



UDSKRIFT  
AF  
ØSTRE LANDSRETS DOMBOG

---

DOM

Afsagt den 16. januar 2015 af Østre Landsrets 16. afdeling  
(landsdommerne Kaspar Linkis, Ole Dybdahl og Anja Kim Gudbergsen (kst.)).

16. afd. nr. B-3682-13:

Dan-Foam ApS

(advokat Arne Møllin Ottosen)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat Steffen Sværke)

**Indledning og parternes påstande**

Under denne sag, der er anlagt ved Retten i Odense den 28. juni 2013 og ved kendelse af 20. november 2013 henvist i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, til behandling ved Østre Landsret, har sagsøgeren, Dan-Foam ApS, nedlagt endelig påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, tilpligtes at anerkende, at Dan-Foam ApS ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst har fradragsret for afskrivninger på "termination fee" på 10.714.286 kr. i indkomstårene 2000, 2002-2003 og 2005-2006.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagen angår spørgsmålet om, hvorvidt Dan-Foam ApS har fradragsret for udgifter til "termination fee", som selskabet har betalt til Fagerdala World Foams AB som erstatning for ekstraordinær opsigelse af en licens- og distributionsaftale. Ved landsskatterettens tre kendelser, alle afsagt den 5. april 2013, fik Dan-Foam ApS ikke anerkendt fradragsret for afskrivning på "termination fee" ved ekstraordinær opsigelse af licens- og distributionsaftalen, idet landsskatteretten lagde til grund, at det ikke kunne anses for dokumenteret, at der var tale om en driftsudgift for Dan-Foam ApS, som er omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Dan-Foam ApS har under sagen gjort gældende, at udgiften til "termination fee" blev afholdt med henblik på at erhverve, sikre og vedligeholde Dan-Foam ApS' indkomst og dermed er fradragsberettiget i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

### **Sagsfremstilling**

Sagens omstændigheder er beskrevet i Skattecenter Odenses afgørelse af 23. oktober 2007 (indkomståret 2000):

#### **"Beskrivelse af selskabet**

Dan-Foam ApS producerer puder og madrasser af et trykafastende skumgummi, der i begyndelsen af 1970'erne blev udviklet af den amerikanske rumfartsorganisation NASA, som kaldte den særlige formel for Tempur. Tempur-skummet har den særlige egenskab, at det er meget temperaturfølsomt og derfor ekstremt trykafastende, uanset den kraft det udsættes for. I slutningen af 1970'erne frigav NASA patentet på Tempur, og en række virksomheder verden over begyndte at arbejde med stoffet.

Op i gennem 1980'erne arbejdede (det dengang dansk ejede) Dan-Foam ApS på at udvikle et kommercielt produkt af skummet. Selskabet drev på daværende tidspunkt en virksomhed med varieret produktion af skumplast til møbelindustrien. I 1989 blev Dan-Foam ApS købt af en svensk koncern, Fagerdala, som siden 1960'erne har produceret og solgt skumprodukter, bl.a. gennem selskabet Fagerdala World Foams AB.

Efter at videreudviklingen af det oprindelige Tempur-skum havde resulteret i en stor salgssucces, opgav Dan-Foam ApS i 1995 produktionen af andre produkter til fordel for Tempur-produktionen. Det er oplyst, at Fagerdala ejede varemærkerettighederne til det nordamerikanske marked, mens Dan-Foam ApS ejede varemærkerettighederne til resten af verden.

I årene 1999-2001 udskilte de svenske ejere produktion og salg af Tempur-produkterne, som Dan-Foam ApS fremstiller, i en særskilt koncerngren med henblik på en senere børsnotering i USA heraf.

Der blev etableret en fælles ejerstruktur med Fagerdals amerikanske salgsselskab, Tempur-Pedic Inc. og Dan-Foam ApS gennem stiftelsen af et amerikansk holdingselskab, Tempur World Inc., med Fagerdala som 67 % ejer og tre minoritetsaktionærer. Det amerikanske holdingselskab købte et dansk holdingselskab, Tempur World Holding Company ApS – for at bringe salgsaktiviteterne ind i den nye koncernstruktur.

Primo maj 2000 erhvervede det danske holdingselskab, Tempur World Holding Company ApS 39 % af aktierne i Dan-Foam ApS, mens det svenske selskab, Dan-Foam Holding Sweden AB (senere kaldet Tempur World Holding Sweden AB) erhverver de resterende 61 %.

I løbet af 2000 stiftes eller overtages en række salgsselskaber rundt omkring i verden, fra Fagerdala. Således havde Tempur World Inc. åbnet sine egne distributionskanaler hvilket har resulteret i, at man ikke længere har brug for de distributions- og markedsføringsydelser som licensaftalen mellem Dan-Foam ApS og Fagerdala World Foams AB omhandler.

I oktober 2002 solgte Fagerdala og minoritetsaktionærerne deres aktier i det amerikanske holdingselskab for ca. 2,0 mia til to amerikanske investeringsselskaber, som i december 2003 introducerede Tempur-koncernen på børsen i New York.

Dan-Foam ApS har varetaget funktionen med at udvikle og producere produkterne, medens ejeren og salgsselskaber har varetaget distributions- og salgsfunktionen.

...

#### **Faktum**

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst har Dan-foam ApS fratrukket afskrivning på termination fee – omkostninger ved ekstraordinær opsigelse af licensaftale.

Der afskrives skattemæssigt med 1/7 af 15 mio. kr., lig 2.142.857 kr.

Regnskabsmæssigt er de 15 mio. kr. udgiftsført fuld ud med henholdsvis 12,6 mio. kr. i regnskabsåret 1999 (perioden 1/5 – 31/12 1999) og 2,4 mio. kr. i regnskabsåret 2000 (perioden 1/1 – 31/12 2000). Selskabet har omlagt kalenderårsregnskab med omlægningsperiode 1/5 1999 – 31/12 2000, som skattemæssigt bliver indkomståret 2000.

**Baggrunden er følgende:**

Dan-Foam ApS og Fagerdala World Foams AB indgik den 30. september 1991 en distributionsaftale (licensaftalen). Aftalen vedrører visse datterselskaber til Fagerdala som markedsfører og sælger Dan-Foam produkter, og herfor betaler Dan-Foam en procentdel af sin omsætning til Fagerdala.

Af aftalen fremgår,

- at Dan-Foam ApS har udviklet produktet samt at Fagerdala World Foams AB har defineret produktet og udviklet markedsføringskoncept for at sælge det i hele verden.
- at Fagerdala World Foams AB får eksklusiv forhandlingsret til at sælge Tempur produkter i hele verden udenfor Danmark.
- at Dan-Foam ApS skal sælge Tempur produkterne til de kunder som Fagerdala World Foams AB anviser
- at Fagerdala World Foams AB har ret til at forhandle med udenlandske kunder.
- at Dan-Foam ApS' bruttoavance ikke bør være mindre end 25 % efter provision til Fagerdala World Foams AB.
- at Fagerdala World Foams AB skal have 15 % salgsprovision på faktureret værdi. (Fra 1995 bliver salgsprovisionen ændret til 10 %)
- at aftalen løber indtil 30. september 2001 og forlænges med 1 år, hvis den ikke siges op med 6 måneder før den 30. september hvert år.

Aftalen indeholder ingen bestemmelser om erstatning ved førtidig opsigelse.

I forbindelse med at Dan-Foam ApS i marts 2000 overtages af Tempur World Inc., som samtidig etablerer egne distributions[af]taler, bringes omtalte licensaftale til ophør pr. 30. september 2000, dvs. 1 år før tid.

Der bliver indgået .... aftale, der "restructure" og "terminate" licensaftalen førtidigt pr. 30. september 2000: "Agreement to Restructure and Terminate the Fagerdala License Agreement".

Den nævnte aftale om opsigelse af licensaftalen mellem Dan Foam ApS og Fagerdala World Foams AB blev indgået mellem Fagerdala World Foams AB (i aftalen benævnt FWF), Fagerdala Industri AB (i aftalen benævnt FI) og Tempur World Incorporated (i aftalen benævnt TWI) som "successor in interest" for Dan Foam ApS (i aftalen benævnt DF). Af aftalen fremgår blandt andet:

- "A. DF and FWF are parties to a certain License Agreement dated September 30, 1991 (the "License Agreement") which expires on September 30, 2001.
- B. DF was merged into TWI effective March 21, 2000.
- C. The License Agreement requires FWF to provide certain distribution services to TWI, in return for a commission.
- D. TWI has opened its own distribution channels network, which has resulted in TWI no longer requiring the marketing and distributing services provided by FWF under the License Agreement.
- E. FWF performed all of the services as required under the License Agreement through September 30, 2000, and the License Agreement remained in full force and effect through that date.
- F. TWI desires to have FWF provide consulting and administrative services to it, commencing October 1, 2000 through December 31, 2000. FWF wishes to enter into a transition consulting and administrative services arrangement with TWI.
- G. The parties hereto desires to restructure and terminate the License Agreement in accordance with the terms set forth in this Agreement.

NOW, THEREFORE, in consideration of the premises and mutual agreements, and provisions, contained herein, and for other good and valuable consideration, the receipt and sufficiency of which is hereby acknowledged, the parties hereto agree as follows:

...

#### SECTION 4 Fees and Termination Fees

- 4.1 Upon the termination of the License Agreement, the parties hereto agree that TWI is no longer obligated to pay FWF, any fees under the License Agreement.
- 4.2 In consideration of the early termination of the License Agreement, TWI shall pay FWF a termination fee in the amount of Fifteen Million Danish Krone (15,000,000 DKR) (the "Termination Fee"). The parties agree that the terms of payment of the Termination Fee shall be set forth in a separate agreement.

#### SECTION 5 Consulting Arrangement

- 5.1 Effective October 1, 2000 and upon the termination of the License Agreement, FI has agreed to provide consulting and administrative services to TWI through December 31, 2000. The consulting and administrative services shall be in effect for a transition period, until TWI provides the services for and on its own behalf, but no later than December 31, 2000. The consulting and administrative services shall not be extended unless the parties mutually agree to extend services in writing.
- 5.2 TWI shall pay FWF a consulting and administrative services fee in the amount of eight million three hundred thousand forty Danish Krone (8,340,000 DKR) per month. The consulting and administrative services fees for the period commencing October 1, 2000 through December 31, 2000 shall not exceed twenty-five million twenty thousand Danish Krone (25,020,000 DKR) (the "Administrative Services Fee"). The parties agree that the terms of payment of the Administrative Services Fee shall be set forth in a separate agreement."

Den 25. september 2001 indgik Dan-Foam ApS og Tempur World Holdings, Inc., en ny licens- og distributionsaftale. Ved overtagelsen af distributionen overtog Tempur World Holdings, Inc., Fagerdala World Foam AB's underdistributører.

Skattecenter Odense gav ved afgørelsen af 23. oktober 2007 for indkomståret 2000, ved afgørelse af 16. november 2007 for indkomstårene 2002 og 2003 og ved afgørelse af 9. juli 2009 for indkomstårene 2005-2006, afslag på at godkende fradrag for afskrivning på "termination fee". Det fremgår for eksempel af afgørelsen af 9. juli 2009:

"Det er SKAT's opfattelse, at udgiften i henhold til kontrakten påhviler Tempur World Inc. og derfor ikke kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ved Dan-Foam ApS, der således ikke anses for at være rette indkomstbærer, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og ligningslovens § 2, stk. 1. Transaktionen ville ikke være foregået mellem uafhængige parter."

Kammarrätten i Stockholm afsagde den 12. september 2011 dom i en sag mellem Fagerdala World Foams AB og Skatteverket. Sagen omhandlede den svenske beskatning af "termination fee'et", som Fagerdala World Foams AB modtog for opsigelse af licens- og distributionsaftalen før udløb. Skatteverket havde forhøjet Fagerdala World Foams AB's skattepligtige indkomst med skønsmæssigt 35 mio. svenske kroner, idet Skatteverket fandt, at erstatningen på 15 mio. danske kroner var for lille i forhold til den erstatning, som to uafhængige parter ville have aftalt. Kammarrätten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte Skatteverkets afgørelse.

Landsskatteretten afsagde den 5. april 2013 tre kendelser i anledning af tre klager fra Dan-Foam ApS over Skattecenter Odenses skatteansættelse for indkomstårene 2000, 2002-2003 og 2005-2006.

Landsskatteretten stadfæstede de tre skatteansættelser med følgende enslydende præmis:

**”Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse**

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger, fradrages. Der skal således foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten.

Da der er tale om interesseforbundne parter, er der et skærpet dokumentationskrav. Der foreligger ikke en kontraktretlig forpligtelse for selskabet til at betale udgiften.

Det påhviler selskabet at dokumentere fradraget. Selskabet har ikke i tilstrækkeligt omfang løftet bevisbyrden for fradragsretten. Selskabet har således ikke dokumenteret at have opnået en fordel ved betalingen af et termination fee. På den baggrund anses det ikke for dokumenteret, at der er tale om en driftsudgift for selskabet, som er omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsskatteretten stadfæster derfor afgørelsen.”

Skatteministeriet har under sagens forberedelse opfordret Dan-Foam ApS til at oplyse og dokumentere, at den nye distributør leverede en bedre og billigere indsats end den hidtidige distributør, Fagerdala World Foams AB. Skatteministeriet har endvidere opfordret Dan-Foam ApS til at fremlægge dokumentation for omfanget af de omkostninger – ud over termination fee og consulting fee – som måtte afholdes til den nye distributør samt til etableringen af samarbejdet med denne. Dan-Foam ApS har ikke opfyldt disse fordringer.

Dan-Foam ApS har i replikken frafaldet en påstand om, at anpartsselskabet i indkomståret 2000 har fradragsret for ”consulting fee” på 25.020.000 kr. Dette fee er blevet betalt i henhold til section 5 i den ovenfor gengivne aftale om opsigelse af den oprindelige licensaftale mellem Dan-Foam ApS og Fagerdala World Foams AB.

**Procedure**

Dan-Foam ApS har til støtte for sin påstand i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit påstandsdokument af 11. november 2014, hvoraf fremgår blandt andet:

”Til støtte for den nedlagte påstand gøres det overordnet gældende, at Dan-Foam er rette omkostningsbærer af udgiften til termination fee og derfor kan fradrage (afskrive) udgiften.

*Fradragsberettiget driftsudgift*

To grundlæggende krav skal være opfyldt førend der kan ske fradrag af driftsudgifter efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. For det første skal der være tale om udgifter til erhvervelse af skattepligtig indkomst og for det andet skal disse udgifter have en direkte sammenhæng med indkomsten. Der skal således foreligge en erhvervende, sikrende og vedligeholdende disposition, som relaterer sig til det enkelte skattesubjekt.

Begge fradragskriterier er opfyldt i nærværende sag.

Dan-Foam har i henhold til distributionsaftalen været forpligtet til at betale for Fagerdals hidtidige distribution og salg af Dan-Foams produkter i form af kommission, og Dan-Foam har derfor ligeledes været forpligtet til og derfor også betalt for den førtidige ophævelse af distributionsaftalen i form af et termination fee.

Dan-Foam er altså i begge tilfælde rette omkostningsbærer.

Baggrunden for ophævelsen af distributionsaftalen var etableringen af Dan-Foams eget distributionsnet inden for Tempur-Pedic-koncernen, hvor Dan-Foam som tidligere omtalt var det eneste produktionsselskab i det pågældende år og altså det eneste selskab i koncernen, der kunne nyde godt af dette distributionsnet. Udgiften til termination fee'et er således afholdt vedrørende distribution og salg af Dan-Foams egne produkter, som skete med stor succes, og dermed udgør en fradragsberettiget driftsomkostning for Dan-Foam.

Der er endvidere tale om en helt sædvanlig kommercielt begrundet udgift for Dan-Foams produktionsvirksomhed som følge af etableringen af Tempur-Pedic-koncernen. Navnlig havde Tempur-Pedic Inc. et meget snævrere produktfokus end Fagerdala. Dette er således begrundelsen for distributørskiftet/overtagelsen.

Det er således forkert, når Skatteministeriet anfører, at Dan-Foams betalinger beroede på driftsfremmede motiver med henvisning til Dan-Foams frafald af påstanden vedrørende consulting fee. Vurderingen af fradragsretten for henholdsvis termination fee og consulting fee kan således ikke sammenblandes, og der er ikke ved frafaldet af påstanden vedrørende consulting fee taget bekræftende til genmæle for så vidt angår Skatteministeriets anbringende om manglende driftsmæssig interesse i termination fee også. Fraffaldet af påstanden om consulting fee er udelukkende begrundet i bevismæssige forhold og irrelevant for rettens vurdering af termination fee.

### *Kontraktlig forpligtelse*

Dan-Foam underskrev ikke ophævelsesaftalen. Som omtalt var det Tempur World Inc. i egenskab af Dan-Foams "nye" moderselskab, der underskrev denne. Grunden hertil var, at Tempur World Inc. mente at være succederet i Dan-Foams rettigheder i henhold til distributionsaftalen, som det er udtrykt i præamblen til ophævelsesaftalen. Af ophævelsesaftalen fremgår det da også udtrykkeligt, at det var Fagerdala og Dan-Foam, der var parter i distributionsaftalen.

Det helt afgørende i sagen er dog, at termination fee var Dan-Foams udgift henset til, at Dan-Foam var part i distributionsaftalen, som Dan-Foam underskrev ved Erik Skaaring den 30. september 1991. Forpligtelserne i henhold til distributionsaftalen påhvilede således utvivlsomt og ubestridt Dan-Foam. En af disse forpligtelser var den omtalte uopsigelighed. Ophævelsen af distributionsaftalen i utide ville derfor åbenbart medføre udgifter, der påhvilede Dan-Foam som part i distributionsaftalen. Det har således klart formodningen imod sig, at Dan-Foam skulle have afholdt en andens udgifter.

At Dan-Foam ikke formelt underskrev ophævelsesaftalen kan ikke tillægges betydning. Det afgørende er realiteten i forhold til, i hvis interesse distributionsaftalen er indgået og hvilket selskab, der er forpligtet i henhold til distributionsaftalen.

Dette selskab var Dan-Foam.

Det forekommer helt absurd formalistisk at Skatteministeriet lægger afgørende vægt på denne formalitet, som er en simpel formfejl, der nemt kunne være blevet berigtiget. Hvis Dan-Foam således efterfølgende havde tiltrådt (ratihaberet) aftalen, havde Skatteministeriet ikke haft denne indsigelse og (stort set eneste) begrundelse for nægtelsen af fradrag.

### *Dan-Foams fordel ved distributørskiftet*

Dan-Foam har efter omstruktureringen udviklet sig meget succesfuldt. Dette bekræfter, at den afholdte udgift og ophævelsen af distributionsaftalen og dermed den tidligere salgsorganisation klart var til Dan-Foams fordel. Der er derfor en direkte og umiddelbar forbindelse mellem betalingen af udgiften og Dan-Foams indkomsterhvervelse.

Hovedårsagen bag distributørskiftet var at få al distribution "in-house" med effektivisering til følge samt at have mere fokus på Dan-Foams unikke Tempurprodukter.

Dan-Foam havde således stærke forretningsmæssige grunde til distributørskiftet i år 2000, og skiftet skete fuldt ud til Dan-Foams fordel og i Dan-Foams interesse og var således ikke begrundet i interessefællesskabet mellem Dan-Foam, TempurPedic-koncernen og Fagerdala, jf. straks nedenfor.

### *Moderselskabernes interesse*

Skatteministeriet anfører, at opsigelsen af distributionsaftalen og Dan-Foams betaling af termination fee'et kun kan være begrundet i interessefællesskabet mellem

Dan-Foam, det daværende moderselskab Fagerdala og det nuværende moderselskab Tempur-Pedic, Inc., hvor kun sidstnævnte skulle have opnået en fordel herved.

Skatteministeriet gør tilsyneladende gældende, at det ultimativt er Fagerdala og Tempur World Inc. der "nyder godt" af distributionsaftalen og distributionskanalerne, hvorfor aftalerne er indgået i moderselskabernes interesse.

Denne argumentation kan kun forstås således, at Fagerdala eller Tempur World Inc. – hvis de var danske selskaber – ville have fradragsret for termination fee'et efter dansk skatteret.

Dette forekommer oplagt forkert.

Det er klart, at moderselskaber – i deres egenskab af aktionærer i datterselskaberne – i sidste ende nyder godt af et datterselskabs dispositioner, herunder indgåelse og ophævelse af favorable distributionsaftaler. Sådanne indirekte og uundgåelige effekter er imidlertid ikke afgørende skatteretligt.

I alle sammenhænge – også i transfer pricing-sammenhænge - vil de ultimative moderselskaber altid indirekte nyde godt af gunstige forretningsmæssige dispositioner i datterselskabet. Dette kan imidlertid selvsagt ikke bære nogen konklusion om, at en disposition kun foretages i et moderselskabs interesse.

Tværtimod er det netop i transfer pricing sammenhænge nødvendigt at adskille de forskellige selskabers juridiske og økonomiske forpligtigelser og rettigheder, således at hvert af selskabernes dispositioner er på armslængde. Armslængdetransaktionerne skal således fastsættes individuelt for hvert selskab og ikke på koncern-basis.

Skatteministeriets argumentation vedrørende nærværende termination fee foretager netop ikke denne sontring.

I stedet bygger argumentationen på en betragtning om, at moderselskaberne nyder godt af datterselskabets dispositioner.

Det kan aldrig være afgørende for fradragsretten i en sag, at et moderselskab i sidste ende indirekte vil nyde godt af et datterselskabs dispositioner. Dette vil altid være tilfældet og er derfor ikke et relevant endsige holdbart argument.

Helt afgørende er det derimod i denne sag, at Dan-Foam er forpligtet af distributionsaftalen, og at det kun er Dan-Foam, der direkte nyder godt af denne. Disse rettigheder og forpligtelser henvises der også til i ophævelsesaftalens præambel, afsnit C, D og E.

Der er ikke tvivl om, at omstruktureringen af Dan-Foams distributionskanaler sker som et led i omstruktureringen af hele Tempur-Pedic-koncernen.

Der er imidlertid heller ikke tvivl om, at det kun er Dan-Foam, der benytter sig og er forpligtet af den tidligere distributionsaftale og skal benytte de nye distributionskanaler til at distribuere Tempur-produkterne til hele verden, da det kun er Dan-Foam, der i 2000 producerer Tempur-produkterne i Tempur-Pedic-koncernen. Det følger også af de senere aftaler.

#### *Dobbeltbetaling*

Skatteministeriet anfører, at Dan-Foam har betalt dobbelt for sin distribution som følge af ophævelsen.

Dan-Foams betalingsforpligtelse efter distributionsaftalen ophørte med ophævelsesaftalen, hvorfor Dan-Foam efter ophævelsesaftalen alene skulle betale erstatning i form af termination fee på i alt 15 mio. kr. - i modsætning til eneforhandlerkommission på næsten 70 mio. kr. i restløbetiden for distributionsaftalen, hvis denne ikke blev ophævet.

Den angivelige dobbeltbetaling er derfor også uden ethvert belæg og der kan under ingen omstændigheder være tale om, at termination fee skulle være for højt og ikke på armslængdevilkår. Hvis den skulle være noget, ville den derimod være for lav.

Dette også uanset at Dan-Foam efter ophævelsen havde omkostninger til opbygning af egen distribution, herunder til eksterne distributører, idet der netop efter ophævelsen af distributionsaftalen med Fagerdala var tilstrækkeligt økonomisk råderum til at afholde disse omkostninger, også efter betaling af termination fee. De samlede omkostninger til ændringen og effektiviseringen af Dan-Foams distributionsnet skal således ikke kun anskues på kort sigt, idet disse så naturligvis er højere end hvis de ses i et mere langsigtet perspektiv, hvor Dan-Foams succes bekræfter, at opsigelsen af distributionsaftalen var en hensigtsmæssig forretningsmæssig beslutning.

#### *Betaling i DKK*

Termination fee er i ophævelsesaftalen angivet i DKK, hvilket bekræfter at det var Dan-Foam, der skulle afholde udgiften. Ophævelsesaftalen blev underskrevet af det amerikanske moderselskab Tempur World Inc. og det svenske selskab Fagerdala, hvorfor det kun gav mening at afholde udgiften i danske kroner, såfremt det var Dan-Foam, der var forpligtet til at skulle afholde udgiften.

#### *Termination fee - erstatning for førtidig ophævelse*

Skatteministeriet erkender, at Fagerdala var berettiget til erstatning i forbindelse med den førtidige ophævelse.

Dette er ligeledes i overensstemmelse med obligations- og erstatningsretlige principper, fast retspraksis samt litteraturen. Det er således ikke en forudsætning for berettigelsen af en sådan erstatning, at distributionsaftalen indeholder en specifik bestemmelse om erstatning i tilfælde af ophævelse.

Af nyere praksis kan nævnes U.2000.1581/2H, U.2011.3205S samt U.2013.736H, hvor der i samtlige sager blev tildelt forhandleren en skønsmæssig erstatning for uberettiget ophævelse af eneforhandleraftaler. Denne praksis viser ligeledes, at erstatningen skal betales af producenten. Der er således hverken tvivl om, at Fagerdala var berettiget til en skønsmæssig erstatning for den førtidige ophævelse af distributionsaftalen eller at det var Dan-Foam, der var forpligtet til at betale den.

### *3B dokumentation og armslængdeprincippet*

Skatteministeriet gør gældende, at det afholdte termination fee ikke er på armslængdevilkår, og at SKAT derfor var berettiget til at foretage et skøn over Dan-Foams indkomst.

Skatteministeriet gør videre gældende, at Dan-Foam ikke har udarbejdet den lovpåkrævede TP-dokumentation efter skattekontrollovens § 3 B, og at SKAT også af den grund kan foretage et skøn over det afholdte termination fee.

Det er oplagt forkert, at fraværet af TP-dokumentation i den situation i sig selv skulle kunne begrunde en skønsmæssig ansættelse. Hvis det afholdte fee er på armslængdevilkår, dvs. i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter, har SKAT ikke hjemmel til at udøve et skøn.

Hertil bemærkes igen, at Dan-Foam skulle have betalt omkring 69,5 millioner kr. i eneforhandlerkommission til Fagerdala (10 % af de udfakturerede Tempur-produkter) for de sidste ni måneder af distributionsaftalen indtil 30. september 2001.

Dan-Foam blev således ved ophævelsesaftalen frigjort for eneforhandlerkommissionen på 69,5 millioner kr., hvilket burde være niveauet for den skønsmæssige erstatning. En erstatning på 15 millioner kr. for ét års førtidig ophævelse af forhandleraftalen må således være minimum.

Der foreligger således heller ikke dobbeltbetaling, snarere tværtimod.

En undladelse af betaling for den førtidige ophævelse ville netop være i strid med armslængdeprincippet, modsat Skatteministeriet i duplikken.

SKM2009.344.BR vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en service-managementaftale mellem to koncernforbundne selskaber var indgået på markedsvilkår. Byretten udtalte i denne forbindelse:

*"Hvad sædvanlige markedsvilkår på dette område er, er ikke tilstrækkeligt oplyst under denne sag til at retten med nogen rimelighed kan fastlægge hvad sædvanlige markedsvilkår er. Dette kunne f.eks. være sket ved syn eller skøn eller indhentelse af brancheudtalelser. Under disse omstændigheder finder retten, at det herefter påhviler skattemyndighederne i alt fald at sandsynliggøre, at den civile aftale ikke er indgået på sædvanlige markedsvilkår."*

Der er således ikke tvivl om, at bevisbyrden for, at værdiansættelsen af termination fee er for højt, påhviler SKAT.

På baggrund af ovenstående kan det sammenfattende konstateres, at Dan-Foam er rette omkostningsbærer af termination fee i forbindelse med ophævelsen af distributionsaftalen med Fagerdala.

Skattemyndighederne er således ikke berettigede til at foretage et skøn over Dan-Foams indkomst og Dan-Foam skal gives fradrag for udgiften til termination fee.”

Skatteministeriet har til støtte for sin påstand i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit påstandsdokument af 11. november 2014, hvoraf fremgår blandt andet:

”Frifindelsespåstanden støttes på, at Dan-Foam ApS ikke er berettiget til fradrag for afskrivninger på udgiften til ”termination fee”. Dan-Foam ApS har ikke løftet den selskabet påhvilende bevisbyrde for at dokumentere, at der er tale om en fradragsberettiget driftsomkostning, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Tværtimod viser sagens omstændigheder, at selskabet ved betalingen har varetaget andre koncernforbundne selskabers interesser. Dan-Foam ApS har ikke dokumenteret, at en uafhængig part ville have afholdt den pågældende udgift, jf. ligningslovens § 2, stk. 1.

#### *Driftsomkostninger*

Det er en grundlæggende betingelse for at opnå fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at der er tale om udgifter, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, jf. UfR 2012.647 H.

Der gives derudover alene fradrag for udgifter afholdt til *egen* indkomsterhvervelse, jf. f.eks. UfR 2006.118 H.

På helt sædvanlig vis bærer Dan-Foam ApS *bevisbyrden* for at være berettiget til et fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, jf. UfR 2007.2379 H og UfR 2004.1516 H. Bevisbyrden skærpes, når der - som i den foreliggende sag - er tale om betaling under usædvanlige forhold, jf. f.eks. UfR 1998.898 H, og mellem interesseforbundne parter, jf. f.eks. UfR 2007.2379 H.

Dan-Foam ApS er nu enig i, at selskabets betaling af *consulting fee*'et ikke var varetagelse af en egen driftsmæssig interesse, da påstanden vedrørende dette fee er frafaldet. Betalingerne beror dermed på et *driftsfremmed* motiv. Det betalte consulting fee skete i henhold til den selvsamme ophævelsesaftale, hvorefter selskabet betalte det fortsat omstridte honorar i termination fee, jf. aftalens sections 4 og 5.

Distributørskiftet har fundet sted i et miljø, hvor interessefællesskabet mellem parterne har været bestemmende for skiftet, og hvor dette muligvis er sket som et led i en større aftale i forbindelse med udskillelsen af Tempur-koncernen fra Fagerdala.

Det ligger efter skriftvekslingen fast, at:

- distributionen før og efter ophævelsesaftalen blev foretaget af de *samme* underdistributører,
- den ydelse, som Dan-Foam ApS modtog, var den *samme* både før og efter ophævelsesaftalen,
- prisen for ydelsen efter ophævelsesaftalen var den *samme* - eller højere - end prisen før ophævelsesaftalen, samt
- den opsagte distributøraftale alene løb yderligere et år, jf. distributionsaftalen § 8, hvorefter aftalen udløb 30. september 2001.

Disse kendsgerninger udelukker, at Dan-Foam ApS har varetaget egne driftsmæssige formål. I hvert fald nødvendiggør disse kendsgerninger, at selskabet fremkommer med en særdeles overbevisende forklaring på, hvorfor netop udgiften til termination fee – men nu ikke udgiften til consulting fee – skulle være fradragsberettigede. En sådan forklaring er selskabet ikke kommet med.

Betalingen på kr. 15.000.000,- for termination fee blev foretaget til det interesseforbundne selskab, Fagerdala World Foams AB, desuagtet Dan-Foam ApS ikke var part i den ophævelsesaftale der lå til grund for betalingen. Denne aftale angiver, at det er Tempur World, Inc., dvs. Tempur-Pedic-koncernens holdingselskab, og dermed Dan-Foam ApS' moderselskab, der skulle afholde omkostningen.

Efter det af Dan-Foam ApS i forberedelsen anførte var opsigelsen af distributøraftalen før tid en del af en omstrukturering, hvor samtlige aktiviteter ønskedes samlet i en Tempur-Pedic koncern. Ønsket om at samle aktiviteterne er dermed ikke sket i Dan-Foam ApS' interesse, men i koncernens interesse.

Således er det som nævnt også sådan, at Dan-Foam ApS fortsatte med de samme underdistributører. At omstruktureringen således var i koncernens interesse, understreges af, at det, som ovenfor anført, var holdingselskabet Tempur World Inc., der var part i ophævelsesaftalen.

Dan-Foam ApS har ikke fremlagt dokumentation for, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem betalingen af det pågældende fee og Dan-Foam ApS' indkomsterhvervelse. Den fremlagte aftale om ophævelsen dokumenterer ikke, at der er tale om en driftsomkostning for Dan-Foam ApS, ligesom Dan-Foam ApS' udvikling "i meget succesfuld retning", som anført i stævningen, efter omstruktureringen ikke udgør dokumentation for, at denne udvikling skyldes ophævelsen af distributionsaftalen.

Det skal fremhæves, at Dan-Foam ApS end ikke har gjort gældende, at den hidtidige distributør - Fagerdala World Foams AB - leverede en dårlig indsats. Dette ville heller ikke harmonere med, at den hidtidige distributør efter ophævelsen af aftalen skulle – og har ydet konsulentbistand til den nye distributør, Tempur-Pedic, Inc.. Det er heller ikke gjort gældende, at den nye distributør ville yde en bedre eller billigere indsats set fra Dan-Foam ApS' synsvinkel. Til trods for Skattemini-

steriets opfordring i svarskriftet har Dan-Foam ApS hverken gjort ovenstående gældende, eller fremlagt dokumentation for disse forhold. Dermed har Dan-Foam ApS ikke fremkommet med en driftsmæssig begrundelse for, hvorfor samarbejdet med den oprindelige distributør skulle opsiges under 1 år før aftalens udløb, og med betaling af kr. 15 mio. herfor.

Der foreligger således f.eks. ingen oplysninger om, at Dan-Foam ApS efter opsigelsen af distributionsaftalen har betalt en lavere pris for ydelsen ("distribution"). Da Dan-Foam ApS i tillæg til betalingen for distribution har betalt de såkaldte fees (termination fee samt consulting fee), foreligger der dermed "dobbelbetaling" fra Dan-Foam ApS for distributionen. Dan-Foam ApS har på trods af Skatteministeriets opfordring i svarskriftet ikke fremlagt dokumentation for omfanget af de omkostninger - udover termination fee'et og consulting fee'et - som måtte afholdes til den nye distributør samt til etablering af samarbejdet med denne.

Som følge af den manglende besvarelse af opfordringen må det lægges til grund, at Dan-Foam ApS har afholdt udgifter - ud over termination fee'et og consulting fee'et - der overgår det beløb på kr. 69,5 mio., som Dan-Foam ApS var forpligtet til at betale til den hidtidige distributør i henhold til den oprindelige distributionsaftale med efterfølgende tillæg. Det må dermed lægges til grund, at det havde været billigere, om Dan-Foam ApS først havde skiftet distributør ved den oprindelige aftales udløb. En uafhængig producent vil naturligvis altid vælge den billigste løsning, der lever op til producentens kvalitetskrav, ifm. distribution.

Der foreligger heller ingen oplysninger til støtte for et synspunkt om, at Dan-Foam ApS i øvrigt havde interesser i at foretage et distributørskifte i den foreliggende situation. Det bemærkes, at den gældende distributionsaftale alligevel udløb inden for 1 år. Der er ingen dokumentation for, at den nye distributør ville være så meget bedre end den gamle distributør, at en uafhængig part ville have betalt et større erstatningsbeløb for opsigelse i utide. Det bemærkes hertil, at som det fremgår af oversigten over Fagerdals distributører, så har det nye distributionsselskab benyttet sig af det samme "underdistributørnetværk" som det selskab, hvor man ophævede aftalen, benyttede. Således har Dan-Foam ApS ikke fået en ny og bedre ydelse efter ophævelsen. Tværtimod har Dan-Foam ApS fået den samme ydelse, blot nu til en samlet højere pris.

Dan-Foam ApS' betaling af termination fee'et må med andre ord begrundes i interessefællesskabet, dels med det koncernforbundne selskab Tempur-Pedic, Inc., i Tempur-Pedic-koncernen, der overtog distributionen, dels med modtageren af betalingerne, nemlig Fagerdala World Foams AB, der også var interesseforbundet med Dan-Foam ApS. Der er således ikke påvist en driftsmæssig interesse i den førtidige ophævelse, hvilket støttes af, at Dan-Foam ApS som nævnt har frafaldet påstanden om fradrag for det betalte consulting fee.

Den ubestridte omstændighed, at Fagerdala World Foams AB var berettiget til erstatning i forbindelse med den førtidige ophævelse, ændrer ikke herpå, idet Dan-Foam ApS ikke ville have ophævet distributionsaftalen, hvis ikke der havde fore-

ligget det omtalte interessefællesskab. Dermed var den indgåede aftale ikke blevet hævet, såfremt de involverede selskaber havde været uafhængige parter.

#### *Armslængdeprincippet og Transfer Pricing-dokumentation*

Interesseforbundne parter skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner (armslængdeprincippet), jf. ligningslovens § 2. Transaktioner mellem Dan-Foam ApS og Fagerdala World Foams AB er - som følge af Fagerdala-koncernens ultimative ejerskab til begge selskaber - utvivlsomt omfattet af ligningslovens § 2.

I denne sag fører to forhold hver for sig til, at skattemyndighederne har været berettigede til at foretage et skøn over Dan-Foam ApS' indkomst (og derved nægte Dan-Foam ApS fradrag for udgiften):

For det første er pris- og vilkårsfastsættelsen for den kontrollerede transaktion (den afholdte fee) ikke foretaget på armslængdevilkår. Som det fremgår af ovenstående, opnår Dan-Foam ApS ingen fordel ved afholdelse af udgiften. Da en uafhængig part ikke ville acceptere at afholde udgifter for tredjemand under disse omstændigheder, er pris- og vilkårsfastsættelsen - som nævnt - ikke foretaget på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2.

Hertil bemærkes, at den hidtidige distributør ikke ville være berettiget til erstatning for de sidste ni måneder af distributionsaftalen på kr. 69,5 mio. som følge af ophævelsen som påstået i replikken. De kr. 69,5 mio. udgør det beløb som Dan-Foam ApS i henhold til den oprindelige distributionsaftale skulle have betalt i de 9 måneder, der var tilbage af aftalen, da den blev ophævet. En erstatning udmåles derimod som det tab, som distributører ville have lidt som følge af ophævelsen, dvs. kommissionsbeløbet på kr. 69,5 mio. fratrukket de omkostninger, som den hidtidige distributør skulle have afholdt i forbindelse med distributionen. Dette bekræftes da også af, at den hidtidige distributør ved ophævelsesaftalen accepterede et termination fee på kr. 15 mio.

Der foreligger derfor dobbeltbetaling, idet Dan-Foam ApS både har afholdt termination fee'et og udgifterne til den nye distributør, hvilke udgifter - som nævnt ovenfor - må antages at overstige kr. 69,5 mio. Som anført vil en uafhængig part naturligvis altid vælge den billigste løsning, der lever op til den uafhængiges parts kvalitetskrav, hvilket også gælder for distribution. Denne omstændighed bekræfter således også, at afholdelsen af termination fee'et ikke er sket på armslængdevilkår.

For det andet er det ubestridt, at Dan-Foam ApS ikke har udarbejdet den lovpligtige TP-dokumentation, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 5. Skattemyndighederne kan derfor også af denne grund foretage et skøn over indkomsten i selskabet hidrørende fra den kontrollerede transaktion (den afholdte fee), jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3. Den af Dan-Foam ApS fremhævede afgørelse, SKM 2009.344 BR, vedrører en situation, hvor kravet om TP-dokumentation ikke forelå, og afgørelsen er dermed ikke relevant i denne sag. Det bemærkes, at dommen hel-

ler ikke kan bruges til at omvælte bevisbyrden på Skatteministeriet, da bevisbyrdeforholdene i transfer pricing-sager er mere nuancerede, end Dan-Foam ApS med henvisning til dommen har lagt op til.

Det følger herefter af fast højesteretspraksis, at et skatteskøn som her kun kan til-sidesættes, såfremt skatteyderen godtgør, at skønnet er udøvet på et forkert grundlag eller har ført til et åbenbart urimeligt resultat, jf. f.eks. UfR 2005.3167 H og UfR 2011.1458/1471/1472 H.”

### **Landsrettens begrundelse og resultat**

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger, fradrages i den skattepligtige indkomst.

Bestemmelsen forstås således, at det er en betingelse for fradrag, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten, og bevisbyrden herfor påhviler – i overensstemmelse med hvad der generelt gælder for skattemæssige fradrag – som udgangspunkt skatteyderen. I denne sag, hvor der er tale om at bedømme en udgift, som er afholdt til et interesseforbundet selskab, findes der at påhvile skatteyderen en skærpet bevisbyrde.

Dan-Foam ApS indgik i 1991 en 10-årig distributionsaftale med det interesseforbundne selskab Fagerdala World Foams AB. I 2000 blev distributionsaftalen opsagt 1 år før tid, idet distributionsaktiviteterne for Dan-Foam ApS i stedet blev overdraget til det ligeledes interesseforbundne selskab Tempur World Incorporated. Som kompensation for den førtidige opsigelse af distributionsaftalen påtog Tempur World Incorporated sig som ”successor in interest” til Dan-Foam ApS at betale 15 mio. kr. til Fagerdala World Foams AB. Dette beløb blev betalt af Dan-Foam ApS. Efter oplysningerne i sagen blev distributionsaktiviteterne efter opsigelsesaftalen i 2000 foretaget af de samme underdistributører som hidtil, idet Fagerdala World Foam AB’s underdistributører blev overtaget af den nye distributør, Tempur World Incorporated. Dan-Foam ApS har under sagen ikke fremlagt oplysninger til belysning af, om den distributionsydelse, som selskabet modtog, var den samme før og efter opsigelsesaftalen, ligesom selskabet ikke har fremlagt oplysninger til belysning af, om prisen for distributionsaftalen var den samme før og efter opsigelsesaftalen.

Efter en samlet vurdering af de ovennævnte oplysninger finder landsretten, at Dan-Foam ApS ikke har godtgjort, at der foreligger en sådan direkte og umiddelbar forbindelse mellem betalingen af det omhandlede "termination fee" og selskabets indkomsterhvervelse, at selskabet har ret til fradrag i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsretten tager herefter Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

Dan-Foam ApS skal betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med 125.000 kr. inkl. moms til dækning af udgifter til advokatbistand. Ved fastsættelsen af dette beløb er der ud over sagens værdi taget hensyn til sagens omfang og varighed.

**T h i k e n d e s f o r r e t :**

Skatteministeriet frifindes.

Dan-Foam ApS skal i sagsomkostninger betale 125.000 kr. til Skatteministeriet.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.

**(Sign.)**

— — —  
Udskriftens rigtighed bekræftes. Østre Landsret, den 16/1-2015