

Dato for udgivelse	05 Oct 2020 16:12
Dato for afsagt dom/kendelse/ afgørelse/ styresignal	02 Jul 2020 10:54
SKM-nummer	SKM2020.397.VLR
Myndighed	Vestre Landsret
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	BS-714/2016
Dokument type	Dom
Overordnede emner	Skat
Overemner-emner	Transfer pricing
Emneord	Transfer pricing korrektion, skønsmæssig forhøjelse, koncernforbundne selskaber, armslængdeprincippet
Resumé	<p>Et dansk moderselskab indkøbte varer fra såvel interne som eksterne producenter, og sagen angik, om samhandlen med de udenlandske datterselskaber skete på armslængdevilkår.</p> <p>Moderselskabet havde udarbejdet to sæt to transfer pricing-dokumentationer, der begge forelå, da skattemyndighederne traf afgørelse. Transfer pricing-dokumentationen indeholdt en gennemgang af moderselskabets fastsættelse af priser og vilkår i forhold til både interne og eksterne produktionsselskaber, og her over indeholdt transfer pricing-dokumentationen sammenlignelighedsanalyser. Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at moderselskabets transfer pricing-dokumentation gav skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt, og at dokumentationen ikke var mangelfuld i et sådant omfang, at den kunne sidestilles med manglende dokumentation.</p> <p>Spørgsmålet var herefter, om Skatteministeriet havde godtgjort, at honoreringen af moderselskabets transaktioner med de udenlandske datterselskaber ikke skete på armslængdevilkår. Dette fandt landsretten ikke godtgjort.</p>

Reference(r) - Ligningslovens §2, stk. 1
- Skattekontrollovens §3B, stk. 1 og 5 og §5, stk. 3 (dagældende)

Henvisning Den juridiske vejledning 2020-2, **C.D.11.1** og **C.D.11.13.1**

Parter

H1 A/S

(v/advokat Lasse Esbjerg Christensen og advokat Jef Nymand Hounsgaard)

mod

Skatteministeriet

(v/advokat Steffen Sværke og advokat Per Lunde Nielsen)

Landsdommerne Olav D. Larsen, Rikke Foersom og Jens Røn har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Sønderborg den 20. januar 2016. Ved kendelse af 13. september 2016 er sagen efter retsplejelovens § 226, stk. 1, henvist til behandling ved landsretten.

Påstande

Sagsøgeren, H1 A/S, har nedlagt påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, skal anerkende, at H1 A/S' skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 nedsættes med FORTROLIGT, og at Skatteministeriet i konsekvens heraf skal tilbagebetale den hertil svarende andel af den på vegne af H1 A/S den 25. oktober 2011 foretagne betaling af restskat, restskattetillæg samt renter tillige med renter efter selskabsskatteovens § 30, stk. 5.

Skatteministeriet har påstået frifindelse, subsidiært at ansættelsen af H1 A/S' skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen (tidligere SKAT).

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten traf den 21. oktober 2015 følgende afgørelse vedrørende den klage, som H1 A/S havde indgivet over SKATs afgørelse af 31. august 2011:

"...

Indkomståret 2005

Skattepligtig indkomst

SKAT har forhøjet selskabets skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 med i alt FORTROLIGT vedrørende transfer pricing korrektion af interne afregningspriser.

Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse vedrørende salgsselskaberne.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse vedrørende produktionsselskaberne.

Møde mv.

Der har været afholdt møde mellem selskabet/selskabets repræsentanter samt Skatteankestyrelsens sagsbehandler. Der er endvidere taget forbehold om retsmøde.

Faktiske oplysninger

H1 A/S (herefter "selskabet") er moderselskab i H1 A/S- koncernen, hvis hovedaktivitet er design, udvikling, produktion og salg af sko. Koncernen opererer primært indenfor segmentet "Brown shoes" og i mindre omfang indenfor "Sports shoes".

Koncernen blev grundlagt i 1963 af TK, og virksomheden er siden da gået fra at være en lille dansk skoproducent til at være en stor global aktør med omkring 20.000 ansatte og med salgs- og produktionsdatterselskaber i en lang række lande. Koncernen havde i 2005 en koncernomsætning på ca. 3.830 mio. kr. og var repræsenteret på 45 markeder. Koncernen, der fortsat ultimativt er ejet af TK-familien, sælger således sko i hele verden.

I 2005 var Koncernen organiseret i 11 forretningsenheder bestående af fem salgsregioner, fem skofabrikker og G1. Salgsregionerne var G2, G3, G4, G5 og G6. De fem skofabrikker var PT G7 ("G7"), G8 Ltd. ("G8 Ltd."), G9 A/S ("G9 A/S"), G10 og G11 Ltd. G1 bestod af G12, G8 Ltd. og P.T. G7.

H1 A/S er det ledelsesmæssige og administrative centrum i koncernen og varetog koncernfunktioner så som IT, økonomi, HR, logistik, corporate conduct, kommunikation og juridiske forhold, samt udviklings- og supportfunktioner inden for branding, salg, design, produkter og koncepter.

Det er oplyst, at det er H1 A/S-koncernens målsætning at producere sko af højeste kvalitet med et perfekt fit. Som et led i at opnå målsætningen opererer koncernen efter et "fra ko til sko"- princip. Heri ligger, at koncernen i modsætning til de fleste andre skoproducenter er involveret i alle faser af skoproduktionen fra modtagelsen af rå kohud direkte fra slagteriet, og til den færdige sko ender hos slutforbrugeren.

I forbindelse med skoproduktionen sker der koncerninterne køb og salg af skafter (den øvre del af en sko) mellem koncernens forskellige produktionsselskaber. Endvidere sælges færdige sko fra produktionsselskaberne til H1 A/S. Produktionsselskaberne køber også skafter fra uafhængige producenter, ligesom H1 A/S får produceret sko hos uafhængige skoproducenter.

H1 A/S varetager det videre salg af de færdige sko, der sælges til egne salgsselskaber såvel som uafhængige distributører. H1 A/S' egne salgsselskaber har engrossalg som deres hovedaktivitet. Visse salgsselskaber har én eller flere H1 A/S Shops, som de selv varetager driften af, men hovedparten af H1 A/S shops og Shops in Shops drives af uafhængige virksomheder.

Der er henvist til H1 A/S' årsrapport for 2005, der viser den samlede koncernstruktur mv.. Der er endvidere henvist til den fremlagte transfer pricing dokumentation for 2005 for H1 A/S og koncernens produktionsselskaber og salgsselskaber, der består af "H1 A/S – Transfer Pricing Documentation Master file 2005" med tilhørende landespecifikke dokumentationer.

Selskabet har uddybet dette med en opdateret transfer pricing dokumentation for 2005 for produktionsselskaberne i henholdsvis Y1-land (herefter: TP-dokumentation Y1-land) og Y2-land (herefter: TP-dokumentation Y2-land) baseret på den metode, som SKAT ifølge agterskrivelsen ønsker at anvende.

Det er et afgørende led i H1 A/S' overordnede strategi at kontrollere hele værdikæden fra ko til kunde, jf. H1 A/S' årsrapport 2005, s. 17.

Denne overordnede strategi indebærer, at H1 A/S' samarbejde både med egne produktionsselskaber og med eksterne leverandører er lagt til rette med henblik på konstant at høste synergier i form af produktforbedringer, rationalisering og effektivisering. Ud over at sikre optimale produkter ser H1 A/S dette som et helt afgørende led i at sikre konstant konkurrencedygtighed, så man i hvert fald delvist kan udligne den almindelige løn- og prisudvikling i produktionslandene. Strategien er beskrevet i TP dokumentation Y1-land, side 8.

Det er et nødvendigt led i denne strategi, at H1 A/S principielt ikke skelner mellem egne produktionsselskaber og eksterne produktionsselskaber. Dette indebærer, at H1 A/S placerer produktionsordrerne hos de producenter, der er bedst egnede til at sikre kvalitativt optimal og omkostningseffektiv produktion.

H1 A/S' produktionsselskaber varetager selv den teknologisk og produktionsmæssigt krævende produktion af injected-sko, mens man generelt har outsourcet den almindelige, lavteknologiske produktion af cemented-sko til eksterne leverandører.

Derudover er det kompleksiteten af den enkelte skomodel, der afgør, hvor produktionen placeres.

Komplicerede injected-sko produceres i H1 A/S' Y1-landske produktionsselskab, mens mindre krævende injected-sko produceres hos det Y2-landske produktionsselskab. Tilsvarende produceres mere komplicerede cemented-sko hos den eksterne producent FORTROLIGT, mens mere simple produkter produceres hos FORTROLIGT.

H1 A/S stiller imidlertid generelt krav om såkaldt "open costing", der sikrer transparens i produktionsselskabernes produktionsomkostninger, og giver på dette grundlag produktionsselskaberne en aftalt profitmargin, Dette gælder både H1 A/S' egne produktionsselskaber og de eksterne producenter.

Samtidig fokuserer H1 A/S generelt på, at der løbende sikres produktionsoptimering, og dette sikres ved, at produktionsomkostningerne for hver skomodel i hver sæson sammenholdes med omkostningerne for samme skomodel i foregående sæson. Opnået optimering på materialeanvendelse, materialeforbrug, produktionstid etc., fører så til justering af "costing" på den pågældende skomodel for den følgende sæson. Strategien er beskrevet i TP dokumentation Y1-land, side 10.

Vedrørende H1 A/S' salgsselskaber)

I 2005 havde H1 A/S 26 salgsselskaber fordelt over hele verden. Salgsselskaberne står for kontakten til detailhandelskæder og til individuelle detailhandlere ("Wholesale"). Endvidere sælger hovedparten af salgsselskaberne H1 A/S brandede produkter direkte fra egne butikker og leverer produkter til franchisetagere ("Retail").

Udover H1 A/S' egne salgsselskaber har H1 A/S også aftaler med joint venture-partnere og uafhængige distributører om distribution af sko.

Salgsselskabernes funktioner og risici er beskrevet i TP-dokumentationen for 2005 s. 23-25. Det fremgår heraf blandt andet, at salgsselskaberne deltager i de årlige workshops afholdt af H1 A/S. På disse workshops diskuteres Wholesale priser og mulige vejledende Retail priser for den kommende sæsons skomodeller. Processen er nærmere beskrevet i TP-dokumentationen s. 12-13. I forlængelse af prisfastsættelsen placerer salgsselskaberne hver for sig ordrer hos H1 A/S.

Salgsselskaberne deltager således aktivt i såvel udformningen som Wholesale og den vejledende Retail prisfastsættelse for de enkelte skomodeller. Proceduren for fastsættelse af priserne påfører imidlertid også salgsselskaberne risiko, idet de selv har risikoen for, at bestilte sko kan afsættes. Fastsættes Wholesale prisen og den vejledende Retailpris for højt, så bestilte sko ikke kan sælges, vil det enkelte salgsselskab bære risikoen herfor. Visse markedsdrevne risici så som valutakursændringer vil, hvis de påvirker afsætningen negativt — som det fremgår — føre til en justering af den fastsatte pris (valutakursjusteringer).

H1 A/S' samlede koncerninterne salg til salgsselskaberne udgjorde i 2005 FORTROLIGT.

Vedrørende H1 A/S' produktionsselskaber)

G8 Ltd. producerer både skafter og færdige sko. Skafterne sælges til andre af H1 A/S koncernens produktionsselskaber, mens alle færdige sko sælges til H1 A/S. Salget af færdige sko er langt den største indtægtskilde og udgjorde i 2005 ca. 96 % af det Y1-landske selskabs omsætning. Endvidere havde det Y1-landske produktionsselskab et begrænset salg af blandt andet råvarer og skafter til andre selskaber i koncernen samt en beskedent retail-aktivitet på det Y1-landske marked. Indkøb af råvarer sker fra såvel andre koncernselskaber som fra uafhængige leverandører. Der er henvist til TP-dokumentation Y1-land 2005, side 13- 14.

Derudover varetog G8 Ltd. en væsentlig indkøbsfunktion for den samlede koncern. G7 producerede i 2005 først og fremmest skafter og i mindre grad færdige sko. Selskabets produktion af færdige sko er siden øget. Også det Y2-landske produktionsselskab sælger sine skafter til andre af H1 A/S-koncernens produktionsselskaber, og ligesom for det Y1-landske produktionsselskab sælges alle færdige sko til H1 A/S. Af det Y2-landske selskabs samlede omsætning i 2005 var kun ca. 10 % samhandel med H1 A/S. Endvidere havde det Y2-landske produktionsselskab et beskedent salg af blandt andet råvarer til andre selskaber i koncernen. Indkøb af råvarer finder sted primært fra PT G7 G8 Ltd. Der er henvist til TP-dokumentation Y2-land 2005, side 13-15.

Når skafterne er produceret, færdigproduceres den endelige sko. Afhængig af skotype anvendes en af følgende to forskellige produktionsteknologier, der er nærmere beskrevet i TP-dokumentationen, side 19:

Den ene produktionsmåde består i, at sålen limes fast på skaftet (såkaldte "cemented shoes"). Denne produktionsmåde er en lavteknologisk metode, som traditionelt har været anvendt i skoproduktion over hele verden, og som de fleste skoproducenter anvender.

Den anden produktionsmåde består i, at sålen sprayes ("smeltes") sammen med skaftet (såkaldte "injected shoes"). Dette er en højteknologisk metode, som er langt mere kompleks og stiller store krav til produktionsudstyr, uddannelse af personale og organisation. H1 A/S har udviklet en måde at spraye sålen på, der er unik, og som gør den færdige sko meget komfortabel at gå i og giver mulighed for at forbedre designet af H1 A/S-koncernens sko.

H1 A/S' produktionsselskaber Y1-land og Y2-land producerer udelukkende efter "injected" metoden. H1 A/S' "cemented"- sko outsources således til eksterne producenter, for 2005 primært de kinesiske selskaber FORTROLIGT og FORTROLIGT ("FORTROLIGT"), der i 2005 leverede 70 % af H1 A/S' outsourcete skoproduktion.

H1 A/S' placering af ordrer hos FORTROLIGT sker som udgangspunkt under hensyntagen til følgende kriterier:

FORTROLIGT:

- Ladies & Men
- Dress/casual footwear
- Strong development capabilities/High inventory of materials for product development
- Leather products
- High variety of articles and colors
- High level of attention to detail
- Complex fitting procedures due to the variety of constructions
- Smaller production orders

- Lower efficiency in production due to the complexity of the products

FORTROLIGT:

- Kids
- Athletic footwear
- Good development capabilities
- Textile/Synthetic products
- Smaller variety of articles and colors
- Lower level of attention to detail
- Simpler fitting procedures
- Bigger production orders
- Higher efficiency in production

Ordreerne fordeles efter skomodellernes kompleksitet og dermed den effektivitet, der kan opnås ved produktionen.

Dette afspejler sig i de profitmargin, som H1 A/S giver henholdsvis FORTROLIGT og FORTROLIGT. FORTROLIGT gives generelt en profitmargin på ca. FORTROLIGT, mens FORTROLIGT generelt gives en profitmargin på ca. FORTROLIGT. FORTROLIGT profitmargin findes ved at sammenholde profitten med de fastsatte omkostninger FORTROLIGT.

H1 A/S følger principielt i forhold til samhandlen med G8 Ltd. og G7 de samme kriterier som i forhold til FORTROLIGT og FORTROLIGT. Dette indebærer, at produktionen af injected-sko fordeles mellem G8 Ltd. og G7 efter samme hensyn, som ovenfor er skitseret i relation til FORTROLIGT og FORTROLIGT. G8 Ltd. producerer de mere komplekse modeller, mens G7 producerer de mere simple modeller.

Tilsvarende justeres den profitmargin, som H1 A/S indrømmer G8 Ltd. og G7 under hensyntagen til netop modellernes kompleksitet og den opnåelige effektivitet i produktionen. Udgangspunktet er, at G8 Ltd. gives en profitmargin på FORTROLIGT, mens G7 gives en profitmargin på ikke over FORTROLIGT (på uppers gives en profitmargin på FORTROLIGT og for test af simple børnesko gives en margin på FORTROLIGT). I visse tilfælde vurderes det dog, at den endelige retailpris ikke kan bære disse profitmargin, og i givet fald vil profitmarginerne blive reduceret efter en helt konkret skøn. Der er henvist til fremlagt cost sheet for en sko produceret af G8 Ltd. i perioden 1. juli 2005 – 31. december 2005.

Selskabets repræsentant har yderligere oplyst, at H1 A/S' egne produktionsselskaber på en række punkter har kvalitative funktioner og risici, som de eksterne producenter ikke har. Der er henvist til H1 A/S TP-dokumentationen side 18-22, samt TP-dokumentation Y1-land, side 19-23, og TP-dokumentation Y2-land side 19-23.

Særlige funktioner som følge af produktionsmetode)

H1 A/S' produktionsselskaber i Y1-land og Y2-land producerer, i modsætning til H1 A/S' eksterne producenter, udelukkende efter "injected"-metoden.

Begge selskaber har været med til at udvikle og er løbende med til at forbedre injected-metoden.

Alle immaterielle rettigheder knyttet sig til metoden er ejet af H1 A/S, og de forbedringer mv., som de to produktionsselskaber bidrager med, vederlægges derfor via afregningsprisen på skoproduktionen, jf. H1 A/S TP-dokumentationen side 21, G8 Ltd., side 3 og G7, side 3.

Da injected-metoden er en højteknologisk produktionsmetode, stilles der store krav til de to produktionsselskabers produktionsanlæg og organisation, ligesom der stilles betydelige krav til medarbejdernes uddannelsesniveau. Anvendelsen af injectedmetoden indebærer således i sig selv betydelige byrder og risici for de to produktionsselskaber.

Udgiften til investering i injected-produktionsanlæg er i størrelsesordenen FORTROLIGT EUR alt afhængig af det konkrete setup. Denne investering er skønsmæssigt ca. FORTROLIGT gange højere end udgiften til et traditionelt cemented-anlæg, der koster i størrelsesordenen FORTROLIGT EUR - uden at der er væsentlig forskel i anlæggenes kapacitet. Tilsvarende er udgiften til investering i forme/læster i forbindelse med injected-produktion generelt FORTROLIGT gange højere end investering i forme/læster til anvendelse ved cementedproduktion.

De komplicerede injected-produktionsanlæg gør omstilling ved produktionsændringer langt vanskeligere end ved cementproduktion. Også dette rummer øgede funktioner og risici for produktionsselskaberne.

De to produktionsselskaber varetager selv uddannelsen af det nødvendige personale. Det tager normalt FORTROLIGT uger at uddanne nyansatte i produktionsselskaberne. Alle ansatte hos H1 A/S' produktionsselskaber skal kunne varetage tre forskellige jobfunktioner. Uddannelsesbehovet for personale hos almindelige producenter af cement-sko er markant mindre, og de ansatte kan her typisk kun varetage én funktion.

Det er de to produktionsselskaber, der bærer risikoen for produktionsanlæggene og kvaliteten af ansatte medarbejdere, jf. H1 A/S TP-dokumentation side 21, TP-dokumentation Y1-land side 23 og TP-dokumentation Y2-land, side 23. Risikoen er ekstra stor i opstartsperioder, fx ved produktionsomlægninger. Anvendelsen af injected-metoden, og de heraf følgende investeringer i produktionsudstyr og medarbejdere mv. samt fordelingen af funktioner og risici i relation hertil, indebærer at de to produktionsselskaber kvalitativt adskiller sig betydeligt fra de "almindelige kontraktproducenter" ("limited risk manufacturers").

Særlige funktioner som følge af re-engineering)

De to produktionsselskaber adskiller sig endvidere fra limited risk manufacturers derved, at produktionsselskaberne i væsentligt omfang er involveret i en konstant "re-engineering"-proces vedrørende alle skomodeller. Re-engineering omfatter produktforbedring og produktionsoptimering og skal sikre, at der løbende opnås materialebesparelser og produktivetsforbedring også efter, at en given skomodel er færdigudviklet hos H1 A/S.

Den løbende produktforbedring og produktionsoptimering er et led i H1 A/S' grundlæggende produktionsstrategi, der følges overfor alle produktionsselskaber, såvel interne som eksterne. For at motivere produktionsselskaberne til konstant at deltage i produktforbedring og produktionsoptimering er det H1 A/S' politik, at produktionsselskaberne får lov at beholde de effektiviserings- og optimeringsgevinster, de selv skaber, men også bærer risikoen for forringelser indenfor den enkelte sæson, jf. TP-dokumentation Y2-land side 9-10.

Til at understøtte denne løbende effektivisering mv. har H1 A/S givet lederne i produktionsselskaberne et bonus-program baseret på produktionsselskabernes løbende performance, jf. TP-dokumentation Y2-land side 10 og TP-dokumentation Y1-land side 9-10.

I praksis sikres den løbende produktforbedring og produktionsoptimering blandt andet ved, at der for hver skomodel udarbejdes en procesbeskrivelse, hvor produktionsselskaberne rapporterer forbedringsforslag mv. tilbage til H1 A/S. Der er henvist til den fremlagte produktbeskrivelse.

Procesbeskrivelsen indeholder på side 2-16 en step for step beskrivelse af processen vedrørende udviklingen af sko. Det er udførligt angivet, hvornår i processen produktionsselskaberne skal komme med input og tilbagemeldinger til H1 A/S.

Produktionsselskaberne og H1 A/S' øvrige datterselskaber har også lejlighed til at komme med input og forbedringsforslag allerede i den indledende fase, hvor en ny sko designes. I den forbindelse kommer produktionsselskaberne også med input af produktionsteknisk karakter, f.eks. at et valg af andet materiale kan optimere produktionsprocessen. "Re-engineering" er en kontinuerlig og kvalitetssikret proces, der ligger efter, at en sko er færdigudviklet af H1 A/S.

Produktionsselskaberne anvender ganske betydelige ressourcer på "re-engineering". Der er henvist til den fremlagte opgørelse over ressourceforbruget i relation til "re-engineering" i det Y1-landske produktionsselskab i 2005. Der er endvidere henvist til den budgetlagte prissætning.

De immaterielle rettigheder til de enkelte skomodeller og produktionsprocesser ejes af H1 A/S, og honoreringen af produktionsselskaberne for deres "re-engineering"-indsats sker via afregningspriserne.

Produktionsselskabernes løbende funktion i forbindelse med reengineering indebærer i sig selv, at selskabernes funktioner og risici adskiller sig væsentligt fra limited risk producenters funktioner og risici. Der er henvist til fremlagte bilag, der viser H1 A/S' omkostninger i 2005-2010 til kontoret i Y3 sammenholdt med volumen af eksternt producerede sko.

Særlige funktioner som følge af bistand til indkøb og logistik på koncernplan)

Som det fremgår af H1 A/S TP-dokumentation varetager H1 A/S' produktionsselskaber også indkøbs- og logistikopgaver til gavn for den samlede koncern. Til uddybning heraf er der fremlagt bilag, der viser henholdsvis G8 Ltd.s organisation og G7s organisation, begge i 2005, til varetagelse af koncernindkøb og logistik. Der er endvidere henvist til notat fra 2009, der illustrerer, hvordan ansvaret for forhandling og aftaleindgåelse med underleverandører er fordelt mellem H1 A/S og de enkelte produktionsselskaber.

Særlige risici som følge af kalkulation af kostpriser, produktmix og leveringsplan)

H1 A/S-koncernens metode for kostpriskalkulation af skomodellerne påfører produktionsselskaberne betydelige funktioner og risici. I H1 A/S TP-dokumentation side 14-15 og 18 kalkuleres kostpriserne for en sæsons modeller forud i samarbejde mellem H1 A/S og produktionsselskaberne. Det er produktionsselskabernes risiko, hvis produktionsselskabernes vurdering af udgiftsniveauet ved produktionen i forbindelse med kostpriskalkulationen viser sig at være forkert eller urigtig.

Ligeledes er det produktionsselskaberne, der bærer risikoen for, at det faktiske produktionsbehov i en sæson i relation til de enkelte produktmodeller svarer til det produktmix, H1 A/S har budgetteret med forud for den pågældende sæson. Produktionsselskaberne har derfor risikoen for kapacitetsudnyttelse, omstillingsomkostninger og varierende dækningsgrader som følge af ændret produktmix. Endvidere er det produktionsselskabernes risiko, om de kan leve op til den aftalte leveringsplan.

Særlige funktioner som følge af kvalitetssikring)

Det er et grundlæggende element i H1 A/S-koncernens forretningsstrategi at producere sko af den højeste kvalitet. Som et led i sikringen af denne målsætning udfører produktionsselskaberne omfattende kvalitetskontroller af produkter og procedurer. Salg af varer i lavere kvalitet (2. sortering) er produktionsselskabernes egen risiko. H1 A/S aftager ikke automatisk sådanne produkter, jf. bl.a. TP-dokumentation Y1-land side 20 og TP-dokumentation Y2-land side 21.

Det gælder helt generelt, at hvis et produkt ikke lever op til H1 A/S-koncernens kvalitetskrav, har produktionsselskabet risikoen herfor og må derfor enten reparere skoen eller kompensere H1 A/S, jf. H1 A/S TP-dokumentation side 21.

For så vidt angår de eksterne kontraktproducenter håndhæves tilsvarende kvalitetskrav, men det er i vidt omfang H1 A/S, der forestår opfølgning og kvalitetssikring hos de eksterne producenter. Dette sker via H1 A/S' kontor i Y3, jf. det fremlagte bilag herom.

Særlige risici som følge af lokale forhold)

Det enkelte produktionsselskab bærer de risici, som knytter sig til situationen i det enkelte land. Dette indebærer fx, at naturkatastrofer og lignende er det enkelte produktionsselskabs risiko.

Helt aktuelt har det Y1-landske produktionsselskab lidt betydelige tab som følge af oversvømmelserne i Y1-land tidligere i år. Tabet kan for G8 Ltd. foreløbigt opgøres til ca. FORTROLIGT EUR. Derudover er der en betydelig risiko for, at den i G8 Ltd. oparbejdede produktionsknowhow fortabes.

SKATs afgørelse

SKAT har forhøjet selskabets skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 med i alt FORTROLIGT.

Skatteansættelsen for 2005 er reguleret således:

Selvangiven skattepligtig indkomst	FORTROLIGT
Ændring af afregningspriser til salgsselskaber	FORTROLIGT
Ændring af afregningspriser til Y1-land	FORTROLIGT
Ændring af afregningspriser til Y2-land — sko	FORTROLIGT
Ændring — manglende royalty betaling — Y2-land	FORTROLIGT
Ændring i alt	FORTROLIGT
Ansæt skattepligtig indkomst	FORTROLIGT

Ændring af afregningspriser til salgsselskaberne)

I henhold til ligningsloven § 2 skal den skattepligtige ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Selskabet anvender en CUP model og en distributør i Y4-land, G13 Ltd. (G13 Ltd.), som er uafhængig - til at dokumentere, at salgspriserne til egne salgsselskaber er sket til armslængde priser. Udgangspunktet i CUP analysen er, at H1 A/S sælger et par sko til samme basispris uanset hvilket marked, distributøren agerer på.

Der er en række salgsselskaber, hvortil H1 A/S alligevel yder særlige rabatter på basisprisen, som primært begrundes i flere funktioner og risici, som disse salgsselskaber har i modsætning til andre af koncernens salgsselskaber.

Salgsselskabernes funktioner og risici skal dog sammenlignes med de funktioner og risici, som G13 Ltd. havde i 2005. De yderligere funktioner og risici, som H1 A/S yder en prisrabat for til visse salgsselskaber, er funktioner og risici, som G13 Ltd. ubestridt havde i 2005.

Det kan således konstateres, at der er flere salgsselskaber, som har færre funktioner end G13 Ltd., hvorfor der ud fra sammenligningen med G13 Ltd. og den ovenstående argumentation skulle være et pristillæg til disse andre salgsselskaber, i forhold til G13 Ltd., hvilket kan konstateres, at H1 A/S ikke pålægger, jf. disse salgsselskabers TP-dokumentation.

Disse særlige rabatter er derfor uforenelige med armslængdeprincippet. Det kan endvidere ikke ud fra selskabets mangelfulde Transfer Pricing dokumentation for 2005 for salgsselskaberne - særligt ladedokumentationen - afgøres, om der er andre forhold, hvor der skal justeres ud fra ovenstående argumentation.

Prisrabatterne, som er givet til salgsselskaber i Y5-land og Y6-by i 2005 kan derfor ikke anerkendes.

Den samlede ændring efter selskabets repræsentants indsendte prissammenligninger, udgør herefter FORTROLIGT.

Ændring af afregningspriser til produktionsselskaberne)

H1 A/S har valgt at gennemføre en sammenligning på bruttoavanceniveau, hvor selskabet sammenligner den bruttoavance, som selskabet opnår ved køb af sko fra henholdsvis eksterne skoproducenter og egne produktionsselskaber. Denne sammenligning viser, at H1 A/S har en lavere bruttoavance på de sko, som købes fra egne produktionsselskaber.

Det medfører, at den testede part i realiteten bliver H1 A/S og ikke produktionsselskabet, som er den mest simple part sammenlignet med H1 A/S.

Dokumentationen giver mulighed for at efterprøve, om de priser, som H1 A/S betaler til egne produktionsselskaber, er foretaget til armslængdepriser, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 5. På denne baggrund er SKAT berettiget til at foretage et skøn over de interne afregningspriser, som kan ansættes skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3.

Priserne foreslås fastsat ud fra en Transactional Net Margin Method (TNMM) med udgangspunkt i en Profit Level Indicator - Return on Total Cost (ROTC). SKAT har udarbejdet en sammenlignelighedsanalyse, som viser, at medianværdien for de sammenlignelige selskaber har en ROTC på FORTROLIGT.

Da produktionsselskabet i Y2-land og Y1-land har en EBIT - indtjening, som ligger væsentligt over, hvad sammenlignelige selskaber har i EBIT indtjening og EBIT margin, ændrer SKAT med afgørelsen priserne på de koncerninterne varetransaktioner.

Da omsætningen i produktionsselskabet i Y1-land udelukkende hidrører fra salg af færdige sko til H1 A/S ændrer SKAT prissætningen af de færdige sko til H1 A/S.

Omsætningen i produktionsselskabet Y2-land hidrører i mindre omfang fra salg af færdige sko direkte til H1 A/S, men i mere væsentligt omfang fra salg af skafter til andre produktionsselskaber i koncernen. SKATs ændring omfatter derfor både prissætningen af de færdige sko direkte fra produktionsselskabet og til H1 A/S samt en manglende afregning af royalty for brug af immaterielle aktiver, som tilhører H1 A/S.

H1 A/S har den juridiske ejendomsret til de immaterielle aktiver, som knytter sig til skafteproduktionen i form af bl.a. produktionsknowhow, varemærker, læster og designs m.v. Den overnormale indtjening er alene en mulighed, fordi produktionsselskabet udnytter de immaterielle aktiver i forbindelse med skafteproduktionen. Denne del af indtjeningen, der overstiger en normal indtjening, tilhører H1 A/S.

Fordelingen af Y2-lands omsætning på henholdsvis færdige sko og skafter er foretaget efter et skøn på baggrund af regnskabstal fra 2007.

Selskabet har ikke dokumenteret, at der er grundlag for at tilsidesætte den skønsmæssigt fastsatte royaltybetaling.

Der er i øvrigt henvist til sagsfremstilling med bilag af 31. august 2011.

Selskabets opfattelse

...

Kammeradvokatens udtalelse

...

Landsskatterettens afgørelse

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

Af dagældende skattekontrollovs § 3B, stk. 4 (nu stk. 5) fremgår, at selvangivelsespligtige omfattet af kontrolbestemmelsen i skattekontrollovens § 3B, stk. 1, skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 4, kan den skattepligtige indkomst ansættes skønsmæssigt for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, jf. dagældende skattekontrollovs § 3B, stk. 5 (nu stk. 9), jf. § 5, stk. 3. Såfremt dokumentationen er udarbejdet, må skattemyndighederne sandsynliggøre, at materialet er utilstrækkeligt eller fejlbehæftet og derfor ikke godtgør, at der er handlet på armslængdevilkår. Af lovbemærkninger til skattekontrollovens § 3 B (lov nr. 131 af 25. februar 1998, FT 1997-98, 1. samling, Tillæg A, almindelige bemærkninger), fremgår følgende:

"Indledning

(...)

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.

(...)

Baggrunden for >>transfer pricing << regler

(...)

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 mindstekravs bekendtgørelsen.

(...)

Kapital V - Dokumentation

Som det fremgår af ovenstående stilles der ganske store krav til skatteyderens dokumentationsforpligtelse. Det

anføres imidlertid i denne forbindelse i retningslinierne, at skattemyndighederne kun bør kræve nødvendige oplysninger og at der specielt må tages i betragtning, at det kan være vanskeligt - eventuelt umuligt, for den undersøgte

virksomhed at fremskaffe oplysninger om udenlandske forbundne virksomheder. Endvidere bør skattemyndighederne huske, at de kan gøre brug af artiklen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne om udveksling af oplysninger.

Skattemyndighederne bør endvidere begrænse de oplysninger, der kræves af virksomhederne på selvangivelsestidspunktet. På dette tidspunkt er en specifik transaktion ikke udtaget til undersøgelse, hvorfor det ville være temmelig byrdefuldt for virksomhederne, såfremt detaljeret dokumentation om alle grænseoverskridende transaktioner og alle virksomheder involveret i sådanne transaktioner skulle indgives. Det vil derfor være urimeligt at kræve specifik dokumentation for samtlige interne prisfastsættelser i forbindelse med indgivelsen af selvangivelsen. Dette kunne medføre en hindring for international handel og udenlandske investeringer. Dokumentationskravet på selvangivelsestidspunktet bør derfor begrænses til at kræve tilstrækkelig dokumentation til mere eller mindre at sætte skattemyndighederne i stand til at fastlægge hvilke virksomheder, der skal undersøges nærmere.(...)"

Det bemærkes indledningsvis, at selskabet efter den fremlagte TP-dokumentation for 2005 er koncernforbundet med række andre selskaber indenfor H1 A/S-koncernen, herunder salgsselskaber i forskellige lande samt produktionsselskaber i bl.a. Y1-land og Y2-land på en sådan måde, at ligningslovens § 2 finder anvendelse.

Det bemærkes videre, at selskabet for indkomståret 2005 havde udarbejdet TP-dokumentation efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, jf. § 5, stk. 3. Herudover er der efter møder med SKAT i 2011 fremlagt supplerende dokumentation.

Ad salgsselskaberne)

Vedrørende salgsselskaberne, der alene omhandler selskaberne i Y5-land og i Y6-by, er der fremlagt landespecifik dokumentation. Der er i denne forbindelse lavet en sammenlignelighedsanalyse med virksomheden G13 Ltd. ud fra CUP (Comparable uncontrolled price method - den frie markedsmetode). Selskabet har oplyst, at man overfor disse to selskaber har ydet valutakursrabat med henholdsvis FORTROLIGT af hensyn til prissituationen i de to lande i den omhandlede periode.

Det fremgår af sagens materiale, at tilsvarende rabatter er ydet til andre selskaber i andre lande i den omhandlede periode, hvilket SKAT i forbindelse med sagens behandling har accepteret. Under hensyn hertil findes der ikke grundlag for at forhøje selskabets skattepligtige indkomst vedrørende disse rabatter, hvorfor den påklagede afgørelse på dette punkt ændres, således at forhøjelsen nedsættes med FORTROLIGT.

Ad produktionsselskaberne)

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, jf. de citerede lovbemærkninger til skattekontrollovens § 3 B.

Selskabet har udarbejdet og indleveret TP-dokumentation for 2005, herunder landespecifik TP-dokumentation for Y1-land og Y2-land. Der er senere i 2011 fremlagt yderligere dokumentation.

2 retsmedlemmer, herunder retsformanden, finder, at det af den fremlagte dokumentation ikke fremgår en opgørelse over de kontrollerede transaktioner fordelt på de enkelte transaktionstyper og de enkelte involverede selskaber, ligesom sammenligningsanalysen baserer sig ud fra en dækningsbidragsmodel, der bygger på videresalget til distributører og dermed ikke på uafhængige parter. Endvidere er det usikkert, om nogle af beskrivelserne dækker over situationen i det omhandlede indkomstår 2005 og ikke først senere.

Herudover er der ikke fremlagt klar dokumentation for, at de funktioner og risici, som produktionsselskaberne i Y1-land og Y2-land opererer under, klart adskiller sig fra de funktioner og risici, som de anvendte selskaber har i den fremlagte sammenlignelighedsanalyse.

Hertil kommer, at der er uklarhed omkring anvendelsen af sammenlignelighedsmetoden, idet man i materialet fra 2005 beskriver anvendelse af CUP-metoden, mens man i den senere fremlagte dokumentation for 2011 anvender TNMM metoden, jf. senere dokumentation for Y1-land side 29 og senere dokumentation fra Y2-land side 30.

Samlet set har SKAT derfor ikke med den fremlagte dokumentation været i stand til at få et fuldt overblik over selskabets transaktioner med andre dele af koncernen, således at det reelt har kunnet vurderes, om afregningerne for disse transaktioner er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. ligningslovens § 2.

SKAT har herefter været berettiget til at udøve et skøn over de her omhandlede afregningspriser, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 og stk. 8, jf. § 5, stk. 3).

Det er herefter selskabet, der må bevise, at SKATs skøn hviler på et klart forkert grundlag eller skønnet er åbenbart urimeligt.

SKAT har udarbejdet en sammenlignelighedsanalyse, hvor man har anvendt TNMM metoden, hvilket har givet en RoTc (Return on Total Costs) mellem FORTROLIGT og FORTROLIGT og med en median på FORTROLIGT. I forhold hertil har produktionsselskaberne i Y1-land og Y2-land en RoTc på FORTROLIGT og FORTROLIGT. SKATs undersøgelse beror på en kvalitativ og kvantitativ udsøgning af et betydeligt antal uafhængige virksomheder, som ud fra de beskrevne kriterier i sagsfremstillingen side 46 ff. må anses at give et dækkende sammenligningsgrundlag i forhold til selskabets produktionsvirksomheder i Y1-land og Y2-land.

Selskabet findes således ikke med det fremlagte på tilstrækkelig vis at have dokumenteret, at SKATs skøn hviler på et klart fejlagtigt grundlag eller er i øvrigt er åbenbar urimeligt, idet bemærkes, at SKAT anvender den metode, som selskabet selv i dokumentationsmaterialet fra 2011 fremhæver, som den mest anvendelige.

Endelig er der ikke dokumenteret sådanne væsentlige fejl i forbindelse med SKATs sagsbehandling, at den påklagede afgørelse af denne grund er ugyldig.

Et retsmedlem finder, at selskabet med den fremlagte dokumentation, har dokumenteret, at selskabets interne afregningspriser har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, hvorfor der ikke har været grundlag for en forhøjelse af selskabets skattepligtige indkomst i indkomståret 2005 vedrørende produktionsselskaberne.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, hvorefter den påklagede afgørelse stadfæstes for så vidt angår produktionsselskaberne.

..."

Supplerende oplysninger

Der er for landsretten fremlagt nogle yderligere bilag, herunder et notat af 5. juli 2019 udarbejdet af statsautoriseret revisor JJ om forskelle mellem G16 og G17 for G7 for regnskabsåret 2005 og betydningen heraf for selskabets nøgletal.

Forklaringer

Administrerende direktør OS og statsautoriseret revisor JJ har afgivet forklaring.

OS har forklaret, at han er koncernchef og administrerende direktør i H1 A/S med base i Y7-by. Han var været en del af H1 A/S' direktion i en årrække - de sidste tre år som administrerende direktør. Han har ca. 20 års erfaring i H1 A/S-koncernen. Han startede som direktionssekretær og varetog efterfølgende forskellige stillinger i koncernen. Han har primært arbejdet med markedsudvikling og salg blandt andet med ansvar for Y8 og Y9-land.

I 2004-2006 var han ansat i Y10-land som kategorileder for tilbehørsprodukter i form af tasker, strømper mv. Han deltog i udviklingen af produktstrategier, men han deltog ikke i de beslutninger, der blev truffet vedrørende G8 Ltd. og G7. Han var ikke med til at udarbejde TP-dokumentationen for 2005.

H1 A/S har været igennem en fantastisk udvikling over de seneste ca. 15 år og er i dag en ledende skoproducent på verdensplan. H1 A/S er et stærkt brand og er veletableret på ca. 100 markeder globalt. Det er en del af H1 A/S' forretningsfilosofi at have kontrol over hele kæden "fra ko til sko" samt detailhandel. Ordentlighed er vigtigt for H1 A/S, og H1 A/S udarbejdede tidligt retningslinjer for, hvordan H1 A/S skal agere ude i verden. H1 A/S har et stort fokus på god behandling af medarbejderne. Alle medarbejdere i koncernen lærer at producere en sko "fra ko til sko", hvilket bidrager til stolthed og loyalitet.

Forbrugeren kan ikke se, om der er tale om en "cemented sko" eller en "injected sko". Cemented-metoden er arbejdstung, mens injected-metoden er automatiseret og højteknologisk. I injected-metoden støbes sålen med flydende materiale, der giver en bedre pasform.

I 2003-2004 udviklede H1 A/S sortimentet, idet H1 A/S havde et ønske om at tiltrække nye kunder blandt andet ved salg af stilfulde damesko og sportssko. H1 A/S fokuserede internt på anvendelse og udvikling af injected-metoden, mens de eksterne producenter anvendte cemented-metoden.

I 2005 var G19 nystartet og havde derfor en lavere omsætning end de øvrige interne produktionsselskaber. G7 havde primært produceret skafter og var i 2015 nystartet inden for skoproduktion. Garveri blev udskilt af G7 i 2005 som følge af den strategi, der var vedtaget i H1 A/S-koncernen. G8 Ltd. havde et højere teknisk niveau end G7 og kunne producere komplekse sko blandt inden for golf.

H1 A/S udvalgte eksterne samarbejdspartnere, der kunne leve op til H1 A/S' kvalitetskrav. FORTROLIGT leverede sko af høj kvalitet til store og kendte brands, og H1 A/S havde derfor en forventning om, at disse selskaber kunne leve op til H1 A/S' kvalitetskrav.

H1 A/S anvender og har altid anvendt samme metode for prisfastsættelsen i forhold til eksterne og interne produktionsselskaber. Den anvendte partnermodel er standard i skobranchen. Metoden "open costing" handler om åbenhed om produktionsomkostninger og samarbejde med produktionsselskaberne med hensyn til forbedring af produktionen.

Prisspecifikationen (costing sheet) er et detaljeret styringsinstrument, hvor H1 A/S sammen med producenten kigger på alle omkostninger ved produktionen af den enkelte skomodel, herunder omkostninger til materialer, løn og "overhead". "Overhead" er udtryk for de faste omkostninger pr. produkt, f.eks. huslejeomkostninger. De faste omkostninger ved produktion af "injected sko" er typisk højere end ved produktion af "cemented sko". H1 A/S har erfaring med produktionsomkostninger, uanset om der er tale om interne eller eksterne produktionsselskaber. Det giver H1 A/S mulighed for at sammenligne på tværs, hvilket er uvurderligt. Dækningsbidraget (profit) ved produktion af den enkelte skomodel afhænger af kompleksiteten i skoen og antallet af sko. Den anvendte profitmargin er en nettomargin.

Ved at anvende budgetterede omkostninger i prisfastsættelsen får H1 A/S et solidt grundlag for at vurdere risikoen ved produktionen. Metoden giver samtidig produktionsselskaberne incitament til at gøre tingene bedre, idet der ikke sker reguleringer i prisfastsættelsen bagudrettet. Der vil altid være afvigelser fra budgettet, men det er ikke realistisk for H1 A/S at anvende faktiske omkostninger i prisfastsættelsen. Det ligger i kulturen hos H1 A/S, at alle hver dag skal gøre det bedre. H1 A/S holder et årligt møde med alle ledende medarbejdere i koncernen, hvor planer og forudsætninger for det kommende år bliver gennemgået. H1 A/S lægger et stort pres på både eksterne og interne produktionsselskaber for at optimere produktionen. I 2005 blev der produceret mere end forventet på grund af blandt andet nye produkter og detailhandel. 2005 lå i den mest udtalte vækstperiode i H1 A/S' historie.

H1 A/S arbejder i dag normalt med et dækningsbidrag på minimum FORTROLIGT. Der er mange kommercielle overvejelser i relation til prisfastsættelsen, og der er derfor stor forskel på de realiserede dækningsbidrag. Det gennemsnitlige dækningsbidrag er det vigtigste for H1 A/S. Volumen betyder meget. En forskel i det gennemsnitlige dækningsbidrag for G8 Ltd. og eksterne producenter i 2005 på ca. FORTROLIGT er ikke markant, idet der er stor forskel og variation inden for de enkelte produkter. Salgsprisen fastsættes ud fra en række kommercielle overvejelser om volumen, risiko mv. Der er ikke stor forskel på kostprisen på de enkelte sko. H1 A/S har ikke kun fokus på salg af sko med høj dækningsgrad. H1 A/S fokuserer på at levere et kvalitetsprodukt til kunderne. Det er forretningsmæssigt en god strategi.

I dag går det bedre for H1 A/S end for mange af konkurrenterne inden for skoproduktion og -salg. H1 A/S giver kunderne en god oplevelse, så de kommer tilbage. H1 A/S er enestående på grund af et særligt produkt og en særlig måde at gøre tingene på. H1 A/S har mange immaterielle rettigheder, herunder varemærkerettigheder. Nogle af H1 A/S' stærke konkurrenter er begyndt at anvende injected-metoden, hvilket er en krævende proces. H1 A/S har opstartet et samarbejde med FORTROLIGT.

Han kan ikke præcist svare på, hvordan H1 A/S i 2005 udvalgte de sko, der skulle produceres efter henholdsvis injected-metoden og cemented-metoden. I 2005 kunne flere skomodeller ikke produceres i en ordentlig kvalitet efter injected-metoden. I dag produceres under fem procent af H1 A/S' sko ved cemented-metoden.

H1 A/S har fokus på at være konkurrencedygtig og lægger derfor generelt pres på interne og eksterne produktionsselskaber. Det er helt sædvanligt, at H1 A/S udfordrer produktionsselskaberne i budgetprocessen. H1 A/S lagde i 2005 et ekstraordinært pres på G8 Ltd. ved at kræve en plan for omkostningsreduktion med FORTROLIGT.

JJ har forklaret, at han er partner i G14. Han har været statsautoriseret revisor siden 2004 og var tidligere tilknyttet G15, der i 2014 fusionerede med G14. Han har siden 2015 været ansvarlig for revision af H1 A/S-koncernen. Han var ikke revisor for H1 A/S i 2005.

Han kan vedstå sine konklusioner i notatet af 5. juli 2019, herunder talopstillingerne. G16 er udtryk for de lokale regnskabsregler og -principper, mens G17 er udtryk for de regnskabsregler og -principper, der fremgår af den danske årsregnskabslov, som gælder for H1 A/S-koncernen.

I notatet har han opstillet regnskabstallene efter henholdsvis G16 og G17. Notatet bygger ikke på fortolkninger eller en bestemt forståelse af de gældende regnskabsregler i Y2-land. G16 er opstillet ud fra G7s 2005-regnskab, mens G17 er opstillet ud fra H1 A/S-koncernens rapportering efter årsregnskabsloven.

Efter hans erfaring vil der altid være stor forskel på regnskabsaflæggelsen efter henholdsvis G17 og G16, navnlig hvis man sammenligner selskaber i Europa med selskaber uden for Europa. Den forskel, der ses i omsætningen (net sales) for G7, hvis man sammenholder hans notat med G7s 2005-regnskab, der er refereret i TP-dokumentationen, skyldes, at G7 i det lokale regnskab ved opgørelsen af net sales har medtaget garveriet, der blev udskilt i 2005.

Han var ikke med til at udarbejde H1 A/S' TP-dokumentation for 2005.

I sammenholdelsen af G16 og G17 i notatet er det de samme tal, der er posteret forskellige steder i resultatopgørelsen med udgangspunkt i de to forskellige regelsæt for regnskabsaflæggelsen.

Retsgrundlaget

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

Anbringender

H1 A/S har overordnet anført, at prisfastsættelsen i forbindelse med H1 A/S' køb af færdige sko fra G8 Ltd. og G7 er i fuld overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, og at det er i fuld overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, at H1 A/S ikke har foretaget en royaltyopkrævning fra G7.

Der er to grundbetingelser for, at skattemyndighederne kan tilsidesætte en virksomheds transfer pricing-prisfastsættelse: Dels at virksomhedens prisfastsættelse ikke er på armslængdevilkår, dels at skattemyndighedernes prisfastsættelse er bedre i overensstemmelse med armslængdeprincippet end virksomhedens.

Begge betingelser skal være opfyldt vedrørende hver af de to af SKAT foretagne forhøjelser.

Over for SKATs forhøjelse vedrørende køb af færdige sko fra G8 Ltd. og G7 gøres det nærmere gældende, at den prisfastsættelsesmetode, som H1 A/S har anvendt i relation til indkøbene af færdige sko, i sig selv sikrer og dokumenterer armslængde-prisfastsættelse, og at den prisfastsættelse, som Skatteministeriet gør gældende, omvendt er i direkte strid med armslængdeprincippet.

Heraf følger, at H1 A/S har selvangivet indkøbsomkostningerne ved køb af færdige sko i indkomståret 2005 korrekt, hvorfor der ikke skal foretages korrektion af H1 A/S' skattepligtige indkomst i relation til skokøbstransaktionerne.

Vedrørende SKATs royaltyforhøjelse gøres det nærmere gældende, at SKAT har foretaget en skønsmæssig forhøjelse af H1 A/S, som er baseret på en ikke-eksisterende royaltytransaktion med G7. Ifølge SKAT burde H1 A/S have opkrævet royalty fra G7 for brug af H1 A/S' immaterielle aktiver ved G7s produktion af skafter. Da H1 A/S imidlertid selv købte samtlige skafter produceret af G7 (efter videreforarbejdning til færdige sko) ville en royaltyopkrævning, som den af SKAT opfundne, udgøre et nulsumsspil for H1 A/S og derfor aldrig finde sted mellem uafhængige parter.

H1 A/S har således handlet fuldt ud på armslængdevilkår ved ikke at opkræve nogen royalty og har selvangivet dette forhold korrekt. Ligningslovens § 2 giver ikke SKAT hjemmel til at foretage korrektioner af den skattepligtige indkomst baseret på ikke-eksisterende transaktioner.

Kompetencefordelingen mellem virksomhederne og skattemyndighederne er helt central ved vurderingen af transfer pricing sager.

Skattemyndighederne i OECD's medlemsstater, herunder Danmark, pålægger de virksomheder, der opererer i medlemsstaterne, selv at vurdere, hvordan dette krav bedst kan efterleves og implementeres i den konkrete vilkårsfastsættelse.

Virksomhederne kan således frit vælge prisfastsættelsesmetoden.

Skattemyndighedernes rolle er, med udgangspunkt i de af virksomhederne fastsatte vilkår og dokumentationen herfor, at efterprøve, om de fastsatte vilkår for den eller de testede transaktioner ligger inden for armslængdespændet, jf. tilsvarende OECDs beskrivelse i Transfer Pricing Guidelines (TPG) af skattemyndighedernes rolle i transfer pricing sager.

Væsentligt er det i den forbindelse, at skattemyndighederne skal forholde sig til de faktisk gennemførte transaktioner og den faktisk foretagne prisfastsættelse ved prøvelsen af virksomhedernes prisfastsættelse, jf. eksempelvis TPG 1995, punkt 4.9.

Endelig - om virksomhedernes anvendelse af armslængdeprincippet - er det værd at være opmærksom på, at princippet gælder - og så vidt muligt skal udøves - på transaktionsniveau, jf. TPG 1995, punkt 1.42 og 1.70 samt TPG 2010, punkt 2.103.

For H1 A/S indebar armslængdeprincippet og reguleringen heraf i ligningslovens § 2 og TPG i relation til denne sag altså først og fremmest en pligt til at fastsætte vilkår svarende til de vilkår, uafhængige parter kunne have aftalt, hvis H1 A/S' køb af færdige sko fra G8 Ltd. og G7 havde været transaktioner mellem uafhængige parter.

Udgangspunktet for enhver transfer pricing-analyse er at identificere det bedst egnede sammenligningsgrundlag, hvilket vil sige de transaktioner mellem uafhængige parter, som kan give det mest retvisende billede af, hvilke vilkår der kunne have været aftalt for den testede koncerninterne transaktion, hvis den var blevet indgået mellem uafhængige parter.

For H1 A/S var denne identifikation ganske ligetil.

H1 A/S købte færdigproducerede sko fra både interne og eksterne producenter, hvorfor transaktionerne mellem H1 A/S og de eksterne produktionsselskaber var oplagt naturlige at vælge som sammenligningsgrundlag.

At transaktionerne med de eksterne produktionsselskaber udgør et usædvanligt stærkt sammenligningsgrundlag bekræftes éntydigt ved en analyse af de 5 sammenlignelighedsfaktorer, som OECD fremhæver i TPG 1995 kapitel I, afsnit C, i) og b).

De 5 sammenlignelighedsfaktorer er (i) produktkarakteristika, (ii) funktioner, risici og aktiver, (iii) kontraktvilkår, (iv) økonomiske forhold og (v) forretningsstrategier.

For hver af disse faktorer er der - som opsummeret umiddelbart nedenfor - en høj grad af sammenlignelighed mellem H1 A/S' koncerninterne køb af færdige sko og H1 A/S' køb af færdige sko fra eksterne produktionsselskaber.

Produktkarakteristika - De eksterne og de interne transaktioner vedrører udelukkende produktion af sko af samme mærke. Herved sikres i sig selv en høj grad af transaktionslignelighed.

Som H1 A/S detaljeret har redegjort for i både 2005 Transfer Pricing Dokumentationen (bilag 26, afsnit 2, bilag 27, afsnit 3.1.2 og bilag 28, afsnit 3.1.2) og i den Supplerende Dokumentation (bilag 36 og 37, afsnit 4.3 og 5.4 samt i bilag 89, side 24-25), varetager de eksterne og de interne produktionsselskaber i alt væsentligt de samme funktioner i relation til produktionen af færdige sko til H1 A/S. De interne produktionsselskaber varetager visse yderligere funktioner i relation til eksempelvis udviklingen af H1 A/S' produkter og indkøb som nævnt i 2005 Transfer Pricing Dokumentationen og den Supplerende Dokumentation. Disse yderligere funktioner påvirker imidlertid ikke sammenligneligheden i relation til den valgte prisfastsættelsesmetode og indikerer - om noget - blot, at vederlæggelsen (nettoprofitmarginen) til G8 Ltd. og G7 burde være højere end vederlæggelsen til de eksterne produktionsselskaber for i øvrigt sammenlignelige skomodeller.

Tilsvarende er de væsentlige økonomiske og funktionelle risici identiske for de interne og de eksterne produktionsselskaber på transaktionsniveau. Væsentligst bærer både de interne og de eksterne produktionsselskaber budgetrisikoen og dermed risikoen for, at de økonomiske forudsætninger for de aftalte kontraktvilkår ikke overskrides, jf. afsnit 4.4 i den Supplerende Dokumentation (bilag 36 og 37). Den væsentligste forskel i risici er, at de eksterne produktionsselskaber bærer en mindre risiko end de interne produktionsselskaber ved samhandlen med H1 A/S, fordi de også har mange andre kunder og dermed ikke er lige så afhængige af H1 A/S, som de interne produktionsselskaber er det. H1 A/S har imidlertid vurderet, at denne forskel ikke bør indebære et højere vederlag (nettoprofitmargin) til de interne produktionsselskaber, og den påvirker ikke sammenligneligheden.

Endelig bemærkes, at de aktiver, som de interne henholdsvis de eksterne produktionsselskaber benytter, er sammenlignelige, om end der er visse forskelle, særligt derved at produktionsapparatet er dyrere for de interne producenter som følge af de komplicerede og dyre maskiner, der er nødvendige ved produktion efter injected-metoden. De konstaterede forskelle påvirker imidlertid ikke sammenligneligheden af H1 A/S' samhandel med eksterne og interne producenter, når TNM-metoden anvendes.

Kontraktvilkårene for de eksterne og de interne produktionsselskaber i relation til samhandlen med H1 A/S i indkomståret 2005 var i alt væsentligt de samme.

Økonomiske forhold - Da der er tale om identiske transaktionstyper (salg af sko) til samme aftager (H1 A/S), er de økonomiske omstændigheder allerede af den grund sammenlignelige. Det forhold, at produktionsselskaberne er beliggende i forskellige sydøstasiatiske lande påvirker ikke sammenligneligheden, da de økonomiske forhold for skoproduktionsselskaber i disse lande overordnet set må anses for sammenlignelige, og da de eventuelle forskelle i eksempelvis lønniveauer ikke påvirker sammenligneligheden i relation til den valgte prisfastsættelsesmetode, som H1 A/S anvender identisk på tværs af landegrænser.

Forretningsstrategier - Heller ikke i relation til de for transaktionerne relevante, kendte forretningsstrategier for henholdsvis de interne og de eksterne produktionsselskaber er der forskelle, der kan påvirke sammenligneligheden.

Sammenfattende kan det altså konstateres, at H1 A/S' interne og eksterne produktionsselskaber har en usædvanligt høj grad af sammenlignelighed på alle væsentlige parametre i relation til de relevante transaktioner - produktion og salg af færdige sko.

Når det bedst egnede sammenligningsgrundlag er identificeret, må det - som det næste skridt i en transfer pricing-analyse - overvejes, hvordan det sikres, at vilkårene for de testede koncerninterne transaktioner svarer til vilkårene for de identificerede sammenligningstransaktioner.

Det er til brug for denne test, at OECDs TPG fremhæver de fem særligt egnede transfer pricing-metoder (CUP-metoden, Cost Plus-metoden, Resale minus-metoden, profit split-metoden og TNM-metoden).

Det væsentligste problem for virksomheder ved valget af transfer pricing-metode er sædvanligvis mangel på den type data fra sammenlignelige transaktioner, der er en forudsætning for den enkelte metodes anvendelse.

Herved adskiller nærværende sag sig imidlertid fra flertallet - valget af transfer pricing-metode var for H1 A/S således ganske ligetil.

TNM-metoden, som OECD således fremhæver som en metode, der kan anvendes i transfer pricing-analysen til at teste, om en given koncernintern aftalt pris er på armslængde, er således identisk med den prisfastsættelsesmetode, som H1 A/S konsistent har anvendt over for interne såvel som eksterne produktionsselskaber.

H1 A/S og de eksterne produktionsselskaber indgik endelige prisaftaler for hver enkelt skomodel forud for hver sæson. Disse prisaftaler formaliseredes - skomodel for skomodel - i beskrevne prisspecifikationer, der for hver skomodel indeholdt en detaljeret opgørelse af alle de direkte og indirekte omkostninger - herunder materialeomkostninger, lønomkostninger og kapacitetsomkostninger - som kunne allokeres til produktionen af ét par af en given skomodel. Oven i disse totale omkostninger modtog produktionsselskabet så en fast nettoprofit opgjort som en procentdel af videresalgsprisen.

Prisafalterne med de eksterne produktionsselskaber indebar således - helt som foreskrevet i TNM-metoden - en identifikation af nettoprofitmarginen på transaktionsniveau.

Det er - som også udtrykt i TPG 2010, punkt 2.103 - idealet, at TNM-metoden anvendes på transaktionsniveau, men det er imidlertid ikke almindeligt forekommende, at det kan ske, da de fornødne data til anvendelsen af TNM-metoden på transaktionsniveau sædvanligvis ikke kan skaffes, men H1 A/S har i kraft af sin produktionsstrategi med både interne og eksterne produktionsselskaber adgang til et helt unikt datagrundlag, der netop muliggør en anvendelse af TNM-metoden i den "reneste form".

Samtidig gjorde ingen af de udfordringer og svagheder ved TNM-metoden, som i mange tilfælde fører til en forkastelse af metoden, sig gældende ved H1 A/S' prisfastsættelse efter TNM-metoden på transaktionsniveau.

Helt i overensstemmelse med TPGs anbefaling om at vægte sammenlignelighed og nærhed til den kontrollerede transaktion valgte H1 A/S derfor at basere den interne prisfastsættelse på samme metode - TNM-metoden - som blev anvendt over for de eksterne produktionsselskaber.

For en ordens skyld bemærkes endeligt om H1 A/S' metodevalg, at det ikke er korrekt, når Skatteministeriet hævder, at H1 A/S' prisfastsættelsesmetode ikke er anerkendt i TPG. Skatteministeriets postulat illustrerer blot, at SKAT - og siden Skatteministeriet - ikke har forstået H1 A/S' faktiske prisfastsættelsesmetode.

Den af H1 A/S anvendte prisfastsættelsesmetode over for de koncerninterne produktionsselskaber - TNM-metoden - var således konkret den bedst egnede metode til at sikre armslængdevilkår.

Så længe prisfastsættelsesmetoden anvendes på samme vilkår over for produktionsselskaberne, fører den således i sig selv til anvendelsen af armslængdevilkår, hvilket vil sige vilkår for den enkelte koncerninterne transaktion, som kunne være aftalt mellem uafhængige parter i en tilsvarende transaktion.

De overordnede kontraktvilkår for de eksterne og de interne produktionsselskaber var i relation til samhandlen med H1 A/S i indkomståret 2005 i alt væsentligt de samme.

På transaktionsniveau gjaldt dette så meget desto mere.

H1 A/S anvendte - som påvist - prisfastsættelsesmetoden fuldstændigt ensartet og på identiske vilkår over for de interne og de eksterne produktionsselskaber.

H1 A/S opgjorde sammen med de interne såvel som de eksterne produktionsselskaber minutøst de forventede totale omkostninger, der kunne henregnes til produktionen af hvert enkelt par sko, og H1 A/S udfordrede og sammenlignede disse omkostninger på tværs af produktionsselskaberne for at sikre sig imod overbudgettering.

Samtidig tilbød H1 A/S - ubestridt - G8 Ltd. og G7 budgetterede nettoprofitmarginen, der ikke oversteg de budgetterede nettoprofitmarginen, som de eksterne produktionsselskaber, FORTROLIGT og FORTROLIGT, blev tilbudt for tilsvarende skotyper.

Sammenfattende har H1 A/S således anvendt en af OECD anerkendt prisfastsættelsesmetode - TNM-metoden - der konkret er den klart bedst egnede metode til at sikre armslængdevilkår.

Den pristest, som transfer pricing-reglerne forudsætter, at en koncern skal foretage som led i transfer pricing-analysen af koncerninterne priser, sker således i H1 A/S' tilfælde allerede ved, at selve prisen fastsættes efter den metode, som den koncerninterne pris skal vurderes i forhold til.

Metoden er endvidere blevet anvendt konsistent og ensartet over for de interne og de eksterne produktionsselskaber, og H1 A/S har sikret sig, at de interne produktionsselskaber ikke blev tilbudt vilkår, der var bedre end de vilkår, som de eksterne produktionsselskaber blev tilbudt.

Derved har den af H1 A/S anvendte prisfastsættelsesmetode over for produktionsselskaberne i sig selv sikret, at de koncerninterne transaktioner er gennemført på armslængdevilkår.

H1 A/S' prisfastsættelse over for produktionsselskaberne aftales med udgangspunkt i produktionsselskabernes fulde budgetterede omkostninger.

H1 A/S' valg af denne prisfastsættelsesmetode indebærer en lang række kommercielle fordele, herunder ved at sikre H1 A/S en på forhånd aftalt fast pris pr. par sko og dermed stabile omkostninger, at etablere et betydeligt incitament for produktionsselskaberne til løbende at effektivisere og reducere omkostninger, og at give H1 A/S adgang til detaljeret produktionsdata på tværs af produktionsselskaberne.

Brugen af budgetterede omkostninger er således en kommerciel forudsætning for H1 A/S' prisfastsættelse.

I relation til de koncerninterne produktionsselskaber er brugen af budgetterede omkostninger som grundlag for prisfastsættelsen imidlertid også en forudsætning for at sikre armslængdevilkår.

Det skyldes, at brugen af budgetterede omkostninger er helt afgørende for risikofordelingen mellem H1 A/S og de eksterne produktionsselskaber, såsom FORTROLIGT og FORTROLIGT, idet risikoen for eksempelvis materialeprisstigninger, lokale lønstigninger osv. i løbet af sæsonen placeres hos produktionsselskabet, ligesom den umiddelbare gevinst ved effektiviseringer osv. i løbet af sæsonen tilkommer de eksterne produktionsselskaber.

Hvis ikke H1 A/S havde anvendt samme princip om prisfastsættelse baseret på budgetterede omkostninger over for de koncerninterne produktionsselskaber - men i stedet afregnet efter hver sæson baseret på realiserede omkostninger - ville det helt afgørende have forrykket risikoprofilen for de koncerninterne produktionsselskaber, idet H1 A/S derved ville have påtaget sig både de risici og gevinstmuligheder, som i relation til FORTROLIGT og FORTROLIGT er placeret hos produktionsselskabet.

I så fald ville det således ganske enkelt ikke have været muligt at sammenligne vilkårene for de koncerninterne og de koncerneksterne produktionsselskaber pålideligt.

H1 A/S efterregulerer derfor ikke de aftalte priser i en sæson med tilbagevirkende kraft over for de interne produktionsselskaber, selvom der realiseres budgetafvigelse, idet en sådan efterregulering heller ikke sker i forhold til de eksterne produktionsselskaber.

Brugen af budgetterede omkostninger har endvidere den fordel i relation til at sikre armslængdevilkår, at eventuelle forskelle i regnskabspraksis ikke har nogen betydning, idet opgørelsen foretages på grundlag af faktiske, budgetterede omkostninger frem for en regnskabsmæssig opgørelse.

Uanset at brugen af budgetterede omkostninger som grundlag for prisfastsættelsen er en forudsætning for at kunne sikre et egnet sammenligningsgrundlag - og dermed armslængdevilkår - er det dog selvsagt en betingelse for, at prisfastsættelsen også rent faktisk fører til armslængdevilkår, at budgetteringen over for de interne og eksterne produktionsselskaber sker på et sammenligneligt grundlag og efter ensartede principper.

Denne forudsætning er som påvist fuldt ud opfyldt i H1 A/S' tilfælde.

I relation til de eksterne produktionsselskaber har disse en egen økonomisk interesse i at sørge for, at alle omkostninger medtages ved budgetlægningen med H1 A/S, mens H1 A/S har en sådan indsigt i omkostningerne på tværs af produktionsselskaberne, at H1 A/S kan udfordre ethvert forsøg på overbudgettering af omkostningerne fra produktionsselskabernes side.

I relation til de interne produktionsselskaber har H1 A/S en detaljeret indsigt i produktionsselskabets forhold og har dermed også en betydelig grad af kontrol med, at der ikke medtages for store budgetterede udgifter.

Endelig dokumenterer grundigheden i selve budgetproceduren samt H1 A/S' kontante opfølgning på tidligere realiserede resultater i åbningsbrevene, at H1 A/S rent faktisk udnytter sin indsigt i produktionsselskabernes forhold til at sikre sig imod overbudgettering.

Dermed kan det konstateres, at budgetteringen af omkostninger til brug for prisfastsættelsen rent faktisk er gennemført på en måde, som sikrer armslængdevilkår.

Skatteministeriet har overordnet anført, at brugen af budgetterede omkostninger ikke er egnet som grundlag for en armslængdeprisfastsættelse og har herved henvist til en række punkter i TPG.

Ingen af de punkter i TPG, som Skatteministeriet henviser til, afskærer imidlertid brugen af budgetterede omkostninger. Tværtimod anerkender TPG direkte i forhold til den af H1 A/S benyttede TNM-metode eksplicit brugen af budgetterede omkostninger, jf. eksempelvis TPG 2010, punkt 2.95.

Ud over den overordnede - grundløse - indsigelse mod brugen af budgetterede omkostninger har Skatteministeriet fremført tre generelle indvendinger mod brugen af budgetterede omkostninger.

Den første indvending er, at det skulle have "formodningen imod sig", at det "skyldes armlængdeadfærd, når H1 A/S tilsyneladende er bedre til at estimere produktionsomkostningerne for eksterne producenter end hos H1 A/S' interne producenter", og videre, at når afvigelserne mellem budgetterede og realiserede resultater i væsentlig grad skyldes en større produktion - og dermed lavere indirekte omkostninger pr. produceret par sko - så ville det "naturligt ... føre til en lavere prissætning blandt uafhængige...".

Det første led i synspunktet - at H1 A/S skulle være bedre til at estimere omkostninger for de eksterne end for de interne produktionsselskaber - er et udokumenteret postulat. H1 A/S har i sagens natur ikke fuld indsigt i de eksterne produktionsselskabers realiserede resultater - dette er jo netop en væsentlig grund til, at de budgetterede omkostninger er et så solidt sammenligningsgrundlag.

Det andet led i synspunktet - postulatet om, at reduktioner i omkostningerne pr. produceret par sko som følge af højere produktion end budgetteret "naturligt" skulle føre til prisreduktioner mellem uafhængige parter - strider direkte imod de faktiske forhold i denne sag. Det var således ikke kun de interne produktionsselskaber, men også de eksterne produktionsselskaber, der realiserede en højere produktion af H1 A/S-sko end budgetteret i 2005. Som vist i støttebilag 10 udgjorde den realiserede interne produktion 108,1 % af den budgetterede interne produktion (svarende til en "merproduktion" på 771.496 par sko), mens den realiserede eksterne produktion udgjorde 104,2 % af den budgetterede eksterne produktion (svarende til en "merproduktion" på 139.390 par sko). Også de eksterne produktionsselskaber modtog således ordrer fra H1 A/S om en større produktion end budgetteret og realiserede derved en kapacitetsgevinst i form af lavere omkostninger pr. produceret par sko. Denne "merproduktion" hos de eksterne selskaber medførte imidlertid ikke - helt i overensstemmelse med H1 A/S' prisfastsættelsespolitik - en prisjustering i sæsonen for de eksterne produktionsselskaber. Dette er i øvrigt ganske "naturligt" ud fra et forretningsmæssigt perspektiv, da H1 A/S selvsagt er nærmest til at estimere produktionsbehovet, og derudover må det holdes for øje, at ved en produktionsstigning som følge af øget salg stiger H1 A/S' indtjening under alle omstændigheder, således at der er tale om en "win-win" situation for både H1 A/S og produktionsselskaberne.

Skatteministeriets første indvending kan derfor i det hele afvises.

Skatteministeriets anden indvending er, at H1 A/S' forhandlinger med de interne produktionsselskaber er uegnede til at sikre armlængdevilkår, og at H1 A/S ikke skulle have en interesse i at presse de interne produktionsselskaber på samme måde som de eksterne.

Da H1 A/S har fuld indsigt i de faktiske omkostninger for de interne produktionsselskaber og dermed har lige så stor indsigt i budgetgrundlaget som de interne produktionsselskaber selv, synes Skatteministeriets anden indvending kun at kunne forstås som en påstand om, at H1 A/S bevidst skulle have overbudgetteret omkostningsbasen for de koncerninterne produktionsselskaber.

Noget sådant er selvsagt ikke tilfældet, hvilket med al tydelighed ses eksempelvis i åbningsbrevens kontante krav om omkostningsbesparelser og effektivitetsforbedringer samt produktionsselskabernes honorering af disse krav i budgetterne.

Et andet eksempel fra budgetprocessen er det forhold, at prisfastsættelsen for G7 i indkomståret 2005 blev foretaget på grundlag af en antagelse om fuld kapacitetsudnyttelse, mens den reelle, forventede kapacitetsudnyttelse kun var på 72 %, hvilket førte til en underbudgettering af generalomkostningerne, jf. bilag 80.

Endelig er det værd at bemærke, at afvigelserne mellem budgetter og realiserede resultater - ud over at være et uundgåeligt element i enhver virksomheds drift - konkret var forårsaget af forskellige forhold fra år til år og afveg i både opadgående og nedadgående retning, hvilket yderligere understreger, at der ikke var tale om en bevidst hverken over- eller underbudgettering.

Det er således objektivt forkert, når Skatteministeriet tilsyneladende hævder, at H1 A/S skulle være tilbøjelig til at acceptere en overbudgettering af de interne produktionsselskabers omkostninger.

Heller ikke Skatteministeriets anden indvending kan således tillægges vægt.

Skatteministeriets tredje indvending er, at når det - som i Skatteministeriets første og anden indvending antages - at H1 A/S på ikke-armslængdebasis har over- budgetteret omkostningsbasen, så vil de i øvrigt identiske profitmarginprocenter for interne og eksterne produktionsselskaber blive beregnet på grundlag af et forskelligt omkostningsgrundlag og dermed føre til forskellige nettoprofitter.

Pointen er i sig selv rigtig, men den udgør ikke et nyt synspunkt i forhold til de øvrige indvendinger. Det er blot en beskrivelse af den logiske konsekvens, hvis Skatteministeriet havde haft ret i sin første og anden indvending. Problemet med Skatteministeriets tredje indvending er imidlertid, at Skatteministeriets antagelse ikke holder. H1 A/S har ikke overbudgetteret omkostningsbasen for de interne produktionsselskaber i strid med armlængdeprincippet.

Heller ikke Skatteministeriets tredje indvending kan således føre til, at H1 A/S' brug af budgetterede omkostninger som grundlag for prisfastsættelsen kan tilsidesættes.

Sammenfattende kan det altså konstateres, at H1 A/S' brug af budgetterede omkostninger som grundlag for prisfastsættelsen er en nødvendig forudsætning for at sikre armslængdevilkår, at opgørelsen af de budgetterede omkostninger over for interne og eksterne produktionsselskaber er sket efter ensartede principper og skaber en fuldt sammenlignelig sikkerhed mod over- og underbudgettering. H1 A/S' køb af sko fra de koncerninterne produktionsselskaber G8 Ltd. og G7 er sket på vilkår, som ikke bare kunne være aftalt mellem uafhængige parter i en tilsvarende situation, men rent faktisk er blevet aftalt mellem uafhængige parter i en tilsvarende situation.

H1 A/S har i 2005 Transfer Pricing Dokumentationen og i den Supplerende Dokumentation foretaget en række sanity checks med henblik på at teste, om de faktisk fastsatte priser for køb af færdige sko var inden for armslængdespændet.

De gennemførte tests bekræfter alle, at de fastsatte priser vedrørende H1 A/S' køb af færdige sko fra G7 og G8 Ltd. ligger inden for armslængdespændet.

H1 A/S vurderer som et fast led i prisfastsættelsesproceduren forud for hver sæson, om de foreløbigt fundne indkøbs- og videresalgpriser sikrer H1 A/S en tilstrækkelig dækningsgrad for den enkelte skomodel.

Hvis ikke dækningsgraden vurderes til at være tilstrækkeligt, foretages der enten justeringer i design eller materialevalg og dermed omkostningsbasen, eller også opgives den pågældende model.

H1 A/S har således allerede i forbindelse med den oprindelige prisfastsættelse for hver enkelt skomodel foretaget en rent kommerciel vurdering af, om prisniveauet var acceptabelt for H1 A/S i Danmark.

I 2005 Transfer Pricing Dokumentationen blev de aftalte priser vedrørende H1 A/S' køb af færdigproducerede sko så yderligere testet med udgangspunkt i H1 A/S' realiserede dækningsgrader i 2005.

For hvert af de koncerninterne produktionsselskaber blev H1 A/S' realiserede dækningsgrader på transaktionerne med det pågældende selskab testet i forhold til dels H1 A/S' realiserede dækningsgrader vedrørende de øvrige koncerninterne produktionsselskaber og dels H1 A/S' realiserede dækningsgrader vedrørende de eksterne produktionsselskaber.

De gennemsnitlige afvigelser, som H1 A/S fandt mellem dækningsgraderne fra sko produceret af G8 Ltd. og G7 på den ene side og H1 A/S' øvrige produktionsselskaber på den anden side, var relativt små og gav ikke anledning til at konkludere, at den faktisk anvendte prisfastsættelsesmetode ikke skulle være på armslængdevilkår. Tværtimod.

Dækningsgraderne var overordnet set på niveau internt og eksternt. De forskelle, som kunne konstateres i de gennemsnitlige dækningsgrader, skyldtes i det hele de underliggende forskelle i dækningsgraderne på kategori- og modelniveau.

Samlet set understøttede og bekræftede sanity checket i 2005 Transfer Pricing Dokumentationen således yderligere, at den faktiske prisfastsættelse var på armslængdevilkår, jf. TPG 1995, punkt 3.31.

H1 A/S har i den Supplerende Dokumentation foretaget et yderligere sanity check af den faktiske prisfastsættelses overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Dette sanity check er lavet efter samme metode som den af SKAT valgte, men på et bedre sammenligningsgrundlag, idet sammenligningen er foretaget i relation til FORTROLIGT og FORTROLIGT, dvs. to uafhængige produktionsselskaber, der rent faktisk producerer sko for H1 A/S og dermed har den højest mulige både produktmæssige og funktionelle sammenlignelighed med H1 A/S' interne produktionsselskaber.

Det realiserede indtjeningsniveau på selskabsniveau hos G8 Ltd. (G16 EBIT margin realiseret FORTROLIGT) og G7 (G16 EBIT margin realiseret FORTROLIGT) lå under eller inden for spændet af de realiserede indtjeningsniveauer hos FORTROLIGT(FORTROLIGT) og FORTROLIGT (FORTROLIGT)FORTROLIGT (FORTROLIGT). Også sanity checket af de interne produktionsselskabers realiserede resultater understøtter således, at den af H1 A/S anvendte prisfastsættelse var på armslængdevilkår.

Det er i øvrigt væsentligt at bemærke, at hvor H1 A/S alene har benyttet en sammenligning af realiserede regnskabsresultater som et sanity check, så har SKAT benyttet denne metode som selve grundlaget for den skønsmæssige ansættelse af H1 A/S uden i øvrigt at validere prisfastsættelsen med egnede sanity checks.

Sammenfattende understøtter de foretagne sanity checks entydigt, at H1 A/S' samhandel med G8 Ltd. og G7 er sket i overensstemmelse med armlængdeprincippet.

Både H1 A/S' indtjening, de af sammenlignelige eksterne produktionsselskaber realiserede resultater og sagens øvrige faktiske omstændigheder viser således, at hverken G8 Ltd. eller G7 har tjent mere, end hvad uafhængige producenter kunne forvente at tjene i samme situation, ligesom de nævnte forhold understøtter, at H1 A/S ikke har betalt for meget eller i øvrigt oppebåret en lavere indtjening, end hvad der kunne være opnået ved ekstern samhandel under tilsvarende omstændigheder.

SKAT har baseret størstedelen af den forhøjelse, som vedrører G7, på et synspunkt om, at G7 burde have betalt en royalty til H1 A/S for brug af H1 A/S' immaterielle rettigheder i forbindelse med produktion af skafter, som G7 videresolgte til andre H1 A/S produktionsselskaber.

SKATs synspunkt på afgørelsestidspunktet var, at H1 A/S burde have opkrævet en royalty fra G7, fordi G7 ved at benytte immaterielle aktiver ejet af H1 A/S - ifølge SKAT - var i stand til at opnå en overnormal indtjening på salget af skafter til andre H1 A/S selskaber, og at denne overnormale indtjening tilkom H1 A/S, fordi den - ifølge SKAT - var baseret på brugen af H1 A/S' immaterielle aktiver.

Denne præmis er grundlæggende forkert og savner enhver logik.

SKAT har således ikke i afgørelsen forholdt sig til det faktum, at de skafter, som G7 - og andre koncerninterne og - eksterne skafteproducenter - producerede, i alle tilfælde indgik i færdige sko, som blev købt af H1 A/S.

Da H1 A/S således selv aftog samtlige skafter - efter forarbejdningen til færdige sko - ville en royaltybetaling blot få karakter af en meromkostning ved skoproduktionen, som skulle afspejles i den pris, som H1 A/S betalte for de færdige sko. For H1 A/S ville der altså være tale om et nulsumsspil, hvor H1 A/S skulle være villig til at betale en merpris for de producerede sko som følge af produktionsselskabernes brug af H1 A/S' egne immaterielle aktiver.

En sådan merpris er selvsagt udelukket, og SKAT har da i øvrigt heller ikke anfægtet H1 A/S' indkøbspriser vedrørende sko produceret af G10 og G9 A/S, på trods af at disse to produktionsselskaber var de klart største aftagere af skafter fra G7.

En royaltybetaling fra produktionsselskaberne kunne højst komme på tale, i det omfang produktionsselskaberne direkte eller indirekte havde salg til tredjemand uden om H1 A/S. G7 havde imidlertid ikke salg af skafter til uafhængige.

Derfor opkrævede H1 A/S ingen royalties fra G7.

Helt tilsvarende opkrævede H1 A/S heller ikke royalties fra de eksterne skafteproduktionsselskaber, som producerede skafter til brug for produktionen af H1 A/S.

Sammenfattende må det konkluderes, at det ville være i åbenbar strid med armslængdeprincippet for H1 A/S at opkræve en royalty vedrørende G7s koncerninterne salg af skafter.

Den manglende sammenhæng i SKATs royaltysynspunkt synes da også at have fået Skatteministeriet til reelt at opgive synspunktet.

Grundlaget for SKATs skønsbaserede korrektion er ifølge Skatteministeriet dobbelt, nemlig en påstået konstatering af, at armslængdeprincippet ikke er overholdt, og en påstået mangelfuld transfer pricing dokumentation. Ingen af Skatteministeriets begrundelser kan retfærdiggøre SKATs skønsudøvelse, og SKATs beslutning om at basere ligningen på et løsrevet skøn var i det hele uberettiget.

Kravet til transfer pricing dokumentation ifølge skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 (tidligere stk. 4), er, at dokumentationen skal være "af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter", og vurderingen skal foretages på tidspunktet for skatteansættelsen. Der gjaldt endvidere ikke for indkomståret 2005 regler om, at TP-dokumentationen skulle være struktureret på en bestemt måde eller skulle indeholde bestemte oplysninger, så længe lovens krav var opfyldt.

Den samlede Transfer Pricing dokumentation bestående af 2005 Transfer Pricing Dokumentationen og den Supplerende Dokumentation var omfattende, detaljeret og informativ. Den opfyldte til fulde de krav, der fulgte af skattekontrollovens § 3 B gældende for indkomståret 2005, og kunne ikke i sig selv berettige nogen form for skønsbaseret korrektion fra SKATs side.

Skatteministeriets andet holdepunkt for den skønsmæssige korrektion er, at det hævdes, at H1 A/S ikke har overholdt armslængdeprincippet, og dette sker navnlig med henvisning til dækningsgradsanalysen i H1 A/S' 2005 Transfer Pricing Dokumentation.

Ifølge Skatteministeriet "siger det sig selv", at ingen erhvervsdrivende ville vælge den interne produktion ved brug af injected-metoden, når den gennemsnitlige dækningsgrad ved ekstern produktion ved brug af cemented-metoden var højere.

Dette synspunkt er udtryk for en fejltolkning af dækningsgradsanalysen.

SKATs og Skatteministeriets konklusion om, at dækningsgraden på internt producerede sko var "markant" lavere end for eksternt producerede sko er således udtryk for en misforståelse af analysens indhold, herunder særligt en manglende forståelse for produktsammensætningens betydning som klart eksemplificeret ved dækningsgraderne vedrørende sko

produceret af G7.

H1 A/S oppebar - kategori for kategori - en højere dækningsgrad på sko produceret af G7 end på sko inden for tilsvarende kategorier produceret af eksterne producenter. Den eneste grund til, at H1 A/S' gennemsnitlige dækningsgrader på sko produceret af G7 ikke desto mindre var lavere end de gennemsnitlige dækningsgrader på eksternt producerede, var således, at 80 % af G7s produktion bestod af børnesko, som notorisk genererede en lav dækningsgrad, der derfor trak gennemsnitstallet ned, mens størstedelen af FORTROLIGT og FORTROLIGT samlede produktion bestod af modeprægede kvindestøvler og performancesko med en høj dækningsgrad.

Eksemplet understreger den afgørende pointe, at H1 A/S' dækningsgrader var et resultat af produktsammensætningen hos det enkelte produktionsselskab. Dækningsgraden for en hvilken som helst sko varierer afhængig af både skokategori og skomodel. Det var H1 A/S, som besluttede produktsammensætningen og allokeringen til produktionsselskaberne, og produktionsselskaberne varetog i forhold til H1 A/S ensartede funktioner og risici. Det var derfor naturligt, at forskellene i dækningsgrader fra kategori til kategori og model til model slog igennem hos H1 A/S og ikke hos produktionsselskaberne. Hvis disse forskelle var blevet overvæltet på produktionsselskaberne, ville det være i direkte strid med armslængdeprincippet.

Hertil kommer, at Skatteministeriets bombastiske konklusioner om, at det skulle "sige sig selv", at H1 A/S ikke ville have noget forretningsmæssigt incitament til at producere sko ved brug af injectedmetoden, hvis ikke denne metode gav højere dækningsgrader, er udtryk for en fundamental mangel på forretningsmæssig forståelse.

Det er et faktum, at H1 A/S rent faktisk producerede sko ved brug af begge metoder, uanset at de gennemsnitlige dækningsgrader på sko produceret ved brug af to forskellige metoder aldrig vil være det samme. Helt tilsvarende er det et faktum, at H1 A/S producerede børnesko, selvom dækningsgraden på eksempelvis golfsko eller højhælede kvindestøvler notorisk var højere.

Skulle man følge Skatteministeriets logik, burde H1 A/S således straks have omlagt produktionen og udelukkende producere kvindestøvler hos G7, da det var denne skokategori, som genererede de højeste dækningsgrader.

En sådan prioritering ville selvsagt ikke give forretningsmæssig mening.

H1 A/S' produktsortiment og H1 A/S' valg af produktionsmetoder er udelukkende et resultat af H1 A/S' forretningsmæssige skøn over, hvad der giver det bedste langsigtede afkast.

I den forbindelse kan rentabiliteten ved en skoproduktion selvsagt ikke afgøres baseret på dækningsgraden pr. skomodel alene. Eksempelvis "siger det sig selv", at det er en bedre forretning at sælge 1 million par sko til en pris på 100 kr. og med en dækningsgrad på 30 % (og en samlet fortjeneste på 30 millioner kr.), end det er at sælge 100.000 par sko til 100 kr. med en dækningsgrad på 40% (og en samlet fortjeneste på 4 millioner kr.).

Når der foretages en dækningsgradsanalyse, må den naturligvis sættes i en kontekst, og den kan aldrig anvendes til andet og mere end et sanity check af, at de testede priser ligger i et rimeligt leje.

Dette har netop været H1 A/S' tilgang.

Heroverfor har Skatteministeriet valgt at ignorere konteksten og fokusere udelukkende på (en misforstået udlægning af) dækningsgradsanalysens konklusioner som værende i sig selv tilstrækkelig dokumentation for manglende overholdelse af armslængdeprincippet.

En sådan tilgang er der ikke belæg for.

Dertil kommer, at SKATs tilgang til dækningsgradsanalysen er selektiv, inkonsistent og arbitrær.

SKAT har således udelukkende foretaget transfer pricing korrektioner i relation til G8 Ltd. og G7 - begrundet i SKATs udlægning af dækningsgradsanalysens konklusioner - på trods af, at dækningsgradsanalysen netop viste, at H1 A/S' samhandel med G8 Ltd. og G7 genererede højere dækningsgrader for H1 A/S end dækningsgraderne ved samhandlen med de øvrige interne produktionsselskaber, jf. 2005 Transfer Pricing Dokumentationen, side 4.

Hvis SKAT selv mente, at SKATs udlægning af dækningsgradsanalysen var rigtig, burde SKAT have foretaget korrektioner over for alle de 5 interne H1 A/S produktionsselskaber, da H1 A/S' dækningsgrader i relation til samtlige 5 var lavere end H1 A/S' gennemsnitlige dækningsgrader ved ekstern produktion.

Endelig bemærkes, at Skatteministeriets anbringender vedrørende grundlaget for SKATs skønsudøvelse i denne sag understreger den helt centrale mangel i grundlaget for SKATs skønsudøvelse.

SKAT har således slet ikke forholdt sig til H1 A/S' faktiske prisfastsættelsesmetode.

Ved at ignorere H1 A/S' faktiske prisfastsættelse har SKAT grundlæggende tilsidesat den fremgangsmåde, som OECD foreskriver, jf. TPG 1995's præambel, punkt 16, TPG 1995, punkt 1.36, og særligt punkt 4.9.

Konkret er H1 A/S' prisfastsættelsesmetode endda fuldt transparent som følge af brugen af detaljerede prisspecifikationer, og det ville således være ganske ligetil for SKAT at gennemføre en prøvelse af den faktiske prisfastsættelse samt foretage eventuelle justeringer.

Når SKAT end ikke har forholdt sig til den faktiske prisfastsættelsesmetode, kan SKAT selvsagt ikke med føje antage, at den faktiske prisfastsættelse er i strid med armslængdeprincippet.

Sammenfattende var der intet i sagens materiale, som gav SKAT et tilstrækkeligt grundlag til at konkludere, at H1 A/S' samhandel med produktionsselskaberne ikke var på armslængdevilkår.

Det skyldes naturligvis som påvist, at samhandlen rent faktisk var på armslængdevilkår.

I denne sag har SKAT, i stedet for det oplagte udgangspunkt i form af H1 A/S' faktiske prisfastsættelse, valgt at basere skønnet på de regnskabsmæssige nettoresultater på selskabsniveau for 12 Y1-landske og Y2-landske selskaber, som SKAT har valgt på grundlag af en databaseudsøgning.

SKATs metodevalg har altså således to karakteristika.

Der er for det første tale om sammenligning på selskabsniveau frem for transaktionsniveau. Dermed har SKAT valgt at basere skønnet på en metode, som tester armslængdevilkår så langt fra selve transaktionen, som det overhovedet er muligt.

For det andet er der tale om en sammenligning foretaget udelukkende på grundlag af en databaseudsøgning.

Om en sådan tilgang udtalte skatteministeren i bilag 6 til lovforslag L 101 af 2. juni 1998:

"Hvad angår dokumentation af enkelttransaktioner vil jeg minde om, at det netop af hensyn til skatteyderne i princippet er vurderingen af enkelttransaktioner, der danner grundlag for korrektioner efter armslængdeprincippet, idet man ikke kan foretage korrektioner alene på baggrund af en sammenligning af f.eks. virksomhedernes overskud."

Den af SKAT valgte metode strider således grundlæggende imod de forudsætninger, som skatteministeren tydeligt har redegjort for.

Derudover strider SKATs metodevalg - også på dette punkt - mod OECD's anbefalinger.

Det fremgår således både af TPG 1995, punkt 1.70, og af TPG 2010, punkt 2.10, at transfer pricing reguleringer skal foretages så tæt på transaktionen som muligt, ligesom det i TPG 1995, punkt 3.42, og i en række punkter i TPG 2010 fremhæves, at sammenligninger foretaget på selskabsniveau og alene baseret på databaseudsøgninger indebærer en betydelig grad af usikkerhed omkring de fundne resultater, og at interne sammenlignelige transaktioner har klar forrang som sammenligningsgrundlag.

Det kan altså konstateres, at SKAT i denne sag har valgt en skønsmetode - en sammenligning af regnskabsmæssige overskud ud fra TNM-metoden - som ifølge skatteministeren ikke i sig selv kan danne grundlag for en korrektion, og som OECD fremhæver som den mest usikre af alle de i TPG beskrevne metoder, særligt når den - som det er tilfældet med SKATs skøn - udelukkende baseres på en databaseudsøgning af regnskabsresultater på selskabsniveau.

Når dette sammenholdes med, at der i denne sag rent faktisk findes tilgængelig og omfattende information på transaktionsniveau, og denne information ovenikøbet har dannet grundlag for den faktiske prisfastsættelse, kan SKATs metodevalg kun karakteriseres som forkert og uegnet.

Som sammenligningsgrundlag har SKAT udvalgt de regnskabsmæssige resultater for 8 Y2-landske selskaber og 4 Y1-landske selskaber.

En sammenligning baseret på uafhængige selskabers nettoresultater er i sig selv et svagt udgangspunkt for en sammenligningsanalyse under TNM-metoden, jf. eksempelvis TPG 1995, punkt 3.30, og TPG 2010, punkt 2.103.

Hertil kommer, at SKATs udvælgelse af sammenligningsselskaber fremstår vilkårlig. SKAT har da også i sin interne korrespondance i forbindelse med SKATs arbejde med sagen i revisionsforløbet eksplicit anført, at man har opgivet at lave "funktionelle udsøgninger" i relation til de Y1-landske selskaber, jf. bilag 46. Indtrykket af en tilfældighedspræget udvælgelse forstærkes så meget desto mere af, at en række af de af SKAT fravalgte selskaber - der alle havde højere EBIT-marginer end G7 og/eller G8 Ltd. - rent faktisk ikke gav anledning til det fravalg, som SKAT foretog baseret på de af SKAT anførte kriterier, jf. bilag 49.

For så vidt angår de selskaber, som SKAT rent faktisk udvalgte, er det bemærkelsesværdigt, at et fællestræk ved selskaberne er, at ingen af dem producerer sko.

Dermed opfylder de af SKAT valgte selskaber ikke den helt grundlæggende økonomiske antagelse om brancheidentitet, som ligger til grund for TNM-metoden. I SKATs dokumentationsvejledning fra 2006, bilag 4, afsnit 5.2, udtrykkes det således: "Den transaktionsbestemte nettoavancemethode er baseret på en begrundet antagelse om, at virksomheder indenfor samme branche vil tendere at opnå den samme indtjening for de samme transaktioner".

Allerede derfor må det af SKAT valgte sammenligningsgrundlag afvises. Det er ganske enkelt uegnet som grundlag for en armslængdevurdering.

Skatteministeriet har postuleret, at det ville tæte på umuliggøre anvendelse af benchmark, hvis der stilles krav om branchesammenfald. Postulatet er udokumenteret, og hertil kommer, at det styrende kriterie inden for transfer pricing er at estimere armslængdevilkår. At skattemyndighederne konkret måtte finde det umuligt at finde et egnet sammenligningsgrundlag kan aldrig give skattemyndighederne adgang til i stedet at bruge et uegnet sammenligningsgrundlag.

Skatteministeriet har ligeledes forsøgt at skabe et indtryk af, at der i relation til SKATs brug af TNM-metoden ikke kan stilles strenge krav til sammenligneligheden, og særligt har Skatteministeriet fremhævet og citeret fra TPG 2010, punkt 1.41, 2.62 og 2.69. Ministeriet konkluderer på grundlag af citaterne, at der ikke kan stilles krav om produktlighed, da det ved den af SKAT valgte TNM-metode "mere er funktioner end produkter, der testes".

Vedrørende de enkelte af SKAT fremhævede punkter i TPG 2010 - en vejledning, der er offentliggjort 5 år efter det af sagen omhandlede indkomstår - er det i forhold til punkt 1.41 væsentligt at være opmærksom på, at punktet indeholder kvalifikationen "depending on the facts and circumstances it may", inden det anføres, at det kan være muligt at sammenligne med produkter, der er forskellige, så længe funktionerne er ensartede. Endvidere er det selvsagt nødvendigt at se dette punkt i lyset af den generelle antagelse om, at sammenlignelige selskaber inden for samme branche tenderer til at opnå samme indtjening. Pointen er således, at produktforskelle inden for en given branche - eksempelvis mellem forskellige skotyper - ikke nødvendigvis påvirker nettoprofiten.

Det fremgår således - i modsætning til det af Skatteministeriet hævdede - ikke af TPG, at produktligheden skulle være uden betydning, når TNM-metoden anvendes. TNM-metoden fordrer således helt ligesom de øvrige transfer pricing metoder en fuld sammenlignelighedsanalyse. Når der - som ved SKATs skønsudøvelse - er tale om en sammenligning på selskabsniveau, stilles der endda skærpede krav til sammenligneligheden, jf. TPG 2010, punkt 2.103.

Faktum er, at ingen af de 12 af Skatteministeriet valgte produktionsselskaber er egnede som sammenligningsgrundlag, hverken baseret på produkter eller på funktioner.

Produktmæssigt er 2 af de af SKAT udvalgte selskaber involveret i elektronik og mineindustri. 7 af selskaberne producerer metervarer af forskellig slags, eksempelvis stof, læder og snor. 3 af selskaberne producerer tøj (ét af disse øjensynligt ved siden af arbejde inden for mineindustrien) og 1 selskab producerer sokker.

Funktionsmæssigt er det væsentligt at bemærke, at kun de 3 selskaber, som producerer tøj, har produktionsfunktioner karakteriseret ved et væsentligt element af håndværk. De øvrige af SKAT valgte selskaber er alle karakteriseret ved at være produktionsselskaber af en type, som har funktioner, der er usammenlignelige med de funktioner, som karakteriserer H1 A/S' interne produktionsselskaber.

Det har formodningen imod sig, at så væsentlige forskelle i produkter og funktioner ikke har betydning for sammenligneligheden (også) af nettoprofitter.

På trods af dette har hverken SKAT eller Skatteministeriet i denne sag forsøgt konkret at påvise relevant sammenlignelighed eller forsøgt at korrigere for usammenligneligheden. Af SKATs afgørelse, bilag 1, side 46-47 og side 89ff., fremgår i det hele taget intet om nogen form for funktionel eller i øvrigt kvalitativ analyse af de udsøgte selskaber.

Ud over forskellene i produkter og funktioner er det væsentligt at holde sig for øje, at SKAT sammenligner virksomheder på tværs af brancher. SKAT og Skatteministeriet antager - uden at teste rigtigheden heraf - at der ikke er markedsdrevne forskelle af betydning for producenternes nettoprofitter ved eksempelvis produktion af metervarestof og snor sammenholdt med produktion af højkvalitets mærkevarer.

Igen har antagelsen formodningen imod sig. Det må anses for rent tilfældigt, hvis eksempelvis en producent af træbrædder i metermål måtte have en nettoindtjening på niveau med nettoindtjeningen hos en fabrik, der producerer kvalitetsmøbler til eksempelvis G18.

Et yderligere væsentligt opmærksomhedspunkt er, at samtlige observationer i et sammenligningsgrundlag som udgangspunkt er udtryk for armslængdevilkår, således at der alene kan foretages en korrektion, såfremt skatteyderen har anvendt priser eller vilkår, som afviger fra samtlige observationer. Kun hvis der konkret er grund til at tro, at visse af observationerne i virkeligheden dækker over utilstrækkelig sammenlignelighed, kan det efter omstændighederne være korrekt at anvende statistiske værktøjer, som i et eller andet omfang indsnævrer datasættet.

Når SKAT og Skatteministeriet i denne sag fastholder, at det - i strid med udgangspunktet - alene er det interkvartile spænd (mellem 1. og 3. kvartil) i SKATs databaseundersøgelse, der kan tages som udtryk for armslængdevilkår, understreger det blot, at der ved skatteansættelsen af H1 A/S er anvendt et forkert, usikkert og vilkårligt sammenligningsgrundlag.

Endelig mangler SKATs og Skatteministeriets fastholdelse af en korrektion til medianen overvejelser om, hvorfor den beregnede median for de udvalgte selskaber - i strid med TPGs udgangspunkt - skulle være det mest korrekte udtryk for armslængdevilkår i relation til H1 A/S. Proportionalitetsprincippet tilsiger tværtimod, at SKATs korrektion skulle have været foretaget til det for H1 A/S mindst byrdefulde punkt inden for SKATs spænd, som sammenlignelighedsanalysen viser.

Sammenfattende må samtlige de af SKAT valgte selskaber således afvises som relevante for en transfer pricing sammenligning.

SKATs databaseanalyse er baseret på regnskabstal for selskaber beliggende i Y1-land og Y2-land.

SKAT har, i stedet for at sammenholde G8 Ltd. med Y1-landske virksomheder og G7 med Y2-landske virksomheder, blandet resultaterne fra de 12 af SKAT valgte selskaber og benyttet medianværdier på tværs af landegrænserne.

Denne fremgangsmåde gør bl.a. SKATs analyse ekstremt følsom over for forskelle i regnskabsstandarder. Sammenligning på tværs af landegrænser kræver som det mindste en grundig sammenlignelighedsanalyse under inddragelse af de 5 i TPG listede sammenlignelighedsfaktorer, jf. TPG 2010, punkt 3.35.

Det er nødvendigt, fordi enhver sammenligning på tværs af landegrænser selvsagt indebærer en væsentligt øget risiko for påvirkninger forårsaget af irrelevante landespecifikke faktorer, ikke mindst i forskelle i regnskabsstandarderne.

Ikke desto mindre har SKAT og Skatteministeriet ikke undersøgt - og så meget desto mindre taget højde for - betydningen af forskelle i regnskabsstandarder i Y2-land, Y1-land og Danmark, hvilket i denne sag får afgørende betydning som følge af SKATs sammenblanding af G17 og G16.

SKAT har foretaget sammenligningen baseret på G7 og G8 Ltd.' regnskabsmæssige resultater opgjort efter G17.

Særligt for G7 er dette i sig selv en afgørende fejlkilde, idet G7s EBIT resultat var mere end 50 % højere opgjort efter G17 end efter G16.

Selv hvis SKATs metode i øvrigt fastholdes fuldt ud - og der alene foretages den indlysende og nødvendige justering af SKATs metode, at G7s EBIT resultat opgjort efter G16 anvendes frem for G17 resultatet - ville der ikke være noget grundlag for andet end en helt marginal justering i relation til G7, selv ved en indskrænkning af armslængdespændet til det interkvartile interval, jf. TPG 1995, punkt 1.68, hvorefter skattemyndighederne bør afholde sig fra marginale justeringer.

SKAT har opdelt den del af afgørelsen, som vedrører G7, i to separate forhøjelser, én vedrørende skoproduktionen og én vedrørende skafteproduktionen.

Forhøjelsen vedrørende H1 A/S' køb af færdige sko udgør FORTROLIGT og består i en reduktion af H1 A/S' indkøbspris på færdige sko fra G7, mens forhøjelsen vedrørende produktionen af skafter udgør FORTROLIGT kr., som ifølge SKATs afgørelse, bilag 1, side 48, burde have været betalt af G7 til H1 A/S som en royaltybetaling.

I forhold til SKATs royaltysynspunkt er det for det første tidligere påvist, at det ville være i direkte strid med armslængdeprincippet, såfremt H1 A/S havde opkrævet en royalty for G7s produktion og salg af skafter.

Hertil kommer, at SKATs fordeling af den samlede forhøjelse over for G7 mellem skoproduktionen og skafteproduktionen er foretaget ved en helt igennem uegnet skønsmetode, der konsekvent fører til arbitrære og uantagelige resultater.

Hvorfor SKAT følte sig kaldet til at foretage dette arbitrære skøn henstår i det uvisse, idet SKAT - som en del af den Supplerende Dokumentation og inden SKAT traf sin endelige afgørelse - modtog detaljeret information om fordelingen af G7s faktiske omsætning i 2005.

På tidspunktet for SKATs afgørelse var der således intet som helst behov for at skønne over, hvor stor en del af omsætningen der kunne henføres til sko henholdsvis skafter.

Endelig har SKAT - i sin skønudøvelse - ikke forholdt sig til det faktum, at mere end 30 % af G7s omsætning i 2005 hidrørte fra garverivirksomheden, hvori G7 ikke benyttede immaterielle aktiver ejet af H1 A/S. SKAT har ikke i afgørelsen eller efterfølgende anført noget grundlag for, at H1 A/S skulle opkræve royalty i relation til garverivirksomheden.

Sammenfattende kan det konstateres, at SKATs skøn vedrørende royaltybetalinger i det hele må tilsidesættes.

Skatteministeriet synes da også reelt at have opgivet SKATs royaltysynspunkt.

Også Skatteministeriets nye synspunkt om, at forhøjelsen skal henføres til G7, fordi SKAT har konstateret en for høj indtjening, er i det hele baseret på et klart forkert grundlag.

For det første har SKAT ikke "konstateret" nogen overnormal indtjening i G7. Synspunktet om en overnormal indtjening er udokumenteret og forkert.

Hertil kommer, at selv hvis SKAT havde kunnet konstatere en overnormal indtjening hos G7, så er det selvsagt ikke ensbetydende med, at denne overnormale indtjening kan henføres til en transaktion vedrørende H1 A/S i Danmark.

Skatteministeriet forudsætter - uden egentlig argumentation herfor - at den påståede overnormale indtjening hos G7 under alle omstændigheder skal overføres til H1 A/S, og at spørgsmålet blot er, om det skal ske på grundlag af en transaktion mellem H1 A/S og G7 eller på grundlag af en transaktionskæde, som tillige involverer andre H1 A/S selskaber. Hvis det sidste er tilfældet, er det - ifølge Skatteministeriet - op til H1 A/S at påvise, men under alle omstændigheder skal der foretages en forhøjelse af H1 A/S' skattepligtige indkomst.

Ministeriets forudsætning er grundlæggende forkert.

En eventuel overnormal indtjening hos G7 kan selvsagt kun danne grundlag for en forhøjelse af H1 A/S' danske skattepligtige indkomst, hvis Skatteministeriet kan påvise, at denne overnormale indtjening ville være tilfaldet H1 A/S, såfremt de faktisk gennemførte transaktioner havde været mellem uafhængige parter.

Det kan jo lige så vel være, at en eventuel overnormal indtjening hos G7 ville aflejre sig som et tab hos andre koncernselskaber.

Sagens faktum er, at G7 solgte den helt overvejende del af de skafter, som selskabet ikke selv benyttede, til G10 og G9 A/S, jf. den Supplerende Dokumentation, side 14.

Hverken SKAT eller Skatteministeriet har bestridt, at H1 A/S' indkøbspriser vedrørende færdigproducerede sko fra G10 og G9 A/S (samt G19) var på armslængdevilkår. Tværtimod har Skatteministeriet positivt forholdt sig til G10 (og G19) og fremhæver dér, at indkøbspriserne ifølge ministeriet var på armslængdevilkår på trods af, at disse selskaber benyttede nøjagtigt de samme costing principper som G7 og G8 Ltd.

Selv hvis G7 havde modtaget en overbetaling for de producerede skafter, ville det ikke have nogen som helst relevans for H1 A/S' skattepligtige indkomst, da H1 A/S ifølge SKAT og Skatteministeriet ikke har betalt for meget for de sko, som G7s skafter indgik i.

Også Skatteministeriets nye anbringender vedrørende SKATs forhøjelse i relation til G7s produktion af skafter må således under alle omstændigheder afvises.

Konsekvensen af SKATs oprindelige afgørelse var, at FORTROLIGT af H1 A/S' globale indtjening i indkomståret 2005 skulle henføres til beskatning i Danmark, og selv når den del af SKATs oprindelige forhøjelse, som vedrørte distributørerne, og som Landsskatteretten ophævede, fraregnes, er det fortsat FORTROLIGT af H1 A/S' globale indtjening i indkomståret 2005, der vil blive henført til beskatning i Danmark, såfremt Landsskatterettens afgørelse stadfæstes, jf. ligeledes bilag 70.

Den af SKAT krævede fordeling af koncernens samlede skatteprovenu er kommercielt uantagelig og i øvrigt udtryk for en arbitrær forvriddning af de involverede landes beskatningskompetence.

Denne åbenbare skævhed i SKATs skønsudøvelse understreges, når fordelingen af det globale skattepligtige resultat sammenholdes med medarbejderfordelingen.

Herudover indebærer SKATs korrektion, at det regnskabsmæssige forhold mellem indtjeningen og omkostningerne, RoTC, dvs. det af SKAT selv valgte nøgletal, for G7 og G8 Ltd. bliver på henholdsvis FORTROLIGT og FORTROLIGT, og dermed kommer til at ligge betydeligt under de tilsvarende RoTC-marginer for de mest sammenlignelige eksterne produktionsselskaber i form af FORTROLIGT og FORTROLIGT.

Tilsvarende indebærer SKATs korrektion, at RoTC-marginerne for G8 Ltd. og G7 kommer til at ligge betydeligt under det referencespænd for tilsvarende selskaber, der fremgik af den transfer pricing analyse, som FORTROLIGT fik udarbejdet forud for selskabets børsnotering i 2007, jf. bilag 25a.

Endelig er SKATs skøn også åbenbart urimeligt, når det sættes i et tidsmæssigt perspektiv og i relation til de øvrige H1 A/S produktionsselskaber.

Indtjeningen hos selskaberne varierer betydeligt over tid og fra selskab til selskab. Disse variationer understreger det arbitrære i SKATs valg af selskaber og indkomstår, som giver anledning til forhøjelser.

Det arbitrære i SKATs afgørelser understreges blot yderligere derved, at både G7 og G19 på nær et enkelt år havde højere EBIT marginer i samtlige år fra 2008 til 2013 - hvor SKAT ikke foretog forhøjelser - end G7 havde i både 2005 og 2006, hvor SKAT foretog forhøjelser.

Hertil kommer, at variationerne i al væsentlighed skyldes de betydelige risici, som de interne produktionsselskaber - helt på linje med de eksterne produktionsselskaber - påtager sig i samhandlen med H1 A/S. Når SKAT så efterfølgende foretager korrektioner i forhold til enkelte selskaber og enkelte indkomstår, kan dette kun ses som udtryk for, at SKAT forsøger at "skumme fløden".

SKAT mener tilsyneladende, at det er rimeligt at overføre hele den risikobaserede indtjening til Danmark, uden at de medfølgende risici samtidig overføres.

Endelig bemærkes, at det strider mod almindelige retssikkerhedsprincipper, at SKAT og Skatteministeriet fastholder SKATs afgørelser vedrørende indkomstårene 2005-2007 på trods af, at SKAT i forhold til indkomståret 2009 eksplicit har anerkendt ikke at have et tilstrækkeligt grundlag til at gennemføre en forhøjelse, og uanset at den af SKAT anvendte metode vedrørende indkomstårene 2005-2007 nødvendigvis må føre til, at der også skulle foretages en forhøjelse vedrørende samhandlen med G7 i indkomståret 2009.

SKAT har med andre ord - efter at have fået uddybet og detaljeret den faktisk anvendte prisfastsættelsesmetode - anerkendt, at den af SKAT i nærværende sag anvendte metode ikke kunne danne grundlag for en forhøjelse.

Den eneste forskel mellem SKATs afgørelsesgrundlag vedrørende indkomståret 2005 og indkomståret 2009 var, at SKAT ikke forud for afgørelsen vedrørende indkomståret 2005 havde modtaget det af G15 og H1 A/S udarbejdede notat om prisfastsættelsesprincipperne (bilag 89).

Landsskatteretten burde ved sin vurdering have foretaget en fuld prøvelse af SKATs afgørelse, men det skete ikke, og Landsskatteretten forholdt sig end ikke til SKATs nægtelse af at inddrage den Supplerende Transfer Pricing Dokumentation. H1 A/S er på den baggrund hidtil ikke givet adgang til en reel prøvelse af SKATs skøn, hvilket accentuerer behovet for, at Vestre Landsret - hvis landsretten måtte finde en skønsmæssig ansættelse berettiget - foretager en intensiv prøvelse af det af SKAT faktisk udøvede skøn.

Skatteministeriet har anført, at kontrollerede parter, jf. skattekontrollovens § 3 B, ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for deres koncerninterne transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner, jf. herved armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1.

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

SKAT har foretaget en regulering af de interne afregningspriser mellem H1 A/S og produktionsselskaberne i Y1-land og Y2-land. Reguleringen er foretaget, fordi selskaberne i den interne samhandel ikke har handlet på armslængdevilkår som forudsat i ligningslovens § 2.

Hjemlen til at foretage en sådan regulering er i denne sag dobbelt. To forhold - H1 A/S' manglende overholdelse af armslængdeprincippet og selskabets mangelfulde TP-dokumentation - fører hver for sig (og samlet) til, at SKAT kan udøve et skøn over indkomsten hidrørende fra de kontrollerede transaktioner.

Selskabets egen oprindelige TP-dokumentation viser, at H1 A/S tjener markant mindre ved den interne samhandel end ved samhandlen med de eksterne producenter, selvom samhandlen efter koncernens prisset up angiveligt skulle ske på samme vilkår. Den reducerede indtjening ved intern handel viser, at de kontrollerede transaktioner netop ikke er på markedsvilkår. Allerede af den grund kan SKAT udøve et skøn over indkomsten for så vidt angår produktionsselskaberne.

TP-masterfilen indeholder dels en generel beskrivelse af koncernen, dels en beskrivelse af produktionsselskabernes funktioner og risici. Om 1) cemented shoes og 2) injected shoes anføres det:

"The first method is a technology which every shoe manufacture can use. The articles, which axe produced using this method have, almost all, been outsourced.

The second method is done by high-tech machines and is highly used in the production of H1 A/S shoes. H1 A/S has developed a way of spraying on the sole that is truly unique, the process of spraying on the sole makes the shoe more comfortable for walking and has provided H1 A/S with a competitive advantage, which is used to enhance the designs of the H1 A/S Shoes."

Derefter er der et (kortfattet) afsnit om valg af TP-metode, hvor CUP-metoden er valgt.

Om produktionsselskaberne er det herefter anført:

"The price on each article (internal as well as external manufactured) is different and cannot be compared as each article is only produced at one factory (internal or external). Instead a comparison between the contribution margin in H1 A/S on the outsourced articles and the contribution margin in H1 A/S on the articles produced in the H1 A/S factories will be made. The analyses will also include a comparison of the contribution margin between the different H1 A/S factories. This is done as the production method on the outsourced articles and the production method on the articles produced in the H1 A/S factories is different explained in section 2.1."

De landespecifikke dokumentationer er ganske summariske (6 sider) og indeholder en kortfattet beskrivelse af nøgletal og funktioner. I dokumentationen er det under afsnittet vedrørende armlængdeanalysen anført, at der anvendes en CUP, men at priserne ikke kan sammenlignes, da fabrikkerne ikke producerer samme produkt. Derfor sker der i stedet en sammenligning af dækningsbidraget hos H1 A/S opnået ved samhandel med henholdsvis eksterne og interne producenter.

Om de eksterne produktionsselskaber er det anført:

"H1 A/S has outsourced some of our production to external factories in Y11-land, Y12-land and Y1-land. The shoes produced in these factories are all produced with cemented soles. As described in the master file, this is a method which does not require the same level of technology as used in the injection method, but are still as manpower intensive as the injection method. The external manufactures only hold and perform R&D activities in respect of the method with cemented shoes, while the more complex R&D in the injection method is not done at the external factories.

The functions and risk does vary a bit from the functions and risks in H1 A/S's own production facilities, as shown below. However, it does not change the overall function and risk profile".

Et tilsvarende afsnit er medtaget i lantedokumentationen vedrørende Y2-land.

Det fremgår således, at de eksterne producenter udfører R&D vedrørende deres del af produktionen, og at funktioner og risici i det store hele er ens for eksterne og interne producenter.

Herefter fremgår der af H1 A/S' eget materiale et analyseafsnit, hvor der oplyses et gennemsnitligt dækningsbidrag [contribution margin] for H1 A/S ved køb af sko fra bl.a. det pågældende produktionsselskab og eksterne produktionsselskaber:

TABEL FJERNET - FORTROLIGT

I umiddelbar forlængelse heraf anføres det:

"The contribution margin within H1 A/S is slightly higher on shoes which have been outsourced than on shoes produced in G8 Ltd.

1. Production of cemented shoes does not require as huge an investment as production of injected shoes and the cost price of cemented shoes are therefore lower than the cost price of injected shoes. The production with injected soles does produce better and more comfortable shoes, but this is not reflected in the consumer price level. The consumer price level is same for cemented and injected shoes. In general group contribution margins on cemented shoes are higher than on injected shoes. This has a direct impact on the contribution level in H1 A/S when comparing contribution margins on outsourced production with products produced in G8 Ltd."

Herefter konkluderes det, at de interne transaktioner er på markedsvilkår.

H1 A/S anføres således selv, at det er dyrere at producere 'injected' sko, altså de internt producerede sko, end 'cemented' sko, altså de (altovervejende) eksternt producerede sko, og at H1 A/S samtidig tjener mindre på skoene i den bedste kvalitet, altså de internt producerede sko. Dette stærkt usædvanlige forhold, som ikke umiddelbart giver mening rent forretningsmæssigt, må H1 A/S føre et meget sikkert bevis for. Et sådant bevis foreligger imidlertid ikke.

Om fremstillingsmetoderne, injected og cemented, blev det oplyst i stævningen, side 7:

"Den ene produktionsmåde består i, at sålen limes fast på skaftet (såkaldte "cemented shoes"). Denne produktionsmåde er en lavteknologisk metode, som de fleste skoproducenter anvender.

Den anden produktionsmåde består i, at sålen sprøjtes ("smeltes") sammen med skaftet (såkaldte "injected shoes"). Dette er en højteknologisk metode, som H1 A/S har foretaget betydelige udviklinger af igennem en meget lang årrække.

Metoden sikrer større komfort, men er mere kompleks end cemented-metoden og stiller store krav til produktionsteknologi, uddannelse af personale og organisation. Fx er udgiften til investering i injectedproduktionsanlæg i størrelsesordenen FORTROLIGT EUR alt afhængig af det konkrete set-up, hvilket er skønsmæssigt ca. FORTROLIGT gange højere end udgiften til et traditionelt cementedanlæg, uden at der er væsentlig forskel i anlæggenes kapacitet. Injected-metoden er omtalt i H1 A/S's årsrapport 2005 (bilag 3) s. 17: "H1 A/S's enestående teknologi".

H1 A/S's egne produktionsselskaber producerer udelukkende efter "injected"- metoden, mens H1 A/S's "cemented"-sko er outsourcet til eksterne produktionsselskaber.

H1 A/S's enkelte skomodeller udvikles som enten injectedsko eller cemented- sko med udgangspunkt i design samt forventet retail-pris."

Dette synes at måtte forstås sådan, at H1 A/S - i modstrid med den umiddelbart ovenfor omtalte TP-dokumentation - selv oplyser, at den forventede retailpris for de fremstillingsmæssigt dyrere 'injected' sko er højere end på 'cemented' sko. Det forekommer at være en naturlig følge heraf, at dækningsbidraget på 'injected' sko skal være af mindst samme størrelse som på 'cemented' sko.

Dækningsbidraget bør endda være højere, jf. herved også oplæg til strategiseminar den 23. maj 2003:

"H1 A/S skal producere FORTROLIGT internt idet:

- Vi med FORTROLIGT teknologi kan producere sko, der giver H1 A/S et højt dækningsbidrag".

'Navn 1' er producentnavnet for de maskiner, som H1 A/S anvender til brug for produktion af sko efter injected-metoden, og ifølge referatet fra strategiseminalet den 23. maj 2003 valgte H1 A/S at "fokuserer på Navn 1, og cemented produktion lægges ud til underleverandører".

Af H1 A/Ss strategiplan "Strategi 1" fra 2004 fremgår det i overensstemmelse hermed:

"The core of H1 A/S's product strategy comprises direct injected products (DIP), which represent H1 A/S's brand philosophy at its best. Accounting for the major part of all market collections, these products have been developed with a longer lifecycle in mind. We will continue to develop flagship products ...

Products that do not represent H1 A/S's core activities will typically be outsourced.

...

All H1 A/S products must deliver a profitable win / win situation for our retail partners as well as for the entire H1 A/S value chain."

Samme sted anføres det om "H1 A/S MENS":

" H1 A/S Mens product range will comprise core DIP products.

The range is the most profitable segment in H1 A/S's product portfolio."

Endelig fremgår det af H1 A/Ss årsrapport for 2005:

"H1 A/Ss enestående teknologi

Den langsigtede produktionsstrategi fokuserer på konstant at forbedre og effektivisere H1 A/Ss kernekompetence inden for direkte påsprøjtede såler. Teknologien er baseret på den helt unikke direct injection metode, hvor skoens overdelen, skaftet, monteres på en støbeform, hvorefter sålen under højt tryk sprøjtes direkte på overdelen. Med grundlag i denne helt specielle produktionsteknologi skabes den kvalitet, lethed og komfort, som H1 A/S er verdenskendt for."

For koncerner vil det ofte(st) være mere rationelt at lade egne fabrikker producere end eksterne. Koncernen har afholdt betydelige udgifter til maskiner, bygning, anlæg mv., og datterselskaberne har faste udgifter, som de ikke bare kan slippe for. Det kan godt være, at eksterne er mere effektive og billigere end koncernens egne selskaber, men samlet set økonomisk kan det bedst betale sig for koncernen at få produceret internt. Så slipper koncernen også for at skulle fyre medarbejdere med de deraf følgende udgifter og måske renommétab. Det ændrer ikke på, at der skal afregnes til markedspriser efter ligningslovens § 2.

Der er intet grundlag for efter et markedsprisprincip, jf. ligningslovens § 2, at H1 A/S skulle tjene mindre på intern samhandel end på samhandel med eksterne producenter.

H1 A/S bør derimod tjene mere på de varer, som H1 A/Ss egne selskaber producerer, hvilket også understøttes af, at det kun er H1 A/Ss egne produktionsselskaber, som producerer sko ved injected-metoden.

Når disse sko, som udgør H1 A/Ss core produkter, angiveligt er særligt komfortable at gå i og giver et forbedret design, må dette alt andet lige give en højere slutpris for skoen, hvilket kommer ejeren af de immaterielle aktiver og bæreren af de største risici - nemlig H1 A/S - til gode. Dette skulle føre til en større indtjening for H1 A/S på disse sko end på sko produceret på "en lavteknologisk metode".

H1 A/Ss "forklaring" i TP-dokumentationen om, at kvalitetsforskelle i skoene ikke er afspejlet i prisen til slutkunden, savner indre logik. Der er således intet forretningsmæssigt incitament til at producere en dyrere sko, hvis samme - eller her endda større - indtjening kan opnås ved produktion af en billigere sko. Det giver med andre ord ikke mening at

afholde flere udgifter for at opnå samme pris.

Under alle omstændigheder har det en klar formodning imod sig, at H1 A/S ville anvende en produktionsmåde, der giver en lavere dækningsgrad.

Dette stærkt usædvanlige forhold bevirker i sig selv, at SKAT kan skønne over indkomsten.

Som forklaring på den mindre indtjening ved samhandlen med interne produktionsselskaber har H1 A/S - i hvert fald under sagens behandling ved Landsskatteretten - anført, at H1 A/S' interne produktionsselskaber har påtaget sig "andre og flere" funktioner og risici end H1 A/S' eksterne produktionsselskaber. Disse "andre og flere" funktioner og risici udgøres angiveligt af følgende forhold:

- særlige funktioner som følge af produktionsmetoden,
- særlige funktioner som følge af re-engineering,
- særlige funktioner som følge af bistand til indkøb og logistik på koncernplan,
- særlige risici som følge af kalkulation af kostpriser, produktmix og leveringsplan,
- særlige funktioner som følge af kvalitetssikring og
- særlige risici som følge af lokale forhold.

Derudover er H1 A/S af den opfattelse, at de interne produktionsselskaber bærer den fulde budgetrisiko.

Dette synspunkt er i strid med H1 A/S' egen TP-dokumentation som citeret ovenfor. Ifølge TP-dokumentationen er de interne og eksterne produktionsselskaber sammenlignelige, og de forskelle, som selskabet har identificeret, har ikke betydning for funktionsanalysen og dermed for pris- og vilkårsfastsættelsen. Muligvis tillægges de samme forskelle nu en væsentlig forskel. Selskabets bevisbyrde for rigtigheden af synspunktet er som følge heraf væsentligt skærpet.

Afgørende for vurderingen af, om H1 A/S' interne produktionsselskaber har påtaget sig "andre og flere" funktioner og risici end de eksterne produktionsselskaber, er derudover ikke, hvilke funktioner og risici der påhviler H1 A/S' interne produktionsselskaber. Derimod er det afgørende for vurderingen, om de påtagne funktioner og risici adskiller sig fra de funktioner og risici, som påhviler H1 A/S' eksterne produktionsselskaber, ligesom det er afgørende for prisfastsættelsen, om H1 A/S ved samhandlen med de interne produktionsselskaber fritages for funktioner og risici, som H1 A/S varetager i samhandlen med de eksterne produktionsselskaber.

Efterfølgende har H1 A/S, jf. f.eks. stævningen, side 22, nu som begrundelse for, at H1 A/S tjener mindre på de interne produktionsselskaber end på de eksterne produktionsselskaber, anført, at forskellen skyldes produktionsselskabernes produktmix på skotyper. Også dette synspunkt - der adskiller sig fra såvel H1 A/S' egen TP-dokumentation som H1 A/S' begrundelse for forskellen i forbindelse med skattesagens administrative behandling - er udokumenteret.

H1 A/S anfører i forlængelse heraf, jf. stævningen, side 23, 1. afsnit:

"Det er således markedsprisen på den enkelte skomodel, der lægger et kommercielt loft over H1 A/S' dækningsgrad på modellen. Jo højere markedspris, jo højere dækningsgrad - og vice versa. Således er markedspris og dækningsgrad fx højere for golfsko end for børnesko."

H1 A/S' synspunkt er således tilsyneladende, at selskabet tjener mindre på sko med en lav salgspris til slutkunden, og at den lavere indtjening på køb af sko fra de interne produktionsselskaber skal findes i, at disse selskaber producerer mange sko af denne type.

Af H1 A/S' egne tal i stævningen, side 22, som er en gengivelse af bilag 32, fremgår dog eksempelvis, at H1 A/S opnår den højeste indtjening på damesko produceret i Y2-land (FORTROLIGT), der har en forholdsvis lav slutsalgspris (FORTROLIGT). Til sammenligning opnås en dækningsgrad på FORTROLIGT % på skoene med den højeste slutsalgspris (FORTROLIGT - "Golf" fra G8 Ltd.). Samtidig opnås f.eks. alene et dækningsbidrag på børnesko produceret i G8 Ltd. på FORTROLIGT mod FORTROLIGT hos eksterne producenter på trods af, at slutsalgsprisen for børnesko produceret i G8 Ltd. (FORTROLIGT) er væsentligt højere end slutsalgsprisen for børnesko produceret eksternt (FORTROLIGT).

H1 A/S' forklaring på den mindre fortjeneste ved intern produktion stemmer således ikke overens med selskabets egne tal.

Under alle omstændigheder kan H1 A/S' skiftende forklaringer om produktionsselskaberne kun føre til to alternative konklusioner:

Enten er det korrekt, når det i TP-dokumentationen fra 2006 anføres af H1 A/S, at de interne og eksterne produktionsselskaber er sammenlignelige. I givet fald er SKAT berettiget til at udøve et skøn, fordi den markant lavere fortjeneste på internt producerede sko er en stærkt usædvanlig omstændighed, der understøtter, at de interne afregningspriser ikke har været på armslængdevilkår.

Eller også er det korrekt, når det gøres gældende af H1 A/S, at de interne og eksterne produktionsselskaber besidder så forskellige funktioner og risici, at de ikke er sammenlignelige - men hvis det er tilfældet, så er TP-dokumentationen fra 2006 mangelfuld, jf. umiddelbart nedenfor, og så vil SKAT jo alligevel være berettiget til at udøve et skøn.

Sammenfattende viser H1 A/S' TP-dokumentation - højst usædvanligt - at selskabet tjener mindre ved den interne samhandel med produktionsselskaber end ved den eksterne samhandel. H1 A/S har ikke været i stand til at forklare/ dokumentere baggrunden for denne forskel. Selskabets egen TP- dokumentation viser med andre ord - og det samme gør SKATs benchmark, jf. nedenfor - at de interne afregningspriser ikke har været på armslængdevilkår, og SKAT har som følge heraf været berettiget til at udøve et skøn.

H1 A/S' TP-dokumentation lever ikke op til kravene i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 (tidligere stk. 4), og indeholder således ikke de fornødne oplysninger til at vise, at priser og vilkår er på armslængde. Også selskabets mangelfulde TP-dokumentation bevirker i sig selv, at SKAT kan skønne, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 og 8 (tidligere stk. 4 og 5), jf. § 5, stk. 3.

Selskabets pligt til at udfærdige og opbevare en dokumentation for sine kontrollerede transaktioner fremgår af skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 (tidligere stk. 4).

Hvis dokumentationskravet ikke er opfyldt, kan skattemyndighederne udøve et skøn over de kontrollerede transaktioner, jf. § 3 B, stk. 8 (tidligere stk. 5):

Bestemmelsen indebærer således, at SKAT kan foretage et skøn over indkomsten hidrørende fra de kontrollerede transaktioner, hvis dokumentationen ikke foreligger, eller hvis dokumentation ikke sætter SKAT i stand til at vurdere, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed ikke er fyldestgørende. I sidstnævnte tilfælde er der heller ikke udarbejdet en dokumentation efter stk. 5, jf. ordlyden af stk. 8.

Selskabet gør heroverfor gældende, at SKAT ikke har adgang til at foretage et skøn efter § 3 B, stk. 8, i tilfælde (som her), idet der ikke kan stilles særlige krav til denne, hvorfor dokumentationen ikke er mangelfuld, jf. f.eks. stævningen, side 32ff. Hverken hensynene bag bestemmelsen, bestemmelsens ordlyd eller forarbejderne giver imidlertid støtte for selskabets udlægning:

Formålet med dokumentationskravet i § 3 B er efter bestemmelsens udtrykkelige ordlyd og forarbejderne at sætte skattemyndighederne i stand til at vurdere, hvorvidt priser og vilkår svarer til, hvad der ville være fastsat ved en tilsvarende transaktion mellem uafhængige parter.

Hvis der indleveres en dokumentation, der ikke indeholder de nødvendige oplysninger, er skattemyndighederne ikke - som ellers tilstræbt med bestemmelsen - i stand til at teste de kontrollerede transaktioner.

Det forhold, at der indleveres noget materiale (uanset kvaliteten af dette), medfører naturligvis ikke, at skattemynderen alene herved kan undgå en skønsmæssig forhøjelse, jf. herved også U2019.1446H:

"Det er i forarbejderne til § 5, stk. 3, forudsat, at en selvangivelse kan være så mangelfuld, at den må sidestilles med en manglende selvangivelse. Tilsvarende finder Højesteret, 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.

Skattemyndighederne havde modtaget Microsoft Danmarks transfer pricing- dokumentation på tidspunktet for ansættelsen. Højesteret finder, at denne dokumentation ikke var mangelfuld i et sådant omfang, at den kunne sidestilles med manglende dokumentation. ..."

H1 A/S' TP-dokumentation er behæftet med så afgørende mangler, at den ikke satte SKAT i stand til at vurdere, om priser og vilkår var fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed ikke opfyldte dokumentationskravet i § 3 B.

Transaktioner mellem uafhængige parter vil (næsten) altid være på markedsvilkår, og det centrale - og nødvendige - element i armslængdetesten er derfor testen af, hvorvidt den kontrollerede transaktion adskiller sig (på pris eller vilkår) fra, hvordan samme transaktion ville være indgået mellem uafhængige parter.

Det er en forudsætning for at kunne foretage en brugbar sammenlignelighedsanalyse, at der er foretaget en fyldestgørende funktions- og risikoanalyse, så det også rent faktisk er sammenlignelige selskaber, der inddrages i testen.

Den afgørende funktion ved dokumentationen - og forudsætningen for dens brugbarhed - er derfor, at den foretager en sammenligning af de testede kontrollerede transaktioner med tilsvarende uafhængige transaktioner.

Det fremgår også af TPG, pkt. 1.6:

"Such an analysis of the controlled and uncontrolled transactions, which is referred to as a "comparability analysis", is at the heart of the application of the arm's length principle."

H1 A/S angiver selv, at der skal anvendes en transfer pricing metode (CUP), hvorefter selskabet bruger en anden metode (modificeret RPM) og ender på en helt tredje, eller måske endda fjerde, metode (TNMM hhv. selskabets såkaldte 'open costing').

H1 A/S har udarbejdet to sæt TP-dokumentationer - dels en dokumentation indsendt i 2006 bestående af en TP-master file og landespecifikke dokumentationer, dels en ny dokumentation udarbejdet i 2011 i forbindelse med og til brug for skattesagen vedrørende produktionsselskaberne i Y1-land og Y2-land.

Af SKATs dokumentationsvejledning fra 2002 fremgår det herom, at virksomheden i sin dokumentation for hver enkelt transaktionsart skal identificere og beskrive, bl.a. hvad der er overdraget, hvor meget der er overdraget og til hvem (vejledningen, punkt 4.2.1).

Selskabets oprindelige TP-dokumentation indsendt til SKAT i 2006 indeholder imidlertid ingen opgørelse over de kontrollerede transaktioner fordelt på de enkelte transaktionstyper og de enkelte selskaber, og det er således helt grundlæggende ikke muligt ud fra dokumentationen at se, hvad omfanget af de kontrollerede transaktioner er - hverken på transaktionstype eller med det enkelte selskab.

Mere væsentligt lider den for dokumentationen helt centrale sammenlignelighedsanalyse af afgørende mangler:

H1 A/S anfører selv, at "CUP-method/analysis is used". CUP metoden tager altid udgangspunkt i en sammenligning af priser, jf. TPG 2.13 og Den juridiske vejledning, punkt C.D.11.4.1.1; men i umiddelbar forlængelse af det netop citerede anføres i TP-dokumentationen, at "so we cannot compare on the level of sales prices".

I modstrid med selskabets eget metodevalg foretages - i stedet - en sammenligning af det dækningsbidrag ('contribution margin'), som H1 A/S opnår ved videresalg til distributørerne.

TP-dokumentationen indeholder ingen begrundelse for, hvorfor metoden skulle være forenelig med armslængdeprincippet, endsiige hvordan den skulle godtgøre, at transaktionerne (varekøbet) mellem H1 A/S og de interne produktionsselskaber er på armslængde.

Analysen er - både for interne og eksterne producenter - baseret på en modificeret videresalgsprismetode (RPM, jf. herom i Den juridiske vejledning, punkt C.D.11.4.1.2), på en overvejende koncernintern transaktion (videresalget til salgsselskaberne). Analysen er således ikke baseret på uafhængige transaktioner og siger derfor intet om, hvad armslængdeprisen er.

Når der - som her - ikke sker en sammenligning med uafhængige transaktioner, er der ingen afstemning mellem koncernens interne priser og de priser, der ellers anvendes på markedet. Situationen svarer til, at en erhvervsdrivende ikke foretager løbende kasseafstemninger, men blot selv skønner, at pengene passer. I dén situation vil regnskabsgrundlaget selvfølgelig være tilsidesætteligt.

Endvidere er det sammenlignede salg til distributørerne ikke udtryk for én, men mange, transaktioner, der er puljet sammen uden nærmere begrundelse herfor, forbehold eller justeringer.

Den testede part er også det danske moderselskab og netop ikke produktionsselskaberne, som dokumentationen (vel) tilsigter at teste. Det danske moderselskab er en langt mere kompleks enhed med immaterielle aktiver og en divers sammensætning af transaktioner og samhandelspartnere. Heroverfor udfører produktionsselskaberne enkle (og få) rutineopgaver efter instruks fra H1 A/S og med en afgrænset kundekreds. Som den mindst komplekse enhed bør produktionsselskaberne derfor testes, jf. TPG 3.18:

"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".

Hertil kommer, at der ikke for SKAT blev fremlagt dokumentation for dækningsbidragene, og det efter skatteansættelsen fremlagte materiale udgør ikke fyldestgørende dokumentation herfor.

Selv hvis resultatet af selskabets test blev lagt til grund, viser det blot, at H1 A/S tjener markant mindre ved samhandel med koncerninterne producenter end ved samhandel med eksterne producenter. Analysen viser således, at de kontrollerede transaktioner netop ikke sker på markedsvilkår.

Det savner også indre logik, at selskabet som hævdet i TP-dokumentationen skulle tjene mindre ved intern end ved ekstern produktion. Et sådant forhold burde selvsagt have fået H1 A/S til at overveje, om den interne prisfastsættelse var på markedsvilkår, og at svaret ville være et klart nej.

Det bemærkes i den sammenhæng, at de eksterne og interne producenter i henhold til den oprindelige TP-dokumentation i 2005 stort set havde samme funktioner og risici.

Selskabet har da - stadig - heller ikke godtgjort, hvordan dokumentationen fra 2006 skulle sætte skattemyndighederne i stand til at efterprøve priser og vilkår.

Det bestrides - og det er da også i modstrid med ordlyden af TP-dokumentationen - når H1 A/S anfører, at det, som fremgår af transfer pricing-dokumentationen om dækningsbidraget, (blot) er et "efterfølgende sanity check".

Selvom H1 A/S forsøger at nedtone betydningen af den såkaldte supplerende lokal transfer pricing dokumentation for G8 Ltd. og G7, så bekræfter det forhold, at selskabet vælger at udarbejde en ny - og væsentligt udvidet - dokumentation, at den oprindelige transfer pricing-dokumentation led af alvorlige mangler.

Når dokumentationen lider af så væsentlige mangler, er dokumentationskravet i § 3 B ikke opfyldt, og SKAT kan udøve et skøn over de kontrollerede transaktioner.

Heller ikke H1 A/S' nye TP-dokumentation udarbejdet i 2011 i forbindelse med og til brug for skattesagen satte SKAT i stand til at vurdere, hvorvidt priser og vilkår svarer til, hvad der ville være fastsat ved tilsvarende transaktioner mellem uafhængige parter.

Der er tale om en helt ny TP-dokumentation i forhold til TP-dokumentationen fra 2006 med ny struktur og nye analyser. Overordnet bemærkes, at H1 A/S har fravalgt den tidligere gennemførte sammenligning af dækningsbidrag og i stedet - som SKAT - har anvendt TNMM.

Det grundlæggende element i H1 A/S' argumentation vedrørende fastlæggelsen af afregningspriser er, at koncernen via de interne procedurer kan ophæve interessefællesskabet mellem selskaberne. Dette kan selvsagt ikke lade sig gøre, og denne tankegang understøttes da heller ikke af TPG.

Eksempelvis vil en koncern aldrig lave en bonusaftale, som går ud over koncernens nettoindtjening, og koncernen vil altid varetage koncernmål. Det betyder, at en koncern aldrig vil etablere en incitamentsstruktur, som begunstiger det koncernselskab, hvori en given medarbejder måtte være ansat, på bekostning af koncerninteresser. Det er klart, at det ofte sker, at koncerner har andre interesser end det enkelte koncernselskab, f.eks. hvor der skal rationaliseres. Som et enkelt eksempel kan nævnes den situation, hvor koncernen har en overproduktion og derfor skal skære en del af produktionen væk. I den situation kan det være i koncernens erhvervsmæssige interesse at lukke produktionen i et selskab ned, således at de andre selskaber bedre kan udnytte deres produktionsapparat. Det gælder også, selvom produktionen sådan set er overskudsgivende i det selskab, hvis produktion lukkes ned.

H1 A/S synes at indtage det standpunkt, at anvendelsen af det såkaldte "open costing"-princip i sig selv medfører, at der er handlet på armslængdevilkår.

Det af H1 A/S påberåbte "open costing"-princip er ikke en af de af OECD anerkendte metoder for fastlæggelse af interne afregningspriser.

Tværtimod er det en form for "intern" costing, og princippet kan ikke anvendes ens over for interne og eksterne producenter.

Når H1 A/S baserer prisfastlæggelsen på budgetterede omkostninger, består der jo den helt grundlæggende forskel, at H1 A/S som moderselskab har fuld indsigt i de interne produktionsselskabers omkostningsbase, hvorimod en sådan indsigt ikke foreligger vedrørende de eksterne produktionsselskaber. Forhandlingsudgangspunktet er således ikke det samme, ligesom forhandlingssituationen er forskellig. H1 A/S har med andre ord større interesse i at presse de eksterne produktionsselskaber på den budgetterede omkostningsbase, da profitten i tilfælde af for høje budgetterede omkostninger forsvinder ud af koncernen, end H1 A/S har i at presse de interne produktionsselskaber på den budgetterede omkostningsbase, da profitten i dette tilfælde bliver i koncernen.

Det bemærkes, at dette princip - som H1 A/S angiver, at hele koncernens transfer pricing-set up er baseret på - ikke er omtalt i den oprindelige TP-dokumentation. Transfer pricing går (som bekendt) ud på at teste afhængiges pris- og vilkårdannelser. Det er selvsagt ikke nok at anvende elementer fra CUP- eller cost plus-metoden hertil, ligesom beskattningen af kontrollerede transaktioner efter ligningslovens § 2 foregår efter de af OECD fastsatte metoder i TPG, jf. forarbejderne til ligningslovens § 2 gengivet i FT 1997-1998, 2. samling, tillæg A, side 2454.

En cost plus-afregning baseres således - i modsætning til H1 A/S' "open costing"-princip - på realiserede omkostninger, jf. princippet i TPG 2.39, og TPG (2017), 7.52, 7.56 og 7.62, der omtaler "incurred costs", og sammenligningen foretages med faktiske transaktioner, jf. TPG 1.33.

Den såkaldte "open costing" forklarer heller ikke, hvorfor H1 A/S tjener mere på sko produceret af eksterne frem for af interne.

For det første er omkostningerne baseret på budgetterede omkostninger, der tillægges en aftalt profitmargin. Det har den naturlige følge, at et (korrekt) estimat over materialeomkostninger og tidsforbrug er af afgørende betydning for producentens fortjeneste på skoen. Hvis der i budgetteringsfasen sker en overestimering f.eks. af materialeomkostningen eller tidsforbruget, vil fortjenesten for producenten blive højere på skoen.

Det har formodningen imod sig, at det skyldes "armslængdeadfærd", når H1 A/S tilsyneladende er bedre til at estimere produktionsomkostningerne for de eksterne producenter end hos H1 A/S' interne producenter. Det bestrides i forlængelse heraf, at den budgetterede indtjening kan lægges til grund som udtryk for en armslængdeprofit. De omtalte budgetafvigelse i f.eks. stævningen, side 17, skyldes da også primært en større produktionsvolumen end budgetteret, hvilket - da prissætningen er baseret på budgetterede omkostninger - fører til lavere indirekte omkostninger end budgetteret. H1 A/S' eget eksempel bekræfter således, at "open costing"-princippet ikke er udtryk for en armslængdeafregning, idet princippet ikke tager hensyn til denne omkostningsnedgang, hvilket naturligt ville føre til en lavere prissætning blandt uafhængige (og ifølge en cost plus-tilgang).

For det andet sker fastsættelsen af de budgetterede udgifter efter forhandlinger, som beskrevet i stævningen, side 10ff. Koncerninterne transaktioner adskiller sig imidlertid afgørende fra transaktioner mellem uafhængige parter, idet der i de koncerninterne "forhandlinger" varetages koncerninteresser.

H1 A/S har haft fuld indsigt i de interne produktionsselskabers realiserede omkostninger i de forudgående år, men har alligevel ikke i efterfølgende år kunne budgettere, så der var overensstemmelse med de faktisk afholdte omkostninger. H1 A/S var klar over, at de interne produktionsselskaber skulle - og kunne - effektivisere deres produktion, hvilket der dog ikke blev taget hensyn til i budgetterne.

Uafhængige ville i samme situation presse produktionsselskabets budget med henvisning til, at priserne ikke var konkurrencedygtige grundet for høje omkostninger.

Det kan derfor ikke, som H1 A/S anfører, lægges til grund, at H1 A/S ikke har overbudgetteret omkostningsbasen for de koncerninterne produktionsselskaber.

Fastsættelse af påregnede omkostninger ved interne forhandlinger er således ikke et egnet middel til sikring af armslængdevilkår, da de budgetterede omkostninger ikke nødvendigvis afspejler reelle omkostninger.

For det tredje kan det på det foreliggende materiale konstateres, at metoden ikke konkret har ført til armslængdevilkår ved en sammenligning mellem indtjeningen ved intern og ekstern produktion.

Ved beregningen af afregningsprisen indgår producenternes budgetterede kapacitetsomkostninger ("overhead") i opgørelsen af de samlede omkostninger, hvilket tillægges en mark-up (avanceprocent/profitmargin). For at opnå en ensartet afregningspris er det dog en forudsætning, at der er anvendt en sammenlignelig omkostningsopgørelse mellem de interne og eksterne produktionsselskaber. Dette ses ikke at være tilfældet, jf. også H1 A/S' indlæg til Landsskatteretten i bilag G, side 22:

"Derimod er det korrekt, at den manglende fuldstændige transparens i de eksterne producenters kapacitetsomkostninger (overhead) indebærer, at der ikke kan dokumenteres fuld sammenlignelighed på nettoavanceniveau."

I samme retning fremgår det af TP-dokumentationen for 2006-2009, altså de efterfølgende år, at:

"In principle, the prices paid by H1 A/S to external manufacturers and the prices paid to G8 Ltd. are determined on the basis of identical procedures and based on the budgeted direct and indirect costs, including operating expenses, with the addition of a reasonable standard profit rate. However, given the lesser level of transparency and of value adding functions, it is not possible to compare the costing principles in detail."

Der er ikke fremlagt data fra selskabet, der muliggør anvendelse af CUP- eller Cost Plus-metoden, herunder f.eks. dokumentation for, at der foreligger sammenlignelige omkostningsbaser, sammenlignelige sko og deraf følgende sammenlignelige profitmarginer.

Det såkaldte "optimeringsprincip" er baseret på budgettering og tager ikke udgangspunkt i faktiske afregningspriser. Koncernforbundne selskaber har samme muligheder for at påvirke indkomsten (og den deraf følgende skattebetaling) i forbindelse med budgettering, f.eks. ved over- eller underestimering af omkostninger, som i forbindelse med prissætningen, og budgettering er som følge heraf ikke i sig selv egnet til at indgå i en vurdering af armslængdepriser.

Desuden er en del af incitamentsprogrammet baseret på koncernindtjening, hvorfor incitamentsprogrammet således netop bekræfter, at dette er etableret med henblik på at optimere koncernindtjeningen.

Endelig anfører H1 A/S, at H1 A/Ss principper for placering af ordrer og fastlæggelse af profitmarginer er uafhængige af, om der er tale om eksterne eller interne producenter. Dette medfører (også) ifølge selskabet, at de interne afregningspriser er fastsat på armslængdevilkår.

SKAT har i sagsfremstillingen 2005, afsnit 5.3.1, anført, at det ikke kan udelukkes, at en sammenlignelighedsanalyse ved anvendelsen af selskabets direkte transaktioner ud fra f.eks. Cost Plus-metoden kunne være et bedre udgangspunkt for en sammenlignelighedsanalyse, såfremt "arten og pålideligheden af de data, som er tilgængelige" vedrørende selskabets transaktioner med de eksterne producenter, er af en sådan art, at der kan foretages en sammenlignelighedsanalyse på transaktionsniveau.

Det er imidlertid ikke blevet dokumenteret eller sandsynliggjort, at G8 Ltd. og G7 modtager en "armslængdeprofitmargin" svarende til de eksterne producenter. Dertil kommer, at der ikke synes at være tale om en profitmargin svarende til nettoavancen, men om en bruttomargin på produktniveau, hvilket potentielt kan danne grundlag for anvendelse af Cost Plus-metoden.

Ud fra de fremlagte såkaldte "Costing sheets" (her især manglende oplysninger om, hvilke typer af omkostninger der er medtaget i omkostningsbasen) er det ikke muligt at foretage en egentlig sammenlignelighedsanalyse af G8 Ltd. og G7 og de eksterne producenter ud fra Cost Plus-metoden. Dertil kommer, at de fremlagte eksempler kun udgør et meget lille uddrag af H1 A/S' skoproduktion. Det bemærkes i den forbindelse, at manglende oplysninger om omkostningsbasen netop er selskabets begrundelse for ikke at anvende Cost Plus-metoden.

Forskelle i omkostningsstrukturen kan have stor betydning ved anvendelsen af Cost Plus-metoden. Det betyder, at det ved anvendelse af en Cost Plus-metode på bruttoavanceniveau er afgørende, at kapacitetsomkostningerne er klassificeret ensartet hos de selskaber, der indgår i sammenligningen. Det er med andre ord en forudsætning for, at selskaberne er sammenlignelige, at der er anvendt en sammenlignelig omkostningsbase, herunder at omfanget af omkostningselementer, der indgår ved beregningen af bruttoavancen, er sammenlignelige. Derudover er det en forudsætning, at der sammenlignes med sko af tilsvarende kompleksitet, herunder materialeforbrug, arbejdstimer osv.

Hvis man i budgetteringsfasen f.eks. overestimerer materialeomkostningen eller tidsforbruget, vil fortjenesten for producenten blive højere på skoen. Det har formodningen imod sig, at det skyldes "armslængdeadfærd", når H1 A/S tilsyneladende er bedre til at estimere produktionsomkostningerne for de eksterne producenter end hos H1 A/S' interne producenter.

H1 A/S' s sammenlignelighedsanalyse består blot i, at H1 A/S har brugt de to største af, men altså ikke alle, de eksterne producenter, som har leveret sko til H1 A/S, nemlig FORTROLIGT og FORTROLIGT, jf. f.eks. bilag 36, side 29f. Vi får ingen forklaring fra H1 A/S på, hvorfor der ikke sammenlignes med alle de eksterne producenter.

Vi får heller ikke nogen forklaring på, hvorfor de 2 udvalgte eksterne producenter er sammenlignelige. Allerede oplysningerne nævnt i TP-dokumentationen viser derimod, at de to udvalgte selskaber ikke er sammenlignelige med de interne produktionsselskaber. Der henvises herved også til bl.a. SKATs sagsfremstilling, side 81, samt SKATs sagsfremstilling for 2006-2007, side 34f.

Endelig får vi ingen forklaring på, hvorfor FORTROLIGT eller FORTROLIGT skulle være sammenlignelige samtidig med, at ingen af selskaberne er en del af udsøgningsresultatet i den benchmark-analyse, som H1 A/S selv har foretaget i TP-dokumentationen for den efterfølgende periode 2006-2009.

Når FORTROLIGT alligevel indgår i H1 A/S' benchmark for 2006-2009, jf. f.eks. bilag AF, side 37 med Appendix D, så beror det udelukkende på, at H1 A/S efterfølgende og - og igen uden nogen forklaring herpå - har "puttet" selskabet ind i benchmarket, jf. SKATs bemærkninger herom i bilag 86, side 27, 5. afsnit, og side 34, 1.-4. afsnit. At selskabet ikke er sammenligneligt, fremgår også af børsprospektet.

At FORTROLIGT ikke fremkommer som sammenlignelige, beror ganske givet også på det oplyste om, at det alligevel slet ikke var FORTROLIGT, men et datterselskab, FORTROLIGT, der varetog skoproduktionen. Der er dog ingen forklaring på, hvordan FORTROLIGT i TP-dokumentationen så kan være brugt som sammenligningsgrundlag. Årsrapporten for FORTROLIGT viser, at heller ikke datterselskabet er sammenligneligt.

Sammenfattende har de blot to selskaber i H1 A/S' sammenlignelighedsanalyse flere væsentlige funktioner og risici end H1 A/S' produktionsselskaber. At foretage en sammenligning med disse selskaber svarer nærmere til at teste hele H1 A/S' koncernens indtjening med andre koncerner inden for skoproduktion.

Sammenfattende gøres det gældende, at SKAT har været berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse af H1 A/S' indkomst i indkomståret 2005.

H1 A/S bærer herefter bevisbyrden for, at det udøvede skøn kan tilsidesættes. Skønnet kan alene tilsidesættes, såfremt H1 A/S godtgør, at skønnet er åbenbart urimeligt eller hviler på et forkert grundlag. Dette har H1 A/S ikke godtgjort.

H1 A/S' hovedkritik af SKATs skøn angik - i hvert fald tidligere - metodevalget, hvor selskabet gjorde gældende, at der ikke er grundlag for at anvende TNMM.

H1 A/S har dog i TP-dokumentationen fra 2011 - og i øvrigt også i TP-dokumentationen for 2006-2007 - selv anvendt TNM-metoden. Der burde dermed være enighed om metodevalget.

For så vidt angår den af SKAT gennemførte sammenlignelighedsanalyse bemærkes indledningsvis, at en sammenlignelighedsanalyse er udtryk for et skøn, og at selskabet ikke har løftet bevisbyrden for, at benchmarket eller det udøvede skøn er tilsidesætteligt. Selskabet har heller ikke peget på, hvad der skulle træde i stedet for det udarbejdede benchmark ved en tilsidesættelse. Der er således ikke lavet et alternativt benchmark fra selskabets side, men blot rettet kritik mod det af SKAT udarbejdede.

Når H1 A/S i Processkrift 1, side 146, anfører, at "det styrende kriterie inden for transfer pricing er at estimere armslængdevilkår så godt som muligt - og altså ikke, at det skal være "nemt" for SKAT at foretage skønsbaserede korrektioner", forekommer der at være anledning til at erindre om, at selskabet ikke selv lever op til de krav, som selskabet opstiller til SKATs sammenlignelighedsanalyse - hverken i TP-dokumentationen fra 2006 eller i det efterfølgende indsendte materiale.

Selskabet undlader dog at drage den logiske konklusion af egne præmisser, nemlig at den udarbejdede TP-dokumentation ikke opfylder kravene i skattekontrollovens § 3 B.

Helt centralt læser selskabet ikke OECD's Transfer Pricing Guidelines rigtigt i sin udlægning af, at der ved brug af TNM-metoden som anvendt af SKAT (og selskabet selv) stilles krav om en høj grad af sammenlignelighed på produktniveau.

Ved anvendelsen af TNM-metoden er sammenligningen tværtimod - i modsætning til de traditionelle transaktionsbaserede metoder - ikke afhængig af en høj grad af produktlighed. Det er dermed ikke en forudsætning for brugbarheden af et benchmark, at de sammenlignede selskaber fremstiller samme produkt eller er inden for samme branche som det testede selskab.

TNM-metoden sammenligner nettoavancer og ikke priser som CUP metoden.

Af TPG 2.69 fremgår det:

"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 [...]"

Markeringen af "differences in products" taler således ikke for et krav om produktlighed eller høj grad af sammenlignelighed ved brug af TNMM, men derimod ved brug af CUP ("prices").

Som også anført i selskabets nye TP-dokumentation fra 2011 stilles der netop ikke krav om en høj grad af sammenlignelighed ved anvendelse af TNM-metoden, jf. f.eks. bilag 36, side 26, 2. sidste afsnit:

"Under the TNMM, comparable transactions and market data used need only to be broadly similar. Significant product diversity and some functional diversity between the controlled and uncontrolled parties may be acceptable."

Det fremgår også af TPG 2.62 og af TPG 1.41.

Der kan således ikke stilles krav om, at kun selskaber inden for samme branche som H1 A/S kan indgå i SKATs benchmark, da det ved en TNM-metode mere er funktioner end produkter, der testes.

SKAT har da også netop udsøgt selskaberne i benchmarket efter, hvilke selskaber der var funktionelt sammenlignelige med H1 A/S' produktionsselskaber, herunder at virksomhederne har en delvist automatiseret produktionsmetode ligesom H1 A/S' egne producenter.

Det ville tæt på umuliggøre enhver anvendelse af benchmark for såvel SKAT som selskaberne, hvis en sammenlignelighedsanalyse ved en TNMM - som hævdet af H1 A/S - kun kunne gennemføres med selskaber inden for samme snævre produktionsgren. Som det fremgår ovenfor, er et sådan snævert felt da heller ikke forudsat i guidelines.

Særligt skal det fremhæves, at SKAT under hensyntagen til H1 A/S' indsigelser under sagens behandling ved Skatteankestyrelsen foretog en fornyet gennemgang af de anvendte selskaber i benchmarket. Dette medførte en reduktion af de selskaber, som indgik i benchmarket.

Justeringerne af benchmarket fører til en RoTC-median på FORTROLIGT. Da SKAT i sine afgørelser har nedsat indtjeningen i produktionsselskaberne til en RoTC på FORTROLIGT - og en median på FORTROLIGT dermed ville resultere i en marginalt større forhøjelse - har justeringen af benchmarket imidlertid ingen indflydelse på det udøvede skøn. Selv når der justeres for disse forhold, fører det altså ikke til en tilsidesættelse af SKATs skøn.

Der er således allerede i vidt omfang taget hensyn til de af H1 A/S anførte indsigelser, og såfremt der skal foretages yderligere korrektioner til benchmarket, må selskabet føre et sikkert bevis herfor.

Dette bevis har H1 A/S ikke ført ved at henvise til en ensidigt indhentet rapport fra "Transfer Pricing Associates" (bilag 48). Så vidt ses angår rapporten slet ikke det omtvistede indkomstår, men i øvrigt henvises til de udførlige bemærkningerne om rapporten i SKATs afgørelse vedrørende indkomstårene 2006 og 2007, punkt 5.3 og 8.7.

SKAT har ved den kvalitative gennemgang foretaget en konkret vurdering af, om selskabet kunne indgå i benchmarket. Ved denne gennemgang har SKAT lagt vægt på, om de udsøgte selskaber har sammenlignelige funktioner, aktiver og risici. I forbindelse med denne gennemgang har SKAT tillige undersøgt, om selskaberne kan anses for uafhængige i relation til sammenlignelighedsanalysen. SKAT har med andre ord allerede i forbindelse med udarbejdelsen af benchmarket forholdt sig til H1 A/S' indsigelser.

Det er derudover ikke korrekt, at der kræves en population af en vis størrelse for at foretage en sammenlignelighedsanalyse, jf. TPG 3.33 - afgørende er derimod, om det er muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige selskaber.

For en ordens skyld bemærkes, at H1 A/S' egen sammenlignelighedsanalyse i den nye TP-dokumentation udarbejdet i 2011 ligeledes er baseret på et lille antal sammenlignelige selskaber. Det er derfor ikke korrekt, når H1 A/S med henvisning til dette anfører, at sammenlignelighedsanalyser med udgangspunkt i databaseundersøgelser højest kan udgøre et hjælpeværktøj. SKATs sammenlignelighedsanalyse udgør med andre ord et tilstrækkeligt grundlag for SKATs skøn over indkomsten vedrørende de kontrollerede transaktioner.

Vedrørende SKATs anvendelse af benchmark-medianen henvises til TPG 3.62, hvoraf det fremgår:

"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 average, 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".

Der er ikke forhold, der tilsiger en fravigelse af medianen til fordel for f.eks. Ro- TC i øvre quartile.

Selskabet har (stadig) ikke godtgjort, at de testede interne produktionsselskaber har andre og mere krævende kvalitetskrav eller funktioner og/eller risici end de øvrige produktionsselskaber i benchmarket.

Selskabet har derudover anfægtet, at SKAT ikke har reguleret resultaterne hos produktionsselskaberne i Y12-land og Y13-land op til benchmark-medianen på FORTROLIGT.

Det bemærkes hertil, at samhandlen med disse selskaber ikke er anfægtet af SKAT, og at der ikke fra koncernens side har været rejst krav om, at indkomsten justeres. Dertil kommer, at disse producenter - som henholdsvis nyopstartet og under afvikling i 2005 - ikke er sammenlignelige med selskaberne i SKATs benchmark, og andre forhold gør sig gældende for disse.

Selv hvis H1 A/S har ret i, at samhandlen med disse selskaber ikke har været på armslængdevilkår - hvilket bestrides - så vil den skattemæssige konsekvens være, at H1 A/S er berettiget til et fradrag, men H1 A/S vil samtidig skulle tilskudsbeskattes af den opnåede fordel, jf. statsskattelovens § 4, hvorved den skattemæssige påvirkning udlignes.

I øvrigt bemærkes, at H1 A/S' egen TP-dokumentation for 2006-2009 lider af de samme "mangler", som H1 A/S påberåber sig i nærværende sag. H1 A/S anvender TNMM, og benchmark-analysen, som grundlæggende er foretaget på samme måde som SKATs, er også baseret på et lille antal sammenlignelige selskaber, ligesom der anvendes såvel interquartile range som median.

Dette gælder også for så vidt angår H1 A/S' bemærkninger om G17 vs. G16. Statsautoriseret revisor JJs notat af 5. juli 2019 tilføjer ikke sagen noget nyt.

SKATs beregninger af RoTC er foretaget på baggrund af selskabets egne oplysninger i TP-dokumentationen fra 2006, hvilke talmæssige oplysninger også (fortsat) er lagt til grund af selskabet i den (til brug for skattesagen) efterfølgende udarbejdede TP-dokumentation

Dertil kommer, at en variation i regnskabsstandarder ikke har betydning (eller kun helt marginal betydning) for opgørelsen af nettoavancen, som der netop måles på ved brug af TNM-metoden. Metoden er dermed ikke følsom over for de mindre forskelle, der kan være i opgørelsen af bruttoposter, som de to regnskabsstandarder kan føre til.

H1 A/S har ikke godtgjort, at der skal foretages korrektioner til SKATs beregning af RoTC, endside af RoTC for Y1-land og Y2-land skal opgøres til henholdsvis FORTROLIGT og FORTROLIGT. Særligt bemærkes, at størrelsen af RoTC afhænger af de forudsætninger og justeringer, som skal foretages til de regnskabstal, som indgår i beregningen. Regnskabstallene i bilag 29 og 30, som så vidt ses er de regnskabstal, som H1 A/S påberåber sig, kan i givet fald ikke uden videre lægges til grund ved beregningen.

Helt grundlæggende har SKAT også for så vidt angår det Y2-landske selskab konstateret en overnormal indtjening. Der henvises også til det paradoksale i H1 A/S' egen TP-dokumentation, hvorefter det danske H1 A/S-selskab tjener mindre (hhv. FORTROLIGT og FORTROLIGT), når H1 A/S' egne produktionsselskaber producerer, frem for når uafhængige eksterne producenter producerer. Dette udløser naturligvis en forhøjelse af det danske H1 A/S-selskab, medmindre H1 A/S kan godtgøre, at H1 A/S- produktionsselskaberne har bidraget med en større værdiskabelse end de uafhængige producenter, hvilket ikke er godtgjort.

Det kan med andre ord konstateres, at det Y2-landske produktionsselskab har tjent for meget i forhold til de funktioner og risici, som selskabet er pålagt. Heraf følger, at H1 A/S har betalt for meget for de varer, som er solgt koncerninternt. H1 A/S har ikke gjort gældende, at de mellemliggende selskaber har tjent for lidt. Da koncernen er indrettet efter en principalstruktur, kan den residuale profit henføres til H1 A/S, der som IP-rettingedshaver yder det unikke bidrag (designs, knowhow m.v.). Det er i den forbindelse uden betydning, om denne residualprofit kaldes "royalty" eller andet.

Det Y2-landske selskab producerer såvel færdigproducerede sko som skafter, der anvendes i andre H1 A/S-selskaber. Den for høje fortjeneste, der er i det Y2-landske selskab, har SKAT fordelt på begge produkter fra det Y2-landske selskab. Det betyder grundlæggende for så vidt angår skafter, at hvis H1 A/S har ret i, at H1 A/S ikke har krav på royaltybetaling, at H1 A/S alligevel skal beskattes. H1 A/S har da betalt for meget for de færdigproducerede sko, hvori skafterne fra det Y2-landske selskab indgår. Det kan også være, at den resterende forhøjelse (også) vedrører de færdigproducerede sko, som det Y2-landske selskab laver. Det er uden betydning for forhøjelsen, om denne henføres til royalty eller andet. Det er derfor også uden betydning for den samlede forhøjelse, hvilke omsætningstal der er lagt til grund for fordelingen.

Set i relation til det danske H1 A/S-selskab kan det da være, at denne del af forhøjelsen ikke - eventuelt ikke alene - skal henføres til samhandel med det Y2-landske selskab. Det har dog ikke betydning for forhøjelsen af det danske selskab, hvem der har været aftalepartnere.

Når SKAT kan konstatere, at det Y2-landske selskab har en for høj indtjening, og når H1 A/S ikke har gjort gældende eller påvist, at selskabet har betalt andre H1 A/S-selskaber for meget for færdigproducerede sko, er der intet at kritisere SKAT for, når SKAT har henført forhøjelsen til det Y2-landske selskab.

Når det så er sagt, så baserer henførelsen af en del af forhøjelsen til royalty sig på den omstændighed, at G7 fremstiller og videresælger skafter til videresalg. Alle immaterielle rettigheder forbundet med både sko og skafter ejes af det danske moderselskab. Produktionen på fabrikkerne sker således efter designs og læster ejet af H1 A/S.

Sammenfattende har SKAT været berettiget til at udøve et skøn, og skønnet kan udelukkende tilsidesættes, såfremt skønnet er åbenbart urimeligt eller hviler på et forkert grundlag. Bevisbyrden herfor påhviler H1 A/S, og selskabet har ikke løftet bevisbyrden.

Afslutningsvis bemærkes, at det forhold, at der ikke er sket en forhøjelse af H1 A/S' indkomst i nogle efterfølgende indkomstår er uden betydning for afgørelsen af nærværende sag.

Hjemvisningspåstanden er nedlagt for en sikkerheds skyld for at tage højde for den situation, at landsretten tilslutter sig, at Landsskatterettens afgørelser er forkerte, men finder, at sagen tilsiger en fornyet behandling hos skattemyndighederne, f.eks. således at SKATs (nu Skattestyrelsen) skøn udøves på et andet grundlag.

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagen angår i første række, om skattemyndighederne baseret på en transfer pricingskorrektio n har været berettiget til at foretage en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten for H1 A/S for indkomståret 2005. Hvis dette har været berettiget, er spørgsmålet dernæst, om H1 A/S har løftet bevisbyrden for, at skattemyndighedernes skøn hviler på et forkert eller mangelfuldt grundlag eller har ført til et åbenbart urimeligt resultat.

Efter ligningslovens § 2, stk. 1, skal koncernforbundne selskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet).

Af den dagældende § 3B, stk. 1 og 5, i skattekontrolloven fremgår, at selvangivelsespligtige skal afgive oplysninger om art og omfang af transaktioner med koncernforbundne selskaber og skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. 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 transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter.

Det anføres i forarbejderne til skattekontrollovens § 3B, stk. 5, at bestemmelsen ikke nøjagtigt angiver, hvilken dokumentation der skal udfærdiges af den enkelte skattepligtige, og at dette ikke er muligt på grund af de store forskelle i virksomhedernes struktur og aktiviteter. Den skattepligtige skal som minimum redegøre for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat (lovforslag nr. L 84 af 14. november 1997, de specielle bemærkninger til § 3B, stk. 4).

Det anføres også, at der ved anvendelsen af armslængdeprincippet skal 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 (lovforslagets almindelige bemærkninger, kapitel I om armslængdeprincippet).

Hvis den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter skattekontrollovens § 3B, stk. 5, kan den skattepligtige indkomst ansættes skønsmæssigt for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, jf. den dagældende § 3B, stk. 8, og § 5, stk. 3, i skattekontrolloven.

Det er i forarbejderne til skattekontrollovens § 5, stk. 3, forudsat, at en selvangivelse kan være så mangelfuld, at den må sidestilles med en manglende selvangivelse. Det fremgår af Højesterets dom i U 2019.1446 H, 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. Det fremgår endvidere af dommen, at det er ansættelsestidspunktet, som er det afgørende tidspunkt for, om der kan foretages skønsmæssig ansættelse af indkomsten, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke foreligger.

H1 A/S' transfer pricing-dokumentation

H1 A/S har udarbejdet to sæt transfer pricing-dokumentationer, der begge forelå, da skattemyndighederne traf afgørelse den 31. august 2011. Der blev i 2005/2006 udarbejdet en transfer pricing-dokumentation for 2005 med en overordnet "Master file" og med specifikke landerapporter for G8 Ltd. og G7. I forbindelse med skattesagen blev der udarbejdet supplerende transfer pricing-dokumentationer for G8 Ltd. og G7, som blev sendt til skattemyndighederne ved brev af 1. juli 2011.

Denne samlede transfer pricing-dokumentation indeholder en nærmere gennemgang af H1 A/S' fastsættelse af priser og vilkår i forhold til både interne og eksterne produktionsselskaber. Det fremgår, at prisfastsættelsen mv. sker efter ensartede principper i forhold til interne og eksterne produktionsselskaber, således at der for hver enkelt skomodel fastlægges en pris på basis af de samlede budgetterede produktionsomkostninger med tillæg af en profitmargin, som kan variere for de enkelte skomodeller. Landsretten lægger efter OSs forklaring til grund, at denne metode for prisfastsættelse ved produktion af sko er sædvanlig inden for branchen.

Transfer pricing-dokumentationen indeholder herudover sammenlignelighedsanalyser.

I den oprindelige transfer pricing-dokumentation er der foretaget en dækningsgradsanalyse, hvor H1 A/S' gennemsnitlige dækningsgrad ved salg af sko produceret af G8 Ltd. og G7 er sammenlignet med dækningsgraderne ved salg af sko produceret på H1 A/S' andre fabrikker og af H1 A/S' eksterne produktionsselskaber. Det anføres i transfer pricing-dokumentationen, at der vil blive foretaget en sammenligning efter CUP-metoden, men der foretages i stedet en dækningsgradsanalyse. Selv om henvisningen til CUP-metoden således ikke er korrekt, fremgår den faktisk anvendte metode af transfer pricing-dokumentationen.

Den supplerende transfer pricing-dokumentation indeholder på baggrund af TNM-metoden - som er den metode, der er anvendt af skattemyndighederne - en sammenligning af EBIT-margin for henholdsvis G8 Ltd. og G7 med selskaberne FORTROLIGT. (FORTROLIGT) og FORTROLIGT. Disse to selskaber stod i 2005 tilsammen for ca. 70 procent af H1 A/S' omsætning med eksterne produktionsselskaber.

Efter en samlet vurdering finder landsretten, at transfer pricing-dokumentationen gav skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt, og at dokumentationen ikke var mangelfuld i et sådant omfang, at den kan sidestilles med manglende dokumentation.

H1 A/S' transaktioner med G8 Ltd. og G7

Spørgsmålet er herefter, om Skatteministeriet har godtgjort, at H1 A/S' transaktioner med G8 Ltd. og G7 ikke skete på armslængdevilkår.

Det fremgår af transfer pricing-dokumentationen, at den gennemsnitlige dækningsgrad - beregnet som et simpelt gennemsnit - for H1 A/S var højere for sko produceret af eksterne produktionsselskaber (FORTROLIGT) end for sko produceret af G8 Ltd. (FORTROLIGT) og G7 (FORTROLIGT). Det anføres i transfer pricing-dokumentationen, at denne forskel bl.a. skyldes, at G8 Ltd. og G7 producerede sko efter injected-metoden, som krævede større investeringer end produktion efter cemented-metoden, som blev anvendt hos de eksterne produktionsselskaber.

Landsretten lægger efter bevisførelsen til grund, at forskellene i den gennemsnitlige dækningsgrad også må vurderes i lyset af, at der var betydelige variationer i dækningsbidraget for de enkelte skomodeller, og at det samlede dækningsbidrag hos H1 A/S ved salg af en given skomodel ikke alene afhang af dækningsbidraget for den pågældende skomodel, men i høj grad også af antallet af solgte sko.

Det fremgår således af sagens oplysninger, at ca. FORTROLIGT af skoene produceret af henholdsvis G8 Ltd. og af FORTROLIGT i 2005 var damesko. Selv om dækningsbidraget for skoene produceret af G8 Ltd. var lavere end for skoene produceret af FORTROLIGT (FORTROLIGT), blev der solgt mere end dobbelt så mange sko produceret af G8 Ltd., således

at det samlede dækningsbidrag for H1 A/S var væsentligt større for damesko produceret af G8 Ltd. end for sko produceret af FORTROLIGT og FORTROLIGT.

Hertil kommer, at den gennemsnitlige dækningsgrad for sko produceret af H1 A/S' eksterne produktionsselskaber i 2005 efter det oplyste varierede fra FORTROLIGT. Det fremgår også af sagens oplysninger, at der i perioden 2005-2013 var betydelige variationer i de realiserede EBIT-marginer for både H1 A/S' interne produktionsselskaber, herunder G8 Ltd. og G7, og for FORTROLIGT, herunder datterselskabet FORTROLIGT, som stod for skoproduktionen.

Landsretten finder det på denne baggrund ikke godtgjort, at de nævnte forskelle i de gennemsnitlige dækningsgrader kan anses som udtryk for, at der ikke er handlet på armslængdevilkår, herunder at forskellene ikke er forretningsmæssigt begrundede i H1 A/S' samlede forretningsstrategi og tilrettelæggelse af skoproduktionen.

I forbindelse med budgetprocessen for 2005 anførte H1 A/S i de såkaldte åbningsbreve af 20. august 2004 til G8 Ltd. og G7 bl.a., at "[w]e must stress that even with the cost reductions made during the past we are not yet on a competitive level when we benchmark to external competitors". Godkendelsen af budgettet for 2005 for G8 Ltd. skete endvidere under den forudsætning, at selskabet fremlagde en plan for en omkostningsreduktion på FORTROLIGT procent (inklusive allerede planlagte reduktioner).

Efter en samlet vurdering af sagens oplysninger finder landsretten, at disse forhold må anses for et led i H1 A/S' løbende forretningsmæssige fokus på at nedbringe omkostningerne ved skoproduktionen og det økonomiske og ledelsesmæssige pres, som H1 A/S i den forbindelse lagde på de eksterne og interne produktionsselskaber.

Der er heller ikke i øvrigt påvist omstændigheder, som giver grundlag for at antage, at der i forbindelse med prisfastsættelsen for 2005 skete overbudgettering af omkostningsbasen hos de to interne produktionsselskaber.

Efter det anførte har Skatteministeriet ikke godtgjort, at H1 A/S' transaktioner med G8 Ltd. og G7 ikke skete på armslængdevilkår. Forhøjelsen af H1 A/S' indkomst for 2005 har således ikke været berettiget.

Konklusion

Landsretten tager herefter H1 A/S' påstand til følge.

Efter sagens udfald skal Skatteministeriet i sagsomkostninger betale 1.004.000 kr. til H1 A/S. 1.000.000 kr. af beløbet er til advokatudgifter (ekskl. moms), og 4.000 kr. er til retsafgift. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokatudgifter taget hensyn til sagens omfang og forløb.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet skal anerkende, at H1 A/S' skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 nedsættes med FORTROLIGT kr., og at Skatteministeriet i konsekvens heraf skal tilbagebetale den hertil svarende andel af den på vegne af H1 A/S den 25. oktober 2011 foretagne betaling af restskat, restskattetilæg samt renter tillige med renter efter selskabsskattelovens § 30, stk. 5.

I sagsomkostninger skal Skatteministeriet inden 14 dage betale 1.004.000 kr. til H1 A/S. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.