



ØSTRE LANDSRET DOM

afsagt den 9. juni 2023

Sag BS-21980/2019-OLR, BS-21981/2019-OLR og BS-21982/2019-OLR
(9. afdeling)

[A] under konkurs
(advokat Søren Lehmann Nielsen og advokat Jef Nymand Hounsgaard)

mod

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

Landsdommerne Gitte Rubæk Pedersen, Ane Røddik Christensen og Frederik Waage (kst.) har deltaget i sagernes afgørelse.

Sagerne er anlagt ved Københavns Byret den 7. februar 2019. Ved kendelse af 13. maj 2019 er sagerne henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagerne er forhandlet i forbindelse med hinanden, jf. retsplejelovens § 254, stk. 1.

Påstande

Sagsøger, [A] under konkurs, har nedlagt følgende påstande:

Sag BS-21980/2019

Principal:

Sagsøgte, Skatteministeriet, skal anerkende, at [A] under konkurs' skattepligtige indkomst for indkomståret 2007 nedsættes med X kr., svarende til den forhøjelse, der er foretaget ved Landsskatterettens afgørelse af 9. november 2018.

eftergivet mere end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen, kan det overskydende beløb anses for et skattefrit tilskud, hvis ellers betingelserne for at yde skattefrit tilskud efter SEL § 31 D er opfyldt.”

Landsrettens begrundelse og resultat

BS-21980/2019 og BS-21982/2019

Disse sager angår beskatning af [A] for så vidt angår koncerninterne transaktioner i indkomstårene 2007 og 2009.

I de pågældende indkomstår var der ifølge oplysningerne i sagen samhandel i form af køb og salg af varer og serviceydelser mellem [A] og selskaberne [B], [C] og [D]. [B] var søsterselskab til [A], mens det er omtvistet, hvorvidt [C] og [D] (bortset fra perioden fra maj til oktober 2008) var koncernforbundne med [A].

Det fremgår af [A]' transfer pricing-dokumentation, at både [C] og [D] var koncernforbundne, idet selskaberne er anført under overskrifterne "External Purchased – Sold Internally" og "Internal Purchased – Sold Externally". På baggrund heraf, og når der henses til sagens øvrige oplysninger, finder landsretten, at det må lægges til grund, at selskaberne var koncernforbundne med [A]. Dette understøttes for så vidt angår [D] af, at en person ved navn [E] har underskrevet på vegne af både [B] og [D], ligesom der ses en vis sammenblanding mellem [D] og [B] i relation til kontrakter og fragt. For så vidt angår [C] har landsretten endvidere lagt vægt på, at selskabet havde registreret adresse hos samme advokatkontor som [B], og at der er foretaget pengeoverførsler til [F] med bogføringsteksten "Refunds of administra. costs". Det forhold, at [A] efterfølgende har oplyst, at selskaberne ikke var koncernforbundne (i hele den relevante periode), kan ikke føre til et andet resultat, herunder da oplysningerne herom har været inkonsistente.

[A]' samhandel med de anførte selskaber må herefter ved bedømmelsen af sagen anses som kontrollerede transaktioner, jf. herved ligningslovens § 2, stk. 1.

Efter den dagældende bestemmelse i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, skal den selvangivelsespligtige udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, og 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 par-

ter (armslængdeprincippet). De nærmere krav til en sådan transfer pricing-dokumentation fremgår af dagældende §§ 4-8 i bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (dokumentationsbekendtgørelsen).

Ved vurderingen af, om [A]' transfer pricing-dokumentation giver et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om de kontrollerede transaktioner er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet, må der dels henses til det materiale, som er benævnt transfer pricing-dokumentation, dels det yderligere materiale, som [A] har fremlagt for skattemyndighederne frem til ansættelsestidspunktet.

Hvis transfer pricing-dokumentationen ikke lever op til kravene, følger det af dagældende skattekontrollovs § 5, stk. 3, jf. § 3 B, stk. 5 og 8, at skatteansættelsen kan foretages skønsmæssigt, idet en i væsentligt omfang mangelfuld transfer pricing-dokumentation må sidestilles med manglende dokumentation, jf. forudsætningsvist de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. 84 af 14. november 1997 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven (Oplysningspligt om koncerninterne transaktioner) og Højesterets dom refereret i UFR 2019.1446.

Landsretten finder, at [A]' transfer pricing-dokumentation er behæftet med en række mangler.

Det fremgår således af de anførte forarbejder til den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, at virksomheden som minimum skal redegøre for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat. Efter dokumentationsbekendtgørelsens § 7 skal dokumentationen indeholde en overordnet redegørelse for implementeringen af principperne for prisfastsættelsen. Af [A]' transfer pricing-dokumentation fremgår om prisfastsættelsen kun, at der blev anvendt en kommissionsats på mellem 0,1 pct. og 0,5 pct., hvilket imidlertid ikke er konstateret ved SKATs stikprøvekontrol, som viser udsving i avancen på mellem -12,5 og + 22,9 pct. Landsretten finder, at dokumentationen ikke i tilstrækkelig grad indeholder en beskrivelse af, hvorledes priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner rent faktisk har været fastsat. Det bemærkes i tilknytning hertil, at [A] for landsretten har gjort gældende, at kommissionsatsen udgjorde 0,5 USD eller EUR pr. ton og ikke blev beregnet som en procentsats.

Det følger endvidere af dokumentationsbekendtgørelsens § 4, stk. 2, nr. 2, at dokumentationen skal indeholde en beskrivelse af den organisatoriske struktur, herunder angivelse af den primære forretningsmæssige aktivitet for den skattepligtige og for de forbundne parter, som den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med. [A]' dokumentation indeholder imidlertid ikke

en beskrivelse af, hvordan [D] og [C] indgik i koncernen. Der er heller ikke en beskrivelse af [D]' eller [C]' forretningsmæssige aktiviteter, ligesom [B]' forretningsmæssige aktiviteter kun er ganske overordnet beskrevet.

Dokumentationen indeholder heller ikke en oversigt, der viser de seneste tre års omsætning og resultat af den primære drift for de forbundne parter som krævet efter dokumentationsbekendtgørelsens § 4, stk. 2, nr. 3, idet der ikke indgår nogen økonomiske oplysninger om [C] og [D].

Efter bekendtgørelsens § 5, stk. 4, nr. 3 og 4, skal de kontrollerede transaktioner beskrives i forhold til kontraktvilkår og økonomiske omstændigheder. Dokumentationen indeholder ikke en sådan beskrivelse for så vidt angår [C] og [D], mens oplysninger i forhold til [B] er særdeles sparsomme. Det er bl.a. ikke beskrevet, at [B] havde mere gunstige betalingsvilkår i relation til forfaldstid og forrentning end eksterne parter. Det er heller ikke beskrevet, til hvem og til hvilke priser der skete videresalg af varerne, efter at de var faktureret til [B].

Landsretten finder, at de anførte mangler er så væsentlige, at transfer pricing-dokumentationen ikke giver et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om transaktionerne er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og at SKAT derfor var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse af [A]' indkomst for årene 2007 og 2009, jf. dagældende skattekontrollovs § 5, stk. 3, jf. § 3 B, stk. 5 og 8. Vurderingen havde været den samme, såfremt der alene skulle ses på de mangelfulde oplysninger og beskrivelser vedrørende [B].

Det er herefter spørgsmålet, om der er grundlag for at tilsidesætte det af SKAT udøvede skøn, hvilket forudsætter, at skønnet er udøvet på et fejlagtigt grundlag eller fører til et åbenbart urimeligt resultat. Det er [A], der har bevisbyrden herfor.

SKAT har ved skønsudøvelsen anvendt den transaktionsbestemte nettoavancemetode (TNM), som er blandt de transfer pricing-metoder, som er anerkendt i OECD's retningslinjer, og som [A] også selv har anvendt. Metoden er anvendt med [A] som testet part og med udgangspunkt i [A]' egen benchmark-analyse.

Ved vurderingen af grundlaget for SKATs skønsudøvelse (efter Landsskatterettens korrektion) må der henses til omfanget og karakteren af de oplysninger, som selskabet selv har tilvejebragt. Efter omfanget og karakteren af manglerne i oplysningsgrundlaget finder landsretten, at SKAT i situationen har været berettiget til at skønne og herunder til at anvende den metode, som skønnet hviler

på. Landsretten har herved tillige lagt vægt på, at SKAT i medfør af dokumentationsbekendtgørelsens § 9 forgæves har forsøgt at fremskaffe yderligere oplysninger om bl.a. den fulde værdikæde for indkøb af råvarer og efterfølgende salg til brug for skatteansættelsen.

Landsretten finder det endvidere berettiget, at SKAT ved sin skønsudøvelse har anvendt oplysningerne om de 30 af [A]' udvalgte selskaber til brug for sammenlignelighedsanalysen. Landsretten finder det herunder berettiget, at SKAT i forbindelse med skønsudøvelsen i modsætning til [A] har undladt at frasortere de 22 selskaber med den højeste EBIT-margin i sammenlignelighedsanalysen.

Landsretten har herved navnlig lagt vægt på, at [A] i modsætning til selskaberne i sammenlignelighedsanalysen ikke kan anses for alene at have ageret som en handelsagent. Af transfer pricing-dokumentationen fremgår, at [A] blev opkøbt af koncernen for at fungere som "international trading house", idet [A] allerede havde den fornødne erfaring, markedskendskab og kontakter i det vestlige og internationale marked. Det fremgår videre, at [A] kan karakteriseres som "the main trading entity" for koncernen, at [A] er ekstremt vigtig ved levering til den endelige aftager, og at det i årene 2007-2010 alene var [A], der udførte indkøb på vegne af koncernen. Ud over køb og salg foretog [A] også risikoafdækning, hvilket ubestridt er vigtigt i [] branchen.

Hertil kommer, at [A] handlede i eget navn, og at landsretten efter bevisførelsen, herunder det i transfer pricing-dokumentationen anførte om [A] risici, finder, at [A] ikke har godtgjort, at der ikke har påhvilet [A] nogen markeds- eller prisrisiko.

Landsretten har endvidere lagt vægt på, at [A] ikke har godtgjort, at der er en sammenhæng mellem en lav EBIT-margin og høj omsætning pr. medarbejder for handelsagenter. Tværtimod må det efter vidneforklaringerne fra [G] og [H] lægges til grund, at en handelsagents indtjening som altovervejende hovedregel opgøres efter en fast takst på 0,5 USD eller EUR pr. ton, medmindre der er tale om meget små ordrer, eller der konkret forhandles herom ved meget store eller gentagne ordrer.

Det af SKAT anvendte armlængdeinterval for EBIT-marginer for sammenlignelige selskaber vurderet på baggrund af de 30 selskaber var 0,69 – 2,5 pct., mens [A]' EBIT-margin for handelsvarer i 2007 var 0,4 pct. og 0,2 pct. i 2009. Der skal herefter foretages en korrektion, jf. blandt andet Juridisk Vejledning 2023, afsnit C.D.11.5.9, om tolkning og anvendelse af data til at fastlægge armlængdepriser og vilkår, hvoraf fremgår, at hvis indtjeningen for den kontrollerede transaktion ligger uden for det interkvartile interval, skal der foreta-

ges en korrektion. Det fremgår videre, at reguleringen generelt foretages til det punkt i det interkvartile interval, der er mest sammenligneligt med den kontrollerede transaktion. Af OECD's retningslinjer om transfer pricing 1995, pkt. 1.48, fremgår, at regulering skal ske til det punkt, som bedst afspejler faktum og de konkrete omstændigheder for den kontrollerede transaktion, og af OECD's retningslinjer for 2010, pkt. 3.62, følger, at når der foreligger sammenlignelighedsdefekter, må korrektionen foretages i lyset af de konkrete karakteristika for datasættet.

Efter en samlet bedømmelse af oplysningerne i sagen finder landsretten, at [A] havde en central og værdiskabende funktion i koncernen, og at [A] i kraft af sine funktioner og risici ikke alene kan anses for at have ageret som en handelsagent. Sammenlignelighedsanalysen er baseret på "limited risk wholesalers", som således ikke er direkte sammenlignelige med [A]. Herefter og ud fra sagens øvrige oplysninger finder landsretten ikke grundlag for at tilsidesætte, at SKAT anvendte det interkvartile interval og justerede til tredje kvartil.

Landsretten finder det på den baggrund ikke godtgjort, at SKATs skøn er udøvet på et fejlagtigt grundlag.

Spørgsmålet er herefter, om det af SKAT udøvede skøn som korrigeret af Landsskatteretten for så vidt angår 2007 fører til et åbenbart urimeligt resultat.

Efter den selvangivne indkomst blev 95 pct. i indkomståret 2007 og 97,4 pct. i indkomståret 2009 af den samlede indtjening ved "trading house"-aktiviteterne henført til [B]. Efter SKATs skønsmæssige forhøjelse blev i 2007 68,5 pct. og i 2009 65,8 pct. af indtjeningen henført til [B].

Ved vurderingen af, om den skønsmæssige forhøjelse medfører et åbenbart urimeligt resultat, er det væsentligt, hvilken rolle og hvilke funktioner [A] og de koncernforbundne selskaber havde.

Som anført ovenfor finder landsretten det ikke godtgjort, at [A] havde karakter af handelsagent. Landsretten finder derimod, at [A] udøvede en central og værdiskabende funktion i koncernen, hvilket understøttes af, at 93 pct. af koncernens samlede omkostninger til produktion og salg har vedrørt omkostninger til råvarer, materialer og handelsvarer.

Det fremgår af transfer pricing-dokumentationen, at [A] blev anmodet om at handle råvarer med [B], der var hjemmehørende på [REDACTED] med postboks-adresse hos et advokatkontor og [REDACTED] bankkonti. Af fuldmagt af 15. december 2006 fremgår, at [F] var bemyndiget til at handle på vegne af [B], men [F] har for landsretten forklaret, at

han ikke var bekendt hermed. Der har været skiftende oplysninger om selskabets ansatte, men hverken [I] , [F] eller [J] har oplyst at have haft noget videre kendskab til [B] på trods af selskabets betydelige indtjening. Der foreligger ikke dokumentation for, at nogen ansatte i [B] har udført reelle funktioner i forbindelse med køb og salg af [] eller for [B]' videresalg til de endelige aftagere.

På den baggrund og i lyset af sagens øvrige oplysninger finder landsretten, at [B] må betragtes som et rent gennemstrømningsselskab, som ikke havde nogen selvstændig forretningsmæssig berettigelse i koncernen.

Herefter finder landsretten det ikke godtgjort, at SKATs skønsmæssige ansættelse som korrigeret af Landsskatteretten for så vidt angår indkomståret 2007 medfører et åbenbart urimeligt resultat.

De af [A] efter skatteansættelsen udarbejdede analyser kan ikke føre til en ændret vurdering. For så vidt angår kapitaljusteringstesten påviser denne ikke nogen væsentlig ændring, og vedrørende berry ration-analysen finder landsretten ikke denne relevant i en situation som den foreliggende, jf. herved OECD's retningslinjer for 2010, pkt. B.3.5.

De øvrige af [A] påberåbte forhold kan heller ikke føre til en ændret vurdering. For så vidt angår [A] påberåbelse under proceduren af, at [B] i 2009 tjente ca. X mio. kr. på hedging, findes dette i lyset af de mangelfulde regnskabsoplysninger og den øvrige bevisførelse ikke godtgjort.

Der er herefter ikke grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn som korrigeret af Landsskatteretten for så vidt angår indkomståret 2007, og landsretten tager Skatteministeriets frifindelsespåstand i sagerne BS-21980/2019 og BS-21982/2019 til følge.

BS-21981/2019

Denne sag angår, om [A] hæfter for ikke indeholdt kildeskat af et beløb på X USD, som [A] overførte til [B] i 2010.

Det følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, at selskaber og foreninger mv., som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, som udgangspunkt bliver skattepligtige til Danmark af oppebåret udbytte fra kilder her i landet, når selskabet er hjemmehørende i en stat, med hvilken Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Efter bestemmelsens dagældende 2. pkt. behandles tilskud efter § 31 D også som udbytte, hvis tilskudsmodtageren, såfremt denne var moderselskab til tilskudsyderen, ville være skattepligtig af

udbyttet. Danmark har ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med [REDACTED].

For vurderingen af, om de i alt 13 overførsler fra [A] til [B] i perioden fra den 13. januar til den 3. juni 2010 må anses som tilskud efter selskabsskattelovens § 31 D, er det centralt, om der er ydet en modydelse fra [B]' side, jf. også Juridisk Vejledning, pkt. C.D.2.4.3.3.1.

[A] har gjort gældende, at de pågældende betalinger i 2010 var afregning af [A]' hedgingaktiviteter, og har til støtte herfor påberåbt sig agentkontrakten af 1. juli 2007 indgået mellem [A] og [B].

Kontrakten fremstår underskrevet af [I] på [A]' vegne og af [K] på [B]' vegne. Under sagens administrative behandling tilkendegav [I] over for SKAT, at han ikke havde noget kendskab til [B] ud over, "at det var [REDACTED], der styrede det". [A] har trods opfordret hertil ikke fremlagt kontrakter om risikoafdækning eller eksempler på de månedlige rapporter, som skulle leveres i henhold til agentaftalens pkt. 2.3 og 2.4. Aftalen blev ophævet i 2009.

Som anført ovenfor finder landsretten efter bevisførelsen, at [B] alene kan anses at have fungeret som et gennemstrømningselskab, og det kan ikke lægges til grund, at [B] bar nogen risiko i forbindelse med råvarehandlen.

Herefter, og i lyset af sagens øvrige omstændigheder, kan overførslerne i 2010 på i alt X USD ikke anses for foretaget i henhold til agentaftalen af 1. juli 2007.

For landsretten har [A] gjort gældende, at [A] foretog risikoafdækning på koncernens vegne. En risikoafdækning, som blev afregnet med [B].

Dette er ikke beskrevet i transfer pricing-dokumentationen.

I hvert fald i den foreliggende situation må der påhvile [A] en skærpet bevisbyrde for, at der ikke er grundlag for at anse betalingerne som tilskud/-udbytte med afledt hæftelse for skattepligt for [A].

Der er ikke fremlagt eksempler på kontrakter, hvorefter andre enheder i koncernen bar en risiko, som [A] skulle afdække, eller generelle aftaler med andre koncernselskaber om risikoafdækning ud over agentaftalen af 1. juli 2007 med [B].

[A] foretog indkøb og salg af varer i eget navn, og landsretten lægger efter bevisførelsen til grund, at [A] havde ricisi knyttet til råvarehandlen.

[A] forestod endvidere risikoafdækningen via [REDACTED].

På den baggrund og henset til sagens øvrige omstændigheder, herunder at de 13 overførsler først fandt sted i 2010, finder landsretten, at [A] ikke ved forklaringerne fra [F] og revisor [L] har løftet bevisbyrden for, at betalingerne ikke har udgjort skattepligtigt udbytte efter selskabsskattelovens § 31 D. Det forhold, at risikostyringen som forklaret af bl.a. [J] blev overvåget på koncernniveau, kan ikke føre til en anden vurdering.

Det kan heller ikke føre til en anden vurdering, at [A] har fremlagt en række fakturaer og andet regnskabsmateriale, i medfør af hvilke transaktionerne fra [A] til [B] bogføringsmæssigt kan afstemmes.

Efter dagældende kildeskattelovs § 65, stk. 1, skal det udloddende selskab ved beslutninger om udlodning indeholde skat af det udloddede beløb.

Det følger af kildeskattelovens § 69, stk. 1, at [A] hæfter for den manglende betaling af udbytteskat, medmindre [A] kan godtgøre, at selskabet ikke har udvist forsømmelighed ved iagttagelse af bestemmelserne i denne lov. Afgørende for denne vurdering er efter praksis, om [A] var bekendt med de faktiske omstændigheder, der begrundede indeholdelsespligten, jf. herved Højesterets dom refereret i UfR 2012.2337.

Efter bevisførelsen lægger landsretten til grund, at [A] var bekendt med samtlige omstændigheder omkring overførslerne til [B], og der var tale om meget betydelige overførsler, som [A] foretog sig uden at sikre sig dokumentation for deres karakter. Landsretten finder herefter, at [A] har handlet forsømmeligt og derfor hæfter for den manglende kildeskate, jf. dagældende kildeskattelovs § 69, stk. 1, jf. § 65, stk. 1.

Landsretten tager herefter Skatteministeriets frifindelsespåstand i sag BS-21981/2019 til følge.

[A] under konkurs skal i sagsomkostninger inden 14 dage betale X kr. til Skatteministeriet. Beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ved fastsættelsen af beløbet har landsretten ud over sagerens værdi navnlig lagt vægt på sagerens karakter, betydelige omfang og varigheden af hovedforhandlingen.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal [A] under konkurs inden 14 dage betale X kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.