



ØSTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 19. juni 2024

Sag BS-6035/2021-OLR
(6. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke og
advokat Anja Sommer)

mod

EET Group A/S
(advokat Lasse Esbjerg Christensen,
advokat Jef Nymand Hounsgaard og
advokat Mathias Kjærsgaard Larsen,
sidstnævnte som prøvekandidat)

Landsdommerne Peter Thønnings, Anne Bendfeldt Westergaard og Thomas Kloppenborg (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er den 27. januar 2021 anlagt ved Retten i Lyngby, som ved kendelse af 11. februar 2021 har henvist sagen til behandling ved landsretten, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1.

Påstande

Sagsøgeren, Skatteministeriet, har nedlagt påstand om, at EET Group A/S' skattepligtige indkomst i indkomstårene 2010-2012 principalt forhøjes med henholdsvis yderligere 17.720.000 kr., 63.279.706 kr. og 18.223.159 kr. i forhold til Landsskatterettens afgørelse af 28. oktober 2020, sådan at forhøjelserne i alt udgør henholdsvis 17.720.000 kr., 65.950.000 kr. og 45.140.000 kr., subsidiært at ansættelsen af den skattepligtige indkomst de pågældende år hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen (tidligere SKAT).

Sagsøgte, EET Group A/S, har som sin principale påstand 1 og 2 nedlagt påstand om frifindelse over for Skatteministeriets principale og subsidiære påstande og har som sin principale påstand 3 nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at EET Groups skattepligtige indkomst for indkomstårene 2011 og 2012 nedsættes med yderligere henholdsvis 2.670.294 kr. og 26.916.841 kr., så forhøjelserne i alt udgør 0 kr. EET Group har subsidiært nedlagt påstand om, at ansættelsen af EET Groups skattepligtige indkomst for 2010, 2011 og/eller 2012 hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen (tidligere SKAT).

Sagens problemstillinger

Sagen vedrører ansættelsen af EET Groups skattepligtige indkomst for indkomstårene 2010-2012. Med henvisning til ligningslovens § 2 forhøjede SKAT (nu Skattestyrelsen) ved afgørelse af 8. juli 2016 EET Groups skattepligtige indkomst for de pågældende indkomstår med i alt 128.810.000 kr. Ved afgørelse af 28. oktober 2020 nedsatte Landsskatteretten forhøjelserne til i alt 29.587.135 kr.

Parterne er enige om, at der i sagen er tale om kontrollerede transaktioner omfattet af ligningslovens § 2, og at EET Group ved salg til de koncerninterne salgsselskaber har skullet handle i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet).

Spørgsmålet er, om EET Group har iagttaget armslængdeprincippet, herunder om den udarbejdede transfer pricing-dokumentation vedrørende EET Groups salg til salgsselskaberne er så mangelfuld, at SKAT har været berettiget til skønsmæssigt at forhøje EET Groups skattepligtige indkomst for skatteårene 2010-2012, og om der i givet fald er grundlag for at tilsidesætte det skøn, som SKAT har udøvet.

Sagsfremstilling

Af Landsskatterettens afgørelse af 28. oktober 2020 vedrørende EET Groups skattepligtige indkomst for indkomstårene 2010, 2011 og 2012 fremgår bl.a.:

"Indkomståret 2010

SKAT har forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 17.720.000 kr. som følge af korrektion af de kontrollerede transaktioner mellem selskabet og koncernforbundne salgsselskaber.

Selskabet har nedlagt principal påstand om, at forhøjelsen nedsættes til 0.

Landsskatteretten nedsætter SKATs forhøjelser til 0 kr.

Indkomståret 2011

SKAT har forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 65.950.000 kr. som følge af korrektion af de kontrollerede transaktioner mellem selskabet og koncernforbundne salgsselskaber.

Selskabet har nedlagt principal påstand om, at forhøjelsen nedsættes til 0.

Landsskatteretten ændrer forhøjelsen til samlet 2.670.294 kr.

Indkomståret 2012

SKAT har forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 45.140.000 kr. som følge af korrektion af de kontrollerede transaktioner mellem selskabet og koncernforbundne salgsselskaber.

Selskabet har nedlagt principal påstand om, at forhøjelsen nedsættes til 0.

Landsskatteretten ændrer forhøjelsen til samlet 26.916.841 kr.

...

Faktiske oplysninger

EET koncernen blev grundlagt af brødrene Lasse og Per Frost i Danmark i 1986 under navnet "Electronic Equipment Trading" (EET) med henblik på at distribuere hukommelseskort. Siden er EET vokset betydeligt, og koncernen rådede i sagsperioden over en produktportefølje på over 400.000 varenumre.

I juni 2012 erhvervede EET koncernen den konkurrerende franske distributionskoncern Europarts SAS, som var en af de største reservedistributører i EMEA-regionen samt Rusland. I forbindelse med opkøbet ændrede EET koncernen sit kommercielle navn til EET Europarts.

EET Group A/S er en del af EET Europarts koncernen, som er en af Europas største nichedistributører af produkter indenfor videoovervågning, reservedele og tilbehør til computere, printere, tablets og mobiltelefoner. Koncernen har hovedsæde i Birkerød og logistikcenter i Ballerup og beskæftigede ved udgangen af 2012 cirka 360 medarbejdere, fordelt på 27 lokale salgskontorer i 21 lande i Europa, Mellemøsten og Afrika.

EET Europarts koncernens kerneforretning er at indkøbe varer fra uafhængige leverandører, som primært er asiatiske og amerikanske producenter af elektronikkomponenter, såsom Sony og HP. Varerne fragtes via logistikpartnere til et af EET Europarts' varelagre, hvorfra varerne videresælges og fragtes til koncernens kunder, som primært er uafhængige erhvervsdrivende forhandlere af elektronikkomponenter. Disse forhandlere sælger herefter varerne videre til slutbrugerne. Koncernen er således placeret i midten af den samlede forsyningskæde fra producenten til slutbrugeren af elektronikkomponenter.

EET Group A/S står for indkøb af to typer produkter til videresalg:

1. Generiske elektronikkomponenter som fx mærkevarene [REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED] samt elektronikkomponenter, der ikke anses for mærkevarer (benævnes også som OEM, Original Equipment Manufacturer).
2. Halvfabrikerede elektronikkomponenter, som samles til mærkevarereprodukter ([REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED]). Disse produkter refereres til som Own Brands (forkortet OB). De halvfabrikerede produkter bliver mærket af EET Group.

EET Group A/S udvikler, markedsfører og sælger elektronikkomponenter og har juridisk ejerskab til lageret, som EET Group A/S ligeledes administrerer. Datterselskaberne er salgsselskaber, der primært køber varer fra EET Group A/S med henblik på videresalg.

EET Group A/S har haft følgende regnskabsmæssige resultater:

EET Group A/S (i t.kr)	2012 (18 mdr.)	2010/11 (18 mdr.)	2009/10 (18 mdr.)
Omsætning	1.036.000	1.245.000	628.000
Bruttoresultat	80.536	41.448	21.954
Bruttomargin	7,8 %	3,3 %	3,5 %
Resultat af primær drift (EBIT)	11.098	17.137	6.310
Overskudsgrad (EBIT margin)	1,1 %	1,4 %	1,0 %

Hele EET koncernens resultater er som følger:

EET Group A/S (i t.kr)	2012 (12 mdr.)	2010/11 (12 mdr.)	2009/10 (12 mdr.)
Omsætning	1.427.204	1.217.510	971.634
Bruttoresultat	279.286	248.878	190.172
Bruttomargin	19,6 %	20,4 %	19,6 %
Resultat af primær drift (EBIT)	76.260	78.558	64.402
Overskudsgrad (EBIT margin)	5,3 %	6,5 %	6,6 %

Selskabets TP-dokumentation

Selskabet har på SKATs anmodning indsendt Transfer Pricing dokumentation for indkomstårene 2010-2012. Dokumentationerne består af dels en Master File og Local Files for salgsdatterselskaberne.

Der er tre typer kontrollerede transaktioner med koncernforbundne selskaber i udlandet:

1. Salg til videresalg
2. Service
3. Lån

SKATs afgørelse vedrører kun den kontrollerede transaktion "salg til videresalg", hvorfor kun denne kontrollerede transaktion behandles nedenfor.

Transaktionen vedrørende videresalg er beskrevet således, at selskabet køber varerne fra tredjepartsproducenter og videresælger disse varer til de koncerninterne salgsselskaber. Den koncerninterne prisfastsættelse af transaktionen er fastsat således, at de koncerninterne salgsselskaber betaler kostpris (det vil sige den pris selskabet har betalt til tredjepartsproducenterne) tillagt en såkaldt "profit landed cost" ("profit LC"). Dette profitelement i prisfastsættelsen er beskrevet på følgende måde i TP-dokumentationen:

"The profit LC is a standard calculated mark-up. It ranges between 1-5 percent of the cost prices depending on the goods. The residual LC, i.e. the difference between the cost covering LC and the profit LC, leaves a profit at the level of EET-DK"

I TP-dokumentationerne er salgsselskaberne generelt beskrevet på følgende måde:

"As illustrated in the matrixes, EET-NO buys products for resale in the local market from EET-DK, carries out local sales efforts, sets prices and carries out meetings and seminars with local customers, is responsible for advertising and marketing. EET-NO assumes very limited risk besides the credit risk of entering into contracts with local customers. Thus, the local account receivables are owned by EET-NO.

Conclusively, EET-NO is essentially a low-risk distributor, performing only sales activities and activities directly linked to sales, and owning no significant assets, in particular no intellectual assets"

Som baggrund for at de anvendte priser er i overensstemmelse med armslængdeprincippet har selskabet beskrevet i TP-dokumentationerne, at metoden TNMM er anvendt med anvendelse af bruttomarginer som sammenligningstal:

"For purposes of applying the TNMM, relevant data from EET-NO's management accounts is aggregated into gross profits for own brands and for generic products, respectively, and comparable external gross margins are used for comparison. Thus, a substantially comparable set of independent pan-european distributors, performing broadly similar functions and incurring broadly similar risks as those of the sales activities performed by EETNO, as supported by the functional analysis, was conducted"

Selskabet har i forbindelse med TP-dokumentationerne udarbejdet databaseundersøgelser for at finde sammenlignelige uafhængige selskaber, hvis indtjening kan sammenlignes med koncernens salgsselskaber.

For TP-dokumentationen vedrørende indkomståret 2010 er der udarbejdet en databaseundersøgelse i 2009 med anvendelse af en række udsøgningskriterier og regnskabsdata fra perioden 2005-2007. Der findes 16 sammenlignelige selskaber. Intervallerne for de udsøgte selskabers bruttomarginer er beskrevet som følger:

Pan-European	Minimum	Lower quartile	Median	Upper quartile	Maximum
Comparable companies	7,79 %	11,90 %	16,40 %	24,44 %	37,04 %

Det konkluderes i TP-dokumentationerne, at der er handlet på armslængevilkår, idet de samlede bruttomarginerne i salgsselskaberne (altså både vedrørende "own branded products" og "generic products" (OEM)) alle ligger indenfor det fulde interval i databaseundersøgelsen. Hermed menes der altså, at salgsselskabernes bruttomarginer skal være mindre end maksimum brutto-marginen i databaseundersøgelsen for at de koncerninterne transaktioner har været på armslængdevilkår.

For TP-dokumentationen vedrørende indkomståret 2011 er der foretaget en opdatering af regnskabstallene for de udsøgte selskaber i den samme databaseundersøgelse, som beskrevet ovenfor, således at regnskabstal for perioden 2008-2010 anvendes.

Intervallerne for de udsøgte selskabers bruttomarginer for denne periode er beskrevet som følger:

Pan-European	Minimum	Lower quartile	Median	Upper quartile	Maximum
Comparable companies	9,2 %	17,6 %	20,1 %	22,6 %	34,5 %

På samme måde konkluderes det i TP-dokumentationerne, at der er handlet på armslængevilkår, idet de samlede bruttomarginerne i salgsselskaberne (altså både vedrørende "own branded products" og "generic products" (OEM)) alle ligger indenfor det fulde interval i databaseundersøgelsen. Hermed menes der altså, at salgsselskabernes bruttomarginer skal være mindre end maksimum brutto-marginen i databaseundersøgelsen for at de koncerninterne transaktioner har været på armslængdevilkår.

For TP-dokumentationen vedrørende indkomståret 2012 er der udarbejdet en ny databaseundersøgelse med anvendelse af de samme søgekriterier som i de foregående år. Der findes 7 sammenlignelige selskaber og regnskabsdata for 2010-2012 er anvendt for de sammenlignelige selskaber.

Intervallerne for de udsøgte selskabers bruttomarginer for denne periode er beskrevet som følger:

Pan-European	Minimum	Lower quartile	Median	Upper quartile	Maximum
Comparable companies	2,2 %	8,3 %	11,6 %	15,9 %	28,9 %

SKAT har i afgørelsen af 8. juli 2016 forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 17.720.000 kr for indkomståret 2010, med 65.950.000 kr for indkomståret 2011 og med 45.140.000 kr for indkomståret 2012 med henvisning til, at der er sket en regulering af priser, jf. ligningslovens § 2.

SKAT har beskrevet sagens skattemæssige problemstillinger på følgende måde:

"Sagen omhandler en ændring af EET Group A/S' skattepligtige indkomst for indkomst årene 2010-2012 i relation til fastsættelse af armslængde afregning ved salg af varer og services til udenlandske datterselskaber.

SKAT har foretaget en gennemgang af EET Group A/S' kontrollerede transaktioner med sine datterselskaber og finder ikke, at der i alle tilfælde handles til armslængde priser med datterselskaberne.

De udenlandske datterselskaber opererer i henhold til TP dokumentationerne som distributører med begrænsede funktioner, aktiver og risici ("limited-risk-distributors") og skal aflønnes i overensstemmelse hermed.

(...)

SKAT finder ikke, at selskabet har dokumenteret, at der er handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet ved EET Group A/S' handel med nogle af datterselskaberne.

SKAT lægger særlig vægt på nedenstående forhold:

- *Analyse af indtjeningen i afsnit 4.1 viser, at salgsselskaberne har haft en høj indtjening på bekostning af EET Group A/S, som har haft underskud på samhandlen*
- *Datterselskabernes indtjening falder udenfor interquartile range både på brutto- og nettoniveau, i det af selskabet udarbejdede benchmark*

SKAT har anvendt TNMM-metoden på nettoavanceniveau til fastsættelse af armslængde indtjeningen i datterselskaberne, idet denne metode efter SKATs opfattelse er den mest pålidelige på det foreliggende grundlag".

SKAT har i den medfølgende sagsfremstilling begrundet forhøjelsen yderligere.

SKAT har i sagsfremstillingen beregnet nettoindtjeningen (EBIT) for de samme selskaber, der indgår i selskabets databaseundersøgelse, for indkomstårene 2011 og 2012. Disse er beregnet til følgende:

2011:	1. kvartil	2,26%
	Median	2,77%
	2. kvartil	5,05%

Angående indtjeningen i EET Group A/S har SKAT, ved at sammenholde årsregnskabet med de konsoliderede regnskaber indsendt af selskabet, opgjort indtjeningen på hhv. internt og eksternt salg. Ifølge denne opgørelse foretaget af SKAT er selskabets indtjening vedrørende kontrollerede transaktioner negativ. SKAT har fremstillet dette på følgende måde:

EET Group A/S	2009/10			2010/11		
mio. kr.	Intern	Ekstern	Total	Intern	Ekstern	Total
Omsætning	485,8	142	627,8	962,2	283	1245,2
EBIT	-3,1	9,4	6,3	-6,2	23,3	17,1

SKAT har på denne baggrund konkluderet, at EET Group A/S har haft underskud på samhandlen med de kontrollerede enheder, mens de udenlandske salgsselskaber har haft overskud på samhandlen. Dette kan indikere, at prisfastsættelsen ikke er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

SKAT har anført følgende vedrørende indtjeningen i salgsselskaberne på bruttoavanceniveau:

"Resultatet af selskabets benchmark viser, at medianen for uafhængige selskabers bruttoavance udgør 11,59 % for perioden 2010-2012 med et interquartile range på mellem 8,32 % og 15,88 %. Oversigten over datterselskabernes indtjening i afsnit 3 viser, at samtlige selskabers bruttoavance ligger udenfor interquartile range. Selskabet har således ikke dokumenteret, at den anvendte prisfastsættelsesmetode har medført, at der er handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Hvis datterselskabernes indtjening skal ligge indenfor interquartile range og svare til medianen i selskabets benchmark på bruttoavanceniveau medfører dette totalt set, at indtjeningen i datterselskaberne skulle have været ca. 40 mio. kr. lavere i 2010, ca. 90 mio. kr. lavere i 2011 og ca. 60 mio. kr. lavere i 2012.

Anvender man i stedet øvre kvartil udgør differencen henholdsvis ca. 25 mio. kr., 55 mio. kr. og 30 mio. kr. for årene 2010- 2012"

SKAT har også anført, at SKAT er enig med selskabet i at datterselskaberne skal være testede parter hvad angår armslængdeindtjening, men at SKAT derimod ikke er enig i, at bruttoavancen på det foreliggende grundlag er det bedste mål for indtjeningen. Som begrundelse herfor har SKAT anført følgende:

"

- Der tages ikke højde for forskelle i regnskabsstandarder, hvilket kan medføre forskelle i klassificering af driftsomkostninger mellem selskabet og de uafhængige, hvilket svækker sammenligneligheden
- Der er ikke tilgængelige data om bruttoavancer hos uafhængige, hvilket har medført, at selskabet har beregnet syntetiske bruttoavancer

- *En sammenligning af de af selskabet udarbejdede benchmark for henholdsvis 2008 - 2010 og 2010 - 2012 viser en væsentlig forskel i bruttoavanceniveau, da medianen svinger fra ca. 11 - 20 % samtidig med, at de opnåede nettoavancer ligger i samme niveau. Dette viser, at der er stor forskel på driftsomkostningsintensiteten hos de sammenlignelige i de to benchmark. En forskel der ikke justeres for"*

SKAT har således anført, at den mest egnede metode til at fastlægge en armslængdeafkløning af salgsselskaberne er TNMM-metoden, hvor uafhængige selskabers EBIT-margin sammenlignes med salgsselskabernes EBIT-margin.

SKAT har således konkluderet følgende:

"En beregning af nettoavance med udgangspunkt i selskabets benchmark for 2010 - 2012 viser et interquartile range på 0,92 - 4,45 % med en median på 2,48 %, jf. afsnit 2.4. SKATs analyse af indtjeningen i afsnit 4.1 viser, at samtlige af de udvalgte selskaber falder udenfor interquartile range på nettoavanceniveau.

Ud fra en samlet vurdering af sagen - herunder niveauet for indtjeningen i selskabets benchmark - samt datterselskabernes funktioner og risici, er det SKATs vurdering, at EBIT-marginen jf. armlængdeprincippet i ligningsloven § 2 skal korrigeres til 2,5 % for 2010 - 2012.

En fastsættelse af indtjeningen i datterselskaberne til EBIT svarende til medianen 2,5 % i selskabets benchmark for 2010 - 2012, medfører følgende korrektioner til den skattepligtige indkomst (mio. kr.):

SKAT korrigerer i 2010 alene indkomsten i det [redacted] og det [redacted] datterselskab, da konsekvenserne af en eventuel korrektion af indkomsten i de øvrige datterselskaber er marginale.

For så vidt angår indtjeningen i det [redacted] selskab har EET Group A/S anført, at der er forhandlet en særlig favorabel aftale med [redacted], en aftale som [redacted] efterfølgende har opsagt. SKAT kan ikke på det foreliggende grundlag se, at det [redacted] datterselskab er berettiget til en højere af-

lønning vedrørende kontrakten med [REDACTED] end på aftaler med øvrige kunder"

Klagerens opfattelse

Selskabet har ved klage af 6. oktober 2016 nedlagt påstand om, at SKATs forhøjelser nedsættes til 0. Selskabet har uddybet sine anbringender til støtte for denne påstand i supplerende klageskrivelse af 17. januar 2018.

Selskabet gør overordnet set følgende gældende:

"EET Europarts gør overordnet gældende, at SKATs forhøjelser af EET Group A/S' skattepligtige indkomst er uberettigede, fordi EET Europarts har foretaget en korrekt prisfastsættelse efter armslængdeprincippet.

EET Europarts' prisfastsættelsesmetode er egnet til at fastsætte priser inden for armslængdespændet, og EET Europarts' transfer pricing-dokumentation er af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om varepriserne er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Beskrivelserne og analyserne i transfer pricing-dokumentationen, som er baseret på undersøgelser af markedsdata fra uafhængige parter, understøtter den valgte prisfastsættelsesmetode og dokumenterer, at de fastsatte priser ligger inden for det spænd af markedspriser, som kunne have været blevet betalt, hvis handlerne med varerne var indgået mellem uafhængige parter. EET Europarts har således dokumenteret, at de aftalte priser er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

SKAT har derimod ikke dokumenteret, at EET Europarts' prisfastsættelse ikke er på armslængdevilkår, og SKAT har heller ikke dokumenteret, at fastsættelsen af en "aflønning" på 2,5 % er på armslængdevilkår.

SKATs antagelse om, at EET Group A/S har haft underskud på samhandlen med salgsselskaberne i sagsperioden, er ikke korrekt. Prisfastsættelsen sikrer tværtimod EET Group A/S en solid indtjening.

Hertil kommer, at SKATs metode til fastsættelse af en "aflønning" af salgsselskaberne konkret er uegnet til at fastsætte priser på armslængdevilkår, fordi metoden ikke tager hensyn til de forretningsmæssige realiteter for uafhængige sammenlignelige selskaber på markedet, som EET Europarts opererer i, og derfor fører til vilkårlige resultater.

EET Europarts skal derfor have medhold i påstandene om, at SKATs forhøjelser foretaget ved afgørelserne af 8. juli 2016 skal tilsidesættes"

Selskabet har beskrevet, hvordan forskellige produkter i koncernen har forskellige bruttoavancer, og hvordan dette påvirker salgsselskabernes marginer. De af koncernens salgsselskaber som sælger en stor andel af produkter med høj margin, [REDACTED] vil derfor have en højere bruttoavance målt i % af omsætningen end salgsselskaber, som fortrinsvist sælger varer med lavere marginer. Nogle salgsselskaber vil derfor – afhængig af sammensætningen af de solgte

produkter – have højere marginer og tjene mere end andre salgsselskaber, selvom alle salgsselskaberne har mulighed for at købe de samme varer til de samme priser hos EET Group A/S.

Angående salgsselskabernes funktioner og aktiviteter har selskabet beskrevet følgende:

”Salgsselskaberne er ”frontlinjen” i EET Europarts. Salgsselskaberne opbygger, vedligeholder og udvikler markederne og sikrer herved skabelsen af den salgsvolumen, som er afgørende for koncernens succes.

Salgsselskaberne sætter selv deres egne priser, og EET Group A/S er således ikke involveret i salgsselskabernes prisfastsættelse. Dette er beskrevet i transfer pricing-dokumentationen for indkomstårene 2010-2012 (henholdsvis bilag 3, side 18, bilag 4, side 19, samt bilag 5, side 18). Det er også alene salgsselskaberne, som har kundekontakt. Salgsselskaberne råder over og ejer deres egne kundelister, ligesom de styrer deres egen markedsføring.

Salgsselskaberne styrer herudover selv deres egne omkostninger. For det første er det op til salgsselskaberne selv at vurdere, om de vil købe varer hos EET Group A/S eller hos en anden leverandør, eventuelt direkte fra en af EET Group A/S’ leverandører, jf. nærmere herom i afsnit 3.3 nedenfor. Salgsselskaberne styrer herved deres eget vareforbrug.

Salgsselskaberne styrer også selv antallet af medarbejdere, omkostninger til lønninger, kontorfaciliteter, kørsel og transport, bogføring, revision, IT og telefoni samt udgifter til lokal markedsføring. Salgsselskaberne styrer herved deres egne kapacitetsomkostninger.

Salgsselskaberne er således autonome enheder, som varetager deres respektive egeninteresser.

Dette afspejles blandt andet i, at salgsselskabernes direktørers aflønning er delvist afhængig af det pågældende salgsselskabs indtjening. Dette afspejles også i, at en række af salgsselskaberne er delvist ejet af lokale ledelsesmedlemmer. I disse salgsselskaber har ledelsen således et ekstra incitament til at sikre, at selskabet opnår gode resultater”

Angående salgsselskabernes indtjening på brutto og nettoniveau har selskabet beskrevet følgende:

”Salgsselskabernes økonomiske resultater i sagsperioden er stærkt varierede, selvom alle salgsselskaberne kan købe de samme varer af EET Group A/S til de samme priser.

Variationerne mellem salgsselskaberne skyldes en række faktorer, som også gør sig gældende på det frie marked, herunder at nogle af salgsselskaberne er store og veletablerede selskaber med høj omsætning, som har nydt godt af de heraf følgende stordriftsfordele. Andre af salgsselskaberne var i stedet i sagsperioden mindre og nyere selskaber med lavere omsætning, hvilket medførte, at en relativt høj andel af indtjeningen gik til at dække faste omkostninger, og at enkelte af salgsselskaberne realiserede underskud.

Der er således ingen forbindelse mellem de koncerninterne varepriser (som fastsættes af EET Group A/S og er ens for alle salgsselskaberne) og salgsselskabernes kapacitetsomkostninger (som hvert salgsselskab helt selv bestemmer).

Der er derimod en direkte forbindelse mellem salgsselskabernes kapacitetsomkostninger i procent af bruttoavancen og salgsselskabernes nettomarginer.

Dette fremgår af støttebilag 4, der, som nævnt, viser, at salgsselskaberne med de højeste omsætningstal samtidig opnåede de højeste nettomarginer, mens salgsselskaberne med de laveste omsætningstal samtidig havde den højeste andel af kapacitetsomkostninger i procent af bruttoavancen og de laveste nettomarginer blandt salgsselskaberne.

Dette er udtryk for, at en væsentlig del af salgsselskabernes kapacitetsomkostninger er faste udgifter, som var mere eller mindre konstante, selvom salgsselskaberne opnåede stigende omsætning. Med andre ord skyldtes de høje nettomarginer hos nogle salgsselskaber ikke for lave interne afregningspriser, men i stedet blot stordriftsfordele.

Når man – som SKAT – anvender salgsselskabernes nettomarginer (nettoavance delt med omsætning) til at undersøge, om koncerninterne varepriser er på markedsvilkår, udgør forskellene i salgsselskabernes omsætning og kapacitetsomkostninger derfor fejlkilder, som kan forvrænge resultaterne og give et samlet billede, som ikke er retvisende. En sammenligning af flere selskabers nettomarginer bliver kun retvisende, hvis der foretages justeringer for forskellene i selskabernes omsætning og kapacitetsomkostninger.

Dette er én af grundene til, at EET Europarts har fundet det mest rigtigt at foretage sammenlignelighedsanalysen ved sammenligne salgsselskabernes bruttomarginer med markedsdataba, og ikke ved at anvende salgsselskabernes nettomarginer som sammenligningsgrundlag, som SKAT har gjort det i afgørelsen, jf. nærmere herom i afsnit 5.2 og 9 nedenfor”

Angående sammenlignelighedsanalysen foretaget i TP-dokumentationen har selskabet anført følgende:

”Sammenlignelighedsanalysen er beskrevet i transfer pricing-dokumentationen for hvert indkomstår under landedokumentationen for hvert salgsselskab (bilag 3-5, afsnit III, 4, b). Heri konkluderes det, at de koncerninterne varepriser ligger inden for det markedsmæssige spænd af priser på armslængdeniveau.

Efter sagsperiodens afslutning – og udarbejdelsen af de fire databaseundersøgelser – er det nu muligt at foretage en supplerende og udvidet sammenligning af bruttomarginerne for EET Europarts’ salgsselskaber og de samlede markedsdataba fra alle databaseundersøgelserne, dvs. markedsdataba indhentet fra alle årene fra 2005 til 2013.

En sådan udvidet sammenligning er præsenteret grafisk på støttebilag 5.

Støttebilag 5 viser benchmarkselskabernes bruttomarginer i % med grøn farve og EET Europarts' salgsselskabers bruttomarginer i % med blå farve.

De grønne linjer mellem de grønne punkter er udtryk for, at markedsdata for det samme benchmarkselskab har været tilgængelige i Amadeus- eller Orbis-databaserne for flere år, og hver linje udtrykker derfor udviklingen for et af benchmarkselskabernes bruttomarginer. Tilsvarende er de blå linjer udtryk for udviklingen for de enkelte salgsselskaber i EET Europarts-koncernen.

Det fremgår for det første af den grafiske oversigt, at benchmarkselskabernes bruttomarginer (vist med grønt på støttebilag 5) udgør et særdeles bredt spænd. Der har således ikke eksisteret noget fast niveau for markeds­mæssig "aflønning" i nogen af indkomst årene 2005-2013 – heller ikke i sagsperioden.

Det fremgår for det andet, at bruttomarginerne for EET Europarts' salgsselskaber (vist med blå på støttebilag 5) i hele perioden lå inden for dette – særdeles brede – spænd af bruttomarginer på markedsniveau, som er dokumenteret med databaseundersøgelserne.

Støttebilag 5 viser samtidig, at de samlede bruttomarginer for samtlige EET Europarts' salgsselskaber lå inden for den midterste halvdel (interquartile range fra 10,40 % til 28,20 %, jf. tabel 29 i afsnit 5.3.6 ovenfor) af det markeds­mæssige spænd af bruttomarginer dokumenteret ved markedsdata fra årene 2010-2012. Interquartile range for 2010-2012 er indrammet med orange farve, mens interquartile range for samtlige resultater fra 2005-2013 er indrammet med lilla farve.

Sammenlignelighedsanalysen (vist på støttebilag 5) dokumenterer således, at EET Group A/S' koncerninterne varepriser har været med til at sikre, at salgsselskaberne i indkomst årene 2010-2012 har opnået bruttomarginer, som svarer til bruttomarginer opnået af uafhængige salgsselskaber på det frie marked.

EET Europarts' transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2010-2012 dokumenterer således, at den koncerninterne handel med varer fra EET Group A/S til salgsselskaberne er sket på markedsvilkår"

Selskabet har herefter beskrevet, at SKAT ikke i sin afgørelse har kunnet påvise, at de priser, der er anvendt i forbindelse med de kontrollerede transaktioner, ikke lever op til armslængdeprincippet. SKAT har alene interesseret sig for salgsselskabernes indtjeningsgrad (nettomarginer), og SKAT har foretaget ændringer af nettomarginerne for syv af salgsselskaberne helt uden hensyntagen til den faktiske prisfastsættelse af de koncerninterne transaktioner. Selskabet mener derfor, at selskabets egen databaseundersøgelse dokumenterer, at den koncerninterne handel med varer fra EET Group A/S til salgsselskaberne er sket på markedsvilkår. SKAT er derimod nået til den modsatte konklusion ved kun at anvende disse dele af databaseundersøgelse­rnes resultater som grundlag for sin afgørelse, ved at redigere i salgsselskabernes resulta-

topgørelser og lægge de ændrede tal til grund samt ved at ændre metoden for sammenlignelighedsanalysen væsentligt. Ifølge selskabet har SKAT derved i sin afgørelse undladt at basere ligningen på en bedømmelse af de faktiske kontrollerede transaktioner, som sagen drejer sig om. SKAT har i stedet ændret allokeringen af koncernens samlede indtjening – uafhængigt af de faktiske transaktioner – så en større del af indtjeningen i sagsperioden tilfalder EET Group A/S på bekostning af de syv salgsselskaber, som er omfattet af SKATs afgørelse.

Angående SKATs kritik af selskabets metodevalg i TP-dokumentationen, altså en sammenligning af salgsselskabernes bruttoavancer sammenlignet med de sammenlignelige selskabers bruttoavancer, har selskabet anført, at SKAT ikke har undersøgt, hvorvidt der er nogen relevante forskelle i regnskabsstandarderne for salgsselskaberne og/eller for benchmarkselskaberne. SKAT har ikke anført, hvilke selskaber der skulle være påvirket heraf, eller anført hvilke talmæssige konsekvenser de angivelige forskelle har. SKAT har derfor ikke påvist, at forskelle i regnskabsstandarder betyder, at en nettoavancebaseret metode er mere pålidelig end en bruttoavancebaseret metode. Endvidere har SKAT ikke dokumenteret, at selskabets beregninger af bruttoavancerne er usikre. Det forhold, at nogle af bruttomarginerne er beregnet af selskabet betyder ikke, at tallene er upålidelige. Ifølge selskabet er benchmarkselskaberne sammenlignelige med EET Europarts' salgsselskaber i, at det er salgsvirksomheder uden væsentlig forskning, udvikling, produktion eller immaterielle aktiver. Selskabernes bruttoavancer vil derfor – alt andet lige – svare forholdsvis præcist til summen af hvert selskabs nettoavance og kapacitetsomkostninger, sådan som selskabet selv har beregnet det. Disse forudsætninger anvendt af selskabet har således en høj grad af sikkerhed.

Selskabet har videre anført følgende vedrørende SKATs kritik af, at der skulle være forskelle på benchmarkselskaberne funktioner og aktiviteter, og at selskabet derfor burde have foretaget justeringer herfor ved eksempelvis at anvende en nettoavancebaseret testmetode:

“EET Europarts målrettede nemlig ved udarbejdelsen af databaseundersøgelserne sine søgninger og udelukkede de virksomheder, hvis funktioner og aktiviteter var forskellige fra EET Europarts' salgsselskaber.

Denne udvælgelsesproces er udførligt beskrevet i hver databaseundersøgelse (bilag 26, 27, 28 og 30) og er gengivet i afsnit 5.3 ovenfor. Her fremgår det bl.a., at EET Europarts ved databaseundersøgelsen for indkomståret 2010 (bilag 26) kun har udvalgt benchmarkselskaber, hvis aktiviteter vedrører salg af computere, udstyr og tilbehør til computere samt elektronikkomponenter.

Hertil kommer, at EET Europarts har udelukket selskaber med (i) væsentlige immaterielle aktiver, (ii) en lagerbeholdning på over 25 % af omsætningen, (iii) produktion, udvikling eller forskning og (iv) generalomkostninger på over 35 % af omsætningen. EET Europarts har herefter foretaget en grundig manuel screening af de tilbageværende virksomheder. Den omfattende og grundige udvælgelsesproces sikrer, at der ikke er ”visse for-

skelle i funktioner og aktiviteter” mellem benchmarkselskaberne og EET Europarts’ salgsselskaber.

SKAT har da heller ikke påvist, at et eneste af de i alt 42 benchmarkselskaber ikke skulle være sammenlignelige med EET Europarts’ salgsselskaber, herunder for så vidt angår funktioner og aktiviteter”

Selskabet har herefter beskrevet, at selv hvis Landsskatteretten måtte finde, at selskabets TP-dokumentation ikke fuldt ud dokumenterer, at de koncerninterne afregningspriser var på armslængdeniveau, må SKATs afgørelse alligevel tilsidesættes. Dette begrundes med, at SKATs analyse er uegnet til fastlæggelse af armslængdevilkår i sagen, og at SKATs afgørelse er behæftet med en række afgørende mangler.

Selskabet har anført, at SKAT har opgjort koncernens resultater forkert, og at selskabet derfor ikke havde underskud på den koncerninterne samhandel. Dette begrundes selskabet i en række regnskabsmæssige justeringer, herunder blandt andet, at SKAT inddrager selskabets samlede omkostningsbase, hvilket også inkluderer selskabets omkostninger til levering af serviceydelser på armslængdevilkår til salgsselskaberne. Ifølge selskabet giver dette et forvrænget billede af selskabets indtjening på de koncerninterne varesalg, hvor der også medregnes omkostninger fra andre koncerninterne transaktioner. Selskabet har på denne baggrund påvist, at en korrekt opgørelse viser, at selskabet faktisk realiserede et overskud på den koncerninterne varehandel.

Selskabet har videre anført, at SKAT har opgjort salgsselskabernes indtjening forkert. Ifølge selskabet har SKAT beregnet og anvendt syntetiske nettoavancer og nettomarginer, som efter SKATs opfattelse svarer til salgsselskabernes indtjening på salg af varer købt af selskabet. Selskabet har i denne forbindelse med henvisning til det spanske salgsselskab som eksempel påpeget, at SKAT ikke har foretaget en opdeling af salgsselskabernes nettoavance, der vedrører salg af varer købt fra selskabet og salg af varer købt fra uafhængige leverandører. SKAT har således ikke lagt selskabets opgørelser af salgsselskabernes nettoavancer til grund, men har i stedet opgjort nettoavancerne fra den koncerninterne handel på en kunstig og ikke-retvisende måde.

Selskabet har også beskrevet, at SKATs sammenlignelighedsanalyse baseret på nettomarginer er uegnet i sagen. Dette skyldes, ifølge selskabet, at SKATs metode påvirkes af forskelle i kapacitetsomkostninger:

”Kapacitetsomkostninger, også benævnt faste omkostninger, omfatter en virksomheds udgifter til løn, lokaleleje, kørsels- og transportudgifter, bogførings- og revisionsudgifter samt udgifter til IT og telefoni (jf. Erhvervsstyrelsens definition af begrebet ”kapacitetsomkostninger” på www.virk.dk (bilag 32)).

Kapacitetsomkostningerne er ikke medregnet i en virksomheds bruttoavance (også benævnt dækningsbidraget), men de er medregnet i virksomheds nettoavance (også benævnt indtjeningsbidraget). Erhvervsstyrelsen udtrykker det således (bilag 32):

”Når kapacitetsomkostningerne er fratrukket dækningsbidraget, er du fremme ved resultatet før finansieringsomkostninger og afskrivninger. Nogle gange benævnt indtjeningsbidraget.”

Denne sammenhæng kan også ses på opgørelserne af de økonomiske resultater for EET [REDACTED] og EET [REDACTED] i tabel 16 og 20 i afsnit 2.7 ovenfor, samt på støttebilag 4.

Det fremgår heraf, at EET [REDACTED] i sagsperioden havde relativt lave kapacitetsomkostninger i % af bruttoavancen ([REDACTED] %, [REDACTED] % og 40 %), mens EET [REDACTED] derimod havde relativt høje kapacitetsomkostninger i % af bruttoavancen ([REDACTED] %, [REDACTED] % og [REDACTED] %). Dette skyldtes, at EET [REDACTED] havde en væsentlig højere omsætning, og at denne volumen skabte stordriftsfordele, hvorimod EET [REDACTED] i sagsperioden var et nystartet salgsselskab, som stadig havde store faste udgifter i forhold til sin endnu beskedne omsætning.

EET [REDACTED] havde derfor generelt relativt høje nettomarginer i sagsperioden ([REDACTED] %), mens EET [REDACTED] havde negative nettomarginer i sagsperioden ([REDACTED]).

Kapacitetsomkostningsforskelle bliver således ikke elimineret ved at måle på nettoniveau, som hævdet af SKAT. Ved at måle på nettoniveau bliver kapacitetsomkostningerne tværtimod indregnet i sammenlignelighedsanalysen, og forskelle i kapacitetsomkostningerne vil medføre, at resultaterne forvrænges.

Der er tale om en forvrængning af resultaterne, fordi salgsselskabernes kapacitetsomkostninger ikke har noget at gøre med de koncerninterne varepriser.

Som nævnt i afsnit 2.6 ovenfor, styrer salgsselskaberne helt selv deres kapacitetsomkostninger, herunder antallet af medarbejdere, omkostninger til lønninger, kontorfaciliteter, kørsel og transport, bogføring, revision, IT og telefoni samt udgifter til lokal markedsføring. Disse omkostninger er helt uafhængige af de koncerninterne varepriser, som fastsættes af EET Group A/S.

SKATs udsagn som sammenhængen mellem bruttomarginer, nettomarginer og kapacitetsomkostninger er således ikke korrekte.

SKATs afgørelse indeholder ingen justeringer for denne centrale fejlkilde. Tværtimod har SKAT foretaget nogle af de største forhøjelser overfor salgsselskaber med relativt høj omsætning og/eller relativt lave kapacitetsomkostninger i forhold til volumen, [REDACTED]

Endelig har selskabet anført, at SKATs fastsættelse af en armslængdeaf-lønning på 2,5 % er uberettiget. Selskabet har begrundet dette med, at SKATs anvendelse af selskabets databaseundersøgelse på nettoavance-niveau også viser en stor spredning mellem nettomarginerne for de sammenlignelige uafhængige benchmarkselskaber. SKATs udsagn om,

at der ikke er en væsentlig spredning blandt benchmarkselskabernes nettomarginer er derfor i strid med databaseundersøgelsens resultater. Eftersom SKAT ikke har påvist, at et eneste af benchmarkselskaberne ikke er sammenligneligt med koncernens salgsselskaber kan alle databaseundersøgelsens resultater derfor lægges til grund som markeds-mæssige nettomarginer for uafhængige benchmarkselskaber. Herefter har selskabet konkluderet følgende:

"Når dette brede markeds-mæssige spænd af nettomarginer (fra -7,2 % til 26,3 %, jf. bilag 30, side 1) sammenholdes med spændet af nettomarginer for EET Europarts' salgsselskaber (fra -21,2 % til 10,5 %, jf. bilag 14 og støttebilag 4), ses det, at nettomarginerne for EET Europarts' salgsselskaber generelt svarer til nettomarginerne for sammenlignelige, uafhængige benchmarkselskaber"

Efterfølgende indlæg

SKATs indlæg af 25. juni 2018

SKAT har afgivet høringssvar til selskabets klageskrivelse. SKAT har i den forbindelse ikke fundet, at der er nye faktiske oplysninger i selskabernes klage, der kan begrunde en ændring i SKATs afgørelse, og fastholder derfor i sin helhed afgørelsen af 8. juli 2016.

SKAT har bemærket, at selskabet selv i sin TP-dokumentation har beskrevet salgsselskaberne som "low-risk" distributører. Selskabets anbringende om, at salgsselskaberne havde flere risici end anført af SKAT, mener SKAT er udtryk for efterrationalisering og baseret på en senere udarbejdet distributionsaftale gældende fra 1. januar 2014:

"SKAT fastholder i den forbindelse, at selskabet selv har beskrevet salgsselskaberne som "low-risk distributors" i TP-dokumentationen for de i sagen omhandlede indkomstår, hvorfor SKAT har taget udgangspunkt heri i forbindelse med afgørelsen. Det faktum, at selskabet efterfølgende, i både indsigelsen til SKATs forslag til afgørelse, i TP-dokumentationen for indkomståret 2014 og i en senere udarbejdet distributionsaftale, ændrer klassifikationen til "limited risk distributors" ændrer ikke ved, at SKAT i sin afgørelse har lagt det til grund, som selskabet selv har oplyst i TP-dokumentationen for de i sagen omhandlede indkomstår. Materialet er udarbejdet efterfølgende og bærer præg af efterrationalisering fra selskabets side, og materiale udarbejdet efterfølgende bør derfor ikke tillægges betydning.

SKATs vurdering underbygges ligeledes af, at der er i de landespecifikke TP-dokumentationer er anført, at det er muligt at foretage "year end adjustments" mellem EET Group A/S og salgsselskaberne, hvorfor risikoen flyttes fra salgsselskaberne til EET Group A/S. Det faktum, at der ikke er gjort brug af "year end adjustment", hverken i sagsperioden eller efterfølgende, ændrer ikke på, at det er en mulighed, hvorfor EET Group NS nødvendigvis må anses som værende det selskab, der bærer de betydeligste risici"

Angående metodevalg har SKAT anført, at salgsselskaberne er karakteriseret af selskabet selv som "low-risk" enheder eller som "limited-risk" enheder uden immaterielle aktiver. Både selskabet og SKAT er enige i, at salgsselskaberne er testede parter i den koncerninterne transaktion og dermed er den simple part. TNM-metoden er velegnet til test af, om den koncerninterne transaktion mellem en simpel part og den part, der ejer immaterielle aktiver, er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I den forbindelse har SKAT henvist til, at OECD Transfer Pricing Guidelines foreskriver, at der måles på nettoavanceniveau. Videre har SKAT anført, at forskelle i produkter og funktioner påvirker bruttoavancen langt mere end de påvirker nettoavancen, og at nettoavancen på det foreliggende grundlag derfor er et mere pålideligt mål end bruttoavancen.

Angående salgsselskabernes indkøb fra eksterne leverandører har SKAT bemærket, at selskabet ikke har segmenteret salgsselskabernes omsætning i forhold til hhv. internt og eksternt købte varer. SKAT har derfor anvendt de oplysninger, som SKAT var i besiddelse af på tidspunktet for afgørelsen. Selskabet har derfor ikke, efter SKATs opfattelse, godtgjort, at SKATs udregning er forkert eller i øvrigt fremkommet med den nødvendige segmentering for salgsselskabernes omsætning. SKAT har derfor kun foretaget denne opdeling for det [REDACTED] salgsselskab, hvor oplysningerne forelå.

Angående fastlæggelsen af armslængdeintervallet som enten full range eller interquartile range, har SKAT anført følgende:

"SKAT har, både i SKATs afgørelse samt ovenfor redegjort for, at der er betydelige mangler i selskabets funktions- og sammenlignelighedsanalyse, hvorfor sammenligneligheden med benchmarkselskaberne ikke er fuldt ud belyst.

Det er derfor SKATs vurdering, at selskabet ikke kan anvende full range som armslængdeinterval. SKAT fastholder derfor, at interquartile range bør finde anvendelse i stedet, idet interquartile range øger sammenligneligheden ved kun at medtage resultaterne fra de midterste 50 % af de sammenlignelige benchmarkselskaber. Dette støttes af TPG 3.57.

Der henvises ligeledes til SKATs juridiske vejledning (CD.11.5.9), hvori fremgår følgende

"Ved anvendelse af databaseundersøgelser er sammenlignelighedsfaktorerne for de uafhængige transaktioner og forretningsmæssige aktiviteter sjældent fuldt ud belyst.

Ved tolkningen af det resultatet, der er fremkommet ved databaseundersøgelsen, anvendes derfor statistisk metode til minimering af betydningen af uidentificerede forskelle mellem transaktionerne og de forretningsmæssige aktiviteter.

Ved databaseundersøgelser i forhold til de avancebaserede metoder er det således kun de observationer, som ligger i det midterste interval (in-

terquartile range - IQR), der anvendes ved fastsættelsen af armslængdeindtjeningen hos den testede part.””

SKAT har herefter i et skema illustreret salgsselskabernes bruttomarginer samt resultaterne fra benchmarkundersøgelserne for indkomstårene 2010, 2011 og 2012 samt angivet hvilket bruttomarginer, der ligger over eller under interquartile range.

Selskabets indlæg af 8. november 2018

Selskabet fastholder i indlægget, at SKATs høringsskrivelse ikke giver anledning til at ændre den nedlagte påstand fra selskabets side.

Selskabet har opsummeret hvorfor den af selskabet anvendte prisfastsættelsesmetode er egnet til at fastsætte priser indenfor armslængdespændet:

”I relation til varesalgene fra EET Group A/S til salgsselskaberne anvender EET Europarts en prisfastsættelse baseret på Cost Plus-metoden.

EET Group A/S udbyder på dette grundlag alle sine mere end 400.000 varetyper til alle salgsselskaber og på samme vilkår, jf. eksempelvis indlægget af 17. januar 2018, afsnit 3.1 og 4.

Med andre ord sælges varen på samme vilkår, uanset om varen sælges til et salgsselskab i Norge, Sverige, Italien, Finland, Holland, Spanien eller Storbritannien (), eller om den sælges til et salgsselskab i Frankrig, Tyskland, Schweiz, Tjekkiet, Østrig eller Polen ().

Salgsselskabernes varierende indtjening kan derfor ikke skyldes de koncerninterne afregningspriser, men er derimod begrundet i andre faktorer, herunder konkurrencesituationen, stordriftsfordele, makroøkonomiske forhold og infrastrukturen på de forskellige landes markeder, salgsselskabernes alder, størrelse og omkostningsstruktur, salg af højavanceprodukter samt indgåelse af fordelagtige aftaler med uafhængige kunder”

Selskabet har endvidere anført, at SKATs synspunkt om, at bruttomarginerne for visse af salgsselskaberne i 2012 oversteg de højeste bruttomarginer blandt sammenligningsselskaberne, er baseret på en sammenligning mellem bruttomarginerne for salgsselskaberne på produktkategoriniveau og benchmarkselskabernes kombinerede bruttomarginer (dvs. uden hensyntagen til produktkategorier). Hertil har selskabet videre beskrevet, at sammenligning af bruttomarginer nødvendigvis må foretages på tilsvarende niveau for koncernens salgsselskaber og benchmarkselskaberne, hvilket betyder, at det relevante sammenligningsgrundlag må være de kombinerede bruttomarginer for salgsselskaberne og de kombinerede bruttomarginer for benchmarkselskaberne. Når der sammenlignes på dette korrekte kan det konstateres, at bruttomarginerne for salgsselskaberne ikke skiller sig ud fra benchmarkselskabernes bruttomarginer, idet de kombinerede bruttomarginer for samtlige salgsselskaberne lå inden for den midterste halvdel (interquartile range) af det markedsmæssige spænd af bruttomarginer dokumenteret ved

markedsdata fra årene 2010-2012. Selskabet har herefter konkluderet, at sammenlignelighedsanalysen således dokumenterer, at de koncerninterne varepriser har været med til at sikre, at salgsselskaberne i indkomstårene 2010-2012 har opnået bruttomarginer, som svarer til bruttomarginer opnået af uafhængige salgsselskaber på det frie marked.

Skattestyrelsens hørings svar til Skatteankestyrelsens indstilling

Skattestyrelsen har ved indlæg af 30. august 2019 afgivet hørings svar til Skatteankestyrelsens indstilling. I hørings svaret anfører Skattestyrelsen, at man ikke er enig i, at forhøjelsen af salgsselskabernes indtjening skal foretages på bruttoavanceniveau.

Skattestyrelsen har anført, at man ikke er uenig i, at visse produktforskelle kan accepteres ved anvendelse af Resale Price metoden (sammenligning på bruttoavanceniveau), sådan som det er anført af Skatteankestyrelsen. Skattestyrelsen har dog videre beskrevet, at sammenligneligheden ligeledes afhænger af, hvorvidt de udførte funktioner, henset både til medgåede aktiver samt påtaget risici, er sammenlignelige. Selskabet har, ifølge Skattestyrelsen, selv oplyst, at der er en forskel i aktiviteterne tilknyttet salget af henholdsvis OB og OEM produkter. Dette underbygges ligeledes af det faktum, at selskabet i forbindelse med sammenlignelighedsanalysen i deres TP-dokumentation har valgt at opdele produkterne i henholdsvis OB og OEM, [REDACTED]

Skattestyrelsen har derfor fastholdt, at der ikke i tilstrækkeligt omfang er justeret for forskelle i funktioner og produkter i forbindelse med sammenlignelighedsanalysen, hvorfor sammenlignelighed på nettoavanceniveau vil give et mere pålideligt resultat, idet forskelle i funktioner og produkter påvirker bruttoavancen langt mere end nettoavancen.

Opsummerende har Skattestyrelsen beskrevet på følgende måde:

"Skattestyrelsen er således ikke enige i, at der i tilstrækkeligt omfang er justeret for forskelle i funktioner og produkter i forbindelse med sammenlignelighedsanalysen eller i øvrigt redegjort for, at forskellene ikke skal tillægges betydning. Skattestyrelsen fastholder dels, at der i forbindelse med segmenteringen af salgsselskabernes avance skal tages højde for forskellene i produktgrupperne (OB og OEM) dels, at sammenligning på nettoavanceniveau vil minimere usikkerhederne og dels, at salgsselskabernes avancer bør vægtes forskelligt for de to produktgrupper og ikke vægtes ligeligt, som det er tilfældet i Skatteankestyrelsens indstilling"

Endvidere har Skattestyrelsen beskrevet, at man ikke er enige i indstillingen om, at alene et fravalg af selskaber med bogførte immaterielle aktiver samt selskaber med en vis lagerkapacitet i tilstrækkelig grad udgør de forskelle, der eventuelt måtte være mellem salgsselskaberne og de sammenlignelige selskaber. Det påpeges i den forbindelse, at selskabet i sin TP-dokumentation har oplyst, at ingen af salgsselskaberne har eget lager, men at selskabet i indsigelsen af 20. november 2015 har oplyst, at salgsselskaberne i Norge og Spanien har et lokalt lager og

dermed påtager sig en lagerrisiko. Endvidere påpeges det, at det af selskabets benchmarkstudie gældende for 2010 og 2011 inkluderer selskaber med lagerbeholdning på mellem 5-25 % af omsætningen, hvorimod der i selskabets benchmarkstudie i modstrid med dette for indkomståret 2012 kun medtages selskaber med en vægtet lagerbeholdning på under 3,5 %. Selskabet har således ændret i udsøgningskriterierne i benchmarkstudierne, hvilket konkret betyder, at selskaber der er medtaget i det ene benchmark er ekskluderet i det andet.

Skattestyrelsen har også anført, at selskabet i deres benchmarkstudie for 2008-2010 har anvendt 5 benchmarkselskaber (ud af 10) med bogførte immaterielle aktiver, til trods for at EETs salgsselskaber ikke har bogført immaterielle aktiver. Sammenfattende er følgende beskrevet:

"På den baggrund kan det konstateres dels, at selskabet ikke er konsistente i de afgivne oplysninger om lagerbeholdninger i salgsselskaberne dels, at der i perioden sker en ændring i udsøgningskriterierne i perioden, hvilket ikke forklares af selskabet og dels, at lagerbeholdningen i det norske og svenske salgsselskab ikke er i overensstemmelse med udsøgningskriterierne, hvorfor det kan betvivles, om de medtagne selskaber i benchmarkstudierne er sammenlignelige"

Skattestyrelsen har videre beskrevet følgende angående forskelle i regnskabsstandarder og armslængdeinterval:

"Skatteankestyrelsen har i indstillingen desuden lagt vægt på, at eventuelle forskelle i regnskabsstandarder hos salgsselskaberne og de sammenlignelige selskaber får mindre betydning for armslængdeintervallet, idet der inddrages data fra et væsentligt antal selskaber, hvorfor sådanne justeringer vil have mindre betydning for intervallet i sin helhed.

Det anførte synspunkt fremgår ikke af OECD Transfer Pricing Guidelines 2017 i afsnittet om Resale Price Method, som Skatteankestyrelsen henviser til. Derimod fremgår det klart af OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, pkt. 2.41, at der i forbindelse med sammenlignelighedsanalysen skal justeres for forskelle i regnskabsstandarder:

"Where the accounting practices differ from the controlled transaction to the uncontrolled transaction, appropriate adjustment should be made to the data used in calculating the resale price margin in order to ensure that the same type of costs are used in each case to arrive at the gross margin. For example, costs of R&D may be reflected in the operating expenses or in costs of sales. The respective gross margins would not be comparable without appropriate adjustments" (Skattestyrelsens understregninger)

Af selskabets benchmarkstudie for 2010-2012, afsnit 2.5.1 fremgår det, at såfremt der ikke foreligger et bruttoresultat på de sammenlignelige selskaber, er dette beregnet ved at fratække Material Costs fra omsætningen. Selskabet har tidligere udarbejdet og fremsendt en opgørelse over, hvorledes benchmarkselskabernes bruttomarginer er beregnet i benchmarkstudiet for indkomståret 2012. Af opgørelsen fremgår det, at alle benchmarksel-

skabernes bruttoresultater er beregnet ved at fratække Material Costs fra omsætningen. Skattestyrelsen har slået benchmarkselskaberne for benchmarkstudiet for 2008- 2010 op i databasen Amadeus og konstateret, at det tilsvarende gør sig gældende for benchmarkstudierne 2008-2010.

På side 7 i EET Europarts A/S' (danske salgsselskab) årsregnskab for 2012 (bilag B) fremgår det, at bruttoresultatet omfatter nettoomsætning, vareforbrug samt andre eksterne omkostninger, hvilket ligeledes understøttes af EET Europarts A/S' opgørelse af den skattepligtige indkomst for indkomståret 2012. Bruttoresultatet er således udregnet ved omsætning minus vareforbrug minus andre eksterne omkostninger.

<i>EET Salgsselskaber</i>	<i>Benchmarkselskaber</i>
Omsætning	Omsætning
- Vareforbrug	- Material Costs
<i>e</i> - Andre eksterne om-	= Bruttoresultat
= Bruttoresultat	- Andre eksterne omkost-
- Personaleomkostnin-	- Personaleomkostninger
<i>k</i> - Afskrivninger	- Afskrivninger
<i>a</i> - Andre omkostninger	- Andre omkostninger
= EBIT	= EBIT

Det kan således konstateres, at bruttoresultatet for benchmark selskaberne og EETs salgsselskaber er opgjort på forskellige vis.

I den forbindelse skal det videre tilføjes, at selskabets revisor (KPMG) i Interims rapporterne for henholdsvis indkomstårene 2011 og 2012 (bilag K og L) har oplyst, at der ikke er udarbejdet en regnskabsmanual for koncernen, hvorfor der er risiko for, at de enkelte datterselskaber håndterer regnskabsmæssige forhold forskelligt. Dette giver en yderligere usikkerhed omkring de anvendte bruttoavancer.

Skattestyrelsen har derudover konstateret, at der er forskelle i bruttoresultatet på henholdsvis det danske, norske og svenske salgsselskab alt efter om man kigger i selskabets transfer pricing-dokumentation eller i salgsselskabernes årsregnskaber. Det samme gør sig gældende, hvis man kigger på omsætningen for det norske salgsselskab. Skattestyrelsen har ikke haft mulighed for at gennemgå de øvrige salgsselskabers årsregnskaber, hvorfor det ikke kan udelukkes, at det samme gør sig gældende for flere af koncernens salgsselskaber.

I den forbindelse skal det bemærkes, at der ikke er konstateret mærkbare forskelle på EBIT-niveau. Skattestyre/sen har i afgørelsen anvendt TNM-metoden, hvor sammenligning sker på EBIT-niveau"

Afslutningsvist har Skattestyrelsen påpeget, at med Skatteankestyrelsens indstilling og beregningsmetode vil flere af salgsselskaberne for indkomståret 2012 opnå negative EBIT-marginer, mens de med Skattestyrelsens afgørelse vil opnå en fast EBIT på 2,5 %. Negative EBIT-marginer vil være i direkte modstrid med selskabets klassifikation af

salgsselskaberne som low-risk distributører uden risici, og endvidere er disse negative resultater uforenelige med de udsøgningskriterier, der er anvendt af selskabet i forbindelse med deres benchmarkstudie for 2010 og 2011

Klagerens høringssvar til Skatteankestyrelsens indstilling

Klageren har ved sin repræsentant afgivet høringssvar af 19. december 2019. I indlægget fastholdes påstanden om, at Skattestyrelsens forhøjelser for indkomstårene 2010-2012 skal nedsættes til 0.

Selskabet har i indlægget beskrevet, at man er enig med Skatteankestyrelsen i, at TP-dokumentationen giver en tilstrækkelig beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, og at Skattestyrelsen derfor har en dobbelt bevisbyrde, idet Skattestyrelsen skal bevise, at selskabets prisfastsættelse ikke er på armslængdevilkår og at Skattestyrelsens korrigerede resultater er på armslængde. Dette mener selskabet ikke, at Skattestyrelsen har gjort.

Angående sammenligningen af de økonomiske resultater på bruttoavanceniveau har selskabet anført, at man er enig med Skatteankestyrelsen i, at en analyse på bruttoavanceniveau konkret er den mest retvisende metode, fordi selskabet fastsætter sine priser efter cost plus-metoden, som er bruttoavancebaseret, og fordi en bruttoavancebaseret metode kommer tættere på de koncerninterne transaktioner, som er til prøvelse, og derved undgår en række af de fejlkilder, som findes ved nettoavancebaserede metoder. Endvidere har selskabet ved udarbejdelsen af databaseundersøgelserne taget tilstrækkeligt højde for eventuelle forskelle vedrørende funktioner, produkter, immaterielle aktiver, lagerbeholdning og regnskabsstandarder. For så vidt angår produktopdelingen har selskabet udtrykt enighed med Skatteankestyrelsen i, at salgsselskabernes bruttoavance skal anskues samlet for alle produktkategorier, da der heller ikke for de sammenlignelige selskaber er foretaget en opdeling af bruttomarginerne efter produktkategorier.

Angående spørgsmålet om anvendelsen af udsøgningskriterier, herunder lagerbeholdning og immaterielle aktiver, har selskabet beskrevet følgende:

"Skattestyrelsen har i udtalelsen af 30. august 2019, side 4-5, påpeget, at der ikke er et 100% præcist sammenfald mellem på den ene side udsøgningskriterierne for de uafhængige benchmarkselskaber og på den anden side EET Europarts' salgsselskaber. EET Europarts har således ved databaseundersøgelserne accepteret, at nogle af de uafhængige benchmarkselskaber har en begrænset lagerbeholdning og en uvæsentlig grad af immaterielle aktiver (op til 5% af omsætningen), selvom de fleste af EET Europarts' salgsselskaber hverken har lagerbeholdning eller væsentlige immaterielle aktiver.

De to salgsselskaber i EET Europarts-koncernen med egen lagerbeholdning er EET Spanien og EET Norge.

Som beskrevet i indlægget af 17. januar 2018, side 27, har EET Spanien eget lokalt lager og egen lokal distribution på grund af den lokale infrastruktur og ønsket om at kunne levere varer hurtigt til det spanske marked. Et udtræk fra EET Group A/S' økonomistyringssystem med oplysninger om EET Spaniens lagerbeholdning fremlægges som bilag 33. Det fremgår heraf, at EET Spaniens lagerbeholdning udgjorde henholdsvis 3,5 %, 4,1 % og 5,0 % af omsætningen i indkomstårene 2010-2012.

EET Norges lagerbeholdning var, som nævnt i Skattestyrelsens udtalelse af 30. august 2019, side 4-5, ret beskeden med henholdsvis 4,60 %, 4,30 % og 6,10 % af omsætningen i indkomstårene 2010-2012. Produkterne hørte blandt andet til inden for kategorierne [REDACTED] Pro [REDACTED] af mærket [REDACTED], som blandt andet er indkøbt af EET Norge fra uafhængige, eksterne leverandører, jf. indlægget af 17. januar 2018, side 24.

Det er derfor korrekt, at der er mindre forskelle på lagerbeholdningen mellem på den ene side nogle af EET Europarts' salgsselskaber og på den anden side nogle af de uafhængige benchmarkselskaber.

Det bemærkes dog for det første, at transfer pricing ikke er en eksakt videnskab, og at det ofte ikke er muligt at finde uafhængige benchmarkselskaber, der er 100% sammenlignelige. EET Europarts har derfor valgt de søgekriterier, der på tidspunktet for udarbejdelsen af hver enkelt databaseundersøgelse passede bedst muligt med EET Europarts' salgsselskaber samtidig med, at søgekriterierne gav en passende mængde af benchmarkselskaber som resultat. Det er i den forbindelse væsentligt, at alle de fremkomne benchmarkselskaber gennemgik en kvantitativ og kvalitativ screening, før de blev endeligt udvalgt.

Det bemærkes for det andet, at forskellene påpeget af Skattestyrelsen er af et begrænset omfang. EET Europarts har således udelukket alle selskaber med væsentlig lagerbeholdning eller immaterielle aktiver fra databaseundersøgelserne, og de tilbageværende benchmarkselskaber giver det bedst mulige grundlag for at foretage sammenlignelighedsanalysen. Skattestyrelsen har da heller ikke peget på et eneste benchmarkselskab, som efter Skattestyrelsens opfattelse bør udgå af sammenlignelighedsanalysen.

EET Europarts' valg af søgekriterier er derfor ikke "ubegrundet og paradoksalt", som anført af Skattestyrelsen i udtalelsen af 30. august 2019, side 5, 1. afsnit, men er derimod udtryk for, at EET Europarts har valgt søgekriterier, som giver de mest relevante resultater ud fra de tilgængelige data"

Angående forskelle i regnskabsstandarder har selskabet anført, at selskabet ikke ved udarbejdelsen af sammenlignelighedsanalysen har anvendt de bruttoresultater opgjort i salgsselskabernes årsrapport, som Skattestyrelsen har lagt vægt på, og som er tynget af andre eksterne omkostninger. Selskabet har anvendt bruttoresultater for salgsselskaberne, som ikke er tynget af andre eksterne omkostninger, og som dermed er opgjort på samme måde som bruttoresultaterne for benchmarkselskaberne. Dette fremgår af TP-dokumentationerne. Skattestyrelsens antagelse om, at selskabets sammenlignelighedsanalyse er skævvredet af uvedkommende omkostninger er således ikke korrekt.

Angående selve grundlaget for sammenlignelighedsanalysen har selskabet beskrevet følgende to uenigheder med Skatteankestyrelsen:

”Selvom Skatteankestyrelsen er enig med EET Europarts i, at sammenligningsanalysen overordnet skal foretages ved en bruttoavancebaseret metode, har Skatteankestyrelsen alligevel foreslået væsentlige forhøjelser af den skattepligtige indkomst for EET Group A/S.

Dette skyldes, at Skatteankestyrelsen ikke har sammenlignet EET Europarts’ salgsselskaber med alle de uafhængige benchmarkselskaber, men i stedet kun med en mindre del af benchmarkselskaberne.

Skatteankestyrelsen har således – ligesom Skattestyrelsen i den påklagede afgørelse – undladt at inddrage størstedelen af de uafhængige markedsdata, som EET Europarts har fremlagt i sagen, i sammenlignelighedsanalysen. Dette skyldes to separate valg.

For det første har Skatteankestyrelsen for hvert indkomstår i sagen (2010-2012) alene inddraget data fra den databaseundersøgelse, som EET Europarts har vedlagt sin TP-dokumentation for det pågældende indkomstår. Skattestyrelsen har derved set bort fra de øvrige databaseundersøgelser og har lavet tre separate tests med en begrænset mængde markedsdata.

Det er EET Europarts’ opfattelse, at EET Europarts’ salgsselskaber skal testes imod benchmarkselskaberne fra alle fire databaseundersøgelser i en samlet test med inddragelse af alle markedsdata fremlagt i sagen, hvilket uddybes i afsnit 3.2 nedenfor.

For det andet har Skatteankestyrelsen alene inddraget den midterste halvdel (interquartile range) af det markedsdækkende spænd af bruttomarginer og har således undladt at inddrage halvdelen af de uafhængige benchmarkselskabers resultater.

Det er EET Europarts’ opfattelse, at alle benchmarkselskabernes resultater skal indgå i sammenlignelighedsanalysen, hvilket uddybes i afsnit 3.3 nedenfor.

Såfremt Landsskatteretten er enig med EET Europarts i blot et af disse valg, medfører det, at bruttomarginerne for samtlige EET Europarts’ salgsselskaber ligger inden for det markedsdækkende spænd af bruttomarginer for uafhængige benchmarkselskaber”

Selskabet er af den opfattelse, at alle databaseundersøgelser skal inddrages ved fastlæggelse af armslængdeintervallerne, herunder også den databaseundersøgelse, der er udarbejdet efter Skattestyrelsens afgørelse i forbindelse med klagesagen. Resultaterne i denne databaseundersøgelse er nemlig nye oplysninger i den forstand, at de ikke forelå ved skatterevisionen, men først er fremlagt under klagesagen, og endvidere er oplysningerne relevante for klagesagens afgørelse. Skattestyrelsen, Skatteankestyrelsen og Landsskatteretten er derfor forpligtet til at inddrage sådanne nye oplysninger ved bedømmelsen af sagen. Når alle

markedsdata fra de fire databaseundersøgelser puljes, fremgår det, at alle koncernens salgsselskabers samlede bruttomarginer ligger indenfor det markedsmæssige spænd, endda indenfor den midterste halvdel (interkvartile range).

Afslutningsvist har selskabet fremført, at man er uenig i, at armslængdeintervallet fra resultaterne i databaseundersøgelsen udgør det interkvartile interval. Det fremgår ikke af ligningslovens § 2, at sådanne statistiske metoder kan anvendes og Skattestyrelsen har heller ikke påvist, at et eneste af de i alt 42 benchmarkselskaber ikke er sammenlignelige med koncernens salgsselskaber. Alle resultaterne i databaseundersøgelserne – ikke kun det interkvartile interval – kan således lægges til grund som objektive markedsdata for sammenlignelige uafhængige virksomheder. Selskabet har i forlængelse heraf vedlagt en erklæring fra en professor i forsikringsmatematik, der udtaler, at en indsnævring til det interkvartile interval er højst ukonventionelt, og at udgangspunktet i stedet er at anvende et såkaldt signifikansniveau på 5 %, der udelukker en væsentlig mindre del af resultaterne. Professoren konkluderer derfor i rapporten, at en indsnævring til det interkvartile interval giver en høj risiko for forkerte resultater.

Landsskatterettens afgørelse

Koncernforbundne selskaber skal ved opgørelsen af den skattepligtige 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 fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 9, stk. 1, OECD's kommentarer hertil og OECD's Transfer Pricing Guidelines.

Efter dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, havde koncernforbundne selskaber pligt til at udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår var fastsat for de kontrollerede transaktioner. Dokumentationen skulle kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår iagttog armslængdeprincippet, og den skulle forelægges SKAT efter anmodning herom, jf. herved bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006.

Selskabet har på SKATs anmodning indsendt TP-dokumentation for indkomstårene 2010-2012, hvori koncernens kontrollerede transaktioner er beskrevet.

SKAT har foretaget en korrektion af selskabets skattepligtige indkomst for indkomstårene 2010-2012 med henvisning til ligningslovens § 2. Det påhviler herefter SKAT at bevise, at priser og vilkår ikke har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og at en korrektion i henhold til ligningslovens § 2, stk. 1, derfor har været berettiget.

SKAT har i forbindelse med korrektionen afvist, at selskabets sammenlignelighedsanalyse kan foretages på bruttoavanceniveau. SKAT begrundede dette med, at der ikke tages højde for forskelle i regnskabsstandarder, at der ikke er tilgængelige data om bruttoavancer hos de

sammenlignelige selskaber, og at der derfor er beregnet syntetiske bruttoavancer, og endelig at der er store forskelle på driftsomkostningsintensiteten hos de sammenlignelige selskaber, hvilket der burde være justeret for. SKAT er dog enig med selskabet i valg af sammenlignelige selskaber, og beregner herefter et armslængdeinterval og en median på nettoavanceniveau for indkomstårene 2010-2012 for de sammenlignelige selskaber.

Landsskatteretten finder, at en sammenligning af salgsselskabernes bruttoavancer i forhold til de af selskabet udsøgte sammenlignelige selskabers bruttoavancer med rette er anvendt i selskabets TP-dokumentation som grundlag for armslængdeanalysen, jf. herved OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, pkt. 2.27-2.41. Der er herved lagt vægt på, at salgsselskabernes hovedaktivitet er distributøraktiviteter af en række standardprodukter, og at produktforskelle derfor kan accepteres i analysen, jf. OECD Transfer Pricing Guidelines 2017 pkt. 2.30. Eventuelle forskelle i udførte funktioner mellem salgsselskaberne og de sammenlignelige selskaber er der efter Landsskatteretten taget tilstrækkeligt højde for ved anvendelse af udsøgningskriterierne om fravalg af sammenlignelige selskaber med bogførte immaterielle aktiver samt fravalg af selskaber med en vis lagerkapacitet jf. OECD Transfer Pricing Guidelines 2017 pkt. 2.32 og 2.33. Det er også Landsskatterettens opfattelse, at eventuelle forskelle i regnskabsstandarder hos salgsselskaberne og de sammenlignelige selskaber får mindre betydning for armslængdeintervallet, da intervallet inddrager data fra et væsentligt antal selskaber og derfor vil sådanne justeringer have mindre betydning for intervallet i sin helhed. Endvidere er det Landsskatterettens opfattelse, at selskabets beregninger af bruttoavancer i de tilfælde, hvor der ikke har foreligget tilgængelige data om bruttoavancer for de sammenlignelige selskaber, ikke i sig selv kan begrunde en afvisning af metoden som grundlag for armslængdevurderingen. Selskabet har foretaget beregninger af bruttoavancer, der med tilstrækkelig sikkerhed kan inddrages i sammenlignelighedsanalysen.

Selskabet har udarbejdet databaseundersøgelser for de respektive indkomstår og konkluderet, at eftersom salgsselskabernes bruttoavancer ligger indenfor det fulde interval i databaseundersøgelserne er der handlet på armslængdevilkår.

Landsskatteretten finder, at armslængdeintervallerne, som anvendt af selskabet selv i sine TP-dokumentationer, ikke kan udgøre de fulde intervaller for de sammenlignelige selskabers nøgletal, men skal indsnævres til de interkvartile intervaller, jf. OECD Transfer Pricing Guidelines 2017 pkt. 3.57. Der er her lagt vægt på, at de udsøgte selskaber er tilstrækkeligt sammenlignelige med salgsselskabernes funktioner, aktiver og risici hvad angår metodevalget, men at der ved databaseundersøgelser vil forekomme visse sammenlignelighedsdefekter, idet de udsøgte sammenlignelige selskaber ikke kan anses for perfekt sammenlignelige med salgsselskaberne. Dette tages der højde for ved anvendelse af statistiske metoder som interkvartile intervaller. Det bemærkes hertil, at anvendelsen af interkvartile intervaller som armslængdeintervaller følger af almindelig praksis ved anvendelse af databaseundersøgelser indenfor transfer pricing området, og metoden

er også, som den eneste statistiske metode, nævnt i OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, pkt. 3.57.

Landsskatteretten finder herefter, at indkomsten for de respektive salgsselskaber, hvis bruttoavance ligger udenfor de interkvartile intervaller for de enkelte indkomstår 2010, 2011 og 2012, som de fremgår af selskabets egne TP-dokumentationer for de enkelte år, skal justeres til nærmeste punkt i armslængdeintervallet, altså tredje kvartil. Landsskatteretten henser herved til, at salgsselskaberne udfører distributørfunktioner, som funktionsmæssigt er sammenlignelige med de udsøgte selskaber indenfor armslængdeintervallet, og at SKAT ikke har bevist, at selskaberne indenfor armslængdeintervallet ikke har indtjening på armslængdevilkår.

Landsskatteretten finder også, at salgsselskabernes bruttoavance skal anskues samlet for alle produktkategorier, da der heller ikke for de sammenlignelige selskaber opdeles indkomst efter produktkategorier. Det bemærkes endvidere, at de databaseundersøgelser, som selskabet selv har anvendt som grundlag for TP-dokumentationerne for de enkelte indkomstår, udgør det bedst egnede grundlag for at fastsætte armslængdeintervallerne, idet disse data har ligget til grund for selskabernes egne armslængdetests i forbindelse med prisfastsættelsen.

Justeringen bliver således som følger:

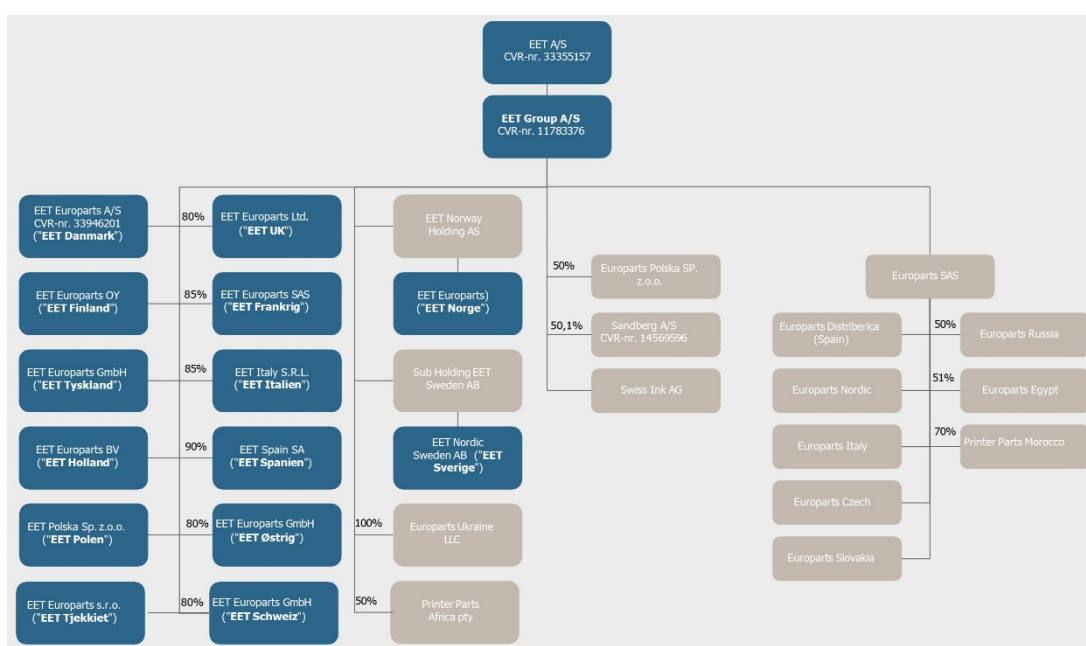
I indkomståret 2010 ligger alle salgsselskabernes bruttoavancer indenfor armslængdeintervallet, og SKATs forhøjelser nedsættes derfor til 0.

I indkomståret 2011 er bruttoavancerne for salgsselskaberne i [REDACTED] og [REDACTED] over armslængdeintervallet (tredje kvartil på 22,6 %), og disse bruttoavancer justeres derfor til tredje kvartil i selskabets sammenlignelighedsanalyse (22,6%). Landsskatteretten fastsætter derfor forhøjelsen til samlet 2.670.294 kr. (2.245.440 kr. for det [REDACTED] salgsselskab og 424.854 kr. for det [REDACTED]).

I indkomståret 2012 er bruttoavancerne for samtlige salgsselskaber, med undtagelse af det tyske, over armslængdeintervallet (tredje kvartil på 15,9 %), og disse bruttoavancer justeres derfor til tredje kvartil i selskabets sammenlignelighedsanalyse (15,9 %). Landsskatteretten fastsætter derfor forhøjelsen til samlet 26.916.841 kr. (3.454.205 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 2.827.944 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 1.201.140 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 2.034.858 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 5.937.010 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 3.852.146 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 2.860.898 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 2.072.148 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 2.026.248 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 126.298 kr. for det [REDACTED] salgsselskab, 345.677 kr. for det [REDACTED] salgsselskab og 178.269 kr. for det [REDACTED] salgsselskab). Det bemærkes hertil, at bruttoavancen i det [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED] salgsselskab er justeret forholdsmæssigt i forhold til selskabets opgørelse af andelen af koncerninternt varekøb i forhold til det samlede varekøb, jf. selskabets opgørelse i klageskriveisen af 17. januar 2018, side 37."

Supplerende oplysninger

Det fremgår af oplysningerne i sagen, herunder SKATs afgørelse af 8. juli 2016 og Landsskatterettens afgørelse af 28. oktober 2020, at EET Group var den operationelle del af EET-koncernen, der i sagsperioden var en af Europas største nichedistributører af produkter inden for videoovervågning, reservedele og tilbehør til computere, printere, tablets og mobiltelefoner. EET Group leverede backoffice-tjenester til hele koncernen, herunder ordrehåndtering, IT og bogføringsprocesser. Koncernens overordnede ledelse var endvidere ansat i selskabet, der også leverede ledelsestjenester i hele koncernen. EET Group indkøbte, udviklede, markedsførte og solgte endvidere elektronikkomponenter og havde juridisk ejerskab til lageret, som selskabet ligeledes administrerede. EET-koncernens struktur så pr. 31. december 2012 ud som følger:

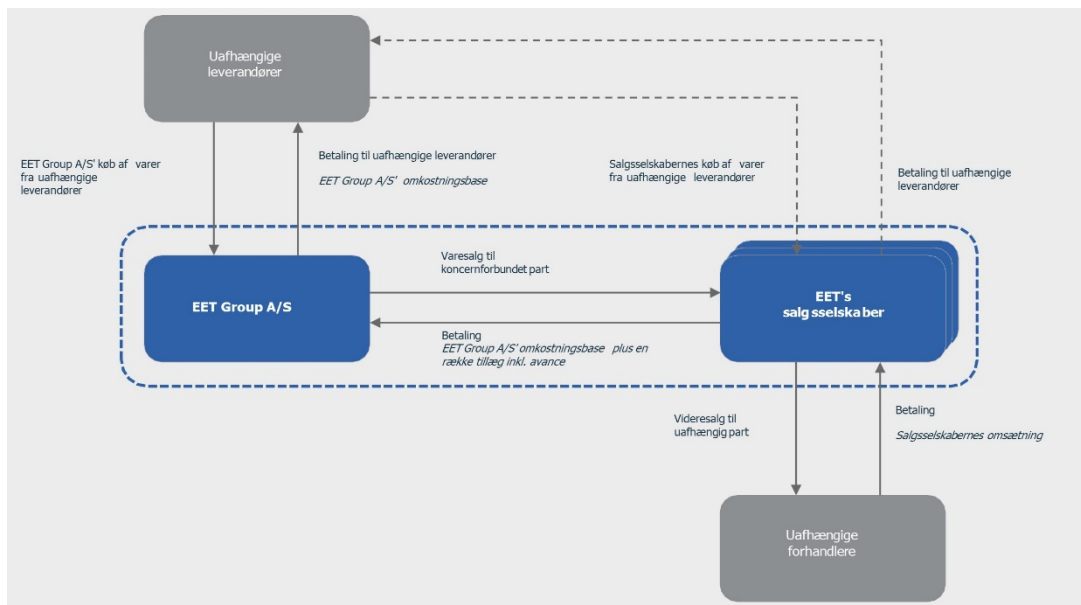


Selskabet indkøbte to typer af produkter til videresalg, herunder:

1. Generiske elektronikkomponenter som f.eks. mærkevarerne HP, Lexmark, Digital og Axis samt elektronikkomponenter, der ikke blev anset for mærkevarer. Disse produkter benævnes som Original Equipment Manufacturer (forkortet OEM).
2. Halvfabrikerede elektronikkomponenter, som blev samlet til mærkevarer ([REDACTED]). Disse produkter benævnes som Own Brands (forkortet OB). De halvfabrikerede produkter blev mærket af EET Group.

EET-koncernens salgsorganisation var struktureret således, at koncernen havde en række datterselskaber, der stod for salg og markedsføring af EET-koncernens produkter inden for hver sit territorium (salgselskaberne).

Salgsselskaberne købte fra EET Group de ovennævnte produkter, som blev videresolgt til koncerneksterne kunder. Enkelte af salgsselskaberne købte også varer koncerneksternt, som ligeledes blev videresolgt til koncerneksterne kunder. Købet og salget er af EET Group søgt illustreret på følgende måde:



EET Group har i perioden haft følgende regnskabsmæssige resultater:

EET Groups regnskabsmæssige resultater ('000 kr.)	Indkomståret 2010 ¹	Indkomståret 2011 (18 mdr.) ²	Indkomståret 2012 ²
Nettoomsætning	627.842	1.245.222	1.036.090
Bruttoresultat	21.954	41.448	80.536
Bruttomargin ³	3,50 %	3,33 %	7,77 %
Resultat af ordinær drift (EBITDA)	7.782	22.961	16.023
Resultat før finansielle poster (EBIT)	6.310	17.137	11.098
Nettomargin ⁴	1,00 %	1,38 %	1,07 %

¹ Kilde: EET Groups A/S' årsrapport for 2010/11.

² Kilde: EET Group A/S' årsrapport for 2012.

³ Kilde: Opgjort ved at tage bruttoresultatet i forhold til nettoomsætningen.

⁴ Kilde: Opgjort ved at tage EBIT i forhold til nettoomsætningen.

Hele EET-koncernens resultater er som følger:

EET-koncernens regnskabsmæssige resultater ('000 kr.)	Indkomståret 2010 ¹	Indkomståret 2011 (12 mdr.)* ²	Indkomståret 2012 ²
Nettoomsætning	971.634	1.217.510**	1.427.204
Bruttoresultat	190.172	248.878	279.286
Bruttomargin ³	19,57 %	20,44 %	19,57 %
Resultat af ordinær drift (EBITDA)	75.092	108.270	111.751
Resultat før finansielle poster (EBIT)	64.402	78.558	76.260
Nettomargin ⁴	6,63 %	6,45 %	5,34 %

Årets resultat	41.884	37.635	26.474
Koncernens nettoresultat	33.991	35.153	24.342

* Resultaterne i indkomståret 2011 (regnskabsåret 2010/11) er omregnet fra 18 til 12 måneder.

** Den samlede omsætning i det forlængede regnskabsår udgjorde ca. 1.751 mio. kr.

¹ Kilde: EET Nordic Group A/S' årsrapport for 2009/10.

² Kilde: EET A/S' årsrapport for 2012.

³ Kilde: Opgjort ved at tage bruttoresultatet i forhold til nettoomsætningen.

⁴ Kilde: Opgjort ved at tage EBIT i forhold til nettoomsætningen.

Transfer pricing-dokumentationen

EET Group har på SKATs anmodning indsendt transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2010-2012.

Det fremgår af dokumentationen, at EET Group i forbindelse med udarbejdelsen af dokumentationen har overvejet fem forskellige transfer pricing-metoder. Af de fem metoder blev de fire, dvs. den fri markedsprismetode ("the comparable uncontrolled price method"), videresalgsprismetoden ("resale price method"), cost plus-metoden og avancefordelingsmetoden ("the profit split method"), vurderet uegnede til at teste, om EET Groups salg til EET-salgsselskaberne var sket på armslængdevilkår. EET Group valgte ifølge transfer pricing-dokumentationen i stedet at anvende den transaktionsbestemte nettoavancemetode ("transactional net margin method") med følgende begrundelse:

"The TNMM examines the net profit relative to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets) that a tax payer realises from a controlled transaction. As pointed out in the OECD Guidelines paragraph 2.59, a TNMM hence operates in a manner similar to the resale price method, and this similarity means that in order to be applied reliably, the TNMM must be applied in a manner consistent with the manner in which the resale price method is applied.

For purposes of applying the TNMM, relevant data from EET-AT's management accounts is aggregated into gross profits for own brands and for generic products, respectively, and comparable external gross margins are used for comparison. Thus, a substantially comparable set of independent pan-European distributors, performing broadly similar functions and incurring broadly similar risks as those of the sales activities performed by EET-AT, as supported by the functional analysis, was conducted."

EET Group har til brug for transfer pricing-dokumentationerne udarbejdet databaseundersøgelser for at finde sammenlignelige uafhængige selskaber, hvis indtjening kan sammenlignes med koncernens salgsselskaber.

Databaseundersøgelsen for indkomståret 2010 er udarbejdet med bistand fra Deloitte og med anvendelse af regnskabsdata fra perioden 2005-2007. Der er ved udarbejdelsen foretaget en kvantitativ og kvalitativ screening af selskaber.

Ved den kvantitative screening er antallet af potentielle benchmarkselskaber ved hjælp af en række udsøgningskriterier blevet indsnævret fra ca. 1,5 millioner selskaber til 335 selskaber. Blandt kriterierne var bl.a., at virksomhederne ikke måtte have immaterielle aktiver svarende til mere end 5 pct. af virksomhedens omsætning eller en lagerbeholdning på mere end 25 pct. af omsætningen.

Ved den kvalitative screening, som bestod af en manuel gennemgang af oplysninger vedrørende de 335 selskaber, der var accepteret efter den kvantitative screening, blev antallet af selskaber herefter indsnævret til 16 selskaber.

Intervallerne for de 16 udsøgte selskabers bruttomarginer er i dokumentationen beskrevet som følger:

Minimum	Nedre kvartil	Median	Øvre kvartil	Maksimum
7,79 %	11,90 %	16,40 %	24,44 %	37,04 %

På opfordring fra Skatteministeriet har EET Group under sagen udarbejdet en supplerende databaseundersøgelse for indkomståret 2010, hvor der er anvendt markedsdata fra 2007-2009.

Ved udarbejdelsen af den supplerende databaseundersøgelse er der igen foretaget en kvantitativ og kvalitativ screening af selskaber. Ved den kvantitative screening er antallet af potentielle benchmarkselskaber indsnævret fra ca. 15 millioner selskaber til 132 selskaber. Ved den kvalitative screening, som består af en manuel gennemgang af oplysninger vedrørende de 132 selskaber, der er accepteret efter den kvantitative screening, er antallet af selskaber indsnævret til 9 selskaber.

Intervallerne for de 9 udsøgte selskabers bruttomarginer er som følger:

Minimum	Nedre kvartil	Median	Øvre kvartil	Maksimum
9,04 %	12,35 %	16,71 %	26,86 %	32,19 %

Til brug for transfer pricing-dokumentationen vedrørende indkomståret 2011 har EET med bistand fra KPMG foretaget en opdatering af regnskabstallene for de udsøgte selskaber i databaseundersøgelsen for 2010, således at regnskabstal for perioden 2008-2010 anvendes.

Da databaseundersøgelsen blev opdateret til brug for indkomståret 2011, var der data til rådighed for regnskabsårene 2008-2010, og ud af de 16 uafhængige selskaber, der blev identificeret ved 2010-databaseundersøgelsen, var der opdaterede oplysninger i databasen for 10 ud af de 16 selskaber.

Intervallerne for de udsøgte selskabers bruttomarginer er i dokumentationen beskrevet som følger:

Ekspert- og skønserklæringer

EET Group har fremlagt en erklæring fra professor Mogens Steffensen, Københavns Universitet, om anvendelsen af statistiske intervaller til at indsnævre resultater fra databaseundersøgelser ved fastlæggelse af priser og vilkår på armslængdeniveau i transfer pricing-sager. Af erklæringen, der er dateret 18. december 2019, fremgår bl.a. følgende:

”Når man skal teste, om et selskabs avance "svarer til" avancerne i sammenligningsporteføljen, laver man reelt det, der kaldes en outlier-test. Til brug for en sådan er det nødvendigt at lægge sig fast på en acceptabel sandsynlighed for, at en sand hypotese fejlagtigt forkastes. Dette kaldes signifikansniveauet. Signifikansniveauet udgør i dette tilfælde risikoen for fejlagtigt at vurdere en ikke-outlier til at være en outlier. Et konventionelt valg af signifikansniveau inden for statistisk metode er 5%, men også 0,5%, 1% og 10% ses brugt.

Skattestyrelsens indskrænkning til det interkvartile interval svarer her til et signifikansniveau på 50%, hvilket er ensbetydende med, at risikoen for fejlagtigt at vurdere en armslængdeavance til at være en ikke-armslængdeavance er 50%. Dette er højst ukonventionelt.

Hvis det interkvartile interval skal bruges, skal det øges med en passende (i forhold til valg af signifikansniveau) faktor. Nedenfor redegøres for størrelsen af denne faktor ved et signifikansniveau på henholdsvis 1%, 5% og 10%.

Hvis der er usikkerhed om sammenligneligheden mellem sammenligningsporteføljen og det testede selskab, kan de ud fra signifikansniveauet fastsatte intervaller (i fraværet af sammenligningsdefekter) betragtes som minimumsintervaller. Med minimumsintervaller mener jeg, at for at opnå samme sikkerhed for ikke at konkludere fejlagtigt (samme signifikansniveau), vil intervallerne skulle forøges, når der er usikkerhed om sammenligneligheden. Hvis der således er sammenligningsdefekter, og det ikke er muligt at identificere, hvilke observationer i sammenligningsporteføljen, som skal fjernes, indebærer Skattestyrelsens indskrænkning til det interkvartile interval, at signifikansniveauet - og dermed risikoen for fejlagtige konklusioner - overstiger 50%.

Korrektion af en outlier sker ikke konventionelt i statistisk metode, men må foregå pragmatisk. Der er naturlige kriterier, der taler for at korrigere til nærmeste punkt i intervallet.

Skattestyrelsens korrektion til medianen opfylder ikke disse naturlige kriterier.”

Der er i sagen gennemført syn og skøn ved skønsmand Søren Feodor Nielsen. Af den udarbejdede skønserklæring, der er dateret 14. januar 2023, fremgår bl.a. følgende:

”Spørgsmål 1:

Kan skønsmanden oplyse, om det generelt er en fordel at have flere observationer med i et datasæt, hvis de ekstra observationer ikke er af ringere kvalitet end de øvrige observationer i datasættet?

Svar på spørgsmål 1:

Generelt gælder det, at flere observationer giver mindre usikkerhed om de statistiske resultater. Almindeligvis er flere observationer således en fordel. Der er dog undtagelser; her bliver observationernes ”kvalitet” væsentlig.

”Kvalitet” af observationer er ikke et almindeligt anvendt statistisk begreb. Det kan derfor betyde flere ting. Den vigtige ”kvalitet” af observationer i forhold til de statistiske resultater er, at observationerne er repræsentative – retvisende – for det fænomen, der skal belyses: De observationer af bruttomarginer, der indgår i datamaterialet, skal ligne den fulde population af bruttomarginer. Kvalitet i denne forstand er enten-eller. Er observationerne repræsentative, så vil flere observationer altid være en fordel. Er de ikke repræsentative, så vil flere observationer være yderligere vildledende, så i dette tilfælde vil flere observationer ikke være en fordel.

”Kvalitet” kan også hentyde til observationens ”type”. En bruttomargin opgjort i ”kroner og ører” er en observation af større kvalitet end en, der er afrundet til et helt antal millioner kr. Observationer af højere kvalitet indeholder mere information end observationer af lavere kvalitet, men så længe de er repræsentative, så vil flere observationer altid være at foretrække. At uddrage resultater af observationer af forskellig type er mere besværligt men ikke umuligt.

Vigtigheden af at observationer er repræsentative er en statistisk ”grundlov”. Det er således alment anerkendt og velbeskrevet i den statistiske litteratur. At flere repræsentative observationer er bedre end færre er ligeledes alment anerkendt og beskrevet i litteraturen.

Spørgsmål 2:

I forlængelse af spørgsmål 1 bedes skønsmanden oplyse, om en forøgelse af antallet af observationer har større betydning, jo mindre datasættet er i udgangspunktet.

Svar på spørgsmål 2:

Det er korrekt, at en forøgelse af antal observationer vil have større betydning jo mindre datamaterialet er.

For almindelige metoder (”estimatorer”) er usikkerheden (”standardfejlen”) omvendt proportional med kvadratroden af antallet af observationer. En halvering af usikkerheden kræver således fire gange så mange observationer. Således vil 30 ekstra observationer give en halvering af usikkerheden, hvis udgangspunktet er 10 observationer, mens de kun vil sænke usikkerheden med 12,3% hvis udgangspunktet er 100 observationer.

Den statistiske usikkerheds afhængighed af antal observationer er et matematisk faktum. Det optræder i mange lærebøger, formentlig de fleste, der indeholder formler for standardfejl.

Spørgsmål 3:

Skønsmanden bedes oplyse, om det forhold, at der er tale om en stikprøve med et begrænset antal observationer, medfører, at det er muligt, at det sande interval (den fulde population af samtlige sammenlignelige observationer) kan være større/bredere end intervallet for stikprøven, og dermed at yderpunkterne for det sande interval kan være lavere henholdsvis højere end yderpunkterne for stikprøven.

Svar på spørgsmål 3:

Det er bestemt tænkeligt, at det interval, der opnås ud fra en stikprøve er mindre end det "sande" interval i den forstand at den nedre grænse kan være for høj og den øvre grænse for lav.

Alle statistiske resultater er behæftet med usikkerhed. Statistik handler i høj grad om at opnå så sikre resultater som muligt og om at kunne kvantificere den usikkerhed, der er tilstede.

At alle statistiske resultater er behæftet med usikkerhed er alment anerkendt og velbeskrevet i litteraturen.

Spørgsmål 4:

Kan skønsmanden bekræfte, at når der ved en analyse af intervallet i et datasæt anvendes et vægtet gennemsnit af de konkrete observationer for en flerårig periode (f.eks. således, at 21 observationer fra årene 2010-2012 reduceres til 7 observationer, som hver er et vægtet gennemsnit af 3 observationer fra årene 2010-2012), så indebærer dette i sig selv en indsnævring i forhold til et interval baseret på alle observationerne (de 21 observationer i eksemplet ovenfor)?

Svar på spørgsmål 4:

Det er korrekt, at et interval baseret på (vægtede) gennemsnit af observationer vil være snævrere end et interval baseret på de individuelle observationer: Værdien af et (vægtet) gennemsnit er aldrig mindre end den mindste observation, der indgår i beregningen, og aldrig større end den største, med mindre nogle af vægtene er negative, hvilket vil være højst usædvanligt.

Her er tale om et simpelt matematisk faktum, og det er dermed alment anerkendt.

Spørgsmål 5:

Skønsmanden bedes redegøre kort for det statistiske begreb "det interkvartile interval" (IQR).

Svar på spørgsmål 5:

Det interkvartilære interval er intervallet fra den nedre (eller første) kvartil til den øvre (eller tredje) kvartil. Uformelt er den nedre kvartil den observation, hvor 25% af alle observationerne er mindre end denne, mens den øvre kvartil er den observation, hvor 75% af alle observationerne er mindre end denne. Den faktiske beregning af kvartiler kan gøres på flere mere eller mindre forskellige matematisk valide måder; se svaret på spørgsmål 14-16. Det interkvartilære interval er således det

interval, der indeholder de 50% midterste observationer. Det udelukker således de 25% mindste og de 25% største observationer. Der er almen enighed om hvad det interkvartilære interval er, og det er beskrevet i litteraturen. Den faktiske beregning af det ud fra givne data er der derimod nok ikke bred enighed om; se svaret på spørgsmål 14.

Spørgsmål 6:

Kan skønsmanden bekræfte, at en indsnævring af et datasæt til IQR vil indebære, at ca. 50% af observationerne i datasættet derefter vurderes at falde uden for det justerede interval?

Svar på spørgsmål 6:

Det er korrekt, at ca 50% af observationerne vil ligge udenfor det interkvartilære interval.

Eftersom dette følger logisk af hvad det interkvartilære interval er, er dette alment anerkendt.

Spørgsmål 7:

Skønsmanden bedes redegøre for, om det er i overensstemmelse med god statistisk metode at fjerne observationer, medmindre der er en begrundet mistanke om, at en specifik observation er fejlbehæftet.

Svar på spørgsmål 7:

Det vil være i strid med god statistisk metode at se bort fra observationer, der er repræsentative for den population, man er interesseret i at undersøge.

Fejlbehæftede observationer er ikke repræsentative. Det vil være i strid med god statistisk metode at lade fejlbehæftede observationer indgå i beregningerne. Såfremt det ikke er muligt at rette fejlen, bør en fejlbehæftet observation udelades.

Vigtigheden af at observationer er repræsentative er alment anerkendt og velbeskrevet i den statistiske litteratur. Hvor kraftig en mistanke, der skal til, for at en given observation skal udelades, er formentlig ikke noget, der er nogen almen enighed om.

Spørgsmål 8:

Skønsmanden bedes lægge til grund, at sammenlignelighedsanalysen har til formål at fastlægge et interval (herunder at identificere yderpunkterne i dette interval). Skønsmanden bedes på denne baggrund oplyse, om man i denne situation vil være særligt påpasselig med at fjerne observationer, medmindre der er begrundet mistanke om, at en specifik observation er fejlbehæftet.

Svar på spørgsmål 8:

Man skal altid være forsigtig med at udelade observationer. Beregning af kvartiler – kvartilintervallets endepunkter – er blandt de statistiske metoder, der giver statistisk valide resultater selv om nogle af observationerne er fejlbehæftede: Eftersom værdien af den nedre kvartil ikke afhænger af de præcise værdier af de (ca.) 25% mindste observationer, er det således ikke et problem, hvis (nogle af) de 25% mindste observationer er for små. Er de for store, uden dog at være voldsomt for store, så vil det gøre den nedre kvartil en smule, men ikke meget, for stor. En

tilsvarende betragtning gør sig naturligvis gældende for den øvre kvartil.

Om det så betyder, at man skal være særligt påpasselig med at fjerne en observation, der er særlig mistanke om, er fejlbehæftet, er formentlig noget, der vil være flere holdninger til blandt statistikere.

Spørgsmål 9:

Kan skønsmanden bekræfte, at hvis der er en mistanke om, at der kan være outliers i et datasæt, så udgør 1,5*IQR-reglen en tommelfingerregel (blandt flere metoder) til identificering af outliers?

Svar på spørgsmål 9:

Det er næppe ualmindeligt at benytte 1,5 gange IQR som tommelfingerregel for at identificere outliers.

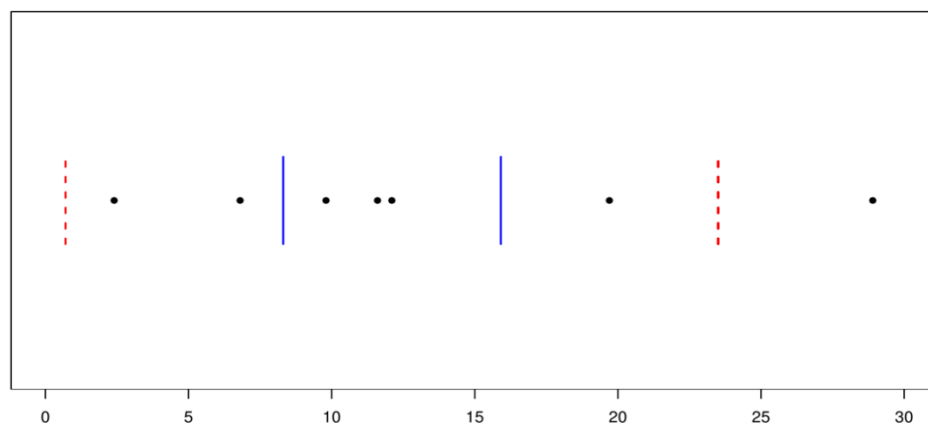
"1,5 gange IQR"-reglen optræder i en del lærebøger. Der er næppe almen enighed om hvorvidt det er en god regel eller ej.

Spørgsmål 10:

Skønsmanden bedes redegøre kort for 1,5*IQR-reglen, herunder om det er korrekt, at 1,5*IQR-reglen beskriver, at hvis en værdi er mindre end 1. kvartil minus 1,5 gange IQR (afstanden mellem 1. og 3. kvartil) eller større end 3. kvartil plus 1,5 gange IQR, så er værdien en outlier i forhold til resten af datasættet?

Svar på spørgsmål 10:

IQR – interkvartilafstanden – er forskellen mellem den øvre og den nedre kvartil. "1,5 gange IQR"-reglen er, at en observation, der er mindre end den nedre kvartil minus 1,5 gange IQR muligvis er en outlier, og at en observation, der er større end den øvre kvartil plus 1,5 gange IQR muligvis er en outlier. Reglen er illustreret i figuren herunder: De sorte punkter er observationerne (taget fra spørgsmål 16) og de blå streger angiver de to kvartiler (her beregnet med Excels QUARTILE.INC). De røde, stiplede linier er placeret 1,5 gange IQR under, henholdsvis over, de to kvartiler. "1,5 gange IQR"-reglen med kvartiler beregnet med Excels QUARTILE.INC vil således sige, at den største observation er en outlier.



Der vil almindeligvis være positiv sandsynlighed for, at valide observationer falder mere end 1,5 gange IQR fra kvartilerne. For fordelinger, der typisk optræder i lærebøger, kan vi få sandsynligheder som 0% (ligefordelingen), 0,7% (normalfordelingen), 4,5% (chi-i-anden fordelingen med 2 frihedsgrader) og 8,2% (t-fordelingen med 2 frihedsgrader) for at finde valide observationer udenfor 1,5 gange IQR fra kvartilerne. Jo flere observationer i datasættet, jo større chance for at have observationer længere væk end 1,5 gange IQR fra kvartilerne. Det vil derfor være forkert blindt at kategorisere observationer som outliers blot fordi de falder udenfor 1,5 gange IQR fra kvartilerne.

At der normalt er positiv sandsynlighed for at valide, ikke fejlbehæftede, observationer falder udenfor 1,5 gange IQR fra kvartilerne, er et matematisk faktum og derfor noget, der er almen enighed om. Men der er som nævnt næppe nogen almen enighed om hvorvidt "1,5 gange IQR"-reglen er en god regel eller ej. At det vil være forkert blindt at forlade sig på reglen er min holdning, næppe en alment anerkendt holdning, men heller ikke en ualmindelig holdning.

Spørgsmål 11:

Hvis det lægges til grund, at der er en risiko for sammenlignelighedsdefekter, som det ikke er muligt at identificere eller specifikt justere for ved udarbejdelsen af databaseundersøgelsen, bedes skønsmanden redegøre for, om intervallet opnået på baggrund af en databaseundersøgelse, som beskrevet i afsnit 1 og 2, i henhold til god statistisk metode bør justeres alene som følge af en sådan risiko?

Svar på spørgsmål 11:

At justere et interval baseret på en databaseundersøgelse baseret på data, der indeholder "sammenlignelighedsdefekter, som det ikke er muligt at identificere eller specifikt justere for," på en statistisk valid måde forekommer mig at være umuligt uden yderligere information. Ydermere at gøre det, hvis der "kun" er risiko for sådanne sammenlignelighedsdefekter, forekommer mig at være forkert.

Jeg mener, det er på sin plads her at nævne, at der i den specialiserede statistiske litteratur er en lang række af metoder til behandling af data med "sammenlignelighedsdefekter", men de kræver formentlig alle en indsigt i hvordan de konkrete observationer adskiller sig fra repræsentative observationer, altså en ide om hvordan sammenlignelighedsdefekterne gør sig gældende i data. Der er således for eksempel metoder til behandling af data, hvor store eller små observationer har en tendens til at mangle, hvor store observationer er overrepræsenterede på en nærmere specificeret vis, eller hvor en del af data er repræsentative mens en anden del er fejlbehæftede, hvis man er villig til at antage visse ting om de repræsentative observationer såvel som om fejlene. Der er også metoder, der er mindre følsomme overfor eventuelle fejl i data, men det er typisk bestemte slags fejl, metoderne er robuste i forhold til. Et eksempel på en sådan robust metode er kvartilintervallet. Men hvis det vi er interesserede i hele "dataintervallet", så er kvartilintervallet ikke en erstatning; det er, som det indirekte fremgår af svaret på spørgsmål 6, et for lille interval. Man kunne konstruere metoder til at udvide kvartilintervallet, men hvordan det i givet fald skulle gøres, vil i givet fald igen kræve yderligere antagelser om hvordan repræsentative observationer ser ud.

Det fremgår forhåbentligt klart af overstående, at dette er min holdning. Jeg vil tro, at det vil være muligt at finde statistikere med andre holdninger. Omvendt tror jeg ikke, at min holdning er sjælden blandt statistikere. Jeg har ikke nogen kendskab til nogen litteratur, der specielt forholder sig til justering af et "interval for data" på baggrund af data, som, der er en risiko for, er fejlbehæftede. Der er som nævnt en del litteratur om såkaldte robuste metoder. Jeg tvivler på at man deri finder metoder for hele "dataintervallet" eftersom det fra et teoretisk statistisk synspunkt er en meget uheldig størrelse: Forskellige antagelser om data vil lede frem til vidt forskellige resultater om hvordan metoden" vil virke eller ikke virke.

Spørgsmål 12:

Hvis svaret på spørgsmål 11 er bekræftende, bedes skønsmanden redegøre for, om justeringen indebærer en udvidelse eller en indsnævring af intervallet, samt hvordan en sådan justering skal foretages.

Svar på spørgsmål 12:

Jeg opfatter ikke svaret på spørgsmål 11 som bekræftende, så jeg undlader at besvare dette spørgsmål.

Spørgsmål 13:

Hvis svaret på spørgsmål 11 er bekræftende, bedes skønsmanden redegøre for, om alene det forhold, at der er en risiko for sammenligningsdefekter – uden yderligere vurdering af karakteren af de potentielle sammenligningsdefekter samt effekten heraf i relation til relevans og/eller korrekt placering i intervallet – kan begrunde en indsnævring til IQR.

Svar på spørgsmål 13:

Jeg opfatter ikke svaret på spørgsmål 11 som bekræftende, så jeg undlader at besvare dette spørgsmål.

Spørgsmål 14:

Skønsmanden bedes lægge til grund, at SKAT til brug for beregningen af kvartiler ved indsnævringen til IQR har anvendt kvartiler beregnet ved brug af funktionen QUARTILE.INC i Excel. Kan skønsmanden bekræfte, at der findes flere metoder til beregning af kvartiler og dermed IQR, herunder at Excel foruden QUARTILE.INC også har funktionen QUARTILE.EXC, som anvender en anden metode?

Svar på spørgsmål 14:

Det er korrekt, at Excel (siden 2010) har to funktioner – QUARTILE.INC og QUARTILE.EXC – til beregning af kvartiler. De to funktioner benytter forskellige metoder (formler), hvilket f.eks. kan ses af svaret på spørgsmål 16.

At Excel indeholder to funktioner til beregning af kvartiler er et faktum, ikke en holdning. Det er tvivlsomt, om det er beskrevet i litteraturen, og at forholde sig til, om det er "almen praksis", giver ingen mening.

Spørgsmål 15:

Kan skønsmanden bekræfte, at den metode, der anvendes ved QUARTILE.INC normalt vil føre til et mere snævert eller afhængig af datasæt-

tet, et mindst lige så snævret IQR, som de øvrige metoder, samt at QUARTILE.EXC ofte vil føre til et bredere IQR end QUARTILE.INC?

Svar på spørgsmål 15:

Den præcise (dvs matematiske) definition af kvartilerne er sådan, at der for et givet datasæt almindeligvis er et helt interval af værdier –tal, ikke observationer–, man med rette kan kalde kvartiler. Denne mangel på entydighed er naturligvis problematisk for den praktiske anvendelse af kvartilerne: I praksis har vi behov for et tal, ikke et interval. Så vi vælger en bestemt værdi i intervallet ud fra en formel. Der er mindst 9 forskellige formler til beregning af fraktiler; kvartilerne er to specifikke fraktiler. Disse formler giver alle giver matematisk valide resultater, og der er ikke nogen universel enighed om hvilkenformel er den “rigtigste”.

Hvilke formler, der konkret er implementeret i Excels QUARTILE.INC og QUARTILE.EXC, er beklageligvis uklart; dokumentationen er meget mangelfuld. Der synes dog at være en høj grad af enighed blandt brugere om hvilke to formler, Excel implementerer. For at efterprøve dette har jeg for hver af 11 forskellige stikprøvestørrelser (antal observationer) mellem 10 og 20 gennemregnet 10 000 tilfældigt genererede eksempler. Samtlige gennemregnede eksempler passer præcist (indtil 14. decimal) med to konkrete almindeligt anvendte formler for beregning af kvartiler, de to formler som der er generel enighed om at Excel implementerer.

For samtlige gennemregnede eksempler giver QUARTILE.EXC et bredere kvartilinterval end QUARTILE.INC. Dette er i overensstemmelse med formlerne: Den formel, der med høj grad af sikkerhed er implementeret i Excels QUARTILE.EXC, vil altid give en nedre (øvre) kvartil, der ikke er større (mindre) end den formel, der med høj grad af sikkerhed er implementeret i Excels QUARTILE.INC, giver.

Excels formler er næppe beskrevet i litteraturen og hører heller ikke ind under noget, man ville kunne omtale som almen praksis. Jeg vil dog heller ikke kalde mit svar et udtryk for mit skøn eller min holdning men snarere en logisk konsekvens af omfattende eksperimentering.

Spørgsmål 16:

Kan skønsmanden bekræfte, at anvendelse af QUARTILE.INC og QUARTILE.EXC på det nedenstående datasæt af 7 observationer vil føre til IQR på henholdsvis 8,3 - 15,9 og 6,8 - 19,7, som anført i tabellen nedenfor?

Observationsnr.	1	2	3	4	5	6	7
Værdi	2,4	6,8	9,8	11,6	12,1	19,7	28,9
IQR (Quartile.INC)	8,3 - 15,9						
IQR (Quartile.EXC)	6,8 - 19,7						

Svar på spørgsmål 16:

Jeg kan bekræfte, at anvendelse af Excels QUARTILE.INC på de i spørgsmålet angivne tal vil give kvartilintervallet 8,3–15,9, mens QUARTILE.EXC giver 6,8–19,7.

Dette svar er baseret på konkrete beregninger, beregninger enhver med adgang til Excel kan efterprøve. Der vil derfor være universiel enighed om svaret.”

Skattestyrelsen har til brug for denne sag undersøgt praksis hos selskaber og rådgivere vedrørende brug af henholdsvis det interkvartile interval og det fulde interval. Undersøgelsen er indeholdt i en rapport fra Skattestyrelsen fra januar 2024, hvoraf følgende fremgår af konklusionen:

”Konklusionen på undersøgelsen er, at der anvendes interkvartile range i 95 procent af de analyserede transaktioner og full range i 5 procent af transaktionerne.

Det kan ligeledes konkluderes, at i sager, hvor der anvendes databaseundersøgelser, er TNMM (97 procent) den klart mest anvendte metode til at prisfastsætte de kontrollerede transaktioner.

Afslutningsvis viser undersøgelsen, at størstedelen (61 procent) af de undersøgte databaseundersøgelser er udarbejdet med mellem 5 og 15 selskaber.”

Forklaringer

Jan Holmetoft Iversen og skønsmand Søren Feodor Nielsen har afgivet forklaring.

Jan Holmetoft Iversen har forklaret bl.a., at han har en hd i regnskabsvæsen og er uddannet cand.merc.aud. Han blev ansat i EET med virkning fra den 1. juni 2000.

EET blev stiftet i 1986 af den svenske iværksætter Martin Baaz Lindquist, der fik den idé at sælge hukommelseskort mv. til computere, som konkurrent til de etablerede brands. I 1988 blev det danske selskab stiftet af Per og Lasse Frost, som var bekendte til Martin Baaz Lindquist, og i 1990 blev det norske selskab stiftet af Tom og Tore Vedvik, der var bekendte til såvel Per og Lasse Frost som Martin Baaz Lindquist. De tre selskaber handlede alle med de samme varer, dvs. IT-komponenter. I 1991 stiftedes et finsk selskab, som hvert af de tre øvrige nordiske EET-selskaber ejede 1/3 af.

Fra stiftelsen og frem til 1997 var der ikke tale om en egentlig koncern, idet alle selskaberne var ejet af forskellige ejere og ikke havde fælles funktioner mv. I 1997 blev der indgået en aftale mellem ejerne af EET-selskaberne og en kapitalfond om et salg af halvdelen af selskaberne, og der blev i den forbindelse etableret en koncernstruktur, hvor hovedsædet endte med at ligge i Danmark. Per Frost blev direktør for koncernen.

Ved etableringen af koncernen blev det besluttet at ansætte John Thomas som økonomidirektør. John Thomas blev ansat til at opkøbe virksomheder og derved ekspandere EET ud i Europa. I 2000 trådte Per Frost tilbage, og John Thomas blev ny direktør for koncernen. John Thomas ansatte vidnet som ny økonomidirektør i koncernen.

[REDACTED] EET-koncernen havde planlagt en børsnotering i 1999, men det blev opgivet, fordi IT-boblen bristede. Opsigelsen af samarbejdet med [REDACTED] havde stor negativ indvirkning på EET-koncernens økonomiske resultater, og koncernens resultat før afskrivninger (EBITDA) faldt fra 60 mio. kr. i regnskabsåret 1999/2000 til 30 mio. kr. i 2000/2001 og 3 mio. kr. i 2001/2002

Det blev som følge heraf besluttet at centralisere så mange "back-office"-funktioner som muligt i Danmark. De lokale varelagre i Sverige og Finland blev nedlagt, lejemaal blev reduceret og lokal administration (bogholderi mv.) blev varetaget af det danske selskab. Salget til kunderne blev ikke centraliseret, men skulle fortsat varetages af salgsselskaberne, idet varerne bedst sælges lokalt. Det er EET Group, der køberne varerne og har ansvaret for lageret. Da efterspørgslen ligger lokalt, byder salgsselskaberne dog ind med, hvad der skal ligge på lageret.

EETs hjemmeside er ens i alle landene. Man anvender de stedlige sprog. Der kan dog være forskel på, hvilke produkter der udbydes på de enkelte hjemmesider. Dengang var det kun ca. 1/3 af dækningsbidraget, der kom fra salg via hjemmesiden, mens resten kom fra salg, hvor sælgerne var i kontakt med kunden over telefonen. I dag er det [REDACTED] pct. af dækningsbidraget, der kommer fra salg via hjemmesiden. EET vil gerne have, at flere kunder køber via hjemmesiden, da der er mindre arbejde for de lokale salgsselskaber forbundet hermed, hvilket øger salgseffektiviteten. Varerne koster det samme for kunden, uanset om denne har modtaget rådgivning eller ej i forbindelse med købet. [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]


Den største risiko for EET Group er, hvis det, der ligger på lageret, ikke kan sælges. Den risiko er derfor regnet ind i den pris, som salgsselskaberne betaler til EET Group. Salgsselskaberne betaler endvidere for de forskellige "back-office"-ydelser ud fra en cost plus-metode. EET Group har ingen udviklingsafdeling og derfor ingen risici forbundet hermed.

Salgsselskaberne har en høj grad af autonomi og kan selv bestemme det meste. De er tvunget til at bruge [REDACTED], men det er som udgangspunkt også det eneste, de har fået dikteret fra EET Group. Da salgsselskaberne som udgangspunkt ikke har eget varelager, har de en begrænset risiko.

Når EET Group sælger til salgsselskaberne, bliver der lagt forskellige tillæg på prisen til dækning af bl.a. fragtomkostninger, eventuel afgift eller skat, forsikring og emballage samt et procentvist tillæg, som angår fysisk håndtering af den enkelte vare. Herudover bliver varerne pålagt tillæg, som sikrer EET Group en profit ved salget. Han er løbende i dialog med salgsselskaberne om EET Groups priser, fordi han set fra deres synspunkt gør varerne dyrere. Hvis han sætter prisen for højt, vil salgsselskaberne i stedet købe varerne lokalt fra anden side. EET Group kan ikke vise, at salgsselskaberne har kunnet købe samtlige varer til en lavere pris fra eksterne leverandører.

På mærkevarerne vil EET Groups bruttomarginer typisk være lavere end salgsselskabernes, da det er nemmere at købe ind end at sælge. EET Group vil derimod typisk have højere bruttomarginer end salgsselskaberne på deres egne varemærker, da EET Group på disse varer skal have producentavancen. Salgsselskaberne har dog også en attraktiv bruttomargin på disse varer, da det er nødvendigt for, at det er attraktivt for dem at sælge varerne. EET Group bestemmer ikke de priser, som salgsselskaberne sælger varerne til kunderne til. Det bestemmer de enkelte salgsselskaber selv, og derfor varierer bruttomarginerne fra land til land.



Når der i øvrigt er forskelle i bruttomarginerne, skyldes det bl.a., at det varierer, hvilke typer varer de enkelte salgsselskaber sælger. I [REDACTED] sælger man f.eks. udelukkende [REDACTED], som har en høj bruttomargin, mens man i [REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED] sælger hele produktporteføljen og dermed også varer med en lavere bruttomargin. Forskellen i bruttomarginer kan også skyldes, at der er forskel på, hvor dygtige de enkelte salgsselskabers sælgere er.



Nettomarginerne varierer fra salgsselskab til salgsselskab. Dette skyldes forskelle i selskabernes faste omkostninger, herunder udgifter til lønninger mv., som varierer fra land til land. Derudover har salgsvolumen en vis betydning for nettomarginerne, idet en større volumen giver et større dækningsbidrag. EET Groups nettomargin passer efter hans opfattelse fint med den funktion, som EET Group har varetaget og fået betaling for.

EET Groups nettomargin er bl.a. påvirket af den drift, som selskabet har ved siden af salget til salgsselskaberne, herunder eksempelvis udgifter til advokater og revisorer. EET Group har som vækstvirksomhed herudover haft forskellige omkostninger til køb og salg af virksomheder, der har haft en betydning for selskabets nettomargin. Det var f.eks. EET Group, der i 2012 købte den fransk-baserede Europarts-koncern og stod for omkostningerne i den forbindelse. Europarts havde stort set den samme produktportefølje som EET og havde stort set samme bruttomarginer. Europarts tjente dog "ingen penge" pga. deres kostbase, herunder navnlig omkostninger til lagre, IT-funktion, bogholderi mv. i de enkelte lande.

EET-koncernen har en fælles måde at registrere økonomien på for alle salgsselskaberne. Der bliver lavet 12 månedsregnskaber om året, og det er disse interne regnskaber, de styrer efter i koncernen. I de lokale årsregnskaber tages der udgangspunkt i det lokale regnskab, som kan variere fra det interne regnskab. Dette skyldes, at der er forskellige måder at stille regnskabet op på i de enkelte lande. Der har dog aldrig været markante forskelle på, hvordan bruttomarginerne er opgjort i henholdsvis de lokale regnskaber og det interne regnskab. Selskabets transfer pricing-dokumentation bygger på det interne regnskab.

Det er nødvendigt at have et lager, når man sælger hardware. Derfor har alle de selskaber, som EET Group har købt, også haft et lager. I EET-koncernen lå lageret også tilbage i 2010-2012 centralt hos EET Group. Enkelte af salgsselskaberne havde dog et mindre lokalt lager, herunder f.eks. det norske, som havde en stor lokal forretning med salg af , der var købt eksternt. I Spanien, hvor der primært sælges , var der et lokalt lager, fordi det ikke er muligt at få varer fra Danmark frem til kunder i Madrid senest dagen efter bestilling, med-

mindre varerne sendes med fly. Dette decentrale lager var således nødvendigt for, at der kunne opretholdes et godt serviceniveau over for de lokale kunder.

Der er ikke foretaget en segmentering i EET Groups transfer pricing-dokumentation, da det pga. det meget store antal transaktioner ikke er praktisk muligt at opstille separate, segmenterede regnskaber for henholdsvis de rent eksterne transaktioner og de interne transaktioner. Han har forsøgsvis kigget på en vare i Spanien, som selskabet havde et vist salg af, og som var købt både internt og eksternt. Det tog ham ca. en halv time at gennemgå denne enkelte vare. Efterfølgende varer ville han muligvis kunne gennemgå på 20 minutter pr. vare, men det ville stadig kræve flere måneders fuldtidsarbejde at gennemgå bare de ca. 1.400 varer, som det spanske salgsselskab har købt fra både EET Group og eksterne leverandører i 2012. Der vil desuden aldrig kunne blive tale om en fuldstændig segmentering, men højst et kvalificeret gæt.

Det forhold, at det norske salgsselskab har haft en lavere bruttomargin på varer, der er købt eksternt, end på varer, der er købt af EET Group, er ikke ensbetydende med, at salgsselskabet ikke har handlet på armslængdevilkår med EET Group. De varer, som det norske salgsselskab har købt eksternt, er navnlig dyre [REDACTED], hvor bruttomarginen er lavere end på eksempelvis billigere [REDACTED]. [REDACTED] har det [REDACTED] salgsselskab ikke købt lokalt, men hos EET Group, og på disse varer har det norske salgsselskab haft samme bruttomargin som de øvrige salgsselskaber. Bruttomarginen har således ikke noget at gøre med, om en vare er købt fra EET Group eller fra en ekstern leverandør, men afhænger derimod af produktkategorien.

Arbejdet med at lave EET Groups transfer pricing-dokumentation varetages af eksterne rådgivere. Det var oprindeligt Deloitte, der stod for arbejdet, og senere var det KPMG. Opdraget til rådgiverne har været at lave en dokumentation, der opfylder kravene i lovgivningen. Det har ikke været en del af opdraget, at EET Group skulle slippe billigere i SKAT. Havde EET Group gjort det på den måde, som skattemyndighederne vil have det, skulle de reelt have betalt mindre i skat, end de har gjort.

Han kan ikke forklare, hvorfor transfer pricing-dokumentationen for 2010-2012 viser den nedre kvartil, medianen og den øvre kvartil for benchmark-selskabernes bruttomarginer. Han vil tro, at det har set ud på samme måde i dokumentationen for 2007-2009. Dokumentationen er opgjort på henholdsvis egne varemærker og generiske produkter for at vise, at der er forskel på marginerne. Han kan ikke huske, om de ved udarbejdelsen af dokumentationen for [REDACTED] drøftede, at bruttomarginen for selskabets egne varemærker lå uden for det fulde interval. Samlet set lå bruttomarginen under alle omstændigheder inden for det fulde interval.

Han mener, at beskrivelsen af risici for det [REDACTED] salgsselskab i transfer pricing-dokumentationen er korrekt. Det er også korrekt, når der står i transfer pricing-dokumentationen, at videresalgsprismetoden og cost plus metoden ikke har kunnet anvendes til at teste, om der er handlet på armslængdevilkår.

Det forhold, at der i benchmark-analysen er sammenlignet med selskaber med varelager for årene 2010 og 2011, vil han tro skyldes, at det er svært at finde sammenlignelige selskaber uden varelager. Da han ikke selv har lavet databaseundersøgelsen, er det dog kun et gæt. Han mener ikke, at han var inde over, om det var EET Group eller salgsselskaberne, der skulle testes. Det er dog hans opfattelse, at det er nemmere at teste salgsselskaberne end EET Group.

EET Groups priser fastsættes ud fra en cost plus-metode, hvor EET Group får betaling for den risiko, som selskabet påtager sig. EET Group fastsætter ikke priserne ud fra, hvad de lokale salgsselskaber kan sælge varen for. Salgsselskaberne fastsætter selv deres egne priser. Alle sælgerne bliver aflønnet af bruttoavance og ikke omsætningen.

Han mener ikke, at det giver mening at lave nettoavanceopgørelser på produktniveau, sådan som skattemyndighederne har gjort. Sådanne opgørelser vil ikke vise et sandfærdigt billede, da de ikke giver et reelt billede af, hvor indtjeningen ligger. Det vil også være forkert at fastsætte priserne under hensyntagen til salgsselskabernes nettoavancer. Han kan således ikke se, hvorfor man på den måde skulle understøtte salgsselskaber, der gør det dårligt, og straffe de selskaber, der gør det godt. Der er desuden minoritetsaktionærer i nogle af selskaberne, og de er naturligt nok interesseret i at øge værdien af deres selskab. Det er derfor vigtigt, at koncernen drives på kommercielle vilkår.

EET-koncernens interne aftaler blev først formaliseret i 2014. Det skete efter anbefaling fra koncernens transfer pricing-rådgiver. Indtil da havde man blot handlet på samme måde, som inden selskabet blev til en koncern. Det er korrekt, at der i distributionsaftalen med det danske salgsselskab står, at salgsselskabet har en mindre risiko end EET Group. Han er ikke enig i, at EET Group indtager rollen som "principal" i det set-up, der er lavet.

Søren Feodor Nielsen har bekræftet sin besvarelse af skønserklæringens spørgsmål 11 og har supplerende forklaret, at såfremt data er valide, så er observationer uden for det interkvartile interval lige så valide som observationer inden for dette interval. Det interkvartile interval vil endvidere som udgangspunkt ikke repræsentere hele intervallet.

Det interkvartile interval er en meget almindelig metode, som angiver de 50 pct. midterste observationer. Det fortæller noget om, hvordan populationen ser ud, og giver ligesom medianen et billede af, hvad der er det normale. Der burde

normalt ikke være nogen, der er interesseret i at finde den højeste og laveste observation, fordi disse observationer statistisk set er de mest ustabile. Hvis det, man er interesseret i, er hele datasættet, så er de 50 pct. midterste observationer, som man får med det interkvartile interval, dog ikke det rigtige svar.

Fordelen ved det interkvartile interval er, at det ikke er følsomt over for observationer, der afviger meget fra de øvrige observationer i datasættet. En almindelig måde at teste for sådanne afvigelser er at tage gennemsnittet minus 2-3 gange standardafvigelsen. Man vil dog mene, at det vil være en bedre løsning at gange det interkvartile interval med 1,5, selvom man heller ikke er begejstret for den løsning.

Ved anvendelse af et interval, hvor man ganger det interkvartile interval med 1,5, vil der inden for normalområdet være 0,7 pct. sandsynlighed for, at en valid observation falder uden for intervallet. Det betyder, at hvis man har 1.000 valide observationer, vil man skulle forvente, at 7 observationer falder uden for intervallet. Måles en valid observation op mod kun det interkvartile interval, vil der være 50 pct. sandsynlighed for, at observationen falder uden for intervallet. Det er således lige så almindeligt at ligge uden for det interkvartile interval som inden for intervallet, fordi det interkvartile interval alene indeholder 50 pct. af observationerne.

Anvendelsen af et interval, hvor man ganger det interkvartile interval med 1,5, vil efter hans opfattelse kunne fjerne ekstreme afvigelser. Anvender man det interkvartile interval alene, vil det fjerne flere observationer end metoden, hvor det interkvartile interval ganges med 1,5. Når kvartiler er populære, skyldes det, at de er lette at forstå, og at de er mere robuste end det fulde interval. Metoden, hvor man ganger det interkvartile interval med 1,5, er en måde at snyde sig udenom at anvende kvartilerne, idet metoden stadig er robust, men indeholder mere end det interkvartile interval. Man ville ikke selv anvende det interkvartile interval til at fjerne usikkerheder i et datasæt.

Det vil generelt være fornuftigt at undgå at indsamle data, der er ikke valide. Det vil ud fra et statistisk synspunkt dog være lige så vigtigt at kigge på det data, der måtte være indsamlet. Det er vigtigt, at data er valide, og man har derfor svært ved at svare ja til, at det vil være bedre med mere data, hvis selve forudsætningen for spørgsmålet er, at der kan være fejl i dataet.

Der er generelt meget stor forskel på troværdigheden af de data, man anvender i statistik. Statistik vil normalt være baseret på valide data, dvs. data som er repræsentativ for det fænomen, man vil undersøge. Det vil som statistiker altid være at foretrække, at data er valide, men det er ikke altid muligt at få valide data. Følsomme spørgsmål, herunder f.eks. spørgsmål til seksuelle vaner eller indkomst, kan det således være svært at få valide svar på. Der er endvidere in-

gen tvivl om, at en teoretisk statistiker vil mene, at det kun er randomiserede forsøg, der er egnet til at tilvejebringe valide data. Sådanne randomiserede forsøg er ikke muligt her.

Han mener ikke, at signifikansniveauet har nogen relevans for denne sag.

Retsgrundlaget

Armslængdeprincippet

Reglerne om armslængdeprincippet findes i ligningslovens § 2, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019, der har følgende ordlyd:

”§ 2. Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
 - 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
 - 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
 - 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
 - 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
 - 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetil-knyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4, skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.
- ...”

Ligningslovens § 2, stk. 1, fik sin nugældende formulering ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 om lovfæstelse af armslængdeprincippet og værn mod tynd kapitalisering. Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. Folketingstidende 1997-98 (2. samling), tillæg A, side 2454-2455, fremgår bl.a.:

”Indledning

Formålet med lovforslaget er at få lovfæstet, at interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner (armslængdeprincippet).

...

Lovfæstelse af armslængdeprincippet

Af de almindelige skatteretlige principper – indeholdt i statskattelovens §§ 4-6 – følger, at ethvert skattesubjekt kun skal beskattes af sine egne indtægter, men skal beskattes af alle sine skattepligtige indtægter. Af disse principper er hidtil blevet udledt, at såfremt der foretages transaktioner mellem to interesseforbundne skattesubjekter, der ikke er sket på armslængde vilkår, vil der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst være mulighed for at skattemyndighederne kan korrigere denne, således at indkomsten kommer til at svare til, hvad der kunne

være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængde vilkår. Disse principper svarer til de grundlæggende OECD-principper for transfer pricing, dvs. handel mellem interesseforbundne parter over grænserne.
...

Det er et internationalt anerkendt princip, at interesseforbundne parter skal handle på armslængde vilkår. OECD har udsendt retningslinier om hvilke principper og fremgangsmåder, som internationalt kan anerkendes ved ligningen i transfer pricing-sager. Disse retningslinier er baseret på armslængdeprincippet. Samtlige OECD-lande – herunder Danmark – har tilsluttet sig disse retningslinier. De nye danske regler indført ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven er således også i overensstemmelse med OECD's retningslinier."

Indholdsmæssige krav til transfer pricing-dokumentation

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

"§ 3 B...

Stk. 5. De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog stk. 6. Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser skal alene udarbejdes, såfremt told- og skatteforvaltningen anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage. Der skal ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet."

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

"Indledning

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

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

Lovforslaget indebærer, at skattepligtige, der er interesseforbundne med selskaber, personer m.v. i udlandet, i selvangivelsen skal afgive

oplysninger om art og omfang af de handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med disse (kontrollerede transaktioner). Der vil alene blive tale om summariske oplysninger. Der vil efter indstilling fra Ligningsrådet blive udarbejdet særlige oplysningsfelter til selvangivelserne, hvor disse oplysninger skal angives.

Endvidere skal der ved kontrollerede transaktioner udarbejdes dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat. Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Minimum er, at virksomheden redegør for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat. Reglerne lader det som udgangspunkt være op til de skattepligtige at vurdere hvilken yderligere dokumentation, der er nødvendig. Denne vurdering bør ske under hensyntagen til, at skattemyndighederne ved ligningen vil anvende principperne i OECD's retningslinier for transfer pricing (Organisation for Economic Co-operation and Development). Skattemyndigheden kan anmode om supplerende dokumentation eller oplysninger, såfremt den af den skattepligtige udarbejdede dokumentation ikke skønnes at være tilstrækkeligt grundlag for en vurdering af de kontrollerede transaktioner.

...

Administrative konsekvenser

...

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

...

OECD's retningslinier

...

Kapitel I - Armslængde princippet:

...

Ved anvendelsen af armslængde princippet skal der foretages en sammenligning mellem vilkårene mellem interesseforbundne parter og ikke-interesseforbundne parter. Dette forudsætter, at der eksisterer et sammenligningsgrundlag i en eller anden tilgængelig form, dvs. at sammenligningsgrundlaget er identisk eller at der kan korrigeres for eventuelle forskelle. Den sammenlignelighedstest, der skal foretages, er udførligt beskrevet i retningslinierne. Sammenlignelighedstesten indeholder følgende elementer: Sammenligning af de udvekslede varer og tjenesteydelser, funktionsanalyse, sammenligning af kontraktvilkårene, sammenligning af de økonomiske omstændigheder i form af markedsvilkår m.v. og af parternes forretningsstrategier. Ved transaktioner mellem to uafhængige parter vil den økonomiske compensation normalt afspejle de funktioner, som hver part påtager sig, herunder hvilke

aktiver, der er indsat og hvilke risici, man har påtaget sig. Ved funktionsanalysen vurderes, hvorledes opgaver og risici er fordelt mellem parterne, dvs. det undersøges, hvem af parterne, der udfører de forskellige funktioner som f.eks. design, produktion, montering, forskning og udvikling, service og garanti, indkøb, distribution, reklame og marketing, transport, finansiering og ledelse. Sammenlignelighedstesten skal gennemføres uanset hvilken metode, der benyttes til prisfastsættelse.

...

Kapitel II og III - Traditionelle transaktionsbaserede metoder og andre metoder (avancebaserede metoder)

...

I kapitel II beskrives de såkaldte »traditionelle transaktionsbaserede metoder«. Disse metoder er den fri markedspris-metode (CUP metoden), videresalgsspris-metoden og kostpris plus avance-metoden.

Ved den fri markedspris-metode sammenlignes prisen på varer og tjenesteydelser med prisen på tilsvarende varer eller tjenesteydelser, overført mellem uafhængige parter. Ved denne sammenligning er det nødvendigt primært at undersøge, om der findes produkter, der er tilstrækkeligt sammenlignelige. Såfremt dette ikke er tilfældet, skal der så vidt muligt foretages reguleringer for at eliminere de foreliggende forskelle. Endvidere skal der tages hensyn til en række andre faktorer, der kan påvirke priserne. Det er således nødvendigt at tage hensyn til f.eks., om de markeder, hvor varerne er solgt, er økonomisk sammenlignelige, om salgstidspunktet er det samme, om varerne er solgt samme sted i kæden fra producent til forbruger o.s.v. Hvis forhold som de ovennævnte har væsentlig indflydelse på prisen, skal der igen foretages reguleringer for at eliminere disse forskelle.

Den fri markedspris-metode er den mest direkte metode og bør anvendes i alle tilfælde, hvor der foreligger tilstrækkeligt sammenlignelige produkter. Det er imidlertid ikke altid muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige produkter, hvorfor det kan være nødvendigt at anvende en af de følgende metoder.

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

Kostpris plus avance-metoden tager udgangspunkt i de omkostninger, som en virksomhed afholder i forbindelse med formuegoder eller tjenesteydelser, der er overført eller ydet til en forbundet virksomhed. Dette beløb opskrives med en rimelig bruttoavance (kan f. eks. være lig bruttofortjenesten ved salg til uafhængige virksomheder). ...

...

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

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

Med henblik på disse situationer er der i kapitel III redegjort for andre metoder, der eventuelt kan anvendes som tilnærmelse til armslængde vilkår. Disse metoder betegnes som »transaktionsbestemte avancemetoder«, dvs. metoder, der undersøger de fortjenester, der opnås ved specielle transaktioner mellem forbundne virksomheder. De eneste avancemetoder, der opfylder armslængde princippet, er ifølge OECD's retningslinier de metoder, der er i overensstemmelse med »avancefordelingsmetoden« og »den transaktionsbestemte nettoavancemetode«. Ved avancefordelingsmetoden identificeres først det samlede nettoreultat, der skal fordeles mellem forbundne foretagender og som hidrører fra deres interne transaktioner. Herefter fordeles avancen mellem de forbundne virksomheder på grundlag af en analyse af, hvilke funktioner den enkelte virksomhed har bidraget med. Ved fastsættelsen af værdien af de udførte funktioner skal der i videst muligt omfang sammenlignes med tilsvarende funktioner, udført af uafhængige virksomheder.

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

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

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

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

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

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

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

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

”1. Lovforslagets formål

...

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

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

...

2. Gældende regler

...

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

...

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

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

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

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

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

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

ne til den udarbejdede dokumentation altid vil afhænge af de konkrete forhold, herunder transaktionernes omfang og kompleksitet.

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

...

3. Baggrund og lovforslagets indhold

...

3.3. Højnelse af dokumentationsstandard

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

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

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

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

Lovkravet er, at den skattepligtiges dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Dette krav

skal afspejles ved fastsættelsen af de nye regler. Det må således indgå som et ufravigeligt krav i de nye regler, at dokumentationen som et minimum indeholder oplysninger af en sådan karakter, at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) kan foretage en sådan vurdering. Heri ligger, at reglerne nødvendigvis skal indeholde krav om beskrivelse af virksomheden, krav om beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, krav om funktions- og risikoanalyse og krav om beskrivelse af økonomiske forhold. Med andre ord – det kan ikke indgå i regelfastsættelsen, at dokumentationen f.eks. slet ikke behøver at indeholde en beskrivelse af virksomheden eller de kontrollerede transaktioner. Der kan alene indbygges en fleksibilitet i forhold til, hvor omfattende beskrivelserne skal være, hvad der skal medtages af oplysninger osv.

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

Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (TP-bekendtgørelsen), som er udstedt i medfør af § 3 B, stk. 5, 5. pkt., i skattekontrolloven, indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

”§ 2. En dokumentation skal kunne 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 og indeholde de beskrivelser og analyser, som er beskrevet i §§ 4-8. Det er ikke en betingelse, at dokumentationen følger strukturen i §§ 4-8. *Stk. 2.* Omfanget af de i §§ 4-8 nævnte beskrivelser, analyser mv., afhænger af omfanget og kompleksiteten af virksomheden og de kontrollerede transaktioner.

Stk. 3. Dokumentationen kan udarbejdes på dansk, norsk, svensk eller engelsk.

Stk. 4. Dokumentationen skal på begæring fremsendes til told- og skatteforvaltningen inden 60 dage.

...

§ 4. Dokumentationen skal indeholde en beskrivelse, som giver told- og skatteforvaltningen et overblik over koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter.

Stk. 2. Beskrivelsen skal indeholde:

- 1) En beskrivelse af koncernens juridiske struktur, herunder angivelse af koncernenhedernes geografiske placering.
- 2) En beskrivelse af den organisatoriske struktur, herunder angivelse af den primære forretningsmæssige aktivitet for den skattepligtige og for de forbundne parter, som den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med.

- 3) En oversigt der viser de seneste 3 års omsætning og resultat af den primære drift for den skattepligtige og for de forbundne parter, som den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med.
- 4) En kort historisk beskrivelse af koncernen og virksomheden, en beskrivelse af eventuelle omstruktureringer og skift i væsentlige funktioner og risici, samt en forklaring på eventuelle underskud.
- 5) En kort beskrivelse af branchemæssige forhold for koncernen, herunder angivelse af de væsentligste konkurrencemæssige parametre.

§ 5. Dokumentationens skal indeholde en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner.

Stk. 2. Flere transaktioner kan beskrives under et (aggregeret). Det skal beskrives, hvilke transaktioner som er aggregeret.

Stk. 3. De kontrollerede transaktioner skal identificeres med hensyn til, hvor meget der er overdraget og mellem hvilke forbundne parter.

Stk. 4. De kontrollerede transaktioner skal endvidere beskrives i forhold til:

- 1) Produkters (varer, tjenesteydelser, aktiver, immaterielle aktiver mv.) egenskaber.
- 2) En funktionsanalyse (funktioner, aktiver og risici.)
- 3) Kontraktsvilkår.
- 4) Økonomiske omstændigheder.
- 5) Forretningsstrategier.

Stk. 5. Eventuelle omkostningsfordelingsaftaler skal beskrives.

Stk. 6. Eventuelle andre forhold, som konkret vurderes af betydning for en armslængdevurdering, skal beskrives.

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

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

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

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

§ 7. Dokumentationens skal indeholde en overordnet redegørelse for implementeringen af principperne for prisfastsættelsen.

Stk. 2. Redegørelsen skal endvidere specificere, i hvilket omfang den skattepligtige eller forbundne parter har foretaget efterfølgende justeringer af priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner i Danmark

eller i udlandet. Specifikationen skal indeholde oplysninger om, i hvilket omfang disse efterfølgende reguleringer er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

§ 8. Dokumentationen skal indeholde en liste over eventuelle skriftlige aftaler vedrørende de kontrollerede transaktioner.

Stk. 2. Dokumentationen skal endvidere indeholde kopi af eventuelle skriftlige aftaler, som den skattepligtige eller forbundne parter har indgået med myndigheder i andre lande vedrørende kontrollerede transaktioner. Dette gælder både aftaler med bagudrettet og fremadrettet virkning. 1. og 2. pkt. finder ikke anvendelse for skriftlige aftaler som de danske skattemyndigheder er part i.

§ 9. Told- og skatteforvaltningen kan i løbet af en skattekontrol anmode om supplerende oplysninger og materiale, herunder at der udarbejdes supplerende materiale. Der kan anmodes om oplysninger og materiale, som må anses som relevant for en armslængdevurdering, herunder oplysninger og materiale til uddybning og kontrol af de i §§ 4-8 og § 10 nævnte beskrivelser, analyser mv. § 2, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

§ 10. Told- og skatteforvaltningen kan anmode den skattepligtige om at udarbejde databaseundersøgelse for en eller flere kontrollerede transaktioner. En anmodning om udarbejdelse af databaseundersøgelse kan alene fremsættes under en skattekontrol.

Stk. 2. Ved en databaseundersøgelse forstås en søgning efter sammenligningsgrundlag, som kan anvendes til brug for prisfastsættelse samt vurdering af, om prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner sker på armslængdevilkår. Søgningen sker i offentligt tilgængelige databaser, herunder eventuelt mod betaling.

Stk. 3. Databaseundersøgelsen skal indeholde:

- 1) Identifikation af transaktion(er) der testes og anvendt prisfastsættelsesmetode.
- 2) Beskrivelse af udsøgningsprocessen, herunder begrundelse for kvantitative og kvalitative udsøgningskriterier.
- 3) Forklaring for brug af justeringer og interval.
- 4) Dokumentationsmateriale fra database og anvendte data i øvrigt.
- 5) *Stk. 4.* Told- og skatteforvaltningen skal give den skattepligtige en frist på mellem 60 og 90 dage til at udarbejde databaseundersøgelsen.

...

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

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

"Chapter I

The Arm's Length Principle

...

B. Statement of the arm's length principle

B.1 Article 9 of the OECD Model Tax Convention

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

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

...

D. Guidance for applying the arm's length principle

D.1 Comparability analysis

D.1.1 Significance of the comparability analysis and meaning of "comparable"

1.33 Application of the arm's length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. In order for such comparisons to be useful, the economically relevant characteristics of the situations being compared must be sufficiently comparable. To be comparable means that none of the differences (if any) between the situations being compared could materially affect the condition being examined in the methodology (e.g. price or margin), or that reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the effect of any such differences. In determining the degree of comparability, including what adjustments are necessary to establish it, an understanding of how independent enterprises evaluate potential transactions is required. Detailed guidance on performing a comparability analysis is set forth in Chapter III.

1.34 Independent enterprises, when evaluating the terms of a potential transaction, will compare the transaction to the other options realistically available to them, and they will only enter into the transaction if they see no alternative that is clearly more attractive. For example, one enterprise is unlikely to accept a price offered for its product by an inde-

pendent enterprise if it knows that other potential customers are willing to pay more under similar conditions. This point is relevant to the question of comparability, since independent enterprises would generally take into account any economically relevant differences between the options realistically available to them (such as differences in the level of risk or other comparability factors discussed below) when valuing those options. Therefore, when making the comparisons entailed by application of the arm's length principle, tax administrations should also take these differences into account when establishing whether there is comparability between the situations being compared and what adjustments may be necessary to achieve comparability.

1.35 All methods that apply the arm's length principle can be tied to the concept that independent enterprises consider the options available to them and in comparing one option to another they consider any differences between the options that would significantly affect their value. For instance, before purchasing a product at a given price, independent enterprises normally would be expected to consider whether they could buy the same product on otherwise comparable terms and conditions but at a lower price from another party. Therefore, as discussed in Chapter II, Part II, the comparable uncontrolled price method compares a controlled transaction to similar uncontrolled transactions to provide a direct estimate of the price the parties would have agreed to had they resorted directly to a market alternative to the controlled transaction. However, the method becomes a less reliable substitute for arm's length transactions if not all the characteristics of these uncontrolled transactions that significantly affect the price charged between independent enterprises are comparable. Similarly, the resale price and cost plus methods compare the gross profit margin earned in the controlled transaction to gross profit margins earned in similar uncontrolled transactions. The comparison provides an estimate of the gross profit margin one of the parties could have earned had it performed the same functions for independent enterprises and therefore provides an estimate of the payment that party would have demanded, and the other party would have been willing to pay, at arm's length for performing those functions. Other methods, as discussed in Chapter II, Part III, are based on comparisons of net profit indicators (such as profit margins) between independent and associated enterprises as a means to estimate the profits that one or each of the associated enterprises could have earned had they dealt solely with independent enterprises, and therefore the payment those enterprises would have demanded at arm's length to compensate them for using their resources in the controlled transaction. Where there are differences between the situations being compared that could materially affect the comparison, comparability adjustments must be made, where possible, to improve the reliability of the comparison. Therefore, in no event can unadjusted industry average returns themselves establish arm's length conditions.

...

D.2 Recognition of the actual transactions undertaken

1.64 A tax administration's examination of a controlled transaction ordinarily should be based on the transaction actually undertaken by the

associated enterprises as it has been structured by them, using the methods applied by the taxpayer insofar as these are consistent with the methods described in Chapter II. In other than exceptional cases, the tax administration should not disregard the actual transactions or substitute other transactions for them. Restructuring of legitimate business transactions would be a wholly arbitrary exercise the inequity of which could be compounded by double taxation created where the other tax administration does not share the same views as to how the transaction should be structured.

D.3 Losses

1.70 When an associated enterprise consistently realizes losses while the MNE group as a whole is profitable, the facts could trigger some special scrutiny of transfer pricing issues. Of course, associated enterprises, like independent enterprises, can sustain genuine losses, whether due to heavy start-up costs, unfavourable economic conditions, inefficiencies, or other legitimate business reasons. However, an independent enterprise would not be prepared to tolerate losses that continue indefinitely. An independent enterprise that experiences recurring losses will eventually cease to undertake business on such terms. In contrast, an associated enterprise that realizes losses may remain in business if the business is beneficial to the MNE group as a whole.

...

Chapter II

Transfer Pricing Methods

Part I: Selection of the transfer pricing method

A. Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case

2.1 ... Traditional transaction methods are the comparable uncontrolled price method or CUP method, the resale price method, and the cost plus method. Transactional profit methods are the transactional net margin method and the transactional profit split method.

2.2 The selection of a transfer pricing method always aims at finding the most appropriate method for a particular case. For this purpose, the selection process should take account of the respective strengths and weaknesses of the OECD recognised methods; the appropriateness of the method considered in view of the nature of the controlled transaction, determined in particular through a functional analysis; the availability of reliable information (in particular on uncontrolled comparables) needed to apply the selected method and/or other methods; and the degree of comparability between controlled and uncontrolled transactions, including the reliability of comparability adjustments that may be needed to eliminate material differences between them. ...

2.3 Traditional transaction methods are regarded as the most direct means of establishing whether conditions in the commercial and finan-

cial relations between associated enterprises are arm's length. This is because any difference in the price of a controlled transaction from the price in a comparable uncontrolled transaction can normally be traced directly to the commercial and financial relations made or imposed between the enterprises, and the arm's length conditions can be established by directly substituting the price in the comparable uncontrolled transaction for the price of the controlled transaction. As a result, where, taking account of the criteria described at paragraph 2.2, a traditional transaction method and a transactional profit method can be applied in an equally reliable manner, the traditional transaction method is preferable to the transactional profit method. Moreover, where, taking account of the criteria described at paragraph 2.2, the comparable uncontrolled price method (CUP) and another transfer pricing method can be applied in an equally reliable manner, the CUP method is to be preferred. See paragraphs 2.13-2.20 for a discussion of the CUP method. ...

2.5 However, it is not appropriate to apply a transactional profit method merely because data concerning uncontrolled transactions are difficult to obtain or incomplete in one or more respects. The same criteria listed in paragraph 2.2 that were used to reach the initial conclusion that none of the traditional transactional methods could be reliably applied under the circumstances must be considered again in evaluating the reliability of the transactional profit method. ...

2.7 In no case should transactional profit methods be used so as to result in over-taxing enterprises mainly because they make profits lower than the average, or in under-taxing enterprises that make higher than average profits. There is no justification under the arm's length principle for imposing additional tax on enterprises that are less successful than average or, conversely, for under-taxing enterprises that are more successful than average, when the reason for their success or lack thereof is attributable to commercial factors. ...

2.9 Moreover, MNE groups retain the freedom to apply methods not described in these Guidelines (hereafter "other methods") to establish prices provided those prices satisfy the arm's length principle in accordance with these Guidelines. Such other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case. In cases where other methods are used, their selection should be supported by an explanation of why OECD-recognised methods were regarded as less appropriate or nonworkable in the circumstances of the case and of the reason why the selected other method was regarded as providing a better solution. A taxpayer should maintain and be prepared to provide documentation regarding how its transfer prices were established. ...

2.10 It is not possible to provide specific rules that will cover every case. Tax administrators should hesitate from making minor or marginal adjustments. In general, the parties should attempt to reach a reasonable accommodation keeping in mind the imprecision of the various meth-

ods and the preference for higher degrees of comparability and a more direct and closer relationship to the transaction. It should not be the case that useful information, such as might be drawn from uncontrolled transactions that are not identical to the controlled transactions, should be dismissed simply because some rigid standard of comparability is not fully met. Similarly, evidence from enterprises engaged in controlled transactions with associated enterprises may be useful in understanding the transaction under review or as a pointer to further investigation. Further, any method should be permitted where its application is agreeable to the members of the MNE group involved with the transaction or transactions to which the methodology applies and also to the tax administrations in the jurisdictions of all those members.

...

Part II: Transactional transaction methods

A. Introduction

2.12 This part provides a detailed description of traditional transaction methods that are used to apply the arm's length principle. These methods are the comparable uncontrolled price method or CUP method, the resale price method, and the cost plus method.

...

C. Resale Price Method

C1 In general

2.21 The resale price method begins with the price at which a product that has been purchased from an associated enterprise is resold to an independent enterprise. This price (the resale price) is then reduced by an appropriate gross margin on this price (the "resale price margin") representing the amount out of which the reseller would seek to cover its selling and other operating expenses and, in the light of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed), make an appropriate profit. What is left after subtracting the gross margin can be regarded, after adjustment for other costs associated with the purchase of the product (e.g. customs duties), as an arm's length price for the original transfer of property between the associated enterprises. This method is probably most useful where it is applied to marketing operations.

...

2.25 Although broader product differences can be allowed in the resale price method, the property transferred in the controlled transaction must still be compared to that being transferred in the uncontrolled transaction. Broader differences are more likely to be reflected in differences in functions performed between the parties to the controlled and uncontrolled transactions. While less product comparability may be required in using the resale price method, it remains the case that closer comparability of products will produce a better result. For example, where there is a valuable or unique intangible involved in the transaction, product similarity may assume greater importance and particular attention should be paid to it to ensure that the comparison is valid.

2.26 It may be appropriate to give more weight to other attributes of comparability discussed in Chapter I (i.e. functions performed, economic circumstances, etc.) when the profit margin relates primarily to those other attributes and only secondarily to the particular product being transferred. This circumstance will usually exist where the profit margin is determined for an associated enterprise that has not used unique assets (such as valuable, unique intangibles) to add significant value to the product being transferred. Thus, where uncontrolled and controlled transactions are comparable in all characteristics other than the product itself, the resale price method might produce a more reliable measure of arm's length conditions than the CUP method, unless reasonable accurate adjustments could be made to account for differences in the products transferred. The same point is true for the cost plus method, discussed below.

...

2.29 An appropriate resale price margin is easiest to determine where the reseller does not add substantially to the value of the product. In contrast, it may be more difficult to use the resale price method to arrive at an arm's length price where, before resale, the goods are further processed or incorporated into a more complicated product so that their identity is lost or transformed (e.g. where components are joined together in finished or semi-finished goods). Another example where the resale price margin requires particular care is where the reseller contributes substantially to the creation or maintenance of intangible property associated with the product (e.g. trademarks or trade names) which are owned by an associated enterprise. In such cases, the contribution of the goods originally transferred to the value of the final product cannot be easily evaluated.

2.30 A resale price margin is more accurate where it is realised within a short time of the reseller's purchase of the goods. The more time that elapses between the original purchase and resale the more likely it is that other factors – changes in the market, in rates of exchange, in costs, etc. – will need to be taken into account in any comparison.

...

2.35 Where the accounting practices differ from the controlled transaction to the uncontrolled transaction, appropriate adjustments should be made to the data used in calculating the resale price margin in order to ensure that the same types of costs are used in each case to arrive at the gross margin. For example, costs of R&D may be reflected in operating expenses or in costs of sales. The respective gross margins would not be comparable without appropriate adjustments.

Part III: Transactional profit methods

A. Introduction

2.56 This Part provides a discussion of transactional profit methods that may be used to approximate arm's length conditions where such methods are the most appropriate to the circumstances of the case, see para-

graphs 2.1-2.11. Transactional profit methods examine the profits that arise from particular transactions among associated enterprises. The only profit methods that satisfy the arm's length principle are those that are consistent with Article 9 of the OECD Model Tax Convention and follow the requirement for a comparability analysis as described in these Guidelines. In particular, so-called "comparable profits methods" or "modified cost plus/resale price methods" are acceptable only to the extent that they are consistent with these Guidelines.

2.57 A transactional profit method examines the profits that arise from particular controlled transactions. The transactional profit methods for purposes of these Guidelines are the transactional profit split method and the transactional net margin method. Profit arising from a controlled transaction can be a relevant indicator of whether the transaction was affected by conditions that differ from those that would have been made by independent enterprises in otherwise comparable circumstances.

B. Transactional net margin method

B.1 In general

2.58 The transactional net margin method examines the net profit relative to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets) that a taxpayer realises from a controlled transaction (or transactions that are appropriate to aggregate under the principles of paragraphs 3.9-3.12). Thus, a transactional net margin method operates in a manner similar to the cost plus and resale price methods. This similarity means that in order to be applied reliably, the transactional net margin method must be applied in a manner consistent with the manner in which the resale price or cost plus method is applied. ...

...

B.2 Strengths and weaknesses

2.62 One strength of the transactional net margin method is that net profit indicators (e.g. return on assets, operating income to sales, and possibly other measures of net profit) are less affected by transactional differences than is the case with price, as used in the CUP method. Net profit indicators also may be more tolerant to some functional differences between the controlled and uncontrolled transactions than gross profit margins. Differences in the functions performed between enterprises are often reflected in variations in operating expenses. Consequently, this may lead to a wide range of gross profit margins but still broadly similar levels of net operating profit indicators. In addition, in some countries the lack of clarity in the public data with respect to the classification of expenses in the gross or operating profits may make it difficult to evaluate the comparability of gross margins, while the use of net profit indicators may avoid the problem.

...

2.64 There are also a number of weaknesses to the transactional net margin method. The net profit indicator of a taxpayer can be influenced by some factors that would either not have an effect, or have a less substantial or direct effect, on price or gross margins between independent

parties. These aspects may make accurate and reliable determinations of arm's length net profit indicators difficult. Thus, it is important to provide some detailed guidance on establishing comparability for the transactional net margin method ...

...

B.3 Guidance for application

B.3.1 The comparability standard to be applied to the transactional net margin method

2.68 A comparability analysis must be performed in all cases in order to select and apply the most appropriate transfer pricing method, and the process for selecting and applying a transactional net margin method should not be less reliable than for other methods. As a matter of good practice, the typical process for identifying comparable transactions and using data so obtained which is described at paragraph 3.4 or any equivalent process designed to ensure robustness of the analysis should be followed when applying a transactional net margin method, just as with any other method. That being said, it is recognised that in practice the level of information available on the factors affecting external comparable transactions is often limited. Determining a reliable estimate of an arm's length outcome requires flexibility and the exercise of good judgment ...

2.69 Prices are likely to be affected by differences in products, and gross margins are likely to be affected by differences in functions, but net profit indicators are less adversely affected by such differences ...

2.70 ... In the traditional transaction methods, the effect of these factors may be eliminated as a natural consequence of insisting upon greater product and function similarity. Depending on the facts and circumstances of the case and in particular on the effect of the functional differences on the cost structure and on the revenue of the potential comparables, net profit indicators can be less sensitive than gross margins to differences in the extent and complexity of functions and to differences in the level of risks (assuming the contractual allocation of risks is arm's length). On the other hand, depending on the facts and circumstances of the case and in particular on the proportion of fixed and variable costs, the transactional net margin method may be more sensitive than the cost plus or resale price methods to differences in capacity utilisation, because differences in the levels of absorption of indirect fixed costs (e.g. fixed manufacturing costs or fixed distribution costs) would affect the net profit indicator but may not affect the gross margin or gross mark-up on costs if not reflected in price differences ...

...

2.75 Another important aspect of comparability is measurement consistency. The net profit indicators must be measured consistently between the associated enterprise and the independent enterprise. In addition, there may be differences in the treatment across enterprises of operating expenses and non-operating expenses affecting the net profits such as depreciation and reserves or provisions that would need to be accounted for in order to achieve reliable comparability.

...

B.3.3 Determination of the net profit

...

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

...

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

...

B.3.4.1 Cases where the net profit is weighted to sales

2.90 A net profit indicator of net profit divided by sales, or net profit margin, is frequently used to determine the arm's length price of purchases from an associated enterprise for resale to independent customers. In such cases, the sales figure at the denominator should be the re-sales of items purchased in the controlled transaction under review. Sales revenue that is derived from uncontrolled activities (purchase from independent parties for re-sale to independent parties) should not be included in the determination or testing of the remuneration for controlled transactions, unless the uncontrolled transactions are such that they do not materially affect the comparison; and/or the controlled and uncontrolled transactions are so closely linked that they cannot be evaluated adequately on a separate basis. One example of the latter situation can sometimes occur in relation to uncontrolled after-sales services or sales of spare parts provided by a distributor to independent end-user customers where they are closely linked to controlled purchase transactions by the distributor for resale to the same independent end-user customers, for instance because the service activity is performed using rights or other assets that are granted under the distribution arrangement. See also discussion of portfolio approaches in paragraph 3.10.

...

Chapter III

Comparability Analysis

A. Performing a comparability analysis

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

...

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

...

A.3.1 Evaluation of a taxpayer's separate and combined transactions

3.9 Ideally, in order to arrive at the most precise approximation of arm's length conditions, the arm's length principle should be applied on a transaction-by-transaction basis. However, there are often situations where separate transactions are so closely linked or continuous that they cannot be evaluated adequately on a separate basis. Examples may include 1. some long-term contracts for the supply of commodities or services, 2. rights to use intangible property, and 3. pricing a range of closely-linked products (e.g. in a product line) when it is impractical to determine pricing for each individual product or transaction. Another example would be the licensing of manufacturing know-how and the supply of vital components to an associated manufacturer; it may be more reasonable to assess the arm's length terms for the two items together rather than individually. Such transactions should be evaluated together using the most appropriate arm's length method. A further example would be the routing of a transaction through another associated enterprise; it may be more appropriate to consider the transaction of which the routing is a part in its entirety, rather than consider the individual transactions on a separate basis.

...

A.3.3 Choice of the tested party

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

...

A.3.4 Information on the controlled transaction

...

3.22 Where the most appropriate transfer pricing method in the circumstances of the case, determined following the guidance at paragraphs 2.1-2.11, is a one-side method, financial information on the tested party is needed in addition to the information referred to in paragraph 3.20 – irrespective of whether the tested party is a domestic or foreign entity. So if the most appropriate method is a cost plus, resale price or transactional net margin method and the tested party is the foreign entity, sufficient information is needed to be able to reliably apply the selected method to the foreign tested party and to enable a review by the tax administration of the country of the non-tested party of the application of the method to the foreign tested party. On the other hand, once a particular one-sided method is chosen as the most appropriate method and the tested party is the domestic taxpayer, the tax administration generally has no reason to further ask for financial data of the foreign associated enterprise.

...

A.4 Comparable uncontrolled transactions

...

A.4.4 Use of non-transactional third party data

A net profit indicator of net profit divided by sales, or net profit margin, is frequently used to determine the arm's length price of purchases from an associated enterprise for resale to independent customers. In such cases, the sales figure at the denominator should be the re-sales of items purchased in the controlled transaction under review. Sales revenue that is derived from uncontrolled activities (purchase from independent parties for re-sale to independent parties) should not be included in the determination or testing of the remuneration for controlled transactions, unless the uncontrolled transactions are such that they do not materially affect the comparison; and/or the controlled and uncontrolled transactions are so closely linked that they cannot be evaluated adequately on a separate basis. One example of the latter situation can sometimes occur in relation to uncontrolled after-sales services or sales of spare parts provided by a distributor to independent end-user customers where they are closely linked to controlled purchase transactions by the distributor for resale to the same independent end-user customers, for instance because the service activity is performed

using rights or other assets that are granted under the distribution arrangement. See also discussion of portfolio approaches in paragraph 3.10.

A.4.5 Limitations in available comparables

3.38 The identification of potential comparables has to be made with the objective of finding the most reliable data, recognising that they will not always be perfect. For instance, independent transactions may be scarce in certain markets and industries. A pragmatic solution may need to be found, on a case-by-case basis, such as broadening the search and using information on uncontrolled transactions taking place in the same industry and a comparable geographical market, but performed by third parties that may have different business strategies, business models or other slightly different economic circumstances; information on uncontrolled transactions taking place in the same industry but in other geographical markets; or information on uncontrolled transactions taking place in the same geographical market but in other industries. The choice among these various options will depend on the facts and circumstances of the case, and in particular on the significance of the expected effects of comparability defects on the reliability of the analysis.

...

A.6 Comparability adjustments

3.47 The need to adjust comparables and the requirement for accuracy and reliability are pointed out in these Guidelines on several occasions, both for the general application of the arm's length principle and more specifically in the context of each method. As noted at paragraph 1.33, to be comparable means that none of the differences (if any) between the situations being compared could materially affect the condition being examined in the methodology or that reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the effect of any such differences. Whether comparability adjustments should be performed (and if so, what adjustments should be performed) in a particular case is a matter of judgment that should be evaluated in light of the discussion of costs and compliance burden at Section C.

...

A.6.2 Purpose of comparability adjustments

Comparability adjustments should be considered if (and only if) they are expected to increase the reliability of the results. Relevant considerations in this regard include the materiality of the difference for which an adjustment is being considered, the quality of the data subject to adjustment, the purpose of the adjustment and the reliability of the approach used to make the adjustment.

...

A.7 Arm's length range

A.7.1 In general

3.55 In some cases it will be possible to apply the arm's length principle to arrive at a single figure (e.g. price or margin) that is the most reliable to establish whether the conditions of a transaction are arm's length.

However, because transfer pricing is not an exact science, there will also be many occasions when the application of the most appropriate method or methods produces a range of figures all of which are relatively equally reliable. In these cases, differences in the figures that comprise the range may be caused by the fact that in general the application of the arm's length principle only produces an approximation of conditions that would have been established between independent enterprises. It is also possible that the different points in a range represent the fact that independent enterprises engaged in comparable transactions under comparable circumstances may not establish exactly the same price for the transaction.

3.56 In some cases, not all comparable transactions examined will have a relatively equal degree of comparability. Where it is possible to determine that some uncontrolled transactions have a lesser degree of comparability than others, they should be eliminated.

3.57 It may also be the case that, while every effort has been made to exclude points that have a lesser degree of comparability, what is arrived at is a range of figures for which it is considered, given the process used for selecting comparables and limitations in information available on comparables, that some comparability defects remain that cannot be identified and/or quantified, and are therefore not adjusted. In such cases, if the range includes a sizeable number of observations, statistical tools that take account of central tendency to narrow the range (e.g. the interquartile range or other percentiles) might help to enhance the reliability of the analysis.

...

A.7.2 Selecting the most appropriate point in the range

3.60 If the relevant condition of the controlled transaction (e.g. price or margin) is within the arm's length range, no adjustment should be made.

3.61 If the relevant condition of the controlled transaction (e.g. price or margin) falls outside the arm's length range asserted by the tax administration, the taxpayer should have the opportunity to present arguments that the conditions of the controlled transaction satisfy the arm's length principle, and that the result falls within the arm's length range (i.e. that the arm's length range is different from the one asserted by the tax administration). If the taxpayer is unable to establish this fact, the tax administration must determine the point within the arm's length range to which it will adjust the condition of the controlled transaction.

3.62 In determining this point, where the range comprises results of relatively equal and high reliability, it could be argued that any point in the range satisfies the arm's length principle. Where comparability defects remain as discussed at paragraph 3.57, it may be appropriate to use measures of central tendency to determine this point (for instance the median, the mean or weighted averages, etc., depending on the specific characteristics of the data set), in order to minimise the risk of error due to unknown or unquantifiable remaining comparability defects.

...

B.4 Data from years following the year of the transaction

B.5 Data from years following the year of the transaction may also be relevant to the analysis of transfer prices, but care must be taken to avoid the use of hindsight. For example, data from later years may be useful in comparing product life cycles of controlled and uncontrolled transactions for the purpose of determining whether the uncontrolled transaction is an appropriate comparable to use in applying a particular method. Subsequent conduct by the parties will also be relevant in ascertaining the actual terms and conditions that operate between the parties.

B.5 Multiple year data

3.75 In practice, examining multiple year data is often useful in a comparability analysis, but it is not a systematic requirement. Multiple year data should be used where they add value to the transfer pricing analysis. It would not be appropriate to set prescriptive guidance as to the number of years to be covered by multiple year analyses.

3.76 In order to obtain a complete understanding of the facts and circumstances surrounding the controlled transaction, it generally might be useful to examine data from both the year under examination and prior years. The analysis of such information might disclose facts that may have influenced (or should have influenced) the determination of the transfer price. For example, the use of data from past years will show whether a taxpayer's reported loss on a transaction is part of a history of losses on similar transactions, the result of particular economic conditions in a prior year that increased costs in the subsequent year, or a reflection of the fact that a product is at the end of its life cycle. Such an analysis may be particularly useful where a transactional profit method is applied. ...

...

3.79 The use of multiple year data does not necessarily imply the use of multiple year averages. Multiple year data and averages can however be used in some circumstances to improve reliability of the range. ...

C. Compliance issues

3.80 One question that arises when putting the need for comparability analyses into perspective is the extent of the burden and costs that should be borne by a taxpayer to identify possible comparables and obtain detailed information thereon. It is recognised that the cost of information can be a real concern, especially for small to medium sized operations, but also for those MNEs that deal with a very large number of controlled transactions in many countries. ...

3.81 When undertaking a comparability analysis, there is no requirement for an exhaustive search of all possible relevant sources of information. Taxpayers and tax administrations should exercise judgment to determine whether particular comparables are reliable.

...

4.9

In a difficult transfer pricing case, because of the complexity of the facts to be evaluated, even the best-intentioned taxpayer can make an honest mistake. Moreover, even the best-intentioned tax examiner may draw the wrong conclusion from the facts. Tax administrations are encouraged to take this observation into account in conducting their transfer pricing examinations. This involves two implications. First, tax examiners are encouraged to be flexible in their approach and not demand from taxpayers in their transfer pricing a precision that is unrealistic under all the facts and circumstances. Second, tax examiners are encouraged to take into account the taxpayer's commercial judgment about the application of the arm's length principle, so that the transfer pricing analysis is tied to business realities. Therefore, tax examiners should undertake to begin their analyses of transfer pricing from the perspective of the method that the taxpayer has chosen in setting its prices. The guidance provided in Chapter II, Part I dealing with the selection of the most appropriate transfer pricing method also may assist in this regard."

Adgangen til skønsmæssig ansættelse af indkomsten

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

"§ 3 B...

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

...

§ 5...

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

§ 3 B, stk. 8 (dengang stk. 5), blev indsat ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven. Af lovforslagets almindelige bemærkninger, jf. Folketingstidende 1997-98 (1. samling), tillæg A, side 1898f, fremgår bl.a.:

"Baggrunden for »transfer pricing«-regler

...

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

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

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 4, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner kan herefter fastsættes skønsmæssigt. Dette svarer til, hvad der gælder for så vidt angår en manglende opfyldelse af regnskabskravene i mindstekravsbekendtgørelsen.

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

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

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

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

tationspligt vil således være underlagt domstolenes almindelige prøvelse.

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

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

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

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

"2. Gældende regler

...

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

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

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

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

Anbringender

Skatteministeriet har til støtte for sin påstand navnlig anført, at tre forhold hver for sig og tilsammen fører til, at EET Group ikke har handlet på armslængdevilkår ved prisfastsættelsen af selskabets koncerninterne transaktioner med salgsselskaberne, og at SKAT derfor var berettiget til at ansætte indkomsten fra de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt.

For det første har EET Group (og Landsskatteretten) anvendt en bruttoavancemetode på selskabsniveau, der ikke er en af de fem anerkendte metoder i OECD's Transfer Pricing Guidelines (herefter TPG).

For det andet er EET Groups transfer pricing-dokumentation for de omtvistede indkomstår 2010, 2011 og 2012 så fejlbehæftet, at den ikke muliggør en efterprøvelse af de kontrollerede transaktioner og dermed ikke opfylder dokumentationskravet i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5.

For det tredje har EET Group ikke anvendt det interkvartile interval (afstanden mellem 1. kvartil og 3. kvartil) til at fastslå armslængdepriserne. EET Group har derimod anvendt benchmarkets fulde interval som udtryk for en armslængdepris.

Skønsadgangen

TPG indeholder fem metoder, jf. TPG 2017, pkt. 2.2 og 2.9, der skal anvendes til at vurdere, om kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, medmindre skattemyndigheden kommer med en bedre metode.

Det følger af Højesterets praksis, at der skal lægges vægt på principperne i TPG, jf. f.eks. UfR 2021.3179 H, hvor det af præmisserne fremgår, at skønnet altid skal udøves i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer, og at skattemyndigheden, når denne udarbejder sin transfer pricing-dokumentation, skal gøre dette under hensyntagen til, at skattemyndighederne ved ligningen vil anvende principperne i TPG.

De OECD-ankendte metoder sonderer mellem de traditionelle transaktionsbaserede metoder ("traditional transaction methods") bestående af CUP metoden, Resale Price-metoden (videresalgsprismetoden) og cost plus-metoden, og de

transaktionsbestemte nettoavancemetoder ("transactional profit methods") bestående af Transactional Net Margin Method ("TNM") og profit split-metoden, jf. TPG 2017, pkt. 2.1.


EET Group angiver i denne sag at anvende TNM-metoden, som pr. definition er en nettoavancemethode, på bruttoavanceniveau. Selskabet anvender dermed ikke TNM-metoden, men en bruttoavancemethode på selskabsniveau, som ikke er beskrevet i TPG. Når TNM er på nettoniveau, kan selskabet ikke bruge den på bruttoniveau.

Valg af en anden metode end de OECD-anerkendte metoder kan kun ske under helt bestemte forudsætninger. Det følger således af TPG, at det bl.a. er en forudsætning for at anvende andre metoder, at de dels ikke anvendes som erstatning for en OECD-anerkendt metode, hvor denne er mere velvalgt, dels at valget understøttes af en forklaring på, hvorfor en OECD-anerkendt metode i den pågældende situation er mindre passende eller ikke anvendelig, og hvorfor den valgte metode blev anset for en bedre metode. Dette har hverken EET Group eller Landsskatteretten imidlertid gjort. EET Group har dermed ikke løftet sin bevisbyrde for, at selskabets metode er bedre end en af de fem anerkendte. Selskabet har heller ikke forklaret, hvorfor selskabets metode er bedre end TNM-metoden.

Når EET Group ikke har løftet bevisbyrden for, at den anvendte bruttoavance-methode på selskabsniveau er bedre end de fem anerkendte metoder i TPG og på armslængdevilkår, har det den konsekvens, at der skal bruges en af de fem anerkendte metoder efter TPG. SKAT har i den forbindelse anvendt den OECD-anerkendte TNM-methode til at skønne over indkomsten, som også er den metode, som selskabet i sin transfer pricing-dokumentation fandt mest anvendelig. Det påhviler herefter EET Group at godtgøre, at SKATs metode ikke er anvendelig, jf. UfR 2023.471 H. Det forhold, at Landsskatteretten i sin afgørelse har anvendt selskabets metode, ændrer ikke herved.

EET Group har gjort gældende, at deres metode svarer til selskabets "faktiske prisfastsættelse af de koncerninterne varesalg, som sker ved brug af cost plus-metoden". Dette forklarer imidlertid ikke selskabets anvendelse af en bruttoavance-methode frem for de TPG-anerkendte metoder. Herudover har EET Group gjort gældende, at selskabet sælger produkter med relativ lave enhedspriser og relativ høje bruttomarginer. Dette er ikke ensbetydende med, at det er mere pålideligt at teste armslængdeprisen på bruttoniveau end nettoniveau. Det er end ikke forklaret, hvorfor dette forhold skulle have nogen betydning.

Til støtte for, at EET-koncernen sælger varer med høje bruttomarginer, har EET Group henvist til salgsmateriale fra 2010. [REDACTED]



Tilsvarende henviser EET Group til, at EET-koncernen havde en centraliseret IT-plattform og fælles back-office-funktioner såsom logistik, varelager, finans og markedsføring, og at disse funktioner har medført en øget indtjening. Det er dog alle funktioner, der tilhører EET Group, og som derfor heller ikke forklarer selskabets bruttoavancemetode. Selskabets udsagn strider derfor imod selskabets egen beskrivelse af de lokale salgsselskaber, der netop er defineret som low risk selskaber, der kun udfører salgsaktiviteter og ejer ingen væsentlige aktiver eller IP.

Sammenfattende har EET Group ikke godtgjort, at en bruttoavancemetode er mere anvendelig end de fem anerkendte metoder i TPG. Bruttoavancemetoden er reelt dårligere end den TNM-metode, som SKAT har valgt, idet brugen af videresalgsprismetoden forudsætter en høj grad af sammenlignelighed mellem en testet part og benchmarkselskaberne, hvilket også indebærer, at benchmarkselskaberne indbyrdes skal have en høj grad af sammenlignelighed.

Forskelle i såvel de funktioner, der udføres af virksomhederne, som i regnskabspraksis i forskellige lande afspejles ofte i variationer i driftsudgifterne ("OPEX) og i brede intervaller for bruttoavancer. Konstateres der sådanne variationer i OPEX og/eller brede bruttointervaller, er det dermed – modsætningsvis – udtryk for mulige, væsentlige forskelle i funktioner og/eller regnskabspraksis.

En gennemgang af EET Groups benchmarkundersøgelse for indkomstårene 2011 og 2012 viser, at der er sådanne markante forskelle i bruttoavanceprocenterne og OPEX hos benchmarkselskaberne. Når der sammenlignes på bruttoavanceniveau, er der således ganske væsentlige afvigelser mellem punkterne i intervallet fra 9,2 pct. til 34,5 i indkomståret 2011 og 2,4 pct. og 28,9 pct. i indkomståret 2012. De store udsving i bruttomarginerne er i sig selv en stærk indikator på, at EET Groups bruttoavancemetode ikke er den bedst egnede. Dette gælder særligt, da salgsselskaberne i transfer pricing-dokumentationen er betegnet som lavrisikodistributører, idet indtjeningen for sådanne selskaber ifølge anerkendte finansielløkonomiske modeller sædvanligvis forventes at være lav og stabil. Sammenlignes der i stedet på nettoavanceniveau, er afvigelserne markant mindre i de enkelte år (ca. 7-10 procentpoint), og ligger over årene endda inden for samme procentpoint. Det viser, at en nettoavancemetode er mere egnet end bruttoavancemetoden.

Udover bruttoavanceprocenterne har Skattestyrelsen også analyseret benchmarkselskabernes driftsomkostninger i forhold til omsætningen. Jo større

driftsomkostningerne er i forhold til omsætningen, jo mindre er driftsresultatet (EBIT) og dermed overskuddet på aktiviteten. Testes der op imod selskaber, der ikke har en omkostningsstruktur, som er sammenlignelig med EET-selskabernes, opnås en "skævvredet" sammenlignelighedsanalyse. Dette er især tilfældet, hvis der tillige er meget stor forskel i omkostningsstrukturen hos benchmarkselskaberne. Er driftsomkostningerne meget forskellige, er det en stærk indikation på, at der kan være forskellige funktioner og/eller flere funktioner blandt benchmarkselskaberne, som ikke kan opdages ved at gennemgå hjemmesider eller årsregnskaber. Disse forskelle vil typisk også afspejle sig i varierende bruttoavancer. Benchmarkselskabernes driftsomkostninger i forhold til omsætningen varierer i 2011-benchmarket mellem 8,5 pct. og 31,9 pct., og 1. og 3. kvartil er henholdsvis 12,5 pct. og 20,3 pct.

De markante forskelle i bruttoavanceprocenterne og driftsomkostningsprocenten i forhold til omsætningen sandsynliggør, at der er væsentlige forskelle i enten regnskabspraksis og/eller udførte funktioner hos benchmark- og EET-salgsselskaberne. Det er derfor mere retvisende at bruge TNM-metoden, da denne metode er væsentligt mindre følsom over disse forskelle end videresalgsprismetoden.

Det er i den forbindelse ikke korrekt som anført af Landsskatteretten, at de eventuelle forskelle i regnskabspraksis har mindre betydning for armslængdeintervallet, fordi intervallet inddrager data fra et væsentligt antal selskaber. Dette gælder særligt, fordi EET Group gør gældende, at hele intervallet skal finde anvendelse. Herudover forholder Landsskatteretten sig udelukkende til betydningen for intervallet i sin helhed, dvs. for benchmarkselskaberne. Forskellene findes imidlertid både internt mellem benchmarkselskaberne og mellem salgsselskaberne og benchmarkselskaberne, hvilket Landsskatteretten ikke forholder sig til.

Det fremgår endvidere tydeligt af TPG, at der i forbindelse med en sammenlignelighedsanalyse på bruttoavanceniveau skal justeres for eventuelle forskelle i regnskabsstandarder, jf. TPG 2017, pkt. 2.41. Ved anvendelse af videresalgsprismetoden er det således afgørende, at omkostningerne er regnskabsført på samme måde mellem de testede parter (EET-salgsselskaberne) og de uafhængige sammenlignelige selskaber (benchmarkselskaberne). Der foreligger i sagen ikke oplysninger om, hvad der i de enkelte benchmarkselskaber er bogført under regnskabsposterne mellem omsætning (revenue) og nettoresultatet (EBIT), og hvor det er bogført (over henholdsvis under bruttoresultatet). Dermed foreligger der heller ikke nogen form for dokumentation for, at benchmarkselskaberne indbyrdes har bogført ens, eller at bogføringen hos benchmarkselskaberne svarer til bogføringen i EET-salgsselskaberne. Denne usikkerhed er altid til stede ved videresalgsprismetoden, hvor det er bruttoavancen, der sammenlig-

nes, hvorimod TNM-metoden tager højde for forskelle i regnskabspraksis, idet der måles på nettoniveau i form af EBIT.

Det ligger i sagen fast, at EET Group for så vidt angår sine egne salgsselskaber har "renset" regnskabstallene, så de følger samme regnskabsprincipper. Det påhviler herefter EET Group at godtgøre, at tilsvarende justeringer ikke også skulle have været foretaget for benchmarkselskaberne. EET Group har imidlertid hverken kunnet redegøre for eller dokumentere, at samme – eller andre – sammenlignelighedsdefekter ikke også kan antages at foreligge for benchmarkselskaberne. Dette fører samlet til den konklusion, at EET Groups bruttoavancemetode anvendt under ét for samtlige EET Groups 400.000 forskellige varenumre heller ikke i praksis kan anvendes.

På det foreliggende grundlag er der således ingen dokumentation for, at EET Groups justeringer af salgsselskabernes regnskaber har gjort dem mere sammenlignelige med benchmarkselskaberne. SKAT har på denne baggrund været berettiget til at korrigere selskabets indkomst i indkomstårene 2010-2012, jf. ligningslovens § 2. EET Group har ikke løftet sin bevisbyrde for, at SKATs skøn er udøvet på et forkert grundlag eller er åbenbart urimeligt, jf. UfR 2016.191H. På trods af de indsigelser, som EET Group har haft mod SKATs anvendelse af TNM-metoden, anvender selskabet også selv TNM-metoden med nettomarginen som PLI som en sekundær metode i transfer pricing-dokumentationen for de efterfølgende år.

Tilsidesættelse af selskabets transfer pricing-dokumentation

EET Groups transfer pricing-dokumentation lider af en række mangler, der fører til, at SKAT også af den grund var berettiget til at udøve et skøn over indkomsten hos EET Group, jf. den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Højesteret har i dommen, der er gengivet i UfR 2019.1446H, fastslået, at en transfer pricing-dokumentation, der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation.

EET Group har i denne sag flere problemer med sit sammenligningsgrundlag, som fører til manglende transparens.

For det første har salgsselskaberne ikke udelukkende foretaget koncerninternt varekøb, men har også købt varer til videresalg hos eksterne leverandører. Den omsætning, der er anført i transfer pricing-dokumentationen, er imidlertid den samlede omsætning, dvs. omsætningen ved videresalg af såvel internt som eksternt indkøbte varer. Det betyder, at den bruttomargin, som EET Group tester i

transfer pricing-dokumentationen, er opnået ved videresalget af såvel internt som eksternt indkøbte varer.

Skattemyndighederne skal på baggrund af transfer pricing-dokumentationen kunne vurdere, om de koncerninterne transaktioner er på armslængdevilkår. Når interne og eksterne transaktioner i transfer pricing-dokumentationen er sammenblandet og dermed testes under ét, er det ikke muligt at lave en sådan vurdering, hvorfor dokumentationen er mangelfuld, jf. herved også Højesterets dom i UfR 2021.3179H.

Det forhold, at der indgår omsætning fra ikke-kontrollerede transaktioner (eksternt varekøb) i vurderingen af, om de kontrollerede transaktioner (internt varekøb) er foretaget på armslængdevilkår, fører endvidere til forkerter resultater. Dette er særligt klart, idet salgsselskaberne tjener væsentligt mere på interne transaktioner end på de eksterne transaktioner. Dette er bl.a. illustreret ved det norske salgsselskab, som tjener betydeligt mere på de varer, som salgsselskabet køber internt af EET Group og sælger eksternt, end på de varer, som selskabet køber eksternt og sælger eksternt. Dette viser i sig selv, at de interne priser ikke er på armslængdevilkår.

For det andet har EET Group i sine benchmarkundersøgelser ikke haft de tilgængelige data til at teste på bruttoavanceniveau, hvorfor selskabet har opgjort syntetiske bruttoavancer.

Bruttoavancen fremkommer som omsætning fratrukket vareforbruget (Cost of Goods Sold (COGS)). I COGS indgår bl.a., men ikke udelukkende materialeomkostninger ("Material Costs"). Bruttomarginen fremkommer som bruttoavancen divideret med omsætningen, og jo lavere COGS, der fratrækkes ved opgørelsen af bruttoavancen, jo højere bliver bruttomarginen.

De syntetiske bruttoavancer er ifølge EET Group beregnet ved at trække "Material Costs" fra omsætningen, men selskabet har ikke dokumenteret, hvad regnskabsposten "Material Costs" for de enkelte benchmarkselskaber indeholder, og om posten er sammenlignelig med EET-salgsselskabernes regnskabspost "vareforbrug".

Landsskatteretten fandt, at selskabets beregning af bruttoavancerne ikke i sig selv kunne begrunde en afvisning af metoden som grundlag for armslængdevurderingen. Hertil bemærkes, at manglende pålideligt data selvsagt må kunne begrunde, at transfer pricing-dokumentationen er mangelfuld, ligesom de manglende data fører til, at den valgte metode er uanvendelig.

For det tredje har EET Group i indkomstårene 2010 og 2011 anvendt ikke sammenlignelige udsøgningskriterier i forhold til selskabernes funktioner, aktiver

og risici. I benchmarkundersøgelsen for 2010 og 2011 er der således inkluderet selskaber med en lagerbeholdning på mindst 5 pct. og højst 25 pct. af omsætningen, selvom ingen af EET-salgsselskaberne – med undtagelse af måske Norge og Spanien – havde eget lager. I benchmarkundersøgelsen for 2012 blev der omvendt kun medtaget selskaber med en vægtet lagerbeholdning på under 3,5 pct., hvilket betyder, at ikke et eneste af de selskaber, som var en del af undersøgelsen for 2010 og 2011, går igen i 2012-undersøgelsen.

For at en sammenlignelighedsanalyse skal give mening, skal udsøgningskriterierne for benchmarkselskaberne afspejle funktions-, aktiv- og risikoanalysen for den testede part, som her er EET-salgsselskaberne. I indkomstårene 2010 og 2011 lever ingen af salgsselskaberne imidlertid op til det anvendte udsøgningskriterie. Benchmark- og salgsselskabernes funktioner og risici er dermed ikke sammenlignelige.

De forskellige funktioner opstår som følge af, at alle benchmarkselskaberne har et betydeligt lager, hvilket salgsselskaberne ikke har. Som følge af et større lager vil alle benchmarkselskaberne have en betydelig lagerrisiko, hvilket salgsselskaberne ikke har. Jo større risiko, jo mere skal man tjene – og omvendt jo mindre risiko, jo mindre skal man tjene.

Benchmarket for 2010 og 2011 inkluderer således selskaber med en ikke-sammenlignelig lagerbeholdning, og det er ikke korrekt, når dette af Landsskatteretten tilsyneladende anvendes som argument for eliminering af manglende sammenlignelighed. Landsskatteretten har heller ikke nærmere begrundet, hvorfor det konkret ikke har en betydning, at koncernens egne selskaber ikke lever op til udsøgningskriterierne.

For indkomståret 2012 ændres udsøgningskriteriet, således at lagerbeholdningen i forhold til omsætningen skal ligge mellem 0 pct. og 3,5 pct., hvilket er mere sammenligneligt med salgsselskabernes lagerbeholdning ift. omsætning. Det er ikke forklaret af EET Group – og Landsskatteretten har heller ikke forholdt sig hertil – hvorfor udsøgningskriteriet ændres fra 2010 og 2011 til 2012. Ændringen indebærer, at ingen af de selskaber, der var sammenlignelige i 2010 og 2011, herefter er sammenlignelige i 2012. Det er således ikke muligt at finde ét eneste selskab, der er sammenlignelig med salgsselskaberne i både indkomstårene 2010 og 2011 og indkomståret 2012. Ændringen medfører, at benchmarkselskaberne i 2010 og 2011 har en betydelig anden funktions- og risikoprofil end de benchmarkselskaber, der medtages i 2012.

På tilsvarende vis sker der en ændring i udsøgningskriteriet vedrørende immaterielle aktiver fra 2010 og 2011 til 2012. I benchmarkundersøgelsen for 2010 og 2011 medtages der således selskaber med op til 5 pct. immaterielle aktiver,

selvom ingen af EET-salgsselskaberne har bogførte immaterielle aktiver, mens der i benchmarkundersøgelsen for 2012 ikke tillades immaterielle aktiver.

For det fjerde har EET Group i sin transfer pricing-dokumentation foretaget justeringer af EET salgsselskabers bruttomarginer, men ikke foretaget tilsvarende justeringer af benchmarkselskabernes bruttomarginer. Der er således en manglende transparens i sammenligningsgrundlaget, når EET Group "renser" egne, men ikke benchmarksselskabernes bruttomargin.

Benchmarkundersøgelserne lider herudover af en række yderligere fejl, herunder at der i undersøgelsen for 2010 er anvendt markedsdata for 2005-2007. Det sædvanlige ved udarbejdelsen af sådanne undersøgelser er, at der anvendes de tre umiddelbart forudgående år (som i selskabets 2011-undersøgelse), eller eventuelt det pågældende år og de to umiddelbart forudgående år (som i selskabets 2012-undersøgelse). EET Group er ikke fremkommet med nogen forklaring på, hvorfor selskabet for hvert af de tre omtvistede indkomstår skifter princip for, hvilke år som anvendes, ligesom selskabet ikke har nogen "holdbar" forklaring på, hvorfor der for så vidt angår 2010-undersøgelsen er anvendt år, som ligger 3-5 år forud for det pågældende indkomstår.

EET Group har efterfølgende fremlagt en ny benchmarkundersøgelse for 2010, som er baseret på markedsdata for 2007-2009. Benchmarket i denne undersøgelse er imidlertid baseret på de samme udsøgningskriterier som dem, der er anvendt i databaseundersøgelsen for 2010 og 2011, og dermed udsøgningskriterier, som EET Group selv ikke mener er sammenlignelige i indkomståret 2012. Det af selskabet anførte om, at det har anvendt de "mest egnede udsøgningskriterier", er derfor forkert. Udsøgningskriterierne i de forskellige indkomstår – der indbyrdes udelukker hinanden – kan ikke samtidigt være retvisende, når salgsselskabernes forhold i øvrigt er uændrede i selvsamme indkomstår.

Det er derfor uden betydning for tilsidesættelsen af EET Groups transfer pricing-dokumentation, at selskabet med den supplerende databaseundersøgelse for indkomståret 2010 nu anvender markedsdata for årene 2007-2009 frem for markedsdata for 2005-2007. EET Group har således ikke tilbagevist ministeriets konklusion om, at der skal ses bort fra selskabets 2010-benchmarkundersøgelse.

Sammenfattende lider sammenligningsgrundlaget i EET Groups transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2010, 2011 og 2012 af en række alvorlige mangler, der fører til, at transfer pricing-dokumentationen skal tilsidesættes som mangelfuld, jf. f.eks. UfR 2021.3179H. Herefter følger det, at skattemyndighederne har været berettiget til at skønne over indkomsten fra de kontrollerede transaktioner, jf. den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Det Interkvartile interval

EET Group gør gældende, at der ikke er grundlag for at anvende det interkvartile interval i deres prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner. Dette er ikke korrekt, og den manglende brug af det interkvartile interval, uden at der er særlige holdepunkter, der taler herfor, viser i sig selv, at der ikke er handlet på armslængdevilkår.

Der er i sagen således intet belæg for, at det fulde interval skulle finde anvendelse. Tværtimod er SKATs – og Landsskatterettens – brug af det interkvartile interval helt i overensstemmelse med TPG og almindelig praksis hos såvel selskaber, rådgivere og skattemyndighederne.

Selvom processen med udsøgning af de sammenlignelige priser er udført så godt som muligt, vil det stadigvæk forekomme, at sammenligningsgrundlaget ikke er perfekt, jf. TPG 2017, pkt. 3.57. Blandt andet kan begrænsninger i de informationer, som er tilgængelige ved udsøgningen af datagrundlaget medføre, at sammenligningsgrundlaget indeholder sammenlignelighedsfejl.

I praksis vil sammenligningsgrundlaget altid indeholde sammenlignelighedsfejl, hvilket beror på den metode, som anvendes ved udsøgningen af de selskaber, der indgår i en databaseundersøgelse. Det er ved udsøgningsprocessen ikke muligt ved gennemgang af regnskabsdatabaser, hjemmesider m.v. at identificere alle de nødvendige oplysninger om selskaberne til at sikre, at selskaberne er perfekt sammenlignelige med hensyn til de fem sammenlignelighedsfaktorer: 1) Kontraktvilkår, 2) funktioner, aktiver og risici 3) produktets eller ydelsens egenskaber, 4) økonomiske omstændigheder og markedsmæssige betingelser samt 5) forretningsstrategier. Samtlige af de relevante oplysninger er ganske enkelt ikke tilgængelige, og det er derfor helt almindelig praksis blandt såvel de skattepligtige (selskaberne og deres rådgiver) som skattemyndighederne at bruge statistisk metode – i almindelighed det interkvartile interval – til at forøge pålideligheden af benchmarket.

At det interkvartile interval anvendes i praksis støttes desuden af forslaget til Rådets direktiv om transfer pricing, der blev fremsat i september 2023. I forslagens artikel 12 er det fastsat, at det interkvartile interval som udgangspunkt skal anvendes, medmindre skatteyderen eller skattemyndigheden beviser noget andet, og i de indledende bemærkninger til artikel 12 er det anført, at dette er i overensstemmelse med bedste internationale praksis.

Skattestyrelsen har endvidere undersøgt praksis hos selskaber og rådgivere vedrørende brugen af henholdsvis det interkvartile interval og det fulde interval. Konklusionen på undersøgelsen er, at det interkvartile interval anvendes i 95 procent af de analyserede transaktioner og det fulde interval i 5 procent af transaktionerne, samt at det fulde interval typisk kun er anvendt, hvor den te-

stede parts resultater ligger uden for det interkvartile interval. Konklusionen er endvidere, at i sager, hvor der anvendes databaseundersøgelser, er TNM-metoden (97 procent) den klart mest anvendte transfer pricing-metode. Derudover viser undersøgelsen, at størstedelen (61 procent) af de undersøgte databaseundersøgelser er udarbejdet med en population på mellem 5 og 15 selskaber.

Derfor er det helt i overensstemmelse med teori og praksis, herunder EET Groups egen undersøgelse heraf, at SKAT (og Landsskatteretten) har anvendt det interkvartile interval. Det er EET Groups bevisbyrde, at det er udtryk for armslængdepris, når prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner ikke er sket ved brug af det interkvartile interval. Denne bevisbyrde er ikke løftet.

Ved benchmarkundersøgelser vil der nærmest pr. definition foreligge sammenlignelighedsdefekter, og når EET Group vil anvende det fulde interval, må selskabet føre et meget sikkert bevis for, at benchmarkselskaberne er fuldstændig sammenlignelige. Et sådant bevis har selskabet end ikke forsøgt at føre. Tværtimod erkender EET Group selv flere steder, at det ved databaseundersøgelserne ikke var muligt at finde perfekt sammenlignelige selskaber. Allerede derfor er selskabets brug af det fulde interval udelukket.

Konkret foreligger der også sådanne usikkerheder i forhold til sammenligneligheden af benchmarkselskaberne, at der – med støtte i TPG – er grundlag for at indsnævre armslængdeintervallet. Der er således en væsentlig forskel imellem de udsøgte benchmarkselskaber og EET-salgsselskaberne i relation til varelagfunktionen og varelageret. Blandt andet som følge af dette har benchmarkselskaberne en væsentlig højere omkostningsprocent under bruttoavance-niveau end EET-salgsselskaberne. Dette forhold sammenkoblet med sammenhængen mellem bruttoavanceprocent og omkostningsprocenten gør, at benchmarkselskaberne ikke er fuldt ud sammenlignelige med EET-salgsselskaberne.

Det forhold, at der i benchmarkundersøgelsen for 2012 kun er sammenlignet med 7 selskaber, kan ikke føre til et andet resultat. Til sammenligning kan der henvises til Østre Landsrets dom gengivet i SKM 2023.628Ø (anket), hvor SKAT havde fundet 9 sammenlignelige selskaber og herefter anvendt det interkvartile interval til at fastlægge armslængdeintervallet, hvilket landsretten ikke fandt kunne tilsidesættes. Der kan endvidere henvises til den ovenfor nævnte undersøgelse fra Skattestyrelsen, hvoraf det fremgår, at det interkvartile interval også anvendes, når der er tale om mindre populationer.

Hertil kommer, at EET Group ikke har dokumenteret, at det er markedsvilkår, at salgsselskabernes indtjening skal ligge over det interkvartile interval. Det er EET Groups bevisbyrde at dokumentere de lokale salgsselskabers betydning. Denne betydning er ikke dokumenteret ved selskabets henvisning til koncernens produktmiks, høje bruttoavance og stordriftsfordele. Tværtimod under-

støtter det af selskabet fremlagte salgsmateriale, at udviklingen i koncernen kan tilskrives EET Group. Såvel produktporteføljen, herunder udviklingen af egne produkter, den centraliserede IT-plattform samt det centraliserede lager er alle funktioner, der tilhører EET Group. Dette understøtter, at det ikke er udtryk for armslængdevilkår, når salgsselskabernes indtjening ligger over det interkvartile interval.

Der er i skønserklæringen endvidere intet belæg for, at brugen af det interkvartile interval ved transfer pricing-reguleringen af EET Group er uberettiget. EET Group har heller intet anført, som gør selskabet berettiget til at fravige den beregningsmetode ("QUARTILE.INC"), som EET Groups rådgivere selv konsekvent og ad flere omgange har anvendt (og fortsat anvender) i transfer pricing-dokumentationen, og hvorom der ikke tidligere har været tvist, til fordel for en anden metode. Selv hvis der skal anvendes en anden metode, har selskabet intet anført, som godtgør, at denne anden metode i så fald skal være "QUARTILE.EXC".

Konkret er det fulde interval desuden så bredt, at abnorme resultater vil kunne accepteres som armslængdevilkår, hvis det anvendes. For indkomståret 2010 er bredden af det fulde interval for benchmarkselskaberne således 10,3 pct. på EBIT-niveau og 25,3 pct. på bruttoavanceniveau. For indkomståret 2012 udgør bredden af det fulde interval 6,9 pct. på EBIT-niveau og 26,6 pct. på bruttoniveau.

Det bemærkes endvidere, at hvis alle salgsselskabernes bruttomargin sættes til minimum (██████████) for indkomståret 2011, så opnår salgsselskaberne tilsammen en EBIT-margin på -1,9 pct. Hvis det fulde interval anvendes, vil det således kunne accepteres som armslængdevilkår, at salgsselskaberne opnåede tab på samhandlen. Omvendt vil det, hvis alle salgsselskaberne opnåede en bruttomargin på maksimum (██████████), medføre en betydelig indtjening på bekostning af EET Group med store tab til følge for dette selskab.

Dette vil helt åbenbart ikke være i overensstemmelse med princippet om, at hver part skal honoreres i overensstemmelse med de funktioner og risici, som parterne påtager sig i transaktionen. EET Group har også beskrevet salgsselskaberne som lavrisikoselskaber uden væsentlige aktiver og uden ejerskab til immaterielle aktiver. En analyse af salgsselskabernes aktiver og funktioner vil derfor heller ikke berettige salgsselskaberne til så høj en overskudsgrad modsat det danske moderselskab, som besidder alle de immaterielle aktiver.

Kort sagt er det et absurd resultat, hvis salgsselskaberne, der er lavrisikoselskaber, ved brug af det fulde interval skulle kunne få et betydeligt tab. Det betyder helt enkelt, at alle bruttoprocenter i selskabets benchmark – altså det fulde interval – ikke er udtryk for markedspriser.

Når dette er tilfældet, er det en simpel nødvendighed at indsnævre feltet ved brug af statistisk metode. Den meget store spredning mellem resultaterne viser således helt entydigt, at det fulde interval er for bredt til at kunne anvendes i sin helhed og dermed i strid med ligningslovens § 2.

Medianen

Landsskatteretten har for de salgsselskaber, hvis indtjening har været uden for det interkvartile interval, justeret indtjeningen til nærmeste kvartil. Dette er ikke korrekt, og Skatteministeriet gør gældende, at der i overensstemmelse med fast praksis i stedet skal ske en justering til medianen. Hverken Landsskatteretten eller EET Group har således godtgjort, at der er grundlag for at anvende et andet punkt i det interkvartile interval, når der som i nærværende sag er grundlag for en justering.

Udgangspunktet efter TPG er, at der ved justeringen skal anvendes "measures of central tendency", typisk medianen, jf. TPG 2017, pkt. 3.62. Skal dette udgangspunkt fraviges, sådan at der anvendes et andet punkt i armlængdeintervallet, f.eks. tredje kvartil, kræver det en konkret begrundelse.

Landsskatteretten fandt i sin afgørelse, at der er sammenlignelighedsdefekter i databaseundersøgelserne. Det er de samme forhold, dvs. sammenlignelighedsdefekterne, der både begrunder brugen af et indsnævret interval ved bedømmelsen af, hvilke transaktioner der skal justeres, og at der ved ansættelsen (som udgangspunkt) skal justeres til medianen, et vægtet gennemsnit eller lignende.

Skatteankestyrelsen havde da også indstillet til Landsskatteretten, at forhøjelsen skulle ske til medianen. Landsskatteretten fraveg imidlertid udgangspunktet og justerede indkomsten til nærmeste punkt i det interkvartile interval (her tredje kvartil). Landsskatteretten henviste herved blot til, at salgsselskaberne udfører distributørfunktioner, som funktionsmæssigt er sammenlignelige med de udsøgte selskaber indenfor armlængdeintervallet, og at SKAT ikke havde bevist, at selskaberne indenfor armlængdeintervallet ikke havde indtjening på armlængdevilkår. At salgsselskaberne udfører distributørfunktioner, som "funktionsmæssigt er sammenlignelige med de udsøgte selskaber indenfor armlængdeintervallet", er imidlertid selve forudsætningen for udvælgelsen af benchmarkselskaberne. Var benchmarkselskaberne ikke til en vis grad funktionsmæssigt sammenlignelige, var de slet ikke med i benchmarket – der er altså tale om en "sine qua non". En henvisning til en vis funktionsmæssig sammenlignelighed kan således ikke begrunde en justering til det nærmeste punkt i det interkvartile interval.

Det er endvidere en fejl, at Landsskatteretten placerer bevisbyrden hos SKAT. Det påhviler ikke SKAT at (mod-)bevise, at alle punkter i intervallet er et "TP-

punkt". Det påhviler i stedet den, som vil fravige udgangspunktet i TPG om brugen af medianen, at føre bevis herfor. Et sådant bevis foreligger ikke.

Justeringen til medianen er desuden udtryk for en lempelig tilgang i det konkrete tilfælde, idet EET-salgsselskabernes indtjening reelt burde ligge under medianen, da de sammenligner med selskaber, som har flere funktioner og flere risici, og som derfor også må forventes at tjene mere, herunder have en højere bruttoavance.

Yderligere salgsselskaber skal forhøjes

Det kan på baggrund af opdaterede databaseundersøgelser vedrørende indkomståret 2010 og 2011 lægges til grund, at såfremt disse opdaterede benchmarkundersøgelser havde været anvendt i samtlige af de omtvistede indkomstår, ville selv en bruttoavancetilgang medføre, at der skal ske yderligere forhøjelser end sket med Landsskatterettens afgørelse, idet langt hovedparten af salgsselskabernes indtjening falder uden for det interkvartile interval. Dette betyder samtidig, at Landsskatterettens skøn, der er baseret på EET Groups benchmark, der er baseret på ikke sammenlignelige udsøgningskriterier, er udøvet på et forkert grundlag.

EET Group har til støtte for sine påstande navnlig anført, at armslængdeprincippet og reguleringen heraf i ligningslovens § 2 og TPG først og fremmest indebærer en pligt til, at EET Groups salg af varer til salgsselskaberne skulle ske på tilsvarende vilkår, som EET Group kunne have aftalt vedrørende salg af varer til uafhængige salgsselskaber under samme omstændigheder. Denne pligt har EET-koncernen fuldt ud levet op til.

De danske transfer pricing-regler stiller ingen krav om, hvilke principper virksomhederne skal anvende til brug for prisfastsættelsen i koncerninterne transaktioner. Transfer pricing-reglerne stiller alene krav om, at faktisk anvendte priser skal svare til, hvad uafhængige parter kunne have aftalt under tilsvarende omstændigheder, og om at virksomhederne skal teste – ved brug af en egnet transfer pricing-analysemetode – hvorvidt kravet om armslængdevilkår er overholdt.

Prisfastsættelsen mellem EET Group og salgsselskaberne var – og er – baseret på cost plus-metoden. Denne prisfastsættelsesmetode svarer til branchestandarden og i øvrigt også til, hvordan salgsselskaberne foretager deres prisfastsættelse over for deres eksterne kunder.

Udover at cost plus-metoden svarer til, hvordan uafhængige parter i branchen typisk foretager prisfastsættelsen, er metoden også velegnet til at sikre overholdelse af armslængdeprincippet, fordi den sikrer leverandøren (konkret EET Group) dækning for de transaktionsrelevante omkostninger såvel som et profit-

element. I sagen er EET-koncernens brug af cost plus-metoden til selve prisfastsættelsen veldokumenteret. Prisfastsættelsen mellem EET Group og salgsselskaberne er altså sket efter en kommercielt velbegrundet metode, der samtidig er egnet til at sikre armslængdevilkår.

EET-koncernen har gennemført sin transfer pricing-analyse med udgangspunkt i salgsselskaberne med det formål at teste deres indkøbspriser. Alternativt kunne EET have søgt at teste EET Groups salgspriser, men det var ikke i praksis muligt at finde et egnet sammenligningsgrundlag.

For så vidt angår testen af salgsselskaberne, blev det – henset til præferencen for "interne sammenligningstransaktioner" – overvejet, om det var muligt at foretage analysen ved at sammenligne salgsselskabernes salg af varer købt fra EET Group med salgsselskabernes salg af varer købt fra eksterne parter. Som følge af et utilstrækkeligt overlap af sammenlignelige transaktioner og som følge af koncernens brug af FIFO-princippet, var en sådan sammenligning imidlertid ikke mulig.

EET-koncernen valgte derfor at foretage transfer pricing-analysen ved at sammenligne salgsselskabernes bruttomarginer med bruttomarginerne hos sammenlignelige uafhængige selskaber. Denne grundlæggende analysemetode er i overensstemmelse med TPG og svarer til videresalgsprismetoden. Metodevalget var båret af, at videresalgsprismetoden grundlæggende tester bruttomarginer, hvilket netop er grundlaget for den faktiske prisfastsættelse både i branchen generelt og konkret hos EET. Dermed sikrede metodevalget – i overensstemmelse med TPG 2010, pkt. 2.10 – den højest mulige grad af nærhed til transaktionen.

Til brug for transfer pricing-analysen foretog EET-koncernens rådgivere løbende hen over sagsperioden omfattende og detaljerede databaseanalyser med henblik på at identificere et egnet sammenligningsgrundlag (bruttomarginer hos egnede sammenligningsselskaber). De gennemførte transfer pricing-analyser viste, at salgsselskaberne i EET-koncernen opnåede bruttomarginer (forskellen mellem salgspriser og købsomkostninger i procent af omsætningen) svarende til, hvad sammenlignelige uafhængige selskaber kunne opnå. Da salgsselskaberne undtagelsesfrit solgte deres varer til uafhængige parter, dokumenterede analyseresultatet, at salgsselskabernes købsomkostninger (relateret til de koncerninterne varetransaktioner) samlet set var på armslængdevilkår.

Det forhold, at salgsselskaberne i [REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED] havde ikke ubetydelige varekøb fra eksterne parter, påvirkede ikke robustheden af konklusionen ifølge transfer pricing-analysen. Det skyldtes først og fremmest, at EET Group udbød samtlige varer til samme priser til alle salgsselskaberne. Den ensartede prissætning sammenholdt med, at langt størstedelen af salgsselskaberne

var upåvirkede af eksterne varekøb og opnåede bruttomarginer på armslængdeniveau, fører til den entydige konklusion, at også prissætningen over for salgsselskaberne i [REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED] var på armslængdevilkår. Hertil kommer, at disse selskabers bruttomarginer også individuelt var på niveau med bruttomarginerne hos sammenligningsselskaberne.

Endelig kunne det konstateres, at bruttomarginerne hos salgsselskaberne reflekterede de individuelle salgsselskabers produktporteføljer, således at de selskaber, som solgte en overvægt af eksempelvis reservedele, realiserede højere gennemsnitlige dækningsgrader end de salgsselskaber, som solgte en overvægt af letomsættelige "mærkevarer". Også denne indkomstfordeling understøttede konklusionen om, at de koncerninterne transaktioner var gennemført på armslængdevilkår.

Skatteministeriet har i stævningen givet udtryk for, at EET-koncernens transfer pricing-metode generelt skulle være egnet til, "at indtjeningen fra de kontrollerede transaktioner helt eller delvist placeres i lande, hvor skatteprocenten er lavere." Det må konstateres, at Skatteministeriets bekymring i nærværende sag er ubegrundet. EET-koncernen har således samlet set betalt cirka 3 mio. kr. mere i selskabsskat ved at betale skat i overensstemmelse med EET-koncernens selvangivelser, end hvis EET-koncernen i stedet havde selvangivet og betalt skat i overensstemmelse med de korrektioner, der følger af SKATs afgørelse.

Skatteministeriet kan herefter alene få medhold i, at der er grundlag for at erstatte EET Groups selvangivne indkomst i relation til de koncerninterne salgstransaktioner med SKATs skøn, såfremt Skatteministeriet beviser, at EET Groups transfer pricing-dokumentation led af så graverende mangler, at dokumentationen skal sidestilles med manglende dokumentation.

I nærværende sag er det objektivt konstaterbart, at EET Groups transfer pricing-dokumentation ikke var mangelfuld i en sådan grad, at den kan tilsidesættes. SKAT anvendte således udelukkende informationerne i transfer pricing-dokumentationen til både at vurdere, at der ifølge SKAT var handlet i strid med armslængdeprincippet, og til at vurdere, hvad der ifølge SKAT udgjorde armslængdevilkår. Allerede af denne grund er der ikke grundlag for at tilsidesætte EET Groups transfer pricing-dokumentation.

Hertil kommer, at den kritik, som Skatteministeriet har rettet mod EET Groups transfer pricing-dokumentation i det hele er uberettiget. Ministeriet har for det første gjort gældende, at EET skulle have anvendt en metode, der strider imod de af TPG anviste primære metoder. For det andet, at det forhold, at EET-koncernen ikke er i stand til at segmentere resultatopgørelserne imellem varer købt koncerninternt og koncerneksternt, i sig selv skulle udgøre en så kvalificeret mangel, at Transfer pricing-dokumentationen kan tilsidesættes. For det tred-

je, at det forhold, at EET-koncernen ikke i transfer pricing-analysen har foretaget en indsnævring til det interkvartile interval, skulle udgøre en tilsvarende kvalificeret mangel. Ingen af disse indsigelser er berettigede.

Ministeriets første indsigelse – om metodevalget – baserer ministeriet på et synspunkt om, at EET Group i transfer pricing-dokumentationen har angivet, at transfer pricing-analysen er foretaget ved brug af TNM-metoden på bruttoavanceniveau, hvilket ifølge ministeriet ikke er muligt, hvorfor metoden strider mod TPG. I SKAT's afgørelse kvalificerer SKAT imidlertid den anvendte metode som videresalgsmetoden. Det ses intetsteds, at Skatteministeriet tager afstand fra denne kvalifikation, endsige på hvilket grundlag det i givet fald skulle være. Tværtimod anfører ministeriet i replikken, at "Det forekommer dog som om, at EET Group reelt anvender the resale price method på selskabsniveau".

Det er mestendels en strid om ord, hvorvidt den af EET Group anvendte metode benævnes som en TNM-analyse på bruttoavanceniveau eller en analyse baseret på videresalgsmetoden. I alle tilfælde er en eventuel forkert benævnelse af den anvendte analysemetode ikke en så kvalificeret mangel, at det kan føre til en tilsidesættelse af transfer pricing-dokumentationen, jf. tilsvarende Vestre Landsrets upåankede dom gengivet i SKM2020.397. Hertil kommer, at det i øvrigt følger af TPG 2010, pkt. 2.9, at det står skatteyderne frit for at benytte alternative transfer pricing-metoder, når disse er mere egnede end de klassiske metoder anbefalet af OECD set i lyset af skatteyderens konkrete faktiske forhold og det tilgængelige datagrundlag. Indsigelsen er således uden betydning for sagen.

Skatteministeriets anden indsigelse er, at det skulle udgøre en kvalificeret mangel, at der i transfer pricing-dokumentationen ikke er foretaget en segmentering af resultatopgørelserne imellem varer købt koncerninternt og varer købt koncerneksternt. Ministeriets synspunkt er imidlertid – om overhovedet – alene potentielt relevant i relation til salgsselskaberne i [REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED], da ingen af de øvrige salgsselskaber i sagsperioden havde koncerneksterne køb af et omfang, som på nogen måde kunne påvirke indkomstopgørelsen på hverken brutto- eller nettoniveau. EET Group har endvidere påvist, at det i praksis er umuligt at foretage den af Skatteministeriet efterspurgte segmentering i den konkrete sag.

Selv hvis en segmentering principielt kunne anses for et forhold, der kan indrages og belyses i en transfer pricing-dokumentation, må det endvidere konstateres, at spørgsmålet om segmentering heller ikke i relation til selskaberne i [REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED] kan udgøre en relevant mangel. Det skyldes, at EET Group har anvendt samme priser over for samtlige salgsselskaber samtidig med, at de øvrige salgsselskaber ikke havde koncerneksterne varekøb i et om-

fang, som på nogen måde kunne påvirke validiteten af analyseresultaterne. Da transfer pricing-analyserne (også for disse selskaber) viste, at den koncerninterne samhandel var gennemført på armslængdevilkår, må det samme nødvendigvis være tilfældet også i relation til selskaberne i [REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED], når prisfastsættelsen var identisk over for alle salgsselskaber.

Endelig bemærkes, at spørgsmålet om segmentering har præcis samme relevans (eller mangel på samme) i relation til den af Skatteministeriet foretrukne TNM-metode, som i relation til EET Groups analysemetode. Også af den grund, kan det ikke føre til en tilsidesættelse af transfer pricing-dokumentationen, at EET Group ikke har foretaget en segmentering, som det konkret er umuligt at foretage.

Ministeriets sidste synspunkt til støtte for, at transfer pricing-dokumentationen skal tilsidesættes, er, at EET Group ikke i forbindelse med sin transfer pricing-analyse har foretaget en indsnævring af armslængdeintervallet til alene at udgøre det interkvartile interval. Det følger imidlertid af fast praksis, at selv ikke hvis ministeriet "rejser berettiget tvivl om sammenligningsanalysen" kan det i sig selv føre til en tilsidesættelse af transfer pricing-dokumentationen, jf. eksempelvis Højesterets dom i UfR 2020.3156H og Østre Landsrets dom i UfR2022.4735. Allerede derfor må ministeriets synspunkt afvises. Hertil kommer, at transfer pricing-dokumentationen for fuldstændighedens skyld indeholder opgørelser af interkvartile intervaller, og at der konkret intet grundlag var for at benytte det interkvartile interval til at foretage en indsnævring af armslængdeintervallet.

Når skatteyder som her har udarbejdet behørig transfer pricing-dokumentation, påhviler der skattemyndighederne en dobbelt bevisbyrde. Konkret skal Skatteministeriet således først bevise, at prisfastsættelsen vedrørende varetransaktionerne mellem EET Group og salgsselskaberne stred mod armslængdeprincippet, og dernæst at SKATs skøn er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Skatteministeriet har ikke løftet nogen del af denne bevisbyrde.

Skatteministeriets bevisførelse for, at der konkret skulle have været handlet i strid med armslængdeprincippet, baserer sig i nærværende sag alene på SKATs alternative skøn. Et alternativt skøn, som det SKAT har foretaget i nærværende sag, kan imidlertid aldrig udgøre "sin egen hjemmel". Det kan ikke i sig selv bevise, at der er handlet i strid med armslængdeprincippet, jf. tilsvarende eksempelvis Vestre Landsrets dom i SKM2020.397 og Østre Landsrets dom i UfR 2022.4735. Dette gælder så meget desto mere, når det alternative skøn ikke er rettet mod at identificere det fulde armslængdeinterval, men derimod sigter til at identificere et så snævert interval som muligt (med deraf følgende væsentlige indkomstforhøjelser til følge).

SKATs skøn er endvidere baseret på en grundlæggende uegnet metode og et forkert grundlag, hvorfor skønnet ikke overraskende fører til åbenbart urimelige resultater.

Hvis landsretten alligevel måtte finde, at der grundlag for at foretage en ansættelsesændring, er udgangspunktet, at denne ansættelsesændring må baseres på det skøn over armslængdevilkår, som Landsskatteretten har foretaget. Landskatteretten er således den højeste skatteansættende myndighed i Danmark, og det følger af fast praksis, at et (berettiget) skøn foretaget af Landsskatteretten kun kan tilsidesættes af domstolene, såfremt der føres et sikkert bevis for, at skønnet skal ændres, jf. eksempelvis UfR 2019.1446H, UfR 2020.3156H og SKM 2020.397V. Skatteministeriet har ikke ført et sådan sikkert bevis for, at der – såfremt en skønsmæssig ansættelse er berettiget – er grundlag for at tilsidesætte Landsskatterettens skøn og erstatte det med SKATs skøn.

Sammenlignelighedsanalysen

EET Group gør gældende, at sammenlignelighedsanalysen i henhold til transfer pricing-reglerne skal ske ved sammenligning af bruttomarginerne for henholdsvis EET's salgsselskaber og de uafhængige benchmarkselskaber og ikke ved sammenligning af nettomarginerne, som SKAT har truffet afgørelse om.

Det er konkret mest retvisende at bruge en bruttoavancebaseret metode til at teste prisfastsættelsen af de koncerninterne varesalg, fordi EET Group faktisk fastsætter sine priser efter en cost plus-metode, som også er bruttoavancebaseret. Testmetoden kommer herved så tæt som muligt på den koncerninterne omsætning, som er til prøvelse. TPG fremhæver, at der gælder en præference for en så høj grad af nærhed til transaktionen og en så høj grad af sammenlignelighed som muligt. På denne måde undgås en række af fejlkilderne ved nettoavancebaserede metoder, såsom SKATs metode.

EET Group har med bistand fra professionelle rådgivere fået udarbejdet omfattende databaseundersøgelser, der ved brug af kvantitative og kvalitative screeninger har fundet de mest pålidelige, uafhængige benchmarkselskaber, der alle opererer inden for samme branche som EET-koncernen. Benchmarkselskabernes bruttomarginer er opgjort så præcist som muligt ud fra det tilgængelige datagrundlag, og hverken SKAT eller Skatteministeriet har påvist nogen mere sammenlignelige benchmarkselskaber eller nogen mere præcis måde at opgøre deres bruttomarginer på. EET Group har herudover korrigeret salgsselskabernes bruttomarginer for uvedkommende faktorer både på indtægts- og udgiftsiden, så det sikres, at bruttomarginerne er opgjort så ensartet og præcist som muligt. EET har desuden fremlagt et omfattende materiale, der viser afstemningerne mellem de lokale årsregnskaber, EET Groups interne konsolideringsregnskab og Transfer pricing-dokumentationen for henholdsvis indkomståret 2010, 2011 og 2012.

Når skatteyder har foretaget en begrundet armslængdeanalyse, påhviler det skattemyndighederne konkret at tage udgangspunkt i denne metode. EET Groups metodevalg kan således kun tilsidesættes, hvis Skatteministeriet påviser, at metodevalget konkret er uegnet, og at der ikke kan justeres for eventuelle sammenlignelighedsdefekter. Skatteministeriet har ikke løftet denne bevisbyrde.

Det er anført i SKATs afgørelse som en mangel ved transfer pricing-dokumentationens sammenlignelighedsanalyse, at den ikke sondrer "mellem forskellige markeder og brancher", og at der "ikke er taget selvstændig stilling til hvert selskabs funktioner, aktiver og risici". Der er imidlertid ikke grund til at sondre mellem forskellige brancher, fordi alle EET's salgsselskaber og alle benchmarkselskaberne driver virksomhed i den samme branche.

EET's salgsselskabers og benchmarkselskabernes funktioner, aktiver og risici er også sammenlignelige. EET's salgsselskaber udgør således "frontlinjen" i EET-koncernen, og de opbygger og udvikler markederne, sætter selv deres egne priser, har som de eneste kontakten med kunderne og styrer deres egen markedsføring. Som en følge af disse funktioner bærer salgsselskaberne – ligesom benchmarkselskaberne – risikoen for at realisere underskud, hvis de ikke formår at skabe en omsætning, der overstiger deres omkostninger. Det er derfor forkert, når SKAT og Skatteministeriet fokuserer ensidigt på salgsselskabernes risici og ikke forholder sig til salgsselskabernes væsentlige funktioner.

For så vidt angår forskelle mellem landemarkeder har EET Group taget højde herfor ved sin fortolkning af sammenlignelighedsanalysens resultater. EET Group har f.eks. taget højde for, at det [REDACTED] salgsselskab i sagsperioden solgte mange højavanceprodukter og derfor realiserede høje bruttomarginer. SKAT har derimod ikke taget højde herfor i sin afgørelse, men har rent skematisk aflæst og fastsat salgsselskabets nettomarginer til 2,5 pct. Dette er en fejl, og OECD beskriver da også i TPG 2010, pkt. 3.4, at det er god skik ("accepted good practice") at afslutte en sammenlignelighedsanalyse med at fortolke de indsamlede data i den forretningsmæssige kontekst, før armslængdeprisen fastlægges.

SKAT har desuden anført, at det er en mangel ved EET Groups bruttoavancebaserede metode, at der ikke "sondres mellem forskellige produktkategorier." Forklaringen herpå er, at det konkret ikke har været muligt at finde offentligt tilgængelige markedsdata for sammenlignelige salgsselskaber inden for IT-branchen, som er opdelt for henholdsvis egne varemærker og generiske produkter. De tilgængelige databaser har alene indeholdt data for de uafhængige salgsselskabers salg af deres samlede produktportefølje. Ved en grundig udvælgelse af benchmarkselskaberne har EET Group imidlertid i videst muligt omfang sikret sig, at benchmarkselskaberne er sammenlignelige med EET-

salgsselskaberne. EET Groups databaseundersøgelser er således udtryk for det bedst mulige sammenligningsgrundlag, som var tilgængeligt ved udarbejdelsen af transfer pricing-dokumentationen i de respektive indkomstår. Selskabernes produkter hindrer derfor heller ikke en analyse på bruttoavanceniveau.

EET Group er desuden enig med Skatteankestyrelsen og Landsskatteretten i, at "eventuelle forskelle i regnskabsstandarder hos salgsselskaberne og de sammenlignelige selskaber får mindre betydning for armslængdeintervallet, da intervallet inddrager data fra et væsentligt antal selskaber, og derfor vil sådanne justeringer have mindre betydning for intervallet i sin helhed." EET Group er også enig med både Skatteankestyrelsen og Landsskatteretten i, at EET Group "har foretaget beregninger af bruttoavancer, der med tilstrækkelig sikkerhed kan inddrages i sammenlignelighedsanalysen." Skatteministeriets opfordringer ændrer ikke herpå.

Landsskatteretten har tilsvarende konkluderet, at EET Group ved udarbejdelse af databaseundersøgelserne har taget tilstrækkeligt højde for fravalg af sammenlignelige selskaber med bogførte immaterielle aktiver samt fravalg af selskaber med en vis lagerkapacitet. Dette har EET Group gjort ved i hvert indkomstår at vælge de konkrete søgekriterier, der gav de mest pålidelige resultater. Disse begrænsninger bekræftes af, at SKAT og Skatteministeriet på intet tidspunkt selv har fremsøgt og påpeget alternative benchmarkselskaber, som er mere sammenlignelige, end dem EET konkret har fundet. SKAT og Skatteministeriet har alene anført, at der er visse forskelle i udsøgningskriterierne for hvert af indkomstårene, men har ikke påvist nogen konkret relevans heraf eller påpeget bedre alternativer til de valgte benchmarkselskaber. Dette løfter naturligvis ikke Skatteministeriets bevisbyrde.

Landsskatteretten fandt endvidere, at EET Groups sammenligning af bruttomarginer "med rette er anvendt", selvom Landsskatteretten udtrykkeligt var opmærksom på, at SKAT havde begrundet sin afgørelse på en antagelse om, at der er store forskelle på driftsomkostningsintensiteten hos de sammenlignelige selskaber.

Skatteministeriet har under retssagen gentaget synspunktet under en ændret betegnelse. Skatteministeriet har således gjort gældende, at forskelle i benchmarkselskabernes kapacitetsomkostninger (benævnt som "OPEX" af Skatteministeriet) udgør en fejlkilde, når der sammenlignes på bruttoavanceniveau, men ikke når der sammenlignes på nettoavanceniveau. EET Group har imødegået dette synspunkt under skriftvekslingen og påvist, at kapacitetsomkostninger, samt forskelle i disse, udgør en forvrængning af resultaterne i en sammenlignelighedsanalyse på nettoavanceniveau, fordi der ikke består en direkte sammenhæng mellem kapacitetsomkostninger og de koncerninterne varepriser, som er kernen i denne transfer pricing-sag. EET Group har endvidere påvist, at hvor en

virksomheds kapacitetsomkostninger kan have en potentiel, indirekte påvirkning på bruttoavancen, men ikke altid vil have det, vil en virksomheds kapacitetsomkostninger direkte påvirke nettoavancen. Årsagen hertil er, at kapacitetsomkostninger medregnes i nettoavancen og dermed påvirker den direkte. Derimod medregnes kapacitetsomkostninger ikke i bruttoavancen.

Derudover kan forholdet mellem en virksomheds kapacitetsomkostninger og omsætning være påvirket af mange forhold, f.eks. at selskaber har forskellig omsætningsvolumen, der direkte afspejles i en højere nettomargin for den pågældende virksomhed, men ikke direkte afspejles i en højere bruttomargin. Dette udgør en fejlkilde ved en test på nettoavanceniveau, der mindskes ved en test på bruttoavanceniveau, jf. TPG 2010, pkt. 2.70.

Dernæst bestrides det, at forskelle i kapacitetsomkostninger "er en stærk indikation" på forskellige funktioner blandt selskaber, som Skatteministeriet gør gældende. Til illustration købte EET-salgsselskaberne alle varer fra EET Group til de samme priser og videresolgte disse til salgsselskabernes kunder til priser, som de selv fastsatte. EET-salgsselskaberne realiserede imidlertid i sagsperioden forskellige økonomiske resultater. Hvor alle salgsselskaberne realiserede positive og stabile bruttomarginer (varierende fra cirka [REDACTED] pct.), realiserede salgsselskaberne vidt forskellige nettomarginer (varierende fra cirka [REDACTED] pct. til negative nettomarginer).

Det er udtryk for en misforståelse, når Skatteministeriet antager, at dette skulle udgøre en stærk indikation på, at der kan være forskellige funktioner og/eller flere funktioner blandt salgsselskaberne. EET-salgsselskaberne havde netop identiske funktioner. Forskellene i salgsselskabernes nøgletal skyldes i stedet en række andre faktorer, f.eks. om der er tale om et nystartet selskab eller et veletableret selskab med høj omsætningsvolumen og betydelige stordriftsfordele, om salgsselskabet sælger mange højavanceprodukter, konkurrencesituationen på de forskellige landes markeder, og/eller om salgsselskaberne på egen hånd har indgået fordelagtige aftaler med uafhængige parter eller i øvrigt er bedre til at sælge varer på deres respektive marked end andre af salgsselskaberne. Det er forhold som disse – og i særlig grad spørgsmålet om volumen – der for salgsselskaberne var afgørende for, at nogle i sagsperioden opnåede væsentligt højere nettomarginer end andre, selvom salgsselskaberne kunne købe varer fra EET Group til de samme priser.

Sammenfattende kan det konstateres, at sådanne omkostninger potentielt indirekte kan påvirke bruttoavancen, men altid vil have en direkte påvirkning på nettoavancen. Da forskelle i kapacitetsomkostninger således udgør en forvrængning af resultaterne i sammenligningsanalysen på nettoavanceniveau, taler dette for at foretage sammenligningsanalysen på baggrund af bruttomarginer frem for på baggrund af nettomarginer.

Alle databaseundersøgelserne skal indgå i en samlet analyse

Det gælder som et grundlæggende princip for alle forvaltningsmæssige afgørelser, at de skal baseres på et så rigtigt grundlag som muligt. I samme retning følger det af OECD's anvisninger i TPG, at skatteyderne kan fremlægge efterfølgende materiale med henblik på at understøtte skatteydernes transfer pricing-analyser, jf. TPG 2010, pkt. 3.61. Endelig har Højesteret konsekvent baseret sine afgørelser på de i sagerne samtlige tilgængelige analyser, herunder efterfølgende analyser udarbejdet under sagsførelsen for Højesteret.

EET Group gør gældende, at samtlige de i sagen foreliggende transfer pricing-analyser skal inddrages, således at salgsselskaberne skal testes imod benchmark-selskaberne fra alle 5 databaseundersøgelser i én samlet test med inddragelse af alle markedsdata fremlagt i sagen. Der er således ingen holdepunkter for, at transfer pricing-dokumentationerne, der ifølge Landsskatteretten hver for sig var fyldestgørende, bliver mindre fyldestgørende af at blive anvendt samlet. Hertil kommer, at transfer pricing-analyserne hver for sig og tilsammen når samme konklusion, nemlig at EET Group har handlet på armslængdevilkår med salgsselskaberne.

Det interkvartile interval

Ligningslovens § 2 fastslår, at koncernforbundne selskaber mv. i deres samhandel, skal anvende priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Bestemmelsen kræver således blot, at de priser og vilkår, som de koncernforbundne selskaber anvender, skal ligge inden for det (ofte brede) spænd, som realistisk kunne være aftalt mellem uafhængige parter under i øvrigt tilsvarende omstændigheder. Den relevante målestok efter ligningslovens § 2 er dermed det fulde armslængdeinterval.

Når skattemyndighederne som i denne sag omvendt argumenterer for en nærmest undtagelsesfri anvendelse af det interkvartile interval, sker det stort set altid med henvisning til TPG 2010, pkt. 3.57. Ifølge TPG er det imidlertid for det første en betingelse, at der er tale om et betydeligt antal observationer, før det giver mening at overveje brugen af statistiske værktøjer. For det andet henviser TPG til det interkvartile interval som et eksempel blandt andre muligheder. For det tredje bemærkes, at selv hvis der foreligger et betydeligt antal observationer (med mulige sammenligningsdefekter), er det ifølge TPG ikke nogen naturlov, at det er relevant at benytte statistiske metoder i forsøget på at identificere det mest korrekte (fulde) armslængdeinterval.

Allerede ved læsningen af TPG kan det således konstateres, at Skatteministeriets ukritiske brug af det interkvartile interval ikke har støtte i TPG. Det bemærkes endvidere, at denne læsning af TPG tillige er bekræftet i retspraksis, hvoraf

det således følger, at skattemyndighederne ikke kan pålægge skatteyderne at anvende det interkvartile interval til at halvere de af skatteyderne identificerede armslængdeintervaller, jf. eksempelvis dommene gengivet i SKM2020.397V, U2022.4735Ø og SKM2024.106B.

Det følger af TPG, at det efter omstændighederne "kan" være nyttigt at benytte statistisk metode med henblik på at imødegå sammenlignelighedsdefekter i et tilvejebragt datagrundlag, og OECD nævner i den forbindelse det interkvartile interval som et eksempel på en sådan metode. Forudsætningen for at benytte det interkvartile interval er således, at der i det konkrete tilfælde er tale om en relevant statistisk metode, der konkret kan afhjælpe sammenlignelighedsdefekter. Spørgsmålet er herefter, om der i nærværende sag er belæg i statistisk metode for at indsnævre de af EET identificerede sammenligningsdata til det interkvartile interval. Svaret på dét spørgsmål er ifølge to af hinanden uafhængige statistikprofessorer "nej".

Af den for landsretten fremlagte erklæring fra professor Mogens Steffensen fremgår det således for det første, at der kan være flere kilder til spredningen mellem resultaterne i et datasæt, herunder den kendsgerning, at fuldt sammenlignelige erhvervsdrivende kan tjene forskellige marginer. Dét forhold, at der er spredning mellem resultaterne, giver derfor ikke grundlag for at konkludere statistisk, at der er sammenlignelighedsdefekter. For det andet pointeres det, at en indsnævring til det interkvartile interval, hvorved 50 pct. af resultaterne udelukkes, ud fra en statistisk-faglig vurdering er højst ukonventionelt. Et almindeligt statistisk, fagligt udgangspunkt er at anvende et såkaldt signifikansniveau på 5 pct. Den af Skatteministeriet hævdede ukritiske brug af det interkvartile interval giver derfor en høj risiko for forkerte resultater. For det tredje pointeres det, at statistiske metoder kun bør anvendes, når sammenligningsporteføljen er tilstrækkeligt stor, hvilket som udgangspunkt kræver mindst 10 observationer. Også af denne grund må Skatteministeriets synspunkter afvises.

Erklæringen fra professor Mogens Steffensen dokumenterer således entydigt, at den af Skatteministeriet hævdede ukritiske brug af det interkvartile interval er grundløs og ofte i strid med almindelig statistisk metode og dermed også i strid med TPG 2010, pkt. 3.57. Dette indebærer, at Skatteministeriet må føre et sikkert bevis for den konkrete relevans af at anvende det interkvartile interval i nærværende sag. Udgangspunktet er, at det ikke kan pålægges skatteyderne arbitrært at eliminere 50 pct. af armslængdeintervallet.

Under sagens forberedelse for Østre Landsret er der tillige indhentet en skønserklæring fra professor i statistik, Søren Feodor Nielsen, som bekræfter, at Skatteministeriets ukritiske brug af det interkvartile interval må afvises, herunder som stridende imod statistisk metode. I erklæringen konstateres det for det første, at der er en statistisk faglig præference for et så stort datagrundlag som

muligt. Heraf følger, at man skal være meget varsom med at frasortere data, som man ikke er sikker på, er uegnet. I sig selv taler dette imod brugen af det interkvartile interval. For det andet, at det ikke er muligt at bruge det interkvartile interval eller andre statistiske principper til at imødegå mistanke om uidentificerede sammenlignelighedsdefekter. For det tredje, at det interkvartile interval er for lille et interval, hvis det, vi er interesseret i, er hele dataintervallet. Også af skønserklæringen følger det således, at Skatteministeriets ønske om en ukritisk brug af det interkvartile interval må afvises. Der er ganske enkelt tale om "et for lille interval".

Skatteministeriet har under sagens forberedelse gentagne gange udfoldet betydelige bestræbelser på at forsøge at vise, at såfremt det fulde interval lægges til grund, så kunne EET Group, henholdsvis salgsselskaberne, opnå en ekstremt høj eller ekstremt lav indtjening, hvis samtlige salgsselskaber lå i den ene eller den anden ende af det fulde interval. Skatteministeriets argumentation er uden relevans for sagen.

EET Group gør således gældende, at salgsselskabernes faktiske bruttomarginer er på armslængdeniveau, og at dette dokumenteres ved, at bruttomarginerne ligger inden for armslængdeintervallet for uafhængige, sammenlignelige benchmarkselskaber. Disse faktiske bruttomarginer varierer fra selskab til selskab, men ligger generelt i den høje ende af intervallet. Dette skyldes bl.a., at de fleste af salgsselskaberne solgte [REDACTED] i sagsperioden.

Brugen af det fulde interval range er ikke ensbetydende med, at salgsselskabernes bruttomarginer automatisk kan eller skal justeres op til at svare til intervallets maksimum (eller noget andet specifikt punkt i intervallet for den sags skyld). Det ville således oplagt være i strid med armslængdeprincippet, såfremt en større gruppe af selskaber alle opnåede fuldstændigt samme indtjening, uanset om denne så opgøres på brutto- eller nettoniveau.

Armslængdeintervallet er jo netop et interval, hvilket da også ses hos de sammenligningsselskaber, som EET Group har identificeret. De opnåede indtjeningsniveauer hos salgsselskaberne reflekterer netop dette interval, hvilket i øvrigt gælder både på brutto- og nettoniveau. Denne kendsgerning understøtter yderligere det faktum, at den koncerninterne samhandel er gennemført på armslængdevilkår. Landsretten kan derfor se bort fra ministeriets bemærkninger om ekstreme resultater baseret på fiktive bruttomarginer.

Der er endelig grund til at bemærke, at såfremt brugen af det interkvartile interval konkret eller i andre sager accepteres, så har SKAT (og Landsskatteretten) i nærværende – ligesom det generelt er tilfældet – uden nærmere begrundelse valgt at beregne det interkvartile interval ved brug af den såkaldte "QUARTILE.INC-funktion".

Skattemyndighederne er ikke i denne eller andre sager fremkommet med en fagligt funderet begrundelse, der påviser, hvorfor QUARTILE.INC-funktionen er mere rigtig at anvende end nogle af de andre metoder, som i praksis bruges til kvartil-beregninger. Den reelle begrundelse synes at være, at QUARTILE.INC-funktionen er anvendt, fordi det er "sådan vi plejer at gøre".

Den af skattemyndighederne anvendte metode fører imidlertid altid til det for skatteyderne mest byrdefulde resultat, nemlig et så snævert interval som muligt. Hvis landsretten konkret måtte finde brugen af det interkvartile interval for berettiget, påhviler det derfor under alle omstændigheder Skatteministeriet at føre et sikkert bevis for, at det konkret er berettiget at anvende den for EET Group mest byrdefulde metode til at opgøre intervallet.

Medianen

SKATs afgørelse er baseret på en forudsætning om, at såfremt salgsselskaberne i EET-koncernen i et eller flere indkomstår har haft en nettoindtjening (EBIT-margin), der ligger uden for det af SKAT beregnede interkvartile interval, skal der foretages en skattemæssig ansættelsesændring, således at salgsselskaberne skattemæssigt behandles som om, at deres nettoindtjening svarede til medianen, altså midtpunktet, i det indsnævrede interval, som SKAT anså for armslængdeintervallet.

Landsskatteretten fandt, at der for visse af salgsselskaberne i EET-koncernen var grundlag for at foretage en ansættelsesændring. I relation til de salgsselskaber, i forhold til hvilke Landsskatteretten fandt, at en ansættelsesændring var nødvendig, foretog Landsskatteretten et konkret skøn med henblik på at fastslå, hvorledes ansættelsesændringerne skulle foretages. Henset til sagens konkrete omstændigheder skønnede Landsskatteretten således, at ansættelsesændringerne – i det omfang der var grundlag for sådanne – burde ske til det nærmeste punkt i det af Landsskatteretten skønnede armslængdeinterval, konkret 3. kvartil.

Herved foretog Landsskatteretten et helt sædvanligt myndighedsskøn baseret på de konkrete omstændigheder. Hvis Østre Landsret måtte være enig med Landsskatteretten i, at der er grundlag for at foretage ansættelsesændringer, følger det af de almindelige forvaltningsretlige principper, at Skatteministeriet bærer en streng bevisbyrde, såfremt Landsskatterettens skønsudøvelse skal tilsidesættes. Denne bevisbyrde har Skatteministeriet ikke løftet.

Under sagens forberedelse for domstolene har Skatteministeriet forsvaret synspunktet om en justering til medianen særligt med henvisning til TPG 2010, pkt. 3.62. På helt samme måde som tilfældet er i relation til den af Skatteministeriet

påståede brug af det interkvartile interval, er der imidlertid intet grundlag i TPG for, at eventuelle justeringer automatisk skal foretages til medianen.

OECD anvender i TPG således udtrykkene "may" og "depending on the specific characteristics of the data set", ligesom OECD forudsætter, at brugen af medianen (eller andre metoder) alene er relevant, hvis der fortsat består sammenlignelighedsdefekter. Intet heri støtter en automatisk justering til medianen, end-sige at en justering til det nærmeste punkt skulle være forkert. Anvisningerne i TPG støtter altså ikke Skatteministeriets synspunkt. Hertil kommer, at Skatteministeriet selv i en anden sag tidligere har argumenteret for og fået medhold i, at en justering baseret på et konkret skøn skulle ske til netop 3. kvartil. Der er således også i retspraksis støtte for, at Landsskatterettens skøn ligger inden for den skønsmargin, som – hvis en justering er berettiget – tilkommer skattemyndighederne, her Landsskatteretten.

Endelig bemærkes, at professor Mogens Steffensen i sin erklæring tillige har forholdt sig til SKATs og Skatteministeriets synspunkt om en justering til medianen. Således hedder det i erklæringen, at selve korrektionen i sig selv dårligt kan siges at være baseret på statistisk metode. Det er flytning af et datapunkt og uden for rækkevidden af statistisk metode.

Det må derfor konstateres, at der heller ikke er noget statistisk belæg for Skatteministeriets ønske om at tilsidesætte Landsskatterettens skøn og foretage en justering til medianen. Det bemærkes endvidere – som påpeget af professor Jens Wittendorff – at det forvaltningsretlige proportionalitetsprincip tilsiger, at en eventuel korrektion skal foretages til det nærmeste punkt i intervallet, da en korrektion til et andet punkt vil have pønål karakter og vil medføre vilkårlige resultater.

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagen vedrører ansættelsen af EET Group A/S' skattepligtige indkomst for indkomstårene 2010-2012. SKAT (nu Skattestyrelsen) foretog ved afgørelse af 8. juli 2016 en skønsmæssig ansættelse af EET Groups skattepligtige indkomst for 2010-2012 og forhøjede indkomsten med i alt 128.810.000 kr. Forhøjelsen skete med henvisning til, at EET Group ikke havde handlet på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2. Landsskatteretten nedsatte ved afgørelse af 28. oktober 2020 forhøjelserne til 29.587.135 kr.

Parterne er enige om, at der er tale om kontrollerede transaktioner omfattet af ligningslovens § 2, og at EET Group ved transaktionerne har skullet handle i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet).

Spørgsmålet er, om EET Group har iagttaget armslængdeprincippet, herunder om den udarbejdede transfer pricing-dokumentation vedrørende EET-salgsselskaberne er så mangelfuld, at skattemyndighederne har været berettiget til skønsmæssigt at forhøje EET Groups skattepligtige indkomst i skatteårene 2010-2012, og om der i givet fald er grundlag for at tilsidesætte det skøn, som skattemyndighederne har udøvet.

Transfer pricing-dokumentation

Det fremgår af de dagældende bestemmelser i skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, at hvis den skattepligtige ikke har udarbejdet den lovpligtige dokumentation for prisfastsættelse (transfer pricing-dokumentation), kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt. Højesteret har bl.a. ved dom af 26. april 2021 (UfR 2021.3179) fastslået, at 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 i sagen ubestridt, at EET Group har udarbejdet transfer pricing-dokumentation, som forelå, da skattemyndighederne traf afgørelse den 8. juli 2016. Spørgsmålet er derfor, om transfer pricing-dokumentationen er så mangelfuld, at den må sidestilles med en manglende dokumentation.

Landsretten lægger efter bevisførelsen, herunder forklaringen fra Jan Holmetoft Iversen, til grund, at prisfastsættelsen mellem EET Group og salgsselskaberne er sket efter en cost plus-metode, og at denne metode er sædvanlig inden for branchen. Det lægges endvidere til grund som ubestridt, at transfer pricing-dokumentationen opfylder de formelle krav i §§ 4-8 i TP-bekendtgørelsen, herunder at dokumentationen bl.a. indeholder en sammenlignelighedsanalyse.

Landsretten lægger endvidere til grund, at transfer pricing-dokumentationen ikke indeholder en segmentering af hvert salgsselskabs indtjening ved køb og videresalg af henholdsvis varer købt af EET Group og varer købt af eksterne leverandører, og at der dermed indgår omsætning fra ikke-kontrollerede transaktioner (eksternt varekøb) i vurderingen af, om de kontrollerede transaktioner (internt varekøb) er foretaget på armslængdevilkår. Det lægges endvidere til grund, at EET Group i benchmarkanalysen for 2010 og 2011 har sammenlignet med selskaber, som har en lagerbeholdning på mellem 5 og 25 pct. af omsætningen og immaterielle aktiver på op til 5 pct. af omsætningen, selvom de fleste af EET-koncernens salgsselskaber ikke har lagerbeholdning, og selvom ingen af salgsselskaberne har bogførte immaterielle aktiver.

Efter en samlet vurdering af ovenstående finder landsretten, at transfer pricing-dokumentationen ikke var mangelfuld i et sådant omfang, at det kan sidestilles med manglende dokumentation. Landsretten har herved bl.a. lagt vægt på, at

det forhold, at skattemyndighederne er uenige i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen eller valget af transfer pricing-metode, ikke i sig selv indebærer, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld. Landsretten har endvidere tillagt det betydning, at transfer pricing-dokumentationen ikke har været uanvendelig for skattemyndighederne, idet skattemyndighederne har truffet afgørelse med udgangspunkt i de oplysninger, der fremgår af EET Groups transfer pricing-dokumentation, herunder den udarbejdede sammenlignelighedsanalyse. Landsretten finder heller ikke, at de i øvrigt påberåbte mangler, herunder forskellene i regnskabsstandarder hos salgsselskaberne og de sammenlignelige selskaber, kan føre til en anden vurdering.

Landsretten finder derfor, at EET Groups indkomst ikke kunne ansættes skønmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Vurderingen af armslængdevilkår

Spørgsmålet er herefter, om Skatteministeriet har godtgjort, at EET Groups transaktioner med salgsselskaberne ikke skete på armslængdevilkår.

Skatteministeriet har til støtte herfor navnlig anført, at EET Group har anvendt en transfer pricing-metode, som ikke er en af de fem metoder, der er anerkendt i OECD's Transfer Pricing Guidelines. Skatteministeriet har endvidere anført, at EET Group ikke har handlet på armslængdevilkår, når salgsselskabernes indtjening falder uden for det interkvartile interval.

Af de grunde, som Landsskatteretten har anført, tiltræder landsretten, at EET Group i sin transfer pricing-dokumentation med rette har anvendt en sammenligning af salgsselskabernes bruttoavancer i forhold til de af selskabet udsøgte sammenlignelige selskaber som grundlag for armslængdeanalysen. Landsretten har herved endvidere tillagt det vægt, at selskabet fastsætter sine priser efter en cost plus-metode, som er bruttoavancebaseret, og at selskabets bruttoavancebaserede testmetode derfor konkret sikrer en højere af grad af nærhed til transaktionerne end den af skattemyndighederne anvendte TNM-metode, som er nettoavancebaseret, jf. Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 2.10. Det forhold, at EET Group i transfer pricing-dokumentationen selv anfører, at der foretages en sammenligning efter TNM-metoden, kan ikke føre til en anden vurdering. Selvom henvisningen til TNM-metoden ikke kan anses for korrekt, fremgår den faktisk anvendte metode således af transfer pricing-dokumentationen.

For så vidt angår de anvendte armslængdeintervaller, finder landsretten efter en samlet vurdering ikke grundlag for at tilsidesætte Landsskatterettens skøn, hvorefter intervallerne i denne sag ikke kan udgøre de fulde intervaller for de sammenlignelige selskabers nøgletal, men skal indsnævres til de interkvartile intervaller, jf. Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 3.57. Landsretten har her-

ved navnlig lagt vægt på, at der i de udarbejdede databaseundersøgelser forekommer visse sammenlignelighedsdefekter, bl.a. fordi der i 2010 og 2011 er sammenlignet med selskaber, der har en lagerbeholdning på mellem 5 og 25 pct. af omsætningen og immaterielle aktiver på op til 5 pct. af omsætningen, selvom de fleste af salgsselskaberne ikke har lagerbeholdning, og selvom ingen af salgsselskaberne har bogførte immaterielle aktiver. Landsretten har endvidere lagt vægt på, at der i 2012 uden nærmere forklaring blev ændret på udsøgningskriterierne, og at dette førte til, at ingen af de selskaber, der var sammenlignelige i 2010 og 2011, var sammenlignelige i 2012. Det af EET Group anførte, herunder om erklæringerne fra professor Mogens Steffensen og skønsmand Søren Feodor Nielsen, kan under disse omstændigheder ikke føre til et andet resultat.

Endelig finder landsretten ikke grundlag for at tilsidesætte Landsskatterettens skøn, hvorefter indkomsten for de salgsselskaber, hvis bruttoavance ligger uden for de interkvartile intervaller for de enkelte indkomstår 2010, 2011 og 2012, skal justeres til det nærmeste punkt i armslængdeintervallet, dvs. til det tredje kvartil. Det, som Skatteministeriet har anført for landsretten vedrørende dette element i Landsskatterettens afgørelse, kan ikke føre til et andet resultat.

Herefter, og da landsretten heller ikke i øvrigt finder grundlag for at tilsidesætte Landsskatterettens skønsmæssige ansættelse af indkomsten, tiltræder landsretten, at indkomstansættelsen for de omhandlede indkomstår er som bestemt af Landsskatteretten.

Konklusion og sagsomkostninger

Landsretten tager herefter EET Groups principale påstand 1 og 2 om frifindelse til følge, ligesom Skatteministeriet frifindes for EET Groups principale påstand 3 og EET Groups subsidiære påstand.

Efter sagens udfald i forhold til de af parterne nedlagte påstande skal Skatteministeriet i delvise sagsomkostninger til EET Group betale 630.500 kr. til EET Group. Heraf er 30.500 kr. til dækning af udgift til skønserklæring af 14. januar 2023 og afhjæmning af skønsmand og 600.000 kr. er til dækning af udgift til advokat. Det er oplyst, at EET Group er momsregistreret. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagens omfang og forløb, herunder at sagen har været hovedforhandlet over fem retsdage.

THI KENDES FOR RET:

EET Group A/S frifindes, og Skatteministeriet frifindes over for EET Group A/S påstand 3 og subsidiære påstand.

I sagsomkostninger skal Skatteministeriet inden 14 dage betale 630.500 kr. til EET Group A/S. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

Publiceret til portalen d. 19-06-2024 kl. 10:01

Modtagere: Sagsøgte EET Group A/S, Sagsøger Skatteministeriet