



VESTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 17. februar 2025

Sag BS-24597/2023-VLR
(13. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard og advokat Tim Holmager)

mod

Viking Life-Saving Equipment A/S
(advokat Jef Nymand Hounsgaard, advokat Lasse Esbjerg Christensen og
advokat Anne May With)

og

Sag BS-24621/2023-VLR
(13. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard og advokat Tim Holmager)

mod

LL Cold ApS
(advokat Jef Nymand Hounsgaard, advokat Lasse Esbjerg Christensen og
advokat Anne May With)

Retten i Esbjerg har den 19. april 2023 afsagt dom i 1. instans (sag BS-50961/2018-ESB og sag BS-50970/2018-ESB).

Landsdommerne Thomas Tordal-Mortensen, Anders Raagaard og Christian Hesthaven (kst.) har deltaget i ankesagernes afgørelse.

Påstande

Appellanten, Skatteministeriet, har over for Viking Life-Saving Equipment A/S nedlagt følgende påstande:

Påstand 1

Principalt:

Skatteministeriet skal frifindes, idet ministeriet dog anerkender, at Landsskatte-rettens forhøjelse af Viking Life-Saving Equipment A/S' skattepligtige indkomst skal nedsættes med 987.000 kr. for 2006, 1.153.000 kr. for 2007, 1.634.000 kr. for 2008 og 1.895.000 kr. for 2009.

Subsidiært:

Skatteansættelsen for Viking Life-Saving Equipment A/S for indkomstårene 2006-2009 hjemvises til fornyet behandling hos skattemyndighederne.

Påstand 2

Viking Life-Saving Equipment A/S skal betale 304.000 kr. til Skatteministeriet med tillæg af procesrente fra den 17. maj 2023.

Skatteministeriet har over for LL COLD ApS nedlagt følgende påstande:

Påstand 1

Principalt:

Skatteministeriet skal frifindes, idet ministeriet dog anerkender, at Landsskatte-rettens forhøjelse af LL COLD ApS' sambeskatningsindkomst skal nedsættes med 987.000 kr. for 2006, 1.153.000 kr. for 2007, 1.634.000 kr. for 2008 og 1.895.000 kr. for 2009.

Subsidiært:

Skatteansættelsen for LL COLD ApS for indkomstårene 2006-2009 hjemvises til fornyet behandling hos skattemyndighederne.

Påstand 2

LL Cold ApS skal betale 304.000 kr. til Skatteministeriet med tillæg af procesrente fra den 17. maj 2023.

Skatteministeriets principale påstande svarer til resultatet af Landsskatterettens afgørelser af 27. september 2008, men reduceret med de beløb, der er angivet i de principale påstande, som følge af, at Skatteministeriet under skriftvekslingen for byretten blev gjort opmærksom på en fejl i beregningerne i Landsskatterettens afgørelser. Skatteministeriets principale påstande for landsretten omfatter således en samlet forhøjelse af henholdsvis Viking Life-Saving Equipment A/S' skattepligtige indkomst og af LL COLD ApS' sambeskatningsindkomst for indkomstårene 2006-2009 på 78.854.000 kr.

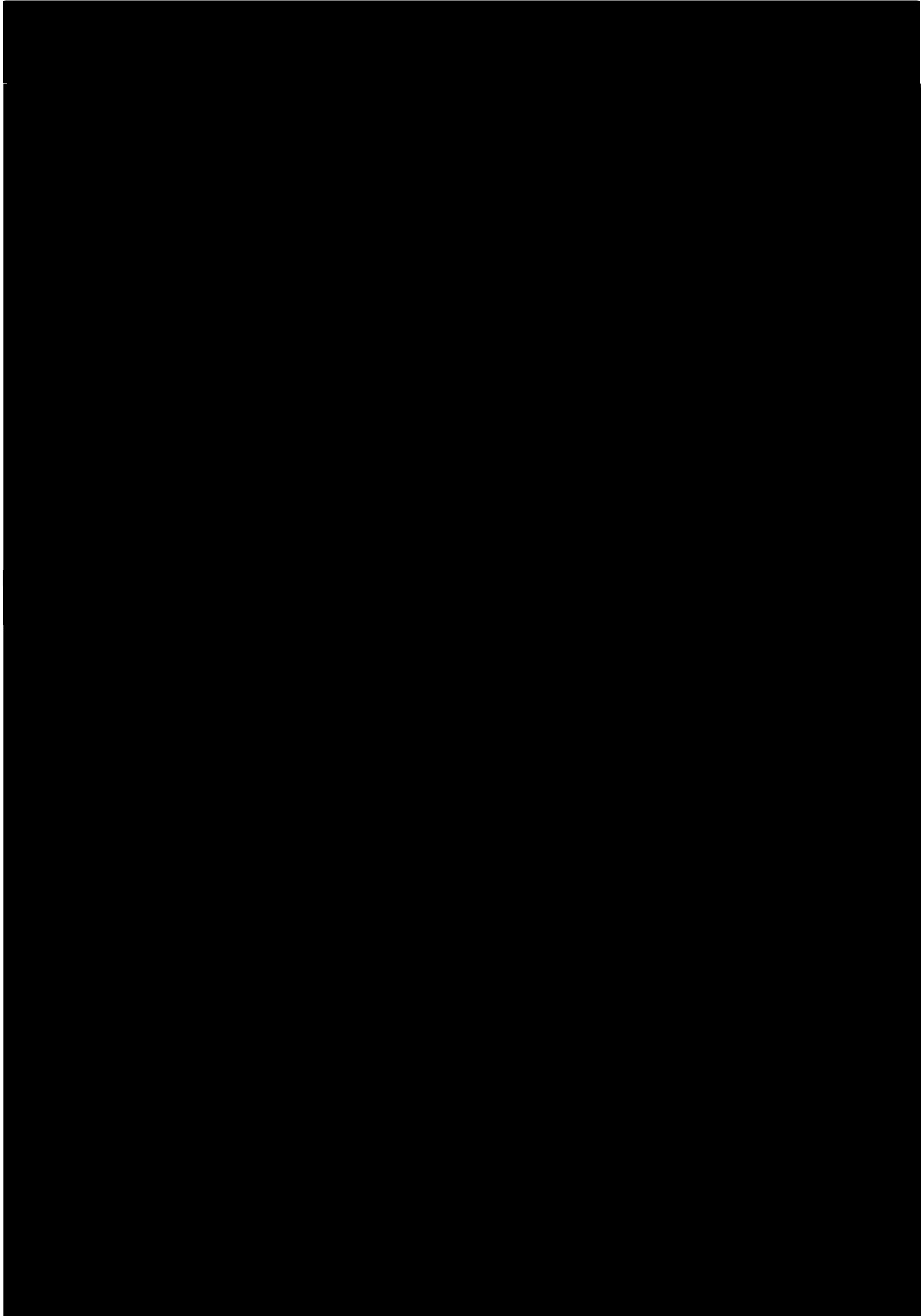
De indstævnte, Viking Life-Saving Equipment A/S og LL Cold ApS (herefter begge omtalt som Viking), har påstået byrettens dom stadfæstet.

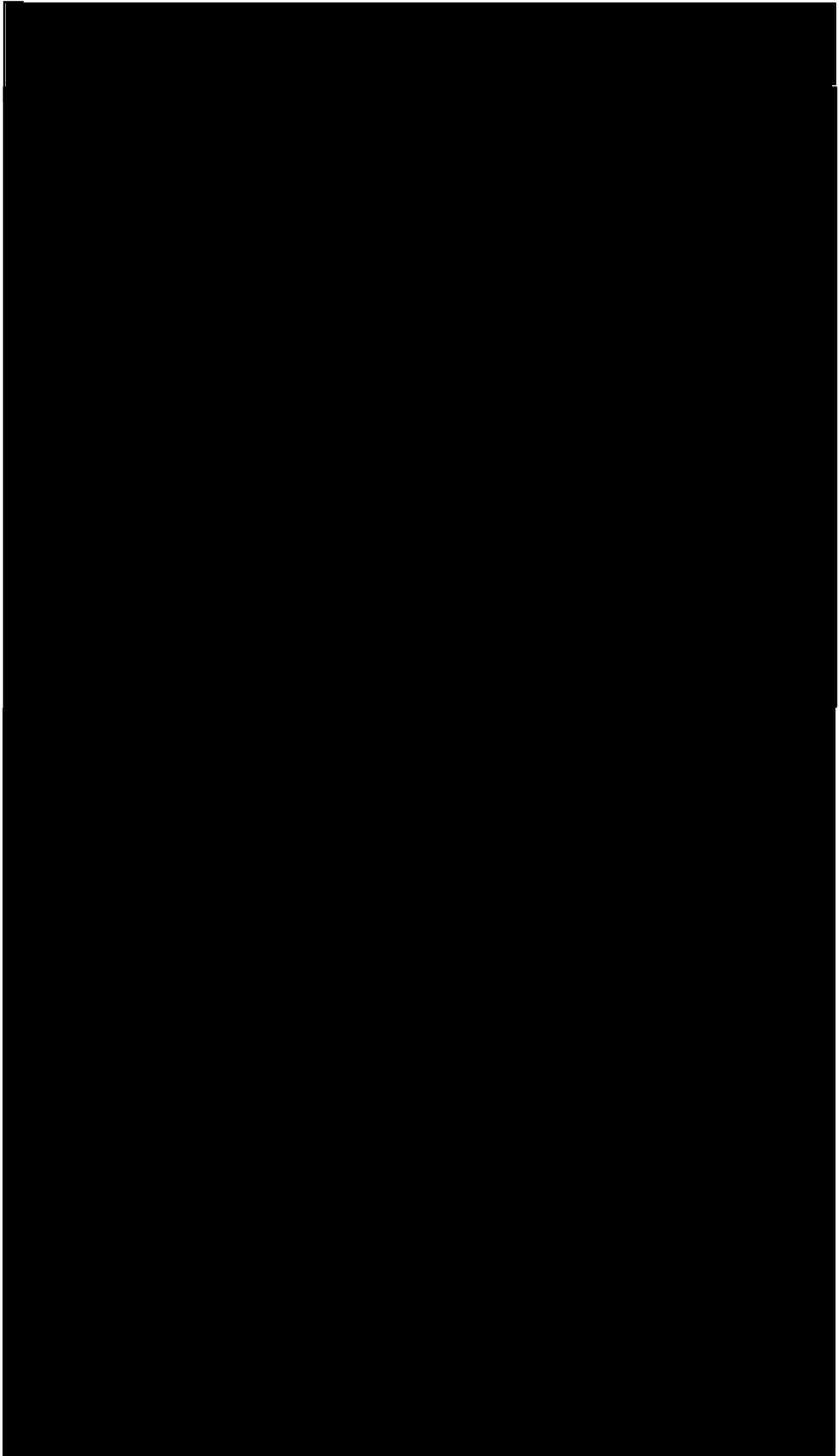
Supplerende sagsfremstilling

Der er for landsretten fremlagt en række nye bilag, herunder et notat af 14. december 2023 fra Skattestyrelsen om SKATs udvælgelse af sammenlignelige eksterne servicestationer i benchmark-analysen af Viking, uddrag fra hjemmesider for de selskaber, der indgår i SKATs benchmark-analyse, en udateret Transfer Pricing Benchmarking Report fra Deloitte vedrørende Vikings datterselskab i Thailand, en række serviceaftaler indgået af Viking, e-mailkorrespondance fra 2024 mellem Viking og Vikings norske servicestationer om deres konkurrenceklausuler, SKATs referat af et telefonmøde den 28. februar 2012 med Vikings økonomidirektør [REDACTED], en empirisk analyse fra januar 2024 fra Skattestyrelsen om anvendelsen af det interkvartile interval og det fulde interval i transfer pricing-dokumentation, og beregninger fra Viking over konsekvenser af Skatteministeriets påstande.

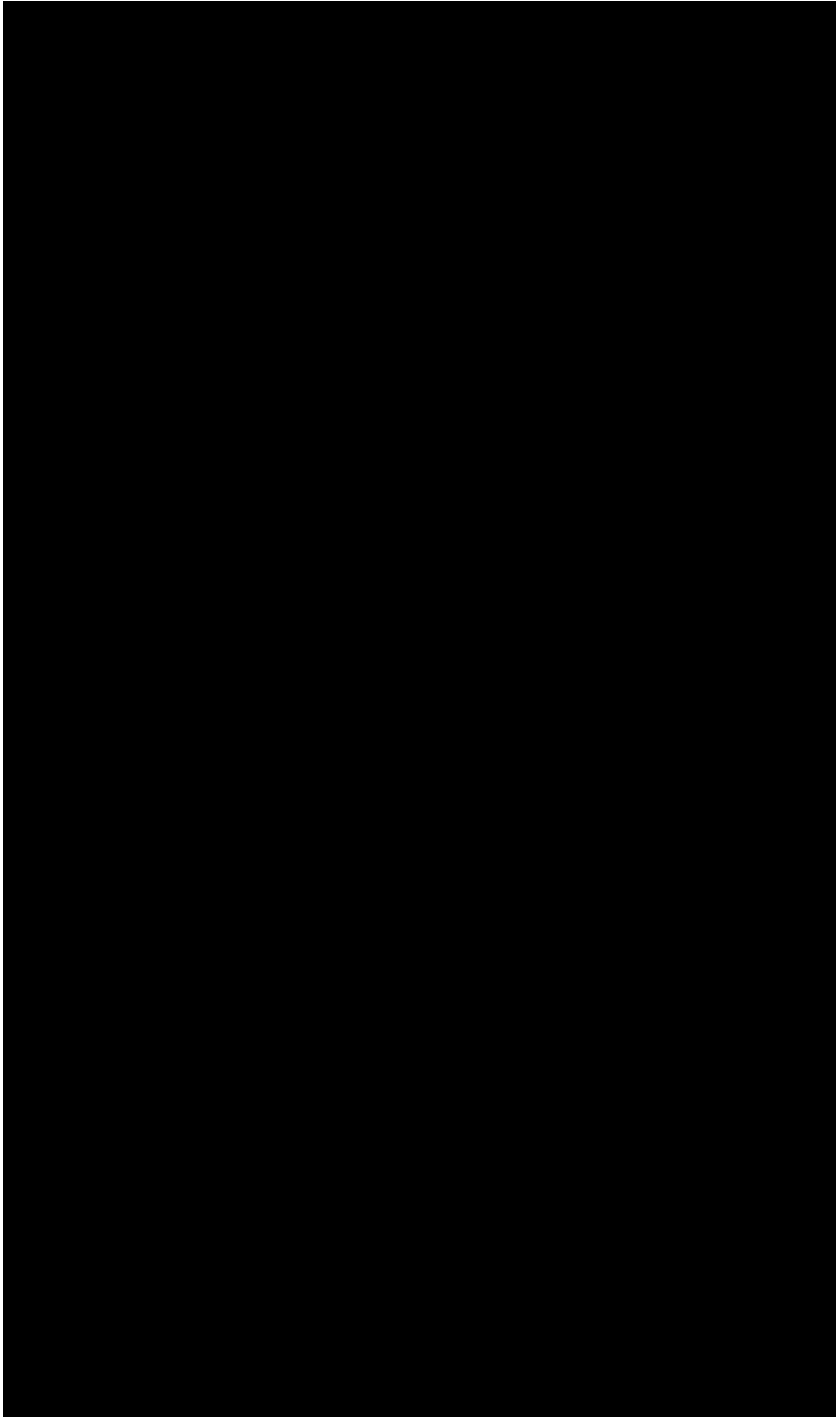
Vikings transfer pricing-dokumentation for 2005-2009 er for byretten og landsretten fremlagt i den originale engelske version og i en "maskinoversættelse" til dansk. I transfer pricing-dokumentationen for 2005-2007 er der i den danske oversættelse anført bl.a.:

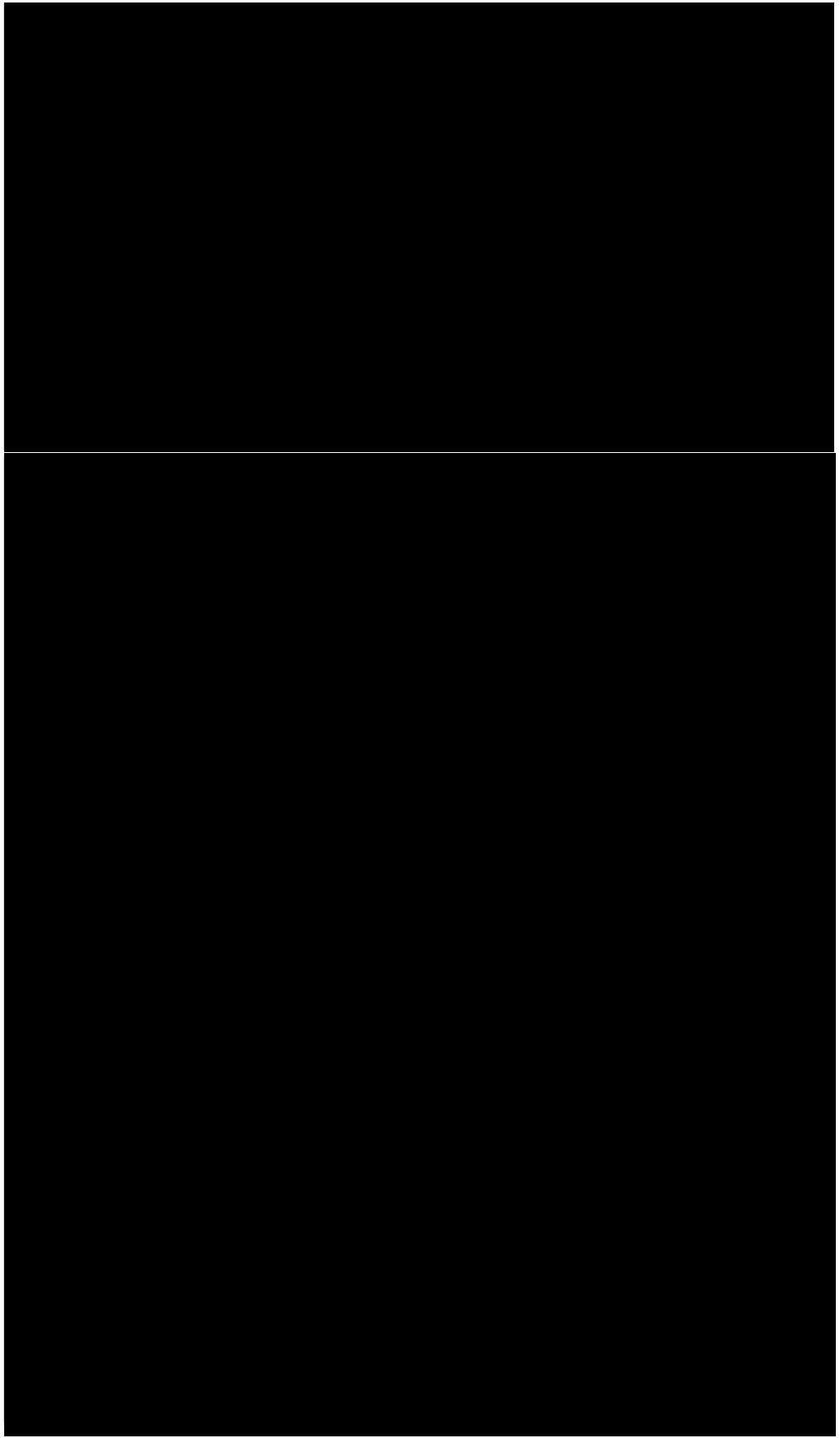
”



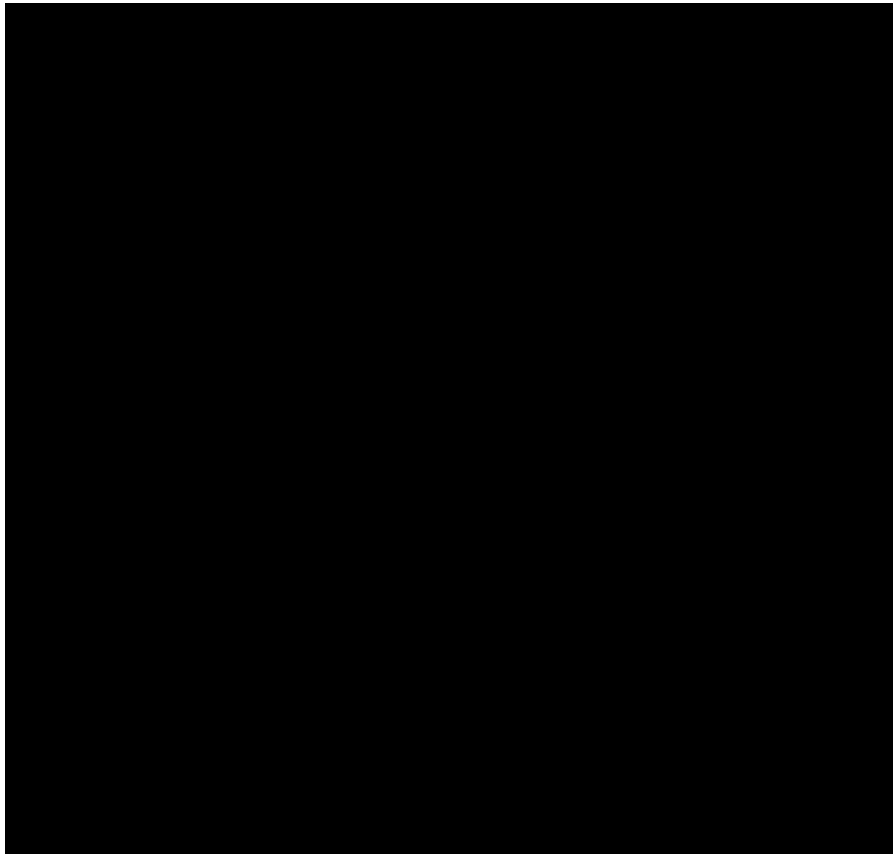








[...]



[REDACTED]

”

Forklaringer

Der har ikke været afgivet forklaringer for landsretten.

Anbringender

Parterne har i det væsentlige gentaget deres anbringender for byretten.

Skatteministeriet har yderligere anført bl.a., at det er helt grundlæggende, at Viking har en dokumentationspligt efter skattekontrolloven, og at det på baggrund heraf og af de oplysninger, som i øvrigt fremkommer under en ligningsproces, skal fastlægges, om armslængdeprincippet i ligningslovens § 2 er overholdt. Dette beror alene på en vurdering af Vikings egne forhold, og det er ikke relevant at indhente regnskabsoplysninger fra enheder i andre koncerner for at belyse, hvordan uafhængige parter, der ikke er koncernforbundne, vil tilrettelægge tilsvarende transaktioner. Skatteministeriet kan således ikke meningsfyldt henvise til fordelingen af overskuddet i andre koncerner for at dokumentere, at en skævvridning af indtjeningen i Viking-koncernen ikke er på armslængdevilkår, jf. herved også OECD's Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 3.25.

Grundlaget for SKATs skøn ved forhøjelsen af Vikings skattepligtige indkomst i 2006-2009, som Landsskatterettens afgørelse tog afsæt i, var, at SKAT først vurderede, at den bedst egnede – og reelt eneste mulige – metode til at fastsætte armslængdeprisen på de kontrollerede transaktioner var den transaktionsbestemte nettoavancemethode (TNM-metoden), som anvender nettoavancen, hvorfor regnskabsoplysninger er let tilgængelige. Der er herunder ikke problemer med at klassificere omkostninger, og der bliver stillet færre krav til sammenlignelighed med hensyn til produkttegenskaber og funktioner. Disse fordele følger af OECD's Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 2.68. Cost Plus-metoden og Resale Price-metoden måler på bruttoavance-niveau, men i praksis er det i mange tilfælde vanskeligt at finde oplysninger om selskabers bruttoavance. SKAT havde forinden gennemgået Vikings transfer pricing-dokumentation og konstateret, at den fri markedsprismetode (CUP-metoden) – som SKAT antog, at Viking anvendte – ikke var egnet til at fastlægge armslængdeprisen.

SKAT udarbejdede herefter i overensstemmelse med forarbejderne til skattekontrolloven en benchmark-analyse for at finde frem til den markedsmæssige avance, som skulle tillægges de totale omkostninger. SKAT anvendte databaserne Orbis og Amadeus til dette. Konkret udsøgte SKAT sammenlignelige uafhængige selskaber ved brug af en additiv og en deduktiv tilgang, som det anbefales i OECD's Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 3.41. Udvælgelsen er beskrevet i SKATs afgørelse, og dette er yderligere dokumenteret i Skattestyrelsens notat af 14. december 2023 om SKATs udvælgelse af sammenlignelige eksterne servicestationer i benchmark-analysen af Viking.

Den additive tilgang tog udgangspunkt i, at Viking til SKAT havde oplyst, at koncernens netværk – udover datterselskaber – inkluderede 199 eksterne servicestationer. SKAT udsøgte de 199 servicestationer i databasen, men kunne kun finde data på 68. De resterende 131 eksterne forhandlere blev derfor frasorteret. SKAT foretog herefter en kvalitativ gennemgang af de 68 selskaber ud fra nogle valgte frasorteringskriterier. Syv selskaber blev fravalgt, fordi selskaberne havde over 50 ansatte. SKAT havde således konkret vurderet, at selskaber med over 50 ansatte ikke var sammenlignelige med Vikings datterselskaber, som i gennemsnit havde 15,7 ansatte i salgs- og servicefunktionen. I henhold til OECD's Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 3.43, er kriteriet om antal ansatte et af de mest almindelige kriterier ved udsøgningen af sammenlignelige selskaber. Der blev frasorteret 34 selskaber som følge af, at der i databasen manglede tilstrækkelige finansielle data på dem. Herefter var der 27 selskaber tilbage. Yderligere ti selskaber blev fravalgt som følge af, at de i databasen havde en "independence indicator" på C og D. Også en sådan frasortering er helt sædvanlig, da benchmark-analysen ikke må indeholde virksomheder, hvis resultater kan være påvirket af kontrollerede transaktioner, jf. f.eks. OECD's Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 3.25. Efter denne yderligere frasortering var der 17 selskaber tilbage, som SKAT foretog en manuel gennemgang af på baggrund af tilgængeligt materiale på daværende tidspunkt. Et selskab blev her frasorteret, fordi det havde 48 ansatte. Et andet selskab blev frasorteret, fordi det havde en omsætning på ca. 3,9 mio. kr., mens datterselskaberne i gennemsnit havde en omsætning på mellem 41,5 mio. kr. og 54,8 mio. kr. i perioden 2006-2009. Til sidst blev syv selskaber frasorteret efter SKATs manuelle gennemgang med henvisning til en række forskellige aktiviteter (eller mangel på samme). Derved var der otte selskaber tilbage.

Ved den deduktive tilgang blev der i Amadeus-databasen indsat en række udsøgningskriterier, og her fandt SKAT 18 selskaber. Efter en kvalitativ gennemgang af disse blev 12 selskaber fravalgt og herefter var der seks selskaber tilbage, som kunne anses for sammenlignelige med Vikings datterselskaber. De var alle kendetegnet ved at være autoværksteder. Disse selskaber udgik under sagens behandling i Landsskatteretten.

SKAT har således i arbejdet med benchmark-analysen af Viking foretaget en helt sædvanlig og meget grundig udsøgning af sammenlignelige selskaber. Skatteministeriet fremlagde ikke for byretten supplerende oplysninger om udsøgningsprocessen, fordi denne havde været genstand for omfattende behandling og indlæg fra parterne for Landsskatteretten. Ministeriet antog derfor, at der var enighed mellem parterne om, at de valgte otte selskaber var egnede til at indgå i sammenlignelighedsanalysen. Uanset at Viking først er fremkommet med kritik af processen 10 år efter, at den blev gennemført, og på et tidspunkt, hvor selskabet og dets økonomiske rådgiver efter en grundig analyse havde anset de otte fremfundne selskaber for egnede til at gennemføre sammenlignelse-

lighedsanalysen på grundlag af, har Skatteministeriet for landsretten med Skat-testyrelsens notat af 14. december 2023 detaljeret dokumenteret SKATs gennemgang, som endte med otte sammenlignelige eksterne servicestationer.

Det er en sædvanlig fremgangsmåde, at der herefter ved justeringen af de otte selskaber er anvendt det interkvartile interval. Det sker således i dag i langt hovedparten af de tilfælde, hvor der laves beregninger som i den foreliggende sag. Der er også eksempler i retspraksis på, at det interkvartile interval anvendes på en population på (omtrent) otte selskaber. Det interkvartile interval er en statistisk metode til at indsnævre armslængdeintervallet for at begrænse defekter i sammenligningsgrundlaget. Der er ikke tale om, at selskaber derved bliver frasorteret, idet de selskaber, som ligger uden for intervallet, fortsat er med i analysen, og idet de økonomiske resultater fra alle selskaberne indgår ved fastsættelsen af 1. og 3. kvartil og ved medianberegningen. SKAT valgte at beregne det interkvartile interval efter formlen "QUARTILE.INC" i Excel, som svarer til Excels standardfunktion. Denne fremgangsmåde er også tiltrådt i retspraksis. At armslængdeprisen herefter er fastsat således, at de datterselskaber, hvis indtjening lå uden for det interkvartile interval, er reguleret til medianen på 7,19 % efter korrektionen i Landsskatteretten, er også en sædvanlig fremgangsmåde, jf. f.eks. OECD's Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 3.62, og dokumentationsvejledningen, pkt. 5.3.2.2.3.

Viking har heroverfor anført bl.a., at grundlaget for SKATs udsøgning af de virksomheder, som indgik i benchmark-analysen af Viking, i SKATs afgørelse af 2. juni 2012 ikke blev fyldestgørende beskrevet, herunder i overensstemmelse med SKATs egen vejledning om krav til transfer pricing-dokumentation. De udsøgningskriterier, som SKAT ifølge det senere fremlagte materiale benyttede, blev desuden ikke anvendt konsistent.

SKATs skøn hviler på TNM-metoden, som er beskrevet som sidste udvej i OECD's Transfer Pricing Guidelines 1995. TNM-metoden blev endvidere af SKAT søgt anvendt til at sammenligne nettoindtjeningen på selskabsniveau frem for på transaktionsniveau, uanset at der er en præference for sammenligninger på transaktionsniveau, jf. fx OECD's Transfer Pricing Guidelines 1995, punkt 3.42, og dokumentationsvejledningens pkt. 5.3.2.2. Til brug for skønsudøvelsen på selskabsniveau foretog SKAT oprindeligt en udvælgelse af i alt 14 sammenligningsselskaber, hvor otte var eksterne aftagere (salgs- og serviceselskaber), som Viking rent faktisk solgte varer til. De resterende seks var autoværksteder, som udgik under sagens behandling i Landsskatteretten. Det af Skatteministeriet påberåbte skønsgrundlag er derfor de regnskabsmæssige resultater i (en del af) sagsperioden for otte udvalgte koncerneksterne salgs- og serviceselskaber, der aftog varer fra Viking. Det er alene i relation til SKATs transfer pricing-metode, at der er behov for at foretage en frasortering af en del af de eksterne servicestationer, som Viking samarbejdede med. Da Vikings

sammenligningsanalyse er transaktionsbaseret frem for selskabsbaseret, er det således ikke nødvendigt at lave en så snæver udsøgning, som SKAT har gjort det.

Skattestyrelsens notat af 14. december 2023 om SKATs udvælgelse af sammenlignelige eksterne servicestationer i benchmark-analysen af Viking indeholder en meget begrænset beskrivelse af de valg og kriterier, der må have ligget til grund for den oprindelige udvælgelse. I det omfang notatet kan anerkendes som grundlag for SKATs udsøgningsproces i 2011/2012, bekræfter det, at processen var baseret på en række arbitrære og inkonsistente til- og fravalg, hvoraf nogle fortsat ikke er forklaret. Det gælder fx SKATs frasortering af syv ud af 15 selskaber, som SKAT selv havde beskrevet som "comparable" eller "highly comparable", SKATs beslutning om at medtage selskaber i det endelige benchmark uden regnskabsoplysninger for 2009 på trods af, at SKAT havde opstillet et kriterie om tilstedeværelsen af regnskabsdata for alle årene 2007-2009 som betingelse, og SKATs beslutning om at frasortere servicestationer med over 50 medarbejdere, for herefter at frasortere en servicestation med 48 medarbejdere med henvisning til medarbejderantallet, men inkludere autoværksteder med over 300 medarbejdere. En konsistent anvendelse af de søgekriterier, som SKAT ifølge Skatteministeriet anvendte, og en iagttagelse af vejledningen vedrørende transfer pricing-dokumentation ville have medført en frasortering af i hvert fald fem ud af de otte selskaber. Om andre selskaber ville være blevet tilvalgt ved en konsistent tilgang, har det ikke været muligt at vurdere. SKATs skøn hviler således på et forkert grundlag. Det skal holdes op imod konklusionerne i Vikings transfer pricing-analyse, der er baseret på data fra tusindvis af transaktioner med de koncerneksterne salgs- og serviceselskaber, hvorved Viking solgte helt de samme produkter til de eksterne selskaber, som Viking solgte til datterselskaberne i forbindelse med de kontrollerede transaktioner, der er til prøvelse i nærværende sag.

Ud over, at det fortsat ikke er forklaret, hvorfor SKAT gik frem efter TNM-metoden, og hvordan udsøgningen af selskaber i benchmark-analysen foregik, er det heller ikke begrundet, hvorfor anvendelsen af det interkvartile interval konkret skulle give et bedre sammenligningsgrundlag end det fulde interval. Hertil kommer, at en beregning af det interkvartile interval ikke er proportional.

Ved den fremgangsmåde, hvor halvdelen af de otte sammenligningsselskaber frasorteres, kan det tilbageværende interval opgøres til et ROTC-niveau på mellem 3,39 % og 9,92 % ved brug af den såkaldte "QUARTILE.INC"-funktion i Excel, mens intervallet ved brug af "QUARTILE.EXC"-funktionen i Excel kan opgøres til et ROTC-niveau på mellem 2,82 % og 10,73 %. SKAT har i den forbindelse heller ikke begrundet anvendelsen af "QUARTILE.INC"-funktionen og dermed det mest snævre interval.

Hertil kommer, at SKAT heller ikke har godtgjort eller begrundet, at den mest rigtige fremgangsmåde, da man skulle korrigere de selskaber, som faldt uden for intervallet, var at korrigere til medianen, selv om denne beslutning har stor betydning for den endelige korrektion.

Landsrettens begrundelse og resultat

Viking er omfattet af ligningslovens § 2, hvorefter Viking ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med sine datterselskaber (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet).

Sagen for landsretten angår i første række, om skattemyndighederne var berettigede til for indkomstårene 2006-2009 at udøve et skøn vedrørende de kontrollerede transaktioner mellem Viking og Vikings datterselskaber. Dette kan *for det første* være tilfældet, hvis skattemyndighederne godtgør, at Vikings transfer pricing-dokumentation i så væsentligt omfang var mangelfuld, at den ikke gav skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt, jf. den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, og som nærmere fastlagt i retspraksis. Det kan *for det andet* være tilfældet, hvis skattemyndighederne – uafhængigt af vurderingen af, om transfer pricing-dokumentationen lever op til kravene – godtgør, at transaktionerne ikke overholdt armslængdeprincippet som fastsat i ligningslovens § 2, stk. 1.

Hvis det var berettiget, at skattemyndighederne for indkomstårene 2006-2009 udøvede et skøn vedrørende de kontrollerede transaktioner mellem Viking og Vikings datterselskaber, angår sagen i anden række, om Viking har godtgjort, at skønnet hviler på et forkert eller mangelfuldt grundlag eller er åbenbart urimeligt, således at der er grundlag for at tilsidesætte skønnet.

Vikings transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2006-2007

Kravene til transfer pricing-dokumentationen fremgår af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5. Efter denne bestemmelse skal de selvangivelsespligtige virksomheder udfærdige og opbevare dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal udleveres på skattemyndighedernes anmodning og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Det fremgår af lovforarbejderne, jf. Folketingstidende 1997-1998 (1. samling), tillæg A, lovforslag nr. L 84 af 14. november 1997, s. 1896, at dokumentationspligten efter den dagældende § 3 B, stk. 5, som minimum omfatter, at virksom-

heden redegør for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat. Reglerne lader det som udgangspunkt være op til de skattepligtige at vurdere, hvilken yderligere dokumentation der er nødvendig. Denne vurdering skal dog ske under hensyntagen til, at skattemyndighederne ved ligningen vil anvende principperne i OECD's retningslinjer for transfer pricing.

Efter disse retningslinjer skal der ved anvendelsen af armslængdeprincippet foretages en sammenligning af vilkårene for de interesseforbundne parter og de ikke-interesseforbundne parter. Dette forudsætter, at der eksisterer et sammenligningsgrundlag i en tilgængelig form. Sammenlignelighedsanalysen skal, som også anført i lovforarbejderne, gennemføres uanset, hvilken metode der benyttes til prisfastsættelse. Det fremgår endvidere af OECD's retningslinjer, at der er behov for tilstrækkelig kontrollerbar information om de kontrollerede transaktioner.

Kravene til transfer pricing-dokumentation blev ved lov nr. 408 af 1. juni 2005 om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, ligningsloven og tonageskatteoven (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing) præciseret med henblik på at højne kvaliteten af dokumentationen. Af forarbejderne til ændringen, jf. Folketingstidende 2004-05 (2. samling), tillæg A, lovforslag nr. L 120 af 2. marts 2005, s. 4907, fremgår, at dette skulle ske ved at fastsætte nye regler, der lægger fastere rammer for indholdet af den skriftlige dokumentation. Formålet var desuden at sikre, at der ikke kan spekuleres i at vente med at udarbejde dokumentationen før i forbindelse med en eventuel klage. Som opfølgning på denne lovændring blev der med virkning fra og med skatteåret 2006 fastsat mere detaljerede krav til transfer pricing-dokumentation i bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (dokumentationsbekendtgørelsen). SKAT udstedte desuden en vejledning af 6. februar 2006 om Transfer pricing; Kontrollerede Transaktioner; Dokumentationspligt (dokumentationsvejledningen) med det formål at give en beskrivelse af og vejledning i de krav til dokumentation, som var fastsat i bekendtgørelsen.

Skatteministeriet har gjort gældende, at Vikings transfer pricing-dokumentation for 2006-2007 var mangelfuld, navnlig fordi den ikke indeholdt en angivelse af, hvilken metode Viking havde anvendt, og derfor heller ikke en begrundelse for valget af metode.

Efter dokumentationsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, 2. pkt., skal dokumentationen indeholde bl.a. en begrundelse for valg af metode, og efter dokumentationsvejledningen, pkt. 5.3.2.2.2, skal det af dokumentationen fremgå, hvorfor den pågældende metode blev valgt, så de antagelser og konklusioner, der har dannet grundlag for valget af metode, efterfølgende kan efterprøves. Det fremgår vi-

dere af vejledningen, at det med fordel kan beskrives, hvis andre metoder er blevet fravalgt, medmindre en metode helt åbenlyst er den bedste.

Vikings transfer pricing-dokumentation for 2006-2007 indeholder – i modsætning til den dokumentation, der er fremlagt for 2008-2009, og som er udarbejdet af Deloitte efter Landsskatterettens afgørelse – ikke en entydig angivelse af, hvilken metode der er anvendt. Dokumentationen indeholder dermed heller ikke – i modsætning til dokumentationen for 2008-2009 – en nærmere redegørelse for valg af metode.

Det kan efter landsrettens opfattelse heller ikke klart udledes af transfer pricing-dokumentationen for 2006-2007, hvilken metode Viking anvendte, herunder om det – som det blev gjort gældende under sagens behandling for Landsskatteretten – var Cost Plus-metoden, som fastsætter interne afregningspriser mellem forbundne parter ved at tage udgangspunkt i de omkostninger, der medgår i produktionen af et produkt, og hertil lægger den avance, som en uafhængig part ville opnå ved en sammenlignelig transaktion. Landsretten har herved lagt vægt på, at der i Vikings transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2006-2007 i beskrivelsen af de forskellige standardprodukter mv. i varierende grad fokuseres på priser, fortjeneste og dækningsgrader, uden at baggrunden herfor begrundes, og uden at der drages entydige konklusioner. Således er der i beskrivelsen af metoden i det opsamlende afsnit "Metode og konklusion" et ensidigt fokus på priser, mens det f.eks. i afsnittet om evakueringsystemer er anført, at det "vil være muligt at fremlægge en beregning, der viser, at CM-ratio for de enkelte ordrer ligger i intervallet [redacted] % for både eksterne ordrer og datterselskaber".

Det må efter landsrettens opfattelse anses for en væsentlig mangel, at det af Vikings transfer pricing-dokumentation ikke fremgår entydigt eller i øvrigt klart kan udledes, hvilken metode der er anvendt, og at der heller ikke er anført en begrundelse herfor, som kan efterprøves af SKAT.

Skatteministeriet har endvidere gjort gældende, at sammenlignelighedsanalyserne i Vikings transfer pricing-dokumentation også er behæftet med en række fejl og mangler, navnlig fordi der i væsentlig udstrækning sammenlignes priser og indtjeningsmarginer på transaktioner, som ikke er sammenlignelige.

Ifølge Vikings transfer pricing-dokumentation sammenlignes salg til "eksterne kunder (slutkunder)" bortset fra danske slutkunder med salg til datterselskaberne. Det anføres, at priserne til disse kunder er baseret på forhandlinger med den enkelte kunde, og at niveauet for disse forhandlinger er "baseret på en vejledende ekstern prisliste beregnet på en grundlæggende dækningsbidragsmarginal på ca. [redacted]". Om priserne til datterselskaberne anføres det, at de er "baseret på en prisliste, der er beregnet på en grundlæggende dækningsbidrag på ca.

Der henvises herved til, at den lavere pris til datterselskaberne bl.a. skal gøre det muligt for disse at sælge flåder, dragter mv. til servicestationer i deres område til priser, der ikke ligger for langt fra Vikings eksterne priser, og stadig få deres omkostninger dækket af fortjenesten. Om forskellene har Viking nærmere anført, at priserne til datterselskaberne var lavere end til de eksterne, fordi datterselskaberne var underlagt konkurrencebegrænsninger, at datterselskaberne modtog mængderabatter, at Viking sparede omkostninger bl.a. på markedsføring ved intern frem for ekstern handel, og at datterselskaberne var lagerførende for Viking. Transfer pricing-dokumentationen indeholder imidlertid ikke beregninger over betydningen af disse forhold og belyser i øvrigt ikke dette nærmere.

Landsretten finder på den baggrund, at Vikings sammenligningsanalyse i transfer pricing-dokumentationen er behæftet med væsentlige fejl og mangler. Viking oplyste senere i ligningsprocessen, at "eksterne kunder i udlandet vil for hovedpartens vedkommende være forhandlere (servicestationer og forhandlere) på samme måde som datterselskaberne". Landsretten er imidlertid enig med Skatteministeriet i, at sammenligningen fortsat foretages mellem ikke fuldt sammenlignelige transaktioner, idet oplysningerne om salg til eksterne indeholder både oplysninger om salg til f.eks. servicestationer, som kan sammenlignes med datterselskaberne, og salg til slutbrugere, som ikke kan sammenlignes med datterselskaberne. Der er herunder ikke i forbindelse med korrektionen redegjort nærmere for fordelingen af salget mellem slutbrugere og servicestationer.

Efter en samlet vurdering af det anførte om metodevalg og sammenligningsanalyse finder landsretten, at Vikings transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2006-2007 i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke gav skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at kunne vurdere, om priser og vilkår var fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. den dagældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5. Skattemyndighederne var af den grund berettigede til at foretage skatteansættelsen for indkomstårene 2006-2007 skønsmæssigt, jf. den dagældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Vikings transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2008-2009

Efter den dagældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5, 2. pkt., skal et selskabs skriftlige transfer pricing-dokumentation forelægges skattemyndighederne på begæring. Efter dokumentationsbekendtgørelsens § 2, stk. 4, skal dokumentationen, når der er fremsat begæring herom, fremsendes inden 60 dage. Der er ikke i lovgivningen fastsat formkrav til skattemyndighedernes begæring.

SKAT indledte ved brev af 1. oktober 2008 sit arbejde med at revidere Vikings skatteansættelse for indkomstårene 2005-2007. Undervejs blev revisionsarbejdet

udvidet til også at omfatte indkomstårene 2008-2009, og SKAT traf den 4. juni 2012 afgørelse om at forhøje Vikings skattepligtige indkomst og LL COLD ApS' sambeskatningsindkomst for indkomstårene 2006-2009. Også Landsskatterettens afgørelser af 27. september 2018 omfatter disse fire indkomstår.

Det fremgår ikke entydigt af sagen, hvornår SKAT udvidede revisionen til også at omfatte indkomstårene 2008-2009, og der foreligger ikke dokumentation for, at SKAT skriftligt fremsatte begæring om fremlæggelse af transfer pricing-dokumentation for disse år, jf. den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 2. pkt.

Det fremgår imidlertid af SKATs korrespondance med Viking i tiden frem til SKATs afgørelse af 4. juni 2012, at Viking var fuldt ud bekendt med revisionens omfang og i øvrigt også bidrog til oplysningen af sagen. Det fremgår desuden, af SKATs brev af 30. november 2012 til Landsskatteretten, at Viking på et møde med SKAT den 13. november 2008 udleverede sin aktuelle transfer pricing-dokumentation, og at Viking efterfølgende oplyste til SKAT, at den skulle lægges til grund for alle indkomstårene 2006-2009.

Under hensyn til, at transfer pricing-dokumentationen var helt central for SKATs arbejde med ansættelsen af Vikings indkomst, og at der ikke foreligger dokumentation, som udtrykkeligt angiver at vedrøre 2008-2009, lægger landsretten til grund, at den transfer pricing-dokumentation, som Viking havde fremlagt forud for ansættelsestidspunktet, og som angav at vedrøre indkomstårene 2005, 2006 og 2007, efter Vikings anvisning også skulle anvendes ved ansættelsen for indkomstårene 2008-2009.

Der er derfor ikke grundlag for at afskære SKATs mulighed for skønsmæssigt at ansætte Vikings indkomst for 2008-2009 med den begrundelse, at SKAT ikke havde begæret Vikings transfer pricing-dokumentation fremlagt.

På den baggrund, og i øvrigt af de grunde, som er anført vedrørende Vikings transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2006-2007, var skattemyndighederne også berettiget til at foretage skatteansættelsen for indkomstårene 2008-2009 skønsmæssigt, jf. den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, jf. stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Vikings efterlevelse af armslængdeprincippet

Det fremgår af Vikings transfer pricing-dokumentation, at Viking generelt solgte billigere til datterselskaberne end til eksterne aftagere.

Vikings daværende økonomidirektør, [REDACTED], oplyste den 7. marts 2011 til SKAT, at Vikings prisfastsættelse var meget influeret af muligheder for efterfølgende serviceindtjening. [REDACTED] oplyste i den forbindelse nærmere, at

størrelsen af rabatter ved såvel interne som eksterne salg blev vurderet ud fra koncernens muligheder for efterfølgende serviceindtjening, og at velviljen til rabatter ved salg i geografiske områder, hvor Viking ikke var repræsenteret med egne servicestationer, var ringe.

I et svar på en materialeanmodning fra SKAT under ligningsprocessen har Viking uddybende oplyst bl.a.:

”For de strategiske salg har VIKING Danmark indtil ultimo 2009 haft en prispolitik, som helt undtagelsesvis kunne medføre dækningsgrader som ligger omkring 0, og i disse tilfælde har datterselskaberne også kun haft et nominelt/intet dækningsbidrag.

...

Det er korrekt, at et væsentligt element ved afklaringen af, hvor lav en pris, VIKING er villig til at tilbyde en kunde, bla. er sandsynligheden for at flåderne efterfølgende kommer til service på en VIKING (ejet) service station. Der er derfor ikke den samme vilje til at reducere priserne i en konkurrencesituation, hvor en kundes skibe primært besejler havne, hvor VIKING ikke er repræsenteret med egne servicestationer.”

Landsretten finder på den baggrund, at skattemyndighederne har godtgjort, at Viking i vid udstrækning solgte sine produkter billigere til sine datterselskaber end til eksterne aftagere, og at denne prisforskel navnlig var begrundet i udsigten til, at Viking-koncernen kunne tjene på efterfølgende service, idet Viking vidste, at op mod halvdelen af al service på Vikings produkter blev udført af Vikings datterselskaber. Viking ville således ikke have solgt til den lavere pris, hvis alle servicestationer havde været eksterne. Det er derfor godtgjort, at Viking ikke fik et markedsbestemt vederlag fra datterselskaberne for at levere de væsentligste værdiskabende funktioner i konstruktionen og løbe de største risici.

Viking har som årsager til, at priserne til datterselskaberne var lavere end til de eksterne aftagere, overordnet anført, at datterselskaberne var underlagt konkurrencebegrænsninger, at datterselskaberne modtog mængderabatter, at Viking sparede omkostninger bl.a. på markedsføring ved intern frem for eksternt handel, og at datterselskaberne var lagerførende for Viking.

Viking har som nævnt ovenfor imidlertid ikke fremlagt beregninger over betydningen af disse forhold eller i øvrigt søgt at belyse dette nærmere. Uanset at der er tale om forhold, som efter omstændighederne må antages at kunne begrunde prisforskelle – også inden for rammerne af armslængdeprincippet – har

Viking på den baggrund ikke dokumenteret eller sandsynliggjort, at prisforskellene var forretningsmæssigt begrundet i Vikings forhold.

Skattemyndighederne har for det andet godtgjort, at der skete en skævvridning i fordelingen af overskuddet i Viking-koncernen i indkomstårene 2006-2009.

Landsretten har i den forbindelse lagt vægt på, at det af Vikings regnskabstal kan udledes, at Vikings andel af overskuddet i koncernen i indkomstårene 2006-2009 var på 14 % samlet set, hvilket var fordelt med 14 % i 2006, 23 % i 2007, 17 % i 2008 og 2 % i 2009, hvorimod Vikings andel af koncernens personaleomkostningerne i samme periode samlet set var på 48 %. Det må således antages, at Viking – med de værdiskabende funktioner, som Viking leverede, og de risici, som Viking løb – ikke ville have accepteret en sådan fordeling af overskuddet fra de transaktioner, der involverede koncernens udenlandske datterselskaber, hvis alle transaktionerne havde været foretaget med eksterne aftagere.

Viking har anført, at Vikings andel af den samlede koncernindtjening var en naturlig og nødvendig følge af en række kommercielle forhold uden relation til den koncerninterne samhandel og har i den forbindelse særligt peget på fire forhold. For det første at der i perioden var et betydeligt generelt prispres på nybygningsmarkedet. For det andet at bl.a. finanskrisen i den sidste del af perioden indebar, at særligt Vikings produktsalg til nybygningsmarkedet blev negativt påvirket af annulleringer mv. For det tredje at Viking i højere grad end de udenlandske datterselskaber var påvirket af fald i dollarkursen. For det fjerde at serviceindtjeningen i de udenlandske datterselskaber ikke var påvirket på samme måde som produktpriserne ved Vikings salg til nybygningsmarkedet.

Landsretten finder imidlertid, at Viking ikke derved har dokumenteret eller sandsynliggjort, at skævvridningen i fordelingen af overskuddet var forretningsmæssigt begrundet i Vikings forhold. Landsretten har i den forbindelse lagt vægt på, at det ikke er dokumenteret eller sandsynliggjort, at der skete en udvikling i nybygningsmarkedet, som ramte Viking særligt hårdt. Viking-koncernen under ét havde fremgang i nettoomsætning over alle indkomstårene 2006-2009, og nøgletallene i perioden for hele koncernen var i positiv udvikling. I ledelsespåtegningerne i regnskaberne for alle indkomstårene betegnes resultatet således også som "meget tilfredsstillende" eller i et år "tilfredsstillende". Det er heller ikke godtgjort, at der i perioden var en ekstraordinær udvikling i kursen på amerikanske dollars, som skulle ramte Viking særligt hårdt.

På baggrund af det anførte om Vikings salg til lavere priser til datterselskaberne og om skævvridningen i fordelingen af overskuddet i Viking-koncernen finder landsretten det godtgjort, at der mellem Viking og datterselskaberne i indkomstårene 2006-2009 ikke er ageret på armslængdevilkår, og at skattemyndighe-

derne derfor også af denne grund har været berettiget til skønsmæssigt at korrigere den skattepligtige indkomst for disse indkomstår, således at indkomsten kommer til at svare til, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2.

Skattemyndighedernes skøn

Skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse skal foretages på det bedst mulige grundlag, som skattemyndighederne vil kunne fremfinde. Skønnet skal udøves i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer, og hvor der er mulighed herfor, kan en forhøjelse bygge på en databaseundersøgelse.

SKAT har ved den skønsmæssige skatteansættelse i 2012 anvendt TNM-metoden, som er en af de modeller, der er anerkendt i OECD's retningslinjer, og landsretten lægger til grund, at metoden på ansættelsestidspunktet fremstod som en sædvanlig og saglig metode til at etablere et forsvarligt faktisk grundlag at udøve skattemyndighedernes skøn på. Det kan ikke føre til en anden vurdering, at TNM-metoden i OECD's Transfer Pricing Guidelines 1995, som i perioden 2006-2009 var den seneste version, blev beskrevet som en "sidste udvej".

SKATs arbejde med udsøgningen af sammenlignelige selskaber er beskrevet nærmere af Skatteministeriet under sagens behandling for landsretten. Det fremgår heraf, at processen med at gå fra oprindeligt 199 til 68 og derfra til 17 og siden til 15 selskaber – i det omfang der overhovedet forelå tilgængelige oplysninger – var baseret på antallet af ansatte, fravær af regnskabsdata, aktivitetsniveau, indenlandske aktiviteter og produktion. Dette er efter landsrettens opfattelse objektive kriterier, der fremstår som sagligt velbegrundede. Frasorteringen af yderligere syv selskaber, således at man endte på de otte selskaber, som indgik i den endelige sammenlignelighedsanalyse i Landsskatteretten, berodde på, at SKAT ved en manuel gennemgang af selskaberne vurderede, at selskaberne havde en række forskellige aktiviteter (eller mangel på samme), som gjorde, at de burde udgå. I denne fase af udsøgningen er der således tale om nogle konkrete og til dels mere subjektivt betingede valg hos SKAT. Viking har imidlertid heller ikke for landsretten godtgjort, at beslutningen om tage de sidste syv selskaber ud af analysen var båret usaglige hensyn, eller at beslutningen herom hvilede på et forkert eller mangelfuldt grundlag.

Samlet set vurderer landsretten på denne baggrund, at SKAT i arbejdet med benchmark-analysen af Viking har foretaget en sædvanlig udsøgning af sammenlignelige selskaber baserede på sagligt funderede beslutninger, som er blevet kvalificeret yderligere i forbindelse med sagens behandling i Landsskatteretten, inden der blev truffet en endelig administrativ afgørelse i sagen.

Under hensyn til, at de tilvejebragte sammenligningsselskaber ikke var perfekt sammenlignelige med Vikings datterselskaber, finder landsretten desuden, at skattemyndighederne – i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines 2010 pkt. 3.57 – har været berettiget til at anvende det interkvartile interval som armslængdeinterval. Det kan ikke føre til en anden vurdering, at der alene indgik otte sammenligningsselskaber i analysen, idet landsretten lægger til grund, at selskabernes aktiviteter har omfattet et passende stort antal transaktioner. Anvendelse af det interkvartile interval må således anses som en fremgangsmåde, som er sædvanlig, velegnet og båret af saglige hensyn, og Viking har ikke godtgjort, at der er grundlag for andet.

Viking har desuden ikke godtgjort, at skattemyndighedernes brug af funktionen QUARTILE.INC til kvalificeringen af data, eller at beslutningen om at korrigere datterselskaberne i Viking til medianen har været båret af usaglige hensyn.

Endelig finder landsretten, at Viking ikke med beregningerne af konsekvenserne af skattemyndighedernes skøn vedrørende det italienske datterselskab har godtgjort, at skattemyndighedernes skøn fører til et åbenbart urimeligt resultat. Det bemærkes i den forbindelse, at skattemyndighederne i deres skøn har foretaget en sammenligning med otte servicestationer, der både solgte og servicerede Viking-produkter, mens Vikings konsekvensberegninger alene angår salg af produkter og således ikke tager højde for den del, der vedrører servicering.

På denne baggrund frifindes Skatteministeriet for Viking Life-Saving Equipment A/S' og LL COLD ApS' påstande, idet ministeriet dog skal anerkende, at Landsskatterettens forhøjelse af Viking Life-Saving Equipment A/S' skattepligtige indkomst skal nedsættes med 987.000 kr. for 2006, 1.153.000 kr. for 2007, 1.634.000 kr. for 2008 og 1.895.000 kr. for 2009, samt at Landsskatterettens forhøjelse af LL COLD ApS' sambeskatningsindkomst skal nedsættes med 987.000 kr. for 2006, 1.153.000 kr. for 2007, 1.634.000 kr. for 2008 og 1.895.000 kr. for 2009.

Viking Life-Saving Equipment A/S og LL COLD ApS skal tilbagebetale de 304.000 kr. i sagsomkostninger, som Skatteministeriet efter sagens behandling i byretten har betalt til hver af dem, med tillæg af procesrente fra den 17. maj 2023.

Efter sagens udfald skal Viking Life-Saving Equipment A/S og LL COLD ApS i sagsomkostninger for begge retter hver betale 505.000 kr. til Skatteministeriet. 500.000 kr. af hver af beløbene er til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms og 5.000 kr. er til retsafgift for landsretten. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbene til advokatbistand taget hensyn til sagernes store omfang, kompleksitet og forløb, herunder hovedforhandlingernes varighed.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes, dog således at ministeriet skal anerkende, at Landskatterettens forhøjelse af Viking Life-Saving Equipment A/S' skattepligtige indkomst skal nedsættes med 987.000 kr. for 2006, 1.153.000 kr. for 2007, 1.634.000 kr. for 2008 og 1.895.000 kr. for 2009.

Viking Life-Saving Equipment A/S skal betale 304.000 kr. til Skatteministeriet med tillæg af procesrente fra den 17. maj 2023.

Skatteministeriet frifindes, dog således at ministeriet skal anerkende, at Landskatterettens forhøjelse af LL COLD ApS' sambeskatningsindkomst skal nedsættes med 987.000 kr. for 2006, 1.153.000 kr. for 2007, 1.634.000 kr. for 2008 og 1.895.000 kr. for 2009.

LL Cold ApS skal betale 304.000 kr. til Skatteministeriet med tillæg af procesrente fra den 17. maj 2023.

I sagsomkostninger for begge retter skal Viking Life-Saving Equipment A/S betale 505.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

I sagsomkostninger for begge retter skal LL Cold ApS betale 505.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

Beløbene skal betales inden 14 dage.

Publiceret til portalen d. 17-02-2025 kl. 10:00

Modtagere: Indstævnte LL Cold ApS, Appellant Skatteministeriet
Departementet