankestyrelsens indstilling.

Selskabet er ikke i stand til at anvende sammenlignelige uafhængige transaktioner i sit TP-setup, og derfor er der ikke beskrevet

sådanne transaktioner. Dette er, ifølge selskabet, heller ikke et krav i henhold til skattekontrollovens § 3 B eller dokumentationsbekendtgørelsen.

TP-dokumentationen indeholder derimod en sammenlignelighedsanalyse på avancenniveau, idet der er foretaget en vurdering af salgsselskabernes gennemsnitlige fortjeneste ved salg på bruttoavancenniveau og EBIT-niveau. Det fremgår udtrykkeligt af selve TP-dokumentationen, at en nettoavance på 7 % for salgsselskaberne konkret er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Selskabet har i forbindelse med klagesagen fremlagt en databaseundersøgelse, som selskabet mener, burde være blevet behandlet i kontorindstillingen, herunder navnlig oplysningen om, at interkvartil intervallet for sammenlignelige virksomheder er på mellem 4,81 -8,49 % med en median på 5,75 %. Den udarbejdede databaseundersøgelse støtter således utvetydigt selskabets vurdering, nemlig at en margin på 7 % for salgsselskaberne vedrørende Category Ice Cream er rimelig.

Det er endvidere uklart, hvilken betydning det skulle have for armslængdeprincippet, at Skatteankestyrelsen har påpeget at de avancer, som selskabet har beskrevet i TP-dokumentationen, at salgsselskaberne og produktionsselskaberne skal tjene, ikke er implementeret som beskrevet, idet indtjeningerne i salgsselskaberne i flere af de relevante indkomstår ligger udenfor de beskrevne avancer. E&Y har allerede i TP-dokumentationen redegjort for, at udsving beror på handel med andre selskaber end det danske.

Hvad angår SKATs beregning af en mark-up i sit skøn, er mindst seks ud af de fjorten selskaber der indgår i SKATs databaseundersøgelse, ikke sammenlignelige med selskabet for så vidt angår produkt og funktionalitet. SKAT har selv erkendt dette fsva. Virksomhed H med den virkning, at skønnet er nedsat med 28.459.000 kr.

Endelig mangler Skatteankestyrelsen at forholde sig til dels baggrunden og årsagerne for selskabets underskud, dels det forhold at den oprindelige forhøjelse af selskabets indkomst fører til en resultatgrad på -3,36 % i salgsselskaberne, hvilket ingen uafhængige salgsselskaber ville acceptere, og endelig det forhold, at sel-

skabet efter 2011 har opnået positive resultater hvilket dokumenterer at turn-around bestræbelserne er lykkedes.

Selskabets repræsentant har i forbindelse med retsmøde i Landskatteretten gjort gældende, at selskabet historisk set har været en endog meget profitabel forretning, og i 2011 og frem kunne selskabet fremvise et overskud på stand-alone basis. Overskuddet i 2011 og frem bekræfter også det af selskabet anførte, nemlig at det er en række forretningsmæssige faktorer, der ligger til grund for de realiserede, faktiske tab, og at selskabets turn-around bestræbelser har været kommercielt rigtige.

Repræsentanten har også kommenteret på Højesterets dom trykt i UfR 1998.898H, idet SKAT gør gældende, baseret på denne dom, at selskabets flerårige underskud er så usædvanlige, at dette forhold i sig selv berettiger SKAT til at ansætte indkomsten skønsmæssigt. Repræsentanten har hertil anført, at denne dom netop bekræfter, at der skal foretages en konkret vurdering af selskabet og omstændighederne ved underskuddene, herunder om de er sædvanlige. Dermed bekræfter dommen, at der ikke er grundlag for SKATs korrektion. Der er således ikke nogen hjemmel til en skønsmæssig forhøjelse af den grund at selskabet har haft underskud i en årrække.

Angående prisfastsættelsen så har klagerens repræsentant anført, at den faktiske prisfastsættelse er udførligt beskrevet i TP-dokumentationen, både for så vidt angår standardiserede og kundetilpassede maskiner. Når salgsselskaberne køber standardiserede maskiner, anvendes der således en listepris, som er fremlagt af selskabet. Når der således anvendes listepriser, der fastsættes en gang om året, er der ikke krav om yderligere dokumentation for den faktiske prisfastsættelse. Listepriserne sætter SKAT fuldt ud i stand til at vurdere, om de interne transaktioner er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det fremgår videre af fremlagte bilag, at selskabet udarbejder priser for større projekter fra gang til gang, og at priserne forhandles mellem selskabet og salgsselskaberne. Selskabet har således fra starten oplyst, at priserne på kundetilpassede maskiner bliver fastsat på ordretidspunktet og dermed også løbende og i nær sammenhæng med de kontrollerede transaktioner.

Selv hvis Landsskatteretten måtte nå frem til, at selskabet ikke har udarbejdet den nødvendige dokumentation efter skattekontrollen har selskabet fuldt ud godtgjort, at transaktionerne er

foretaget på armslængdevilkår ved sin TP-dokumentation, fremlæggelse af listepriser, den efterfølgende udarbejdede databaseundersøgelse samt ved møder og gennem øvrige skriftlige bemærkninger til SKAT og supplerende dokumentation.

Vedrørende SKATs databaseundersøgelse har klagerens repræsentant gjort gældende, at SKATs tilgang er i strid med OECD anerkendte metoder, der foreskriver at den mindst komplekse part skal være testet part. Det er ubestridt det danske selskab, der er den mest komplekse part, da de blandt andet har unikke immaterielle aktiver. Salgsselskaberne er ubestridt de mindst komplekse enheder.

Kammeradvokatens udtalelse

Kammeradvokaten har på vegne af SKAT indstillet, at den påklagede afgørelse bliver stadfæstet, dog således at den samlede beløbsmæssige forhøjelse nedsættes fra 353.384.000 kr. til 324.925.000 kr., da SKAT er enig i, at ét selskab skal udgå af SKATs benchmark.

SKAT har i sin afgørelse forhøjet selskabet med en manglende indkomst i indkomstårene 2005 - 2009, da selskabet ikke som påkrævet er blevet vederlagt på armslængdevilkår i sine kontrollerede transaktioner.

Selskabet har gennem 12 år haft kroniske underskud, der skaber en stærk formodning for SKATs vurdering af, at vederlæggelsen ikke er på markedsvilkår, og at selskabet derfor *mangler* en skattepligtig indkomst.

De vedvarende underskud er således en klar indikation på, at der er noget galt med selskabets indtjening, og underskuddene kan skyldes tre faktorer: 1) selskabet har for lave interne afregningspriser, 2) selskabet varetager funktioner for andre koncernselskaber uden at blive honoreret for det, eller 3) der foreligger helt ekstraordinære omstændigheder i markedet, der tilsiger, at en uafhængig tredjemand på tilsvarende vis ville fortsætte driften trods den lange periode med underskud.

Der er intet grundlag for at antage, at sidstnævnte situation skulle foreligge, og selskabet har ikke bevist, at de kroniske underskud gennem den 12 år lange periode skyldes sådanne helt

ekstraordinære omstændigheder, hvilken bevisbyrde påhviler selskabet.

De fremlagte (i vidt omfang udokumenterede) tal fra selskabet viser også, at der sker en *skævvridning* af fortjenesten mellem selskabet og koncernens salgsselskaber, og at de sidstnævnte selskaber realiserer uforholdsmæssige høje avancer på bekostning af det underskudsgivende produktionsselskab, her det klagende selskab.

Selskabet har indleveret en til brug for skattesagen udarbejdet - og dermed ikke rettidig - TP-dokumentation, der er så mangelfuld, at den ikke kan danne grundlag for en efterprøvelse af, hvorvidt priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner er på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2 og skattekontrollovens § 3 B, stk. 5. Selskabet har heller ikke villet oplyse sagen og har undladt at opfylde SKATs relevante anmodninger om materiale.

Endvidere viser en benchmarkanalyse gennemført af SKAT en markedsindtjening hos uafhængige produktionsselskaber på 6,04 % af de afholdte omkostninger, hvilket viser, at vederlæggelsen af selskabet med store underskud til følge ikke er på armslængdevilkår.

SKAT kan derfor udøve et *skøn* over indtjeningen hos selskabet hidrørende fra de kontrollerede transaktioner, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3. Det udøvede skøn baserer sig på resultaterne af benchmarkanalysen. SKAT har i sin skønsudøvelse ikke - som flere gange hævdet af selskabet i klagen - foretaget en *omkvalifikation* af selskabet, men har derimod lagt de af selskabet oplyste funktioner og risici til grund. Ud fra den foreliggende (sparsomme) dokumentation har SKAT herefter udøvet det bedst mulige skøn. Selskabet har ikke løftet bevisbyrden for, at dette saglige skøn er tilsidesætteligt.

De fremlagte (og i vidt omfang udokumenterede) tal for selskabet og salgsselskaberne viser også en skævvridning af fortjenesten mellem henholdsvis produktions-, udviklings- og rettig-hedsselskabet samt selskabet over for salgsselskaberne, der opnår en fortjeneste, der slet ikke afspejler disse selskabers simple funktioner og risici. Således oppebar salgsselskaberne i henhold til selskabets oplysninger f.eks. en gennemsnitlig bruttoavance på isproduktionsmaskinerne i perioden 2005 - 2009 på (mindst) 12,3 %, mens selskabet heroverfor i samme periode blot havde

en bruttoavance på 2,74 %. Denne fordeling skal ses i lyset af, at salgsselskaberne alene forestår salg og fakturering, mens al ansvar, risiko, produktudvikling - og dermed også indtjeningspotentiale - ligger hos selskabet.

Da selskabets dokumentation ikke som krævet, jf. skattekontrollovens § 3 B muliggør en efterprøvelse af, hvorvidt samhandlen (som forudsat) er sket på armslængdevilkår, har SKAT udarbejdet en benchmarkanalyse for at finde frem til, hvad en uafhængig producent tjener. I mangel af fyldestgørende oplysninger om salgsselskaberne, har SKAT været nødsaget til at vælge selskabet som den testede part i analysen.

SKAT har ud fra nettoavancemetoden (TNMM) undersøgt markedsindtjeningen i et produktionsselskab som selskabet. SKATs benchmarkanalyse og fastsættelse af armslængdeindtjeningen er udførtligt gennemgået i sagsfremstillingen side 36 - 39.

SKATs benchmark viser, at sammenlignelige, uafhængige produktionsselskaber har en indtjening på mellem 3,70 % og 9,02 % af de totale omkostninger med en median på 6,04 %. Til sammenligning har TPFi i alle de omtvistede indkomstår negativ EBIT på mellem 9,2 % og 21,7 % med et vægtet gennemsnit på minus 16,4 %, jf. sagsfremstillingen side 39, over midten.

Da selskabets TP-dokumentation er for sent udarbejdet, da dokumentationen er mangelfuld, og da benchmarket viser, at selskabets resultater ikke er på markedsvilkår, har SKAT skønmæssigt fastsat selskabets indtjening til medianen på 6,04 % af omkostningerne, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 og stk. 8, resulterende i den indbragte forhøjelse.

Særligt vedrørende TP-dokumentationen er selskabets dokumentation for de 5 indkomstår udarbejdet og indleveret til SKAT den 17. september 2010. Der er ingen indikation i dette materiale på, at det er lavet forud for fristen for indlevering af selvangivelse for årene 2005 og 2009.

Dokumentationen indeholder indledningsvis en beskrivelse af Tetra Laval-koncernen og af selskabets rolle heri. Dernæst beskrives markedet, og der foretages en funktions- og risikoanalyse. I henhold til funktionsanalysen forestår selskabet alle centrale funktioner på nær selve salget, som salgsselskaberne (i et vist omfang) tager sig af.

Salgsselskaberne bærer kredit- og valutarisiko, mens selskabet bærer markeds-, lager- og produktrisikoen, jf. TP-dokumentationen, side 27.

De koncerninterne transaktioner er kvantificeret på produktniveau i TP-dokumentationen, side 32, men det fremgår ikke, hvem transaktionerne er foretaget med.

I TP-dokumentationen, side 27, foretager selskabet angiveligt et metodevalg og vælger videresalgsmetoden (resale price method) til at teste markedsmæssigheden af resultaterne i salgsselskaberne.

Om metoden anfører selskabet på side 39, 3. - 5. afsnit:

“Using this method, an arm’s length transfer price is determined by subtracting a reasonable amount from the expected final sales price the buyer in the internal transaction will receive, when the equipment is resold to an external part [...]

The challenge when using the Resale Price Method is to determine the “reasonable” amount, or rather “reasonable” percentage, to deduct. The reasonable level is influenced by the functions and risk that is performed and transferred to the buying company. Since it is the risk and transferred responsibility (tasks) that determines this level, it opens a wider range of possible benchmarks, since the compared transactions not necessarily need to reflect transfers of similar products. For the Tetra Pak Hoyer Group it means that a reasonable level can be determined by comparing with other actors with a similar setup”.

Selv om selskabet således selv anfører, at markedsfortjenesten hos salgsselskaberne skal udfindes gennem en sammenligning med fortjenesten hos andre (uafhængige) selskaber, foretager selskabet imidlertid ikke denne sammenligningsanalyse.

I stedet oplister selskabet i TP-dokumentationen, side 40, en oversigt over resultaterne i salgsselskaberne (result in Market Companies Front-End) og konstaterer, at salgsselskaberne har en fortjeneste på produktionsmaskinerne (“capital equipment”) på mellem 7 - 22 %, mens det “normale” niveau - uden nogen form for analyse eller dokumentation - heroverfor anføres at være mellem ca. 10- 15 %, jf. TP-dokumentationen side 41, 2. afsnit.

I oversigten er det anført, at der er tale om samlede resultater af al omsætningen i salgsselskaberne ("sum of all TPMC where Ice Cream only accounts for approx. 2%"). Heroverfor har selskabet på et møde med SKAT den 25. august 2011 oplyst, at de oplyste resultater (alene) vedrører salget af BUIC-produkter (forretningsområdet for ismaskiner).

Tilsvarende oplystes på side 41 en (udokumenteret) oversigt over resultaterne i produktionsselskaberne, og den konstaterede fortjeneste forbundet med salg af maskinerne sammenholdes med en intern målsætning om en margin på 13 - 18 % for "capital equipment".

Den konsoliderede fortjeneste på salg af maskinerne (dvs. for både produktions- og salgsselskaberne) er opgjort på side 42 og sammenholdt med en normmargin ("a normal consolidated margin level") på mellem 20 -25 %, jf. næstsidste afsnit.

Taget efter ordlyden mener koncernen tilsyneladende, at salgsselskaberne skal have en højere margin end produktionsselskaberne, der ejer de værdifulde immaterielle aktiver. Når den konsoliderede normmargin er 20 - 25 %, jf. ovenfor, og den interne målsætning for produktionsselskaberne er lavere med de nævnte 13 - 18 %, indebærer dette nødvendigvis, at salgsselskabernes normmargin er højere end den konsoliderede normmargin på 20 - 25 %. Det betyder, at de rutinefunktioner, som salgsselskaberne udfører, belønnes højere end de værdiskabende funktioner, som ejeren af de immaterielle aktiver bidrager med.

Det er ikke oplyst, hvordan koncernen opgør normmarginer for salgsselskaberne, herunder hvorvidt normmarginen omfatter en margin på selve maskinkøbet. Selskabet har ikke indtil nu villet bidrage til dokumentation af sagen vedrørende det centrale punkt, nemlig hvordan prisfastsættelsen de facto sker i koncernen.

De oplyste normtal-målsætninger i dokumentationen er såvel uforklarede som udokumenterede, og selskabet har end ikke forsøgt at vise, at de anførte normtal er udtryk for, hvad uafhængige salgsselskaber ville tjene ved tilsvarende salg.

Dertil kommer, at de oplyste tal og avancer lider af helt grundlæggende mangler:

Således vedrører resultaterne ikke alene produkter købt fra selskabet, men derimod alt salg af ismaskiner i koncernen og derved også salg af maskiner, der stammer fra det kinesiske produktionsselskab og fra uafhængige. Skønt opfordret hertil af SKAT har selskabet ikke kunnet isolere salgsselskabernes omsætning af og avance vedrørende varer fra selskabet og resultaterne i TP-dokumentationen kan derfor ikke bruges til at teste denne avance i salgsselskaberne, der fortsat er udokumenteret.

Endvidere er der i dokumentationen taget centrale forbehold, der også fører til, at tallene ikke giver et sikkert grundlag for at vurdere avancen i salgsselskaberne forbundet med salget af selskabets produkter. Således fremgår det af teksten under resultat-skemaet for salgsselskaberne, jf. TP-dokumentationen, side 40:

“Please note that some figures in this specification are estimated by Tetra Pak Hoyer Group. Some figures are confidential and as a result not available for Tetra Pak Hoyer Group. Other figures are estimated since they are not possible for Market Companies to split on the different Product Categories. The Margins used for Spare Paris in Front-end are total margins for Spare Paris in Front-end, i.e. for sale of Spare Paris of alle Product Categories.”

Det er uforklaret, hvilke tal, der er udtryk for selskabets egne estimater, og hvilke der er “fortrolige”, ligesom den kvantitative betydning af disse estimater og manglende oplysninger i det hele er ukommenteret. Det er selvfølgelig uacceptabelt, at selskabet og den koncern, hvori den indgår, mener, at der kan være relevante oplysninger for skatteligningen, der er fortrolige i forhold til SKAT.

Selskabet anslår selv, at ca. 80 % af salgsselskabernes omsætning af BUIC-produkter vedrører varekøb fra selskabet, jf. brev af 24. oktober 2011 fra E&Y til SKAT, side 16, 3. afsnit.

Sammenholdes varesalget af maskiner i selskabet, som oplyst i ovennævnte brev side 20, pkt. 14 (under posten “processing systems”) med det tilsvarende varekøb i salgsselskaberne som oplyst i TP-dokumentationen, side 40, fremgår det imidlertid, at ca. 1/3 af det samlede indkøb af maskiner i salgsselskaberne ikke hidrører fra selskabet, jf. sammenstillingen i sagsfremstillingen, side 86, under midten. Også af denne grund kan de i vidt omfang skønnede (og udokumenterede) avancer ikke lægges til grund for en vurdering af samhandlen med selskabet.

ANBRINGENDER:

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det overordnet gældende, at SKAT har været berettiget til at foretage et skøn over selskabets kontrollerede transaktioner, og at selskabet ikke har godtgjort, at det udøvede skøn er tilsidesætteligt.

Interesseforbundne parter skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner (armslængdeprincippet), jf. ligningslovens § 2.

Når der som i den foreliggende situation er tale om kontrollerede transaktioner, påhviler der selskabet såvel en oplysningspligt som en dokumentationspligt vedrørende de pågældende transaktioner, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, og stk. 5. Manglende (herunder mangelfuld) opfyldelse af dokumentationspligten fører til, at skattemyndighederne er berettiget til at udøve et skøn over de kontrollerede transaktioner, jf. § 3 B, stk. 5 og stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Selskabet bærer herefter bevisbyrden for, at det udøvede skøn er tilsidesætteligt, jf. f.eks. UfR 2011. 1472 H. Skønnet kan alene tilsidesættes, hvis selskabet godtgør, at det er åbenbart urimeligt eller hviler på et forkert grundlag. Denne bevisbyrde har selskabet ikke løftet.

Tre forhold fører i nærværende sag hver for sig og tilsammen til, at SKAT har været berettiget til at ansætte de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt og til, at selskabet bærer en tung og skærpet bevisbyrde for, dels at klagerens indkomst slet ikke skal forhøjes, dels at det udøvede skøn kan tilsidesættes:

For det første er den fremlagte (samlede) TP-dokumentation først udarbejdet til brug for skattesagen og dermed tidsmæssigt efter de omtvistede indkomstår. Endvidere er dokumentationen så mangelfuld, at den ikke muliggør en efterprøvelse af de kontrollerede transaktioner, og dermed ikke opfylder dokumentationskravet i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5. Skattemyndighederne kan derfor udøve et skøn over selskabets kontrollerede transaktioner, jf. § 3 B, stk. 8, som det påhviler selskabet at godtgøre kan tilsidesættes.

For det andet har det danske selskab været drevet med kronisk underskud igennem en ubrudt årrække på 12 år. Ingen uafhængig tredjemand ville (fortsætte med at) drive en virksomhed på vilkår, der fører til underskud gennem så lang en periode, og den fortsatte drift på uændrede vilkår er derfor ikke markedsmæssig. Forholdene er usædvanlige - allerede dette forhold berettiger SKAT til at ansætte indkomsten skønsmæssigt, jf. UfR 1998.898 H, med mindre selskabet godtgør, at de kroniske underskud beror på udefrakommende forhold.

For det tredje viser resultaterne i selskabet sammenholdt med SKATs benchmarkanalyse utvetydigt, at selskabet ikke aflønnes på markedsvilkår. Således ville et uafhængigt produktionsselskab på tilsvarende transaktioner realisere en gennemsnitlig fortjeneste på 6,04 % af afholdte omkostninger, mens selskabet gennem hele perioden har haft store underskud.

Manglende opfyldelse af dokumentationspligt i skattekontrollovens § 3 B

Såvel det forhold, at selskabets TP-dokumentation er udarbejdet efterfølgende som det forhold, at dokumentationen er mangelfuld, fører til, at SKAT kan udøve et skøn over indkomsten hos klageren hidrørende fra de kontrollerede transaktioner, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 og stk. 8.

Efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, kan skattemyndighederne udøve et skøn over skatteansættelsen, hvis den skattepligtige ikke indgiver selvangivelse (eller hvis selvangivelsen er så mangelfuld, at den ikke kan lægges til grund). Henvisningen til bestemmelsen i § 3 B indebærer, at skattemyndighederne på tilsvarende vis kan fastsætte den omtvistede indkomst skønsmæssigt, hvis den skattepligtige ikke indleverer den foreskrevne dokumentation for de kontrollerede transaktioner, eller hvis en indleveret dokumentation ikke (som påkrævet) sætter skattemyndighederne i stand til at vurdere disse transaktioner.

Den dokumentation, der skal udarbejdes efter § 3 B, skal udarbejdes løbende i nær tidsmæssig sammenhæng med de kontrollerede transaktioner. Det er således ikke meningen med bestemmelsen, at den grundlæggende dokumentation for priser og vilkår først skal tilvejebringes flere år efter, at transaktionerne har fundet sted, når en prøvelse af transaktionerne eventuelt måtte komme på tale.

Det fremgår af bestemmelsens ordlyd om, at skatteyderen skal "udfærdige og opbevare" skriftlig dokumentation for sine priser og handelsvilkår, og at denne dokumentation på begæring skal "forelægges" SKAT. I modsætning til den mere omkostningskrævende dokumentation i form databaseundersøgelser, skal den grundlæggende dokumentation kan netop ikke udarbejdes på SKATs begæring, men forudsættes løbende udarbejdet og opbevaret.

Ordlydsfortolkningen af bestemmelsen om, at der løbende skal udarbejdes dokumentation for de kontrollerede transaktioner, er også i overensstemmelse med bestemmelsens forarbejder, jf. FT 1997-98, 1. samling, Tillæg A, side 1896ff:

"Det foreslåede krav om et dokumentationsgrundlag i virksomheden betyder, at virksomhederne ikke efterfølgende skal etablere den fornødne dokumentation, hvilket ville blive sværere og sværere jo længere tid, der forløb efter transaktionen [...]

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 skatte- myndighedernes begæring forelægges disse [...]

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 vurdering af om de interne transaktioner er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet, ofte ikke er komplet [...]

Ved lovforslaget forlænges fristen for skattemyndighedernes korrektioner vedrørende de kontrollerede transaktioner med to år. Idet der ved den foreslåede bestemmelse i skattekontrollovens § 3 B stilles krav om et dokumentationsgrundlag i virksomheden, vil forlængelse af tidsfristen ikke medføre en uforholdsmæssig belastning for den skattepligtige ved, at der først efter en årrække kræves etableret et sådant dokumentations grundlag i forbindelse med, at der påtænkes gennemført en korrektion [...]

Dokumentationskravet på selvangivelsestidspunktet bør derfor begrænses til at kræve tilstrækkelig dokumentation til mere eller mindre at sætte skattemyndighederne i stand til at

fastlægge hvilke virksomheder, der skal undersøges nærmere.”

Efter forarbejderne er det dermed udtrykkeligt forudsat, at der udarbejdes en (grund)dokumentation på selvangivelsestidspunktet.

Dokumentationen tjener ikke blot et formål som redskab for en efterprøvelse fra SKATs side; dokumentationen er også et redskab for skatteyderen til at fastsætte de korrekte priser og vilkår i forbindelse med indgåelsen af den enkelte transaktion. Ved en efterfølgende udarbejdet dokumentation har materialet ikke længere karakter af et middel til at udfinde de rigtige priser, men derimod af en efterrationalisering.

Det er ubestridt, at den fremlagte TP-dokumentation først er udarbejdet i forbindelse med skattesagens opstart i september 2010. Med undtagelse af indkomståret 2009 har selskabet således ikke indsamlet den påkrævede løbende dokumentation, men har derimod udarbejdet en efterfølgende redegørelse af priser og vilkår i forbindelse med skattesagen.

Som gennemgået ovenfor medfører den manglende (oprindelige) dokumentation, at SKAT kan udøve et skøn over indkomsten fra de omtvistede transaktioner.

Dertil kommer, at den efterfølgende udarbejdede dokumentation er mangelfuld. Som nævnt ovenfor under afsnit 4 indeholder TP-dokumentationen ingen fyldestgørende oplysninger om hverken koncernens overordnede TP-politik eller organisatoriske og juridiske opbygning.

Efter både dokumentationsbekendtgørelsen (bkg. nr. 42 af 24. januar 2006) og SKATs dokumentationsvejledning (vejledning af 6. februar 2006) skal TP-dokumentationen indeholde en beskrivelse af koncernens såvel juridiske som organisatoriske struktur, jf. bekendtgørelsens § 4, stk. 2, nr. 1 og 2, og vejledningens afsnit 5.1.

Oplysningerne skal give SKAT et overblik over den samlede koncern og de forretningsmæssige aktiviteter, herunder et indblik i det konkrete selskabs rolle i koncernen, med henblik på at kunne finde de bedst egnede uafhængige transaktioner som sammenligningsgrundlag.

Det er derfor ikke tilstrækkeligt blot at belyse et snævert udpluk af koncernen, som TPH gør det og derudover oplyse, at de anfægtede transaktioner er indgået mellem koncernforbundne parter, jf. klagen, side 13, nederst.

Oplysningerne har et bredere sigte end blot at fastslå, at der er tale om koncernforbundne parter, og derfor fremgår det også udtrykkeligt af dokumentationsvejledningen, side 29, afsnit 5.1.1, at "samtlige enheder medtages i beskrivelsen af den juridiske struktur, og ikke kun dem som umiddelbart er involveret i de kontrollerede transaktioner" (min understregning).

Endvidere - og væsentligere - indeholder selskabets dokumentation ingen sammenlignelighedsanalyse og dermed ingen analyse af, hvorvidt de fastsatte priser og vilkår er i overensstemmelse, hvad uafhængige parter ville have aftalt.

Herved mangler materialet det helt afgørende element i en TP-dokumentation.

Transaktioner mellem uafhængige parter vil (næsten) altid være på markedsvilkår, og det centrale - og nødvendige - element i armslængdetesten er derfor testen af, hvorvidt den kontrollerede transaktion adskiller sig (på pris eller vilkår) fra, hvordan samme transaktion ville være indgået mellem uafhængige parter. Det fremgår også af OECDs Transfer Pricing Guidelines (herefter "guidelines" eller "TPG"), jf. TPG 1.6:

"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."

Selskabet har slet ikke foretaget en test af de kontrollerede transaktioner, men blot konstateret en "normmargin" eller en "intern målsætning" om marginen hos henholdsvis TPFI og salgsselskaberne. Uden en sammenligning med den tilsvarende margin hos uafhængige selskaber - som også forudsat i selskabets egen dokumentation - er dette jo blot udtryk for selskabets eget arbitrære skøn.

Når der - som her - således ikke sker en sammenligning med uafhængige transaktioner, er der ingen afstemning mellem koncernens interne priser og de priser, der ellers anvendes på markedet. Situationen svarer til, at en erhvervsdrivende ikke foreta-

ger løbende kasseafstemninger, men blot selv skønner, at pengene passer. I den situation vil regnskabsgrundlaget selvfølgelig være tilsidesætteligt. Tilsvarende er dokumentationen også tilsidesættelig her.

Dertil kommer, at de oplyste avancer i salgsselskaberne ikke vedrører transaktionerne med TPH og derfor ikke er udtryk for samhandelsvilkår og -priser for disse transaktioner.

De fremlagte resultat- og avanceoplysninger kan derfor ikke lægges til grund som udtryk for samhandlen mellem TPH og de respektive salgsselskaber, der foreligger ingen specificerede rede oplysninger om samhandlen med det enkelte salgsselskab, og der er ikke foretaget nogen analyse af, hvorvidt de (upræcise) avancer faktisk er på markedsvilkår.

Når dokumentationen lider af så alvorlige mangler på helt centrale punkter - og derved ikke sætter myndighederne i stand til at vurdere markedsmæssigheden af de kontrollerede transaktioner - er dokumentationskravet i § 3 B, stk. 5, ikke opfyldt, og skattemyndighederne kan udøve et skøn over indkomsten.

Det påhviler i den forbindelse ikke SKAT at godtgøre, at selskabets tab kan henføres til mangler i selskabets transfer pricing-setup, jf. klagen, side 8, m.f. SKAT har en lovhjemlet adgang til at skønne, når dokumentationspligten ikke er opfyldt, og som ved alle andre skatteskøn bærer skatteyderen efter fast højesteretspraksis herefter bevisbyrden for, at det udøvede skøn er tilsidesætteligt, jf. UfR 2011. 1472 H. Den bevisbyrde har selskabet ikke løftet.

Kroniske underskud

Selskabet har igennem alle indkomstårene 2005 - 2009 haft underskud på den primære drift, jf. oversigten i sagsfremstillingen i bilag 1, side 9. Også forud for - og efter - den reviderede periode havde selskabet underskud, jf. bilag 1, side 32, under midten.

Underskuddene gennem 12 år er en klar indikation på, at der er noget galt med selskabets indtjening, og underskuddene kan skyldes tre faktorer: 1) selskabet har for lave interne afregningspriser, 2) selskabet varetager funktioner for andre koncernselskaber uden at blive honoreret for det, eller 3) der foreligger helt ekstraordinære omstændigheder i markedet, der tilsiger, at en uafhængig tredjemand på tilsvarende vis ville fortsætte driften trods den lange periode med underskud.

Der er som tidligere nævnt intet grundlag for at antage, at sidstnævnte situation skulle foreligge, og selskabet har ikke bevist, at de kroniske underskud skyldes sådanne helt ekstraordinære omstændigheder. Selskabet bærer bevisbyrden for, at sådanne helt ekstraordinære omstændigheder har foreligget i den meget lange periode på 12 år, hvor selskabet har haft meget store underskud.

Til trods for de kroniske driftsunderskud har resultaterne ikke ført til ændrede samhandelsvilkår, ligesom eventuelle tiltag fra selskabets side ikke har kunnet føre til positive driftsresultater i den revidere periode.

Det har al formodning imod sig, at en uafhængig tredjemand ville fortsætte driften af en underskudsgivende virksomhed på uændrede vilkår igennem så lang en periode, hvilket også fremgår af OECD's TP-guidelines (2010), pkt. 1.70 - 1.71:

“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, unfavorable 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.

1.71 The fact that there is an enterprise making losses that is doing business with profitable members of its MNE group may suggest to the taxpayers or tax administrations that the transfer pricing should be examined. The loss enterprise may not be receiving adequate compensation from the MNE group of which it is a part in relation to the benefits derived from its activities. For example, an MNE group may need to produce a full range of products and/or services in order to remain competitive and realize an overall profit, but some of the individual product lines may regularly lose revenue. One member of the MNE group might realize consistent losses because it produces all the loss-making products. An independent enterprise would perform such a service only if it were compen-

sated by an adequate service charge. Therefore, one way to approach this type of transfer pricing problem would be to deem the loss enterprise to receive the same type of service charge that an independent enterprise would receive under the arm's length principle. "

Konkurrenterne X A/S og Y ApS har i samme periode konstateret positive resultater over perioden samlet set og de kroniske underskud hos TPH er således ikke begrundet i markedsforholdene.

Selskabet har anført, at de negative resultater skyldes driftsmæssige forhold i form af bl.a. reduceret efterspørgsel, fejlslagen R&D, tekniske problemer og ineffektiv forretningsstrategi, jf. klagen, side 9, mf.

Det er imidlertid udokumenteret, at TPH havde andre og sværere markedsbetingelser end de øvrige store aktører på markedet, der som nævnt begge realiserede overskud i samme periode, som selskabet kørte med kroniske underskud.

Det forhold, at selskabet eventuelt måtte kunne pege på konkrete fejlbeslutninger eller problemer med konkrete produktionslinier, forklarer ikke de kroniske underskud, der strækker sig ud over indkomstårene 2007 og 2008, hvor selskabet har fremhævet en konkret, fejlslagen produktionslinie.

Dertil kommer, at sådanne fejlbeslutninger/tekniske fejl ikke er udtryk for et for TPH særegent, driftsmæssigt forhold, da det er et grundlæggende vilkår for alle virksomheder, at der træffes gode og dårlige ledelsesmæssige beslutninger, og at der er risiko for (og opstår) fejl på produktionslinierne.

Den lange periode med underskud udelukker, at årsagen er almindelige, driftsmæssige forhold, som en uafhængig tredjemand ville imødegå ved enten at ændre vilkårene for driften eller ved at indstille denne.

Det har derimod formodningen for sig, at årsagen til den fortsatte - underskudsgivende - drift i stedet enten er varetagelsen af koncernens interesser i at være repræsenteret på og levere ydelser til markedet og/eller, at de interne afregningspriser har været for lave til ugunst for selskabet.

En varetagelse af koncernens interesse ville en uafhængig aftalepart kræve honorering for, og selskabet skal derfor også vederlægges i overensstemmelse hermed. For en sådan koncerninteresse taler det faktum, at koncernen - herunder TPH - har key account kunder, som benytter sig af koncernens ydelser inden for en række produkter, og hvor en eventuel underskudsgivende servicering af disse kunder inden for ét område kan være overskudsgivende for koncernen samlet set. TPHs key account kunder er virksomhed B og virksomhed A, og om disse kunder fremgår følgende af TP-dokumentationen:

“Furthermore the use of TPMC [salgsselskaberne] ease the access to the most important customers virksomhed A & virksomhed B, since these customers operates within several of the business areas where Tetra Pak Processing Solutions are doing business. When one of the business units in Tetra Pak has established a business relationship with [virksomhed A] or [virksomhed B] on a given market the other bus/ness units can clearly benefit from this.”

De oplyste (skønsmæssige) avancer i salgsselskaberne viser endvidere, at der sker en skævvridning af fortjenesten mellem henholdsvis TPH og salgsselskaberne.

Således opnår de simple salgsselskaber - hvis arbejde alene består i salgsfunktioner og udstedelse af fakturaer - en uforholdsmæssig (og ubegrundet) høj avance i forhold til produktionsselskabet TPH, der træffer alle beslutninger om produktionen og prisfastsættelsen, ejer de immaterielle rettigheder, besidder fagkundskaben og bærer de centrale risici.

På salg af isproduktionsmaskinerne (“capital equipment”) havde TPH til eksempel en gennemsnitlig bruttoavance i perioden 2005 - 2009 på 2,74 %.

Til sammenligning havde de simple salgsselskaber en gennemsnitlig bruttoavance på salg af maskinerne på (mindst) 12.3 %. Forskellen på avancen er eksorbitant og skal ses i lyset af, at 70 - 75 % af maskinerne er kundetilpassede maskiner, ved salget af hvilke TPH udfører alle funktioner og bærer alle risici.

Af selskabets dokumentation fremgår det også, at salgsselskaberne havde en gennemsnitlig avance på salg af reservedele på mellem 40,0 % og 42,6 %, selvom disse selskaber blot videresælger reservedelene, som TPH træffer beslutningerne om og bærer risiciene for.

Der er intet i koncernens TP-set up eller forhold i øvrigt, der til- siger, at salgsselskaberne som simpel distributør skal oppebære så store avancer, og en uafhængig tredjemand ville ikke acceptere en bruttoavance til distributøren på ca. 12 % for blot at forestå salgsarbejdet og udsende faktum, mens det rettighedshavende produktionsselskab alene fik en brutto- avance på 2,74 %.

Tilsvarende har det al formodning imod sig, at en uafhængig tredjemand ville vederlægge distributøren med en avance på 40 % for det simple arbejde at videresælge reservedele.

Den store avance i salgsselskaberne på salg af reservedele har- monerer heller ikke med selskabets oplysninger om, at THP (fortsat) bærer ansvaret for reservedelene og derfor også oppe- bærer størstedelen af fortjenesten herved, mens PSC kun afløn- nes med en margin på 5 %.

Selskabets egne tal skaber dermed en stærk formodning for, at der mangler en indkomst i TPH, som i stedet er tilgået salgssel- skaberne.

Under sådanne omstændigheder kan SKAT også udøve et skøn over indkomsten hidrørende fra de kontrollerede transaktioner, og selskabet bærer (også her) bevisbyrden for, at skønnet er tilsi- desætteligt.

Det udøvede skøn

Selskabets kroniske underskud og den manglende opfyldelse af dokumentationspligten i § 3 B, stk. 5, betyder, at SKAT kan udø- ve et skøn over indkomsten hidrørende fra de kontrollerede transaktioner, jf. § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Den testede part

Et skøn over fortjenesten hidrørende fra de kontrollerede transaktioner kan tage sit udgangspunkt i enten salgsselskaber- ne eller i TPH.

- Omsætningen hidrørende fra BUIC-delen, herunder fra TPH, udgør efter selskabets egne oplysninger imidlertid alene ca. 2 % af den samlede omsætning af koncernprodukter i salgsselskaber- ne. Selv hvis transaktionerne mellem TPH og de respektive

salgsselskaber havde været tilstrækkeligt belyst, er de samlede tal for salgsselskaberne slet ikke repræsentative for denne lille andel af omsætningen.

Dertil kommer, at selve opgørelsen af omsætning og avancer i salgsselskaberne i det hele er udokumenteret. Der foreligger f.eks. ingen oplysninger om, hvordan omkostninger allokeres i salgsselskaberne. Hvis et konkret salgsselskab f.eks. sælger 10 % TPH-produkter og 90 % øvrige koncernprodukter, kan det give en helt skæv avance, hvis omkostningerne fordeles direkte efter omsætningen. I tilfældet med kundetilpassede maskiner fra TPH er salgsselskabernes arbejde ganske minimalt og består reelt kun af fakturering, mens salget af øvrige koncernprodukter kan være anderledes omkostningstungt. I dette tilfælde er det helt misvisende, hvis 10 % af omkostningerne henføres til TPH.

Eksemplet viser, at der er mange faktorer, der påvirker avancen for de konkrete transaktioner, og tallene for den samlede omsætning er alt for spinkelt et grundlag til at kunne udlede noget om avancen på de blot 2 % af omsætningen, som ismaskinerne udgør.

Som nævnt ovenfor er de oplyste resultater i salgsselskaberne derudover såvel udokumenterede som upræcise, og de vedrører ikke - isoleret - samhandlen med TPH og kan derfor heller ikke lægges til grund som udtryk for eller resultatet af denne.

Da selskabets TP-dokumentation dermed ikke indeholder fornødne oplysninger om de kontrollerede transaktioner mellem TPH og de respektive salgsselskaber, ligesom selskabet heller ikke under skattesagen i øvrigt har fremlagt tilstrækkelige oplysninger, har det ikke været muligt for SKAT at teste markedsmæssigheden af de opnåede avancer i salgsselskaberne.

SKAT har derfor valgt det (på det foreliggende grundlag) eneste alternativ og foretaget en armslængdetest af resultaterne i TPH. Armslængdetesten, herunder metodevalget, er udførligt beskrevet i sagsfremstillingen, side 36 - 39 og i medfølgende bilag. Det er derfor forkert, når selskabet i klagen, side 8, 3. sidste afsnit, anfører, at 'SKAT har imidlertid ikke forsøgt at fastslå om Tetra Pak Hoyer A/S' transaktioner ikke var på armslængdevilkår [...]'. I modsætning til selskabet har SKAT netop foretaget en armslængdetest.

Der er vel at mærke ikke tale om, at SKAT foretager en omkvalifikation af TPH, som anført i klagen, side 2, 2. afsnit, og side 10, afsnit 5.3. Der synes at være grundlæggende enighed mellem parterne om, at de væsentligste aktiver, funktioner og risici er placeret hos TPH. SKAT omkvalificerer ikke de funktioner og risici, der ligger hos TPH. Det, SKAT derimod gør, er gennem en benchmarkanalyse - og inden for den margin der nødvendigvis ligger i en skønsudøvelse - at foretage den bedst mulige vurdering af, hvordan uafhængige parter med tilsvarende aktiver, funktioner og risici ville blive vederlagt i sammenlignelige transaktioner.

SKATs benchmarkanalyse

SKAT har i benchmarkanalysen foretaget en udsøgning i databasen Amadeus af uafhængige produktionsselskaber med sammenlignelige funktioner som TPH. Benchmarkanalysen viser, at de uafhængige produktionsselskaber indtjening ligger på mellem 3,70 % og 9,02 % (1. og 3. kvartil) af omkostningerne med en median på 6,04 %.

TPH's resultater afviger med en gennemsnitlig EBIT % i forhold til omkostninger i perioden 2005 - 2009 på - 14,08 markant fra resultaterne hos de uafhængige producenter og viser klart, at selskabets samhandelsvilkår er på armslængde. Når selskabet ikke har handlet på markedsvilkår - og ikke har opnået markedresultater - kan SKAT (også af den grund) udøve et skøn over indkomsten hidrørende fra de kontrollerede transaktioner.

Selskabet har ikke godtgjort, at de omfattede selskaber i benchmarket ikke er sammenlignelige med TPH, eller at det udøvede skøn i form af benchmarket i øvrigt er tilsidesætteligt, hvilken bevisbyrde påhviler selskabet.

I klagen, side 13, pkt. 5.5, er det blot summarisk anført, at "SKATs benchmark study er baseret på den antagelse at Tetra Pak Hoyer A/S kan karakteriseres som ordreproducerende (contract manufacturer). Som fremhævet ovenfor er denne antagelse uden hold i faktum og grundlæggende forkert.

Det er klart, at selskabet ikke ved en sådan ukonkret indsigelse har løftet bevisbyrden for, at det udøvede skøn er tilsidesætteligt. Som tidligere anført hviler det også på en misforståelse, når selskabet anfører, jf. f.eks. i klagen, side 2, 2. afsnit, at SKAT har

omkvalificeret TPH fra at være entreprenør til at være kontraktproducent - dette er ikke tilfældet.

Selskabet har i øvrigt heller ikke peget på, hvad der kunne træde i stedet for SKATs benchmark eller (i klagen) gjort sig overvejelser om, hvad et dokumenteret armlængderesultat i TPH - eller salgsselskaberne - kan være.

Sammenfattende har SKAT derfor kunnet udøve et skøn over indkomsten hos TPH hidrørende fra de kontrollerede transaktioner, og TPH har ikke løftet sin bevisbyrde for, at det udøvede skøn er tilsidesætteligt. Set i lyset af den gennemførte benchmarkanalyse og resultater hos sammenlignelige uafhængige producenter har en tilsidesættelse af skønnet også formodningen imod sig.

SKAT har dog anerkendt selskabets indsigelse mod et af de sammenlignelige selskaber inddraget i benchmarket, nemlig Virksomhed H. Da dette selskab har datterselskab i USA kan det ikke anses for uafhængigt, og SKAT er derfor enig i, at dette selskab udgår af benchmarket. Dette resulterer i en median på 4,42% og den regulerede median resulterer i, at den samlede forhøjelse ændres til 324.925.000 kr.

Der er i øvrigt henvist til indlæg af 19. december 2012, 16. december 2013, og 7. april 2014 med bilag.

Kammeradvokaten har ved indlæg af 9. februar 2017 erklæret sig enig i resultatet i Skatteankestyrelsens foreløbige indstilling i sagen.

Kammeradvokaten har i forbindelse med retsmøde i Landsskatteretten gjort gældende, at fire hovedanbringender hver for sig og tilsammen fører til, at SKAT kan udøve et skøn over indkomsten fra de kontrollerede transaktioner. For det første har selskabet været drevet med store og kroniske underskud igennem en ubrudt årrække på 12 år, hvilket skaber en stærk formodning for, at der mangler en indkomst i selskabet. For det andet viser SKATs benchmarkanalyse, at resultaterne i selskabet adskiller sig markant fra resultaterne hos uafhængige selskaber med sammenlignelige funktioner, aktiver og risici. For det tredje er den fremlagte TP-dokumentation først udarbejdet til brug for skattesagen og dermed tidsmæssigt efter de omtvistede indkomstår. For det fjerde er TP-dokumentationen så mangelfuld, at den ikke

muliggør en efterprøvelse af de kontrollerede transaktioner, og dermed ikke opfylder dokumentationskravet i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5.

Når SKAT er berettiget til at foretage en regulering, bærer selskabet herefter bevisbyrden for, at det udøvede skøn er tilsidesætteligt. Denne bevisbyrde har selskabet ikke løftet.

Kammeradvokaten har videre anført, at selskabets TP-dokumentation ikke indeholder de fornødne oplysninger om de kontrollerede transaktioner mellem det danske selskab og salgsselskaberne, herunder har klageren ikke kunnet isolere salgsselskabernes omsætning af varer og avancer fra selskabet. Det har således ikke været muligt for SKAT at teste markedsmæssigheden af de opnåede avancer i salgsselskaberne. Hertil kommer, at det ikke nødvendigvis er salgsselskaberne i koncernen, der er de mindst komplekse, da de har en unik værdi i koncernen som salgsnetværk.

Der er ikke tale om at SKAT foretager en omkvalificering af selskabet, men derimod, at SKAT gennem en benchmarkanalyse foretager den bedst mulige vurdering af, hvordan uafhængige parter med tilsvarende aktiver, funktioner og risici ville blive vederlagt på avanceniveau i sammenlignelige transaktioner. Selskabet har ikke godtgjort, at de af SKAT udvalgte selskaber ikke er sammenlignelige med det danske selskab, udover det ene selskab, som SKAT har erklæret sig enig i, skal tages ud af benchmarkanalysen.

Angående selskabets efterfølgende fremlagte benchmarkanalyse har Kammeradvokaten anført, at denne supplerende analyse hviler på de samme mangelfulde regnskabsoplysninger som TP-dokumentationen, hvorfor analysen lider af de samme helt afgørende mangler. Hertil kommer, at de selskaber, som den efterfølgende benchmarkanalyse baserer sig på, har andre og flere funktioner end de testede salgsselskaber og derfor ikke er sammenlignelige med disse.

Angående selskabets anbringende om, at SKATs forhøjelse medfører en resultatgrad på -3,36 % i salgsselskaberne, har Kammeradvokaten anført, at de fremlagte regnskabsoplysninger ikke nødvendigvis viser resultaterne i salgsselskaberne, og selskabets opgørelse over indvirkningen på salgsselskaberne kan således ikke lægges til grund. Hertil kommer, at omsætningen vedrøren-

de Category Ice Cream-delen kun udgør 2 % af koncernens samlede omsætning. Selv hvis transaktionerne mellem klageren og de respektive salgsselskaber havde været tilstrækkeligt belyst, er de samlede tal for salgsselskaberne slet ikke repræsentative for den lille andel af omsætningen. Der mangler også i det hele oplysninger om allokeringen af omkostningerne i salgsselskaberne, og der er ingen dokumentation for rigtigheden af de foretagne fordelinger.

Landsskatterettens afgørelse

Koncernforbundne selskaber skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Dette følger af ligningslovens § 2, stk. 1. Armslængdeprincippet i bestemmelsen skal forstås i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 9, stk. 1, OECD' kommentarer hertil og OECD's Transfer Pricing Guidelines.

Af skattekontrollovens § 3B, stk. 5, fremgår, at selvangivelsespligtige omfattet af kontrolbestemmelsen i skattekontrollovens § 3B, stk. 1, skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. 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.

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 kan den skattepligtige indkomst ansættes skønsmæssigt for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, jf. dagældende skattekontrollovs § 3B, stk. 8 (nu stk. 9), og § 5, stk. 3.

Ifølge skatteforvaltningens § 26, stk. 5, gælder der en forlænget ansættelsesfrist på 6 år for skattepligtige omfattet af § 3B i skattekontrolløven, for så vidt angår kontrollerede transaktioner.

I skattekontrollovens § 3B, stk. 1, er det angivet, hvilke skattepligtige, der er omfattet af bestemmelsen, og det fremgår, at der ved kontrollerede transaktioner forstås handelsmæssige eller

økonomiske transaktioner mellem de pågældende interesseforbundne selskaber mv.

Det følger endvidere af Højesterets domme af 2. februar 2012 offentliggjort i SKM2012.92 og af 23. marts 2012, offentliggjort i SKM 2012.221, at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de skattepligtiges kontrollerede transaktioner.

Det bemærkes indledningsvis, at efter den fremlagte TP-dokumentation samt øvrige dokumenter er selskabet ejet 100 % af Tetra Laval Holding B.V. Netherlands. Dette selskab ejer tillige en lang række andre Tetra Pak selskaber rundt omkring i verden. Disse selskaber indgår i salget af industrielle procesanlæg til iscremeindustrien. Som det ligeledes fremgår ejer det danske selskab 2 andre selskaber i henholdsvis Danmark og Italien. I TP-dokumentationen beskrives hele systemet som Group Structure og der foregår transaktioner mellem de nævnte enheder i koncernen. Henset hertil foreligger der transaktioner på en sådan måde, at ligningslovens § 2 og skattekontrollovens § 3B, finder anvendelse.

I selskabets TP-dokumentation, fremsendt den 17. september 2010, for indkomstårene 2005-2009, er de kontrollerede transaktioner, i form af koncerninternt salg af primært ismaskiner, beskrevet. Selskabet har senere for SKAT fremlagt yderligere dokumentation for den omhandlede periode. SKAT har vurderet, at selskabets TP-dokumentation ikke har kunnet danne grundlag for en vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt, og SKAT har derfor opgjort den skattepligtige indkomst i selskabet skønsmæssigt med hjemmel i skattekontrollovens § 5, stk. 3, sammenholdt med dagældende skattekontrollovs § 3B, stk. 8 (nu stk. 9).

Landsskatteretten finder, at SKAT har været berettiget til at foretage et skøn efter dagældende skattekontrollovs § 3B, stk. 8 (nu stk. 9), idet selskabets TP-dokumentation for de relevante indkomstår har væsentlige mangler. Landsskatteretten lægger herved vægt på, at der ikke overfor SKAT er fremlagt en sammenlignelighedsanalyse i forbindelse med den anvendte TP-metode, indeholdende en analyse af sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter, som grundlag for vurderingen af, om principperne for prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. § 6 i bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 og SKM.2017.115. Det bemærkes hertil, at

en sammenlignelighedsanalyse, i overensstemmelse med metoderne beskrevet i OECD Transfer Pricing Guidelines, kan foretages i forhold til både pris og avance, men at en sammenlignelighedsanalyse på avancenniveau også skal inddrage avancer opnået ved lignende transaktioner mellem uafhængige parter, jf. herved OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 2.22, 2.40 og 2.58.

Endvidere lægges der vægt på, at de i TP-dokumentationen opgjorte brutto- og nettoavancer for de salgsselskaber, som sælger det danske selskabs maskiner til isproduktion, ikke kun vedrører de kontrollerede transaktioner med det danske selskab, men også kontrollerede transaktioner med øvrige koncernforbundne selskaber, samt transaktioner med uafhængige parter. Det er således ikke muligt at vurdere, om de specifikke avancer, der følger af de kontrollerede transaktioner med det danske selskab er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det følger af OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 3.22, at tilstrækkelig information om de udenlandske selskaber er nødvendig for at skattemyndighederne kan vurdere en metodes anvendelse.

Endelig er de avancer, som salgsselskaberne og produktionsselskaberne (herunder det danske selskab), ifølge beskrivelserne i TP-dokumentationen, skal tjene, heller ikke implementeret som beskrevet, da avancerne i salgsselskaberne i flere af de relevante indkomstår ligger udenfor de beskrevne avancer. Der ses ikke at være justeret i salgspriserne således, at salgsselskabernes avancer vil ligge indenfor de i TP-dokumentationen fastsatte mål eller intervaller. Når implementeringen ikke er i overensstemmelse med den beskrevne TP-metode, er det ikke muligt at vurdere om de faktisk anvendte priser har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

For så vidt angår SKATs skønsudøvelse, har SKAT taget udgangspunkt i TNMM. Denne metode forudsætter anvendelse i forhold til en eller flere kontrollerede transaktioner, jf. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 2.58, og indbefatter, at man som udgangspunkt skal teste den mindst komplekse enhed, jf. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 3.18, sidste punkt:

“...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”.

Det følger også af OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 3.22, at tilstrækkelig information om de udenlandske selskaber er nødvendig for metodens anvendelse:

“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-sided 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”

SKAT har oplyst, at de ikke har kunnet teste salgsselskaberne pga. manglende oplysninger.

Selvom de mindst komplekse enheder i koncernen ud fra det oplyste må anses for at være salgsselskaberne, finder Landsskatteretten ikke, at tilstrækkelige information om salgsselskaberne, som omtalt i pkt. 3.22, har været til stede, da en væsentlig del af den fremlagte opgørelse af salgsselskabernes indtjening vedrører salg af varer, der ikke er købt af det danske selskab.

Dermed har det ikke været muligt for SKAT at anvende TNMM med salgsselskaberne som testede parter i forhold til de kontrollerede transaktioner. SKAT har derfor været berettiget til at anvende metoden med det danske selskab som testet part.

I forhold til de i sagen fremlagte oplysninger, finder Landsskatteretten således, at SKATs anvendelse af en TNMM i forbindelse med de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med

retningslinjerne for metodevalg i OECD Transfer Pricing Guidelines

SKAT har udarbejdet en benchmark-analyse, baseret på branchekoder for producenter af maskineri. Selskabet har hertil fremført, at flere af de udsøgte selskaber ikke er sammenlignelige med det danske selskab i forhold til de funktioner, der udføres. Hertil bemærker Landsskatteretten, at SKATs benchmark-analyse er udarbejdet i en skønssituation efter dagældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8 (nu stk. 9), og at selskabet ikke har løftet bevisbyrden for, at SKATs benchmark-analyse skal afvises eller i tilstrækkelig grad godtgjort, at der skal ændres ved SKATs benchmark-analyse. Der er herved lagt vægt på, at de af SKAT udsøgte selskaber anses for sammenlignelige med selskabet hvad angår funktioner, aktiver og risici, og at der ikke ses at være påvist koncernforbundethed hos de udsøgte selskaber, udover det nedenfor beskrevne.

Landsskatteretten finder dog, at selskabet Virksomhed H, skal tages ud af SKATs benchmark-analyse, på grund af koncernforbundethed, med det resultat, at forhøjelsen justeres til den regulerede median på 4,42 %, og dermed nedsættes til samlet 324.925.000 kr.

Selskabet har i forbindelse med klagesagen selv fremlagt en benchmark-analyse til at dokumentere at avancen i salgsselskaberne har været på armslængdevilkår. Landsskatteretten finder ikke, at denne benchmark-analyse kan føre til afvisning eller justering af SKATs skøn, da de udsøgte selskaber udfører funktioner, såsom fremstilling og installation, der adskiller sig væsentligt fra funktionerne udført i salgsselskaberne.

Endelig finder Landsskatteretten, at det ikke er påvist, at SKATs skøn ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet på baggrund af selskabets beregninger om, at salgsselskaberne vil opnå negative avancer som følge af SKATs forhøjelser. Det bemærkes hertil, at selskabets beregninger er baseret på både salgsselskabernes avance ved de koncerninterne transaktioner samt avance ved transaktioner med uafhængige parter. Det kan derfor ikke konstateres med sikkerhed om salgsselskaberne opnår en negativ avance på salget vedrørende de kontrollerede transaktioner. Endvidere bemærkes det, at opgørelsen af de faste driftsomkostninger er baseret på et estimat baseret på fordelingen af omsætningen for hele "processing" området, og ikke på de faktiske omkostninger, der er medgået i forbindelse med de

kontrollerede transaktioner med det danske selskab. Der er derfor en væsentlig usikkerhed ved selskabets opgørelse af den negative avance i salgsselskaberne ved SKATs forhøjelser.

SKATs samlede forhøjelse nedsættes således til 324.925.000 kr.”

Supplerende oplysninger

Der er for landsretten fremlagt en række yderligere bilag, herunder projektdata vedrørende konkrete projekter i årene 2006-2009, nyere årsrapporter for TPH og årsrapporter for det hollandske selskab Tetra Laval Holdings B.V.

TPH har for landsretten også fremlagt materiale vedrørende tre af de selskaber, som indgår i skattemyndighedernes databaseanalyse, nemlig Virksomhed I, Virksomhed E. og Virksomhed J.

TPH har endvidere fremlagt årsrapport for 2018 m.v. vedrørende en af selskabets konkurrenter, X A/S.

Forklaring

Steen Ruge Thomsen har forklaret, at han er administrerende direktør i Tetra Pak Processing Systems A/S, der tidligere hed Tetra Pak Hoyer. Han er uddannet som økonom fra Aarhus Universitet i 1990 og har tidligere arbejdet for Arla Foods. I 2000 kom han til Tetra Pak Hoyer, og i 2002 blev han økonomidirektør. Siden 2011 har han været administrerende direktør.

TPH laver maskiner til fremstilling af is, hvilket er mere kompliceret end maskiner til helt flydende produkter. Virksomheden forsyner også kunderne med reservedele, hvilket udgør en væsentlig del af virksomhedens indtægtsgrundlag. 95 % af dem, der klarer sig godt i denne industri, er både beskæftiget med salg af maskiner og salg af reservedele.

I 1980'erne var der gyldne dage i branchen ført an af succesen omkring Magnum-isen. De store spillere på markedet var TPH, X A/S og Y A/S. I midten af 90'erne faldt salget, idet forbruget stagnerede, og konkurrencen steg. Markedet blev udvidet til også at omfatte salg til supermarkeder, hvilket pressede priserne. Desuden kom der kinesiske kopiprodukter på markedet.

Forevist tabellen på side 18 i TPH's TP-dokumentation har vidnet forklaret, at han har medvirket til at udarbejde TP-dokumentationen. Tabellen viser, at der har været et tab som følge af tekniske problemer og andre interne faktorer. Det drejede sig særligt om, at der var et alt for stort sortiment med op mod 360.000 varenumre. Der var i årene fra 2005 til 2009 en non-performance på ca. 18 mio. euro.

I 2004-2005 skete der en volumenedgang. Som reaktion herpå blev produktet Dino N2 udviklet. Der var tale om en meget kompleks maskine, der blev udviklet i 2005-2006 og blev frigivet, før den var gennemtestet. TPH solgte 18 maskiner, der kom direkte ud på markedet, hvilket førte til en meget stor non-performance.

Volumenrelaterede omkostninger dækker blandt andet over udgifter til de medarbejdere, der som følge af manglende ordreindtag ikke kunne producere maskiner.

I 2007 skete der udskiftning af den administrerende direktør, og i de følgende år blev andre ledende medarbejdere fyret, ligesom antallet af medarbejdere også i øvrigt blev reduceret. Dette skete i forbindelse med en igangsat turnaround. I forbindelse med afskedigelserne blev der betalt såkaldt "severance pay", hvilket også fremgår af tabellen i TP-dokumentationen.

I 2006 lukkede TPH en fabrik i Italien for at imødekomme nedgangen i volumen. Der var mange omkostninger i forbindelse med flytning af værdier, herunder tegninger af maskiner mv., fra Italien til Danmark.

Forevist projektdata for projektet Shad i Iran (bilag 116) har vidnet forklaret, at der er tale om salg af en specialindrettet produktionslinje. Opgørelsen viser, hvilken forventning selskabet havde til projektet. Det viste sig senere, at omkostningerne blev større end forventet, og derfor måtte man nedsætte forventningerne. Betegnelsen "NonP" viser nedgangen i fortjeneste i forhold til det forventede. Den store fejlvurdering viser de risici, der er forbundet med at producere komplekse produktionslinjer. Hvis det viser sig, at en produktionslinje ikke kan producere is i det lovede tempo, må der bruges tid og ressourcer på at forbedre det, hvilket kan føre til en meget mindre fortjeneste end forventet.

Forevist projektdata for projektet Virksomhed K i Italien (bilag 127) har vidnet forklaret, at det gik helt galt. Der var budgetteret med en fortjeneste på 14,3 %, men der opstod store problemer med Dino N2-maskinen. Projektet endte derfor med et tab på ca. 10 mio. kr.

I forbindelse med den igangsatte turnaround blev produktsortimentet nedbragt væsentligt, og man brugte ikke længere så mange ressourcer på udvikling. I stedet blev kræfterne brugt på at servicere kunderne for at få det gode ry tilbage.

Man kan ikke sige, at ledelsen accepterede de årlige underskud. De vidste, at de havde et stærkt varemærke, og reservedelssalget gik godt. De regnede derfor med, at selskabet kunne bringes tilbage på sporet. Der var ikke tale om, at koncernen holdt liv i TPH, der alene står for 1 % af koncernens samlede omsætning.

I starten af 00'erne var der store underskud. Da han tiltrådte stillingen som økonomidirektør i 2002, var der ikke evner i ledelsen til at lave den turnaround, som blev gennemført efterfølgende. Man lavede løbende små tiltag, herunder lukningen af fabrikken i Italien i 2006, men det var ikke nok.

Forevist tabellen på side 40 i TP-dokumentationen har vidnet om SGA expences (omkostninger til salg og generel administration) forklaret, at omkostningerne for TPH ikke kan oplyses isoleret. Det er forretningsmæssig erfaring, der har ført til, at markedsselskaberne i gennemsnit skal tjene 7 % på videresalg.

Det er nu efter en vellykket turnaround lykkedes at vende de årlige underskud til overskud i en årrække.

Retsgrundlaget

Bestemmelserne om transfer pricing i ligningsloven og skattekontrolloven og forarbejderne hertil samt i bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner er gengivet i landsrettens og Højesterets domme i Ugeskrift for Retsvæsen 2019, side 1446 (Microsoft-dommen).

Anbringender

Tetra Pak Processing Systems A/S har til støtte for den principale påstand gjort gældende, at selskabets transfer pricing-dokumentation er fyldestgørende og opfylder de krav, som skattemyndighederne kan stille til en sådan dokumentation, jf. den dagældende § 3 B, stk. 5, i skattekontrolloven. Skattemyndighederne har derfor ikke været berettiget til at ansætte selskabets indkomst skønsmæssigt, jf. bestemmelsens stk. 8, idet bevisbyrden for, at selskabets priser i koncernterne transaktioner med salgsselskaberne skulle afvige fra markedsprisen, jf. ligningslovens § 2, ikke er løftet.

TPH er en del af Processing Solutions, som udgør ca. 10 % af Tetra Pak-koncernen. Business Unit Ice Cream ("BUIC") består af TPH, Danice og Tetra Pak Shanghai F.M., og BUIC udgør ca. 15 % af Processing Solutions. Selskabet står således kun for ca. 2 % af omsætningen i hele Tetra Pak-koncernen.

Da TPH udgør en minimal del af hele Tetra Pak-koncernen og som følge af, at is-forretningen er meget forskellig fra både "liquid" Packaging Solutions – der udgør 90 % af omsætningen – og fra resten af Processing Solutions, agerer selskabet meget selvstændigt.

TPH udvikler og producerer industrielle procesanlæg til producenter af is (Capital Equipment). Produkterne spænder fra stand-alone-maskiner (eksempelvis frysere) til hele produktionsanlæg. Selve salgene til is-producenterne sker gennem Tetra Pak-koncernens salgsselskaber (distributører), som handler på vegne

af alle Tetra Pak-enheder verden over. Tetra Pak-koncernen er således igennem disse salgsselskaber repræsenteret i mere end 165 lande fordelt på 6 kontinenter.

Levering af selskabets produkter sker fra to produktionsselskaber i Danmark og Kina. På hovedkontoret i Danmark har selskabet etableret et "Ice Cream Technology Centre", som er den drivende kraft bag forsknings- og udviklingsaktiviteter. Selskabet er også ansvarlig for forskning og udvikling, produktstrategi og projektkoordinering (udviklet og betalt af selskabet) og produktion. Selskabet ejer alle immaterielle rettigheder og påtager sig alle produktions- og varelagerisici m.v.

De koncerninterne transaktioner vedrører ud over procesanlæg ("Capital Equipment" eller "Processing Equipment") også reservedele ("Spare Parts"), service, dvs. salg af assistance fra et koncernselskab til et andet, navnlig ingeniørtimer leveret til en slutkunde på vegne af et salgsselskab ("Service") og opgraderinger ("Upgrades"). Reservedele sælges hovedsagelig gennem et reservedelsdistributionscenter i Sverige.

Salgsafdelingen i selskabet består af 8 sales managers (ingeniører), som varetager funktioner vedrørende salgsprocessen, herunder tekniske beskrivelser, tegninger, beregninger osv. vedrørende salg af produkter. Selskabets salgsafdeling er typisk involveret sammen med salgsselskaberne i større projekter, hvor tilpasning er påkrævet. Salgsselskabernes involvering er beskrevet nedenfor.

Historisk set har TPH været en profitabel forretning med en sund indkomst før nettofinansieringsudgifter og skatter ("EBIT") og en stærkt stigende omsætning, og selskabet har frem til 1999 haft overskud. Den samlede markedsværdi for branchen faldt imidlertid med 50 pct. fra 300 mio. euro i 1996 til 150 mio. euro i 2009, og ismarkedet var også presset. Nogenlunde sammenfaldende dermed realiserede TPH underskud i perioden frem til 2010, hvorefter selskabet igen og uden undtagelse hvert år har fremvist overskud på "stand-alone"-basis.

Nøglespillerne på markedet for udvikling og produktion af industrielle procesanlæg til iscremeindustrien var ud over TPH de to danske selskaber X A/S og Y ApS. Tilsammen havde de tre selskaber omkring 50 pct. af markedsandelen. Alle tre selskaber realiserede tab i adskillige af indkomstårene i perioden fra 2005 til 2009.

Det er dokumenteret, at de koncerninterne transaktioner mellem TPH og salgsselskaberne er på armslængde, og at selskabets underskud altså er reelle driftsunderskud, jf. ligningslovens § 2. Til brug herfor har selskabet primært foretaget en vurdering af salgsselskabernes gennemsnitlige fortjeneste ved salg på avanceniveau - det vil sige, at selskabet har efterprøvet, om salgsselskaberne

oppebærer en armslængdeafflønning for deres relativt simple salgsfunktioner. Denne såkaldte videresalgsmetode ("Resale Price Method") er en af de metoder til at efterprøve armslængdekravet, som OECD's retningslinjer anviser, og som er indgående beskrevet i forarbejderne til lov nr. 131 af 25. februar 1998 (oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner).

Salget i Front-End (salgsselskaberne) vedrørende Capital Equipment er baseret på det konkrete salg til kunderne. Ca. 80 % af Category Ice Cream i salgsselskaberne for Capital Equipment kommer fra BUIC (TPH, Pak Food Machinery Shanghai og Danice A/S). Af BUIC-leverancen kommer ca. 80 % fra Tetra Pak Hoyer A/S.

De indrapporterede avancer fra salgsselskaberne har således et skønselement over accessoriske varer og ydelser, som salgsselskaberne anvender i forbindelse med slutsal. Dette har ubestrideligt også hjemmel i OECD's retningslinjer, jf. TPG (2017) 2.96. Det anføres således udtrykkeligt, at der i forbindelse med koncerninterne distributionsaftaler kan inddrages tredjemandstransaktioner (køb fra en uafhængig tredjemand med henblik på videresalg til en uafhængig tredjemand) ved vurderingen af armslængdehonoreringen. Det gælder bl.a. for "*after-sales services or sales of spare parts*" og for transaktioner, der er af beskedent omfang. Det vil sige situationer som i denne sag, hvor der handles med en koncernintern distributør (salgsselskab).

Da visse af salgene i overensstemmelse med OECD's guidelines indeholder tredjemandssalg, vil der selvsagt også være oplysninger vedrørende konkrete transaktioner, som ikke involverer TPH, og som TPH ikke har adgang til (salgsselskabers kontrakter med tredjemand kan f.eks. være fortrolige). Det er en helt naturlig konsekvens af, at salgsselskaberne og TPH som bekendt er selvstændige juridiske enheder, og det er også anerkendt i forarbejderne fra 1997.

Vedrørende reservedele, serviceydelser og opgraderinger er der ikke i salgsselskaberne foretaget et split på forskellige forretningsområder, herunder Category Ice Cream (ligesom der er for Capital Equipment), og derfor er der ved armslængdevurderingen foretaget et estimat, der nøje er beskrevet i det skriftlige materiale.

Skatteministeriet har gjort gældende, at skattemyndighederne har tre skønshjemler, nemlig påstået mangelfuld TP-dokumentation, påståede "kroniske" underskud og påståede manglende markedsvilkår for de interne afregningspriser,

Skattemyndighederne har på baggrund af dette påståede hjemmelsgrundlag tilsidesat selskabets selvangivne indkomst for årene 2005 og foretaget en skønsmæssig ansættelse. Der er ikke til brug for ansættelsen foretaget nogen sammenligning mellem selskabets transaktioner og lignende transaktioner mellem

uafhængige parter. Ministeriet har faktisk slet ikke foretaget en sammenligning mellem selskabets transaktioner og nogen anden transaktion overhovedet.

Skattemyndighederne har i stedet foretaget et såkaldt "sandsynlighedstjek" ved brug af den transaktionsbestemte nettoavancemetode (TNMM), der vurderer udvalgte selskabers indtjening i forhold til omkostninger. Der er således tale om en sammenligning på virksomhedsniveau og ikke på transaktionsniveau. Resultatet af dette TNMM-tjek siger ikke noget om, hvorvidt selskabet modtager armlængdebetaling, idet undersøgelsen slet ikke tester prisfastsættelsen af de koncerninterne transaktioner.

Hvor den af selskabet anvendte transfer pricing metode direkte tager udgangspunkt i de pågældende kontrollerede transaktioner (salgsselskabernes avancer ved videresalg), bygger den af skattemyndighederne anvendte metode på et indirekte grundlag, og den transaktionsbestemte nettoavancemetode anses da også for den lavest rangerede og mindst pålidelige metode.

TNMM-metoden tager udgangspunkt i den mest simple af de forbundne parter, og en transaktion prisfastsættes ved at finde den avance, som en uafhængig virksomhed (den mest simple part) opnår ved at udføre sammenlignelige funktioner, bruge sammenlignelige aktiver og påtage sig sammenlignelige risici under sammenlignelige omstændigheder. Man tester slet ikke den faktiske handel mellem TPH og salgsselskaberne.

Der har mellem parterne været enighed om, at al udvikling og produktion af produktionslinjerne foretages af TPH, at alle rettigheder er placeret i TPH, at TPH bærer markeds-, lager- og produktrisikoen, og at salgsselskabernes funktion som distributører alene består i salgsfunktioner, installationer og fakturering, og at salgsselskaberne derfor udgør den mest simple part i transaktionerne med TPH.

Skattemyndighederne tager imidlertid udgangspunkt i TPH, som altså udpeges som den testede part, selv om selskabet for egen regning og risiko udvikler komplekse proceslinjer og har unikke og værdiskabende funktioner, som det er umuligt at finde sammenlignelige data for. Skattemyndighederne tester med andre ord det selskab, som dokumenteret (og ubestridt) udgør den mest komplekse part i transaktionerne med salgsselskaberne.

Armslængdevurderingen og den skønsmæssige forhøjelse er således sket med udgangspunkt i en upålidelig metode, som er anvendt på en grundlæggende forkert måde. På denne baggrund gør Skatteministeriet gældende, at TPH bør have en indtjening af omkostningerne ved produktion af komplekse og unikke produktionslinjer til iscremeindustrien svarende til indtjeningen i nogle af skattemyndighederne udvalgte selskaber, der er hjemmehørende i bl.a. Tjekkiet,

Bulgarien og Rusland, og som producerer udstyr til bl.a. kernekraftværker, kødindustrien mv.

Skattestyrelsen har anerkendt indsigelsen mod ét af de 14 selskaber inddraget i benchmarket. Når dette selskab udtages af benchmarket, resulterer det i en median på 4,42 %.

TPH gør overordnet gældende, at der ikke er påvist mangler ved TPH's transfer pricing-dokumentation, jf. den første påståede (processuelle) hjemmel til at skønne. Selv hvis der var påvist mangler ved dokumentationen, ville der ikke automatisk være hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse. En skønsmæssig ansættelse forudsætter nemlig, at skattemyndighederne ikke på baggrund af dokumentationen er i stand til at efterprøve armslængdekravet, eller at det dokumenteres, at transaktionerne ikke har været på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2 og UfR 2019.1446 H.

Det er forkert og fordrejende, når Skatteministeriet postulerer, at TPH har undladt at medvirke til sagens oplysning. Selskabet har både under revisionen og under retssagen dokumenteret sagen efter de dagældende regler og også i et omfang, der rækker langt ud over det krævede, og TPH har i øvrigt også imødekommet utallige opfordringer uden relevans for vurderingen af kravet om, at pris og vilkår ved transaktioner mellem TPH og koncernforbundne selskaber skal være på armslængde, herunder f.eks. det hollandske moderselskabs årsrapporter.

Kvalificerende dokumentationsnød foreligger efter UfR 2019.1446H for så vidt angår 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"*. Det er udelukkende i sådanne situationer, at skattemyndighederne er berettiget til at foretage et såkaldt "skatteskøn".

TPH har udfærdiget og opbevaret skriftlig dokumentation for priser og vilkår for koncerninterne transaktioner og udarbejdet en databaseundersøgelse samt supplerende dokumentation. Skatteministeriets postulat om, at dette kan sidestilles med "manglende dokumentation" er åbenbart forkert.

Det forhold, at der indgår en delmængde af varer og ydelser indkøbt fra tredje-
mand (1/5) for så vidt angår Capital Equipment, der udgør langt størstedelen af de omhandlede transaktioner, og hvor salgsselskaberne rapporterer direkte vedrørende Category Ice Cream, indebærer selvsagt heller ikke, at dokumenta-

tionen bliver mangelfuld, endsige så mangelfuld, at den "*må sidestilles med manglende dokumentation*".

Hvad angår den anden påståede hjemmel til at skønne, har TPH anført, at selskabet ikke har haft "kroniske" underskud, således som Skatteministeriet postulerer, men forretningsmæssigt begrundede, ekstraordinære forbigående underskud. TPH havde i perioden 1999 - 2010 en negativ EBIT på 417 mio. kr. I de fem skatteår, der er omfattet af denne sag, dvs. 2005-2009, havde TPH underskud på i alt 247.278.000 kr.

Skatteministeriet gør som noget centralt gældende, at TPH's underskud er så usædvanlige, at allerede dette berettiger skattemyndighederne til at ansætte indkomsten skønsmæssigt, herunder under henvisning til at konkurrenten X A/S konstaterede positive resultater samlet set over hele peri-oden, og at bevisbyrden påhviler TPH.

Medmindre der er fastsat særlige bevisbyrdereregler ved lov eller efter retspraksis, gælder der ikke som påstået af Skatteministeriet omvendt bevisbyrde på skatterettens område, og bevisbyrden kan således alt efter omstændighederne skifte mellem den skattepligtige og skattemyndighederne. Dette er der også redegjort for i forarbejderne til ligningslovens § 2 og skattekontrollovens § 3 B.

Højesteret har i overensstemmelse hermed i U.2019.1446H fastslået, at det påhviler Skatteministeriet at sandsynliggøre, at armlængdekravet ikke er iagttaget. Bevisbyrden påhviler således utvivlsomt ministeriet.

Det følger af OECD's TP retningslinjer, at gennemgående ("*consistent*") underskud i koncernforhold kan ("*could*") give anledning til nærmere at undersøge priser og vilkår, men at koncernforbundne selskaber selvfølgelig ("*of course*") ligesom andre selskaber risikerer at måtte tåle underskud. Det kan f.eks. være på grund af "*unfavourable economic conditions, inefficiencies, or other legitimate business reasons*".

Det beror således på en konkret vurdering, om underskud af den omhandlede varighed og størrelsesorden er usædvanlige. Skatteministeriet har ikke dokumenteret, at underskuddene er usædvanlige. Ministeriet har heller ikke engang forsøgt at dokumentere dette gennem syn og skøn eller lignende.

Der er heller ikke noget, der understøtter, at selskabets underskud over en femårig periode er usædvanligt for branchen. Konkurrenten X A/S realiserede samlet set et overskud i perioden 2005-2009, men selskabet rea-

liserede underskud i adskillige af årene, og begge selskabets hovedkonkurrenter har i årsrapporter redegjort for de udfordrende markedsvilkår.

Det er derudover dokumenteret, at X A/S alene i 2017 og 2018 havde et underskud (negativ EBIT) på i alt 447 mio. kr. jf. selskabets årsrapport for 2018. X A/S' underskud kan efter det i årsrapporten oplyste bl.a. tilskrives forsinkede leverancer, problemer med kvalitet og produktivitet og forøgede udgifter, dvs. driftsproblemer, og hertil en meget stor portefølje af dårligt håndterede og tabsgivende projekter.

For så vidt angår Skattestyrelsens tredje påståede hjemmel til at skønne bemærkes, at der ikke er påvist manglende markedsvilkår for de interne afregningspriser. Skattemyndighederne er således ikke fremkommet med én eneste objektivt underbygget indsigelse mod selskabets vurdering af, hvad salgsselskaberne skal oppebære, eller mod listepriiser og faktiske salgspriiser dokumenteret ved koncerninterne fakturaer og projektdata.

Den sammenligning af TPH's indtjening med indtjeningen i udenlandske virksomheder, som skattemyndighederne baserer skønnet på, udgør ikke en indsigelse imod priserne for de salg, som TPH har til de koncernforbundne salgsselskaber.

For det første udpeges TPH til at være den testede part i stedet for salgsselskaberne, selv om der er enighed om, at salgsselskaberne udgør den mindst komplekse af parterne i de omhandlede transaktioner, sådan som selskabet har redegjort for i sin TP-dokumentation. Det følger dermed også af danske og OECD-baserede regler, at selskabet stadig skulle sikre, at salgsselskaberne havde et passende afkast på trods af de vanskelige markedsvilkår.

Fremgangsmåden er uforenelig med den af skattemyndighederne anvendte metode, og den indebærer reelt, at TPH omkvalificeres fra at være "Entrepreneur", der udvikler og producerer for egen regning og risiko, til at være en simpel ordreproducerende virksomhed, der skal have en fast rutineaf lønning. Fremgangsmåden er fundamentalt i strid med generelle TP-principper, og den resulterer i en arbitrær og forkert skønsmæssig forhøjelse af selskabets indkomst.

For det andet bygger skattemyndighedernes benchmark-analyse på resultaterne i 14 (nu 13) selskaber, som producerer tilbehør til kernekraftværker, patenterede kapselpåfyldningsmaskiner mv. Skattemyndighederne har erkendt, at et af de 14 selskaber - Virksomhed H – ikke burde indgå i forhøjelsen. Skønnet tager imidlertid fortsat ikke højde for, at alle selskaberne ligesom TPH udvikler unikke varer for egen regning og risiko, og at de ikke oppebærer rutineaf lønning som f.eks. et salgsselskab (en distributør), men kan realisere både underskud og overskud.

For det tredje sammenligner Skattemyndighederne TPH med selskaber, der producerer i lande med usammenlignelige produktionsomkostningsniveauer.

Amadeus-søgningen, der ligger til grund for udsøgningen af de 14 selskaber, hvis indtjening skattemyndighederne baserer forhøjelsen af TPH på, er for det fjerde udarbejdet efter kriterier, der gør resultatet uegnet som en betryggende mark-up, herunder på forbundne selskaber (op til 50 %) og ubegrundet høje omsætningskrav. TPH har også påvist andre konkrete forhold, der gør, at flere selskaber ikke kan indgå, f.eks. fordi de ikke opfylder skattemyndighedernes eget frasorteringskrav til uafhængighed, men selv indgår i koncerner.

Selskabet har for det femte dokumenteret en række forretningsmæssigt begrundede tab, som Skattestyrelsen heller ikke tager højde for. De vedrører bl.a. en for kompleks produktportefølje, ekstremt kritiske kvalitetsproblemer med en række produktlinjer, der ikke var tilstrækkeligt gennemtestede, et fejlslagent R&D program, resultatløse produktinitiativer og manglende evne til at eksekvere.

Hertil kommer for det sjette, at markedssituationen for procesanlæg til iscreme-industrien var vanskelig i de år, sagen drejer sig om, hvilket selskabet også har redegjort for i TP-dokumentationens industri- og markedsanalyse. Skattemyndighedernes postulat om, at selskabet bare kunne have genereret overskud, er løst fra den kommercielle virkelighed, som selskabet befandt sig i, og mangler enhver form for underbygning. Skattemyndighedernes forsøg på at sandsynliggøre, at der er materiel hjemmel til at skønne, og altså konkret også selve skønnene, er således udført på et forkeret grundlag, og det medfører af de anførte grunde også et åbenbart urimeligt resultat. Endelig bemærkes, at selskabet ved en efterfølgende uafhængigt benchmark-undersøgelse har fået bekræftet, at den selvangivne indkomst er markedsmæssig.

TPH har de sidste 10 år realiseret en positiv EBIT-avance på 75.870.000 kr. Selskabets positive resultater bekræfter, at selskabets dokumenterede turnaround bestræbelser lykkedes, at selskabet netop ikke accepterede underskud, men arbejdede på og lykkedes med at få vendt forretningen, og at selskabet har opnået positive resultater til trods for den vedvarende hårde konkurrence på verdensmarkedet blandt producenter af ismaskiner.

TPH har videre anført, at oplysningspligten vedrørende koncerninterne transaktioner i den dagældende § 3 B, stk. 5, i skattekontrolloven blev indsat som stk. 4 ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 om ændring af skattekontrolloven. Det følger af bestemmelsen, at selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal på skattemyn-

dighedens "begæring" forelægges 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.

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget (lovforslag nr. 84 af 14. november 1997 (oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner)) anføres:

"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.

[...]

Det er ikke i bestemmelsen nøjagtigt angivet hvilken dokumentation, der skal udfærdiges af den enkelte skattepligtige. [...] 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. "

Vedrørende kravet til dokumentationen efter lovforslaget anføres i forarbejderne:

"Beregningen af de interne afregningspriser vil formentlig allerede i dag ikke afvige nævneværdigt fra de angivne [TPG] 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."

Endelig anføres det om skattemyndighedernes forpligtelser i motiverne til den dagældende § 3 B, stk. 5, hvorefter der kan skønnes, såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation:

"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."

Hvis der efter skattemyndighedernes opfattelse er mangler ved TP-dokumentationen, som er relevante for armslængdevurderingen, er myndighederne således forpligtet til at rette henvendelse til skatteyder med henblik på at få den nødvendige dokumentation. Er dokumentationen herefter mangelfuld, kan det

være nødvendigt at skønne. Der skal således være tale om dokumentationsnød, hvor skønnet erstatter det udokumenterede faktum, og der skal være tale om kvalificerende dokumentationsnød.

Dette følger også forudsætningsvis at forarbejderne til skattekontrollovens § 5, stk. 3, som finder anvendelse for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter § 3 B, stk. 5, jf. § 3 B, stk. 9. Efter § 5, stk. 3, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt, hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet.

Bestemmelsen fik sin nugældende ordlyd ved lov nr. 1354 af 21. december 2012 om ændring af skattekontrolloven, kildeskatteloven og forskellige andre love. I forarbejderne hedder det bl.a.:

"Efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, gælder, at foreligger en selvangivelse ikke på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt.

[...]

Med udtrykket »fyldestgørende« er der ikke tilsigtet nogen ændring i forhold til de krav, som i praksis stilles for, at selvangivne oplysninger kan danne grundlag for en korrekt skatteansættelse. Er der eksempelvis alene tale om uvæsentlige småfejl uden betydning for den generelle troværdighed af et regnskab fra en erhvervsdrivende, vil selvangivelsen kunne anses for fyldestgørende trods manglerne og vil kunne lægges til grund – efter justering med de korrektioner, som de konkret forefundne mangler måtte give anledning til."

TP-bekendtgørelsen trådte i kraft den 4. februar 2006 med virkning for kontrollerede transaktioner foretaget i indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2006 eller senere.

Inden bekendtgørelsen trådte i kraft, var minimumskravet til virksomheders transfer pricing-dokumentation, at der på "begæring" efter selvangivelsen kunne redegøres for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk var fastsat, jf. dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 4, og motiverne i lovforslag nr. 84 af 14. november 1997. Reglerne lod "det som udgangspunkt være op til den skattepligtige at vurdere, hvilken dokumentation, der er nødvendig".

Samtlige koncerninterne salg, som TPH er part i, er dokumenteret ved fakturaer til de øvrige koncernselskaber, og selskabet opfylder ubestrideligt kravet om, at der skal være dokumentation for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk var fastsat.

Ved lov nr. 408 af 1. juni 2005 blev skattemyndighederne bemyndiget til at fastsætte regler for indholdet af den skriftlige dokumentation, jf. § 3 B, stk. 4 (der

blev til stk. 5), 5.-6. pkt. Samtidig blev der som 3. pkt. indsat bestemmelse om, at skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser skal udarbejdes, dog alene såfremt der anmodes herom, og med en frist på minimum 60 dage. I lov-bemærkningerne til bestemmelserne (lovforslag nr. 120 af 2. marts 2005 (ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing)) hedder det bl.a. herom:

"Det er vanskeligt at opstille præcise, bindende krav til omfang og indhold af dokumentationen, i og med at transfer pricing ikke er en eksakt videnskab. Told- og skatteforvaltningen skal dog fastsætte regler for indholdet af dokumentationen, som skal godkendes af Ligningsrådet, jf. denne lovs § 1, nr. 5. Det er således hensigten at fastsætte lidt mere faste rammer for, hvad dokumentationen skal indeholde. De regler, der fastsættes, vil skulle danne grundlag for vurderingen af, om dokumentationspligten er opfyldt, og dermed om der er grundlag for at pålægge bødestraf."

I afsnit 3.3 "Højnelse af dokumentationsstandard" hedder det videre:

"Regelfastsættelsen bør ske med skelen til, at den skattepligtige ikke påføres urimelige administrative byrder [...] dog at det kan indgå, at den skattepligtige kan blive nødt til at udarbejde materiale, hvor udarbejdelsen alene sker til skattemæssigt brug."

Disse "lidt mere faste rammer" for, hvad dokumentationen skal indeholde, blev udmøntet i bekendtgørelse nr. 42 af 24/01/2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner.

Skatteministeriet har ikke redegjort for og præciseret sine anbringender omkring TPH's transfer pricing-dokumentation i lyset af de forskellige krav i perioden, som sagen omhandler, og det er i det hele taget uklart, hvad de påståede krav præcist består i, og hvoraf skattemyndighederne udleder dem, og om det overhovedet gøres gældende, at TPH ikke har redegjort for de i bekendtgørelsen fastsatte krav i de år, hvor bekendtgørelsen var i kraft.

TPH har videre anført, at selskabets TP-dokumentation notorisk indeholder en sammenlignelighedsanalyse, og den er udarbejdet på avancenniveau, jf. dagældende TP-dokumentationsbekendtgørelse § 6. Den anvendte metode er som nævnt også en af de anerkendte og mest pålidelige metoder, som OECD anviser, og som indgår i dansk ret.

TPH er ikke forpligtet til at udarbejde databaseundersøgelser, jf. TP-dokumentationsbekendtgørelse § 6, stk. 4, men selskabet har ved Ernst & Young faktisk ud over transfer pricing dokumentationen udarbejdet en databaseundersøgelse, som også bekræfter selskabets vurdering.

I TP-dokumentationen foretages der primært en vurdering af salgsselskabernes gennemsnitlige fortjeneste ved salg på avanceniveau i overensstemmelse med OECD's retningslinjer, som er indgående beskrevet i forarbejderne til lov nr. 131 af 25. februar 1998 (oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner).

Skattestyrelsen har ikke påvist mangler ved TPHs TP-dokumentation. Selv om der var påvist mangler ved dokumentationen, ville der ikke automatisk være hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse. En skønsmæssig ansættelse forudsætter navnlig, at skattemyndighederne ikke på baggrund af dokumentationen er i stand til at efterprøve armslængdekravet, eller at det dokumenteres, at transaktionerne ikke har været på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2.

Et skatteskøn kan under ingen omstændigheder komme på tale i denne sag på grund af påståede mangler ved TP-dokumentationen. Sagens kerne er, at Skatteministeriet intet har foretaget sig med henblik på at godtgøre, at salgsselskabernes avancer for de enkelte varegrupper – hverken isoleret eller samlet set – ikke skulle være på armslængde, jf. de i OECD's retningslinjer anerkendte metoder og UfR 2019.1446 H.

Resultaterne i markedsselskaberne er gengivet i TP-dokumentationen side 40, hvorfra citeres:

| Keur | ACT05 | ACT06 | ACT07 | ACT08 | ACT09 | ACT05 | ACT06 | ACT07 | ACT08 | ACT09 |
|-----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|--------------|--------------|
| Capital Equipment | 62.573 | 47.160 | 49.118 | 58.832 | 51.904 | 6,9% | 12,3% | 10,0% | 10,4% | 22,1% |
| Spare Parts | 14.554 | 16.873 | 17.840 | 18.348 | 17.792 | 42,6% | 41,0% | 40,4% | 40,5% | 40,0% |
| Service | 3.934 | 4.347 | 4.645 | 5.532 | 5.160 | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Upgrades | 2.231 | 1.664 | 1.799 | 2.005 | 1.957 | 20,0% | 20,0% | 20,0% | 20,0% | 20,0% |
| Consumables | 9.620 | 10.478 | 9.534 | 9.821 | 8.550 | 11,7% | 13,0% | 12,6% | 15,4% | 12,8% |
| Total Sales | 92.912 | 80.322 | 82.934 | 94.538 | 85.363 | | | | | |
| Total Margin | 12.066 | 14.306 | 13.693 | 15.493 | 20.069 | 13,0% | 17,8% | 16,5% | 16,4% | 23,5% |
| Eng. cap. not used | 501 | | -7 | 18 | | 0,5% | | 0,0% | 0,0% | |
| Sales Result | 12.567 | 14.306 | 13.686 | 15.509 | 20.069 | 13,5% | 17,8% | 16,5% | 16,4% | 23,5% |
| Sales Result% | 13,5% | 17,8% | 16,5% | 16,4% | 23,5% | | | | | |
| SGA Expenses | -9.570 | -8.594 | -7.798 | -8.697 | -8.109 | -10,3% | -10,7% | -9,4% | -9,2% | -9,5% |
| NA R&D Expenses | | | | | | | | | | |
| Other Operating income/cost | | 11 | 188 | -95 | | | 0,0% | 0,2% | -0,1% | |
| WD Receivables & Provisions | | | -415 | -189 | -85 | | | -0,5% | -0,2% | -0,1% |
| Total Costs | -9.570 | -8.583 | -8.045 | -8.981 | -8.195 | -10,3% | -10,7% | -9,7% | -9,5% | -9,6% |
| Operating Result | 2.997 | 5.722 | 5.642 | 6.528 | 11.874 | 3,2% | 7,1% | 6,8% | 6,9% | 13,9% |

Ved udarbejdelsen af disse rentabilitetsberegninger for markedsselskaberne var det nødvendigt at opstille visse forudsætninger og foretage allokeringer vedrørende nogle af produktkategorierne. Dette er der indgående redegjort for under revisionen. Fremgangsmåden er også klart i overensstemmelse med OECD's TP Guidelines 2010-versionens afsnit 2.78.

Skatteministeriets helt generelle postulat om, at skattemyndighederne ikke har haft mulighed for at forholde sig til salgsselskabernes resultater, som de fremgår af TP-dokumentationen, er forkert, og det kan heller ikke begrunde en skønsmæssig ansættelse, endsige en skønsmæssig forhøjelse af TPH's skat-

tepligtige indkomst med adskillige hundrede millioner kroner, som endda hviler på en metode, der fundamentalt er i strid med OECD's retningslinjer.

Det er oplyst i selskabets TP-dokumentation, hvad estimerede tal dækker over, og også hvad salgsselskabernes fortjeneste var i de kontrollerede transaktioner, og dette er i øvrigt uddybet og yderligere dokumenteret under revisionen.

Capital Equipment udgør ca. 70 % af totalsalget. 70-75 % er kundetilpassede, og ca. 25-30 % er standardiserede. For så vidt angår kundetilpassede maskiner fastsættes prisen på ordretidspunktet. For så vidt angår standardiserede maskiner er der udarbejdet årligt fastsatte dokumenterede listepriiser. Salgsselskaberne kan isolere disse salg, så de vedrører kategorien is.

Skatteministeriet har ikke fremlagt – og altså ikke dokumenteret – én eneste indsigelse imod avancerne i salgsselskaberne ift. armslængdekravet, jf. ligningslovens § 2. Det må også lægges til grund, at ministeriet således heller intet har foretaget sig med henblik på at efterprøve dette.

Salgsselskabernes skønnede avance på 40 % vedrørende reservedele er den totale avance for salgsselskabernes samlede salg af reservedele (reservedele til is, ost, mejeri, osv.). I modsætning til Capital Equipment foretager salgsselskaberne ikke efterfølgende nogen opdeling af fortjenesten i forhold til is, ost, mejeri, osv.

Tredjemandssalg udgør 20 % af omsætningen, og salget af TPH's varer udgør således 80 %. Skatteministeriet har på intet tidspunkt forholdt sig til, at skønselementet har en meget beskeden karakter (omsætningen vedrørende reservedele udgør 21,9 % af den samlede TPH omsætning, og af denne omsætning er der ca. 1/5, der vedrører ikke-koncerninterne transaktioner).

Vedrørende serviceydelser – som udgør 6,1 % af salgsselskabernes omsætning med afsæt i køb fra TPH – har TPH estimeret, at salgsselskaberne ingen avance skulle oppebære. De faktiske avancer er efterfølgende fastslået (0,8-3 %), og de medfører en ubetydelig justering. Skatteministeriet har ikke redegjort for eller sandsynliggjort, at salgsselskaberne burde have oppebåret en lavere (eller højere) aflønning.

Vedrørende opgraderinger – som udgør 2,5 % af salgsselskabernes omsætning med afsæt i køb fra TPH – har TPH estimeret, at salgsselskaberne skulle oppebære en avance på 20 %. De faktiske avancer er efterfølgende fastslået (25,3-28,6 %), og de medfører ligeledes en ubetydelig justering, der selvsagt ikke begrundes en skønsmæssig ansættelse.

SGA Expenses, jf. tabellen i TP-dokumentationen side 40, beregnes på grundlag af de samlede omkostninger i hele processing-kategorien i procent af den samlede omsætning i processing-kategorien. For 2009 udgjorde dette 9,5%. Herefter er omkostningerne beregnet ved at tage 9,5% af den totale omsætning i is-kategorien. Skatteministeriet er ikke kommet med relevante indsigelser imod metoden, der åbenbart egner sig til at vurdere omkostninger i distributionselskaber.

Afsluttende til dette punkt bemærkes, at Skatteministeriet ikke har godtgjort, at opgørelsen af de faste driftsomkostninger i salgsselskaberne skulle være i strid med OECD's retningslinjer, endelige uegnet i forhold til en armslængdeanalyse, herunder henset til salgsselskabernes funktioner.

Indvendingerne imod estimater i TPH's TP-dokumentation, der fuldt ud er i overensstemmelse med OECD's retningslinjer, savner også mening af den grund, at skattemyndighederne tilsidesætter dokumentationen og selskabets sammenlignelighedsanalyse med en ubestrideligt mere skønspræget transfer pricing-metode, nemlig TNMM-metoden, jf. bemærkningerne til metoden i forarbejderne til dagældende skattekontrolløvs § 3 B og beskrivelsen af metodehierarkiet i den juridiske vejledning.

TPH har videre anført, at selskabet har foretaget en meget omfattende dokumentation, herunder vedrørende prisfastsættelsen i koncernen.

Vedrørende standardmaskiner og reservedele udarbejder TPH's salgsafdeling prislistes på baggrund af de medgåede omkostninger, en rimelig margin til TPH (evt. også PSC) og salgsselskaberne samt en forventet acceptabel salgspris til kunden. Det fremgår af SKAT's afgørelse, at TPH har ikke fremlagt nogen del af disse opgørelser/lister mv., og at dette tillægges betydning. Det er uklart, hvorfor der ikke blev anmodet om dokumentation, når det blev anset for relevant, sådan som skattemyndighederne har pligt til. Under alle omstændigheder er de vejledende listepreiser "nu" dokumenteret, og der er intet anført til støtte for, at de enkelte priser ikke skulle være på markedsniveau.

Skatteministeriet har således hverken gjort gældende, at en konkret vare ikke er (vejledende) prissat korrekt back-end (hos TPH) eller front-end (hos salgsselskaberne). Det er heller ikke gjort gældende, at den forventede avance i salgsselskabet ikke er på markedsniveau.

Vedrørende prisfastsættelsen på større anlæg og produktionslinjer udarbejder TPH en endelig ordrebekræftelse, der indeholder produktbeskrivelse, linjebeskrivelse, specifikation af maskiner og services, ansvar, krav til ydelse og testprocedure, handelsbetingelser og krav, punkter for aconto-betalinger, klargøringsprocedurer osv. Endvidere beregnes der en pris mellem TPH og salgsselskaberne og en vejledende pris fra salgsselskaberne til kunden. TPH har doku-

menteret et eksempel vedrørende slutkunden Virksomhed K, herunder tekniske specifikationer og en beskrivelse af produktionslinjens indhold mv. Produktionslinjens ydeevne er beskrevet, og leverancen og forventede avancer, fejl-meldinger, og det endelige resultat (tab) på leverancen er dokumenteret, jf. bi-lag 83-95. TPH har derudover for landsretten dokumenteret projektdata for 47 andre anlæg og produktionslinjer, jf. bilag 116-162.

Det er simpelthen uforståeligt, hvordan Skatteministeriet kan gøre gældende, at selskabet ikke har villet bidrage til dokumentation af, hvordan prisfastsættelsen de facto sker i koncernen.

THP har ved mail af 9. november 2010 fremsendt kommentarer til Skattestyrelsens referat af mødet med styrelsen den 11. oktober 2010 og materiale ønsket af styrelsen. Dokumentationen indeholdt en beskrivelse af Tetra Pak Hoyer Group's organisation, Tetra Pak Hoyer A/S' "organisational structure" og en oversigt over Pak Hoyer A/S' "Transactions". Der var endvidere en detaljeret beskrivelse af TPH's historiske tal og udviklingen fra overskud til tab, herunder en redegørelse for forbrugertrends, udviklingen i markedet for "Ice cream Equipment", selskabets markedsandel, selskabets problemer med levering af fejlbehæftede varer, med masterdata og forretningsforståelse og de tiltag, selskabet tog for at rette op på de nævnte omstændigheder.

TPH bekræftede videre over for SKAT bl.a., at der har været ét TP set-up, der har været brugt i selskabet (hvilket i øvrigt ikke er et krav), at det, der er beskrevet i TP-dokumentationen, har været praktiseret i alle årene, og at selskabet løbende har arbejdet med dokumentationen.

Foranlediget af brev af 10. november 2010 sendte selskabet den 2. december 2010 en oversigt over koncernens juridiske struktur for så vidt angår de enheder, som TPH handlede med i 2009. Oversigten beskriver koncernens ejerstruktur, herunder direkte og indirekte ejerskab.

Ved mail den 23. december 2010 svarede TPH på supplerende spørgsmål vedrørende Tetra Pak Processing Systems AB. Ved brev af 24. januar 2011 bad Skattestyrelsen om yderligere materiale, og TPH fremsendte materialet og svar på spørgsmål den 7. februar 2011. Selskabets indsigelse af 30. juni 2011 til Skattestyrelsens agterskrivelse er fremlagt som bilag 9.

Den 25. august 2011 holdt SKAT møde med TPH, hvor der blev givet en grundig orientering bl.a. om selskabets tiltag for at bringe resultatet i plus. SKAT udbad sig den 9. september 2011 kopi af kontrakter indgået mellem selskabet og salgsselskaberne og kontrakter, der var indgået mellem salgsselskaberne og slutkunden eller alternativt de relevante fakturaer vedrørende 2009.

Selskabet fremsendte den 24. oktober 2011 dokumentation for 2009 vedrørende tre centrale salgsselskaber.

Under sagen for Landsskatteretten fremlagde TPH yderligere i dokumentation, som der ikke tidligere var blevet anmodet om, i form af selskabets prislister for standardiserede maskiner.

Til dokumentation for, at selskabets resultater er på armslængde, har TPH også i 2012 fået udarbejdet en databaseundersøgelse i form af et "Transfer pricing study - Global search for distributors of large scale food production and packaging machinery". Databaseundersøgelse fastslår også, at det af skattemyndighederne udøvede skøn konkret fører til en resultatgrad på -3,36 % i salgsselskaberne. Herudover har TPH løbende dokumenteret overskud fra 2011 og fremad.

TPH har videre anført, at der hverken efter den dagældende § 3 B i skattekontrollovens eller forarbejderne til bestemmelsen med senere ændringer kan stilles krav om, at der udarbejdes et fuldt koncerndiagram, sådan som Skatteministeriet oprindeligt postulerede. Det fremgår derudover også af ordlyden af TP-bekendtgørelsen fra 2006, at der ikke var krav derom.

Det er forkert og fordrejende, når Skatteministeriet anfører, at TPH "vægrer" sig ved at fremlægge et koncerndiagram. Det er ikke et krav, og ministeriet har ikke redegjort for, hvorfor det i denne sag skulle være relevant, når det helt generelt ikke kan antages at være relevant for armslængdevurderingen. Der er da også "nu" enighed om, at der ikke var krav om et fuldt organisationsdiagram, således som Skatteministeriet ellers (forkert) gjorde gældende for Landsskatteretten og efterfølgende i svarskriftet.

Hvis Skatteministeriet gør gældende, at der var et indirekte krav - hvad det end måtte betyde - om et fuldt organisationsdiagram, bestrides dette for god ordens skyld.

TPH har efter anmodning dokumenteret omsætning og EBIT for alle markedselskaberne, selv om det ingen relevans har for armslængdevurderingen efter OECD's retningslinjer, og selv om TPH's varer alene udgjorde 2 % af markedselskabernes omsætning.

Årsregnskaber for koncernens moderselskab (med hvem TPH overhovedet ingen koncerninterne transaktioner har) er ikke relevante for at efterprøve armslængdehonoreringen af TPH's transaktioner med helt andre koncernselskaber.

Resultaterne i en koncerns moderselskab er heller ikke en af de anerkendte metoder, som kan anvendes til at efterprøve armslængdekravet efter dansk ret, og informationer om koncernselskaber, der ikke indgår i testede transaktioner, er heller ikke relevant TP-dokumentation.

Ikke desto mindre er årsregnskaberne for indkomstårene 1998 - 2012 for TPH's moderselskab, Tetra Laval Holdings B.V. også dokumenteret af selskabet. Det er fortsat uklart, hvilket formål dokumentationen skal tjene.

Skatteministeriet har heller ikke redegjort for, om underskud i en koncerns moderselskab efter ministeriets opfattelse generelt understøtter, at andre koncernselskabers underskud er på armslængde og i bekræftende fald redegjort for påstået relevant dansk praksis i denne henseende, herunder når armslængdevurderingen ikke vedrører transaktioner med koncernens moderselskab.

TPH var ikke ultimativt ejet af et moderselskab i Schweiz i de omhandlede indkomstår, og dette er skattemyndighederne orienteret om. Tetra Laval er en privatejet koncern, der operationelt har hovedkontor i Schweiz.

Selskabet har dokumenteret ejerforholdene som krævet, herunder at enheden, der var TPH's ultimative "moder", var hollandsk. TPH har beskrevet og dokumenteret de juridiske personer, der indgår i koncernen og fremlagt konsoliderede regnskaber. jf. bilag 68-82. Da der ikke var et schweiziske moderselskab i 1998-2012, kan TPH ikke fremlægge årsregnskaber for et sådant selskab.

Efter at være opfordret hertil har TPH for landsretten fremlagt revisionsprotokollater for indkomstårene 1997-2015, men der er intet i disse protokollater, der støtter Skatteministeriet.

THP har videre gjort gældende, at de koncerninterne transaktioner er på armslængde. Det fremgår af TPG 2010, pkt. 1.36 og dansk retspraksis, at skattemyndighederne skal tage udgangspunkt i den skattepligtiges metode og opgørelse af indtægt og anvende den af den skattepligtige anvendte struktur, men det er ikke sket i denne sag.

Det er selskabets vurdering, at en margin på ca. 7 % for salgsselskaberne vedrørende Category Ice Cream er rimelig. Der skal derimod ikke udfindes eller fastsættes en margin for selskabet, der efter den anvendte opgørelsesmetode får det tilbageværende overskud/tab, efter at salgsselskaberne er blevet aflønnet på markedsvilkår.

Selskabets skøn, hvorefter en margin på ca. 7 % for salgsselskaberne vedrørende Category Ice Cream er rimelig, er baseret på selskabets "*commercial judgment*", der efter OECD's retningslinjer bør tillægges værdi.

Selskabet har ud fra sit omfattende kendskab til markedet vurderet, at salgsselskabernes margin er rimelig. Marginen er bl.a. fastsat under hensyn til salgsselskabernes kundegrundlag og omkostningerne til højtuddannet personale med henblik på salg af selskabets komplekse produkter og under hensyn til salgsselskabernes funktioner, aktiver og risici.

Til yderligere dokumentation har selskabet fået udarbejdet et Transfer Pricing study for salgsselskaberne baseret på den transaktionsbestemte nettoavancemethode (TNMM). Dette study støtter med et inter-kvartil interval for sammenlignelige virksomheder utvetydigt selskabets vurdering, nemlig at en margin på ca. 7 % for salgsselskaberne vedrørende Category Ice Cream er rimelig.

Vedrørende Capital Equipment "*finder SKAT ikke*", at en uafhængig tredjemand ville acceptere, at distributøren får en bruttoavance på ca. 12 % for at udføre opsøgende salgsarbejde og udsende endelig faktura, mens producenten selv "kun" får 2,74 %. Postulatet er udokumenteret, og det har ingen betydning, hvad Skattestyrelsen "*finder*", jf. kravene til Skattestyrelsens bevisbyrde i transfer pricing-sager, sådan som de er fastlagt af Højesteret i UfR 2019.1446 H.

Hertil kommer, at beskrivelsen af salgsselskabernes funktion ikke er fyldestgørende, og at der ikke tages højde for værdien af salgsselskabernes tilstedeværelse lokalt mv. Dertil – og vigtigere – er det afgørende efter selskabets metode, hvad der er acceptabelt for den relativt mest simple part, dvs. salgsselskaberne (distributørerne). Skatteministeriet har som nævnt ikke engang redegjort for, hvad der efter ministeriets vurdering udgør armslængdehonorering af distributørerne.

Skattestyrelsen "*finder*" også, at den avance, der tildeles salgsselskaberne i forbindelse med salg af reservedele, er for høj, set ud fra de funktioner og risici der er i henholdsvis TPH og salgsselskaberne. Det gentages, at den højere fortjeneste ved salg af reservedele kompenserer for avancerne for Capital Equipment, og at resultaterne vedrørende Capital Equipment skal ses i lyset af de massive og dokumenterede problemer vedrørende en række konkrete projekter. Det samme gør sig gældende vedrørende service, der er en uvurderlig del af konceptet, idet medarbejdernes arbejde ude hos kunden er med til at skabe fremtidigt salg.

TPH har videre gjort gældende, at selskabet hele tiden været drevet med overskud for øje og nu igen har overskud efter en vellykket turnaround. Flerårige underskud og resultater, der over en årrække bevirker samlede underskud, forekommer selvsagt og ubestrideligt både i og uden for koncernforhold. Det er uklart, hvorfor Skatteministeriet citerer fra OECD's retningslinjer, der anfører at en uafhængig investor ikke ville acceptere underskud på ubestemt tid, idet det

jo ikke er det, som sagen handler om, idet underskuddene i TPH alene har været forbigående.

I relation til salg af større produktionsanlæg (Capital Equipment) var det markedsselskaberne, der skabte kontakten til slutkunden. TPH udviklede herefter den specifikke tekniske løsning til kunden. Prisen fra TPH til salgsselskaberne blev fastsat ud fra en vurdering af, hvilken gennemsnitlig fortjeneste markedsselskabet skulle have ved videresalget til kunden.

Som det også er redegjort for i TP-dokumentationen, er de større anlæg teknisk komplekse og består ofte af flere forskellige maskiner som en samlet integreret løsning, og det er TPH, der produktudvikler og bærer ansvaret for tekniske fejl, mens salgsselskaberne bærer risiko for salg, transport, kunderelationer mv.

TPH redegjorde allerede under revisionen for, at selskabet havde haft en række projekter med salg af større anlæg med økonomisk non-performance. Det fremgår f.eks. af præsentationen udarbejdet af selskabet til brug for mødet med skattemyndighederne den 25. august 2011. Manglende tests og for tidlig frigivelse var skyld i tekniske problemer ved leverede anlæg, herunder især introduktionen af Dino N 2, som medførte, at anlæggene ikke fungerede optimalt hos kunden. Som selskabet redegjorde for under et møde med Skattestyrelsen i 2010, var Dino N 2 fundamental for de produktionslinjer, som de indgik i, og alene i 2006 og 2007 var der 18 Dino-leverancer, der led af designfejl.

Et af de omtalte projekter, der medførte underskud, vedrørte den italienske is-producent Virksomhed K, som det italienske markedsselskab Tetra Pak Food Engineering S.p.A. skulle levere en komplet produktionslinje til. Den endelige salgspris til Virksomhed K. udgjorde 2.255.000 euro ekskl. moms, og efter aftalen med Tetra Pak Food Engineering S.p.A. skulle produktionslinjen være installeret og færdigtestet i april 2008.

TPH udarbejdede til brug for projektet et estimat over antal teknikertimer, antal samlingstimer, materialeomkostninger osv., som et kundetilpasset projekt ville kræve. De samlede forventede omkostninger blev estimeret til at udgøre DKK 13.831.000 kr. Som det fremgår af selskabets interne projektdata ("precalculation report"), budgetterede TPH ved ordreindgåelsen således med en samlet bruttofortjeneste på ca. 14 %.

Der blev imidlertid konstateret alvorlige problemer med Dino-leverancen, og det fremgår af selskabets interne projektdata dateret i april 2008, at selskabet nedjusterede den forventede fortjeneste til 7,7 %. I maj 2008 sendte TPH en medarbejder til Virksomhed K. Han konstaterede en række andre problemer med produktionslinjen. Ved skrivelse af 20. juni 2008 fra Virksomhed K advokat til Tetra Pak Food Engineering S.p.A. gjorde Virksomhed K mangelsindsigelser gæl-

dende vedrørende produktionslinjen, herunder mangler i forhold til produktionslinjens kapacitet, ydeevne, forsinket leverance m.v. I oktober 2008 sendte TPH igen en medarbejder til Virksomhed K. Han konstaterede, at der fortsat var problemer med Dino'en, gribehovedet mv. Som følge af de beskrevne fejl og mangler forventede TPH i december 2008, at de samlet ekstra-omkostninger medførte en non-performance på 1.205.000 EUR og et samlet bruttotab på 41%. Virksomhed K. accepterede, at den endelig overtagelsesdato blev udskudt til den 28. februar 2009 mod bl.a. et afslag i købesummen og levering af ekstra udstyr. Ved den endelige kontraktuelle overtagelse af produktionslinjen havde TPH realiseret udgifter forbundet med non-performace på i alt 13.232.076 kr. svarende til et bruttotab på ca. 68 % mod en oprindeligt estimeret bruttofortjeneste på ca. 14 %.

TPH har videre gjort gældende, at de øvrige to hovedaktører inden for ismaskineindustrien ligeledes oplevede udfordrende markedsforhold i den pågældende periode.

I årsregnskabet for 2005 konstaterede konkurrenten X A/S således, at der var meget hård konkurrence og et svagt globalt marked med få større projekter. Det fremgår af X A/S' årsregnskab for 2006, at sel-skabet realiserede et negativt resultat, og at der i perioden var dramatisk stigen-de verdensmarkedspriser på råmaterialer og komponenter, som anvendes til is-maskiner. Yderligere redegøres der for stigende omkostninger og leveringspro-blemer fra danske underleverandører. Derudover har X A/S i årsrapporten for 2008 under ledelsesberetningen anført, at selskabet har hensat ekstra omkostninger til tab på debitorer på, grund af den markeds-mæssige situ-ation ved indgangen til 2009.

Ledelsen i den anden konkurrent Y ApS anfører i årsrapporterne for indkomstårene 2005 og 2006, at resultatet har været præget af en stigende konkurrence på markedet med deraf følgende pres på dækningsgraderne. I 2007 fandt ledelsen i X A/S, at selskabets finansielle resultat på under 100.000 kr. var tilfredsstillende set i lyset af den konkurrencesituation, der prægede marke-det for ismaskiner. Til sammenligning er det Skatteministeriets synspunkt, at TPH under de samme omstændigheder i 2007 skulle have realiseret en positiv EBIT på over 22,5 mio. kr.

Finanskrisens indtræden i 4. kvartal 2008 var ifølge ledelsen i Y ApS den primære årsag til det negative resultat i 2008. Et aktivitetsniveau, der af ledelsen blev betegnet som langt under normalen i 2009, blev ligeledes tilskrevet finans-kri-sen. Hvor Y ApS i 2008 realiserede en negativ EBIT på -662.000 kr., burde TPH ifølge Skatteministeriet have realiseret en positiv EBIT på næsten 28 mio. kr.

Indtjeningsevnen i en virksomhed vil i sagens natur også være knyttet til andre forhold, som er specifikke for virksomheden. De fleste virksomheder vil også på et tidspunkt opleve kriser, og sådanne kriser vil også ofte nødvendiggøre gennemførelsen af en turnaround. En turnaround forventes typisk at tage mellem halvandet til fire år og beror på et langt, sejt og koordineret træk. En succesfuld turnaround vil derfor som oftest struktureres omkring en evaluering og udskiftning af ledelsen, hvilket også var tilfældet for TPH's vedkommende. Det fremgår af årsregnskaberne for 2007, 2008 og 2009, at ledelsen i TPH med bestyrelsesformand Sam Strömersten i spidsen anså resultaterne for utilfredsstillende, herunder at der var et *"lack of performance in relation to delivery of proces lines"*, dvs. de komplekse isproduktionsmaskiner, og at aktivitetsniveauet var under forventning. Genopretningsindsatsen i TPH blev initieret ved en udskiftning i topledelsen med bl.a. en ny direktør, der var turnaround specialist.

I 2008 blev der identificeret en række kritiske problemer. TPH havde hidtil defineret sig selv som en virksomhed, der leverede "alt", der vedrørte forretningsområdet, og som kunne tilbyde komplekse individuelle kundeløsninger. Produktionslinjerne havde også forskellige komponenter, som var individuelt tilpasset i størrelse (f.eks. OEM-dele, møtrikker, mv.), som var forskellige for hver proceslinje. Dette indebar bl.a., at selskabet havde flere artikelnumre (300.000) end f.eks. General Motors. Som led i moderniseringen af virksomheden valgte ledelsen derfor at ensarte komponenterne til produktionslinjerne mv., dels for at reducere kompleksiteten og omkostningerne, dels for at minimere risikoen for fejl ved de enkelte dele. Fremover skulle selskabet kunne tilbyde testede, effektive produktionslinjer. Selskabet ændrede således strategi ved at have fokus på at skabe værdi for kunderne med den mindst mulige indsats. I tillæg til de ledelsesmæssige svigt og den overkomplekse forretningsmodel indtraf den globale finansielle krise i slutningen af 2008.

TPH igangsatte på baggrund af disse forhold en omfattende turnaround proces. Ledelsen gennemførte bl.a. et performancetjek på de ordrer, der endnu ikke var leveret til kunderne, og sørgede for, at udestående ordre blev opfyldt inden for kort tid. Mange af problemerne blev løst hos kunden. Den samlede ekstraomkostning til dette performancetjek og opfyldelsen af gamle ordrer udgjorde små 100 mio. kr., som blev udgiftsført løbende i perioden 2006 til 2010. Således blev det sidste projekt indgået efter den "gamle model" færdiggjort i januar 2011.

Turnaround strategiens anden fase sigtede derfor mod at reducere TPH's produktionsomkostninger, ingeniøromkostninger og materialeomkostninger og sikre, at ismaskinerne blev leveret til tiden. Fra 2010 og fremefter blev 90,5% af alle ordre leveret til tiden.

Turnaround strategiens tredje del skulle sikre, at TPH havde et mindre sortiment af maskiner, der var tilpasset kunden og kundens forretning. TPH's kerne-

forretning skulle gå fra en bred vifte af komplekse ismaskiner til et kernesortiment af ismaskiner, der kunne tilpasses kundens behov. Samlet medførte turnaround strategiens tredjedel en forøgelse af salget af TPH's kernekerneprodukter.

TPH har videre anført, at selskabet, der blev koncernforbundet i 1969, i mange år har været en stærkt overskudsgivende virksomhed, der har haft sunde EBIT-marginer og dramatisk stigende omsætning. TPH har ikke hverken accepteret eller realiseret underskud på ubestemt tid. Selskabet havde en realistisk udsigt til at oppebære en positiv avance, og selskabet har også foretaget en dokumenteret turnaround og leverer positive resultater på denne baggrund.

I 2018 havde selskabet et resultat (EBIT) på over DKK 31 mio. kr., og selskabet har i 8 år haft et positivt resultat af driften. Isoleret for TPH er der på 10 år realiseret en positiv EBIT på næsten 76 mio. kr.

Skatteministeriet har til støtte for indkomstreguleringen gjort gældende, at TPH i perioden 1999 - 2010 havde en negativ EBIT på DKK 417 mio. Det er ubestridt, at TPH's resultater før 2005 er på armslængdevilkår. I de relevante skatteår, der er omfattet af denne sag (2005-2009), realiserede TPH underskud (EBIT) på i alt 247.278.000 kr.

Skatteministeriet har ikke dokumenteret eller sandsynliggjort, at underskuddene er usædvanlige, henset til at TPH ikke er en kontraktproducent, som udfører arbejde på vegne andre selskaber for en fast aflønning, men at TPH derimod er en "entrepreneur", der udvikler komplekse produkter for egen regning og risiko.

De manglende positive resultater i 2005-2009 medførte ikke, at TPH i disse år ikke forventede overskud på længere sigt. På den baggrund valgte selskabet også at fortsætte driften. Med undtagelse af et enkelt år budgetterede selskabet heller ikke med underskud. De positive forventninger var baseret på selskabets væsentlige markedsandel, som var på over 30 %, og at selskabet var og er et stærkt brand med omfattende repræsentation på verdensplan via Tetra Pak's salgsselskaber. Selskabet mente også at have identificeret årsagerne til de svigtede resultater, og selskabet havde iværksat en række ændringer med henblik på en turnaround.

Efter 50 % nedgang i markedet for produktionsanlæg til iscremeindustrien fra 1996 til 2009 og en global finanskrisen startende i 2007-2008 har selskabets turnaround ført til, at selskabet igen er blevet en profitabel forretning med en sund EBIT og en stærkt stigende omsætning.

Selv hvis landsretten måtte finde, at skattemyndighederne har været berettiget til at ansætte TPH's indkomst skønsmæssigt, hviler styrelsens skøn på et forkert grundlag, da det er i strid med OECD's Transfer Pricing Guidelines. Skattemyndighedernes benchmark-analyse hviler navnlig på den alvorlige fejl, at man ud fra nettoavancemetoden (TNMM) har forsøgt at undersøge markedsindtjeningen i TPH.

For det første tester skattemyndighederne (forkert) den mest komplekse part i transaktionerne. Det fremgår af TPG 2010, pkt. 1.36 og dansk retspraksis, at skattemyndighederne skal tage udgangspunkt i den skattepligtiges metode og opgørelse af indtægt og anvende den af den skattepligtige anvendte struktur. Det er ikke sket i denne sag. I stedet for at foretage en analyse af de faktiske avancer i salgsselskaberne efter videresalgsmetoden har skattemyndighederne anvendt den mindre pålidelige TNMM-metode og beregnet TPH's avance i forhold til omkostninger.

Det fremgår videre af forarbejderne til lov nr. 408 af 1. juni 2005, at et skatteskøn altid skal udøves i overensstemmelse med principperne i OECDs Transfer Pricing Guidelines. Dette krav er heller ikke iagttaget ved den konkrete skønsværdi.

Når TNMM-metoden til fastsættelse af interne afregningspriser anvendes, fokuserer analysen af interne afregningspriser kun på de aktiviteter, der udføres af den ene part i den kontrollerede transaktion (den "testede part"), og betalingen for disse aktiviteter, og ikke på særskilte identificerbare transaktioner og deres priser.

Når TNMM anvendes, skal der derfor vælges en testet part, for hvilken den nettomargen, denne part opnår i den kontrollerede transaktion, kan måles i forhold til den nettomargen, som tilsvarende uafhængige selskaber opnår i ikke-kontrollerede transaktioner. For at sikre, at estimeringen af armslængdebetalingen for denne transaktion er pålidelig, er det vigtigt, at valget af den testede part er det bedst mulige.

TNMM beskriver, hvad der ville være en armslængdefortjeneste for en hel aktivitet, snarere end for identificerede transaktioner. Hensigten er ikke at fastsætte prisen for solgte varer, men at anslå det overskud, som uafhængige selskaber kunne forventes at opnå ved en aktivitet, såsom at sælge varer. Dette gøres ved at tage et udgangspunkt (overskudsindikator"), f.eks. omkostninger, omsætning eller faste investeringer og sammenligne dette med en tilsvarende overskudsindikator for en sammenlignelig ukontrolleret transaktion.

Som konklusion på funktionsanalysen kan man også klassificere transaktionerne og parterne. Denne klassifikation anvendes ved søgning efter sammenlig-

ningsgrundlag til prisfastsættelsen samt valg af prisfastsættelsesmetoden, jf. vejledning af 6. februar 2006 om transfer pricing, afsnit 5.2.4.1 (Klassifikation),

Afhængig af hvilke funktioner mv., de enkelte virksomheder har, kan man oftest konkludere, at en virksomhed er en af følgende tre hovedtyper:

- Produktionsvirksomhed
- Salgsvirksomhed
- Servicevirksomhed (ikke produktion)

I denne sag er der enighed om, hvilke funktioner, aktiver og risici vedrørende de beskrevne transaktioner, TPH og salgsselskaberne hver især har, idet skattemyndighederne har *"taget udgangspunkt i beskrivelsen af selskabets funktioner, aktiver og risici, som anført på side 27 i det modtagne "Transfer pricing-dokument"*. Det fremgår af funktions- og risikooversigten i TP-dokumentationen, at TPH yder de unikke og værdiskabende funktioner i forhold til salgsselskaberne.

Selskabet ejer og anvender nøgleaktiverne og udfører alle "entrepreneur"-funktioner og bærer alle modsvarende risici. Selskabet er derfor funktionelt den mest komplekse part i transaktionerne sammenlignet med den mere rutinemæssige distributionsaktivitet, som udføres af salgsselskaberne, og TPH kan derfor ikke udgøre den testede part i en TNMM-analyse. Det følger dermed også af danske og OECD-baserede regler, at selskabet skulle betale salgsselskaberne rutinemæssigt på trods af de vanskelige markedsvilkår.

En produktionsvirksomhed som TPH, der er karakteriseret ved, at den varetager hele produktionen af produktet, indkøb af råmaterialer, forskning og udvikling og bærer alle de forretningsmæssige risici, herunder varelagerisikoen, betegnes – i mangel af et dækkende dansk begreb – som en full-fledged produktionsvirksomhed eller entrepreneur, jf. vejledning af 6. februar 2006 om transfer pricing, afsnit 5.2.4.1 (Klassifikation).

Der er også enighed om, at salgsselskaberne er de mest simple med hensyn til funktioner, risici og involverede aktiver.

TNMM-metoden kan på baggrund af selskabernes respektive funktioner og risici slet ikke anvendes på TPH, således som skattemyndighederne gør ved skønsudøvelsen.

For det andet sammenligner skattemyndighederne TPH med selskaber, der producerer i lande med usammenlignelige produktionsomkostningsniveauer. TPH's indtjening til medianen er skønsmæssigt fastsat til 6,04 %. Skatteministeriet har indtil videre alene erkendt, at Virksomhed H skal udgå i forhøjelsen med den virkning, at forhøjelsen for Landsskatteretten blev nedsat

til 28.459.000 kr. Dette bevirker en median på 4,42 % (efter nedjustering) af selskabets totale omkostninger.

Der er ikke taget højde for, at der er væsentlige forskelle vedrørende "costs of production" i f.eks. Tjekkiet, Polen og Bulgarien, som har nogle af de laveste lønomkostninger i EU, hvorimod Danmark har de højeste lønomkostninger i EU. Skatteministeriet har heller ikke dokumenteret eller sandsynliggjort, at produktionsomkostningerne i øvrigt skulle svare til de danske, sådan som det ellers kræves efter OECD's guidelines, som Danmark følger, jf. TPG 2010, pkt. 1.55.

Skattemyndighedernes skøn tager heller ikke højde for, at de 14 selskaber i skattemyndighedernes benchmark-analyse – ligesom TPH – udvikler unikke varer for egen regning og risiko, og at de ikke oppebærer rutineafłønning som et salgsselskab (en distributør), men kan realisere underskud og overskud. At det forholder sig sådan, er notorisk, idet der er selskaber i undersøgelsen, der også har en negativ EBIT. Det er netop derfor, at "full-fledge entrepreneurs" ikke kan være den testede part under TNM-metoden, sådan som der er redegjort for i OECD's transfer pricing-retningslinjer.

For det tredje er frasorteringen af selskaber i skattemyndighedernes benchmark analyse fejlbehæftet. TPH har også påvist andre konkrete forhold, der gør, at flere selskaber ikke kan indgå efter skattemyndighedernes egne principper for frasortering.

Af Virksomhed I årsregnskab for 2005 fremgår det, at *"Die Gesellschaft [Virksomhed I.] ist Komplementärin der Virksomhed I mit Sitz in Bad Saulgau"*. Virksomhed I er registreret i det tyske handelsregister med registreringsnummeretDet er ikke afgørende, om der rent faktisk har været koncerninterne transaktioner, men det har der konkret så også været. Det fremgår f.eks. af årsregnskaberne for 2005-2009, at Virksomhed I har *"Forderungen gegen verbundene / Nahestehende Unternehmen"* på henholdsvis 9.965.855,69, 15.925.227,71, 20.487.104,63, 23.290.869,02 og 26.581.323,84 euro.

Det fremgår af årsregnskaberne for Virksomhed E, at de fire personlige aktionærer i Virksomhed E (100 % ejerandel tilsammen) også kontrollerer søsterselskabet Virksomhed EE

Endelig bemærkes, at Virksomhed J er 100 % ejet af det tyske moderselskab Virksomhed JJ, jf. årsregnskaberne for 2005-2008.

Det er ikke TPH, der skal dokumentere forholdene omkring de udenlandske selskaber, som Skattestyrelsen baserer forhøjelsen på, ved at indhente polske, russiske, tjekkiske mv. årsrapporter mv. Tværtimod påhviler det Skatteministeriet at dokumentere, at selskaberne opfylder kravene til en benchmark analyse.

For det fjerde tager skattemyndighederne ikke højde for dokumenterede, ekstraordinære tab. Det følger af forarbejderne til skattekontrolloven (2004/2 LF 120), at skattemyndighederne skal anerkende og tage højde for de forretningsmæssige årsager til selskabets negative resultater, som selskabet har redegjort for og dokumenteret.

Det fremgår videre af TPG 2010, pkt. 2.80, at der ved beregningen af nettoavancen efter TNMM-metoden i almindelighed også skal ses bort fra exceptionelle og ekstraordinære poster, der ikke har en tilbagevendende karakter.

Underskuddene er resultatet af en række dokumenterede forretningsmæssige faktorer, herunder ekstremt kritiske kvalitetsproblemer med en række produktlinjer, der ikke var tilstrækkeligt gennemtestede. Alene omkostningerne til disse fejlslagne projekter udgjorde i 2006 4,8 mio. euro og i 2007 8,4 mio. euro., dvs. i alt ca. 100 mio. kr. Beløbet udgør i sig selv, altså isoleret set fra de andre forhold, der er dokumenteret under indsigelserne, ca. 1/3 af den samlede forhøjelse. Hertil kommer udgifter til opsagte medarbejdere i forbindelse med den dokumenterede turnaround.

For det femte tages der ikke højde for markedsf forholdene, idet markedssituationen for procesanlæg til iscremeindustrien var vanskelig i de år, sagen drejer sig om, hvilket selskabet også har redegjort for i TP-dokumentationens industri- og markedsanalyse, ligesom det er dokumenteret ved årsrapporterne for hovedkonkurrenterne.

For det sjette betyder det forhold, at skattemyndighederne måtte have været berettiget til at udøve et skøn – hvilket bestrides – under alle omstændigheder ikke, at der nødvendigvis skal udøves et skøn. Et skøn forudsætter fortsat en materiel vurdering af, om transaktionerne har været på armslængdevilkår. Der gælder heller ingen formodning for, at transaktionerne ikke er på armslængdevilkår. I denne sag har selskabet efterfølgende igen afkræftet, at der er grundlag for at udøve et skøn.

Den for selskabet udarbejdede databaseundersøgelse støtter utvetydigt selskabets vurdering, nemlig at en margin på ca. 7 % for salgsselskaberne vedrørende Category Ice Cream er rimelig. Hertil kommer, at den oprindelige forhøjelse af selskabets indkomst, hvis der laves korresponderende følgeændringer i salgsselskaberne, fører til en resultatgrad på -3,36 % i salgsselskaberne. Ingen uafhængige salgsselskaber ville acceptere at markedsføre varer for en "entreprenør" under sådanne betingelser. Et simpelt sanity check bekræfter således, at skønnet er åbenbart fejlagtigt.

Selv hvis Skattestyrelsen havde haft hjemmel til at udøve et skøn, skal skønnet således under alle omstændigheder tilsidesættes.

Til støtte for den subsidiære og mere subsidiære påstand har TPH gjort gældende, at påstandene er nedlagt, hvis landsretten måtte finde grundlag for at fastslå, at skattemyndighederne har hjemmel til at skønne, men at en eller flere af de forudsætninger, som er indregnet i skønnet, skal tilsidesættes. Dette gælder bl.a. det forhold, at der ikke ved skønsudøvelsen er taget højde for de store og ekstraordinære udgifter, som selskabet har dokumenteret bl.a. i relation til fejlslagne projekter, og som forhøjelserne dermed skal nedsættes med.

Skatteministeriet har til støtte for påstanden om frifindelse gjort gældende, at landsretten skal tage stilling til, om skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af TPH for indkomstårene 2005-2009 kan tilsidesættes. Forhøjelsen er baseret på en transfer pricing korrektion, der udspringer af, at TPH's samhandel med Tetra Pak-koncernens salgsselskaber ikke er sket på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2.

Skattesagen og sagsforløbet ved både Landsskatteretten og landsretten har været kendetegnet ved en udpræget mangel på oplysninger, og de anvendte priser og realiserede fortjenester på koncerninterne transaktioner er på afgørende vis i det hele udokumenterede. Det skyldes alene TPH.

I mangel af dokumenterede oplysninger om de konkrete transaktioner og resultaterne heraf i salgsselskaberne har skattemyndighederne udøvet et skøn på det bedst mulige – og reelt eneste mulige – grundlag.

Et af sagens hovedspørgsmål vedrører således skattemyndighedernes adgang til at udøve et skøn over indkomsten fra de kontrollerede transaktioner, når selskabet har været drevet med omfattende og vedvarende (kroniske) underskud gennem en ubrudt årrække på mindst 12 år, og der således er en formodning for, at der mangler indkomst i selskabet. Det er usædvanligt og berettiger skattemyndighederne til at ansætte indkomsten.

Videre er spørgsmålet, om TPH har godtgjort, at en uafhængig tredjemand ville fortsætte en underskudsgivende drift – på uændrede vilkår – gennem så lang en periode. Skattemyndighedernes analyse viser, at resultaterne hos TPH adskiller sig markant fra resultaterne hos uafhængige selskaber med sammenlignelige funktioner, aktiver og risici, og at vederlæggelsen af TPH også af den grund ikke er sket på markedsvilkår.

I den forbindelse er det også et centralt juridisk spørgsmål, om skattemyndighederne i sin benchmarkanalyse – som i den foreliggende sag – er afskåret fra at anvende et produktionsselskab som TPH i stedet for salgsselskaberne som te-

stet part i tilfælde, hvor man ikke har de nødvendige oplysninger til at teste markedsmæssigheden af de opnåede avancer i salgsselskaberne, der ellers isoleret set (pga. simple funktioner), men ikke samlet set (pga. manglende oplysninger) er de mindst komplekse parter.

TP-dokumentationen er af flere grunde så mangelfuld, at den ikke muliggør en efterprøvelse af de kontrollerede transaktioner og dermed ikke opfylder dokumentationskravet i den dagældende § 3 B, stk. 5, i skattekontrolloven. Det er således et af sagens hovedspørgsmål, hvordan en TP-dokumentation skal bedømmes efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, herunder hvilke krav der kan stilles til omfanget af en sådan og sammenhængen med de almindelige skatteretlige bevisbyrder.

Når skattemyndighederne er berettiget til at foretage en regulering, bærer selskabet herefter bevisbyrden for, at det udøvede skøn kan tilsidesættes. Denne bevisbyrde har selskabet ikke løftet.

Skatteministeriet har videre anført, at Tetra Pak-koncernen er opdelt i henholdsvis en emballagedel og en del, der laver maskiner til forarbejdning af madvarer ("*packaging solutions*", henholdsvis "*processing solutions*"), jf. TP-dokumentationen. Ifølge hjemmesiden er Tetra Pak "*the world's leading food processing and packaging solution company*".

TPH producerer maskiner til fremstilling af is og er moderselskabet i forretningsenheden Business Unit Ice Cream ("*BUIC*"). BUIC er organisatorisk placeret under "*processing solutions*" i Tetra Pak-koncernen. Selskabet refererer angiveligt til det svenske selskab Tetra Pak Processing Systems AB. TPH er ifølge TP-dokumentationen ejet af Tetra Laval Holding B.V. (Holland). TPH har imidlertid ikke oplyst (villet oplyse), hvem de ultimative ejere er, og hvad de tjener.

Alle maskiner produceret af TPH sælges til koncerninterne salgsselskaber (i TP-dokumentationen benævnt "*market companies*" eller "*MC*"), der videresælger maskinerne til eksterne slutkøbere.

Salgsselskaberne varetager salget for hele Tetra Pak-koncernen, og salget af ismaskiner udgør efter det oplyste i TP-dokumentationen alene 2 % af omsætningen i salgsselskaberne.

I perioden 1999-2010 har TPH realiseret meget betydelige underskud. Selskabet har i den nævnte periode samlet set realiseret en negativ EBIT på 417 mio. kr., hvilket underskud er imødegået med kapitalforhøjelser i perioden på i alt 324 mio. kr. Overskuddet i 2011 stammer formentlig fra datterselskabet Danice, som blev fusioneret ind i TPH dette år.

TPH har trods gentagne opfordringer ikke fremlagt resultater for koncernens moderselskab i Schweiz, hvilket indebærer, at det skal lægges til grund, at der skabes meget væsentlige overskud på koncernbasis. Det skal også lægges til grund som følge af vægringen ved at oplyse sagen, at TPH er det eneste led i koncernen, hvis årsregninger udviser underskud, og hvor der ifølge disse ikke tjenes penge.

Ifølge den dagældende § 3 B i skattekontrolloven var TPH forpligtet til at udfærdige skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner.

Selskabets TP-dokumentation er udarbejdet for de fem indkomstår samlet og indleveret til SKAT den 17. september 2010. Det er en central del af en TP-dokumentation, at der udarbejdes en analyse, som sammenligner den testede part med uafhængige selskaber. I OECDs Transfer Pricing Guidelines (TPG) beskrives dette overordnet således, at en sådan *"comparability analysis is at the heart of the application of the arm's length principle"*.

En sammenligningsanalyse kan foretages på flere måder. Selskabet foretager i TP-dokumentationen angiveligt et metodevalg og vælger videresalgsmetoden (resale price method) til at teste markedsmæssigheden af resultaterne i salgsselskaberne. Denne metode går ud på, at markedsfortjenesten hos den testede part findes gennem en sammenligning med fortjenesten hos andre (uafhængige) selskaber. Om metoden anfører selskabet i TP-dokumentationen:

"Using this method, an arm's length transfer price is determined by subtracting a reasonable amount from the expected final sales price the buyer in the internal transaction will receive, when the equipment is resold to an external part [...]"

The challenge when using the Resale Price Method is to determine the "reasonable" amount, or rather "reasonable" percentage, to deduct. The reasonable level is influenced by the functions and risk that is performed and transferred to the buying company. Since it is the risk and transferred responsibility (tasks) that determines this level, it opens a wider range of possible benchmarks, since the compared transactions not necessarily need to reflect transfers of similar products. For the Tetra Pak Hoyer Group it means that a reasonable level can be determined by comparing with other actors with a similar setup."

Selv om selskabet således selv anfører, at markedsfortjenesten hos salgsselskaberne skal udfindes gennem en sammenligning med fortjenesten hos andre (uafhængige) selskaber, foretager selskabet imidlertid ikke denne sammenligningsanalyse.

I stedet oplister selskabet i en oversigt over resultaterne i salgsselskaberne ("*result in Market Companies (Front-End)*") og konstaterer, at salgsselskaberne har en fortjeneste på produktionsmaskinerne ("*capital equipment*") på mellem 7 og 22 %, mens det "normale" niveau – uden nogen form for analyse eller dokumentation – heroverfor anføres at være mellem ca. 10 - 15 %.

I oversigten er det anført, at der er tale om samlede resultater af al omsætning i salgsselskaberne ("*sum of all TPMC, where Ice Cream only accounts for approx. 2%*"). Heroverfor har selskabet på et møde med SKAT den 25. august 2011 oplyst, men ikke dokumenteret, at de oplistede resultater (alene) vedrører salget af BUIC-produkter.

Tilsvarende har TPH oplistet en (udokumenteret) oversigt over resultaterne i produktionsselskaberne, og den konstaterede fortjeneste forbundet med salg af maskinerne sammenholdes med en intern målsætning om en margin på 13 - 18 % for "*capital equipment*". Den konsoliderede fortjeneste på salg af maskinerne (dvs. for både produktions- og salgsselskaberne) opgøres herefter og sammenholdt med en normmargin ("*a normal consolidated margin level*") på mellem 20 - 25 %.

Taget efter ordlyden mener koncernen tilsyneladende, at salgsselskaberne skal have en højere margin end produktionsselskaberne, der ejer de værdifulde immaterielle aktiver. Når den konsoliderede normmargin er 20 - 25 %, og den interne målsætning for produktionsselskaberne er lavere med de nævnte 13 - 18 %, indebærer dette nødvendigvis, at salgsselskabernes normmargin er højere end den konsoliderede normmargin på 20 - 25 %. Det betyder med andre ord, at de rutinefunktioner, som salgsselskaberne udfører, fejlagtigt belønnes højere end de værdiskabende funktioner, som ejeren af de immaterielle aktiver bidrager med.

Det er ikke oplyst, hvordan koncernen opgør normmarginer for salgsselskaberne, herunder hvorvidt normmarginen omfatter en margin på selve maskinkøbet. TPH har - trods opfordret hertil - ikke villet bidrage til dokumentation af sagen vedrørende det centrale punkt, nemlig hvordan prisfastsættelsen de facto sker i koncernen.

De oplyste normtal/målsætninger i dokumentationen er hverken forklaret eller dokumenteret, og selskabet har end ikke forsøgt at vise, at de anførte normtal er udtryk for, hvad uafhængige salgsselskaber ville tjene ved tilsvarende salg.

Dertil kommer, at de oplyste tal og avancer lider af helt grundlæggende mangler. Resultaterne vedrører således ikke alene produkter købt fra TPH, men derimod al salg af ismaskiner i koncernen og derved også salg af maskiner, der stammer fra det kinesiske produktionsselskab og fra uafhængige. Skønt opfor-

dret hertil har selskabet ikke kunnet isolere salgsselskabernes omsætning af og avance vedrørende varer fra TPH, og resultaterne i TP-dokumentationen kan derfor ikke bruges til at teste denne avance i salgsselskaberne, der fortsat er udokumenteret.

Desuden er der i dokumentationen taget centrale forbehold, der også fører til, at tallene ikke giver et sikkert grundlag for at vurdere avancen i salgsselskaberne forbundet med salget af TPH's produkter. Således fremgår det af teksten under resultatskemaet for salgsselskaberne, jf. TP-dokumentationen, side 40:

"Please note that some figures in this specification are estimated by Tetra Pak Hoyer Group. Some figures are confidential and as a result not available for Tetra Pak Hoyer Group. Other figures are estimated since they are not possible for Market Companies to split on the different Product Categories. The Margins used for Spare Parts in Front-end are total margins for Spare Parts in Front-end, i.e. for sale of Spare Parts of all Product Categories"

Det er ikke forklaret, hvilke tal der er udtryk for selskabets egne estimer, og hvilke der er "fortrolige", ligesom den kvantitative betydning af disse estimer og manglende oplysninger i det hele er udokumenteret. Det er selvfølgelig uacceptabelt, at selskabet og den koncern, hvori den indgår, mener, at der kan være relevante oplysninger for skatteligningen, der er fortrolige og ikke kan fremlægges. En sådan gemmen sig bag et forkert fortrolighedshensyn må tillægges bevismæssig skadevirkning.

Selskabet anslår selv, at ca. 80 % af salgsselskabernes omsætning af BUIC-produkter vedrører varekøb fra TPH. Sammenholdes varesalget af maskiner i TPH med det tilsvarende varekøb i salgsselskaberne som oplyst i TP-dokumentationen, fremgår det imidlertid, at ca. 1/3 af det samlede indkøb af maskiner i salgsselskaberne ikke hidrører fra TPH. Dette fremgår også af SKATs afgørelse. Også af denne grund kan de i vidt omfang skønnede (og udokumenterede) avancer ikke lægges til grund for en vurdering af samhandlen med TPH.

Skatteministeriet har videre anført, at interesseforbundne parter ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for koncerninterne transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner, jf. herved armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1.

Priser og vilkår mellem interesseforbundne parter kan ikke uden videre lægges til grund, og ligningslovens § 2 hjemler derfor en korrektionsadgang for skattemyndighederne, således at de kontrollerede transaktioner kan bringes på armslængdeniveau.

Skattemyndighederne har som anført for indkomstårene 2005 - 2009 foretaget en regulering af de interne afregningspriser mellem TPH og Tetra Pak-koncernens salgsselskaber. Reguleringen er foretaget, fordi selskaberne i den interne samhandel ikke har handlet på armslængdevilkår.

Tre hovedanbringender fører i nærværende sag hver for sig og tilsammen til, at skattemyndighederne har kunnet udøve et skøn over indkomsten fra de kontrollerede transaktioner:

For det første har TPH været drevet med omfattende og kroniske underskud igennem 12 år med et samlet underskud på over 400 mio. kr. Dette viser, at vedlæggelsen af selskabet ikke har været på armslængdevilkår. Det har klart formodningen mod sig, at en uafhængig tredjemand ville fortsætte en underskudsgivende drift – på uændrede vilkår – gennem så lang en periode

Som det fremgår af OECD's Transfer Pricing Guidelines (2017) pkt. 1.129 og 1.130 er de vedvarende underskud en klar indikation for, at der er noget galt med selskabets indtjening, og at underskuddene kan skyldes tre faktorer: 1) Selskabet har for lave afregningspriser, 2) selskabet varetager funktioner for andre koncernselskaber uden at blive honoreret for det, eller 3) der foreligger helt ekstraordinære omstændigheder i markedet, der tilsiger, at en uafhængig tredje mand på tilsvarende vis ville fortsætte driften.

Der er imidlertid ikke grundlag for at antage, at sidstnævnte situation foreligger, da selskabet ikke har godtgjort, at de kroniske underskud skyldtes midlertidige og helt ekstraordinære omstændigheder, og at selskabet havde en berettiget forventning om, at kapitalforhøjelserne gav en forrentning, der var bedre end selskabets alternative investeringsmuligheder inden for samme tidshorizont. Forholdene er dermed så usædvanlige, at allerede dette berettiger skattemyndighederne til at ansætte indkomsten skønsmæssigt.

Det har således formodningen for sig, at årsagen til den fortsatte underskudsgivende drift i stedet enten er varetagelse af koncernens interesser i at være repræsenteret på og levere ydelser til markedet, og/eller at de interne afregningspriser har været til ugunst for selskabet. Det er usædvanligt, at en virksomhed år efter år har massive underskud. En uafhængig part ville for længst enten have rettet op på forholdene eller være blevet lukket.

Når skattemyndighederne er berettiget til at foretage en regulering, bærer selskabet herefter bevisbyrden for, at det udøvede skøn kan tilsidesættes. En skønsmæssig ansættelse kan alene tilsidesættes, hvis skatteyderen beviser, at skønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag eller har medført et åbenbart urimeligt resultat. Denne bevisbyrde har selskabet ikke løftet.

TPH gør som noget helt centralt gældende, at selskabet gennemførte en omfattende og succesfuld turnaround af virksomheden. Dette er udokumenteret. Der er ikke fremlagt forretningsplaner, bestyrelsesreferater eller andre dokumenter fra de omhandlede indkomstår, som underbygger, at selskabet har foretaget en sådan virksomhedsomlægning. Hvis TPH havde været drevet forretningsmæssigt dårligt, så ville der være omfattende dokumentation for tiltag, som skulle rette op på de massive underskud. Det må derfor lægges til grund, at TPH ikke blev drevet forretningsmæssigt dårligt, men at underskuddene alene skyldtes interne afregningspriser på ikke-markedsvilkår. At TPH er blevet overskudsgivende, skyldes derimod alene fusionen med datterselskabet Danice og denne virksomheds positive resultater. Til trods for de kroniske driftsunderskud i TPH har resultaterne således ikke ført til ændrede samhandelsvilkår. TPH har heller ikke godtgjort, at det var forretningsmæssig fornuftigt at videreføre TPH, hvis selskabet havde været uafhængigt.

For det andet viser SKATs benchmarkanalyse, at resultaterne hos TPH adskiller sig markant fra resultaterne hos uafhængige selskaber med sammenlignelige funktioner, aktiver og risici, og at vederlæggelsen af TPH også af den grund ikke er sket på markedsvilkår.

For det tredje er TP-dokumentationen af flere grunde så mangelfuld, at den ikke muliggør en efterprøvelse af de kontrollerede transaktioner og dermed ikke opfylder dokumentationskravet i den dagældende § 3 B, stk. 5, i skattekontrolløven og UfR 2019.1446 H, hvor Højesteret fandt, 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.”

Som anført ovenfor bærer sagen i høj grad præg af, at TPH nægter at medvirke til sagens oplysning. Selskabet har i vidt omfang ikke dokumenteret sine postuler og har undladt at besvare ministeriets opfordringer. Selskabets manglende besvarelse af opfordringer skal tillægges processuel skadevirkning, jf. retsplejelovens § 344, stk. 2.

Vedrørende skønsadgangen har Skatteministeriet gjort gældende, at skattemyndighederne har tre skønshjemler: De kroniske underskud, de manglende markedsvilkår for de interne afregningspriser og den mangelfulde TP-dokumentation.

TPH har været drevet med store og kroniske underskud igennem en ubrudt årrække på 12 år, hvilket skaber en stærk formodning for, at der mangler indkomst i selskabet. Ingen uafhængig tredjemand ville (fortsætte med at) drive en

virksomhed på vilkår, der fører til underskud gennem så lang en periode, og den fortsatte drift på uændrede vilkår er derfor ikke markedsmæssig. Der var heller ikke forventninger om, at selskabet fremadrettet ville komme til at tjene penge. Tværtimod budgetterede selskabet med fremtidige underskud.

Dette anbringende støttes bl.a. af Østre Landsrets domme i SKM 2019.537 og af 13. januar 2020 i sag B-1253-17.

I SKM2019.537 anførte landsretten følgende:

”Som det fremgår, har selskabet samlet haft en betydelig omsætning, men har på trods heraf stort set vedvarende realiseret væsentlige underskud i perioden fra 2001-2009. Der var endvidere flere år ud i fremtiden tillige udsigt til underskud. Landsretten finder på den baggrund og henset til det ovenfor anførte vedrørende konkurrenceforholdene på det danske vikarmarked, at det har formodningen mod sig, at et uafhængigt selskab – uanset den anførte begrundelse for det negative resultat – vedvarende ville betale for brugsretten til et internationalt varemærke, og at der ikke kan bortses fra, at G1 SA kan have haft en selvstændig interesse i at opretholde et royaltymbetalende datterselskab i Danmark, bl.a. til betjening af koncernens globale kunder.”

Tilsvarende fandt landsretten i dommen af 13. januar 2020:

”A havde underskud i årene 2006-2009, mens B-koncernen i disse år realiserede overskud. Efter bevisførelsen kan det lægges til grund, at der efter bestemmelse på koncernniveau ved den interne prisfastsættelse ved de kontrollerede transaktioner mellem A og de andre selskaber i koncernen blev tilstræbt en fordeling, således at A skulle have 30 % af den endelige salgspris ved salget til uafhængige aftagere.

...

I den foreliggende situation og når der henses til de øvrige foreliggende oplysninger i sagen, herunder om A og den koncern, A indgik i, og om prisfastsættelsen ved interne transaktioner, finder landsretten, at A (og B) herefter har bevisbyrden for, at der er andre forhold – end det forhold angivet i TP-dokumentationen om, at goodwillafskrivningerne ikke var en driftsomkostning – som medfører, at SKAT alligevel ikke var berettiget til at foretage en korrektion af A's indtægt for indkomstårene 2006-2009.”

Forholdene er usædvanlige, og allerede dette berettiger skattemyndighederne til at ansætte indkomsten skønsmæssigt, medmindre selskabet godtgør, at de kroniske underskud skyldtes midlertidige og helt ekstraordinære omstændigheder. Det ville således være stærkt usædvanligt for et uafhængigt selskab at fortsætte sin drift på uændrede vilkår, når selskabet realiserer kroniske under-

skud. Når selskabet alligevel påstår, at de omhandlede transaktioner er sket på armslængdevilkår, påhviler der derfor selskabet en meget tung bevisbyrde for postulatets rigtighed, jf. bl.a. UfR 1998.898 H, der viser, at skatteyderens bevisbyrde skærpes, når man påberåber sig usædvanlige forhold. Selskabet har (heller) ikke løftet denne skærpede bevisbyrde.

Det har således formodningen for sig, at årsagen til den fortsatte – underskuds-givende – drift i stedet enten er varetagelsen af koncernens interesser i at være repræsenteret på og levere ydelser til markedet, og/eller at de interne afregningspriser har været til ugunst for selskabet.

I perioden 1999 - 2010 har selskabet som nævnt ovenfor samlet realiseret en negativ EBIT på 417 mio. kr. Underskuddet er imødegået fra koncernens side med kapitalforhøjelser i TPH på samlet 324 mio. kr. i samme periode, hvilket også understøtter, at koncernen har haft en interesse i at være repræsenteret på og kunnet levere ydelser til markedet via TPH.

Selv hvis selskabet kunne dokumentere, at Business Ice Cream som helhed var tabsgivende, ville det således have formodningen for sig, at selskabet varetager koncernens interesser i at være repræsenteret på og levere ydelser til markedet uden at blive honoreret for det.

Der er imidlertid ikke fremlagt nogen som helst dokumentation for, at koncernen som helhed har haft de påståede tab på forretningsområdet. Hvis det var tilfældet, ville det jo være let at vise. Tværtimod har TPH som svar på en opfordring fra Skatteministeriet anført, at selskabet ikke kan fremskaffe information herom, ligesom det fremgår af replikken side 11, 6. afsnit, at det ikke er muligt at udskille *"Hoyer-floet i forhandlernes regnskaber og se, hvad forhandlernes rentabilitet er for dette isolerede flow af købte og videresolgte TPH-produkter"*. Det må derfor lægges til grund, at koncernen samlet set har haft en betydelig fortjeneste på forretningsområdet.

TPH har henvist til, at selskabets kroniske underskud skal tilskrives markedsforhold og ledelsessvigt. Dette er ikke dokumenteret.

Til støtte for, at det kroniske underskud skyldes markedsforholdene, har selskabet henvist til enkeltstående oplysninger i årsregnskaberne for de konkurrerende selskaber, X A/S og Y ApS. Det forhold, at det er anført i de konkurrerende selskabers årsrapporter for et eller flere indkomstår i perioden 2005-2008, at der har været en hård konkurrence i markedet, godtgør selvsagt ikke, at TPH's kroniske og massive underskud gennem perioden 1999-2010 skyldes helt ekstraordinære omstændigheder i markedet.

TPH har videre henvist til, at selskabets kroniske underskud skal tilskrives bl.a. dårlig ledelse og levering af yderst komplekse kundetilpassede maskiner, som havde meget væsentlige fejl, og dermed forbundne udbedringsomkostninger for selskabet. TPH's forklaring på underskuddet er udokumenteret. Alle selskaber har generelt udfordringer over en sådan periode, og derfor udgør enkeltstående udfordringer ikke noget ekstraordinært.

Som anført ovenfor bekræftes dette også af de resultater, der er realiseret i de selskaber, som SKAT anså for sammenlignelige i benchmark-analysen, og af resultaterne i de to hovedkonkurrenter, jf. SKATs afgørelse af 16. december 2011, side 98, sidste pkt.

Det er udokumenteret, at TPH havde andre og sværere markedsbetingelser end de øvrige store aktører på markedet, der som nævnt begge realiserede overskud i samme periode, hvilket ikke blot understøtter berettigelsen af skattemyndighedernes skøn, men tillige skærper TPH's forpligtelse til at dokumentere rigtigheden af de selvangivne indtægter.

De beskedne positive resultater i 2011-2013 (efter skattesagens opstart) godtgør heller ikke, at vederlæggelsen i de forudgående, testede indkomstår (indkomstårene 2005-2009) har været på armslængdevilkår.

Overskuddene i 2011-2013 er af så beskedent omfang, at de forudgående års realiserede underskud først ville være dækket ind efter 240 år (ud fra tallene for 2011 og 2012 og vel at mærke uden afkast til ejerne). De store kroniske underskud gennem 12 år kan således ikke dokumenteres at være på armslængdevilkår under henvisning hertil.

Ligeledes dokumenterer de beskedne overskud heller ikke, at selskabets angivelige turnaround-bestræbelser skulle være lykkedes. Det forhold, at TPH er blevet overskudsgivende, skyldes derimod alene fusionen med datterselskabet Danice og dermed denne virksomheds positive resultater. Den positive indvirkning fra Danice i forbindelse med fusionen bestrides så vidt ses heller ikke af TPH. Det kan altså konstateres, at den "gamle" TPH-del fortsat ikke er overskudsgivende.

TPH har som forklaring på de meget langvarige underskud oplyst, at der foreligger "*Ekstraordinære omstændigheder*", og at "*Privatejede virksomheder arbejder generelt med længere tidshorison*". Det første er udokumenteret og skal sammenholdes med, at TPH's konkurrenter faktisk tjente penge, jf. bl.a. X A/S' årsrapport for 2011 og uddrag af Y ApS' årsrapport for 2011. Allokeringen af indtægt til andre selskaber i den koncern, som TPH indgår i, viser også, at udsagnet er urigtigt.

TPH har som dokumentation for den påståede turnaround navnlig henvist til et brev fra Sam Strömersten til KromannReumert. Brevet er imidlertid en udtalelse afgivet i 2013 af et medlem af Tetra Pak-koncernens globale lederskab til brug for skattesagen. Bilaget godtgør ikke, at der som hævdet er foretaget en succesfuld turnaround af virksomheden.

Selv hvis selskabet kan løfte bevisbyrden for ovennævnte forhold, har selskabet ikke dokumenteret, at der foreligger helt ekstraordinære omstændigheder i markedet, der tilsiger, at en uafhængig tredjemand på tilsvarende vis ville fortsætte driften trods den lange periode med uafbrudte kroniske underskud, herunder foretage de løbende og massive kapitalforhøjelser på henholdsvis 69 mio. kr. i 2007, 74 mio. kr. i 2008 og 91 mio. kr. i 2009 med henblik på at genetablere egenkapitalen, der gik tabt igen og igen.

I denne situation er det selvsagt ikke tilstrækkeligt at dokumentere, at årsagen til de kroniske underskud skyldes ekstraordinære omstændigheder, da egenkapitalen er gået tabt flere gange. Situationen står således i modsætning til de midlertidige og ekstraordinære tab, som et selskab kan have i forbindelse med bl.a. "*unfavourable economic conditions*", der er omtalt i OECD's Transfer Pricing Guidelines (2017), pkt. 1.129.

Selskabet må i nærværende situation også dokumentere, at der var en berettiget forventning om, at kapitalforhøjelserne gav en forrentning, der var bedre end selskabets alternative investeringsmuligheder inden for samme tidshorisont. Dette er ikke dokumenteret.

TPH har videre henvist til, at selskabet opnåede positive resultater i 2011-2013, og at dette skete med samme transfer pricing-metode som i de foregående år med underskud. Det er imidlertid udokumenteret, at selskabets transfer pricing-metode i 2011-2013 var den samme som i de foregående år, allerede fordi det er udokumenteret og uoplyst, hvordan prisfastsættelsen rent faktisk er foretaget i 2005-2009.

Videre er det notorisk, at det hollandske moderselskab er ejet af nogen, da det ikke er børsnoteret. TPH's modvilje mod at besvare Skatteministeriets opfordring om at fremlægge et fuldt organisationsdiagram skal derfor tillægges processuel skadevirkning, jf. retsplejelovens § 344, stk. 2, således at det lægges til grund, at der eksisterede et ultimativt moderselskab i Schweiz i de omhandlede indkomstår.

TPH's modvilje mod at fremlægge et fuldt organisationsdiagram skal også ses i sammenhæng med, at TPH heller ikke har besvaret ministeriets opfordring om at fremlægge årsregnskaber for koncernens schweiziske moderselskab for årene

1998-2012. Derimod har TPH fremlagt årsregnskaberne for sit umiddelbare hollandske moderselskab, Tetra Laval Holding B.V.

TPH's modvilje mod at besvare Skatteministeriets opfordring om at fremlægge årsregnskaber for koncernens schweiziske moderselskab for årene 1998-2012 skal tillægges processuel skadevirkning, således at det lægges til grund, at det ultimative schweiziske moderselskab har oppebåret en betydelig fortjeneste, hvilket viser, at det kroniske underskud ikke beror på, at privatejede virksomheder har "*en længere tidshorison*" for sine investeringer end selskaber ejet af andre ejere. Det anførte er ikke bevist, heller ikke i forhold til Tetra Laval koncernen.

Derudover afviser TPH at besvare Skatteministeriets opfordring om helt præcist at beskrive og dokumentere de juridiske personer, der indgår i den "privatejede koncern", og fremlægge regnskaber for årene 1998-2012 ved blot at henviser til, at TPH allerede har beskrevet dette. Det er imidlertid ikke korrekt, idet TPH ikke har end ikke forklaret, hvordan den "privatejede koncern" hænger sammen med det operationelle hovedkontor i Schweiz.

De oplyste (skønsmæssige) avancer i salgsselskaberne viser, at der sker en skævvridning af fortjenesten mellem henholdsvis TPH og salgsselskaberne. Således opnår de simple salgsselskaber – hvis arbejde alene består i salgsfunktioner og udstedelse af fakturaer – en uforholdsmæssig (og ubegrundet) høj avance i forhold til det værdifulde produktionsselskab TPH, der træffer alle beslutninger om produktionen og prisfastsættelsen, ejer de immaterielle rettigheder, besidder fagkundskaben og bærer de centrale risici.

Eksempelvis blev der hos TPH ved salg af isproduktionsmaskiner opnået en gennemsnitlig bruttoavance i perioden på 2,74 % jf. oplysningerne i tabellen i Ernst & Youngs brev af 24. oktober 2011, hvoraf det også fremgår, at bruttoavancen generelt var faldende fra 21,2 % til -7 % (med undtagelse af 2008), hvilket ikke stemmer med TPH's forklaring om, at selskabet var i bedring. Til sammenligning havde de simple salgsselskaber en estimeret gennemsnitlig bruttoavance på mindst 12,34 %, jf. TP-dokumentationen, side 40. Endvidere havde salgsselskaberne en estimeret gennemsnitlig avance på salg af reservedele på mellem 40 % og 42,6 %, selv om disse selskaber blot videresælger reservedelene, som TPH træffer beslutningerne om og bærer risiciene for.

Der er intet i koncernens TP-setup eller forhold i øvrigt, der tilsiger, at salgsselskaberne som simpel distributør skal oppebære så store avancer. En uafhængig tredjemand ville ikke acceptere en bruttoavance til distributøren på ca. 12 % for blot at forestå salgsarbejdet og udstede faktura, mens det rettighedshavende produktionsselskab (TPH) alene opnåede en bruttoavance på 2,74 %, jf. oplys-

ningerne i tabellen i Ernst & Youngs brev af 24. oktober 2011, side 20 og regnskabsstillingerne i TP-dokumentationen, side 40-41.

Tilsvarende har det formodningen imod sig, at en uafhængig tredjemand ville vederlægge distributøren med en avance på 40 % for det simple arbejde at videre-sælge reservedele.

TPH har ikke forklaret denne skævdeling, der sammen med de kroniske underskud skaber en stærk formodning for, at der mangler en indkomst i TPH, som i stedet (helt eller delvist) er tilgået salgsselskaberne. Også af den grund kan SKAT udøve et skøn over indkomsten hos TPH hidrørende fra de kontrollerede transaktioner, og TPH bærer (også her) bevisbyrden for, at skønnet kan tilside-sættes.

Skattemyndighederne har i den skønsmæssige opgørelse foretaget en armlængdetest af fortjenesten hos TPH. Selskabets resultater afviger markant fra resultaterne hos de uafhængige producenter og viser klart, at selskabets samhandel ikke er på armlængdevilkår.

Et skøn over fortjenesten hidrørende fra de kontrollerede transaktioner kan tage udgangspunkt i enten salgsselskaberne eller i produktionsselskabet. TPH gør gældende, at skattemyndighederne ikke kan anvende produktionsselskabet TPH som den testede part, men at markedsmæssigheden af de koncerninterne priser derimod skal testes med udgangspunkt i salgsselskaberne som den mindst komplicerede part.

Der er imidlertid intet i de danske regler eller i OECD's guidelines, der foreskriver, at den isoleret set mindst komplicerede part i en transaktion altid og ubetinget skal vælges som den part, der testes.

I et tilfælde som den foreliggende, hvor der ikke foreligger hverken fuldstændige eller dokumenterede oplysninger om resultaterne i salgsselskaberne, er det slet ikke muligt at teste markedsmæssigheden af disse, og OECD's guidelines kan ikke tages til indtægt for et krav herom.

Af OECD's guidelines pkt. 3.18 fremgår det tværtimod:

"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 would most often be the one that has the less complex functional analysis."

Formålet med reglerne er således at teste den part, der mest enkelt kan testes, da det giver det mest pålidelige resultat. Hvis alle oplysninger er tilgængelige,

vil det normalt være enklest at teste den part, der udøver de simpleste funktioner. Hvis de nødvendige oplysninger ikke er tilgængelige, er det ikke nødvendigvis den part, der udøver de simpleste funktioner, der også er den simpleste at teste.

Trods opfordret hertil har TPH som anført ikke fremlagt dokumentation for resultaterne i salgsselskaberne vedrørende produkter købt fra TPH.

TP-dokumentationen indeholder ikke de nødvendige oplysninger om de kontrollerede transaktioner mellem TPH og salgsselskaberne, idet TPH ikke har kunnet isolere salgsselskabernes omsætning af varer og avance fra TPH. TPH har da heller ikke fremlagt oplysninger, der har gjort det muligt for skattemyndighederne at teste markedsmæssigheden af de opnåede avancer i salgsselskaberne.

Det er derfor fortsat ikke muligt at teste markedsmæssigheden af resultaterne i salgsselskaberne, og TPH er som testet part det reelt eneste selskab, som guidelines' metoder kan anvendes på. Skattemyndighederne har derfor med rette foretaget en armslængdetest af resultaterne i TPH, idet dette selskab samlet set er det mest simple selskab at teste.

Det er ikke rigtigt, at SKAT foretager en omkvalificering af TPH, som TPH hævder. Det, som skattemyndighederne derimod gør, er gennem en benchmarkanalyse – og inden for den margin, der ligger i en skønsudøvelse – at foretage den bedst mulige vurdering af, hvordan uafhængige parter med tilsvarende aktiver, funktioner og risici ville blive vederlagt (på avanceniveau) i sammenlignelige transaktioner.

SKAT har ud fra nettoavancemetoden (TNMM) foretaget en undersøgelse af markedsindtjeningen for uafhængige produktionsselskaber med sammenlignelige funktioner som TPH. Benchmarkanalysen viser, som det fremgår af SKAT's afgørelse, at de uafhængige produktionsselskabers indtjening ligger på mellem 3,70 % og 9,02 % (1. og 3. kvartil) af omkostningerne med en median på 6,04 %.

TPH fremkom som anført under sagens behandling ved Landsskatteretten med en række indsigelser mod de selskaber, som SKAT har sammenlignet TPH med i benchmarkanalysen. SKAT har anerkendt indsigelsen mod ét af de sammenlignelige selskaber inddraget i benchmarket. Når dette selskab udtages af benchmarket, resulterer det i en median på 4,42 %, jf. SKATs beregning, hvilket Landsskatteretten i sin afgørelse har taget hensyn til.

TPH's resultater afviger som nævnt markant fra resultaterne hos de uafhængige producenter og viser klart, at selskabets samhandelsvilkår ikke er på armslængdevilkår. Når selskabet ikke har handlet på markedsvilkår – og dermed ikke har

opnået markedsresultater – kan SKAT (også af den grund) udøve et skøn over indkomsten hidrørende fra de kontrollerede transaktioner.

Selskabet har ikke løftet sin bevisbyrde for, at de (resterende) udvalgte selskaber i benchmarket ikke er sammenlignelige med TPH, eller at det udøvede skøn i form af benchmarket i øvrigt kan tilsidesættes. Set i lyset af den gennemførte benchmarkanalyse og resultaterne hos sammenlignelige uafhængige producenter har en tilsidesættelse af skønnet også formodningen imod sig.

Skatteministeriet har videre anført, at det forhold, at TP-dokumentationen er mangelfuld, fører til, at skattemyndighederne er berettiget til at udøve et skøn over indkomsten hos TPH hidrørende fra de kontrollerede transaktioner, jf. den dagældende § 3 B, stk. 8, i skattekontrolloven.

Selskabets TP-dokumentation er behæftet med så afgørende mangler, at den ikke sætter SKAT i stand til at vurdere, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Den fremlagte TP-dokumentation opfylder derfor ikke dokumentationskravet i § 3 B, jf. også Landsskatterettens afgørelse, side 49.

TPH har ikke villet oplyse sagen og har under skattesagens behandling ikke ønsket at opfylde SKATs relevante anmodninger om materiale, jf. bl.a. SKATs indlæg til Landsskatteretten af 19. december 2012, side 9, hvor TPH blev opfordret til at fremlægge koncernregnskaber for den relevante periode. TPH har også under retssagen for domstolene forsømt at tilvejebringe de nødvendige oplysninger vedrørende salgsselskabernes resultater og den interne prisfastsættelse.

Den manglende besvarelse af Skatteministeriets opfordringer skal tillægges processuel skadevirkning, således at der allerede af denne årsag i det hele må ses bort fra TP-dokumentationens oplysninger om salgsselskabernes resultater.

Der er fortsat navnlig to helt centrale mangler ved TP-dokumentationen.

For det første mangler der oplysninger om, hvilke resultater salgsselskaberne har realiseret ved samhandlen med TPH. De oplysninger, som foreligger om salgsselskabernes resultater, vedrører ikke alene produkter købt fra TPH, men efter det oplyste alt salg af ismaskiner i koncernen. Hertil kommer, at de oplysninger om salgsselskabernes resultater, som faktisk foreligger, er udokumenterede, og at der er udarbejdet et skøn over avancerne ud fra bl.a. salgsselskabernes samlede omsætning relateret til forretningsområdet "is".

Når TP-dokumentationen ikke indeholder oplysning om, hvilke resultater salgsselskaberne opnår ved de interne transaktioner, er det heller ikke muligt at

vurdere, om salgsselskaberne opnår en aflønning, som er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

For det andet indeholder TP-dokumentationen ikke en anvendelig sammenligningsanalyse som påkrævet efter skattekontrollovens § 3 B og dokumentationsbekendtgørelsens § 6. Det er reelt ikke oplyst, hvordan prisfastsættelsen foretages ved de koncerninterne transaktioner, og der er ingen sammenligning foretaget med koncerneksterne transaktioner. Det har Landsskatteretten også (med rette) lagt vægt på i sin afgørelse.

TPH har i replikken henvist til, at selskabets fastsættelse af en rimelig avance (på 7 %) til salgsselskaberne er foretaget som et "skøn" baseret på TPH's "commercial judgement". Det er videre bl.a. anført:

"TPH har ud fra sit omfattende kendskab til markedet vurderet, at salgsselskabernes margin er rimelig, hvilket fastholdes. Denne margin er fastsat under hensyntagen til bl.a. salgsselskabernes kundegrundlag og omkostningerne til højtuddannet personale med henblik på salg af selskabets komplekse produkter, jf. ... og under hensyntagen til salgsselskabernes funktioner, aktiver og risici ..."

Det er altså tilsyneladende selskabets opfattelse, at selskabet opfylder sin dokumentationspligt ved blot at fastsætte en margin for salgsselskaberne, som selskabet ud fra sit eget skøn anser for rimelig og på armslængdevilkår – uden at foretage nogen sammenligning med, hvad der ville kunne opnås mellem uafhængige parter.

Konsekvensen af TPH's synspunkt er, at TP-dokumentationskravet reelt er indholdsløst, idet der netop ifølge selskabet ikke skal stilles krav om dokumentation for, hvordan prisen er fastsat, eller at den er på armslængdevilkår, hvis blot selskabet selv ud fra sin "commercial judgement" skønner, at dette er tilfældet.

Synspunktet er tillige uforeneligt med selve kernen i ligningslovens § 2, nemlig at prisfastsættelsen mellem interesseforbundne parter skal svare til, hvad der ville kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Vurderingen af, hvad der udgør armslængdevilkår, er en objektiv vurdering, og det er uden betydning, hvad parterne subjektivt anser for at være armslængdevilkår. TP-dokumentationen kan derfor også kun danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der ville kunne være opnået mellem uafhængige parter, hvis der foretages en objektiv sammenligning med uafhængige parter.

Det er klart, at TP-dokumentationens blotte konstatering af, hvad selskabet (subjektivt) anser for en rimelig avance, ikke kan danne grundlag for en vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt. Der skal netop foretages en

analyse, som beskriver, hvordan prisfastsættelsen foretages, og redegøres for, hvorfor prisfastsættelsen vurderes at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. også dokumentationsbekendtgørelsens § 6.

TP-dokumentationen indeholder ingen nærmere analyse – eller i det hele taget en beskrivelse – af, hvordan selskabet når frem til en margin på netop 7 %. TP-dokumentationen indeholder heller ikke nogen analyse af, hvorfor den valgte avancesats vurderes at være på armslængdevilkår. TP-dokumentationen mangler således det, som ellers er hele omdrejningspunktet i fastsættelsen og prøvelsen af de interne priser, nemlig armslængdetesten.

Kernen er, at skattemyndighederne slet ikke har været i stand til at vurdere de konkrete salg, herunder hvordan prisfastsættelsen af de kundetilpassede maskiner er sket, dels delingen af fortjenesten mellem TPH og salgsselskaberne. Selskabet har nemlig ikke fremlagt en sammenlignelighedsanalyse mellem selskabets interne prisfastsættelse og tilsvarende transaktioner mellem uafhængige parter (hverken på transaktions- eller avanceniveau) i forbindelse med den anvendte TP-metode. Videre har selskabet ikke fremlagt dokumentation for fordelingen af fortjeneste mellem TPH og salgsselskaberne.

TP-dokumentationen giver dermed ikke grundlag for at vurdere, om selskabets "skøn" modsvarer, hvad uafhængige parter ville kunne opnå i tilsvarende transaktioner.

TPH anfører videre i processkrift af 9. september 2019, side. 19, 2. og 6. afsnit:

"Hvis der efter Skattestyrelsens opfattelser er mangler ved TP-dokumentationen, som er relevante for armslængdeprincippet, er Skattestyrelsen forpligtet til at rette henvendelse til skatteyder med henblik på at få den nødvendige dokumentation. Dette gælder også databaseundersøgelsen, som Skattestyrelsen i forbindelse med en revision kan anmode om.

[...]

Skatteministeriets indsigelser mod anvendelsen af "commercial judgement" til brug for armslængdevurderingen er derfor også uden nogen form for betydning, når Selskabet så rent faktisk har udarbejdet en databaseanalyse i 2012. Det afgørende herefter er, at hverken Skattestyrelsen eller Skatteministeriet så er kommet med indsigelser mod KPMG's egentlige databaseanalyse (bilag 35)." (mine understregninger)

Dette er ikke korrekt.

For det første er databaseundersøgelsen fra september 2012 først udarbejdet efter SKATs afgørelse af 16. december 2011. Det er således urigtigt, når selskabet forsøger at tegne et billede af, at SKAT bare kunne have anmodet om databaseundersøgelsen, før SKAT traf afgørelse i sagen.

For det andet har skattemyndighederne faktisk gjort indsigelse mod selskabets benchmarkanalyse, idet det bl.a. er gjort gældende, at den supplerende analyse hviler på mangelfulde – og i vidt omfang skønnede regnskabsoplysninger – i den første TP-dokumentation, hvorfor den efterfølgende analyse lider af de samme helt afgørende mangler som selskabets første dokumentation.

Videre fremgår det af Landsskatterettens afgørelse, side 51, at benchmarkanalysen først blev fremlagt i forbindelse med klagesagen, hvilket tyder på, at den blev udarbejdet til lejligheden.

Skatteministeriet fastholder derfor, at TP-dokumentationen ikke giver grundlag giver for at vurdere, om TPH's subjektive "skøn" på 7 % i margin til selskabet modsvarer, hvad uafhængige parter ville kunne opnå i tilsvarende transaktioner. Det er videre et faktum, at det danske selskab har omfattende og kroniske underskud gennem en årrække på 12 år.

Selskabets rentabilitetsanalyse er således alt for skønsmæssig til, at SKAT kunne teste den avance, der er realiseret i salgsselskaberne, jf. også det anførte i SKATs afgørelse af 16. december 2011, side 98, pkt. 5-6 og Landsskatterettens præmisser, hvor følgende fremgår:

"Det bemærkes hertil, at en sammenlignelighedsanalyse i overensstemmelse med metoderne i OECD Transfer Pricing Guidelines, kan foretage i forhold til både pris og avance, men at en sammenlignelighedsanalyse på avanceniveau også skal inddrage avancer opnået ved lignende transaktioner mellem uafhængige parter, jf. herved OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 2.22, 2.40 og 2.58.

Endvidere lægges der vægt på, at de i TP-dokumentationen opgjorte brutto- og nettoavancer for de salgsselskaber, som sælger det danske selskabs maskiner til isproduktion, ikke kun vedrører de kontrollerede transaktioner med det danske selskab, men også kontrollerede transaktioner med øvrige koncernforbundne selskaber, samt transaktioner med uafhængige parter. Det er således ikke muligt at vurdere, om de specifikke avancer, der følger af de kontrollerede transaktioner med det danske selskaber er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det følger af OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 3.22, at tilstrækkelig information om de udenlandske selskaber er nødvendigt for at skattemyndighederne kan vurdere en metodes anvendelse.

Endelig er de avancer, som salgsselskaberne og produktionsselskaberne (herunder det danske selskab), ifølge beskrivelserne i TP-dokumentationen, skal tjene, heller ikke implementeret som beskrevet, da avancerne i salgsselskaberne i flere af de relevante indkomstår ligger udenfor de beskrevne avancer. Der ses ikke at være justeret i salgspriserne således, at salgsselskabernes avancer vil ligge indenfor de i TP-dokumentationen fastsatte mål eller intervaller. Når implementeringen ikke er i overensstemmelse med den beskrevne TP-metode, er det ikke muligt at vurdere om de faktisk anvendte priser har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet.”

Derfor savner det også mening, når TPH i har anført, at Skatteministeriet ikke har bestridt, at listepriiserne og de konkrete salg er på armslængde, idet ministeriet ikke har haft mulighed for at vurdere transaktionerne.

En nærmere analyse af bilag 116-162 giver ikke mening, da det er tydeligt, at bilagene ikke omfatter projektdata for hele perioden med kronisk underskud, da det er uklart, om bilagene omfatter alle projektdata for kundetilpassede maskiner i perioden 2006-2009 eller kun et udvalg, og vigtigst af alt fordi TPH ikke har opfyldt ministeriets opfordring om at fremlægge dokumentation for fordelingen af fortjenesten mellem TPH og salgsselskaberne.

Skatteministeriet kan således ikke skaffe sig det fuldstændige billede af prisfastsættelsen af maskinerne, herunder fastsættelsen af videresalgsprisen til (og fortjenesten hos) det koncerninterne salgsselskab og i forhold til den eksterne slutkunde. Landsskatteretten kom da også frem til, at der var manglende oplysninger vedrørende salgsselskabernes indtjening.

TPH har henvist til, at visse af salgene ikke involverer TPH og derfor er fortrolige. Det er forkert, da der ikke er fortrolighed inden for en koncern. Ifølge selskabet er det heller ikke umuligt at skaffe de omtalte oplysninger. TPH vægrer sig altså ved at opfylde ministeriets provokationer, hvilket må komme selskabet processuelt til skade, således at landsretten – på lige fod med Landsskatteretten, side 49 – må lægge til grund, at SKAT var berettiget til at foretage et skøn efter den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 9, (nu § 46, stk. 1).

Vedrørende skattemyndighedernes skøn og TPH's indsigelser mod skønnet, har Skatteministeriet gjort gældende, at SKAT's skønsmæssige forhøjelse af TPH's skattepligtige indkomst for indkomstårene 2005-2009 kun kan tilsidesættes, hvis TPH beviser, at skønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag eller har medført et åbenbart urimeligt resultat, jf. bl.a. UfR 2016.191 H. Denne bevisbyrde har TPH ikke løftet.

Tværtimod viser de for Landsskatteretten fremkomne yderligere oplysninger, at skønnet er lempeligt, og at eventuelle korrektioner falder inden for den

skønsmargin, som tilkommer SKAT. TPH er heller ikke under retssagen fremkommet med yderligere oplysninger eller fremlagt bilag, der viser det modsatte.

TPH's indsigelser mod det af skattemyndighederne udøvede skøn synes i det væsentligste at kunne begrænses til tre overordnede indsigelser. Alle selskabets indsigelser mod det udøvede skøn skal dog ses i lyset af, at selskabet samtidig fortsat vægrer sig mod at fremlægge de oplysninger, som selskabet er forpligtet til med henblik på, at skattemyndighederne kan foretage en ansættelse. Skattemyndighedernes skønsmargin i sagen skal således afspejle, at selskabet konsekvent og vedholdende tilbageholder de oplysninger, som ville kunne gøre skønnet mere retvisende, herunder i opadgående retning.

TPH gør for det første gældende, at skønnet skal tilsidesættes, fordi skønnet er udøvet med TPH som den testede part.

Det forhold, at skønnet er foretaget med TPH som den testede part, skyldes, at TPH har nægtet at fremlægge de nødvendige oplysninger, som ville gøre det muligt for skattemyndighederne at teste markedsmæssigheden af de opnåede avancer i salgsselskaberne. Ikke mindst i lyset af, at TPH fortsat nægter at fremlægge oplysningerne, er det også paradoksalt, at selskabet fortsætter med at hævde, at skattemyndighederne foretager en omkvalificering af TPH, og at det er en mangel ved skønnet, at TPH anvendes som testet part. Hertil kommer, at TPH i den konkrete situation er den mest simple part at teste.

Konsekvensen af, at selskabet ikke fremlægger de nødvendige oplysninger, er, at skattemyndighederne er nødsaget og berettiget til at foretage en skøn på det bedst mulige grundlag, som er til stede. Når TPH nægter at fremlægge oplysninger om, hvad salgsselskaberne tjener på de interne transaktioner, er det selvsagt ikke muligt at vurdere markedsmæssigheden af denne indtjening. Skattemyndighederne var derfor berettiget til at udøve skønnet på et andet grundlag.

Af bemærkningerne til lov nr. 408 af 1. juni 2005 (der udvidede § 3 B til også at gælde indenlandske transaktioner) fremgår det da også om de hidtil gældende regler, jf. FT 2004-05, 2. samling, Tillæg A, side 4909:

"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 ... vil kunne finde. (...) 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 af skattemyndighederne udøvede skøn er således udtryk for, at myndighederne er nødsaget (og berettiget) til at anvende TPH som testet part, fordi selskabet ikke vil fremlægge de lovpligtige oplysninger, som er nødvendige for at kunne anvende salgsselskaberne som testet part.

TPH gør for det andet gældende, at det benchmark-studie, som selskabet efterfølgende har fået udarbejdet, viser, at selskabet har handlet på armslængdevilkår, og at SKAT derfor ikke har adgang til at skønne over indkomsten hos TPH hidrørende fra de kontrollerede transaktioner. TPH har i replikken anført, at Skatteministeriet "*da heller ikke [har] gjort nævneværdig indsigelse mod denne bevisførelse i svarskriftet,*". Det er forkert. Som anført i svarskriftet hviler det udarbejdede benchmark på de samme mangelfulde og estimerede oplysninger som den oprindelige TP-dokumentation, hvilket selskabet slet ikke forholder sig til.

Benchmark-studiet baserer sig på mangelfulde oplysninger og estimater, uden at TPH vil medvirke til at oplyse, hvilke tal der er estimater, eller hvordan estimatet er foretaget. Benchmarket lider altså af de helt samme fundamentale mangler som den oprindelige TP-dokumentation og viser derfor intet om, hvorvidt salgsselskabernes indtjening er på armslængdevilkår. Det er vanskeligt at forstå, hvordan denne ubesvarede indsigelse mod, at benchmarket overhovedet kan tillægges bevisværdi, kan afskrives som værende en "*ikke nævneværdig indsigelse*".

Hertil kommer, at de selskaber, som den efterfølgende benchmarkanalyse baserer sig på, har andre og flere funktioner end de testede salgsselskaber og derfor ikke er sammenlignelige med disse. Den udfundne median på 5,75 % i benchmark-studiet viser af samme grund intet om armslængderesultaterne i koncernens salgsselskaber.

Selv hvis selskabets (mangelfulde) benchmarkanalyse lægges til grund, bekræfter analysen marginniveauet i SKATs benchmark, da selskaberne omfattet af SKATs analyse mere retvisende kan sammenlignes med TPH end salgsselskaberne. Derudover understøtter analysen, at marginniveauet i SKATs benchmark er lempeligt, idet denne resulterede i en median på 4,42 %.

For det tredje gør TPH gældende, at skattemyndighedernes skøn fører til et urimeligt resultat. Selskabet henviser i den forbindelse flere steder i replikken til SKATs oprindelige benchmark, der imidlertid blev justeret under sagens behandling for Landsskatteretten. Selskabet har således i replikken ved omtale af den foretagne forhøjelse konsekvent henvist til SKATs oprindelige forhøjelse på 353.384.000 kr. svarende til et mark up på 6,04 %.

Det er imidlertid Landsskatterettens afgørelse, som er til prøvelse. Det benchmark, som ligger til grund for Landsskatterettens forhøjelse på 324.925.000 kr. svarer til et mark up på 4,42 %.

Selskabet gentager i replikken sit synspunkt om, at skattemyndighedernes forhøjelse fører til en gennemsnitlig ROS i salgsselskaberne på -3,36 %. Også i denne sammenhæng henviser selskabet fejlagtigt til SKAT's oprindelige forhøjelse, som blev nedsat af Landsskatteretten.

Endvidere forholder selskabet sig ved indsigelsen ikke til det faktum, at selskabets oplysninger om en gennemsnitlig ROS i salgsselskaberne baserer sig på den samme udokumenterede og estimerede opgørelse, jf. TP-dokumentationen, som selskabets eget benchmarkstudie.

Ikke mindst i lyset af TPH's vedvarende og konsekvente modvilje mod at oplyse sagens faktum – herunder den manglede besvarelse af Skatteministeriets opfordringer – kan selskabets opgørelse af, hvilken betydning skattemyndighedernes forhøjelse vil have for salgsselskaberne, ikke lægges til grund. Der er således ikke tale om – sådan som TPH gør gældende – at Skatteministeriet gør gældende, at salgsselskaberne skal bære risikoen for TPH's underskud, allerede fordi det ikke er godtgjort, at en forhøjelse af TPH som påstået vil føre til et underskud i salgsselskaberne.

TPH har endelig rejst nogle konkrete indsigelser mod de kriterier, som er anvendt af skattemyndighederne ved udsøgning af sammenlignelige selskaber. Det er ikke godtgjort, at disse indsigelser giver grundlag for at tilsidesætte skønnet, eller at skønnet fører til et urimeligt resultat.

Som det fremgår af de ovenfor citerede bemærkninger til lov nr. 408 af 1. juni 2005, er skattemyndighederne berettigede til at foretage skønnet på det bedst mulige grundlag i den foreliggende situation, hvilket eksempelvis kan være en databaseundersøgelse baseret på oplysninger fra databasen Amadeus. Dette er netop tilfældet i den konkrete sag.

Amadeus-databasen og andre kommercielle databaser er baseret på offentligt tilgængelig information. Hvilken information, der er offentligt tilgængelig, kan variere efter de enkelte landes forskellige krav til offentliggørelse af data. Oplysningspligten kan f.eks. være forskellig alt efter virksomhedernes juridiske form, type eller størrelse. Databaserne indeholder derfor begrænsede oplysninger. Skattemyndighederne har gennemgået de udsøgte selskaber med henblik på at vurdere, om selskaberne er sammenlignelige baseret på funktioner, aktiver og risici.

Det er ikke godtgjort, at de ændrede kriterier, som TPH har oplyst, vil føre til en højere grad af sammenlignelighed med selskabet. Dette har TPH så vidt ses heller ikke gjort gældende, idet selskabet blot har anført, at ændringerne vil føre til et andet resultat (altså en lavere forhøjelse).

TPH har henvist til, at et selskab, som opererer i et land, hvor den økonomiske situation er præget af en højere grad af risiko, må forventes at blive aflønnet med et højere afkast, hvorfor de selskaber i skattemyndighedernes benchmark, som opererer i Rusland, Tjekkiet, Polen og Bulgarien, "*måske ikke [er] sammenlignelige med virksomheder, der opererer i Danmark*".

Det anførte godtgør ikke, at de selskaber i skattemyndighedernes benchmark, som opererer i de nævnte lande, ikke skulle være sammenlignelige med TPH. Det forhold, at et landebaseret, beregnet risikotillæg "*måske*" kan føre til en ringere grad af sammenlignelighed, indebærer ikke, at de konkrete selskaber ikke kan tjene som sammenligningsgrundlag. Der er da heller ikke nogen entydig sammenhæng mellem det afkast, som de sammenlignelige selskaber i benchmarket har opnået, og de risikotillæg, som TPH har henvist til. Benchmarket indeholder således tyske virksomheder med høj indtjening og østeuropæiske virksomheder med lav indtjening.

TPH har videre anført, at skattemyndighedernes udsøgning af sammenlignelige selskaber er foretaget ud fra en omsætningsgrænse, som adskiller sig fra TPH's.

Skattemyndighederne har benyttet en omsætningsgrænse på ca. 75 mio. DKK (10 mio. EUR), hvilket svarer til definitionen af store selskaber i udsøgningsdatabasen Amadeus. Det er ikke godtgjort, at en udsøgning foretaget med en højere omsætningsgrænse vil øge sammenligneligheden. Omsætningens størrelse er ikke i sig selv et afgørende kriterium for, om et selskab har sammenlignelige funktioner, aktiver og risici. Det bemærkes i øvrigt, at selv hvis selskaber med en årlig omsætning på under 200 mio. kr. ekskluderes fra det udsøgte benchmark – hvilket der altså ikke er grundlag for – vil dette alene føre til en median i benchmarket på 4,29 %.

TPH har desuden anført, at selskabet har en omsætning/medarbejder-ratio på 2.508 kr., og at det af de sammenlignelige selskaber, som ligger tættest herpå, alene har en omkostnings-markup på 0,74 %.

Hertil bemærkes, at nøgletallet omsætning pr. medarbejder ikke nødvendigvis er retvisende for graden af sammenlignelighed. Der sammenlignes over en periode på 5 år, og der kan over tid være forskelle i omfanget af eksempelvis outsourcing af tjenesteydelser og brug af underleverandører, hvilket vil medføre forskydning i tallet. Desuden udgør TPH's gennemsnitlige omsætning/medarbejder-ratio for perioden retteligt 1.199 kr.

Dette indebærer, at det af de udsøgte sammenlignelige selskaber, hvis omsætning/medarbejder-ratio er tættest på TPH's, rettelig er et selskab med en omkostnings-markup på 4,42 %. Dette markup svarer til den anvendte median i Landsskatterettens afgørelse.

TPH har også anført, at der er væsentlige forskelle mellem de økonomiske omstændigheder, som gør sig gældende for referenceavancerne i SKAT's benchmarkanalyse, og at der ikke er taget højde for, at der er væsentlige forskelle vedrørende produktionsomkostningerne i f.eks. Tjekkiet, Polen og Bulgarien, som har nogen af de laveste lønomkostninger i EU, hvorimod Danmark har de højeste lønomkostninger i EU.

Dette godtgør imidlertid efter Skatteministeriets opfattelse ikke, at de selskaber i skattemyndighedernes benchmarkanalyse, som opererer i de nævnte lande, ikke skulle være sammenlignelige med TPH. Selskabet har i den forbindelse ikke påvist, at lønomkostningerne fører til en ringere grad af sammenlignelighed, idet størstedelen af selskabets produktionsomkostninger ikke er lønomkostninger. Lønomkostningerne spiller således ikke en afgørende rolle for en virksomhed som TPH. Der er da heller ikke nogen entydig sammenhæng mellem det afkast, som de sammenlignelige selskaber i benchmark-analysen har opnået, og lønomkostningerne i de forskellige lande. Benchmark-analysen indeholder som nævnt tyske virksomheder med høj indtjening og østeuropæiske virksomheder med lav indtjening.

Det er således ikke godtgjort, at TPH's indsigelser mod de anvendte udsøgningskriterier giver en højere grad af sammenlignelighed. Hertil kommer, at selv hvis selskabets indsigelser blev taget til følge, ville de heraf følgende korrektioner ligge indenfor den skønsmargin, som tilkommer skattemyndighederne ved en skønsmæssig ansættelse. Skønsmarginen forøges i den foreliggende situation, hvor skattemyndighederne på grund af selskabets konsekvente vægring mod at oplyse det relevante faktum har været nødt til at skønne på et andet grundlag.

TPH er fremkommet med konkrete indsigelser mod tre af de selskaber, der fortsat indgår i SKAT's justerede benchmarkanalyse. TPH har i den forbindelse gjort gældende, at de tre selskaber ikke er uafhængige i henhold til SKAT's egne kriterier, jf. SKAT's afgørelse og derfor skal udgå. Dette er forkert i alle tre tilfælde.

Den første virksomhed, som TPH gør indsigelse mod, er Virksomhed I, hvor der henvises til, at selskabet er komplementar i Virksomhed II. Det anførte godtgør imidlertid ikke, at selskabet skal udgå af SKATs benchmarkanalyse, da dannelsen af et kommanditselskab ikke nødvendigvis medfører, at der er etableret en koncern i selskabslo-

vens forstand, jf. selskabslovens § 5, nr. 18, eller at der er bestemmende indflydelse, jf. ligningslovens § 2, stk. 2. Kommanditselskabet er jo hverken moder-, søster- eller datterselskab i relation til Virksomhed II.

Heller ikke det anførte om fordringer på nærtstående godtgør, at selskabet skal udgå af benchmarkanalysen, idet nærtstående i årsregnskabslovens forstand ikke nødvendigvis betyder, at der er tale om koncernforbundne parter (der kunne fx være tale om lån til kapitalejerne), jf. SKAT's kriterier for frasortering af selskaber i forbindelse med benchmark-analysen.

Den anden virksomhed, som TPH vil have ud af Skattestyrelsens benchmarkanalyse, er Virksomhed E., idet det anføres, at de fire personlige kapitalejere i Virksomhed E også kontrollerer selskabet Virksomhed EE i fællesskab. Det medfører imidlertid ikke, at der er tale om et søsterselskab, jf. selskabslovens § 5, nr. 18, der består af et moderselskab og dets dattervirksomheder, jf. § 7. Hertil kommer, at TPH ikke har dokumenteret, at de fire personlige kapitalejere er nærtstående, jf. definitionen i ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller at de to selskaber ejes i samme ejerforhold. Ingen af de fire personer – hverken alene eller i fællesskab – kan derfor anses for at have bestemmende indflydelse over nogen af selskaberne, jf. ligningslovens § 2, stk. 2. Derfor kan de to selskaber, som de ejer i fællesskab, ikke anses for nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2. Det bestrides derfor, at der er grundlag for at udtage Virksomhed E af SKATs benchmarkanalyse.

Den tredje virksomhed, som TPH gør indsigelse mod, er Virksomhed J. Selv om Virksomhed J er 100 % ejet af kommanditselskabet Virksomhed JJ, har TPH ikke dokumenteret, at kommanditselskabet er andet end et tomt holdingselskab, eller at det for den sags skyld har bestemmende indflydelse efter ligningslovens § 2, stk. 2. Derfor bestrider ministeriet, at selskabet på det foreliggende grundlag skal udgå af benchmark-analysen.

Selv hvis selskabets indsigelser blev taget til følge (hvilket der ikke er grundlag for), ville de heraf følgende korrektioner ligge inden for den skønsmargin, som tilkommer skattemyndighederne ved en skønsmæssig ansættelse. Det bemærkes i den forbindelse, at forhøjelsen af TPH's skattepligtige indkomst, hvis alle tre selskaber tages ud af SKATs benchmarkanalyse, ville skulle justeres til en reguleret median på 3,94 % og dermed nedsættes til samlet 316.405.000 kr.

Landsrettens begrundelse og resultat

Skattemyndighederne traf den 16. december 2011 afgørelse om at forhøje den skattepligtige indkomst for Tetra Pak Processing Systems ApS (TPH) for årene 2005-2009 med 353.384.000 kr.

Ved Landsskatterettens afgørelse den 12. oktober 2017 blev forhøjelsen nedsat til 324.924.000 kr.

Sagen angår i første række spørgsmålet, om skattemyndighederne som følge af transfer pricing korrektion som sket har været berettiget til at foretage en skønsmæssig forhøjelse af TPH's indkomst.

Hvis en sådan skønsmæssig forhøjelse har været berettiget, er spørgsmålet dernæst, om TPH har løftet bevisbyrden for, at skattemyndighedernes skøn er fastsat for højt eller på et så usikkert grundlag, at skønnet må tilsidesættes.

De ismaskiner, som TPH har produceret, er blevet solgt til koncernforbundne salgsselskaber, der har videresolgt maskinerne til eksterne slutkøbere. TPH har målt på EBIT-niveau været underskudsgivende i perioden fra 1999 til 2010, og i de aktuelle indkomstår, 2005-2009, har de årlige underskud været meget betydelige.

Efter ligningslovens § 2, stk. 1, skal koncernforbundne selskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet).

Af den dagældende § 3B, stk. 5, i skattekontrolloven fremgår, at selvangivelsespligtige omfattet af kontrolbestemmelsen i skattekontrollovens § 3B, stk. 1, skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal 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.

Hvis den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter skattekontrollovens § 3B stk. 5, kan den skattepligtige indkomst ansættes skønsmæssigt for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, jf. den dagældende § 3B, stk. 8, og § 5, stk. 3, i skattekontrolloven.

Det fremgår af de specielle bemærkninger til § 5, stk. 3, i lovforslag nr. 104 af 1. december 1995 om ændring af skattekontrolloven, at det foreslås:

"...at skattemyndighederne – ligesom efter gældende ret – skal kunne skatteansætte en skattepligtig af en skønsmæssigt opgjort skattepligtig indkomst eller formue, hvis den skattepligtige ikke har selvangivet indkomsten eller formuen på ansættelsestidspunk-

tet, eller en bogførings- eller regnskabspligtig ikke har indgivet årsregnskab på dette tidspunkt.

Dette gælder også tilfælde, hvor "en selvangivelse eller et skattemæssigt årsregnskab" er så mangelfuldt, at de ikke kan sidestilles med henholdsvis en selvangivelse eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 1 og 3..."

Det er således i forarbejderne til skattekontrollovens § 5, stk. 3, forudsat, at en selvangivelse kan være så mangelfuld, at den må sidestilles med en manglende selvangivelse. Højesteret udtalte i dommen U.2019.1446H (Microsoftdommen), 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.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. 84 af 14. november 1997 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven fremgår bl.a.:

"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."

Selskabets transfer pricing dokumentation (TP-dokumentation) indeholder ikke en analyse af sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter, der kan danne grundlag for vurderingen af, om principperne for prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Desuden er det oplyst, at resultatopgørelsen for salgsselskaberne i TP-dokumentationen på flere punkter er baseret på skøn, herunder skøn vedrørende oplysninger, der er fortrolige og dermed ukendte for TPH.

Efter en samlet vurdering af TP-dokumentationen er landsretten enig med Landsskatteretten i, at dokumentationen er så mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt sikkert grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt. Skattemyndighederne har derfor været berettiget til at foretage et skøn efter § 3B, stk. 8, i skattekontrolloven.

Skattemyndighederne har i udøvelsen af skønnet taget udgangspunkt i den transaktionsbestemte nettoavancemetode (TNMM) og anvendt TPH som den testede part.

Som det er anført ovenfor, indeholder oplysningerne om salgsselskabernes indtjening en række usikkerheder, hvilket medfører, at anvendelse af TNMM-metoden med salgsselskaberne som den testede part ikke ville bygge på tilstrækkeligt pålidelige oplysninger. Landsretten er derfor enig med Landsskatteretten i, at skattemyndighederne kunne anvende TNMM-metoden med TPH som den testede part.

Skattemyndighederne har ved benchmark-analysen efter TNMM-metoden anvendt oplysninger fra databasen Amadeus, der er nævnt i lovforarbejderne. Skattemyndighederne har ved udsøgningen af sammenlignelige selskaber udfundet selskaber, der med hensyn til funktioner, aktiver og risici må antages at være sammenlignelige med TPH. Den omstændighed, at nogle af selskaberne er fra lande med lavere lønniveau end Danmark, kan ikke føre til, at databaseanalysen ikke kan danne grundlag for skønnet.

TPH har ikke påvist omstændigheder, som medfører, at der skal udgå flere selskaber af databaseanalysen end det selskab, der udgik i forbindelse med Landsskatterettens behandling af sagen.

Der er heller ikke fremkommet oplysninger, der tilstrækkeligt har godtgjort, at den branche, som TPH driver virksomhed i, var hårdere ramt af den finansielle krise i 2008 og 2009 end de udfundne selskaber eller, at der i øvrigt i perioden fra 2005 til 2009 har været ekstraordinære forhold hos TPH, der har begrundet den lave indtjening.

Den databaseanalyse, som TPH i september 2012 selv fik udarbejdet med salgsselskaberne som den testede part, godtgør ikke, at transaktionerne mellem TPH og salgsselskaberne har været på armslængdevilkår. Det bemærkes herved, at der ved denne databaseanalyse er foretaget sammenligninger med selskaber, der adskiller sig væsentligt fra salgsselskaberne.

Sammenfattende har skattemyndighederne således i betragtning af selskabets betydelige underskud og den mangelfulde TP-dokumentation været berettiget til at foretage skønsmæssige ansættelser i medfør af skattekontrollovens § 3B, stk. 8, og TPH har ikke påvist omstændigheder, der kan begrunde en tilsidesættelse af skønnet svarende til den samlede forhøjelse for 2005-2009, som den er nedsat ved Landsskatterettens afgørelse.

Landsretten tager derfor Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

Efter sagens udfald skal TPH i sagsomkostninger betale 1.500.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet angår advokatudgifter (inkl. moms). Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet taget hensyn til sagens omfang og forløb.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal Tetra Pak Processing Systems A/S inden 14 dage betale 1.500.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.