

Transfer Pricing – TP-dokumentation markedsføringsaktiviteter

Dato for udgivelse	13 Aug 2018 14:49
Dato for afsagt dom/kendelse	28 Mar 2018 13:39
SKM-nummer	SKM2018.416.ØLR
Myndighed	Østre Landsret
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	B-2008-16
Dokument type	Dom
Emneord	Selskab, armslængde-honorering, markedsføringsaktiviteter, koncernintern, kontrakt, mangelfuld, skønsmæssig, dokumentation
Resumé	<p>Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt et dansk selskab i indkomstårene 2004-07 havde modtaget en armslængde-honorering for de markedsføringsaktiviteter, som selskabet havde påtaget sig og udført i henhold til en koncernintern kontrakt med et irsk selskab.</p> <p>Østre Landsret gav Skatteministeriet medhold i, at et selskabs transfer pricing-dokumentation skal udarbejdes løbende og senest skal færdiggøres på selvangivelsestidspunktet, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 9 (tidligere stk. 5).</p> <p>Landsretten fandt det ikke godtgjort, at selskabets transfer pricing-dokumentation havde været rettidig, men efter omstændighederne kunne dette dog ikke medføre, at skatteansættelsen kunne foretages skønsmæssigt. Landsretten fandt ikke tilstrækkeligt grundlag for at anse transfer pricing-dokumentationen for mangelfuld i en sådan grad, at der af denne grund kunne foretages en skønsmæssig ansættelse.</p> <p>Landsretten fandt herefter ikke, at SKAT havde godtgjort, at selskabet havde udført markedsføringsaktiviteter, som ikke var blevet vederlagt efter aftalen. Det forhold, at aktiviteterne muligt kunne have en ikke dokumenteret eller målbar effekt på et amerikansk selskabs salg kunne ikke føre til et andet resultat.</p>
Reference(r)	Skattekontrollovens § 3 B, stk. 9 (tidligere stk. 5)
Henvisning	Ligningslovens § 2, stk. 1
Henvisning	Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.D.11.13
Redaktionelle noter	Den Juridiske Vejledning 2018-2 C.D.11.13 Sagen er anket af Sagsøgte til Højesteret

Parter

Skatteministeriet

(v/Kammeradvokaten v/adv. Steffen Sværke og adv. Per Lunde Nielsen)

Mod

H1

(v/adv. Arne Møllin Ottosen og adv. Stine Andersen)

Afsagt af landsdommerne

Birgitte Grønberg Juul, Jan Uffe Rasmussen og Annette Dam Ryt-Hansen

Sagens oplysninger og parternes påstande

Denne sag, der er anlagt ved Retten i Lyngby, er ved kendelse af 19. august 2016 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagsøger, **Skatteministeriet**, har principalt nedlagt påstand om, at H1 's skattepligtige indkomst for indkomstårene 2004, 2005, 2006 og 2007 forhøjes med henholdsvis 36.747.046 kr., 66.486.487 kr., 113.043.578 kr. og 91.347.241 kr., subsidiært at ansættelsen af H1 's skattepligtige indkomst for indkomstårene 2004, 2005, 2006 og 2007 hjemvises til fornyet behandling ved SKAT.

Sagsøgte, **H1**, har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Sagen vedrører spørgsmålet, om H1 for indkomstårene 2004-2007 har modtaget en armslængde-honorering for de markedsføringsaktiviteter, som selskabet har påtaget sig og har udført i henhold til en koncerntintern aftale, der er indgået med det irske selskab G1 ltd.

Landsskatteretten afsagde den 1. februar 2016 kendelse vedrørende den klage, som H1 havde indgivet over SKATs afgørelser af 19. juli 2010 og 1. oktober 2012, hvorved SKAT forhøjede selskabets skattepligtige indkomst med henholdsvis 36.747.046 kr., 66.486.487 kr., 113.043.578 kr. og 91.347.241 kr. for indkomstårene 2004, 2005, 2006 og 2007.

Af kendelsen fremgår blandt andet:

" ...

Klagepunkt	SKATs afgørelse	Selskabets opfattelse	Landsskatterettens afgørelse
<u>2004</u>			

Yderligere vederlag for markedsføring i Danmark (transfer pricing korrektion)	36.747.046 kr.	0	0
<u>2005</u> Yderligere vederlag for markedsføring i Danmark (transfer pricing korrektion)	66.486.487 kr.	0	0
<u>2006</u> Yderligere vederlag for markedsføring i Danmark (transfer pricing korrektion)	113.043.578 kr.	0	0
<u>2007</u> Yderligere vederlag for markedsføring i Danmark (transfer pricing korrektion)	91.347.241 kr.	0	0

Møde mv.

Selskabets repræsentanter har haft møde med Skatteankestyrelsens sagsbehandler. Repræsentanterne har tillige udtalt sig over for Landsskatterettens medlemmer på et retsmøde.

Faktiske oplysninger

Koncernen udvikler, fremstiller, markedsfører og sælger softwarelicenser og hardware mv. Koncernen hverken producerer eller sælger PC'er.

Koncernen har blandt andet en verdensomspændende OEM (Original Equipment Manufacturer) forretning. For eksempel sælges pc-pakkerne som OEM-licenser, således at softwaren fra koncernen integreres i PC'er af PC producenterne.

Det øverste selskab i koncernen er G2 i USA.

G3 og G4, begge USA, ejer distributionsrettighederne til koncernens OEM forretning. G5, USA, er datterselskab af G3. Disse 3 selskaber står for salg af OEM-licenser til multinationale producenter (MNAOEMs).

G6 Ltd, Irland, har licensrettighederne til software i Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA).

G1 Ltd., er datterselskab til G2. G1 Ltd. er ansvarlig for salg, produktion, distribution og logistik i Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA). G1 Ltd. har desuden fået overført markedsføringsaktiviteten vedrørende OEM-produkter i Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA), jf. nedenfor i 4. WHEREAS i MDA-aftalen.

H1 (herefter Selskabet) er 100 % ejet af G2 i USA. Selskabet har aktiviteter inden for markedsføring, kommunikation, rådgivning og support vedrørende salg af software. Selskabet er ikke involveret i salg af software eller andet salg.

Af SKATs sagsfremstillinger fremgår følgende resultater for Selskabet:

Resultater i mio. kr.	2004	2005	2006	2007
Faktureret omsætning fra G1 Ltd.			2.162	2.265
Egen fakturering fra produkt- og konsulent-support			183	273
Samlet omsætning i DK	1.565	1.860	2.345	2.538
Indtægter i alt inkl. egen fakturering	478	533	601	707
Udgifter	365	493	543	631
Resultat	113	40	58	76
EBIT margin (%)	7,20	2,15	2,47	2,99

Af Amended and Restated Market Development Agreement (MDA-aftalen) indgået mellem Selskabet og G1 Ltd. med virkning fra 1. juli 2003 fremgår, at Selskabet skal stå for markedsføringen af koncernens produkter i Danmark, og at Selskabet får indtægter for marketingsservice, produkt support service, koncernens consulting service, resident guest employee og andre koncerninterne serviceydelser. For marketing service modtager Selskabet det største beløb af en kommission af det det salg G1 Ltd. har faktureret i Danmark eller cost plus 15 % af de omkostninger Selskabet har haft ved markedsføringen. Af aftalen fremgår nærmere:

"(...)

WHEREAS, G1 Ltd. and Subsidiary are wholly-owned subsidiaries of G2, a Washington corporation("G2");

WHEREAS, G1 Ltd. desires to appoint Subsidiary to provide marketing and support services for Group Products in the Territory (as defined below) and to identify the services provided by G1 LTD. to Subsidiary;

WHEREAS, G1 Ltd. and Subsidiary entered into that certain agreement to market G2 retail products, dated as of January 1, 1999, and as amended (the "Market Development Agreement");

WHEREAS, G3 assigned all of its rights and obligations under that certain agreement to market G2's OEM products, dated as of January 1, 1998, and as amended (the "OEM Agreement") to G1 LTD. on December 31, 2002;

WHEREAS, G1 Ltd. and Subsidiary desire to amend and restate the Market Development Agreement and the OEM Agreement by entering into this Agreement.

NOW, THEREFORE, in consideration of the mutual promises contained herein and other good and valuable consideration, the receipt and sufficiency of which are hereby acknowledged, the parties hereby agree as follows:

1. DEFINITIONS

Unless otherwise defined, capitalized terms used herein shall have the following meanings:

"Group Products" shall mean all products generally made available by G2 or its affiliates for distribution anywhere in the world, including but not limited to Retail, Online, New Business, Marketing Programs, and OEM.

(...)

"OEM" shall mean original equipment manufacturer.

"Territory" shall mean Denmark, Faroe Islands, Greenland and Iceland. (...)

3. MARKETING OF GROUP PRODUCTS

3.1 Marketing. Subsidiary shall have a non-exclusive right to market Group Products in the Territory.

3.2 Subsidiary's Duties.

2.2.1 Subsidiary will use its best efforts to further the interests of G1 LTD. and to maximize the markets for Group Products in the Territory.

3.2.2 Subsidiary shall not solicit orders or agreements from outside the Territory. In soliciting orders, Subsidiary shall only be authorized to inform customers of price, payment, delivery and other terms offered by G1 LTD. in accordance with information received from G1 LTD. or its affiliates, as appropriate. Unless otherwise authorized here in or otherwise agreed by the parties, Subsidiary shall not enter into any agreements with customers regarding Group Products, but shall instead promptly submit written customer orders to G1 Ltd. or its affiliates, as appropriate, for its acceptance or rejection.

3.2.3 Subsidiary shall assist G1 Ltd. as requested in collecting past due accounts and performing other activities reasonably related to G1 Ltd's business.

(...)

6. REMUNERATION

(...)

6.2 Marketing of Group Products. For assistance in the marketing of Group Products under Article 3, G1 Ltd. shall pay Subsidiary the greater of:

6.2.1 The commission rates on amounts invoiced by G1 Ltd. within the Territory: (a) twenty five percent (25%) for amounts invoiced up to and including US\$25,000,000 (Twenty-Five Million US Dollars); (b) twenty percent (20%) for amounts invoiced in excess of US\$25,000,000 (Twenty-Five Million US Dollars) and up to and including US\$50,000,000 (Fifty Million US Dollars) and (c) eighteen percent (18%) for amounts invoiced in excess of US\$50,000,000 (Fifty Million US Dollars);

or

6.2.2 One hundred and fifteen percent (115%) of Subsidiary's actual expenses, less revenues, incurred in connection with its duties as defined in Article 3, provided such expenses comply with Subsidiary's budget, as adjusted from time to time, and provided, further, such expenses are not already covered by another section of this Agreement or covered in another agreement between Subsidiary and G2 or any G2 affiliate.

Taxes, insurance, duties, freight and other charges not attributable to the Group Product itself paid by the customer shall not be considered in calculating the amount of commission. The commission payments shall be exclusive of any applicable consumption tax such as Goods and Services Tax or a Value Added Tax which consumption tax shall be there possibility of G1 LTD...

(...)"

Af Amended and Restated Parent-Subsidiary Agreement (PSA-aftalen) indgået mellem Selskabet og G2 med virkning fra 1. juli 2003 fremgår, at Selskabets udgifter til marketing, forskning og udviklingsarbejde for G2 bliver godtgjort med cost plus 10 %. For andre koncerninterne ydelser aftales kompensationen løbende. Af aftalen fremgår nærmere:

"(...)

THIS AMENDED AND RESTATED PARENT-SUBSIDIARY

AGREEMENT (the "agreement") is effective July 1, 2003 (the "Effective Date") by and between, G2, a Washington corporation ("G2") and H1, a Danish corporation ("Subsidiary").

WHEREAS, Subsidiary represents the interests of G2 in the Territory;

(...)

1. DEFINITIONS (...)

"Territory" shall mean the region of Denmark.

(...)

2. RESEARCH AND DEVELOPMENT

Subsidiary hereby agrees to undertake such research and development work as requested and approved in writing by G2 from time to time. Subsidiary may subcontract with third parties to perform some or all of such work upon G2's approval. In the event that G2 contracts directly with vendors in country G2 may request the subsidiary to provide assistance with regard to such contracts.

3. OTHER INTERCOMPANY SERVICES

3.1 Services. G2 and Subsidiary acknowledge that G2 and/or its affiliated companies may from time to time provide corporate and other services to Subsidiary and Subsidiary may from time to time provide corporate and other services to G2 and/or its affiliated companies.

3.2 Sales. G2 and Subsidiary acknowledge that G2 and/or its affiliated companies may from time to time provide sales and salesrelated services to Subsidiary and Subsidiary may from time to time provide sales and sales related services to G2 and/or its affiliated companies.

4. FEE; PAYMENT TERMS

4.1 Marketing; Research and Development. In consideration of Subsidiary's research and development activities under Article 2 of the Agreement G2 shall pay Subsidiary a fee equal to one hundred and ten percent (110%) of Subsidiary's actual expenses, less revenues, incurred in connection with its duties, provided such expenses comply with Subsidiary's budget, as adjusted from time to time, and provided, further, such expenses are not already compensated pursuant to another section of this Agreement or another agreement between Subsidiary and G2 or any G2 affiliate. The fee shall be exclusive of any applicable consumption tax such as a Value Added Tax or a Goods and Service Tax, which consumption tax shall be there sponsibility of G2.

I FY04-FY07 er vederlaget til Selskabet fra G1 Ltd. (G1 LTD.) afregnet efter begge de i Amended and Restated Marked Development Agreement (MDA-aftalen) nævnte metoder. I FY04, FY05 og FY06 er afregnet efter omkostningsdækning på 115 % det ene halvår og efter forhold til salg i det andet halvår. I FY07 er afregnet efter omkostningsdækning på 115 % i begge halvår.

Koncernen sondrer mellem 3 typer af OEM kunder:

1. Multinational OEMs ("MNA OEMs") som er PC-producenter, som fremstiller over 100.000 stk. pr. år som f.eks. G29, G47, G48 og G49,
2. Named Accounts som er PC-producenter, som fremstiller mellem 5.000 og 100.000.- stk. pr. år, samt
3. System Builders som er små lokale PC-producenter, som sælger op til 5.000 stk. pr. år.

Ved beregningen af Selskabets honorar fra G1 Ltd. indgår salg af OEM-licenser til danske slutbrugere via MNA OEMs ikke, da ingen MNA OEM havde hjemsted i Danmark. Salget via de danske OEMs, som betegnes som Named Accounts og System Builders, samt salget af pakke-licenser i Danmark indgår idet omfang, de har hjemsted i Danmark.

Selskabet har udarbejdet TP-dokumentation for 2004 (FY04) og 2005 (FY05) samt en samlet TP-dokumentation for indkomstårene 2006-2009 (FY06-FY09). Heraf fremgår, at Selskabet efter aftale med G1 Ltd. (G1 LTD.) er ansvarlig for markedsføring af koncernens produkter i Danmark. Markedsføringsindsatsen omfatter koncernens detail og OEM forretning samt forretningsområdet som MSN og konsoller mv.

Af TP-dokumentationen fremgår:

"(...)

The sales and marketing functions performed by the local subsidiaries with regard to the OEM business are relatively limited as the OEM business for the EMEA region is largely centralized and administered in G1 Ltd.. The role of the local subsidiary is to perform a liaison role between G1 Ltd. and directly licensed OEMs and the distributors that sublicense product to smaller OEMs (System Builders). H1 has limited number of OEM account managers that will assist the Danish System builders/ the Danish OEMs. The OEM account managers will assist the Danish System builders in understanding contractual terms, and may assist OEM customers with advertising campaigns which reference the Group products installed on the OEMs PC.

(...)

It is important to note that H1 does not actually sell product to customers in Denmark. Sales contracts with customers in Denmark are entered into by foreign Group companies, i.e. by G1 Ltd. or G4 in the case of a limited number of large, global OEM contracts). The Irish and US entities perform all the functions related to the sale of product, including manufacturing, the negotiation and preparation of the legal contracts relating to the sale, the administration of the terms of each agreement, the application of funds, credit review, inventory management, ect.

(...)"

Af SKATs sagsfremstilling fremgår, at det af et af Selskabet udarbejdet notat af 22. april 2010 uddybende fremgår:

"(...)

The marketing of Y-styresystem in Denmark takes place broadly from all sales channels (including retailers, global PC vendors, ect). H1 has a very small share of this marketing, in total H1 annually uses only DKK 1-1.5 million on marketing activities related to control system. This represents less than 2% of the total marketing budget of H1 . The purpose of this specific marketing spend of H1 is to generate single copy sales of Y-styresystem for which H1 received sales commission. Marketing contributions from the Group to the global PC vendors (like G48, G49, G29) – to the extent this happens – do not come from H1 .

(...)

Firstly, it should be noted that the Group does not market directly to end users. The Group's marketing activity is primarily directed toward the external partners and distributors, primarily in the nature of training and support to the employees of these entities to enable them to sell the Group products. The indirect marketing that is

performed (billboards and TV advertisements) is primarily focused on image and brand rather than product marketing. Another key fact related to the OEM activities is that the Group does not provide product support service to OEM customers. The OEM itself is responsible for that product support service even if the support requested relates to Y-styresystem or any other Group operating systems sold with an OEM's personal computer.

To illustrate the OEM activities, we have chosen to describe the cooperation which the Group has with G29 as this also illustrates the cooperation with other OEM vendors, e.g. G49 and G48. The marketing activities with G29 are coordinated in the US between the Group US and G29 US. H1 has no input or control over the marketing activities agreed between the Group US and G29 US. The Group US provides marketing funds directly to G29 US for worldwide marketing campaigns that have been agreed upon. Further, the two parent companies will negotiate and agree on what percentage of the total marketing budget should be allocated to a particular region. These joint marketing funds are not negotiated on a country by country basis, and the funds are distributed centrally from the Group to G29, and then G29 allocates the funds internally within their own organization. G29 then is responsible for utilizing the funds provided by the Group US and the manner agreed.

The two parent companies will agree on marketing goals – typically “reach” i.e. what customer segment is being targeted, what is the frequency of the marketing, what is the goal of the marketing campaign. An example would be an Internet banner advertisement – where would be the best website to place the banner ad to maximize the number of impressions generated (i.e. number of times that the ad is seen by consumers). Note these discretionary marketing funds are not lined to unit sales, and they are never linked to country specific result. Finally, it is an important fact to remember that OEM sales of PC's in Denmark are sales of an unrelated third party, and, as indicated above, these revenues are not driven by H1's efforts. The license agreement between the Group and the large Multinational Account OEMs (“MNA”) is for technology support, not marketing, because the MNAs have their own marketing organizations.

(...)”

Om Selskabets markedsføringsaktiviteter har Selskabets repræsentant oplyst:

”Selskabet markedsfører produkter inden for kategorierne:

- i) Server,
- ii) Operativ systemet, og
- iii) PC software.

Markedsføringsaktiviteterne rettet mod detailkæder/butikker vedrører alle tre produktkategorier.

Selskabets markedsføringsaktiviteter i forhold til OEM-salg er kun rettet mod to af i alt tre aftagergrupper, nemlig Named Account og System Builders, dvs. mindre it-virksomheder, som ”selvbygger” PC'er med komponenter, som de indkøber fra forskellige leverandører.

Der sælges ikke OEM-licens-versioner i almindelig detailhandel, men kun præinstalleret i de computere, der sælges af PC-producenter.

Det er karakteristisk for Named Account og System Builder ("selvbyggerne"), at de kan designe PC'er ud fra individuelle kunde ønsker.

Selskabets aktiviteter i forhold til kundegruppen Named Account og System Builder består hovedsageligt i at formidle kontakten til G1 ltd. i Irland, der så indgår kontrakt med den mindre OEM-producent.

Det er ubestridt, at indtægter fra Named Account og System Builder indgår i betalingen fra G1 ltd.

Selskabets øvrige marketingaktiviteter, dvs. aktiviteter der ikke vedrører OEM-licenser til Named Account og System Builder ("selvbyggerne"), består hovedsageligt i at yde uddannelse og træning i programmerne til uafhængige partnere og deres ansatte, dvs. til de forhandlere af "programpakker", som i sidste ende står for salget af programmer til slutbrugere.

Som nævnt sælges der ikke OEM-licens-versioner i almindeligdetailhandel.

Selskabet er derudover med til at finansiere eventuelle salgskampagner, som de uafhængige salgsled måtte iværksætte, samt skilte m.v., som opstilles i butikkerne. Omkostningerne forbundet med disse kampagner indgår i beregningsgrundlaget for den betaling, Selskabet modtager fra G1 ltd.

I Danmark udgjorde antallet af OEM-beskæftigede i forhold til det totale antal af beskæftigede i perioden 2004-2007 følgende:

Denmark (1023) headcount for FY04-FY07					
FTEs	FY04	FY05	FY06	FY07	Four year average
OEM	5	6	7	5	6
Other	166	263	296	465	298
Total	171	269	303	470	303
<i>Ratio of OEM HC</i>					
	2,9%	2,2%	2,2%	1,1%	1,9%

De mellem 5 og 7 personer, der på årsbasis beskæftiger sig med OEM, arbejder med Named Account og System Builder.

Selskabets markedsføringsaktiviteter i forhold til OEM-salg er derimod ikke rettet mod de multinationale PC-producenter (MNAs) etableret uden for Europa, Mellempøsten og Afrika (EMEA).

Disse MNA OEM-licenser købes nemlig direkte af G4i USA.

Al aktivitet relateret til multinationale hardwareproducenter (MNAs) er alene et resultat af tiltag, der udføres i USA. På det tidspunkt, hvor de færdigproducerede PC'er med præinstallerede styresystemer importeres til Danmark, er beslutningen om at købe OEM.licenser således for længst truffet.

Selskabet (H1) har heller ingen markedsføringsaktiviteter rettet direkte mod de multinationale hardwareproducenters slutbrugere.

(...)"

Selskabet har i marts 2007 udgivet Magasinet ... som er husstandsomdelt i 400.000 eksemplarer.

Vedrørende markedsføring af OEM-licenser foretaget af de multinationale hardwareproducenter (MNA's) efter aftale med G3 har selskabets repræsentant oplyst:

"Kernen i aftalen er, at en MNA OEM som fx G29 får" incitamentsfremmende nedslag" for en række "Milestone Activities" over for slutbrugerne. Nedenfor følger en uautoriseret oversættelse af dele af aftalen (vores understregninger):

"II. Overblik

Denne Aftale fastlægger rammerne for koncernen og SELSKABET's samarbejde med henblik på at give slutbrugerkunden en bedre oplevelse gennemforbedret produktkvalitet og kundesupport samt udbredelse af lovende teknologier. Som vederlag for at nå følgende milestone-aktiviteter ("Milestone-aktiviteter") tilbyder koncernen SELSKABET de nedenfor anførte incitamentsfremmende nedslag i royaltybetalingerne for 32-bit versionerne ("32-bit") af koncernens pc-programmer i overensstemmelse med de i Aftalen anførte almindelige vilkår og betingelser ("Almindelige Vilkår og Betingelser). Der ydes dog ingen incitamentsfremmende nedslag i royalties på sprogspecifikke versioner af produkter, hvis det i OEM-licensen er angivet, at disse ikke giver ret til MDA-rabatter.

Milestone-aktiviteter	Incitaments fremmende nedslag
1. Kravene til logoet "Designed for pc-program" er udarbejdet af G2 i tæt samarbejde med aktører i branchen med henblik på at fastlægge retningslinjer for udvikling og kvalitetstestning af innovative produkter for platformen til pc'ere. Logoet viser <u>slutbrugerkunderne</u> , at pc'ere, der bærer logoet, overholder de krav til hardware og funktionalitet, som er fastlagt i certificeringsordningen for logoet.	
[...]	
4. For at henlede <u>slutbrugerkundens</u> opmærksomhed på SELSKABETS Kundesystemer med concern-produkter vil SELSKABET anvende følgende taglines på SELSKABETS hjemmeside(r).	
[...]	

5. For at henlede <u>slutbrugerkundens</u> opmærksomhed på SELSKABETS Kundesystemer med concern-produkter vil SELSKABET anvende følgende taglines i trykt salgs-, og markedsførings- og reklamemateriale for disse Kundesystemer.	
---	--

”

(...)

hverken G2 eller andre selskaber i koncernen laver ”global” markedsføring af OEM-licenser, der er præinstalleret i computere produceret og solgt af multinationale PC-producenter.

Tværtimod afholder G4, som tidligere var benævnt G3, betydelige udgifter i form af rabatter til de uafhængige MNA OEMs, som påtager sig at udbrede kendskabet til koncernens produkter.”

SKATs afgørelse

SKAT har forhøjet Selskabets indkomst for indkomstårene 2004-2007 med yderligere markedsføringsindtægter på henholdsvis 36.747.046 kr., 66.486.487 kr., 113.043.578 kr. og 91.347.241 kr.

Aflønningen af Selskabet for markedsføring af koncernens produkter i Danmark er ikke sket på armslængdevilkår, jf. ligningslovens 2, stk. 1.

Selskabet er ifølge MDA-aftalen med G1 Ltd. ansvarligt for markedsføring af alle koncernens produkter i Danmark. Dette sker ved uddannelse og støtte til partnere, gennem markedsføringsbidrag og ved at udbrede kendskabet til nye produkter hos slutbrugere.

Selskabet har ved opgørelsen af grundlaget for kommissionsberegningen ikke medregnet det fulde salg af OEM-licenser til danske slutbrugere, selvom markedsføringsaktiviteten i Selskabet har præcis samme effekt på dette salg som på salget af de øvrige licenstyper til danske slutbrugere. At salget af OEM-licenser til danske slutbrugere via de udenlandske multinationale OEM-producenter ikke er faktureret i Danmark, findes ikke at kunne begrunde den manglende indregning af dette salg i grundlaget for aflønning af Selskabet. Selskabet har ikke modtaget aflønning for markedsføringen i forhold til dette salg, selvom det klart fremgår af aftalen med G1 Ltd., at også markedsføring af OEM-licenser er omfattet af MDA-aftalen. Den manglende indregning af denne del af omsætning i grundlaget for aflønningen ville ikke være accepteret mellem uafhængige parter.

Ved opgørelsen af det grundlag, som kommissionen til Selskabet beregnes på, skal alt salg, der fremmes af den ydede markedsføringsindsats i Danmark, medgå.

SKAT har skønsmæssigt fastsat det samlede salg til danske slutbrugere og på dette grundlag forhøjet kommissionsindtægten i Selskabet efter de retningslinjer, der gives for kommissionsberegningen i MDA-aftalen.

SKAT har gennemgået Selskabets funktionsanalyse og forsøgt at genskabe Selskabets benchmark med udgangspunkt i de af Selskabet valgte kriterier og oplyste databaseversioner. Resultaterne i Selskabets benchmark stemmer ikke overens med de af SKAT fundne resultater. SKATs benchmark for FY06 og FY07 er derfor beskrevet nedenfor.

Det kan være vanskeligt at finde selskaber, der er perfekt sammenlignelige med Selskabet. Aktiviteterne i Selskabet er således en integreret del af koncernens forretning i Danmark, og fuldstændig tilsvarende aktiviteter findes formentlig ikke hos uafhængige selskaber. Det er derfor vanskeligt at finde den korrekte armslængde aflønning for de markedsføringsaktiviteter, der udføres af Selskabet, alene på baggrund af en benchmarkanalyse. Der henvises eksempelvis til Transfer Pricing Guidelines 3.5 og 3.18. Med dette forbehold in mente har SKAT opdateret den benchmarkanalyse, der blev lavet for FY04 og FY05, til brug for FY06 og FY07. Der henvises i denne sammenhæng til Transfer Pricing Guidelines 3.38 og 3.39. SKAT har herefter sammenholdt de ændrede resultater i Selskabet som følge af den indregnede OEM omsætning til danske slutbrugere i grundlaget for kommissionsberegningen med den af SKAT udarbejdede benchmarkanalyse for 2006 og 2007. De ændrede resultater er på denne baggrund fundet at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

SKATs bemærkninger til Selskabets TP dokumentation (FY06-FY07)

Bemærkninger til Selskabets funktionsanalyse

Af funktionsanalysen i Selskabets TP dokumentation fremgår følgende om H1 's aktiviteter:

"H1 efforts in marketing are directed towards the retail market (i.e. non-OEM markets) H1 receives commission on all sales of office products in Denmark or to Danish costumers. This also includes sales via the Internet and sales based on the pre-installed trial version on PCs sold by the global PC vendors.

Marketing contribution from H1 is provided to partners, running campaigns and events that support the sales of software licenses and solutions included in the basis for calculation of commission to H1 , ... in the consumer market in general, the marketing activities of H1 in Denmark cover areas like Entertainment and Devices (consoller, keyboards ect.) Online (MSN Messenger, Hotmail/live mail, Bing, etc.) and the single sales of products..."

I Selskabets funktionsbeskrivelse er markedsføringsaktiviteterne opdelt i hhv. detail og OEM markedsføring. Efter SKATs opfattelse kan markedsføringen af OEM-licenser ikke adskilles fra den øvrige markedsføring. Den markedsføring, der udføres af Selskabet, findes at have samme effekt på koncernens salg af OEM-licenser til danske slutbrugere via de multinationale PC-producenter som den har på salget af de øvrige licenstyper. Valget af licenstype er alene bestemt af, hvorledes slutbrugeren vælger at anskaffe det pågældende koncern produkt.

Bemærkninger til Selskabets benchmarkanalyse

I EMEA sales and Marketing – Comparable Company Descriptions, er de udvalgte sammenlignelige virksomheder beskrevet. SKAT har følgende bemærkninger til de af Selskabet udvalgte sammenlignelige virksomheder:

G7: Selskabet er beliggende i Frankrig. I G11 var der 39 medarbejder i 2004 med en omsætning på 16 mio. EUR og med en aktivmasse på 6,6 mio. EUR. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G8: Har aktiviteter inden for outsourcing. Har datterselskab i Sydafrika. I årsrapporten for FY06 er oplyst, at Selskabet har aktiviteter i Malaysia. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G9: Selskabet ejer datterselskabet G10, som producerer hardware til computere. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G12: Tyrkisk selskab, og er derfor ikke med i G11. Tyrkiet indgår ikke i den geografiske region, sammenlignelighedsanalysen dækker. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G13: De regnskabstal, der er oplyst i Selskabets sammenlignelighedsanalyse, stemmer ikke med de tal, der findes i G11 eller Selskabets regnskab. Anden indkomst er formentlig ikke med. Udgifter er flyttet til vareforbrug. Det er ikke muligt at se, hvilke udgifter der er flyttet. Der er ingen bemærkninger om, hvor eller hvorfor der er foretaget justeringer. Datterselskaberne G14 udvikler software og G15 installerer netværk. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G16: Egen produktion – sælger til G17. Har selskaber i USA fra 2001 og Australien fra 2003. I 2006 er der foretaget nedskrivning på grund af impairment test på 100 mio. EUR. Samtidig er anden indkomst på 6,8 mio. EUR tilbageført. Der er ingen bemærkninger til de foretagne justeringer. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G18: Selskabet er beliggende i Sydafrika og har datterselskaber i Sydamerika, Østafrika og Australien. Opkøbte G19 ltd. og G20 ltd i 2005, som producerer computere og tilhører hertil under eget varemærke. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G21: Har egne varemærker. Under 50 % af omsætningen er IT. I årsrapporten for 2005/2006 er oplyst, at der er åbnet et indkøbskontor i Kina, og at husholdningsapparater indgår som produktlinje i juni 2006, samt at de sælger produkter under eget varemærke: ... Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G22: Bygger computere efter kundens ønsker. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G23 s.a.: Har egne varemærker: ... Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G24 s.a.: Udvikler selv ...programmer. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G25: Omsætningen er fordelt med 50 % på IT og telefoni, 17 % på foto mv., 17 % på HI-FI mv. og 14 % på andet, som omfatter f.eks. husholdningsartikler, møbler og værktøj.

Har kun internetsalg. Det er ikke muligt at se, hvordan der er foretaget justering af regnskabstallene, idet der ikke er bemærkninger til justeringerne. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

G26 Aktiengesellschaft: Datterselskab producerer computere mv. Selskabets virksomhed er efter SKATs opfattelse ikke sammenlignelig med virksomheden i H1 .

Det er på baggrund af gennemgangen ovenfor SKATs opfattelse, at de af Selskabet udvalgte virksomheder for en stor dels vedkommende ikke opfylder de betingelser, der stilles til sammenlignelighed i Transfer Pricing Guidelines kap. 3. Den manglende sammenlignelighed afspejles i de udvalgte virksomheders resultater, som efter SKATs opfattelse derfor ikke kan lægges til grund ved bedømmelsen af, om indtjening i Selskabet er i overensstemmelse med armslængdeprincippet i FY06 og FY07.

Bemærkninger til Selskabets valg af PLI

Til den af Selskabet valgte PLI bemærkes, at beregningen af "Net cost plus" (NCP) hos de udvalgte sammenlignelige virksomheder er beregnet som: $\text{Operating income} / (\text{operating costs} + \text{cost of goods sold}) * 100$.

Selskabet har ikke varesalg, og regnskabet indeholder derfor ikke "cost of goods sold". Da nævneren i beregningen for Selskabet derfor kun indeholder "operating costs", bliver resultatet af NCP-beregningen selvsagt større end for de virksomheder, der sammenlignes med.

Om brugen af omkostningsbaserede PLI'er er i Transfer Pricing Guidelines 2010 anført følgende:

"2.92 Cost-based indicators should only be used in those cases where costs are a relevant indicator of the value of the functions performed, assets used and risks assumed by the tested party. In addition, the determination of what costs should be included in the cost base should derive from a careful review of the facts and circumstances of the case. Where the net profit indicator is weighted against costs, only those costs that directly or indirectly relate to the controlled transaction under review (or transactions aggregated in accordance to the principle at paragraphs 3.9-3.12) should be taken into account. Accordingly, an appropriate level of segmentation of a taxpayer's accounts is needed in order to exclude from the denominator costs that relate to other activities or transactions and materially affect comparability with uncontrolled transactions. Moreover, in most cases only those costs which are of an operating nature should be included in the denominator. The discussion at paragraphs 2.80-2.85 above also applies to costs as denominator."

Selskabets brug af NCP som PLI i den konkrete situation er både forkert og misvisende.

SKATs benchmarkanalyse på markedsføringsaktiviteterne i Selskabet

Det er SKATs opfattelse, at aktiviteterne i Selskabet er en integreret del af koncernens forretning i Danmark. Det er endvidere SKATs opfattelse, at der ikke findes perfekt sammenlignelige uafhængige virksomheder.

SKAT har alligevel valgt at udarbejde en benchmarkanalyse for derved at sandsynliggøre, at kommissionsindtægten hos Selskabet for markedsføringen af koncernens produkter i Danmark, jf. MDA-aftalen, er overensstemmende med armslængdeprincippet.

SKATs benchmarkanalyse er udarbejdet med udgangspunkt i den af Selskabet valgte metode og de af Selskabet fastsatte kriterier. Til brug for armslængdetesten af indtjeningen for markedsføringsaktiviteterne i Selskabet for FY06 og FY07 har SKAT opdateret den benchmarkanalyse, der tidligere blev udarbejdet for FY04 og FY05.

Efter kvantitative og kvalitative fravalg er der i FY06 og FY07 udvalgt 8 selskaber, der anses for mest sammenlignelige med Selskabet i henseende til markedsføringsaktiviteten.

Til brug for sammenligningen af Selskabets resultater med resultatet af benchmarkanalysen har SKAT valgt to PLI'er; Operating Margin og Berry Ratio.

Operating Margin – indtjening i forhold til omsætning: Da de selskaber, hvormed resultaterne i Selskabet skal sammenlignes, har et varesalg, er Operating Margin for Selskabet, af hensyn til resultaternes sammenlignelighed, beregnet på baggrund af det opgjorte salg til danske slutbrugere.

Berry Ratio – indtjening i forhold til omkostninger: Selskabet har selv brugt NCP som PLI. Da Selskabet imidlertid ikke, ligesom de sammenlignelige virksomheder, har varesalg og derfor heller ikke har "cost of goods sold", er det SKATs opfattelse, at denne PLI er uegnet til sammenligning af resultaterne. Ved sammenligning af indtjeningen i forhold til afholdte omkostninger er det SKATs opfattelse, at Berry Ratio i den foreliggende sag, er en bedre PLI end NCP, da der ved beregningen heraf alene tages udgangspunkt i operating costs – en omkostningsgruppe, der for Selskabet og de udvalgte virksomheder er sammenlignelig (modsat Net cost der også indeholder "cost of goods sold").

Om brugen af Berry Ratio er i Transfer Pricing Guidelines anført følgende:

"2.100" Berry ratios" are defined as ratios of gross profit to operating expenses. Interest and extraneous income are generally excluded from the gross profit determination; depreciation and amortization may or may not be included in the operating expenses, depending in particular on the possible uncertainties they can create in relation to valuation and comparability.

2.101 The selection of the appropriate financial indicator depends on the facts and circumstances of the case, see paragraph 2.76. Concerns have been expressed that Berry ratios are sometimes used in cases where they are not appropriate without the caution that is necessary in the selection and determination of any transfer pricing method and financial indicator. See paragraph 2.92 in relation to the use of cost-based indicators in general. One common difficulty in the determination of Berry ratios is that they are very sensitive to classification of costs as operating expenses or not, and therefore can pose comparability issues. In addition, the issues raised at paragraphs 2.93-2.94 above in relation to pass-through costs equally arise in the application of Berry ratios. In order for a Berry ratio to be appropriate to test the remuneration of a controlled transaction (e.g. consisting in the distribution of products) it is necessary that:

- The value of the functions performed in the controlled transaction (taking account of assets used and risks assumed) is proportional to the operating expenses,

- The value of the functions performed in the controlled transaction, (taking account of assets used and risks assumed) is not materially affected by the value of the products distributed, i.e. it is not proportional to sales, and
- The taxpayer does not perform, in the controlled transactions, any other significant function (e.g. manufacturing function) that should be remunerated using another method or financial indicator.

2.102 A situation where Berry ratios can prove useful is for intermediary activities where a taxpayer purchases goods from an associated enterprise and on-sells them to other associated enterprises. In such cases, the resale price method may not be applicable given the absence of uncontrolled sales, and a cost plus method that would provide for a mark-up on the cost of goods sold might not be applicable either where the cost of goods sold consists in controlled purchases. By contrast, operating expenses in the case of an intermediary may be reasonably independent from transfer pricing formulation, unless they are materially affected by controlled transaction costs such as head office charges, rental fees or royalties paid to an associated enterprise, so that, depending on the facts and circumstances of the case, a Berry ratio may be an appropriate indicator, subject to the comments above.”

Resultaterne i de udvalgte sammenlignelige virksomheder i SKATs benchmarkanalyse for FY06 er følgende:

Comparable Companies FY06 (05/06)	Operating Margin			
	2005	2004	2003	Vægtet gns.
Computerlinks	3,97	4,86	5,23	4,96
CPCDI-Comp.Po	2,86	3,69	3,32	3,29
EMAX	7,55	8,50	10,74	8,93
Memory Set SA	3,86	4,09	3,53	3,82
Top info/Finansiere Top Info	2,31	4,21	5,66	4,06
Intertech	10	8,43	9,12	9,18
Komplett	3,21	2,55	4,13	3,30
Weatcoast limited	1,57	1,46	1,87	1,63
	Nedre kvartil			3,30
	Median			3,94

	Øvre kvartil			7,87
--	--------------	--	--	------

Comparable Companies FY06 (05/06)	Berry Ratio			
	2005	2004	2003	Vægtet gns.
Computerlinks	1,34	1,32	1,33	1,34
CPCDI-Comp.Po	1,90	2,24	1,99	2,05
EMAX	1,80	1,88	1,77	1,82
Intertech	1,70	1,56	1,63	1,63
Komplett	1,33	1,49	1,27	1,36
Weatcoast limited	1,58	1,52	1,63	1,58
	Nedre kvartil			1,35
	Median			1,61
	Øvre kvartil			1,88

Resultaterne i de udvalgte sammenlignelige virksomheder i SKATs benchmarkanalyse for FY07 er følgende:

Comparable Companies FY07 (06/07)	Operating Margin			
	2006	2005	2004	Vægtet gns.
Computerlinks	3,96	3,97	4,86	4,26
CPCDI-Comp.Po	3,55	2,86	3,69	3,37
EMAX	3,69	7,55	8,55	6,58
Memory Set SA	4,06	3,86	4,09	4,00
Top info/Finansiere Top Info	3,10	2,31	4,21	3,21
Intertech	9,55	10	8,43	9,33
Komplett	3,83	3,21	2,55	3,20
Weatcoast limited	1,11	1,57	1,46	1,38
	Nedre kvartil			3,20
	Median			3,96
	Øvre kvartil			6,00

Comparable Companies FY06 (06/07)	Berry Ratio			
	2006	2005	2004	Vægtet gns.
Computerlinks	1,38	1,34	1,32	1,35
CPCDI-Comp.Po	2,14	1,90	2,24	2,09

EMAX	1,47	1,80	1,88	1,72
Intertech	1,73	1,70	1,56	1,66
Komplett	1,39	1,33	1,27	1,33
Weatcoast limited	1,34	1,58	1,53	1,48
	Nedre kvartil			1,35
	Median			1,57
	Øvre kvartil			1,81

Beregnet yderligere salg til danske slutbrugere

Ved Selskabets opgørelse af grundlaget for beregningen af kommissionen for markedsføring af koncernens produkter i Danmark indgår alene det salg, der er faktureret i Danmark. Koncernens salg af OEM-licenser til danske slutbrugere via de multinationale PC-producenter indgår ikke i grundlaget for kommissionsberegningen.

Det er SKATs opfattelse, at alt salg, der fremmes af markedsføringsindsatsen i Selskabet, bør indgå ved opgørelsen af kommissionsgrundlaget for Selskabet, herunder også det salg af licenser, der sker til danske slutbrugere via de multinationale PC-producenter.

Selskabet har oplyst, at det samlede salg af OEM-licenser til danske slutbrugere ikke kendes, da salget af OEM-licenser ikke tilbagerapporteres fra producenterne.

SKAT har derfor foretaget en skønsmæssig opgørelse af dette salg. Tages der udgangspunkt i G2's regnskaber med angivelse af beløbsmæssig omsætning af OEM, kan den samlede andel af salget, der udgøres af OEM-licenser, beregnes til:

Regnskabsperiode	2005/06	2006/07
Omsætning i alt, G2	44.282	51.122
Andel af Client	11.013	12.690
Andel af Server and Tools	1.720	1.118
Andel af Information Worker/koncern Business Division	1.716	2.213
OEM I alt, G2	14.449	16.021
OEM andel af omsætningen i G2	32,63 %	31,34 %

I Selskabet udgør det registrerede salg af OEM-licenser henholdsvis 10 og 7 % af den samlede omsætning.

SKAT finder ikke belæg for at antage, at den forholdsmæssige andel af salget, der udgøres af OEM-licenser til slutbrugere i Danmark, afviger væsentligt fra den forholdsmæssige andel af salget, der udgøres af OEM-licenser, til slutbrugere i andre lande.

Den samlede omsætning af koncernens produkter til slutbrugere i Danmark er derfor – med udgangspunkt i en samlet skønnet OEM andel på henholdsvis 32 og 31 % – opgjort således:

Regnskabsperiode	2005/06 H1	2005/06 H2
Omsætning	146.280.249	205.209.139
OEM (Registreret salg er fordel forholds-mæssigt, da selskabet kun har oplyst årets salg)	14.761.627	20.708.337
Omsætning uden OEM	131.518.622	184.500.802
Ansæt OEM i %	32 %	32 %
Ansæt OEM omsætning	61.891.116	86.823.907
Ansæt omsætning	193.409.739	271.324.709
Kurs afregnet – gennemsnit	618,63	316,63
Omregnet omsætning i DKK	1.196.490.668	1.664.929.812
I alt 2005/06		2.861.420.480

Regnskabsperiode	2006/07 H1	2006/07 H2
Omsætning	170.497.428	225.260.470
OEM (Registreret salg er fordelt forholds-mæssigt, da selskabet kun har oplyst årets salg)	12.268.417	16.208.980
Omsætning uden OEM	158.229.011	209.051.490
Ansæt OEM i %	31 %	31 %
Ansæt OEM omsætning	71.088.396	93.921.684
Ansæt omsætning	229.317.407	302.973.174
Kurs afregnet – gennemsnit	586,65	559,5
Omregnet omsætning i DKK	1.345.290.568	1.695.134.909
I alt 2005/06		3.040.425.477

Beregnet yderligere kommissionsindtægt i Selskabet

For Marketingservice modtager Selskabet enten en kommission af det beløb G1 Ltd. har faktureret i Danmark, (25 % for omsætning under 25.000.000 USD, 20 % for omsætning mellem 25.000.000 USD og 50.000.000 USD, og 18 % for omsætning over 50.000.000 USD), eller en cost plus 15 % af de omkostninger Selskabet har haft ved markedsføringen – afhængigt af hvilket af de to beløb, der er størst.

Den yderligere kommissionsindtægt, som det skønsmæssigt opgjorte yderligere salg til danske slutbrugere medfører, har SKAT i overensstemmelse med MDA-aftalen opgjort således:

Beregning af kommission	2006 H1	2006 H2	
25 %	6.250.000	6.250.000	12.500.000
20 %	5.000.000	5.000.000	10.000.000
18 %	25.813.753	39.838.448	65.652.201
Ansæt kommission	37.063.753	51.088.448	88.152.200
Kurs afregnet gennemsnit	618,63	613,63	

	229.287.495	313.494.041	542.781.535
Modtaget kommission			429.737.957
Forhøjelse			113.043.578
Beregning af kommission	2007 H1	2007 H2	
25 %	6.250.000	6.250.000	12.500.000
20 %	5.000.000	5.000.000	10.000.000
18 %	32.277.133	45.535.171	77.812.305
Ansæt kommission	43.527.133	56.785.171	100.312.305
Kurs afregnet gennemsnit	586,65	559,5	
	255.351.927	317.713.034	573.064.961
Modtaget kommission			481.717.720
Forhøjelse			91.347.241

SKATs beregnede resultater sammenholdt med SKATs benchmark

I FY06 og FY07 er resultaterne af markedsføringsaktiviteterne i Selskabet – efter tillægget af den skønnede yderligere OEM omsætning og den heraf beregnede yderligere kommission – inden for range, både i henseende til Operating Margin og Berry Ratio.

Beregning på indkomster og udgifter der kan henføres til marketingservice i selskabet	2006	2007
G1 ltd. faktureret til selskabet	2.162.655.411	2.268.258.488
Salg af OEM-licenser til danske slutbrugere – via multinationale OEM-producenter	698.765.069	772.166.989
Samlet salg til danske slutbrugere	2.861.420.480	3.040.425.477
Anden indtægt	183.836.779	279.643.650
Ansæt samlet omsætning	3.045.257.259	3.320.069.127
Modtaget kommission	429.737.957	481.717.720
Ansæt yderligere kommission	113.043.578	91.347.241
Ansæt kommission	542.781.535	573.064.961
Udgifter	369.065.696	402.987.685
Resultat	173.715.839	170.077.276
H1 Operation Margin før tillæg af OEM omsætning og kommission	2,70	3,40
H1 Operation Margin efter tillæg af OEM omsætning og kommission	5,70	5,12
Nedre kvartil (jf. SKAT benchmark)	3,30	3,20
Median	3,94	3,69
Øvre kvartil	7,87	6,00
H1 Berry Ratio før tillæg af OEM omsætning og kommission	1,17	1,15
H1 Berry Ratio efter tillæg af OEM omsætning og kommission	1,47	1,42
Nedre kvartil (jf. SKATs benchmark)	1,46	1,35
Median	1,63	1,57
Øvre kvartil	1,94	1,81

Det er SKATs opfattelse, at aflønningen af Selskabet efter MDA-aftalen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis alt salg til danske slutbrugere indgår i grundlaget for kommissionsberegningen.

SKATs bemærkninger om transaktionsparterne, transaktionens modpart

SKAT har i afgørelsen vedrørende indkomstårene 2004 og 2005 anført, at der ikke kan angives en modpart i transaktionen.

Efter en nærmere gennemgang af kontraktgrundlaget er det SKATs opfattelse, at den rette modpart i transaktionen er G1 ltd.

Af indledningen til MDA-aftalen fremgår det, at

"G3 assigned all of its rights and obligations under that certain agreement to market G2's OEM products, dated as of January 1, 1998, and as amended (the "OEM agreement") to G1 ltd. on December 31, 2002."

Af MDA-aftalen fremgår det videre, at

"The role of the local subsidiary is to increase demand for and awareness of the Group products and services and to assist local channel partners (LARs, resellers and distributors) in the fulfillment of that demand.

(...)

"The Group Products" shall mean all products generally made available by G2 or its affiliates for distribution anywhere in the world, including but not limited to Retail, Online, New Business, Marketing programs, and OEM."

At Selskabet også er forpligtet til at markedsføre OEM-licenser, er ikke et resultat af SKATs fortolkning af aftalen, men fremgår derimod eksplicit af aftalens indhold.

Ligeledes fremgår det af aftalen, at Selskabet er forpligtet til at

"use its best efforts to further the interests of G1 LTD. and to maximize the markets for the Group Products in the Territory.

(...)

"Territory" shall mean Denmark, Faroe Islands, Greenland and Iceland."

G3 har altså ifølge indledningen til MDA-aftalen overført alle dets rettigheder og forpligtelser til at markedsføre koncernens OEM-produkter til G1 ltd. Denne forpligtelse, sammen med forpligtelsen til at markedsføre alle øvrige koncern produkter på det danske marked, er herefter overført til Selskabet, ved MDA-aftalen.

Det er derfor – ud fra en almindelig aftaleretlig fortolkning af MDA-aftalen – G1 ltd., der er forpligtet til at betale Selskabet for den udførte markedsføringsaktivitet på det danske marked, og derfor også G1 ltd., der er modpart i den transaktion, som korrigeres ved denne afgørelse.

Efter SKATs opfattelse er det ikke en forudsætning for vederlaget til Selskabet, at markedsføringen har været rettet mod de multinationale OEM producenter. OEM-producenterne har ikke nogen selvstændig interesse i at købe OEM-produkterne fra koncernen.

Uanset hvor god kontakten og markedsføringen er i forhold til OEM-producenterne, fører det ikke til mersalg af koncernens produkter, hvis ikke slutbrugerne efterspørger produkterne. Salget af OEM-licenserne genereres efter SKATs opfattelse helt åbenlyst ved at markedsføre produkterne overfor slutbrugerne.

At Selskabet intet har at gøre med indgåelse af licensaftaler med de multinationale OEM-producenter, er efter SKATs opfattelse uden nævneværdig betydning for den aflønning Selskabet skal have for markedsføring af koncernens produkter på det danske marked. Den aktivitet, der er forbundet med den løbende pleje af kontakterne på OEM området, er ifølge Selskabets egne oplysninger yderst begrænset. I Danmark er der kun 3 mænd ansat til pleje og servicering af OEM kontakterne (Named Accounts og System Builders). Dette skal ses i forhold til, at de danske OEM kontakter tilskrives ca. 12 % af den registrerede omsætning i Danmark.

Det er SKATs opfattelse, at der ved købet af en PC typisk er mulighed for at fra og tilvælge en række forskellige OEM-produkter. Der er også mulighed for at vælge mellem fulde versioner i stedet for OEM versioner. Disse valg træffes blandt andet på baggrund af den markedsføring, der har været af koncernens produkter. Efter SKATs opfattelse har markedsføringen af koncernens produkter på det danske marked derfor samme betydning for slutbrugeren hvad enten programmerne købes som præinstallerede OEM udgaver eller som selvstændige produkter fra hylden. Slutbrugeren kan ikke se forskel på markedsføringen af fulde licenser og OEM-licenser.

Selskabet har anført, at det af MDA-aftalen af 1. juli 2003 fremgår, at det er produkter til detailhandlen, som markedsføringen skal rettes mod. Det kan imidlertid ikke ses, hvor i aftalen denne afgrænsning af markedsførings indsatsen fremgår.

At markedsføringsindsatsen ikke kun er rettet mod detailhandlen fremgår også af Selskabets egen TP dokumentation, hvori følgende er oplyst:

“The role of the local subsidiary is to increase demand for and awareness of the Group products and services and to assist local channel partners (LARs, resellers and distributors) in the fulfillment of that demand. The local sales operations create local marketing materials, create and execute local marketing and advertising campaigns, undertake marketresearch, and review and advise on the local situation regarding piracy”

Selskabets opgave er ifølge beskrivelsen (1) at øge efterspørgsel efter koncernens produkter hos slutbrugeren og (2) at hjælpe forhandlere med at imødekomme denne efterspørgsel.

Det kan efter SKATs opfattelse ikke tillægges nogen betydning for aflønningen af Selskabet, hvem der indgår licensaftaler med multinationale OEM-producenter. Selskabet er ikke ansvarlig for indgåelse af kontrakter – hverken med multinationale OEM-producenter eller med danske forhandlere af koncernens produkter.

At Selskabet er kommissionær og har begrænset risiko, er der taget hensyn til ved udvælgelsen af sammenlignelige virksomheder i det udarbejdede benchmark.

SKAT har ved skønnet lagt til grund, at salget af OEM-licenser til slutbruger i Danmark ikke afviger væsentligt fra salget af OEM-licenser til slutbrugere i andre lande. Salget af OEM-licenser til danske slutbrugere er derfor skønsmæssigt opgjort til 30 % af det samlede salg af koncernens produkter i Danmark. Konsekvensen er derfor ikke, som anført af Selskabet, at Selskabet beskattes af markedsføringsvederlag for salg af OEM-licenser til brug i hele verden. Konsekvensen er blot, at der ved opgørelsen af grundlaget for beregningen af kommissionen indregnes et OEM-salg til danske slutbrugere svarende til 30 % af det samlede salg til dansk e-slutbrugere.

Den dominerende markedsposition, som koncernen i dag har, er ikke opnået og fastholdt uden markedsføring af produkterne. Den markedsføring af produkterne, som Selskabet er ansvarlig for på det danske marked, skal derfor naturligvis aflønnes.

At Selskabet skal have en modydelse for markedsføring af koncernens programmer i Danmark fører ikke – som anført af Selskabet – til dobbeltbeskatning. Det opgjorte vederlag for den markedsføringsydelse, der leveres af Selskabet, er ikke ydet (dubleret) af andre eller medregnet hos andre skattesubjekter – hverken i Danmark eller i udlandet.

Support vedrørende OEM-produkterne aflønnes separat fra markedsføringen, og har derfor ikke indflydelse på aflønning af markedsføringsfunktionen i Selskabet.

Systembyggernes forpligtelse til at påføre enheden et ægthedsbevis (koncern-mærkat) har efter SKATs opfattelse ikke stor værdi i henseende til markedsføringen af koncernens produkter over for slutbrugerne. Der er tale om et komplekst produkt, hvor slutbrugeren navnlig lægger vægt på bred information om produkternes egenskaber og funktioner. Efter SKATs opfattelse har Selskabet ikke dokumenteret eller sandsynliggjort, at de multinationale PC-producenter er hovedansvarlig for markedsføring af den software, der er installeret på de computere, som de sælger i Danmark.

Salgsorganisationen er ændret fra og med FY04 fra at være kanalorienteret, OEM versus detail, til at være forretningsorienteret. Ændringen er beskrevet i Statement of Facts and Industry Analysis Central Pipe (Europe, Middle East and Africa) FY04 s35:

“Beginning in FY03 and continuing in FY04, the Group made significant modifications to how P&L and headcount data is recorded by business organizations. In this regard the organization of P&L data is somewhat influx as the Company moves from a channel oriented view of its business.(...) Account managers are assigned to channel partners in both the OEM and Retail (distribution) channel as well as across business units. As a result of the different focuses there can be significant overlap between groups and groups may collaborate on key initiatives.”

Fra FY04 er der sket fælles markedsføring af de 2 kanaler, OEM og detail. Det betyder, at markedsføringen af pakkelicenser og OEM-licenser er sket samlet. Det er SKATs opfattelse, at Selskabet, som ansvarlig for markedsføringen af koncernens produkter i Danmark, skal aflønnes på baggrund af det totale salg af licenser på det danske marked.

Selv hvis G1 Ltd. ikke har ret til at sælge OEM licenser til de multinationale producenter, udelukker det ikke, at G1 LTD. kan forpligte et datterselskab til at markedsføre disse

produkter. Retten til at sælge produkter og retten til at markedsføre produkter er ikke nødvendigvis sammenfaldende.

Selskabets opfattelse

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at forhøjelserne ved den foretagne transfer pricing korrektion vedrørende markedsføringsindtægter bortfalder, således at Selskabets indkomst nedsættes med forhøjelserne for indkomstårene 2004-2007 på henholdsvis 36.747.046 kr., 66.486.487 kr., 113.043.578 kr. og 91.347.241kr.

SKATs bevisbyrde

SKAT skal for det første føre bevis for, at der af Selskabets markedsføringsaftale med G1 ltd. kan udledes en ret for Selskabet til vederlag for markedsføring af de styresystemer, som multinationale PC-producenter (MNA OEMs) køber af G4 i USA, og som indgår som en integreret del af de computere, som disse multinationale PC-producenter sælger i Danmark.

Selskabet har aldrig fortolket aftalen sådan eller ageret i henhold til sådan fortolkning. Fortolkningen er da, som nævnt, også bestridt som forkert af de amerikanske skattemyndigheder (IRS) under MA-proceduren med Danmark.

Sverige forsøgte ligeledes at lave en skønsmæssig forhøjelse baseret på OEM-salg til uafhængige PC-producenter baseret uden for EMEA, men afgørelsen blev underkendt af domstolene.

Koncernen er netop nu i fremskredne forhandlinger om en Advance Pricing Arrangement (APA), dvs. en forhåndsafale, mellem de irske og svenske skattemyndigheder. Spørgsmålet om OEM-salg til uafhængige PC-producenter baseret uden for EMEA er end ikke bragt op i den sammenhæng, selvom der findes en aftale, der svarer til Selskabets markedsføringsaftale med G1 ltd.

SKATs fortolkning støttes heller ikke af de faktiske forhold, jf. nedenfor. Hertil kommer, at der er over 700 ansatte i koncernens OEM-afdeling i Seattle, men blot mellem 5 og 7 personer i Danmark på årsbasis. De danske medarbejdere beskæftiger sig endvidere udelukkende sig med Named Account og System Builders ("selvbyggere").

SKAT kan ikke håndhæve en anden fortolkning end den, som Selskabet og koncernselskabet i øvrigt har haft af markedsføringsaftalen, som om SKAT var en kontraktpart, og på denne måde "skyde genvej" udenom de almindelige transfer pricing-principper.

Enhver forhøjelse skal tage udgangspunkt i den faktiske koncernstruktur og de enkelte skattesubjekters IP-rettigheder, forpligtelser, faktiske funktioner og risici. Det gør SKAT imidlertid ikke, hvilket også understreges af SKATs anbringende om, at der ud fra en ren formel fortolkning og helt løsrevet fra Selskabets forståelse, faktiske handlinger, faktiske funktioner og risici kan ske en beskatning af et skattepligtigt tilskud. Anbringendet er åbenbart forkert og uden nogen form for forankring i ligningslovens § 2 og gældende OECD transferpricing-principper.

Selv hvis Landsskatteretten mod forventning måtte være enig i SKATs fortolkning af markedsføringsaftalen, skal SKAT for det andet løfte bevisbyrden for, at de interne transaktioner ikke er foretaget på armslængde-vilkår.

Dette fremgik forudsætningsvis af forarbejderne til skattekontrolloven (LFF1997 98.1.84). Med lovforslaget blev der indført dokumentationskrav. Ved manglende opfyldelse af kravene kan SKAT skønsmæssigt fastsætte den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner. Dermed indførtes regler svarende til, hvad der gælder for så vidt angår en manglende opfyldelse af regnskabskravene i mindstekravsbekendtgørelsen.

Situationen er herefter i tilfælde af manglende dokumentation, at såfremt den skattepligtige er af den opfattelse, at ændringen er uberettiget, skal den skattepligtige godtgøre, at transaktionen er foretaget på armslængde-vilkår. Dette betyder, at bevisbyrden alt efter omstændighederne kan skifte mellem den skattepligtige og skattemyndighederne.

I andre situationer, dvs. situationer der ikke vedrører dokumentationskrav, er der derimod ikke ændret på bevisbyrdereglerne. Bevisbyrdereglerne for de kontrollerede transaktioner adskiller sig således ikke principielt fra andre tilfælde på skatterettens område. Særligt skal det fremhæves, at der ikke gælder nogen forhåndsformodning for, at transaktionerne ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængde-vilkåret, jf. ovennævnte forarbejder og cirkulære nr. 84 af 15. juni 1998 om transfer pricing-regler til de statslige og kommunale skattemyndigheder, punkt 4.4.

Dette medfører, at SKAT har bevisbyrden for, at betalingen ikke i den konkrete sammenhæng er et rimeligt udtryk for, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængde vilkår.

Indkomstforhøjelsen skal selvsagt ske med udgangspunkt i de faktiske transaktioner, faktiske funktioner og risici.

Denne bevisbyrde har SKAT ikke løftet. Betalingen til Selskabet er i den øvre halvdel af armslængdeintervallet for de aktiviteter, der udføres af datterselskaberne.

I det omfang kravene til sammenlignelighed er opfyldt, hvilket de ubestridt er, er alle resultaterne i intervallet således også på armslængdevilkår efter såvel dansk ret som OECDs retningslinjer, jf. Den juridiske vejledning afsnit C,D.11.4.8.3.3 (Brug af justeringer og intervaller).

Hertil kommer, at den påståede modydelse (markedsføringen) konkret og dokumenterbart ingen eller ringe værdi har for salget af styresystemer, som multinationale PC-producenter køber af G4 i USA.

Market Development Agreement-aftalen af 1. juli 2003

SKATs forhøjelse hviler på det grundliggende forkerte anbringende, at Selskabet er forpligtet til gennem markedsføring at fremme salget af både pakkelicenser og OEM-licenser til danske slutbrugere, uanset om dette salg sker gennem en dansk eller udenlandsk kanal.

Selskabet er ikke forpligtet til at markedsføre OEM-licenser, som G4 sælger til uafhængige udenlandske multinationale hardwareproducenter (MNAs), der er etableret uden for EMEA. Selskabet er heller ikke berettiget til honorering for markedsføring af OEM-licenser, som G4 sælger til uafhængige udenlandske multinationale hardwareproducenter (MNAs), der er etableret uden for EMEA. Dermed har Selskabet også fået den betaling, som det er berettiget til efter markedsføringsaftalen indgået med G1 Ltd. (G1 Ltd.), herunder 100 % refusion af alle afholdte udgifter.

Efter fast retspraksis tillægges aftalens ordlyd væsentlig betydning, jf. UfR 1994.228 H og UfR 1994.981 H.

Det fremgår allerede af aftalen, at den er indgået mellem Selskabet og G1 Ltd., der således er aftalens eneste parter, og som derfor alene er bundet af den. Om aftalen bemærkes endvidere, at aftalens parter ifølge første afsnit i præambelen begge er datterselskaber af G2. Aftalens parter er således søsterselskaber. Selskabet, der i aftalen benævnes "Subsidiary", opnår en ikke-eksklusiv ret til at markedsføre koncernens Products i Danmark, Færøerne, Grønland og Island, jf. afsnit 3.1. Selskabet forpligter sig tillige til at fremme G1 Ltd.s interesser og til at maksimere markedet for koncern Products i Danmark, Færøerne, Grønland og Island, jf. afsnit 3.2.1. koncernens Products er en altomfattende term for koncernens produkter og omhandler også OEM.

Forpligtelsen til at maksimere markedet for koncern Products skal naturligvis ses i lyset af, at det er en aftale indgået med G1 Ltd. alene med henblik på at fremme G1 Ltd.'s interesser. Det er således alene G1 Ltd. og Selskabet, der er parter i aftalen, og G1 Ltd. handler alene på egne vegne inden for rækkevidden af sine egne rettigheder og beføjelser.

G1 Ltd. har udelukkende markedsføringsrettighederne vedrørende Named Accounts og System Builders. G1 Ltd. har derimod ingen rettigheder eller forpligtelser i forhold til MNA OEMs, eftersom disse rettigheder udelukkende ejes af G4 i USA, jf. nedenfor.

Selskabets markedsføringsforpligtelse ifølge Market Development Agreement-aftalen (MDA-aftalen) vedrører således ikke MNA OEM-licenser, som G4 sælger til internationale PC-producenter, som så efterfølgende integrerer softwaren i deres egne produkter og sælger dem i Danmark.

Det fremgår endvidere af aftalens afsnit om betaling ("Remuneration"), at aftalen vedrørende markedsføring angår salg foretaget af G1 Ltd., jf. afsnit 6.2. Betalingen er således knyttet op på (i) "commission rates on amounts invoiced by G1 LTD. within the Territory", dvs. i forhold til det af aftalen omhandlede salg, jf. afsnit 6.2.1.

G1 Ltd. har ingen rettigheder i forhold til MNA OEMs og heller ingen relevant afledt omsætning. Betalingsklausulen understøtter således også, at aftalen mellem G1 Ltd. og Selskabet intet har at gøre med salget af de styresystemer (OEM-licenser) til MNA OEMs, der danner grundlag for SKATs forhøjelse. Tværtimod køber de uafhængige PC-producenter som G48, G29, G47 m.fl. (MNA OEMs), der alle er baseret uden for EMEA, således styresystemer til deres computere direkte af G4 i USA. Dette er ubestridt. Sådanne salg indgår derfor selvsagt heller ikke i beregningsgrundlaget for betalingen fra G1 Ltd. til Selskabet.

Ingen tredjepart ville betale for markedsføring af salg, tredjeparten hverken foretog eller var berettiget til. Det er ikke desto mindre det, SKATs fortolkning indebærer, hvilket yderligere viser afgørelsens irrationelle karakter.

Alternativt udgør betalingen en omkostningsdækning på 115 % af "actual expenses, less revenues, incurred in connection with its duties as defined in Article 3 ... provided, further, such expenses are not already ... covered in another agreement between Subsidiary and G2 or any other G2 affiliate", jf. Market Development Agreement-aftalen afsnit 6.2.2.

Ud fra en naturlig forståelse vedrører bestemmelserne i afsnit 6.2.1 og 6.2.2 de samme ydelser, og med afsnit 6.2.2 tager parterne blot højde for den situation, at beløb, der faktureres af G1 Ltd. (G1 LTD.), giver en passende (markeds-mæssig) betaling.

"The greater of"-metoden skal sikre en nedre grænse, hvorefter betalingen til Selskabet aldrig falder uden for den øvre halvdel af armslængde intervallet.

For så vidt angår de faktiske udgifter bemærkes, at de ikke er anvendt på markedsføring af præinstallerede OEM-licenser over for multinationale PC-producenter (MNAs). De er heller ikke anvendt på markedsføring af præinstallerede OEM-licenser over for danske slutbrugere, da Selskabet og G1 Ltd. (G1 LTD.) på intet tidspunkt har fortolket aftalen, sådan som SKAT udlægger den, jf. nedenfor.

G1 Ltd.s OEM-rettigheder og forpligtelser

I det følgende gennemgås og dokumenteres omfanget af G1 Ltd.s rettigheder og forpligtelser i forhold til Selskabet og i forhold til G4 (tidligere benævnt G3).

G4 i USA har overført rettighederne til OEM-licenser, der sælges til "Named Accounts" og "System Builders", til G1 Ltd. via en cost sharing-aftale. G1 Ltd. kompenseres ikke for markedsføring vedrørende MNA OEMs og der er heller ikke en markedsføringspligt i den henseende.

Market Development Agreement-aftalen og dens forhistorie

Fra Selskabets stiftelse og indtil ændringen af koncernens EMEA forretningsmodel i 1994 var Selskabet oprindeligt kommissionær (commission agent) for G27, jf. Inter Company Agreement mellem G27 og H1 med ikrafttrædelse den 1. juli 1991. Indtil maj 1994 fungerede forskellige koncern-datterselskaber som distributører, som købte varer fra G28's filial med henblik på videresalg. Der var syv datterselskaber, som hver især drev et lager (i UK, Holland, Tyskland, Frankrig, Italien, Sverige og Spanien), og som hver især solgte til de samme pan-EMEA kunder afhængigt af hvilken sprog-version, kunden ønskede at købe. De øvrige koncern-datterselskaber, herunder Selskabet, opererede som kommissionærer (commission agents) for en af de syv distributører. I 1994 blev al distribution af koncern-produkter i EMEA samlet i Irland. Ændringen gav en forenklet logistik og faktureringsstruktur, som kunderne efterspurgte, herunder skulle der kun afsendes og faktureres fra en juridisk enhed. Ændringen blev samtidig den forretningsmæssige årsag til at overgå til kommissionærmodellen for alle koncern-datterselskaber, både inden for EMEA og i resten af verden. Det bemærkes, at Selskabet var en undtagelse til indførelsen af kommissionærmodellen. Selskabet havde nemlig opereret som kommissionær (commission agent) allerede fra Selskabets inkorporering.

Den ændring, Selskabet oplevede i 1994, var således skiftet fra at være kommissionær for G27 til at være kommissionær for G1 ltd.

Af Inter Company Agreement mellem det hollandske selskab G28 og selskabet af 9. maj 1994 første afsnit fremgår, at G28 havde sin hovedvirksomhed i Irland via en irsk filial. G28's hovedvirksomhed i Irland blev drevet via en irsk filial fra 1985 1994. G28 indskød filialen i det nyoprettede datterselskab G1 ltd. i 1998.

Inter Company Agreement mellem det hollandske selskab G28 og Selskabet blev i den forbindelse overført til G1 ltd., jf. brev af 1. april 1998.

Pr. 31. december 1998 blev Inter Company Agreement mellem det hollandske selskab G28 og Selskabet opsagt, jf. brev af 1. december 1998 til Selskabet.

Med ikrafttræden den 1. januar 1999 indgik G1 ltd. og Selskabet en Market Development Agreement. I januar 1999 havde G1 ltd. endnu ikke fået nogen OEM-rettigheder. Aftalen, der trådte i kraft den 1. januar 1999, vedrørte kun detailhandel.

Som uddybet og dokumenteret nedenfor fik G1 ltd. senere OEM-rettighederne til Named Accounts og System Builders. Rettighederne til MNA OEMs forblev hos G3 (senere kaldet G4) i USA.

Amendment No. 1 til aftalen, dateret den 1. juli 2001, tilføjede en "New Business"-kategori til aftalen vedrørende bl.a. "electronic commerce, subscription models and online services" og afspejler etableringen af disse nye forretningsmodeller.

Aftalen med ændringen blev afløst af Market Development Agreementaftalen med ikrafttræden den 1. juli 2003. Denne aftale afspejler for første gang tilføjelsen af Named Accounts og Systems Builders OEM-produktkategorien til G1 ltd.'s provisionsbase. Af den fjerde betragtning i aftalen fremgår: "G3 assigned all its rights and obligations under that certain agreement". Aftalen, der henvises til, er den OEM "Cost Share"-aftale, der uddybes nedenfor.

I koncernen er det underforstået, at dette kun henviser til den lille del af OEM, der udgøres af "System Builders" og det mellemliggende lag kaldet Named Accounts, som typisk udgøres af sælgere i deres etableringsland. Dette faktum var almindelig viden inden for koncernen, så det blev ikke anset for nødvendigt at medtage en specifik henvisning til dette punkt i definitionen af "OEM" på side 2 i aftalen.

Betragtningen blev medtaget for at reflektere "Cost Share"-aftalen vedrørende System Builders og Named Accounts, der uddybes nedenfor.

Parent Subsidiary-aftaler

Den primære koncerninterne aftale mellem G2 og dets datterselskaber er Parent Subsidiary Agreement (PSA). PSA-aftalen er en standardaftale indgået med alle datterselskaber verden over. Vilklårene i PSA-aftalen er også nøjagtig de samme overalt.

Hovedformålet med Parent Subsidiary Agreement er at give de forskellige datterselskaber ret til at bruge koncernens varemærker og handelsbetegnelser i deres dag-til-dag forretning.

I Parent Subsidiary Agreement af 1. juli 1991 mellem G2 og Selskabet er der omtale af Retail Products, men ikke af OEM.

Parent Subsidiary Agreement af 1. juli 1995 mellem G2 og Selskabet er ligeledes en standardkontrakt. Det nye ved denne aftale er afsnit III "...OEM Products". Følgende fremgår af afsnit 3.1.b:

"If any customer in the OEM Territory places an order for the licensing of Group OEM Products directly with G2, then Subsidiary shall be credited with the order or license for purposes of Section 3.4."

I afsnit 3.4 refereres til vederlag for sådanne tjenester, som blev fastsat til 15 % af eventuelle royalties betalt af en OEM i Danmark, Færøerne, Grønland eller Island til G2 for licensering.

Vederlagsaftalen blev med virkning primo februar 1997 ændret til 10 %, jf. brev af 2. december 1996 og Schedule A.

Ændring af Schedule A til Parent Subsidiary Agreement aftalen fra 1995 trådte i kraft den 1. januar 1999, jf. også brev af 1. november 1998. Med dokumentet blev samtlige referencer til OEM slettet fra Parent Subsidiary Agreement-aftalen. En lignende ændring blev lavet i alle andre Parent Subsidiary Agreement-aftaler, der gjaldt på daværende tidspunkt.

Parent Subsidiary Agreement med ikrafttræden den 1. juli 2000 er den seneste version af standardaftalen. Der er ingen omtale af OEM, men ellers er aftalen i øvrigt i overensstemmelse med tidligere aftaler for så vidt angår tildelingen af rettigheder.

Den største ændring i Amended and Restated Parent Subsidiary Agreement med ikrafttræden den 1. juli 2003 vedrører ejerskab af IP-rettigheder som et resultat af R&D-aktiviteter, som datterselskaberne fra tid til anden måtte indgå i. Ellers er aftalen i hovedsagen materielt lig tidligere versioner.

Cost Share and Buy In-aftaler

Koncernen har indgået adskillige omkostningsfordelingsaftaler med irske koncernforbundne selskaber med henblik på at overføre de økonomiske rettigheder vedrørende Retail (detailhandel), OEM (Named Accounts og System Builders) og Online (primært "search" og "display" reklameforretning). Samtlige aftaler er godkendt af de amerikanske og irske skattemyndigheder.

Af "License Agreement" med ikrafttrædelse den 1. januar 2003 mellem G3 (100 % ejet af G2) og datterselskabet G5, begge amerikanske selskaber, fremgår af første betragtning, at G3 har salgs- og distributionsretten til koncernens OEM-produkter som defineret i aftalen på verdensplan. Det fremgår af anden betragtning, at EMEA Licensing LLC ønsker en ret, der omfatter distribution og salg af "OEM Products within the EMEA Territory". Det fremgår videre af tredje betragtning, at G3 er villig til at afgive en eksklusiv brugsret til EMEA Licensing LLC vedrørende sådan distribution og salg "within the EMEA Territory solely in accordance with the terms and conditions, and subject to the limitations and restrictions, set forth in this Agreement".

Fra aftalens afsnit 1.9, der definerer "EMEA Territory OEM", citeres:

"shall mean an OEM that is resident in the EMEA Territory, including OEMs resident in the EMEA Territory classified by G3 and G5 as within the System Builder Channel or within the Named Accounts channel, but excluding multinational OEMs that sell within the EMEA Territory but that are not resident in the EMEA Territory".

Aftalen omfatter således helt åbenbart ikke rettigheder vedrørende MNA OEMs, som altså fortsat tilhører G3 i USA. De eneste rettigheder, der er overført til G5, vedrører System Builders og Named Accounts i EMEA. G5 har så indgået en Technology License

Agreement med koncernens datterselskab G6 LTD. med ikrafttrædelse den 1. januar 2003. Fra aftalen citeres:

"WHEREAS, G5 and G6 LTD. are both affiliated with G2, a corporation organized under the laws of the State of Washington, U.S.A. ("G2"); and

WHEREAS, G5 is the exclusive authorized licensee of the G2 to reproduce and distribute certain technology, intellectual property rights and confidential information relating to the research, development, manufacture, marketing, distribution and sale of the OEM Products, as defines herein;

(...)

WHEREAS, G6 LTD. wishes to license the right to such technology, intellectual property rights and confidential information in the research, development, manufacture, marketing, reproduction, distribution and sale of the OEM Products within the G6 LTD. Territory in accordance with Treas. Reg. 1.482-7(g); and

WHEREAS, G5 is willing to grant to G6 LTD. a non-exclusive right to utilize such technology, intellectual property rights and confidential information solely in accordance with the terms and conditions, and subject to the limitations and restrictions, set forth in this Agreement.

(...)

"G6 Ltd. Territory OEM" shall mean an OEM that is resident in the G6 Ltd. Territory, including OEMs resident in the G6 Ltd. Territory classified by G5 and G6 Ltd. as within the System Builder channel or within the Named Accounts channel."

Det fremgår fuldstændigt klart, at aftalen udelukkende vedrører segmenterne System Builder og Named Accounts.

Af Amended and Restated Technology License Agreement, indgået mellem G5 og G6 Ltd. den 1. juli 2003, fremgår af afsnit 1.9 (vedrørende "G6 LTD. Territory OEM"):

"G6 Ltd. Territory OEM" shall mean an OEM that is resident in the G6 Ltd. Territory, including OEMs resident in the G6 Ltd. Territory classified by G5 and G6 Ltd. as within the System Builder channel or within the Named Accounts channel."

Formuleringen svarer til formuleringen i den oprindelige Technology License Agreement. Med Technology License Agreement af 1. januar 2003 udsteder G6 Ltd. underlicens til G1 Ltd.

Definitionen af "G6 Ltd. Territory OEM" er en smule anderledes i forhold til de øvrige aftaler, jf. afsnit 1.8-1.9:

"1.8 "G6 Ltd. Territory" shall mean and include the countries of the Europe, Middle East and Africaregions.

1.9 "G6 Ltd. Territory OEM" shall mean an OEM that is resident in the G6 Ltd. Territory, including OEMs resident in the G6 Ltd. Territory classified by G6 Ltd. and G1 Ltd. as within the System Builder channel or within the Named Accounts channel, but excluding multinational OEMs that sell within the G6 Ltd. Territory but that are not resident in the G6 Ltd. Territory."

Der er tale om underlicensering af rettighederne i henhold til Amended and Restated Technology License Agreement indgået mellem G5 og G6 Ltd. den 1. juli 2003.

I den fjerde betragtning i Market Development Agreement-aftalen henvises til en "OEM agreement". Henvisningen er til Technology License Agreement-aftalen mellem G6 Ltd. og G1 Ltd. G6 Ltd's rettigheder i henhold til aftalen er rettigheder, som G3's oprindeligt havde.

Som det fremgår af den for fortolkningen af Market Development Agreement-aftalen relevante række af aftaler, er alene rettighederne til Named Accounts og System Builders effektivt overført til G1 Ltd.

SKAT har anført, at der forekommer at være enighed om, at Selskabet skal honoreres, såfremt en MNA OEM hjemmehørende i EMEA foretager et salg til danske slutbrugere, samt at salgsinformationer rapporteres til koncernen. Det er Selskabet enig i.

Som nævnt er samtlige de multinationale PC-producenter etableret uden for Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA), nemlig i USA (G29, G49), Kina (G48) eller Japan (f.eks. G46 og G47), bortset fra G44 GmbH, der var hjemmehørende i EMEA, men ikke længere eksisterer. Selskabet bestrider derfor også, at de øvrige selskaber (G29, G47, G48, G49 etc.) på nogen måde er hjemmehørende i EMEA i den forstand, som dette er defineret i aftalerne. G29 er eksempelvis hjemmehørende i USA.

Det bemærkes for god ordens skyld, at samtlige aftaler allerede har været genstand for en amerikansk skatterevision vedrørende G2 og datterselskaber for indkomstårene 2000-2003. De amerikanske skattemyndigheder (US IRS) havde ingen indvendinger mod ensidige problemer med at forstå logikken i aftalerne.

Der er fremlagt kopi af fakturaer udstedt til G29 vedrørende OEM-salget i de omtvistede indkomstår samt kopi af kontrakter indgået mellem G4 i USA og G29 i de omtvistede indkomstår vedrørende OEM-salget i disse indkomstår. Der er alene fremlagt dette eksempel, da samtlige kontrakter indgået i USA med MNA OEMser på vilkår identiske med aftalen med G29. Dette er et krav efter United States Department of Justice "consent decree". Som det også fremgår, er G29 hjemmehørende i USA, kontrakterne om styresystemer er indgået i USA, og der består ikke nogen forpligtelse for G4 til at markedsføre præinstallerede styresystemer over for G29's kunder i Danmark. Hverken

Selskabet eller andre selskaber i koncernen foretager derfor "konkurrerende" markedsføringsiltag i Danmark.

Delsammenfatning

Sammenfattende har Selskabet således dokumenteret, at G4 (tidligere benævnt G3) i USA alene har overført rettighederne til OEM-licenser, der sælges til Named Accounts og System Builders, til G1 Ltd. samt én enkelt MNA OEM, som var baseret i EMEA (G44 GmbH).

Rettighederne til OEM-licenser, der sælges til multinationale PC-producenter (MNA OEMs) og præinstalleret i deres computere tilhører således fortsat uden nogen form for indskrænkning G4 i USA.

SKAT har anført, at det ikke kan udelukkes, at G1 Ltd. alligevel kompenseres for markedsføringen af G2's produkter. SKAT kan ikke anlægge sådant standpunkt med den virkning, at Selskabet skal tilbage vise den blotte mulighed eller andre ikke-funderede udsagn og hypotetiske muligheder. Selskabet kan ikke pålægges at dokumentere, at noget ikke findes, og SKAT har intet anført til støtte for sin hypotese.

Ikke desto mindre har Selskabet fremlagt samtlige aftaler mellem G1 Ltd. og G2. Det er dermed også dokumenteret, uanset der ikke er krav herom, at G1 Ltd. heller ikke kompenseres for markedsføring vedrørende MNA OEMs, og dermed at der heller ikke er en markedsføringspligt i den henseende.

Aftaleparternes fortolkning og handlemåde

Market Development Agreements parter, dvs. Selskabet og G1 Ltd., har konsekvent fortolket og efterlevet aftalen således, at den alene omhandler Named Accounts og System Builders.

Parternes fælles fortolkning skal efter fast praksis lægges til grund, jf. UfR 1974.783 V, UfR 1985.14 H, UfR 1987.636 H og UfR 2003.23 H.

Dette gælder også, hvis Landsskatteretten mod forventning måtte finde, at SKATs fortolkning af aftalen skal lægges til grund. Navnlige parternes mening kendeligt været en anden, jf. UfR 2000.656 H og UfR 2001.339H.

Som konsekvens af aftaleparternes fælles fortolkning har Selskabet heller ikke på noget tidspunkt over for danske slutbrugere markedsført OEM-licenser, der er præinstalleret i computere produceret og solgt af multinationale PC-producenter.

Markedsføringsaktiviteterne i forhold til OEM-salg er udelukkende rettet mod Named Account og System Builders ("selvbyggere"), der typisk designer PC'er ud fra individuelle kundeønsker. Selskabets aktiviteter i forhold til disse kundegrupper, som aftager OEM-licenser, består hovedsageligt i at formidle kontakten til G1 Ltd., der så indgår kontrakt med PC-producenten.

Selskabets øvrige marketingaktiviteter består hovedsageligt i at yde uddannelse og træning i programmerne til uafhængige partnere og deres ansatte, dvs. til de forhandlere

af "programpakker", som står for salget af programmerne til slutbrugerne. Som nævnt sælges der ikke OEM-licens-versioner i almindelig detailhandel.

Aftaleparternes fortolkning er således også bekræftet ved parternes faktiske handlemåde.

Aftaleparternes fortolkning er også klart understøttet af de konkrete koncernforhold, herunder især at det er G4 i USA, der sælger softwaren til de multinationale PC-producenter, samt af Selskabets faktiske markedsføring.

Hertil kommer, at G4 betaler de multinationale PC-producenter direkte for markedsføring. Til illustration er fremlagt kopi af "Cooperative Market Development Agreement" indgået mellem G4 og G29. koncernen yder i henhold til aftalen G29 forskellige rabatter for at udføre visse typer marketingaktiviteter. G1 Ltd. har derimod ingen rettigheder i forhold til MNA OEMs. Disse rettigheder tilkommer G4, og alle tiltag med henblik på at sælge softwaren til de multinationale PC-producenter foregår således i USA. G1 Ltd. har heller ingen forpligtelser i den henseende. Af samme grund betaler G4 i USA heller ikke G1 Ltd. for markedsføring af softwaren.

Det kan således heller ikke udledes af aftaleforholdet mellem G4 i USA og G1 Ltd., at Selskabet har ret til betaling for markedsføring af OEM-licenser, der er præinstalleret i multinationale PC-producenters computere, som sælges i Danmark.

Der er heller ikke holdepunkter i ligningslovens § 2 eller bestemmelsens forarbejder (LFF1997-98.2. 101) for at bortse fra denne faktiske selskabsstruktur eller opdeling af rettigheder. Tværtimod forudsætter loven efter forarbejderne, at interesseforbundne parter kan indgå aftaler eller foretage andre dispositioner på tilsvarende vis som alle andre, men at "skattemyndighederne har adgang til at korrigere priser og vilkår, såfremt disse ikke svarer til, hvad uafhængige parter ville have fastsat i en lignende situation" (LFF1997-98.2.101).

Med udgangspunkt i en lignende situation kan skattemyndighederne således udelukkende foretage korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter, "når en transaktion ikke er i overensstemmelse med, hvad der ville være opnåeligt mellem uafhængige parter", jf. UfR 2012.1642 H (**SKM2012.92.HR**). Det følger af samme højesteretsdom, at korrektionsadgangen omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskattningen. Der skal således tages udgangspunkt i de faktiske kontrollerede transaktioner og markedsmæssigheden af de konkrete økonomiske elementer og øvrige vilkår, og SKAT kan ikke sætte andre transaktioner i stedet for de faktiske.

SKATs øvrige anbringender

G31

SKAT har anført, at G30, som ejes af G31 i Norge hører ind under det, G1 Ltd. har rettigheder til, og at det må antages, at G1 Ltd. har opnået en indkomst ved at sælge OEM-licenser til G31.

SKATs kvalifikation af salget er forkert. Salget til G31 er omfattet af G1 Ltd's rettigheder, da G31 er en Named Account, og G1 Ltd. har ubestridt opnået indkomst ved at sælge til licenser til G31. Salget til G31 er sket til G31, som er et norsk selskab, og betaling for

salget skal derfor også korrekt ske i Norge, hvor markedsføringsaktiviteterne rettet mod G31 netop finder sted.

Der er i øvrigt først registreret salg fra G1 ltd. til G31 i Norge i 2008, dvs. efter de indkomstår sagen drejer sig om.

Når software sælges til et selskab i Norge, vil den således indgå i G1 ltd.s betaling for markedsføringen til G32 i Norge, uanset der efterfølgende måtte ske et forbrugersalg i Danmark. G1 ltd. følger således kun det første salg til sine kunder, men ikke salg som en distributør eventuelt laver til sine kunder efterfølgende. G1 ltd. har slet ingen kontraktlige rettigheder til at få oplysninger af sine kunder om videresalgene.

SKATs koncernbetragtning

SKAT har anført, at Selskabet har overset, at Selskabet ikke er en uafhængig tredjemand.

Hertil bemærkes, at G1 ltd.s betaling for markedsføringsydelser i Danmark vedrører nogle klart fastlagte og på forhånd definerede salg til danske distributører og forhandlere, men ikke G4's salg i USA til G29, G49 m.fl. (MNAs), eller deres slutbrugere i Danmark.

Den relevante transaktion (Market Development Agreement-aftalen) mellem Selskabet og G1 ltd., der som nævnt helt åbenbart forudsættes accepteret i ligningslovens forarbejder, indeholder således ingen ydelser rettet mod de OEM-licenser, som multinationale PC-producenter (MNAs) køber af G4 i USA.

Market Development Agreement-aftalen er ikke engang rettet mod forbrugere, der køber almindelige computere, men mod distributører og forhandlere, der i sidste ende sælger koncern-produkter. SKATs anbringende og logik hviler tilsyneladende på den forudsætning, at hver gang en helt almindelig forbruger køber en helt almindelig computer med præinstalleret software, så er det en direkte konsekvens af Selskabets markedsføringsaktiviteter rettet mod danske distributører og forhandlere.

SKATs anbringende og logik hviler tilsyneladende ydermere på den forudsætning, at markedsføringen resulterer i en efterspørgsel, der er afgørende for hvert eneste OEM salg, som G4 i USA har til MNA OEMs uden for EMEA.

Forudsætningerne og dermed SKATs anbringende bestrides, og er faktisk forkert og i enhver henseende udokumenteret.

Navnlig er computere et sammensat produkt, der består af mange forskellige komponenter (videochips, hukommelseschips, harddrives mv.), hvoraf styresystemet kun udgør en af mange delkomponenter. Computere sælges stort set ikke uden styresystemer til almindelige forbrugere. Valget om at købe et styresystem til computere, der skibes til Danmark, er således truffet længe før computerne nogensinde sælges på det danske marked.

Markedsføring som hjemmelsgrundlag

SKAT har anført, at Selskabets markedsføringsaktiviteter er kommet det ultimative moderselskab, G2 til gode.

SKAT kan ikke med hjemmel i ligningsloven anlægge en slags altomfattende koncernbetragtning og "se igennem" koncernstrukturen og foretage en forhøjelse af Selskabets indkomst ud fra en betragtning om, at Selskabets aktiviteter (også) har effekt et eller andet sted i koncernen eller kommer koncernen til gode generelt.

SKATs tilgang til støtte for forhøjelsen finder heller ikke støtte i OECD's transfer pricing-principper, som har samme retskildeværdi som andre lovforarbejder, jf. lovforslag nr. L 84 af 14/11 1987 og lovforslag nr. L 101 af 2/6 1998. Det følger navnlig af artikel 9(1) i OECD's modeloverenskomst, at der i transfer pricing-sager tages udgangspunkt i "vilkår", og enhver vilkårsændring må nødvendigvis vedrøre en konkret transaktion.

SKAT har gjort gældende, at det er umuligt at afgrænse markedsføringen af koncernens produkter på det danske marked til enkelte licenstyper af samme program. Da markedsføringen ifølge SKAT har "virkning" på salget af programmerne, uanset den licenstype slutbrugeren køber, har SKAT medregnet alt salg i grundlaget for beregningen.

Anbringendet bestrides. For det første er der ikke hjemmel til at beskatte en markedsføringseffekt som sådan, men alene priser og vilkår i forbindelse med konkrete transaktioner mellem koncernforbundne selskaber. For det andet er den påståede effekt under alle omstændigheder i enhver henseende udokumenteret. For det tredje var det dengang reelt ikke muligt at købe en almindelig computer uden software, hvis man gik til de store kæder i Danmark. Dette fremgår af en undersøgelse lavet af medierne i 2008. For det fjerde er Danmark et lille marked, og de multinationale PC-producenter orienterer sig om forbrugsmønstre på langt større markeder, som så er retningsgivende for producenternes køb af software og herunder, om de tilbyder slutbrugerne reelle valgmuligheder i Danmark (hvilket ikke har været tilfældet). I 2008 havde koncernen en dominerende rolle på de større markeder, og G32 forsøg på at sælge computere med det alternative styresystem XXX blev skrinlagt i USA på grund af manglende efterspørgsel. Dette fremgår af en artikel fra ...2.dk i 2008 i forlængelse af mediernes artikel. I 2008 havde G29 således slet ikke overvejet at udskifte produktet som et fast element i sine PC'er. Det var kun G29's erhvervsrettede PC-serier, der kunne købes uden produktet, ved at kunden ringede til G29 og bestilte. I G29's webbutik var det nemlig ikke muligt at købe computere uden operativsystem, fordi firmaet vil sikre sig, at ingen kunder ved en fejl kom til at købe en computer, der ikke var klar til brug.

Også af denne grund er det forkert, at Selskabets markedsføring har betydning for kundens valg, herunder til- og fravalget af operativsystemer.

G29's beslutning om at integrere produktet sker i G29's hovedkvarter i USA, og størstedelen af G4's markedsføringsaktiviteter over for multinationale PC-producenter finder derfor også sted i USA, hvilket også bekræftes ved det relative antal af personale, der beskæftiger sig hermed.

Det kan bekræftes, at man i de omtvistede indkomstår kunne købe en ny computer uden præinstalleret operativsystem. Fra "Koncernens Desktop Operating System License Agreement for OEM Customers" (standardaftalen med de multinationale PC-producenter (MNA OEMs) citeres:

"If the Customer does not intend to include a Group operating system products with a New System, the Customer does not need to notify the Group at any time of the creation,

use or sale of any such New System, nor does it need to take any particular steps to market or advertise the New System”.

Det citerede aftalevilkår blev implementeret som en del af omtalte ”consent decree” af november 2002 med United States Department of Justice. I punkt 3 ”Prohibited Conduct” anføres specifikt, at koncernen skal tillade alle PC-producenter at sælge deres produkter uden pligt til at installere produktet.

Efter Selskabets opfattelse er det reelt kun IT-professionelle, der vil foretage et sådant valg, da det er kompliceret for en almindelig forbruger at installere et styresystem på en ”nøgen” computer. Det fremgår af undersøgelsen fra ... nævnt ovenfor, at der alene var én mulighed for at købe en computer uden styresystem – i G34, der så vidt vides havde 3 egne butikker, en i Y1, en i Y3 og en i Y2. G34 gik konkurs i november 2009. En Y4-by specialbutik udgør ikke et generelt alternativ for danske forbrugere, og der er under alle omstændigheder tale om forskellige typer af forbrugere.

De multinationale PC-producenter (MNA OEMs) var heller ikke forpligtet til at installere netop koncernens styresystemer eller et styresystem overhovedet.

Praksis i andre lande

Det underliggende aftalegrundlag for Förvaltningsrätten i Stockholm er identisk med det, denne sag handler om, jf. den fremlagte Second Amended and Restated Market Development Agreement af 1. juli 2003.

Det er derfor relevant at fremhæve, at Förvaltningsrätten i Stockholms dom end ikke prøver, om der består en kontraktlig ret for G27 til at modtage betaling for markedsføringen. De svenske skattemyndigheder har åbenbart ikke anset det for at være korrekt og dermed et gangbart anbringende for en skønsmæssig forhøjelse af G27's indkomst. Skattemyndighederne i Sverige udpegede derimod G4 i USA som transaktionens rette modpart.

Det er endvidere relevant at fremhæve, at den svenske dom vedrører spørgsmålet om, hvorvidt markedsføringsaktiviteter i Sverige har en effekt på salg af styresystemer, som multinationale PC-producenter (MNA OEMs) køber af G4 i USA.

De styresystemer, som SKATs forhøjelser beror på, er ligeledes solgt af G4 i USA til multinationale PC-producenter (MNA OEMs), og computerproducenterne er ligeledes etableret uden for Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA).

SKAT er af den opfattelse, at Selskabets markedsføring i Danmark frembringer efterspørgsel af præinstallerede produkterne, og at denne efterspørgsel udmønter sig i, at de multinationale PC-producenter etableret uden for EMEA køber OEM-licenser fra G4 i USA.

En sådan effekt er ifølge Förvaltningsrätten i Stockholm usandsynlig og berettiger ikke en armslængde-korrektion efter svensk ret.

Sverige har tilsluttet sig OECDs retningslinjer, som der også henvises til i de relevante svenske lovforarbejder og retspraksis.

Til Selskabets oplysning om, at de irske og engelske myndigheder heller ikke har anlagt en fortolkning som SKATs, har SKAT anført, at de irske skattemyndigheder ikke har haft nogen økonomisk interesse i at gå ind i den samme diskussion som SKAT.

Skattesatserne hører under Irlands suveræne kompetence på samme måde som i Danmark og har intet at gøre med transfer pricing, der vedrører priser og vilkår for transaktioner mellem to interesseforbundne skattesubjekter. I forhold til Danmark specifikt følger det af de almindelige skatteretlige principper indeholdt i statsskattelovens §§ 4 -6, at ethvert skattesubjekt udelukkende skal beskattes af sine egne indtægter.

Betragtninger om de irske skattemyndigheders økonomiske interesser vedrører ikke Selskabets konkrete kontraktforhold og er således uden nogen form for relevans for denne sag. Det gælder også efter OECD's retningslinjer, jf. forarbejderne til ligningslovens § 2 (LFF1997-98.2.101). Retningslinjer som Irland altså også følger.

Det savner også mening, når SKAT i denne sag inddrager en rapport, som gør gældende og kritiserer, at overskud, der skabes i USA, placeres og beskattes uden for USA.

Det af SKAT udøvede skøn

Selv hvis der kunne udledes nogen ret til betaling for markedsføring af licenser, der er præinstalleret i multinationale PC-producenters computere, over for danske forbrugere, har SKAT ikke løftet bevisbyrden for, at den skønsmæssige forhøjelse i den konkrete sammenhæng er et rimeligt udtryk for, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængde-vilkår.

Hertil kommer, at skønnet er åbenbart urimeligt og hviler på et forkert grundlag.

Selskabet har dermed også løftet bevisbyrden for, at skønnet bør tilsidesættes efter den strengere (og konkret slet ikke gældende) bevisnorm, der gælder i tilfælde af manglende dokumentation, jf. **SKM2011.209.HR**, **SKM2009.37.HR** og UfR 2005.658/2H (**SKM2005.5.HR**).

Det udøvede skøn er åbenbart urimeligt af flere selvstændige grunde og tillige, når disse grunde ses i sammenhæng.

For det første har SKAT introduceret et princip om "komplementerende markedsføring". SKAT har således anført, at hardwareproducenterne er hovedansvarlige for markedsføringen af hardware (deres computere), mens H1 er hovedansvarlig for markedsføringen af den tilhørende software i Danmark. Begge typer af markedsføring øger slutbrugernes efterspørgsel efter det samlede produkt. Den skønsmæssige forhøjelse bygger ikke desto mindre på det synspunkt, at armslængde-kompensationen for komplementerende markedsføring er den samme som for produkter, der sælges separat, og hvor Selskabets markedsføring altså står alene. For det andet ville en påstået markedsføring også være komplementerende til den markedsføring, som G4 har betalt de multinationale PC-producenter for at markedsføre den integrerede software, jf. "Cooperative Market Development Agreement" indgået mellem G4 og G29. For det tredje hviler SKATs forhøjelse på den følgeslutning, at Selskabet skaber en efterspørgsel efter produkterne, som er medvirkende til at generere samtlige salg af computere med koncernens software til almindelige forbrugere, idet SKAT forhøjer indkomsten på grundlag af samtlige danske OEM-salg. Dermed overser SKAT principielt, at mange

forbrugersalg af computere udelukkende kan tilskrives andre forhold og egenskaber end softwaren, såsom computerens design, pris, fabrikat mv.

SKATs synspunkt er endog meget yderliggående, og der påhviler SKAT en tung bevisbyrde for, at der er en så absolut sammenhæng mellem Selskabets markedsføring og PC salget. SKAT har ikke løftet bevisbyrden.

Skønnet er for det fjerde og helt væsentligt foretaget uden hensyntagen til, at almindelige forbrugere ingen eller meget ringe mulighed havde for at vælge computere uden styresystemer (så vidt vides med undtagelse af den nu ophørte specialforretning G34), og at alt salg fra store kæder som G36, G37, G38, G39 og G40 på tidspunktet udelukkende var med X-baseret styresystem. Selv hvis markedsføringen havde været rettet mod købere af PC'er med præinstalleret X-baseret styresystem (slutbrugerne), ville effekten have været ikke-eksisterende eller marginal. SKAT har heller intet fremlagt, der sandsynliggør (endsige beviser) en sådan effekt.

Endelig og for det femte er koblingen mellem Selskabets markedsføringsaktiviteter og de køb, som multinationale PC-producenter etableret uden for Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA) foretager fra G4 i USA, usandsynlig og anerkendes ikke i Sverige, der ligesom Danmark har tilsluttet sig OECDs transfer pricing-retningslinjer.

Det er netop disse salg, SKAT baserer sit skøn på.

SKAT har således ikke løftet bevisbyrden for, at skønnet er på armslængdevilkår.

Af de anførte grunde er SKATs skøn endvidere åbenbart urimeligt, ligesom det hviler på et forkert grundlag. Skønnet skal dermed også tilsidesættes selv efter den strengere (og konkret slet ikke gældende) bevisnorm, der gælder i tilfælde af manglende dokumentation.

Kammeradvokatens udtalelse på vegne af SKAT af 26. juni 2013

SKATs afgørelser vedrørende indkomstårene 2004-2007 indstilles stadfæstet.

I afgørelsen vedrørende indkomstårene 2004-2005 har SKAT ikke kunnet udpege, om det var G2, USA, eller G1 Ltd., der var transaktionens rette modpart. Dette skyldtes, at de interne aftaler i koncernen ikke var fuldt ud fremlagt. Der er under MAP-forhandlingerne med IRS fremkommet yderligere materiale. Det kan derfor ikke bebrejdes SKAT, at SKAT ikke tidligere har udpeget transaktionens modpart.

Nærværende sag angår udelukkende honoreringen af Selskabet for de markedsføringsfunktioner, som Selskabet i henhold til Market Development Agreement forpligtede sig til at udføre, nærmere bestemt opgørelsen af det grundlag, hvoraf honoreringen (kommissionen) skal beregnes.

Når slutbrugeren enten direkte fra computer-producenten eller gennem en computerforretning el.lign. køber computeren, erhverver slutbrugeren samtidig en OEM-licens tildelt medfølgende koncern-software. koncernen sondrer efter det oplyste mellem "three tiers of OEM customers that Groupserves":

4. "Multinational OEMs ("MNA OEMs")" som er PC-producenter, som fremstiller over 100.000 stk. pr. år som f.eks. G29, G47, G48 og G49,

5. "Named Accounts" som er PC-producenter, som fremstiller mellem 5.000 og 100.000 stk. pr. år, samt

6. "System Builders" som er små lokale PC-producenter, som sælger op til 5.000 stk. pr. år.

Det ligger fast, at koncernens salg af OEM-licenser til danske slutbrugere via det som koncernen benævner MNA OEM ikke indgår i honoreringen af Selskabet. Salget via de OEMs, som betegnes som Named Accounts og System Builders, samt salget af pakkelicenser, indgår derimod i honoreringen af Selskabet.

Helt grundlæggende forfægter Selskabet dermed det standpunkt, at Selskabet ikke har krav på honorering for den markedsføringsindsats som resulterer i, at en dansk slutbruger køber en computer med et eller flere præinstallerede koncern programmer (OEMlicens), såfremt computeren er produceret af en MNA OEM, eksempelvis G29, G47, G48 eller G49. Er computeren produceret af en MNA OEM hjemmehørende i EMEA, eksempelvis G44, skal Selskabet dog honoreres.

Køber den selvsamme danske slutbruger i stedet den selvsamme computer produceret af eksempelvis G29, G47, G48 eller G49, men uden præinstallerede koncern-programmer, og køber slutbrugeren – måske endda samtidig med købet af computeren – de tilsvarende koncern-programpakker (pakke-licens) og installerer dem selv eller med forhandlerens hjælp på computeren, er sidstnævnte salg derimod et salg, hvor Selskabet honoreres for sin markedsføringsindsats.

Ligeledes honoreres Selskabet, såfremt den selvsamme kunde i stedet for computeren produceret af MNA OEM vælger at købe en i øvrigt ganske tilsvarende computer fra en af de danske producenter, som koncernen har valgt at betegne som Named Accounts og/eller System Builders (eksempelvis G41), men med de selvsamme koncern programmer præinstalleret (OEM-licens). Er den pågældende Named Account og/eller System Builder derimod ikke dansk (eksempelvis G31), honoreres Selskabet ikke, uanset at salget uændret sker til den selvsamme danske kunde.

Har slutbrugeren allerede en computer, og køber han blot en koncern-programpakke (pakke-licens), modtager Selskabet også honorering som følge af salget.

Intet af det, som Selskabet har anført over for SKAT eller i klagerne til Landsskatteretten, kan begrunde en honorering af Selskabets markedsføringsaktiviteter, som afhænger af, om slutbrugeren vælger at købe en pakke eller OEM-licens, og i sidstnævnte tilfælde hvem der – tilfældigvis – har produceret den computer, hvorpå koncern-programmerne er præinstalleret/medfølger.

Opdelingen af OEM kunderne ("three tiers") i på den ene side MNA OEMs og på den anden side Named Account og System Builders, som er af afgørende betydning for om Selskabet honoreres eller ej, beror udelukkende på nogle internt i koncernen fastsatte retningslinjer (antal fremstillede computere). G2 kan til enhver tid uden begrænsninger ændre på retningslinjerne for kvalificeringen af en computerproducent som henholdsvis MNA OEM, Named Account og System Builder, sådan at en computerproducent rykker fra en "tier" til

en anden. G2 kan dermed diskretionært bestemme størrelsen af honoreringen til de lokale markedsføringselskaber, herunder Selskabet. Ligeledes får det indflydelse på, om Selskabet honoreres eller ej, såfremt størrelsen af en computerproducents produktion ændrer sig så meget, at producenten skifter "tier". Hvis en computerproducent eksempelvis går fra at være System Builder til at være en MNE OEM, så indregnes salget fra denne computerproducent ikke længere i kommissionsgrundlaget hos de lokale markedsføringselskaber.

Er computerproducenten hjemmehørende et sted, som medfører, at salget via computerproducenten udløser honorering til Selskabet, men flytter computerproducenten efterfølgende hjemsted, mister Selskabet sin honorering, også uanset at Selskabets markedsføringsaktiviteter i Danmark måtte fortsætte uændret.

En uafhængig tredjemand ville ikke acceptere en honorering, som afhænger af en række faktorer, som den pågældende tredjemand er uden indflydelse på, men som medkontrahenten derimod egenhændigt kontrollerer, eksempelvis prioritering af salgskanal (EOM, online m.v.), kvalifikation af køber (MNA OEM, Named Account eller System Builder) osv. Endvidere fremtræder opdeling mellem dels OEM og pakke-licenser, og dels hvor computer-producenten – tilfældigvis – er hjemmehørende umiddelbart som "kunstig".

Efter Selskabets standpunkt vil det irske selskab også være berettiget til at sætte et koncernforbundet selskab – f.eks. hjemmehørende i Irland – til at stå for salget med den konsekvens, at Selskabets ret til vederlag for salget til danske slutbrugere ville bortfalde. Dette ville så kunne udløse en skattebesparelse for koncernen, idet det danske selskabsskatteniveau blev erstattet med det billigere irske skatteniveau – et forhold som den meget store fortjeneste i det irske selskab (13-17 mio. kr. pr. ansat) viser, at koncernen bestemt er opmærksom på.

En uafhængig tredjemand ville ikke acceptere, at den pågældende tredjemand ikke fik del i fortjenesten af det salg, som den pågældende tredjemand var med til at skabe, ligesom det ikke ville blive accepteret, at koncernen – efter forgodtbefindende – kunne "skyde" et andet (koncern-)selskab ind foran sig, og dermed udelukke den pågældende tredjemand fra at få del i fortjenesten. Selskabets standpunkt har altså den klare formodning imod sig.

Selskabets markedsføringsaktiviteter

Selskabets forpligtelser iht. Market Development Agreement

Det fremgår udtrykkeligt af det 2. WHEREAS i den indgåede Market Development Agreement, at "G1 LTD. desires to appoint Subsidiary to provide marketing ... services for the Group Products in the Territory". Helt i overensstemmelse hermed har Selskabet ved kontraktindgåelsen, jf. punkt 3.2 påtaget sig en forpligtelse ("Duties") til at "further the interests of G1 LTD. and to maximize the markets for the Group Products in the Territory" (punkt 3.2.1).

I kontraktens punkt 1 defineres de af aftalen omfattede produkter sådan:

""the Group Products"" shall mean all products generally made available by G2 or its affiliates for distribution anywhere in the world, including but not limited to Retail, Online, New Business, Marketing Programs, and OEM"

Der fremgår intet om, at det udelukkende skulle være de produkter, som G1 ltd. måtte have rettighederne til, som skal markedsføres. Tværtimod omfatter markedsføringsforpligtelsen udtrykkeligt "all products" fra "G2 or its affiliates". Markedsføringsforpligtelsen er således alt omfattende.

Det fremgår dermed eksplicit af aftalens ordlyd, at Selskabet påtager sig en forpligtelse til at markedsføre alle koncern-produkter i Danmark. Ikke mindst på baggrund af aftalens udførlige og præcise definitioner på de anvendte udtryk er der intet belæg for en indskrænkende fortolkning heraf. Det fremgår endvidere udtrykkeligt, at de produkter, som Selskabet skal markedsføre, også omfatter OEM. Aftalens definition heraf, ""OEM"" shall mean original equipment manufacturer", indeholder intet, som kan understøtte, at der hermed udelukkende sigtes til de såkaldte System Builders og Named Accounts OEMs i EMEA; og ikke tillige til de såkaldte MNAOEMs.

Markedsføringen er ifølge aftalen ikke opdelt i henholdsvis markedsføring af pakke og OEM-licenser af samme program, endside i OEM-licenser solgt gennem den ene eller anden form for OEMs.

Ingen uafhængig tredjemand vil påtage sig en forpligtelse til at stå for markedsføringen af alle koncern-produkter i et bestemt geografisk område samtidig med, at der kun sker honorering herfor ud fra en mindre del af det samlede salg af koncernens produkter i området. Dette er særligt klart, når det tages i betragtning, at det salg, som tredjemand honoreres ud fra, i vid udstrækning bestemmes af G2's egenhændige valg med hensyn til distributionskanal, kontraktindgåelse m.v.

G1 ltd's OEM-rettigheder

Det fremgår af License Agreement af 1. januar 2003, at G3, USA, var indehaver af bl.a. retten til "marketing, distribution and sale" af alle koncernens OEM-produkter.

Ifølge R1's notat overdrog G3 den 1. september 2003 "all of its OEM business" til G4,USA.

Det fremgår udtrykkeligt af det 4. WHEREAS i den indgåede Market Development Agreement, at

"G3 ("G3") assigned all of its rights and obligations under that certain agreement to market G2's OEM products, dated as of January 1, 1998, and as amended (the "OEM Agreement") to G1 LTD. on December 31, 2002."

Det fremgår således udtrykkeligt, at markedsføringsforpligtelsen til koncernen OEM-produkter er overført til G1 ltd. Denne forpligtelse (og -ret) til at markedsføre OEM-produkterne i EMEA har G1 ltd. efterfølgende overført til Selskabet for så vidt angår det danske marked, jf. Market Development Agreement.

Under MAP-forhandlingerne modtog SKAT et notat fra IT fra G2 Tax. Vedhæftet notatet var 3 licensaftaler. Den ene licensaftale er af 1. januar 2003 og er indgået mellem G3 og G5, USA. G5 er efter det oplyste datterselskab til G3, som igen er ejet af G2. Den anden

licensaftale er af samme dato og indgået mellem G5 og G6 LTD., Irland. Ejerforholdene til sidstnævnte selskab er ikke oplyst, men det fremgår, at også dette selskab er "affiliated with G2". Muligvis er ejeren G42 Ltd., Irland. Den tredje licensaftale er af samme dato og indgået mellem G6 LTD. og G1 Ltd.

Om sidst nævnte aftale er det i notatet fra G2 Tax anført, at "This is the agreement referred to in the language in the Mkt Dev agreement in #1 as the "OEM Agreement" in the fourth "Whereas" clause". koncernens/Selskabets synspunkt er således tilsyneladende, at den indgåede Market Development Agreement, som efter det oplyste er anvendt i en række europæiske lande, indeholder en sløset henvisning til den tredje licensaftale. Dette forekommer at have formodningen mod sig, og det bestrides da også af følgende grunde:

For det første er aftalen dateret den 1. januar 2003, og ikke den 31. december 2002.

For det andet er aftalen indgået med G6 Ltd. og ikke med G3.

For det tredje vedrører aftalen ikke markedsføring ("market"), men salg ("distribute"), jf. f.eks.:

"WHEREAS, G1 Ltd. wishes to license the right to such technology, intellectual property rights and confidential information in the reproduction and distribution of the OEM Products within the G6 Ltd. Territory;

(...)

2. GRANT AND SCOPE OF RIGHTS

2.1 In accordance with the terms, conditions and limitations of this Agreement, G6 Ltd. hereby grants to G1 Ltd., and G1 Ltd. hereby accepts, a nonexclusive right to distribute the Group Hardware Products in the G6 Ltd. Territory as part of OEM Packages and a non-exclusive license of Covered Intangibles within the G6 Ltd. Territory.

(...)

3. REPRODUCTION AND DISTRIBUTION"

Sammenfattende gøres det på det foreliggende grundlag gældende, at G1 Ltd. har været indehaver af retten/forpligtelsen til at markedsføre koncernens OEM-produkter, herunder produkter/licenser solgt via MNA OEMs i EMEA.

Det er uden betydning for sagens afgørelse, hvilke rettigheder til at sælge koncernens produkter, som G1 Ltd. måtte – eller ikke måtte – være indehaver af. Retten til at sælge og forpligtelsen til at markedsføre et produkt er ikke pr. definition sammenfaldende. Det bemærkes dog, at det er udokumenteret, at G1 Ltd. ikke var indehaver af salgsrettighederne.

Selvom det måtte lægges til grund, at G1 Ltd. – isoleret set – ikke har haft nogen økonomisk interesse i, at Selskabet har markedsført alle koncernens produkter, er det uden betydning for sagens afgørelse, idet Selskabet, G1 Ltd. og G2. m.fl. indgår i samme koncern. De markedsføringsaktiviteter, som Selskabet har udført, er i så fald utvivlsomt – i stedet – kommet det ultimative moderselskab, G2, til gode. Selskabets krav på at modtage et armslængde-vederlag for markedsføringsaktiviteterne bortfalder ikke, blot

fordi der mellem "nyderen" og "yderen" er indskudt ét eller – i dette tilfælde – en række koncern forbundne selskaber.

Selskabets markedsføring over for slutbrugere

Selskabets markedsføringsaktiviteter har rent faktisk betydning ikke blot for salget af pakke-licenser, men for det samlede licens-salg, herunder salget af OEM-licenser via computer-producenter.

De danske detailhandlere er oftest de samme forretninger, som sælger koncernens OEM produkter. I en computer-forretning kan slutbrugeren købe såvel en computer med koncern-programmet præinstalleret som en programpakke "fra hylden" med programmet.

Det fremgår af G2's TP-dokumentation, at de lokale markedsføringsselskaber, hvilket omfatter Selskabet, udfører markedsføring over for slutbrugerne. Af "Transfer Pricing Study for G2 Statement of Facts and Industry Analysis Central Pipe (Europe, Middle East and Africa) – Fiscal Year Ending June 30, 2006", fremgår det således af punkt V.B:

"2. Sales and Marketing and Product Support

The Group spends heavily on marketing its products and creating a brand image. In FY06, global sales and marketing expense exceeded \$9.8 billion – just over 22% of revenues. In EMEA G1 LTD. and the sales and marketing subsidiaries spent approximately \$2.8 billion on sales and marketing across all channels during FY06.

(...)

c) Advertising

In EMEA the sales and marketing subsidiaries work closely with large advertising and direct marketing firms to place ads in industry journals, major newspapers and on radio and TV. Advertising, direct marketing, worldwide packaging, and marketing materials are targeted to various end user segments. The subsidiaries utilize a broad variety of consumer media (television, radio, and business publications,) and trade publications. Some campaigns are regionally coordinated by the EMEA Headquarters Operation.

(...)

In FY05 Group began rolling out a new global marketing campaign supported by JM. Although certain administrative aspects are managed centrally by G2, the local sales and marketing subsidiaries work with JM's local offices on tailoring the campaign to meet local market requirements.

Costs related to the campaign are either incurred locally by the sales and marketing subsidiary or paid directly by G1 Ltd.."

Selskabet har selv som et eksempel på dets markedsføringsaktiviteter nævnt opstilling af et reklameskilt i en detailbutik.

Endvidere kan, som et konkret eksempel på, at Selskabet faktisk har markedsføringsaktiviteter, som er direkte rettet mod slutbrugerne, henvises til Magasinet

..., # 001 marts 2007. Magasinet er udgivet af Selskabet og er husstandsomdelt i hele 400.000 eksemplarer (jf. Kolofonen på side 4). På de første sider, side 1-2, indeholder magasinet en reklame for styresystem, som bl.a. fremhæver:

"... flere og bedre muligheder for at få glæde af film og musik, spil og fotos, tv og internet. (For ikke at nævne hjemmearbejde og privatøkonomi)".

Som det fremgår af indholdsfortegnelsen (side 4) indeholder Magasinet under overskriften "... " en række artikler om bl.a. computerspil, at chatte, og om tv forbrug, ligesom der er artikler om løb ("...") og digital indretning af hjemmet ("..."). Under overskriften "... " omtales en konkurrence, hvor man kan vinde "... et box og få det sat op i din stue".

Af G2's nævnte TP-dokumentation fremgår videre:

"G2's subsidiaries provide marketing activities and limited technical assistance on behalf of G4 and G1 Ltd. to OEM customers in their territories. Since OEM customers are required to provide PSS for OEM products, the sales and marketing subsidiaries do not provide PSS with regard to OEM product sales. G1 Ltd. pays the various G2 subsidiaries for their assistance with sales and marketing. G1 Ltd. pays the sales and marketing subsidiaries in EMEA a commission for services relating to G1 Ltd.'s OEM sales"

Af koncernens International Transfer pricing – Denmark Package FY 4 fremgår:

"(...)

OEM – The sales and marketing functions performed by the local subsidiaries with regard to the OEM business are relatively limited as the OEM business for EMEA is largely centralized and administered in G1 Ltd.. The role of the local subsidiary is to perform a liaison role between G1 Ltd. and directly licensed OEMs and the distributors that sub-license product to smaller OEMs (System Builders).

(...)

Retail Marketing– The balance of the local subsidiary's efforts in marketing are directed towards the retail market (i.e., non-OEM markets). As with the OEM business the local sub functions in a liaison role between G1 Ltd. and the customers that G1 Ltd. has in the local market. The role of the local subsidiary is to increase demand for and awareness of the GROUP products and services and to assist local channel partners (LARs, resellers and distributors) in the fulfillment of that demand. The local sales operations create local marketing materials, create and execute local marketing and advertising campaigns, undertake market research, and review and advise on the local situation regarding piracy. In many cases the local subsidiary may receive direction from the Group's EMEA headquarters operations."

Det fremgår ikke, at Selskabets markedsføringsaktiviteter skulle være begrænset til de koncern-produkter, som sælges af G1 Ltd.

Tværtimod fremgår det, at det salg som Selskabets markedsføringsaktivitet resulterer i, ikke blot gennemføres af G1 Ltd. men tillige af G4.

I Selskabets TP-dokumentation for FY06-FY09 er der sket en række ændringer. Under Retail Marketing, er det tilføjet:

"It is important to note that the Group does not market directly to end users. The Group's marketing is primarily directed towards the external partners and distributors, primarily in the nature of training and support to the employees of these entities to enable them to sell the Group products. The indirect marketing that is performed (billboards and TV advertisement) is primarily focused on image and brand rather than productmarketing.

TP-dokumentationen bekræfter, at Selskabet også markedsfører de produkter, som G4 sælger.

Selskabets markedsføringsaktiviteter har faktisk påvirket salget af OEM-licenser – herunder via MNA OEMs. Selskabets markedsføringsaktiviteter medvirker til at opbygge og vedligeholde koncernens "brand image" i Danmark.

Afgørelsen fra den svenske Förvaltningsrät mv.

Det er korrekt, at sagen er startet ved en fælles nordisk skatterevision. Dette er dog ikke udtryk for andet end, at skattemyndighederne i et vist omfang har koordineret informationsindhentelsen, men SKAT og de øvrige landes skattemyndigheder er ikke forpligtet til at nå frem til samme forståelse, argumentation og/eller konklusion.

For så vidt angår afgørelsen af 29. juni 2012 fra den svenske Förvaltningsrät bemærkes særligt, at det ikke er godtgjort, at de faktiske omstændigheder er identiske med nærværende sag, og/eller om Förvaltningsrättens afgørelse er truffet på grundlag af det samme materiale, som er til rådighed i nærværende sag. Endvidere forekommer argumentationen fra i hvert fald Förvaltningsrättens, men muligvis også fra de svenske skattemyndigheder (Skatteverket), at afvige væsentligt fra SKATs argumentation for forhøjelsen.

Det er udokumenteret, at det svenske koncernselskab udfører markedsføring for G1 Ltd. på præcis samme måde som Selskabet.

SKAT har endvidere ikke kendskab til, om de svenske skattemyndigheder – og efterfølgende Förvaltningsrätten – har haft "identiske oplysninger" til rådighed, herunder oplysningerne fremkommet under MAP-forhandlingerne mellem SKAT og IRS.

Kontrakter svarende til de kontrakter, som SKAT – via de amerikanske skattemyndigheder – fik fra koncernen under MAP-forhandlingerne, er ikke omtalt i Förvaltningsrättens afgørelse. Det må derfor kunne lægges til grund, at de – i modsætning til SKATs endelige afgørelse – ikke er indgået i Förvaltningsrättens bedømmelsesgrundlag.

Den Market Development Agreement, som efter det af Selskabet oplyste (også) er indgået mellem det svenske koncernselskab og G1 Ltd., er ikke udtrykkeligt omtalt i afgørelsen. Förvaltningsrätten gengiver dog selve indholdet af nogle få af bestemmelserne, men de centrale kontraktsbestemmelser, hvor det lokale koncernselskab påtager sig en forpligtelse til at markedsføre alle koncernens produkter, er helt uomtalt.

Dette efterlader det indtryk, at indholdet af den indgåede Market Development Agreement – hvis denne er den samme som i nærværende sag – ikke har spillet en central rolle ved

Förvaltningsrättens stillingtagen til sagen. Dette "bekræftes" også i afgørelsens præmisser, side 5-6, hvor Förvaltningsrätten på intet tidspunkt forholder sig til aftalen, herunder hvordan Förvaltningsrättens resultat kan forenes med aftalens udtrykkelige ordlyd.

SKATs afgørelse i nærværende sag tager derimod udgangspunkt i den indgående Market Development Agreement, og Förvaltningsrättens afgørelse medvirker altså på ingen måde til at fastlægge forståelsen heraf. Også derfor er afgørelsen uden betydning for nærværende sag.

Det skal også fremhæves, at bevisbyrden, ifølge Förvaltningsrättens afgørelse, side 5, sidste afsnit, påhvilede Skatteverket. I nærværende sag er det imidlertid Selskabet som skal løfte bevisbyrden for, at der foreligger sådanne helt særlige omstændigheder, at der helt skal ses bort fra Selskabets egen aftale.

SKAT har endvidere som følge af, at Selskabets TP-dokumentation ikke er rettidig, været berettiget til at fastsætte den skattepligtige indkomst hidrørende fra de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3. Bevisbyrden for at skønnet er tilsidesætteligt påhviler Selskabet.

Endelig skal det fremhæves, at det der tilsyneladende har været udslagsgivende for Förvaltningsrätten var, at

"... Skatteverkets resonemang i förevarande mål är långtgående när en koppling presumeras mellan det svenska bolagets marknadsföringsåtgärder i Sverige och den försäljning som ett amerikanskt koncernbolag genomför i området utanför Europa, Mellanöstern och Afrika. Förvaltningsrätten finner att Skatteverket inte har gjort mycket sannolikt att de marknadsföringsåtgärder som har genomförts av det svenska bolaget borde ha generera en ersättning även från det amerikanskabolaget."

SKATs forhøjelse er imidlertid ikke begrundet i det salg, som gennemføres uden for Danmark, endsige uden for EMEA. SKATs synspunkt er derimod, at Selskabet efter den indgåede Market Development Agreement er berettiget til vederlag for alt salg, herunder salg af OEM-licenser via MNE OEMs, til danske slutbrugere, og at Selskabets markedsføring (også) har betydning for det salg, som koncernen – via computerproducenterne – foretager til danske slutbrugere i Danmark.

Kammeradvokatens udtalelse på vegne af SKAT af 9. maj 2014

Salg som en MNA OEM hjemmehørende i EMEA foretager til danske slutbrugere, skal indgå i honoreringen af Selskabet. G44 GmbH, der var hjemmehørende i EMEA ophørte først pr. 1. april 2009 og eksisterede således i de pågældende indkomstår. Da det må lægges til grund, at salg til danske slutbrugere gennem G44 GmbH ikke er indgået ved honoreringen af Selskabet, er der allerede af denne grund belæg for en forhøjelse af Selskabets indkomst. Den størrelsesmæssige opgørelse heraf må overlades til SKAT ved en hjemvisning.

Det virker vilkårligt, at salg via MNA OEMs skal medregnes ved Selskabets honorering, hvis der er tale om en MNA OEM inden for EMEA, men salg via Named Account eller System Builder alene skal medregnes ved Selskabets honorering, hvis der er tale om en Named Account eller System Builder i Danmark.

Selskabet anerkender tilsyneladende at dets markedsføring kan have en effekt på G44 GmbH salg af OEM-licenser til danske slutbrugere, men har ikke forklaret, hvorfor Selskabets aktiviteter ikke også skulle have en tilsvarende effekt på salget fra alle andre MNA OEMs.

Dette harmonerer heller ikke med det af Selskabet senere anførte, at det i koncernen var underforstået, at MDA-aftalens omtale af OEM alene henviste til den lille del af OEM, der udføres af System Builders og NamedAccounts.

Selskabets bemærkninger af 15. august 2014 til Kammeradvokatens indlæg

Salget til G44 GmbH skete i Tyskland, og betaling for salget skal derfor også retteligt ske i Tyskland. Salget indgår i opgørelsen af grundlaget for provision til G45 GmbH. Da OEM-teamet i G45 GmbH var ansvarlig for markedsføring/kunderelationen mv. med G44 GmbH, er dette helt i overensstemmelse med hensigten med de relevante koncerninterne kontrakter.

Landsskatterettens afgørelse

Selskabet skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for økonomiske transaktioner med koncernselskaber, i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. ligningslovens § 2, stk. 1.

Selskabet er blevet honoreret for markedsføringsaktiviteter af G1 Ltd. i henhold til Amended and Restated Market Development Agreement (MDA-aftalen) og af G2 i henhold til Amended and Restated Parent-Subsidiary Agreement (PSA-aftalen). Vederlaget fra G1 Ltd. er opgjort som det højeste beløb af en kommission af det salg G1 Ltd. har faktureret i Danmark eller cost plus 15 % af de omkostninger Selskabet har haft ved markedsføringen. Vederlaget fra G2 er opgjort som cost plus 10%.

3 retsmedlemmer – herunder retsformanden – udtaler:

Selskabet anses ikke at have udført markedsføringsaktiviteter, der ikke er blevet vederlagt efter enten MDA-aftalen eller PSA-aftalen.

Det bemærkes herved, at MDA-aftalen ikke i sig selv anses at foreskrive, at kommissionen skal omfatte salg til danske slutkunder via MNA OEMs. Kommissionen beregnes ifølge aftalen på grundlag af "amounts invoiced by G1 LTD. within the Territory" – altså på baggrund af G1 Ltd.'s fakturerede salg i Danmark (omfattende Færøerne, Grønland og Island). Dette anses at omfatte salg til købere i Danmark og altså ikke slutkunder i Danmark. Da de pågældende MNA OEMs – herunder G44 – ikke havde hjemsted i Danmark, anses salg hertil ikke for omfattet af de fakturerede salg i Danmark.

Det bemærkes videre, at salg af licenser til MNA OEMs er sket direkte fra G4 i USA til de multinationale PC-producenter. Det kan ikke udelukkes, at Selskabets markedsføringsaktiviteter kan have haft en effekt på salget af licenser til MNA OEMs, men omvendt kan markedsføringsaktiviteterne vedrørende brandet koncernen fra for eksempel de amerikanske koncernselskaber have haft en effekt på salget i Danmark. En eventuel effekt kan ikke påvises, og muligheden i sig selv anses ikke at kunne danne grundlag for en forhøjelse af vederlaget.

Der ses heller ikke i øvrigt at være belæg for at forhøje Selskabets vederlag for markedsføringsaktiviteter.

Disse retsmedlemmer stemmer for nedsættelse i overensstemmelse med selskabets påstand.

Et retsmedlem udtaler:

Med henvisning til det af Kammeradvokaten anførte stemmer dette retsmedlem for stadfæstelse af SKATs afgørelse.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet. SKATs forhøjelser med yderligere markedsføringsvederlag nedsættes herefter til 0."

Procedure

Parterne har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med deres påstandsdokument/sammenfattende processkrift som gengivet nedenfor, idet sidehenvisninger til ekstrakt og materialesamling dog ikke er medtaget.

Af **Skatteministeriets** påstandsdokument af 22. januar 2018 fremgår blandt andet:

"2. Skatteministeriets principale påstand

Til støtte for den principale påstand gøres det overordnet gældende, at H1 ikke har modtaget en armslængde-honorering for de markedsføringsaktiviteter, som selskabet har påtaget sig og faktisk har udført i henhold til MDA-aftalen, jf. ligningslovens § 2.

Kontrollerede parter skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for deres koncerninterne transaktioner i overensstemmelse med, "*hvad der kunne være opnået, hvis transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter*", jf. ligningslovens 2, stk. 1 (armslængdeprincippet).

H1 og G1 ltd. er omfattet af bestemmelsen, og selskabets markedsføringsaktiviteter skal derfor honoreres på armslængdevilkår.

Det er dermed i klar modstrid med armslængdeprincippet, når Landsskatterettens flertal i begrundelsen udelukkende lægger vægt på, om den aftale, som de kontrollerede parter indbyrdes har indgået, er overholdt (bilag 1, side 46):

"Det bemærkes herved, at MDA-aftalen ikke i sig selv anses at foreskrive, at kommissionen skal omfatte salg til danske slutkunder via MNA Oms.

Kommissionen beregnes ifølge aftalen på grundlag af "amounts invoiced by G1 ltd. within the Territory" altså på baggrund af G1 ltd.'s fakturerede salg i Danmark (omfattende Færøerne, Grønland og Island). Dette anses at omfatte salg til købere i Danmark og altså ikke slutkunder i Danmark. Da de pågældende MNA OEMs herunder G44 GmbH ikke havde hjemsted i Danmark, anses salg hertil ikke for omfattet af de fakturerede salg i Danmark" (mine understregninger).

Det er netop kendetegnende for transfer pricing-sager angående priser og vilkår, at de kontrollerede parter faktisk har afregnet som indbyrdes aftalt; men herfra kan i sagens natur ikke sluttes til, at den interne aftale svarer til, hvad der ville have været aftalt mellem uafhængige parter.

Landsskatteretten forholder sig i afgørelsen derimod slet ikke til, om den internt aftalte vederlæggelse er på markedsvilkår, hvilket er det for sagen afgørende.

2.1 Selskabsstrukturen og de koncerninterne aftaler i koncernen

I Landsskatterettens afgørelse er det uomtalt, at koncernen (m.fl.) den 20. september 2012 har været undergivet en Senats-høring i USA.

Med ordene fra Senatets subcommittee har bl.a. koncernen opbygget et "*complex web of interrelated foreign entities to facilitate international sales and reduce U.S. and foreign tax*", ligesom den rolle, som koncernens irske selskaber spiller i koncernens set up for at betale mindst mulig skat, blev omtalt (bilag 22 og bilag 23, bl.a. side 19 og 22).

De faktuelle oplysninger som lidt efter lidt er fremkommet under sagens behandling hos SKAT og Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten samt under skriftvekslingen, bekræfter, at koncernen består af et komplekst netværk af selskaber og koncerninterne kontrakter, jf. herved også illustrationerne i SKATs indlæg til MAP forhandlingerne (bilag 26), side 3 og 6.

Ejerstrukturen og de interne transaktioner/aftaler er dog langt fra fyldestgørende belyst.

I sagen foreligger eksempelvis en licensaftale, hvorved G3 overdrager nogle eksisterende immaterielle rettigheder til G5, jf. bilag AE (E359ff). Sidstnævnte selskab overdrager herefter nogle rettigheder til G6 ltd., jf. bilag AF og AG (E366ff og 377ff), som igen overdrager nogle rettigheder til G1 ltd., jf. bilag AH (E388). Der er ingen forklaring på, hvorfor rettighederne overdrages via en "perlerække" af koncerninterne aftaler mellem søsterselskaber i forskellige lande.

Definitionen på de rettigheder, som overdrages, er endvidere ikke ens i aftalerne, ligesom det af de foreliggende aftaler fremgår, at der er indgået yderligere aftaler, bl.a. om fremtidige rettigheder. I sagen foreligger endvidere et udateret notat fra R1 (bilag 31), hvor aftalerne til dels påstås at have et indhold, som er i direkte modstrid med, hvad der fremgår af aftalernes ordlyd.

Kun koncernen har det samlede overblik over den komplekse selskabs- og aftalestruktur, herunder ejerforholdene, men trods gentagne opfordringer, jf. opfordring (5), (6) og (7), har H1 valgt ikke at fremlægge et fyldestgørende kontraktsgrundlag.

Dette skal komme selskabet bevismæssigt til skade, jf. retsplejelovens § 344, stk. 2, jf. herved f.eks. replikken, side 3, sidste afsnit.

På det foreliggende, ufuldstændige, grundlag er der ingen støtte for, at selskabsstrukturen og/eller de koncerninterne kontrakter skulle være begrundet i forretningsmæssige forhold. Det er derimod nærliggende, at baggrunden herfor i stedet er de skattemæssige forhold.

Under Senatshøringen blev det da også med hensyn til G1 Ltd. oplyst (bilag 23, side 22), at:

"In 2011, for its role, G1 Ltd. reported profits of \$ 2,2 billion, or about \$3,3 million per employee, and an effective tax rate of 7,3%".

Corporation Tax i Irland er normalt på 12,5% på såkaldt trading income (og 25% på såkaldt Non-trading income herunder bl.a. discounts, interest, foreign income, patent royalties, miscellaneous income, rental income from land & buildings in the State).

Også i de omtvistede år har G1 Ltd. haft en "tax rate" som er væsentligt lavere end 12,5 %, jf. G1 Ltd.'s årsrapporter for 2004, 2005, 2006 og 2007 (bilag 8, 9, 10 og 11 med note 8):

"Corporation tax for the year is at a lower rate than the standard rate of Irish Corporation tax."

Den af G1 LTD. I Irland betalte skattesats er således markant lavere end i f.eks. Danmark.

Sammenholdes G1 Ltd.'s resultater i 2004-07 med antallet af medarbejdere fremgår det, at **det irske selskab** har haft et meget betydeligt årligt resultat pr. medarbejder på mellem 13 og 17 mio. DKK (bilag 12, tabel 2 sammenholdt med bilag 8-11).

Til sammenligning har det årlige resultat pr. medarbejder i 2004-2007 i **moderselskabet, G2** i denne sammenhæng blot været på ca. 1 1/2 mio. DKK (bilag 12, tabel 3 sammenholdt med bilag 13, bilag 14, bilag 15 og bilag 16).

I **H1** har resultatet pr. medarbejder årligt før den omtvistede forhøjelse været på 0,15 – 0,6 mio. DKK. i 2004-2007 (bilag 12, tabel 1, sammenholdt med bilag 17, bilag 18, bilag 19 og bilag 20).

Lønudgifterne pr. medarbejder i H1 udgjorde årligt ca. kr. 750.000,- til kr. 875.000,- i indkomstårene 2004-2007. Til sammenligning udgjorde lønudgifterne pr. medarbejder i G1 LTD. blot ca. 70-85 % heraf i den samme periode (bilag 12, tabel 4).

Der er således intet i lønniveauet som underbygger, at medarbejderne i G1 Ltd. skulle kunne generere et resultat, som er 20 – 120 gange større pr. medarbejder end det resultat, de danske ansatte som endda har den højeste løn genererer. Trods opfordring (2) hertil har H1 da heller ikke villet redegøre for og dokumentere baggrunden herfor, jf. f.eks. Processkrift 1, side 3, 2. afsnit.

Ovennævnte viser, at der i koncernen sker en betydelig "skatteoptimering", og når koncernen lægger så stor en del af sin fortjeneste i lavskattelande, viser dette bevismæssigt, at de interne priser ikke er på markedsvilkår.

H1 har ikke besvaret Skatteministeriets opfordring (3), og det ligger dermed fast, at H1 ikke gør gældende, at G1 Ltd.'s aftaler med andre selskaber i koncernen ikke er på armslængde-vilkår, jf. Processkrift 1, side 3, 2 og 4. afsnit.

Dette understøtter, at der ikke er aflejret et armslængdevederlag hos H1 .

Forholdene medfører desuden, at kravene til selskabets dokumentation for, at det forholder sig som påstået af selskabet, øges.

”Skattetænkningen” i koncernen, de uforklarede og uforklarlige (ud fra andet end skattemæssige overvejelser) forhold indebærer, at det påhviler H1 at bevise, at selskabet er beskattet efter markedspriser i de kontrollerede transaktioner. Denne bevisbyrde er ikke løftet, bl.a. undlader selskabet uden nogen forklaring at opfylde ministeriets provokationer.

2.2 SKATs adgang til at skønne

H1 har efter MDA-aftalen (bilag 4 – E341ff) været *kontraktligt* forpligtet til at markedsføre alle koncernens produkter på det danske marked, og selskabet har *faktisk* foretaget markedsføring, som har været rettet mod og som har haft effekt på det samlede salg på det danske marked.

Modydelsen for denne markedsføringsfunktion kan ikke blot baseres på en mere eller mindre tilfældig *delmængde* af det samlede salg på det danske marked, men skal i stedet baseres på det samme, som H1 ’s markedsføringsfunktioner har rettet sig mod, nemlig det *samlede* salg af koncernens produkter til danske slutbrugere.

Når koncernforbundne selskaber ikke handler på markedsvilkår, er skattemyndighederne berettiget til at ansætte indkomsten fra de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt, jf. ligningslovens § 2.

Hertil kommer, at H1 ikke *rettidigt* har udarbejdet den lovpligtige TP dokumentation, samt at dokumentationen – om den havde været rettidigt – er behæftet med *så afgørende mangler*, at den ikke sætter skattemyndighederne i stand til at vurdere, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Også af den grund er skattemyndighederne berettiget til at fastsætte armslængdeindkomsten skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 8 (tidligere stk. 5), jf. § 5, stk. 3.

Der foreligger dermed to selvstændige hjemler, der *hver for sig* giver skattemyndighederne adgang til at foretage et skøn i denne sag: Den for sene og mangelfulde lovpligtige TP-dokumentation samt den manglende overholdelse af armslængdeprincippet.

2.2.1 H1 ’s TP-dokumentation

Selskabet har efter loven en pligt til senest samtidig med sin selvangivelse at have udarbejdet den lovpligtige TP-dokumentation. Denne pligt har H1 tilsidesat, og der skal herefter udøves et skøn over indkomsten. Selv hvis der ikke var et sådant lovkrav, så er forholdet, at den ikke rettidige TP-dokumentation er mangelfuld.

Det følger af skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 (tidligere stk. 4), at TP-dokumentationen skal være udarbejdet senest samtidig med selvangivelsen, og at den (selvsagt) ikke må være mangelfuld.

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

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

Bestemmelsen indebærer således, at SKAT kan foretage et skøn over indkomsten hidrørende fra de kontrollerede transaktioner, hvis dokumentationen ikke foreligger, herunder ikke foreligger rettidigt, 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.

Retsvirkningen af den for sent udarbejdet TP-dokumentation eller den mangelfulde TP-dokumentation er altså klar.

2.2.1.1 H1 's TP-dokumentation er ikke rettidig

Uanset at forholdet er omtalt i Landsskatterettens afgørelse (bilag 1, side 44, 7. afsnit), forholdt Landsskatterettens flertalsafgørelse sig ikke til det af SKAT påpegede om, at TP-dokumentationen ikke var rettidig.

H1 's pligt til at udfærdige og opbevare en dokumentation for sine kontrollerede transaktioner fremgår af skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 (tidligere stk. 4).

Skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 (tidligere stk. 4), indeholder et krav om, at der løbende udarbejdes TP-dokumentation, således at dokumentationen på forlangende kan udleveres til SKAT umiddelbart efter indleveringen af selvangivelsen (krav om samtidighed):

"de selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog stk. 6. Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser skal alene udarbejdes, såfremt told- og skatteforvaltningen anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage [...]" (mine understregninger).

Det følger direkte af ordlyden af de understregede ord "udfærdige og opbevare", at pligten ikke først – som hævdet af H1 – skal opfyldes, når SKAT beder om at måtte modtage den udarbejdede TP-dokumentation. Det samme viser ordet "forelægges", nemlig at TP-dokumentationen på SKATs begæring skal forelægges SKAT.

De anvendte ord fsva. TP-dokumentationen skal sammenholdes med, hvad der gælder for databaseundersøgelser i det 3. citerede punktum. De "skal alene udarbejdes", hvis SKAT "anmoder herom". Ordet "alene" dels isoleret set men også dels i konteksten viser, at der gælder noget andet for databaseundersøgelser, end der gælder for TP-dokumentationen. TP-dokumentationen skal i alle tilfælde udarbejdes – dvs. også når SKAT ikke beder om det.

Såvel motiverne til indførelse af den oprindelig skattekontrollov § 3 B som motiverne til efterfølgende ændringer viser det samme som ordlyden, nemlig at TP-dokumentationen skal være udfærdiget senest samtidig med selvangivelsen.

I lovforslag nr. 84 af 14. november 1997 hedder det bl.a.:

"Ved lovforslaget forlænges fristen for skattemyndighedernes korrektioner vedrørende de kontrollerede transaktioner med to år... Det foreslåede krav om et dokumentationsgrundlag i virksomheden betyder, at virksomhederne ikke efterfølgende skal etablere den fornødne dokumentation, hvilket ville blive sværere og sværere jo længere tid, der forløb efter transaktionen." (Min understregning)

Når virksomhederne ikke "efterfølgende" skal etablere TP-dokumentationen, skyldes det jo, at den skal foreligge på et tidligere tidspunkt, dvs. senest på tidspunktet for selvangivelsen.

Efter den lov, som indførte § 3, nemlig lov nr. 131 af 25. februar 1998 var der forskel på ikrafttræden for de oplysninger, som f.s.v.a. kontrollerede transaktioner skulle medtages i selve selvangivelse (§ 3 B, stk. 1) og kravet om TP-dokumentation (§ 3 B, stk. 4). Oplysningskravet indførtes fra og med det indkomstår, som loven var vedtaget, dvs. 1998, jf. lovens §3, stk. 1, hvorimod kravet om TP-dokumentation først gjaldt for indkomstår, der startede året efter dvs. i 1999, jf. § 3, stk. 2.

Om denne forskel hedder det i lovmotiverne:

"Forslaget om, at der skal udfærdiges og opbevares skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, skal have virkning for de indkomstår, der påbegyndes fra og med 1. januar 1999. Dette sene virkningstidspunkt er valgt af hensyn til de skattepligtige, der ikke allerede har en procedure for dokumentation af interne samhandelsvilkår." (min understregning)

Der er tilsvarende bemærkninger i [lovforslagets specielle bemærkninger].

Den forskellige ikrafttræden og begrundelsen herfor, nemlig at det sker af hensyn til dem, der ikke allerede har en procedure for dokumentation, viser, at der er krav om en oprindelig TP-dokumentation.

I lovforslaget hedder det videre:

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

TP-dokumentationen skal altså udarbejdes "samtidig" med de interne transaktioner (kontrollerede transaktioner) og ikke "efterfølgende".

Det fremgår af det citerede og af lovordene, at virksomheden har pligt til at "opbevare" TP-dokumentationen. Der er endda en 5-årig opbevaringspligt, hvilket ikke giver mening, hvis TP-dokumentationen som påstået af H1 først skal laves, når SKAT beder om den. I lovmotiverne hedder det således:

"De skattepligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner. Denne opbevaringspligt gælder for fem år. Dette svarer til den i bogføringsloven gældende opbevaringspligt."

Endelig hedder det:

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

Ved lov nr. 408 af 1. juni 2005 ændredes reglerne væsentligt. Der blev indført krav om TP-dokumentation i indenlandske transaktioner (nr. 1), der blev indført regler om databaseundersøgelser (nr. 5), og "mindre" virksomheder blev i vidt omfang fritaget fra kravet om TP-dokumentation (nr. 6).

I lovmotiverne hedder det under overskriften "Gældende regler":

"Dokumentationen skal alene forelægges skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) på begæring. Tidsmæssigt skal dokumentationen foreligge, således at den kan udleveres, hvis skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) straks efter indsendelse af selvangivelsen beder herom." (mine understregninger)

TP-dokumentationen skal være færdiggjort senest samtidig med selvangivelsen. Om det nye forslag hedder det:

"Ud fra en proportionalitetsbetragtning er det samtidig vurderet, at det kan være relevant, at indføre en opdeling af dokumentationskravet, således at den mere ressourcekrævende del af dokumentationen alene skal udarbejdes, såfremt skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) udtrykkeligt beder om det.

Det drejer om gennemførelse af databaseundersøgelser."

Med andre ord – TP-dokumentationen skal altid udarbejdes, hvorimod databaseundersøgelser alene skal udarbejdes, hvis SKAT beder om det.

I forbindelse med høringsfasen var R2 kritisk overfor kravet om TP-dokumentation. Det hedder i R2s høringsvar:

"Det er opfattelsen, at det i forhold til dokumentationspligten bør være tilstrækkeligt, at virksomhederne ligger inde med en dokumentation og et grundmateriale, som gør, at der indenfor en måned kan udarbejdes en tilfredsstillende transfer pricing dokumentation. Endvidere anføres, at hvis det er tanken, at dokumentationen skal foreligge senest på selvangivelsestidspunktet, bør dette fremgå direkte af loven."

Dette var ministeren ikke enig i og anførte bl.a. følgende til R2s høringsvar:

"Det vil sige, at når selvangivelsen er indsendt kan den skattepligtige blive mødt med et krav om indsendelse af yderligere materiale, og dermed bliver det reelt et krav, at dokumentationen skal foreligge på selvangivelsestidspunktet." (min understregning)

"Efterarbejder" tillægges stor betydning ved lovfortolkning, jf. f.eks. såvel flertallets som mindretallets præmisser i U2000.179H.

I lovforslag nr. 46 af 10. november 2015 hedder det

"Transfer pricing dokumentationen skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på selvangivelsestidspunktet, hvilket følger af, at de selvangivelsespligtige efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, skal udfærdige og opbevare dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, og at dokumentationen på SKATs begæring skal forelægges denne." (min understregning)

Det følger altså af loven, lovmotiverne og efterarbejder, at TP-dokumentation skal foreligge senest samtidig med selvangivelsen.

Dokumentationskravet kan dermed ikke opfyldes ved, at H1 efterfølgende udarbejder en dokumentation, når SKAT eventuelt måtte indkalde materialet under den ligningsmæssige gennemgang, under en klagesag eller på et andet, senere tidspunkt.

Der foreligger en selvstændig TP-dokumentation for hvert af indkomstårene 2004 og 2005 (bilag 5 og 6), men for så vidt angår indkomstårene 2006-09 er der udarbejdet én samlet TP-dokumentation (bilag 7).

Sidstnævnte TP-dokumentation er ikke dateret, men da der heri er indeholdt regnskabstal for så vidt angår 2009 (f.eks. side 8 i bilag 7), kan dokumentationen tidligst være udarbejdet efter 2009. Der foreligger derfor ikke en rettidig TP-dokumentation for i hvert fald indkomstårene 2006 og 07.

Heller ikke TP-dokumentationen for 2004 og 2005 er dateret, og H1 har ikke opfyldt Skatteministeriets opfordring (13), jf. opfordring (8), om *"at dokumentere, at "TP-dokumentationen" for 2004, 2005, 2006 og/eller 200[7] (bilag 5, 6 og 7) er udarbejdet senest på selvangivelsestidspunktet for de respektive år, dvs. at selskabet skal dokumentere hvornår de respektive TP-dokumentationer faktisk er udarbejdet"*.

Det skal derfor ved sagens afgørelse lægges til grund, at TP-dokumentationen ikke er udarbejdet rettidigt (dvs. på selvangivelsestidspunktet), jf. Processkrift 1, side 4, 7. og 8. afsnit.

Det er klart, at H1 ikke bare, som tilfældet er, kan hævde at have udarbejdet TP-dokumentationen rettidigt. Det må selskabet bevise ved at fremlægge det materiale, hvoraf selskabet mener at kunne udlede dette. Selskabet har imidlertid under hele sagen været tilbageholdende med at fremkomme med de relevante oplysninger/dokumenter, hvilket skal komme selskabet til skade ved bevisvurderingen.

Allerede som følge af at det må lægges til grund, at H1 har udarbejdet TP-dokumentationen for sent, har SKAT været berettiget til at fastsætte armslængdeindkomsten ved et skøn, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 8 (tidligere stk. 5), jf. § 5, stk. 3.

2.2.1.2 H1 's TP-dokumentation er mangelfuld

H1 's TP-dokumentationen – om den havde været udarbejdet rettidigt – er videre behæftet med så afgørende mangler, at den ikke sætter SKAT – eller for den sags skyld selskabet – i stand til at vurdere, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og dermed ikke opfylder dokumentationskravet i skattekontrollovens § 3 B.

Forarbejderne til § 3 B viser, at dokumentationskravet ikke er opfyldt ved udarbejdelse af en dokumentation, der er for sent udarbejdet, eller ved en mangelfuld dokumentation.

Således fremgår det af bemærkningerne til indsættelsen af § 3 B ved lov nr. 131 af 25. februar 1998, jf. FT 1997-98, 1. samling, Tillæg A, side 1899:

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

Henvisningen i forarbejderne til reglerne i mindstekravsbekendtgørelsen understreger, at også en mangelfuld dokumentation giver SKAT adgang til at skønne. Således er det ikke kun et manglende regnskab, der udløser et skøn efter § 5, stk. 3, men også et mangelfuldt regnskab.

Af bemærkningerne til lov nr. 408 af 1. juni 2005 (der udvidede § 3 B til også at gælde indenlandske transaktioner) fremgår det endvidere om de hidtil gældende regler, jf. lovforslag nr. 120 af 2. marts 2005:

"Som nævnt er konsekvensen af, at dokumentationen ikke er tilstrækkelig, bl.a. at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) er berettigede til at foretage et skøn på det bedst mulige grundlag, som skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) vil kunne fremfinde [...]".

Det mest centrale afsnit i en TP-dokumentation er *sammenlignelighedsanalysen*. Det er i denne analyse, at markedsprisen udledes. Dette gøres ved at sammenligne den koncerninterne transaktion med de priser, der betales mellem ikke-interesseforbundne parter. At det netop er sammenlignelighedsanalysen, som udgør selve kernen i enhver TP-dokumentation, bekræftes også i OECD's Transfer Pricing Guidelines, July 2010, ("TPG"), afsnit 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". (min understregning)

Ud over en beskrivelse af efter hvilke principper honoreringen efter MDA-aftalen foretages, er der i TP-dokumentationen ingen redegørelse for baggrunden for anvendelsen af disse principper, jf. f.eks. TP-dokumentationen for 2004 (bilag 5), side 9 (E425). TP-dokumentationen indskrænker sig dermed til en ren retrospektiv benchmark-analyse af, om det resultat, som H1 har opnået, er på armslængde, jf. f.eks. bilag 5, side 25ff.

Benchmark-analysen er beskrevet i punkt 1.3.2 i sagsfremstillingerne for hhv. 2004-05 (bilag 2) og 2006-07 (bilag 3), herunder at H1 har anvendt Transactional Net Margin Method, de anvendte databaser, valget af geografisk område, de valgte kvantitative kriterier, og kriterierne for den kvalitative fravælgelse.

Resultaterne i H1 er herefter sammenholdt med resultaterne i de udvalgte virksomheder ved brug af PLI'erne "Berry Ratio" og "Operating Margin" for FY04; "Berry Ratio" og "Net Cost Plus" for FY05", mens "Operating Margin" og "Net Cost Plus" er brugt for FY06 og FY07.

For så vidt angår "Net Cost Plus" i FY 05 er denne for H1 beregnet som: $\text{Net Operating Income/Operating Costs} \times 100$, mens samme nøgletal for de udvalgte selskaber er beregnet som: $\text{Operating profit/Sales} \times 100$ (sidstnævnte svarer til en Operating eller EBIT-Margin), jf. nærmere SKATs sagsfremstilling (bilag 2, side 12).

I FY06 og FY07 beregnes "Net Cost Plus" som: $\text{Net Operating Income}/(\text{Cost of Goods Sold} + \text{Operating Costs}) \times 100$. Da H1 imidlertid ikke, i modsætning til de udvalgte selskaber, har "Cost of Goods Sold" i regnskabet, og nævneren følgelig kun indeholder "Operating Cost", bliver resultatet langt højere for H1 end for de udvalgte selskaber, jf. SKATs sagsfremstilling (bilag 3, side 16).

Dette giver et ikke-retvisende billede, når resultaterne i henholdsvis H1 og de udvalgte selskaber sammenholdes, hvorved også bemærkes, at det af TPG punkt 2.92 fremgår:

"Cost-based indicators should only be used in those cases where costs are a relevant indicator of the value of the functions performed, assets used and risks assumed by the tested party. In addition, the determination of what costs should be included in the cost base should derive from a careful review of the facts and circumstances of the case. Where the net profit indicator is weighted against costs, only those costs that directly or indirectly relate to the controlled transaction under review (or transactions aggregated in accordance to the principle at paragraphs 3.9-3.12) should be taken into account. Accordingly, an appropriate level of segmentation of a taxpayer's accounts is needed in order to exclude from the denominator costs that relate to other activities or transactions and materially affect comparability with uncontrolled transactions. Moreover, in most cases only those costs which are of an operating nature should be included in the denominator. The discussion at paragraphs 2.80-2.85 above also applies to costs as denominator".

De af H1 's valgte PLI'er giver således et forkeret og ikke retvisende billede af indtjeningen i H1 set i forhold til indtjeningen i de udvalgte selskaber. Allerede derfor er selskabets benchmark-analyse uanvendelig.

Hertil kommer, at SKAT har gennemgået de selskaber, som H1 har udvalgt som sammenlignelige. Gennemgangen viser, at de udvalgte virksomheder for en stor dels vedkommende ikke opfylder betingelserne for at være sammenlignelige, jf. punkt 4.1.1 i begge sagsfremstillinger (bilag 2 og 3).

Den for TP-dokumentationen helt centrale sammenlignelighedsanalyse lider dermed af så væsentlige mangler, at dokumentationskravet i skattekontrollovens § 3 B ikke er opfyldt. Dette har H1 end ikke forsøgt at imødegå.

Også derfor har SKAT været berettiget til at udøve et skøn over de kontrollerede transaktioner.

2.2.1.3 Sammenfatning angående H1 's TP-dokumentation

Den ikke-rettidige TP-dokumentation samt fejlene heri bevirker hver for sig og i sig selv, at SKAT har været berettiget til at fastsætte armslængdeindkomsten ved et skøn.

Det bestrides herved, at der med det påståede "*samlede, relevante aftalegrundlag*" er "*tilvejebragt den fornødne og rettidige dokumentation*" (duplikken, side 10, sidste afsnit), samt at det skulle være tilstrækkeligt, at der "*løbende [er] udarbejdet supplerende TP-dokumentation*".

SKAT har udøvet et skøn, og skønnet kan udelukkende tilsidesættes, såfremt H1 godtgør, at skønnet er udøvet på et forkert grundlag eller har ført til et åbenbart urimeligt resultat, jf. f.eks. U2016.191H ([SKM2015.615.HR](#)).

Landsskatteretten har intet sted i begrundelsen (bilag 1) forholdt sig til selskabets TP-dokumentation, og det er ikke rigtigt, når Landsskatteretten tilsyneladende har pålagt SKAT bevisbyrden. SKAT bærer ikke bevisbyrden for, at de interne afregningspriser som her ikke er på markedsvilkår.

2.2.2 Manglende overholdelse af armslængdeprincippet

SKAT kan endvidere foretage en skønsmæssig ansættelse som følge af, at de mellem H1 og G1 ltd. fastsatte afregningspriser og vilkår ikke har været på markedsvilkår, jf. ligningslovens § 2.

Når det skal vurderes, om H1 har modtaget en armslængdehonorering for de markedsføringsaktiviteter, som selskabet har udført i henhold til MDA-aftalen, er det nødvendigt at forholde sig til indholdet af markedsføringsaktiviteterne.

Der er enighed om, at den indgåede MDA-aftale er af helt central betydning for sagens afgørelse, jf. svarskriftet, punkt 1.2 (side 4, 7. afsnit).

Landsskatteretten forholder sig imidlertid i den indbragte afgørelse (bilag 1) intet sted til, hvad det er for markedsføringsaktiviteter, som H1 har udført, og bortset fra at en række bestemmelser fra MDA-aftalen er citeret i sagsfremstillingen i afgørelsen (side 3-4), er indholdet af MDA-aftalen for så vidt angår markedsføringsfunktionerne uomtalt i afgørelsen.

2.2.2.1 Ordlyden af MDA-aftalen

Efter den klare og udtrykkelige ordlyd af MDA-aftalen (bilag 4) er H1 **kontraktlig** forpligtet til at markedsføre alle koncernens produkter på det danske marked. Der påhviler selskabet en meget tung bevisbyrde for, at der ved indkomstopgørelsen skal ses bort fra selskabets egen aftale.

Det fremgår udtrykkeligt af det 2. WHEREAS i MDA-aftalen, at "*G1 LTD. desires to appoint Subsidiary to provide marketing ... services for the Group Products in the Territory*" (min understregning).

Helt i overensstemmelse hermed har H1 i aftalens punkt 3.2, jf. punkt 3.2.1 påtaget sig en forpligtelse ("*Duties*") til at

"further the interests of G1 LTD. and to maximize the markets for the Group Products in the Territory" (mine understregninger).

I aftalens punkt 1 defineres de af aftalen omfattede produkter sådan:

""The Group Products" shall mean all products generally made available by G2 or its affiliates for distribution anywhere in the world, including but not limited to Retail, Online, New Business, Marketing Programs, and OEM" (mine understregninger).

Det fremgår dermed eksplicit af aftalens ordlyd, at H1 påtager sig en forpligtelse til at markedsføre alle koncern-produkter i Danmark. Det fremgår endda udtrykkeligt af ordlyden, at markedsføringsforpligtelsen også omfatter OEM.

Der påhviler selskabet en meget tung bevisbyrde for, at der ved indkomstopgørelsen skal ses bort fra selskabets egen aftale, hvilket selskabet da heller ikke har dokumenteret. Ikke mindst på baggrund af aftalens udførlige og præcise definitioner på de anvendte udtryk er der endvidere intet belæg for en indskrænkende fortolkning heraf eller rettere sagt en bortfortolkning.

Allerede derfor skal det samlede salg af OEM-licenser til danske slutbrugere indgå i opgørelsen af det grundlag, hvorpå honoreringen af H1 beregnes.

2.2.2.2 H1 's markedsføringsaktiviteter

Det er særligt klart, idet H1 's **faktiske markedsføringsaktiviteter** helt i overensstemmelse med MDA-aftalen har været rettet mod og har haft effekt på det samlede salg af OEM-licenser på det danske marked.

Når en slutbruger køber en computer, er det ikke blot selve maskinen, som er af betydning. Helt centralt for slutbrugeren er også styresystemet, softwaren m.v., og som det vil blive nærmere omtalt nedenfor, kan slutbrugeren ønsker hertil være så afgørende, at det påvirker salget af computere.

Det er ubestridt, at koncernen i de omtvistede indkomstår kun havde ét markedsføringsselskab i Danmark, nemlig H1 , og det ligger fast, at andre selskaber i koncernen ikke har foretaget relevante "konkurrerende" markedsføringstiltag i Danmark, jf. besvarelsen i svarskriftet, side 41, af opfordring (4).

Dette understøtter, at H1 varetog markedsføringen af alle koncernens produkter over for slutbrugerne.

H1 har selv i f.eks. svarskriftet, side 6-7, om selskabets markedsføringsaktiviteter oplyst:

"Selskabet markedsfører produkter inden for kategorierne:

I. Servere,

II. styresystem, og

III. software.

Markedsføringsaktiviteterne i Danmark er rettet mod det led, som køber de produkter, som G1 ltd. sælger, dvs. detailhandlen, de store danske selskaber og mindre OEM-systembyggere, som køber deres produkter hos forhandlere i Danmark eller direkte hos G1 ltd."

Endvidere oplyses det, at er

"Selskabets markedsføringsaktiviteter i forhold til salg af OEM-licenser er udelukkende rettet mod Named Account og System Builders, dvs. mindre it-virksomheder, som "selvbygger" PC'er med komponenter, som de indkøber fra forskellige leverandører. Disse OEM-virksomheder er hjemmehørende i Danmark.

...

Selskabets øvrige marketingaktiviteter, dvs. aktiviteter der ikke vedrører OEM-licenser til Named Account og System Builders ("selvbyggerne"), består hovedsageligt i at yde uddannelse og træning i programmerne til uafhængige partnere og deres ansatte, dvs. til de forhandlere af "programpakker", som i sidste ende står for salget af programmer til slutbrugerne.

Som nævnt sælges der ikke OEM licens-versioner i almindelig detailhandel, og "programpakkerne", som sælges til slutbrugerne, omfatter ikke OEM-licenser.

H1 er derudover med til at finansiere eventuelle salgskampanjer, som de uafhængige salgsled måtte iværksætte, samt skilte m.v., som opstilles i butikkerne. Omkostningerne forbundet med disse kampanjer indgår i beregningsgrundlaget for den betaling, Selskabet modtager fra G1 ltd." (understreget her).

Det følger modsætningsvis heraf, at H1 ikke har foretaget markedsføring over for MNA OEMs. Det skal understreges, at dette da heller ikke har været hævdet af SKAT, endsiges lagt til grund ved skatteansættelsen.

Det er uklart, hvorfor H1 bl.a. med det netop citerede forsøger at give det indtryk af, at selskabet ikke har foretaget markedsføring over for slutbrugerne, hvilket bestrides:

Tværtimod fremgår det af ledelsesberetningen i H1 's årsrapporter (bilag 17-20, side 6), at:

"H1 beskæftiger sig med markedsføring, kommunikation, rådgivning og support vedrørende salg af software og hardware i mange tilfælde i samarbejde med koncern-partnere. Aktiviteterne er rettet mod såvel private virksomheder som den offentlige sektor og private personer"

Endvidere beskrives markedsføringsaktiviteterne således i "Transfer Pricing Study for G2 Statement of Facts and Industry Analysis Central Pipe (Europe, Middle East and Africa) Fiscal Year Ending June 30, 2006", punkt V.B (bilag 24, side 41ff):

"2. Sales and Marketing and Product Support

The Group spends heavily on marketing its products and creating a brand image. In FY06, global sales and marketing expense exceeded \$9.8 billion just over 22% of revenues. In EMEA G1 Ltd. and the sales and marketing subsidiaries spent approximately \$2.8 billion on sales and marketing across all channels during FY06.

...

c) Advertising

In EMEA the sales and marketing subsidiaries work closely with large advertising and direct marketing firms to place ads in industry journals, major newspapers and on radio and TV. Advertising, direct marketing, worldwide packaging, and marketing materials are targeted to various end-user segments. The subsidiaries utilize a broad variety of consumer media (television, radio, and business publications) and trade publications. Some campaigns are regionally coordinated by the EMEA Headquarters Operation. ...

In FY05 the Group began rolling out a new global marketing campaign supported by JM. Although certain administrative aspects are managed centrally by G2, the local sales and marketing subsidiaries work with JM's local offices on tailoring the campaign to meet local market requirements.

Costs related to the campaign are either incurred locally by the sales and marketing subsidiary or paid directly by G1 LTD." (understreget her).

Det fremgår således udtrykkeligt, at markedsføringsaktiviteterne hos de lokale "sales and marketing subsidiaries", hvilket omfatter H1 også er rettet mod slutbrugerne.

Dette fremgår også af H1 's egen TP-dokumentation, idet det af "Koncernens International Transfer Pricing Denmark Package FY 04" (bilag 5), side 8, fremgår:

"... Below is a brief outline of some key functions by various business types.

OEM—The sales and marketing functions performed by the local subsidiaries with regard to the OEM business are relatively limited as the OEM business for EMEA is largely centralized and administered in G1 Ltd.. The role of the local subsidiary is to perform a liaison role between G1 Ltd. and directly licensed OEMs and the distributors that sub-license product to smaller OEMs (System Builders).

Retail Marketing—The balance of the local subsidiary's efforts in marketing are directed towards the retail market (i.e., non-OEM markets). As with the OEM business the local sub functions in a liaison role between G1 Ltd. and the customers that G1 Ltd. has in the local market. The role of the local subsidiary is to increase demand for and awareness of the Group products and services and to assist local channel partners (LARs, resellers and distributors) in the fulfillment of that demand. The local sales operations create local marketing materials, create and execute local marketing and advertising campaigns, undertake market research, and review and advise on the local situation regarding piracy. In many cases the local subsidiary may receive direction from the Groups's EMEA headquarters operations. (understreget her).

Af H1 's egen TP-dokumentation fremgår det således, at *"The role of the local subsidiary is to increase demand for and awareness of the Group products and services and to assist local channel partners (LARs, resellers and distributors) in the fulfillment of that demand"*.

I H1 's TP-dokumentation for FY 06-09 (bilag 7), som er udarbejdet efter SKATs første ansættelsesændring for indkomstårene 2004 og 2005 (bilag 2), er der sket en række ændringer. *"The role of the local subsidiary"* er dog stort set uændret (side 6, 3. afsnit).

Som et konkret eksempel på, at H1 faktisk har udført markedsføringsaktiviteter, som er *direkte* rettet mod slutbrugerne, henvises til Magasinet ..., # 001 marts 2007 (bilag 25). Magasinet er udgivet af H1 og er husstandsomdelt i hele 400.000 eksemplarer (jf. Kolofonen på side 4).

Som et yderligere konkret eksempel kan henvises til bilag 34, side 2, hvoraf fremgår, at

"Koncernen tilbyder partnerne materialer, de kan bruge i deres markedsføring til at forklare disse tilbud til deres kunder."

Endvidere er det indlysende, at et reklameskilt opstillet i en detailbutik er rettet mod slutbrugerne.

I 2004-2007 har der i gennemsnit været ca. 300 ansatte hos H1 (jf. bilag 12). Selskabets synspunkt er tilsyneladende, at den markedsføringsaktivitet, som disse ansatte udfører, kan nøje afgrænses til *udelukkende* at påvirke salget af lige netop:

- Pakke-licenser, og
- OEM-licenser via de såkaldte "Named Accounts" og "System Builders" hjemmehørende i netop Danmark (men ikke i resten af EMEA),

hvorimod salget af

- OEM-licenser via "Named Accounts" og "System Builders" hjemmehørende i alle andre lande end Danmark, og
- OEM-licenser via MNA OEMs

skulle være upåvirket af markedsføringsaktiviteterne.

Selskabet har dog ikke under den langvarige og omfattende sagsbehandling hos SKAT og Landsskatteretten/Skatteankestyrelsen eller under skriftvekslingen kunnet redegøre for, hvordan den markedsføring, som H1 ubestridt har foretaget, har kunnet "afgrænses"/målrettes sådan, at den ikke har haft effekt på det samlede salg af pakke- og OEM-licenser til danske slutbrugere. Dette henstår således fortsat udokumenteret.

Markedsføringen vil derimod påvirke det samlede salg af pakke- og OEM-licenser til danske slutbrugere.

At H1 udelukkende skulle have markedsført pakkelicenser bestrides Tværtimod blev bl.a. styresystem i magasinet ... markedsført i form af en reklame, som på ingen måde var målrettet netop pakkelicenser, men som generelt fremhævede styresystemets kvaliteter (bilag 25, side 1-2).

Den gennemsnitlige danske slutbruger har endvidere næppe indsigt i, at der findes flere forskellige licenstyper, og der er ingen funktionel forskel for forbrugeren mellem en pakke- og en OEM-licens, jf. besvarelsen af opfordring (14) i duplikken, side 13.

Hertil kommer, at den typiske forhandler af "programpakker" også sælger computere, hvorfor den uddannelse og træning, der ydes af H1 – uanset at den udelukkende måtte angå pakkelicenser – selvsagt ikke kun kommer butikken til gode ved salg af lige netop pakkelicenser, men også ved salget af computere med koncernens programmer præinstalleret.

Ligeledes vil et reklameskilt opstillet i en detailbutik, selv hvis det udelukkende måtte angå pakke-licenser, også påvirke slutbrugeren til at købe en PC med softwaren præinstalleret. Det bemærkes herved også, at en slutbrugers eksisterende PC ofte ikke vil være "stor nok" til at kunne afvikle en ny version af f.eks. X-produkt (jf. f.eks. bilag 34, side 1).

På tilsvarende vis vil de salgskampagner m.v., som H1 medvirker til at finansiere, ikke blot have effekt på lige netop salget af pakkelicenser, men også på salget af OEM-licenser via salg af computere.

Når H1 vælger at undlade at besvare Skatteministeriets opfordring (15) til at oplyse, hvor mange pakkelicenser til de under I, II og III nævnte produkter, som blev solgt i indkomstårene 2004, 2005, 2006 og 2007, samt prisen for produkterne, efterlader det da også det indtryk, at selskabets markedsføringsaktiviteter over for forhandlerne m.v. ikke har resulteret i et særligt omfattende salg af pakkelicenser, jf. Processkrift 1, side 7, 7. afsnit.

Dette understøttes yderligere, at markedsføringsaktiviteterne også, og især, har medvirket til at påvirke slutbrugerne til at købe en PC med softwaren præinstalleret (OEM-licens).

Hertil kommer, at det er indlysende, at en computer-producent udelukkende installerer et bestemt styresystem og software på de computere, som produceres, såfremt slutbrugerne, altså køberne af computerne, efterspørger lige netop disse programmer.

Også for domstolene forsøger H1 at give det indtrykket af, at en koncern OEM-licens bare er noget, som følger naturligt med, når slutbrugeren forinden har besluttet sig for, hvilken computer der skal købes, jf. f.eks. svarskriftet, side 27.

H1 indtager altså det for en software-producent noget usædvanlige standpunkt, at computer-køberne åbenbart er ligeglade med koncernens eget(ne) produkt(er), f.eks. X-produkt. Og at kunderne tilsyneladende blot må "lære at leve" med det styresystem, som de MNA OEMs nu engang måtte have valgt at præinstallere på de computere, som de MNA OEMs sendes på markedet.

Det er da også uforklarligt, hvorfor computer-producenterne skulle vælge at installere et andet styresystem på computerne, endside andre koncern-produkter (f.eks. ...), end det slutbrugerne, altså køberne af computerne, efterspørger.

Computer-producenterne har jo ingen selvstændig interesse i at købe koncernens programmer, men køber og præinstallerer alene programmerne fordi og så længe

slutbrugerne efterspørger netop disse programmer. Er der hos slutbrugerne ikke en efterspørgsel efter koncernens programmer, vil computer-producenterne ikke præinstallere netop koncernens programmer på deres computere, men sælge "blanke" computere eller computere med andre programmer præinstalleret.

H1 moderselskab, G2, deler da heller ikke selskabets standpunkt.

Tværtimod fremgår det af koncernens TP-dokumentation (bilag 24, side 51-54) og årsrapporter (f.eks. bilag 13, page 8-9, 16, 19 og 32), at:

"We continue to experience intensive competition across all markets for our products and services.",

og det beskrives også, at denne konkurrence bl.a. omfatter alternative styresystemer.

At H1 standpunkt ikke er holdbart, kan da også illustreres med to eksempler:

(1) I artiklerne m.v., (bilag 33-37), omtales bl.a., at efterspørgslen efter styresystem var så stor, at det resulterede i, at slutbrugerne udskiftede deres eksisterende PC'ere med en ny og "kraftigere" PC, som kunne afvikle styresystem. Det omtales videre, at den forsinkede lancering af styresystem påvirkede PC-salget i så negativ retning, at koncernen så sig nødsaget til at understøtte det løbende PC-salg ved udstedelse af værdikuponer til fremtidige opgraderinger til X-styresystem.

(2) At det var computerproducenterne, som måtte indrette sig efter slutbrugernes efterspørgsel efter styresystem, og ikke omvendt, fremgår også af årsregnskaberne for G16 for 2005, 2006 og 2007 (bilag 38, bilag 39 og bilag 40).

Bemærkningerne i årsregnskabet illustrerer tydeligt, at slutbrugerne havde en klar holdning til, hvilket operativsystem som slutbrugerne ønskede at anvende, at dette påvirkede computersalget, samt at computerproducenterne selvfølgelig indrettede sig herefter.

Endvidere forekommer det at kræve et meget sikkert bevis herfor, såfremt det skal lægges til grund, at en for G16 meget betydelig og reelt altafgørende kunde som supermarkedskæden G17 (bilag 42 og bilag 25, side 36) skulle lade sig diktere af G16 (eller andre) hvilket styresystem, der skulle være installeret på PC'erne. G17 sælger selvsagt PC'ere med det styresystem, som G17's kunder, altså slutbrugerne, efterspørger.

Disse to eksempler illustrerer tydeligt, at slutbrugerne havde en klar holdning til hvilket operativsystem, som slutbrugerne ønskede at anvende, at dette påvirkede computersalget, samt at computerproducenterne selvfølgelig indrettede sig herefter.

H1 har endvidere bekræftet, at de MNA OEMs ikke var forpligtet til at installere netop koncernens styresystemer på deres computere.

Ligesom i dag var det i 2004-2007 var muligt for en PC-køber at få computeren designet ud fra individuelle kundeønsker, herunder om computeren skulle være med et præinstalleret styresystem eller ej. At det – også for en almindelig slutbruger – var muligt selv at installere et styresystem på en "blank" computer fremgår af bilag AM og 43.

Af bilag 28, side 7, fremgår det endvidere, at

"software license agreement for pre-loaded licenses allows the software to be "returned" to the OEM for a refund if the user does not wish to use it"

H1 's markedsføringsaktiviteter har således medvirket til at påvirke slutbrugernes ønsker, herunder til at slutbrugeren vælger og ikke fravælger en computer med koncernens styresystemer og -software præinstalleret, samt til at opretholde efterspørgslen herefter.

Endvidere findes de produkter, som selskabet markedsfører, i flere forskellige versioner, som er til salg samtidig. De er dermed i "konkurrence" mod hinanden/sig selv (f.eks. Z-styresystem vs. X-styresystem). Hertil kommer, at den enkelte version findes i forskellige varianter (bilag 28 og bilag 29).

Markedsføringen, herunder salgsprocessen i forretningen, har således også indflydelse på, hvilken OEM-version, og hvilken variant heraf, slutbrugeren køber sammen med computeren. Dette gælder ikke blot for styresystem, men også for andet af koncernens software.

Selskabets markedsføringsindsats medvirker således også til at generere salg af dyrere versioner/varianter af koncernens software.

Det er åbenbart, at koncernen har en interesse i, at slutbrugeren køber og betaler for en mere omfattende, og dermed også dyrere end en billigere version af produktet.

Alle disse valg træffer slutbrugerne på baggrund af bl.a. den markedsføring, der havde været af koncernens produkter og såfremt købet foretages i en detailbutik på baggrund af rådgivningen fra ekspedienten.

Landsskatteretten imødekom da også SKAT – og nu Skatteministeriet – så langt, at det ifølge Landsskatteretten (bilag 1, side 46):

"ikke kan udelukkes at Selskabets markedsføringsaktiviteter kan have haft en effekt på salget af licenser til MNA OEMs" [1. led],

hvorefter det dog tilføjes

"men omvendt kan markedsføringsaktiviteterne vedrørende brandet fra for eksempel de amerikanske koncernselskaber have haft en effekt på salget i Danmark. En eventuel effekt kan ikke opgøres, og muligheden i sig selv anses ikke at kunne danne grundlag for en forhøjelse af vederlaget" [2. led].

Ved sagens afgørelse kan landsretten imidlertid lægge til grund, at H1 's markedsføringsaktiviteter ikke blot har haft en *mulig* effekt, men *faktisk* har haft en effekt, på (også) salget af licenser til MNA OEMs, jf. de udførlige bemærkninger herom ovenfor.

Hvor der således er sikker støtte for 1. led i Landsskatterettens ovenfor citerede præmis, så er der i sagens oplysninger ingen støtte for 2. led.

For det første er det uklart, hvad det er for "amerikanske koncernselskaber" der sigtes til. Der foreligger ikke i sagen materiale, der dokumenterer, at der fra sådanne koncernselskabers side faktisk er sket markedsføring af brandet i Danmark, endside omfanget af en sådan markedsføring.

Det bemærkes herved igen, at det ligger fast, at andre selskaber i koncernen ikke har foretaget relevante "konkurrerende" markedsførings tiltag i Danmark, jf. besvarelsen i svarskriftet, side 41, af opfordring (4).

Der foreligger endvidere ingen dokumentation for, at G29, eller en anden MNA OEM, har foretaget markedsføring i Danmark, endside at der i givet fald var tale om en markedsføring, som svarer til den markedsføring, som H1 udfører/medvirker til, f.eks. uddannelse af de ansatte i detailhandlen. Bevisbyrden herfor påhviler H1. I øvrigt bemærkes, at det er udokumenteret, at aftalerne med G29 (bilag AL) er repræsentative for andre aftaler, som koncernen måtte have indgået med andre MNA OEMs.

Såfremt H1 vil gøre gældende, at "markedsføringsaktiviteterne vedrørende brandet" har haft en effekt på salget i Danmark, påhviler det selskabet at føre bevis herfor. Dette er ikke gjort gældende, og noget bevis herfor er da heller ikke ført.

Den omstændighed, at der laves global branding af koncernen, gør i øvrigt ikke den lokale markedsføring af produkterne overflødig – hverken for så vidt angår salg af pakkeversioner eller for salg af OEM-versioner.

Der er tale om to sammenhængende men forskellige opgaver, henholdsvis global branding og lokal markedsføring, som begge medvirker til at fremme salget af koncernens produkter, og som begge skal aflønnes. Begge opgaver skal udføres, og den ene opgave erstatter ikke den anden. H1 har stået for den lokale markedsføring, og skal vederlægges herfor.

Hertil kommer, at en markedsføring af "koncernens brand" i givet fald må have haft en tilsvarende betydning for det salg, hvor det ikke er omtvistet, at H1 skal honoreres, jf. også "effekt på salget i Danmark".

Medmindre Landsskatterettens præmis er udtryk for, at Landsskatteretten mente, at beregningsnøglen i MDA-aftalen fører til en honorering af H1, som er højere end et armslængde-vederlag, må det lægges til grund, at værdien af koncernselskabets eventuelle markedsføring af koncernens brandt er "indregnet" i beregningsnøglen i MDA-aftalen (i de satser som anvendes). Der er således allerede korrigeret for den globale branding gennem kommissionssatsen.

SKATs forhøjelse er sket i nøje overensstemmelse med beregningsnøglen i MDA-aftalen, og der skal derfor ikke "igen" tages højde for en eventuel markedsføring af koncernens brand ved en form for "modregning", hvor en af koncernens egenhændigt fastsat delmængde af salget ikke indgår i beregningsgrundlaget.

Ordlyden af MDA-aftalen er klar og udtrykkelig: H1 er forpligtet til at markedsføre alle koncern-produkter på det danske marked. Det fremgår endda udtrykkeligt af aftalens ordlyd, at markedsføringsforpligtelsen også omfatter OEM. Derimod fremgår der intet af kontraktens ordlyd om, at selskabets markedsføringsforpligtigelser som påstået af

selskabet skulle være indskrænket til at angå produkter, som G1 Ltd. måtte have rettighederne til.

H1 er ikke en uafhængig tredjemand. H1 indgår derimod i samme koncern som koncernen og G1 Ltd. m.fl. Selskabernes interesser er dermed sammenfaldende og ikke modstridende, og den indgåede MDA-aftale indgår i en kompliceret intern aftalestruktur, hvor koncernselskaberne har indgået aftaler på kryds og tværs og "gennem" andre koncernselskaber (jf. til illustration f.eks. bilag 26, side 3 og 6).

Hvor det uden for koncernforhold næppe ville forekomme, forekommer det internt i en koncern, at ét koncernselskab indgår en aftale med et andet koncernselskab, som kommer et helt tredje selskab/hele koncernen til gode.

Koncernbetragtningen skinner da også meget klart igennem i den indgående MDAaftale (bilag 4). H1 betegnes konsekvent som "Subsidiary", uanset at selskabet ikke er ejet af G1 Ltd.. H1 ejedes derimod, gennem et spansk holdingselskab, af koncernen, som ligeledes er ejer af den anden kontraktspart, G1 Ltd.. Honoreringen af selskabet efter punkt 6.2.2 er endvidere betinget, at, at *"such expenses are not already ... covered in another agreement between Subsidiary and G2 or any G2 affiliate"*.

Det pointeres endda i det første WHEREAS, at såvel G1 LTD. som "Subsidiary" er helejede datterselskaber af netop G2 ligesom koncernbetragtningen også tydeligt kommer frem i aftalens enkelte bestemmelser.

Trods opfordringer hertil (opfordring (5), (6) og (7)), er kun en del af de koncerninterne aftaler fremlagt, og særligt kontraktforholdet mellem koncernen og G1 Ltd. er ikke fyldestgørende belyst. Det er derfor udokumenteret, om og i givet fald hvordan G1 Ltd. kompenseres for markedsføringen af koncernens produkter, herunder den markedsføring, som ifølge MDA-aftalen er overladt til H1 . Dette skal komme selskabet bevismæssigt til skade, jf. retsplejelovens § 344, stk. 2.

Allerede denne koncern-betragtning gør det ufornuddent at tage stilling til indholdet af G1 Ltd.'s rettigheder.

Ex tuto bemærkes dog, at omfanget af G1 Ltd.'s rettigheder ikke er fyldestgørende belyst af selskabet, idet selskabet som netop nævnt har valgt ikke at opfylde opfordringerne til at fremlægge det samlede aftalekompleks.

Det er dog i modstrid med det tidligere af selskabet og selskabets repræsentanter oplyste, når det i duplikken, side 9, sidste afsnit, anføres, at *"G1 Ltd. – som dokumenteret – ikke besidder rettigheder til salg af de OEM-licenser, som ministeriet mener, at G1 Ltd. skal betale H1 for at markedsføre i Danmark"*.

Således fremgår det af "Transfer Pricing Study for G2 Statement of Facts and Industry Analysis Central Pipe (Europe, Middle East and Africa) Fiscal Year Ending June 30, 2006" (bilag 24, side 15):

"Large OEM customers, typically multinational companies such as G29 or G47 acquire from G4 or G1 Ltd. the right to install software products directly on the hard drives of the computers they manufacture" (understreget her).

I punkt 4.1.2.4 i selskabets indlæg af 14. oktober 2013 til Landsskatteretten (bilag 32) blev det endvidere anført:

"G4 (tidligere benævnt G3 i USA alene har overført rettighederne til OEM-licenser, der sælges til "Named Accounts" og "System Builders, til G1 Ltd. (G1 LTD.) samt en enkelt MNA OEM, som var baseret i EMEA (G44 GmbH)" (understreget her).

Selskabet har således tidligere selv oplyst, at de MNA OEM's også indkøbte OEM-licenserne hos G1 Ltd., og at G1 Ltd. var indehaver af rettighederne til **salg** af OEM-licenser.

Det bestrides derfor, at alle licenserne blev *"købt af koncernen i USA"*. Særligt for så vidt angår den MNA OEM, G44 GmbH, som i samtlige de omtvistede indkomstår eksisterede og var hjemmehørende i EMEA, er dette udokumenteret og i modstrid med det i øvrigt i sagen oplyste.

I øvrigt bemærkes, at det af den som bilag AE fremlagte License Agreement af 1. januar 2003 fremgår, at G3, USA, var indehaver af bl.a. retten til *"marketing, distribution and sale"* af alle koncernens OEM-produkter.

Det fremgår udtrykkeligt af det 4. WHEREAS i MDA-aftalen (bilag 4), at

"G3 assigned all of its rights and obligations under that certain agreement to market G2's OEM products, dated as of January 1, 1998, and as amended (the "OEM Agreement") to G1 Ltd on December 31, 2002 (understreget her).

Efter sin ordlyd er **markedsførings**forpligtelsen til koncernens OEM-produkter således overført til G1 Ltd.. Denne forpligtelse (og -ret) til at markedsføre OEM-produkterne i EMEA har G1 Ltd. efterfølgende overført til H1 for så vidt angår det danske marked, jf. MDA-aftalen.

Af MDA-aftalen fremgår der intet om, at overdragelsen af G3's markedsføringsrettigheder til koncernens OEM-produkter til G1 Ltd. skulle være begrænset til "System Builders" og "Named Accounts"; og at G1 Ltd. dermed ingen rettigheder havde i forhold til MNA OEMs. Bevisbyrden for dette, som er i direkte modstrid med ordlyden af MDA-aftalen, påhviler H1, og selskabet har ikke løftet bevisbyrden.

2.2.2.3 Sammenfattende

Sammenfattende har H1 efter MDA-aftalen været **forpligtet** til at markedsføre alle koncernens produkter på det danske marked. H1 har også **rent faktisk** foretaget markedsføringsaktiviteter, som har været rettet mod og som har haft effekt på det samlede salg på det danske marked.

Det strider derfor mod sund fornuft og almindelig kommerciel adfærd, såfremt H1 ikke honoreres ud fra det samlede salg.

2.2.3. Vederlæggelse på armslængdevilkår

Ifølge MDA-aftalen (bilag 4, punkt 6.2) skal H1 som honorering for markedsføringen modtage det største af følgende beløb:

(1) En kommission af det beløb, som G1 Ltd. har faktureret i Danmark på 18 – 25 % (afhængigt af størrelsen af det fakturerede beløb), eller

(2) 115 % af H1 's faktiske markedsføringsudgifter (forudsat at udgifterne er i overensstemmelse med budgettet og ikke er dækket af andreaftaler).

Kommission, jf. punkt 6.2.1 i MDA-aftalen er ikke på armslængde, idet H1 udelukkende modtager kommission ud fra det salg, som er "*invoiced by G1 Ltd. within the Territory*".

Et sådant kriterium om, at stedet for fakturaudstedelsen er afgørende for hvilket land/selskab, der oppebærer indkomsten, er ikke markedsførelsesmæssigt. Kriteriet åbner i sig selv op for en arbitrær placering af indtægter i multinationale koncerner.

Dette er særligt klart, når det tages i betragtning, at G1 Ltd. kunne vælge, hvilket står G1 Ltd. (eventuelt efter instruks fra moderselskabet, G2) helt frit for, at "indskyde" et tredje selskab mellem G1 Ltd. og kunderne, sådan at det var dette 3. selskab og ikke G1 Ltd. som fakturerede salget i Danmark. I så fald vil H1 ifølge MDA-aftalens ordlyd ikke være berettiget til nogen som helst form for kommission af salget, idet ingen del af salget i så fald var faktureret af G1 Ltd. i Danmark. Og det uanset at H1 's indsats og aktiviteter måtte fortsætte uændret.

Hertil kommer, at koncernen til enhver tid og uden begrænsninger *diskretionært* kan ændre på retningslinjerne for kvalificeringen af en PC-producent som henholdsvis MNA OEM, Named Account eller System Builder, sådan at PC-producenten rykker fra en "tier" til en anden. Koncernen kan endvidere – efter forgodtbefindende – rykke rundt på, hvor en MNA OEM hører hjemme, jf. R1's udaterede notat fremlagt som bilag 31, punkt 3 samt side 4.

Det forhold, at dette, som påstået i svarskriftet, punkt 2.2, måtte "*få betydelige økonomisk indvirkning*" hvilket i øvrigt er udokumenteret for de koncernforbundne selskaber i koncernen, er uden betydning.

Afgørende er derimod, at en uafhængig tredjemand ikke ville acceptere risikoen for, at medkontrahenten økonomiske indvirkninger eller ej for medkontrahenten diskretionært ændrer på noget så centralt som den aflønning, tredjemanden oppebærer for det arbejde, som tredjemanden kontraktmæssigt har forpligtet sig til at udføre.

Der foreligger i sagen intet, som understøtter, at armslængdevederlaget for markedsføringsaktiviteterne rettet mod det salg, som ikke faktureres af G1 Ltd. i Danmark (OEM-salget), skulle være lavere end vederlaget knyttet til det salg, som G1 Ltd. fakturerer i Danmark, jf. herved punkt 6.2.1 i MDA-aftalen (kommission).

Endvidere foreligger der intet om, at der ved fastsættelsen af de satser, hvormed der honoreres efter punkt 6.2.1 i MDA-aftalen, er taget højde for, at satserne udelukkende beregnes af en delmængde af salget, nemlig det salg, som G1 Ltd. har faktureret i Danmark; og at der i MDA-aftalen således er anvendt højere satser, end der ville være anvendt, hvis beregningen i stedet var sket ud fra det samlede salg.

En sådan aftale ville da også være usædvanlig, og det ville være forbundet med betydelige vanskeligheder at sikre, at en sådan aflønningsmetode beregnet ud fra en delmængde af salget resulterede i et armslængdevederlag for det samlede salg.

Beregningen af honorar efter punkt 6.2.1 i MDA-aftalen skal derfor ske af det samlede salg til slutbrugere i Danmark, og ikke blot ud fra den mere eller mindre tilfældige delmængde af salget, som G1 ltd. fakturerer i Danmark. Det er da også sådan, SKAT har udøvet skønnet, jf. umiddelbart nedenfor, punkt 2.3.

2.3 SKATs skøn

Når betingelserne for at udøve et skøn som i nærværende sag er til stede, følger det af en helt fast og meget langvarig retspraksis, at skønnet udelukkende kan tilsidesættes, såfremt det er udøvet på et urigtigt grundlag eller har ført til et åbenbart urimeligt resultat, og at bevisbyrden herfor påhviler skatteyderen, jf. U2016.191H (**SKM2015.615.HR**). Dette har H1 ikke godtgjort.

Bortset fra at selskabet helt overordnet gør gældende, at "skønnet er åbenbart urimeligt og hviler på et forkert grundlag", har H1 ikke bestridt hverken den af SKAT anvendte metode eller den størrelsesmæssige opgørelse, jf. svarskriftet, punkt 4.5.

Om SKATs skøn skal det derfor blot bemærkes følgende:

SKAT har allerede forud for skatteansættelsen anmodet H1 om at oplyse, hvor mange OEM-licenser der afsættes på det danske marked, men forgæves.

H1 har ikke fremlagt de bagvedliggende opgørelser af det salg i de omtvistede indkomstår, 2004-2007, som har begrundet honoreringen til selskabet, jf. opfordring (9).

Ligeledes har H1 ikke fremlagt de oplysninger om størrelsen af salget til danske slutbrugere, som selskabet eller den koncern, hvori selskabet indgår, har modtaget, jf. opfordring (10). Idet Skatteministeriets opfordring (11) ikke er besvaret, må det lægges til grund, at H1 /koncernen end ikke har forsøgt at indhente oplysningerne hos de relevante MNA OEM.

Endelig er fremlæggelsen af kontrakter med G29, jf. bilag AL, ikke tilstrækkeligt til at opfylde Skatteministeriets opfordring (12) til at fremlægge de i de omtvistede indkomstår indgåede kontrakter med de selskaber, som koncernen kategoriserer som MNA OEM's angående selskabernes køb af OEM-licenser til koncern-produkterne.

H1 kan eller vil således ikke oplyse, hvor mange OEM-licenser der videresælges til danske slutbrugere.

SKAT har derfor været berettiget, og forpligtet, til at fastsætte salget skønsmæssigt. Det bemærkes, at det alene er størrelsen af salget af OEM-licenser, som videresælges til danske slutbrugere, der er skønnet. Størrelsen af selskabets merhonorar er herefter opgjort i nøje overensstemmelse med den kontrakt, som selskabet og G1 ltd. har indgået.

Grundlaget for SKATs skøn er udførligt beskrevet i sagsfremstillingerne (bilag 2 og 3), punkt 4.1.3 og 4.1.4, hvortil der i det hele henvises.

I G2's årsregnskaber opdeles forretningen i "seven segments", og om salget af OEMlicenser oplyses det (f.eks. bilag 16, page 7, og bilag 24, side 8-10), at det udgør

- over 80 % af segmentet "Client" (omfatter bl.a. X-styresystems),

- ca. 10 % af "Server and Tools" (bl.a. Server), og
- ca. 20 % af "Information Worker" (bl.a. ... software).

SKAT har på baggrund af oplysningerne i G2's årsregnskab, 10K, opgjort omsætningen hidrørende fra salg af OEM-licenser i 2007 til (bilag 3, punkt 4.1.2):

Mio. USD.	2006/07
Samlet omsætning	51.122
Andel af Client	12.690
Andel af Server and Tools	1.118
Andel af Information Worker	2.213
Salg af OEM-licenser i alt	16.021
OEMs andel af samlet omsætning	31,3 %

SKAT har skønnet, at den forholdsmæssige andel af det samlede salg, som udgøres af salg af OEM-licenser til slutbrugere i Danmark, ikke afviger væsentligt fra den forholdsmæssige andel af salget, der på verdensplan udgøres af salg af OEM-licenser.

Ca. 31 % af koncernens samlede omsætning hidrører fra salg af OEM-licenser, hvorfor det øvrige (resterende) salg udgør ca. 69 %. Denne fordeling er herefter også lagt til grund ved den skønsmæssige opgørelse af OEM-salget i Danmark.

Ifølge H1 's TP-dokumentation for FY 2006-09 (bilag 7, side 8) udgjorde "Group sales into Denmark" i indkomståret 2007 (2006/07) i alt DKK 2.265.258.487,-, hvoraf OEM-salget udgjorde DKK 163.439.352,-.

I "G2 – Transfer pricing Documentation Support" (bilag 30) er de tilsvarende beløb anført i USD. Salget til Danmark er angivet til (USD 170.497.489,- + USD 225.260.470,-) USD 396.757.959,- (side 7), hvoraf OEM-salget udgjorde USD 28.477.397,-(side 2).

Det øvrige (resterende) salg til slutbrugere i Danmark, som SKAT ikke anfægter, udgør derfor (USD 396.757.959,- minus USD 28.477.397,-) i alt USD 368.280.562,-.

Eftersom det (øvrige) resterende salg udgør (100 % 31,3 % = 68,7 afrundet til) 69 % af det samlede salg, kan det samlede salg i Danmark opgøres til (USD 368.280.562,-/0,69) USD 532.290.581,-.

Ifølge MDA-aftalen, punkt 6.2.1 (bilag 4), skal H1 have en honorering (kommission) på:

- 25 % af "amounts invoiced" op til og med USD 25 MIO.,
- 20 % for salg mellem USD 25 og 50 mio., og
- 18 % for salg, som overstiger USD 50 mio.

Koncernen har opgjort honoreringen (kommissionen) halvårligt, jf. f.eks. "G2 Transfer pricing Documentation Support" (bilag 30, side 5). H1 har kun oplyst årets salg for så vidt angår OEM-salget, hvorfor SKAT har foretaget en forholdsmæssig fordeling.

Honoreringen (kommission) til H1 , og den heraf afledte forhøjelse, kan herefter opgøres sådan:

USD	2006/07 H1	2006/07 H2	2006/07
Group sales into Denmark	170.497.428	225.260.470	
Medregnet OEM-salg (forholdsmæssigt)	12.268.417	16.208.980	
Øvrige (resterende) salg i Danmark (=69 %)	158.229.011	209.051.490	367.280.501
Ansæt samlet salg i Danmark (= 100 %)	229.317.407	302.973.174	532.290.581
Beregning af kommission:			
25 % af USD 25 mio.	6.250.000	6.250.000	
20 % af næste USD 25 mio.	5.000.000	5.000.000	
18 % af resterende beløb	32.277.133	45.535.171	
Ansæt honorering (kommission)	43.527.133	56.785.171	
Kurs USD/DKK	5,8665	5,595	
Ansæt honorering (kommission) i DKK	255.351.927	317.713.034	573.064.961
Selvangivet honorering (kommission) i DKK			481.717.720
Forhøjelse i DKK			91.347.241

Forhøjelserne for indkomstårene 2004, 2005 og 2006 på henholdsvis kr. 36.747.046,-, kr. 66.486.487,- og kr. 113.043.578,- fremkommer ud fra samme princip/beregningsmetode.

Som det fremgår har SKAT skønnet over salget til danske slutbrugere, hvorfor der ikke som anført i duplikken, side 6, 4. afsnit, skal ske en nedsættelse ud fra det salg, som danske Named Account/System Builders måtte have foretaget til slutbrugere uden for Danmark.

I øvrigt er det ikke dokumenteret, at danske Named Account/System Builders have et sådant salg til slutbrugere uden for Danmark. Hvis selskabet gør dette gældende, må selskabet fremlægge dokumentation herfor.

2.4 SKATs benchmark-analyse (Sanity check)

SKAT har med udgangspunkt i den af H1 valgte metode (TNMM), og i de af selskabet fastsatte kvantitative og kvalitative kriterier, udvalgt en række selskaber, jf. punkt 4.1.2 i begge sagsfremstillinger (bilag 2 og 3).

Til brug for sammenligningen af H1 's resultater med resultatet af benchmark-analysen har SKAT valgt 2 PLI'er: Operating Margin og Berry Ratio. Disse PLI'er er også anvendt, af H1 i selskabets TP dokumentation for de omtvistede år, jf. dog bemærkningerne herom ovenfor, punkt 2.1.

Det talmateriale, som SKAT har anvendt, er udførligt beskrevet i punkt 4.1.5 i sagsfremstillingerne (bilag 2 og 3). Resultatet kan sammenfattes sådan:

Operating Margin	2004	2005	2006	2007
<u>Før tillæg af yderligere OEM salg og honorering</u>			2,70	3,40
<u>Efter tillæg af yderligere OEM salg og honorering</u>	5,87	5,03	5,70	5,12
Nedre kvartil	3,18	2,00	3,30	3,20
Median	4,00	3,68	3,94	3,69
Øvre kvartil	6,66	6,44	7,87	6,00
Berry Ratio	2004	2005	2006	2007
<u>Før tillæg af yderligere OEM salg og honorering</u>			1,17	1,15
<u>Efter tillæg af yderligere OEM salg og honorering</u>	1,43	1,36	1,47	1,42
Nedre kvartil	1,08	1,19	1,35	1,35
Median	1,54	1,43	1,61	1,57
Øvre kvartil	2,10	1,64	1,88	1,81

Medregnes ikke alt salg, viser SKATs opgørelse, at honoreringen er for lav til at være på armslængdevilkår

Efter SKATs forhøjelse ligger PLI'erne derimod alle i det interquartile range (de midterste 50 % af observationerne mellem nedre og øvre kvartil), og honoreringen af H1 efter MDA-aftalen er dermed i overensstemmelse med armslængdeprincippet, såfremt alt salg til danske slutbrugere indgår i grundlaget for beregningen heraf.

Det er således først efter de foretagne forhøjelser, at aflønningen af H1 er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dette understøtter, men er ikke afgørende for, det af SKAT udøvede skøn.

3. Skatteministeriets subsidiære påstand om hjemvisning – G44 GmbH

Den subsidiære påstand er nedlagt for det tilfælde, at retten måtte finde grundlag for at tilsidesætte en eller flere af de forudsætninger, som er indregnet i SKATs skøn.

Det følger af fast retspraksis, at i en sådan situation skal et eventuelt nyt skøn udøves af SKAT.

I SKATs indlæg af 26. juni 2013 til Landsskatteretten (bilag 27), side 29 – 30, blev der redegjort for, at det af et udateret notat fra R1 (bilag 31) fremgik, at *"H1 skal honoreres, såfremt en MNA OEM hjemmehørende i EMEA foretager salg til danske slutbrugere"*.

I selskabets efterfølgende indlæg af 14. oktober 2013 (bilag 32), blev dette udtrykkeligt bekræftet på side 24:

"SKAT anfører i indlægget, s. 30, tredjesidste afsnit, at der forekommer at være enighed om, at Selskabet skal honoreres, såfremt en MNA OEM hjemmehørende i EMEA foretager et salg til danske slutbrugere, samt at salgsinformationer rapporteres til koncernen.

Det er Selskabet enig i.

Som nævnt er samtlige de multinationale PC-producenter etableret uden for Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA), nemlig i USA (G29, G49), Kina (G48) eller Japan (f.eks. G46 og G47), bortset fra G44 GmbH, der var hjemmehørende i EMEA, men ikke længere eksisterer.

Selskabet bestrider derfor også fortsat, at de øvrige selskaber (G29, G47, G48, G49 etc.) på nogen måde er hjemmehørende i EMEA i den forstand, som dette er defineret i aftalerne.”.

I svarskriftet, side 10, anføres det:

“Tvisten og sagens omdrejningspunkt er derimod, om styresystemer, som multinationale PC-producenter etableret uden for Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA) køber af G4 i USA, skal indgå i den honorering, som Selskabet modtager fra det irske selskab G1 ltd.’s i medfør af Market Development Agreement-aftalen (bilag 4)” (understreget her).

Heller ikke efter dette udsagn er det omtvistet, at salget af styresystemer via MNA OEMs inden for EMEA skal indgå i honoreringen af H1 .

H1 har trods opfordring hertil, jf. opfordring (16) i replikken, side 25, 2. sidste afsnit – side 26, 2. afsnit, ikke dokumenteret, at salget til G44 GmbH skete i Tyskland og at salget er indgået i opgørelsen af grundlaget for provision til G45 GmbH.

Dette skal komme selskabet bevismæssigt til skade, jf. retsplejelovens § 344, stk. 2, hvorved også bemærkes, at det af de ovenfor nævnte oplysninger fremgår, at det var G1 ltd. og ikke som hævdet G4 som havde rettighederne til salget til G44 GmbH.

Som nævnt i punkt 1 er salget via MNA OEM’s, herunder F G44 GmbH, ikke indgået ved honoreringen af H1 .

Der er dermed, uanset om retten i øvrigt måtte anse skatteansættelsen for berettiget, baggrund for en skønsmæssig forhøjelse af selskabets indkomst.

Også derfor skal sagen hjemvises til fornyet behandling hos SKAT med henblik på den størrelsesmæssige opgørelse af forhøjelsen for 2004, 2005, 2006 og 2007.

Tilsidesættes det udøvede skøn, skal SKAT, jf. den subsidiære påstand, altså udøve et fornyet skøn ud fra de retningslinjer herfor, som retten måtte have fastsat i. Medmindre retten måtte finde, at der udelukkende er grundlag for en forhøjelse på grundlag af salget til G44 GmbH, er den fornyede skønssudøvelse ikke begrænset hertil.

4. Nordisk simultan revision

Sagen er opstartet som led i en nordisk simultan revision, jf. f.eks. stævningen, side 2930.

SKAT i Norge og Finland har selv opgivet at gennemføre skatteansættelserne. I Sverige er skatteansættelsen blevet tilsidesat ved efterprøvelsen heraf ved Förvaltningsrätten, der er den laveste ret i det svenske forvaltningsretsdomstolssystem.

Samtlige H1 's processkrifter har indeholdt omfattende bemærkninger om "Den fællesnordiske simultanrevision"; men selskabet har intet sted redegjort for, hvilken betydning og i givet fald på hvilket retligt grundlag det anførte påstås at have for nærværende sag.

Det ligger da også fast, at domstolene – ligesom SKAT og Landsskatteretten har været – er forpligtet til at afgøre sagen ud fra det foreliggende faktum og danske retsregler. Det er derfor uden betydning, hvordan udenlandske myndigheder, klageinstanser og domstole måtte have bedømt det for dem foreliggende faktum i lyset af de i udlandet gældende retsregler, herunder bevisregler.

Særligt bemærkes, at gengivelsen af bilag G i f.eks. duplikken, side 3, 12. afsnit, ikke er retvisende, og som selskabet selv på den følgende side i duplikken (side 4, 3. og 4. afsnit), gør opmærksom på, så delte SKAT da heller ikke den forståelse, som selskabet har af bilag G.

De danske skattemyndigheder er selvsagt ikke bundet af den vurdering, som andre landes skattemyndigheder måtte have.

Såfremt H1 måtte være af en anden opfattelse, er selskabet opfordret, jf. opfordring (19) til at dokumentere, på hvilket retligt grundlag en sådan forpligtigelse for SKAT støttes. Dette er ikke sket.

Det skal understreges, at prøvelsen for Østre Landsret er – så vidt ses – den, der klart indeholder mest faktum, inklusiv koncernens manglende og ganske påfaldende vægring imod at opfylde ministeriets provokationer. Østre Landsret er også den højeste instans, der prøver spørgsmålet.

H1 's processkrifter indeholder ligeledes omfattende bemærkninger om den – ifølge selskabet – manglende/mangelfuld aktindsigt i den nordiske simultanrevision.

Som påvist i Processkrift 2, side 3-6, med bilag 50-57, har H1 modtaget aktindsigt i den nordiske simultanrevision og aktlisterne, jf. herved bl.a. SKATs skrivelse af 21. juni 2016 (bilag 57):

"Jeg har ikke en ny eller opdateret aktliste liggende. Der er ikke kommet yderligere akter på sagerne bortset fra vores og jeres indlæg, som I vel allerede har modtaget fra Landsskatteretten, Kammeradvokaten eller domstolen.

Jeg vil selvfølgelig gerne hjælpe, men kan du evt. præcisere, hvad det er I gerne vil have er det en liste over kammeradvokatens indlæg og jeres indlæg samt de hertil hørende bilag?"

H1 har ikke opfyldt opfordring (17) til at præcisere, hvad det er for yderligere materiale, som selskabet mener, at selskabet – trods anmodning herom – ikke har fået aktindsigt i.

Selv hvis H1 ikke har fået aktindsigt i det ønskede omfang, er det uden betydning for gyldigheden af den omtvistede skatteansættelse; hvilket selskabet da heller ikke har gjort gældende.

Udover bemærkningerne om "Den fællesnordiske simultanrevision" indeholder H1 's processkriftet også en længere række bemærkninger om andre landes skattemyndigheders og andre offentlige myndigheders gøren og laden, herunder holdning til de aftaler, som også indgår i nærværende sag, APA-forhandlinger osv.

Oplysningerne er i det hele udokumenterede og må dokumenteres, hvis selskabet vil have dem til at indgå i sagen, jf. f.eks. replikken, side 27. Dette er ikke tilfældet.

Særligt bestrides det som udokumenteret, at: *"Skattemyndighederne i disse over 100 andre lande (herunder samtlige OECD-lande) deler ikke Skatteministeriets udlægning af aftalen"*.

Det bemærkes herved også, at det er udokumenteret, at aftalegrundlaget har været det samme i disse andre lande, samt hvordan de faktiske betalinger har været, ligesom det er udokumenteret, om de andre lande bortset fra de nordiske lande har undergivet forholdet kontrol (svarskriftet, side 25, 2. sidste afsnit og side 28, 3. sidste afsnit).

Det er uklart, hvorpå H1 bygger det i duplikken, side 7, 4. sidste afsnit, anførte om MAP'en mellem Danmark og USA. Såfremt selskabet vil have det anførte lagt til grund for sagens afgørelse, måtte selskabet have fremlagt dokumentation herfor. Dette er ikke sket.

Det gøres gældende, at H1 manglende og/eller mangelfulde opfyldelse af Skatteministeriets opfordringer, hvoraf hovedparten også har været fremsat under sagens behandling ved Landsskatteretten, skal tillægges processuel skadevirkning for selskabet, jf. retsplejelovens § 344, stk. 2."

Af **H1's** sammenfattende processkrift af 22. januar 2018 fremgår blandt andet:

"3. ANBRINGENDER

3.1 Indledning

Det gøres overordnet gældende, at SKAT helt grundlæggende savner hjemmel til at foretage de udøvede skøn.

For det første er H1 ikke aftaleretligt forpligtet til at markedsføre de OEM-licenser, som skønnene beror på, i medfør af Market Development Agreement-aftalen indgået mellem H1 og G1 ltd.

Dette følger af aftalen og understøttes af koncernens koncernstruktur og navnlig af, at MNA OEM-licenserne, som SKAT baserede sine forhøjelser på, sælges direkte fra G4 i USA til de multinationale PC-producenter og dermed altså uden om G1 ltd. G1 ltd. har således ingen rettigheder eller forpligtelser i forhold til disse salg.

G4's kontraktlige rettigheder i forhold til de multinationale PC-producenter (MNA OEMs) dokumenteredes i svarskriftet.

OEM-salg til det tyske selskab G44 GmbH indgår allerede i G1 ltd. indtægtsbase, og markedsføring i denne henseende er foretaget af G45 GmbH.

Selskabets fortolkning af markedsføringsaftalen understøttes også forudsætningsvist af kompensationsbestemmelsen, jf. bilag 4 afsnit 6 "Remuneration".

Hertil kommer, at koncernen har samme ordning i andre nordiske lande og i over 100 andre lande, hvor H1 har datterselskaber, der udfører markedsføring.

Skattemyndighederne i disse over 100 andre lande (herunder samtlige OECD-lande) deler ikke Skatteministeriets udlægning af aftalen, ligesom Skatteministeriets fortolkning også anses for grundløs af de amerikanske skattemyndigheder (IRS).

Som uddybet ovenfor har der været ført retssag om en lignende problemstilling i Sverige, hvilken de svenske skattemyndigheder tabte. Derudover har de norske og finske skattemyndigheder frafaldet sager om et lignende spørgsmål.

Selv hvis der kunne udledes en forpligtelse for H1 til at markedsføre OEM-licenser over for danske slutbrugere på trods af, at disse køber softwaren af internationale, uafhængige PC-producenter (MNA OEMs) som præinstalleret i disses computere, har parterne aldrig fortolket og faktisk anvendt aftalen på denne måde.

Parterne har derfor heller ikke hverken i Danmark eller andetsteds på nogen måde handlet i henhold til Skatteministeriets fortolkning, hvilket efter fast retspraksis tillægges betydning ved fortolkningen af Market Development Agreement aftalen.

Da Selskabet således ikke på noget tidspunkt har opfattet sig som forpligtet i den henseende, har H1 heller ikke faktisk markedsført OEM-licenserne over for multinationale PC-producenter (MNA OEMs). Denne markedsføring sker i USA, hvor købet også sker.

Der er heller ikke sket faktisk markedsføring af OEM-licenser over for danske slutbrugere, dvs. de multinationale PC-producenters kunder.

Den i transfer pricing-sammenhæng grundlæggende forudsætning om en ydelse og modydelse mangler således formelt som faktisk.

Selskabet bestrider endvidere, at der skulle være nogen dokumentation eller hjemmel til støtte for SKATs synspunkt om det, SKAT kalder "komplementerende markedsføring", hvorefter PC-producenterne er hovedansvarlige for markedsføringen af hardware (deres computere), mens H1 er hovedansvarlig for markedsføringen af den tilhørende software i Danmark. Denne teori afspejler ganske enkelt hverken koncernens eller de pågældende MNA OEM's adfærd.

Så vidt vides anvender SKAT heller ikke synspunktet om "komplementerende markedsføring" over for de utallige andre producenter af varer, der indgår som integrerede dele af uafhængige producenters produkter.

Skatteministeriet har heller ikke været i stand til at beskrive og eksemplificere, hvor grænsen helt præcist går for, hvornår SKAT statuerer skattepligt for markedsføring af delkomponenter i andre, uafhængige producenters varer, jf. opfordring 8.

Konkret ville en sådan markedsføring under alle omstændigheder da også have ingen eller ringe effekt eftersom købere af computere med præinstallerede OEM-licenser

(slutbrugerne) af historiske årsager uddybet nedenfor (afsnit 3.3.4, s. 41 ff), ikke havde noget reelt valg vedrørende de integrerede OEM-licenser.

Skatteministeriet har da heller ikke dokumenteret eller bare forsøgt at sandsynliggøre den påståede sammenhæng.

Skatteministeriets anbringende om, at en effekt på salget af OEM-licenser også eller i sig selv berettiger en skønsmæssig forhøjelse, er også faktisk forkert.

En tilfældig afsmittende effekt vil selvsagt ikke kunne hjemle en transfer pricingkorrektur, da ligningslovens hjemmel i § 2 netop vedrører fastsættelsen af armslængdevilkår for faktiske, konkrete transaktioner mellem to interesseforbundne skattesubjekter.

Dette følger også af OECD's transfer pricing-retningslinjer.

Skatteministeriet har heller ikke løftet bevisbyrden for, at de påståede interne transaktioner ikke er foretaget på armslængde-vilkår.

Tværtimod bygger de skønsmæssige forhøjelse på et synspunkt om, at armslængde-kompensationen for komplementerende markedsføring er den samme som for produkter, der sælges separat til Named Account og System Builders ("selvbyggere"), og hvor H1 markedsføring altså står alene.

Dette er i sig selv åbenbart forkert.

Skønnet er endvidere lavet uden hensyntagen til, at almindelige forbrugere ingen eller ringe mulighed havde for at vælge computere uden præinstalleret styresystemer (så vidt vides med undtagelse af specialforretningen G34), og at alt salg fra store kæder som G36, G37, G38, G39 og G40 på tidspunktet udelukkende var med præinstalleret OEM-licenser.

Selv hvis markedsføringen havde været rettet mod købere af PC'er med præinstalleret OEM-licenser, ville effekten under alle omstændigheder have været ikke-eksisterende eller marginal, eftersom multinationale PC-producenter (MNA OEMs) under alle omstændigheder sælger deres computere med OEM-licenser præinstalleret.

Af disse grunde, som er uddybet og suppleret nedenfor, er der ikke grundlag for at foretage en betalingskorrektur, ligesom de udøvede skøn også er åbenbart urimeligt og hviler på et forkert grundlag og dermed skal tilsidesættes.

De af ministeriet dokumenterede avisartikler mv. om Irland og irske skattesatser ændrer selvsagt ikke derved og er uden relevans for de i nærværende sag omhandlede forhold. For Landsskatteretten fremhævede SKAT derudover, at koncernen har ydet bidrag i forbindelse med et irsk EU-formandskab.

Det er uklart, hvad SKAT vil opnå med at inddrage dette udover at camouflere den fuldstændige mangel på substans i SKATs "opfattelse" og "synspunkter".

Det samme gælder Skatteministeriet "beregninger" af resultaterne for alle medarbejdere i G1 ltd. og generelle betragtningerne om lønniveauet mv., jf. stævningen. Anbringenderne savner da også åbenlyst sammenhæng med SKATs begrundelser.

SKATs nu tilsidesatte afgørelser var navnlig begrundet med, at Selskabet ifølge SKAT var ansvarlig for markedsføring af koncernens produkter på det danske marked, og at SKAT antog, at denne påståede aktivitet genererer salg til danske slutbrugere "via" de multinationale OEM-producenter.

Det gentages, at de amerikanske skattemyndigheder (IRS) bestrider SKATs fortolkning af den konkrete aftale, som SKAT også fastholdt i den nu afsluttede gensidige aftaleprocedure (Mutual Agreement Procedure) mellem Danmark og USA.

De amerikanske skattemyndigheder vurderer således konkret, at der ikke er grundlag for en forhøjelse af Selskabets selvangivne indkomst.

Det savner også mening, når SKAT i denne sag inddrager en rapport. Rapporten kritiserer jo netop, at overskud, der skabes i USA, placeres og beskattes uden for USA.

Skatteministeriet har da heller ikke begrundet, hvorfor det efter Skatteministeriets opfattelse er udtryk for "skatteoptimering", at overskuddet af salget af OEM-licenser til MNA OEMs beskattes i USA og ikke Irland hvis det altså er det, som ministeriet gør gældende, jf. replikken. For god ordens skyld bemærkes, at selskabsskatteprocenterne i USA var blandt de højeste i den industrialiserede verden i 2007. Den samlede selskabsskattesats var 39,27 ifølge statistik fra OECD.

Faktum er jo, at beskatningen er sket i USA, hvor koncernen har 700 medarbejdere beskæftiget med OEM-licenser (og cirka 28.000 beskæftiget med R&D-produktudvikling), og hvor salget og markedsføringen til MNA OEMs rent faktisk er sket. Markedsføringen af OEM-licenser til G44 GmbH er sket i Tyskland, og der er også sket armslængdeafkløring for denne markedsføring.

3.2 Skatteministeriets bevisbyrde

3.2.1 Aftalefortolkning og påstået effekt på salg af OEM-licenser "via" multinationale PC-producenter (SKATs begrundelser for forhøjelserne)

Vedrørende Skatteministeriets bevisbyrde bemærkes, at Skatteministeriet for det første skal føre bevis for, at der af Selskabets markedsføringsaftale med G1 Ltd. kan udledes en ret for Selskabet til vederlag for markedsføring af de styresystemer, som multinationale PC-producenter (MNA OEMs) køber af G4 i USA, og som indgår som en integreret del af de computere, som disse multinationale PC-producenter sælger i Danmark.

Selskabet har som uddybet nedenfor aldrig fortolket aftalen sådan eller ageret i henhold til sådan fortolkning. Fortolkningen er da som nævnt også bestridt som forkert af de amerikanske skattemyndigheder (IRS) under den nu afsluttede gensidige aftaleprocedure (Mutual Agreement Procedure) med Danmark.

Heller ingen andre nordiske lande eller andre lande i verden deler synspunktet, selvom der er indgået lignende aftaler om markedsføring med alle lokale datterselskaber, og selv om disse lande har undergivet aftalerne mv. en intens undersøgelse og endda domstolsprøvelse.

Koncernen er netop nu i fremskredne forhandlinger om en Advance Pricing Arrangement (APA), dvs. en forhåndsafnede, mellem de irske og svenske skattemyndigheder. Ingen af

disse lande har taget problemstillingen om salg af OEM-licenser til uafhængige PC-producenter baseret uden for EMEA op under forhandlingerne, selvom der findes en aftale, der svarer til Selskabets markedsføringsaftale med G1 Ltd., og selvom koncernen har nævnt problemstillingen i forbindelse med de forskellige møder og indberetninger i både Irland og Sverige

APA-forhandlingerne er nu afsluttet, og parterne udveksler nu udkast til en endelig APA-aftale. Koncernen forventer, at den falder på plads inden for den nærmeste fremtid. Om processen henvises til uddraget af Den juridiske vejledning.

Koncernen har også indgået APAs mellem Irland og Storbritannien og Irland og Holland. Koncernen tog ligeledes MNA OEM-problestillingen op under disse forhandlinger, og ingen af APA-deltagerne (Irland, Storbritannien og Holland) valgte at komme ind på emnet.

Som uddybet og dokumenteret i svarskriftet understøttes SKATs fortolkning heller ikke af de faktiske forhold.

Det bemærkes for god ordens skyld, at SKAT selvsagt ikke kan håndhæve en anden fortolkning end den, som Selskabet og koncernselskabet i øvrigt har haft af markedsføringsaftalen som om SKAT var en kontraktpart, og på denne måde "skyde genvej" uden om de almindelige transfer pricing-principper.

Enhver forhøjelse skal tage udgangspunkt i den faktiske koncernstruktur og de enkelte skattesubjekters IP-rettigheder, forpligtelser, faktiske funktioner og risici.

Det gør SKAT imidlertid ikke, hvilket også understreges af SKATs anbringende for Landsskatteretten om, at der ud fra en ren formel fortolkning og helt løsrevet fra Selskabets forståelse, faktiske handlinger, faktiske funktioner og risici kan ske en beskatning af et skattepligtigt tilskud.

Dette ses også ved, at SKAT for Landsskatteretten gjorde gældende, at aftalen dokumenteret som bilag 4 (ministeriets fortolkning af aftalen) skulle håndhæves, selv hvis der ikke efter ligningslovens § 2 var hjemmel til at foretage en transfer pricing-korrektion.

Selv hvis domstolene mod forventning måtte være enig i ministeriets fortolkning af markedsføringsaftalen, skal SKAT for det andet løfte bevisbyrden for, at de interne transaktioner ikke er foretaget på armslængdevilkår.

Dette fremgår forudsætningsvis af forarbejderne til skattekontrolloven (LFF1997-98.1.84).

Med lovforslaget blev der indført dokumentationskrav. Ved manglende opfyldelse af kravene kan SKAT skønsmæssigt fastsætte den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner. Dermed indførtes regler svarende til, hvad der gælder for så vidt angår en manglende opfyldelse af regnskabskravene i mindstekravsbekendtgørelsen.

Situationen er herefter i tilfælde af manglende dokumentation, at såfremt den skattepligtige er af den opfattelse, at ændringen er uberettiget, skal den skattepligtige godtgøre, at transaktionen er foretaget på armslængde-vilkår. Dette betyder, at bevisbyrden alt efter omstændighederne kan skifte mellem den skattepligtige og skattemyndighederne.

I andre situationer, dvs. situationer der ikke vedrører dokumentationskrav, er der derimod ikke ændret på bevisbyrdereglerne.

Bevisbyrdereglerne for de kontrollerede transaktioner adskiller sig således ikke principielt fra andre tilfælde på skatterettens område. Særligt skal det fremhæves, at der ikke gælder nogen forhåndsformodning for, at transaktionerne ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængde-vilkåret, jf. ovennævnte forarbejder.

Dette medfører, at Skatteministeriet har bevisbyrden for, at betalingen ikke i den konkrete sammenhæng er et rimeligt udtryk for, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængde vilkår. Denne bevisbyrde har SKAT ikke løftet.

Som nævnt er betalingen til Selskabet i den øvre halvdel af armslængdeintervallet for de aktiviteter, der udføres af datterselskaberne.

I det omfang kravene til sammenlignelighed er opfyldt, hvilket de er, er alle resultaterne i intervallet således også på armslængdevilkår efter såvel dansk ret som OECDs retningslinjer, jf. Den juridiske vejledning afsnit C,D.11.4.8.3.3 (Brug af justeringer og intervaller).

Hertil kommer, at den påståede modydelse (markedsføringen) konkret og dokumenterbart ingen eller ringe værdi har for salget af styresystemer, som multinationale PC-producenter køber af G4 i USA, jf. også Landsskatterettens afgørelse.

3.2.2 Rettidig og fyldestgørende TP-dokumentation (Skatteministeriets supplerende begrundelse for forhøjelserne.

Det bestrides, at Selskabets dokumentation ikke er udarbejdet rettidigt.

Selv hvis Selskabet havde udarbejdet TP-dokumentation for sent, ville det bero på en konkret vurdering, om Skatteministeriet eller Selskabet har bevisbyrden for, at der var grundlag for en forhøjelse af den skattepligtige indkomst.

Det forhold, at SKAT har adgang til at foretage et skøn, betyder navnlig ikke, at der automatisk er hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse. En sådan skønsmæssig forhøjelse af indkomsten kan foretages, hvis SKAT vurderer, at transaktionerne ikke har været på armslængdevilkår. Dette vil altid afhænge af en konkret vurdering, jf. forarbejderne til lov nr. 408 af 1. juni 2005 (2004/2 LSF 120).

Selskabet har ubestrideligt udfærdiget og opbevaret skriftlig dokumentation for priser og vilkår for koncerninterne transaktioner. Selve den koncernaftale, som Skatteministeriet påberåber sig til støtte for de skønsmæssige forhøjelser, regulerer disse grundlæggende forhold.

Der er også udarbejdet sammenlignelighedsanalyser for de omhandlede indkomstår, og Selskabets TP-dokumentation opfylder klart de gældende regler.

Det fremgår derudover udtrykkeligt af afgørelsen vedrørende 2004 og 2005, at SKAT ikke anfægter, at vilkår og priser i sig selv er på armslængde. Fra afgørelsen citeres:

"SKAT har ikke anfægtet at H1 har modtaget aflønning for salget til danske OEM producenter. Det bemærkes igen, at det ikke er selskabets kontakt til de danske OEM producenterne (sic), som lægges til grund ved den ændrede skatteansættelse. Den ændrede skatteansættelse er begrundet i, at H1 er ansvarlig for markedsføring af koncernens produkter på det danske marked, og at denne aktivitet genererer salg til danske slutbrugere via de multinationale OEM producenter".

Afgørelsen vedrørende 2006 og 2007 er ligeledes begrundet derved.

Det bekræftes også i stævningen, at *"det alene er størrelsen af salget af OEM-licenser, som videresælges til danske slutbrugere, der er skønnet"*.

Derfor kan et skatteskøn i nærværende sag under alle omstændigheder ikke komme på tale, medmindre Skatteministeriet først fører bevis for sit bærende anbringende, nemlig at der af Selskabets markedsføringsaftale med G1 Ltd. kan udledes en ret for Selskabet til vederlag for markedsføring af de styresystemer, som multinationale PC-producenter (MNA OEMs) køber af G4 i USA, og som indgår som en integreret del af de computere, som disse multinationale PC-producenter sælger i Danmark, eller at ministeriet påviser en i TP-sammenhæng relevant markedsføring og effekt.

Det fremgår således klart af forarbejderne til skattekontrolloven, at der ikke gælder omvendt bevisbyrde for så vidt angår ministeriets anbringende om, at OEM-licenser solgt til multinationale PC-producenter i USA skal indgå i beregningsgrundlaget for honoreringen af Selskabet.

SKM2015.615.HR, som ministeriet påberåber sig, vedrører en situation, hvor det var lovbestemt, at SKAT skulle udøve et skøn. Det er ikke tilfældet i nærværende sag.

Den bevisnorm, som ministeriet påberåber sig, vedrører derimod typisk skatteretlig skøn i forbindelse med manglende dokumentation, som også kendes fra "pizza-sagerne", jf. UfR 2005.3167 H, UfR 2009.476/2 H samt UfR 2011.1471 H.

Sagernes faktum er kendetegnet ved, at skatteyderne ikke har tilvejebragt lovpligtige regnskaber, kasseafstemninger mv. Sagerne vedrører således dokumentations-/oplysningsnød, hvor SKAT i mangel af basale, lovpligtige oplysninger fra skatteyderne må udøve skøn på helt andre grundlag såsom beregnet privatforbrug, skønnet melforbrug mv.

Det gentages, at det centrale spørgsmål i nærværende sag var og er, om salg af præinstalleret koncernens software (OEM-licenser), som multinationale PC-producenter (MNA OEMs) køber af G4 i USA, og som indgår som en integreret del af de computere, disse producenter sælger til danske slutbrugere, skal indgå i grundlaget for beregningen af den betaling, som Selskabet modtaget for markedsføring fra et irsk søsterselskab uden nogen juridisk, kontraktlig eller økonomisk interesse i salget til multinationale PC-producenter.

SKAT har derfor heller ikke hjemmel til at tilsidesætte den selvangivne indkomst under dække af en "skønsmæssig ansættelse" og derved at forsøge at skubbe bevisbyrden over på Selskabet.

Selskabet har derudover under alle omstændigheder godtgjort, at forhøjelserne, hvis de var berettigede (hvilket bestrides), rent faktisk kan tilsidesættes selv efter den strenge norm vedrørende dokumentationsnød. Dette er uddybet nedenfor i afsnit 3.3.4.

3.3 Skatteministeriets principale påstand vedrørende H1 's markedsføringsaktiviteter

3.3.1 Market Development Agreement-aftalen af 1. juli 2003 (E I, s. 341)

3.3.1.1 Selskabets forpligtelser i henhold til ordlyden af Market Development Agreement-aftalen af 1. juli 2003

SKATs forhøjelse hviler på det grundliggende forkerte anbringende, at Selskabet er forpligtet til gennem markedsføring at fremme salget af OEM-licenser til danske slutbrugere, uanset om dette salg sker gennem en dansk eller udenlandsk kanal, jf. SKATs indlæg af 24. januar 2011 til Landsskatteretten.

Dette er ikke korrekt.

Selskabet er ikke forpligtet til at markedsføre OEM-licenser, som G4 sælger til uafhængige udenlandske multinationale hardwareproducenter (MNAs), der er etableret uden for EMEA.

Selskabet er heller ikke berettiget til honorering for markedsføring af OEM-licenser, som G4 sælger til uafhængige udenlandske multinationale hardwareproducenter (MNAs), der er etableret uden for EMEA.

Dermed har Selskabet også fået den betaling, som det er berettiget til efter markedsføringsaftalen indgået med G1 Ltd., herunder 100 pct. refusion af alle afholdte udgifter.

Efter fast retspraksis tillægges aftalens ordlyd væsentlig betydning, jf. UfR 1994.228 H og UfR 1994.981 H.

Det fremgår allerede af aftalen, at den er indgået mellem Selskabet og G1 Ltd., der således er aftalens eneste parter, og som derfor alene er bundet af den.

Om aftalen bemærkes endvidere, at aftalens parter ifølge første afsnit i præamblen begge er datterselskaber af G2. Aftalens parter er således søsterselskaber.

Selskabet, der i aftalen benævnes "Subsidiary", opnår en ikke-eksklusiv ret til at markedsføre koncernens Products i Danmark, Færøerne, Grønland og Island, som er defineret som "området" i Aftalen.

Selskaber forpligter sig tillige til at fremme G1 Ltd's interesser og til at maksimere markedet for koncernens Products i Danmark, Færøerne, Grønland og Island.

Koncernens Products er en altomfattende term for koncernens produkter og omhandler også OEM.

Forpligtelsen til at maksimere markedet for koncernens Products skal naturligvis ses i lyset af, at det er en aftale indgået med G1 Ltd. alene med henblik på at fremme G1 Ltd.'s interesser.

Det er således alene G1 Ltd. og Selskabet, der er parter i aftalen, og G1 Ltd. handler alene på egne vegne inden for rækkevidden af sine egne rettigheder og beføjelser.

Som det vil blive uddybet i afsnit 3.3.1.2, har G1 Ltd. ingen rettigheder eller forpligtelser i forhold til MNA OEMS, eftersom disse rettigheder udelukkende ejes af G4 i USA.

Selskabets markedsføringsforpligtelse ifølge Market Development Agreement-aftalen (bilag 4) vedrører således ikke MNA OEM-licenser, som G4 sælger til internationale PC-producenter, som så efterfølgende integrerer softwaren i deres egne produkter og sælger dem i Danmark.

Det fremgår endvidere af aftalens afsnit om betaling ("Remuneration"), at aftalen vedrørende markedsføring angår salg foretaget af G1 Ltd.

Betalingen er således knyttet op på (i) "*commission rates on amounts invoiced by G1 Ltd. within the Territory*", dvs. i forhold til det af aftalen omhandlede salg.

G1 Ltd. har som nævnt ingen rettigheder i forhold til MNA OEMs og heller ingen relevant afledt omsætning.

Betalingsklausulen understøtter således også, at aftalen mellem G1 Ltd. og Selskabet intet har at gøre med salget af OEMlicenser til MNA OEMs, der danner grundlag for SKATs forhøjelse.

Tværtimod køber de uafhængige PC-producenter som G48, G29, G47 m.fl. (MNA OEMs), der alle er baseret uden for EMEA, således OEM-licenser til deres computere direkte af G4 i USA. Dette er ubestridt.

Sådanne salg indgår derfor selvsagt heller ikke i beregningsgrundlaget for betalingen fra G1 Ltd. til Selskabet.

Det er også åbenbart, at ingen tredjepart ville betale for markedsføring af salg, tredjeparten hverken foretog eller var berettiget til. Det er ikke desto mindre det, SKATs fortolkning indebærer, hvilket yderligere viser afgørelsens irrationelle karakter.

Det fremgår af aftalen, at betalingen alternativt udgør en omkostningsdækning på 115 pct. af "*actual expenses, less revenues, incurred in connection with its duties as defined in Article 3 ... provided, further, such expenses are not already ... covered in another agreement between Subsidiary and G2 or any other G2 affiliate*".

Ud fra en naturlig forståelse vedrører bestemmelserne i afsnit 6.2.1 og 6.2.2 de samme ydelser, og med afsnit 6.2.2 tager parterne blot højde for den situation, at beløb, der faktureres af G1 Ltd., giver en passende (markeds-mæssig) betaling.

Som nævnt skal "the greater of"-metoden sikre en nedre grænse, hvorefter betalingen til Selskabet aldrig falder uden for den øvre halvdel af armslængdeintervallet.

For så vidt angår de faktiske udgifter bemærkes, at de ikke er anvendt på markedsføring af præinstallerede OEM-licenser over for multinationale PC-producenter (MNAs).

De er heller ikke anvendt på markedsføring af præinstallerede OEM-licenser over for danske slutbrugere, da Selskabet og G1 Ltd. som uddybet nedenfor på intet tidspunkt har fortolket aftalen, sådan som SKAT udlægger den.

Sammenfattende gøres det gældende, at Skatteministeriets fortolkning af Market Development Agreement-aftalen af 1. juli 2003 ud fra en naturlig og umiddelbar ordlydsfortolkning er forkert og ulogisk, ligesom den heller ikke afspejler parternes fortolkning af den pågældende aftaler og de øvrige aftaler. De foretagne forhøjelser er juridisk og økonomisk grundløse.

Skatteministeriet står da også fuldstændig isoleret på dette punkt, idet fortolkningen hverken deles af

- Landsskatteretten,
- Aftaleparterne (koncipisterne!),
- De norske skattemyndigheder, der har taget stilling til sammenlignelig aftalegrundlag,
- Den svenske Förvaltningsrät,
- Andre nordiske lande involveret i den fællesnordiske simultanrevision, eller
- Andre OECD-lande, der ser på lignende aftalebestemmelser f.eks. i forbindelse med Advanced Pricing Agreements, og som er fuldt orienteret om den fejlslagne fællesrevision.

3.3.1.2 G1 Ltd.'s OEM-rettigheder og forpligtelser

Da Skatteministeriet ikke desto mindre fastholder, at Selskabet er berettiget til betaling for markedsføring af OEM-licenser, som multinationale PC-producenter (MNAs) køber af G4 i USA, og at dette allerede følger af en fortolkning af Market Development Agreement-aftalen, er det nødvendigt at forstå baggrunden for aftalen og at tage stilling til indholdet af G1 Ltd's rettigheder og forpligtelser.

I det følgende gennemgås og dokumenteres derfor omfanget af G1 Ltd's rettigheder og forpligtelser i forhold til Selskabet og i forhold til G4 (tidligere benævnt G3).

Det dokumenteres, at G4 (tidligere benævnt G3) i USA har overført rettighederne til OEM-licenser, der sælges til "Named Accounts" og "System Builders, til G1 Ltd. i henhold til en licens fra en nærtstående part, som havde indgået en cost sharingaftale med G2.

Det dokumenteres endvidere, at G1 Ltd. ikke kompenseres for markedsføring vedrørende MNA OEMs og dermed, at der heller ikke er en markedsføringspligt i den henseende.

3.3.1.2.1 Opsummering af Market Development Agreement-aftalen og aftalens forhistorie

Fra Selskabets stiftelse og indtil ændringen af koncernens EMEA forretningsmodel i 1994 var Selskabet oprindeligt kommissionær (commission agent) for G27, jf. Inter Company Agreement mellem G27 og H1 med ikrafttrædelse den 1. juli 1991.

Indtil maj 1994 fungerede forskellige datterselskaber som distributører, som købte varer fra G28's filial med henblik på videresalg. G28 blev stiftet i Irland og drev virksomhed i Irland gennem filialer. Der var syv datterselskaber, som hver især drev et lager (i UK, Holland, Tyskland, Frankrig, Italien, Sverige og Spanien), og som hver især solgte til de samme pan-EMEA kunder afhængigt af hvilken sprog-version, kunden ønskede at købe.

De øvrige datterselskaber, herunder Selskabet, opererede som kommissionærer (commission agents) for en af de syv distributører eller købte produkter fra forhandlerne med henblik på videresalg.

I 1994 blev al distribution af koncernens-produkter i EMEA samlet i Irland.

Ændringen gav en forenklet logistik og faktureringsstruktur, som kunderne efterspurgte, herunder skulle der kun afsendes og faktureres fra en juridisk enhed.

Ændringen blev samtidig den forretningsmæssige årsag til at overgå til kommissionær-modellen for alle datterselskaber, både inden for EMEA og i resten af verden. Det bemærkes, at Selskabet var en undtagelse til indførelsen af kommissionær-modellen. Selskabet havde nemlig opereret som kommissionær (commission agent) allerede fra Selskabets inkorporering. Den ændring, Selskabet oplevede i 1994, var således skiftet fra at være kommissionær for G27 til at være kommissionær for G1 Ltd.

Som bilag W dokumenteres Inter Company Agreement mellem det hollandske selskab G28 og Selskabet af 9. maj 1994. Som det fremgår af aftalens første afsnit, havde G28 sin hovedvirksomhed i Irland via en irsk filial.

G28's hovedvirksomhed i Irland blev drevet via en irsk filial fra 1985-1994. G28 skød filialens aktiver og aktiviteter ind i filialen i det nyoprettede datterselskab G1 Ltd. in 1998.

Inter Company Agreement mellem det hollandske selskab G28 og Selskabet blev i den forbindelse overført til G1 Ltd., jf. brev af 1. april 1998.

Pr. 31. december 1998 blev Inter Company Agreement mellem det hollandske selskab G28 (G1 Ltd.) og Selskabet opsagt, jf. brev af 1. december 1998 til Selskabet.

Med ikrafttræden den 1. januar 1999 indgik G1 Ltd. og Selskabet en Market Development Agreement. I januar 1999 havde G1 Ltd. endnu ikke fået nogen OEM-rettigheder. Aftalen, der trådte i kraft den 1. januar 1999, vedrørte kun detailhandel.

Som uddybet og dokumenteret nedenfor fik G1 Ltd. senere OEM-rettighederne til "Named Accounts" og "System Builders" i henhold til en licens fra søsterselskabet G3 Ltd.

G3 (senere kaldet G4) i USA bevarede Rettighederne til MNA OEMs.

Amendment No. 1 til aftalen, dateret den 1. juli 2001, tilføjede en "New Business"-kategori til aftalen vedrørende bl.a. "electronic commerce, subscription models and online services" og afspejler etableringen af disse nye forretningsmodeller.

Aftalen med ændringen blev afløst af Market Development Agreement-aftalen med ikrafttræden den 1. juli 2003.

Denne aftale afspejler for første gang tilføjelsen af Named Accounts og Systems Builders OEM-produktkategorien til G1 Ltd.'s provisionsbase og afspejler, at disse kategorier af OEMs skulle købe et fysisk produkt fra forhandlerne, inden de installerede koncernens-software på OEM-computerne. De forhandlere, der blev brugt, var de samme som dem, der var ansvarlige for at sælge detailversioner af produkterne.

Det bemærkes, at multinationale PC-producenter (MNA OEMs) modtager en elektronisk kopi af de pågældende koncern-licensprodukter og er ikke forpligtet til at købe et fysisk produkt fra koncernen. De multinationale PC-producenter har et system, hvor de indberetter antallet af installerede licenser til koncernen, som herefter fakturerer dem for disse.

Det fremgår af den fjerde betragtning i aftalen: *"G3" assigned all its rights and obligations under that certain agreement"*. Aftalen, der henvises til, er den OEM "Cost Share"-aftale, der uddybes i afsnit 4.1.2.3.

I koncernen er det underforstået, at dette kun henviser til den lille del af OEM, der udgøres af "System Builders" og det mellemliggende lag kaldet "Named Accounts", som typisk kun udgøres af sælgere i deres etableringsland.

Dette faktum var almindelig viden inden for koncernen, så det ikke blev anset for nødvendigt at medtage en specifik henvisning til dette punkt i definitionen af "OEM" på side 2 i aftalen.

Betragtningen blev medtaget for at reflektere "Cost Share"-aftalen vedrørende "System Builders" og "Named Accounts", der uddybes i afsnit 4.1.2.3.

3.3.1.2.2 Parent Subsidiary-aftaler

Den primære koncerninterne aftale mellem G2 og dets datterselskaber er Parent Subsidiary Agreement (PSA). PSA-aftalen er en standardaftale indgået med alle datterselskaber verden over.

Hovedformålet med Parent Subsidiary Agreement er at give de forskellige datterselskaber ret til at bruge koncernens varemærker og handelsbetegnelser i deres dag-til-dag forretning.

Som bilag Ø dokumenteres Parent Subsidiary Agreement af 1. juli 1991 mellem G2 og Selskabet.

Der er omtale af Retail Products, men ikke af OEM.

Parent Subsidiary Agreement af 1. juli 1995 mellem G2 og Selskabet er ligeledes en standardkontrakt. Det nye ved denne aftale er afsnit III "MS OEM Products". Følgende fremgår af afsnit 3.1.b:

"If any customer in the OEM Territory places an order for the licensing of H1 OEM Products directly with G2., then Subsidiary shall be credited with the order or license for purposes of Section 3.4.

I afsnit 3.4 refereres til vederlag for sådanne tjenester, som blev fastsat til 15 pct. af eventuelle royalties betalt af en OEM i Danmark, Færøerne, Grønland eller Island til G2 for licensering.

Vederlagsaftalen blev med virkning primo februar 1997 ændret til 10 pct., jf. brev af 2. december 1996 og Schedule A.

Som bilag AB dokumenteres ændring af Schedule A til Parent Subsidiary Agreement-aftalen fra 1995 og brev af 1. november 1998. Ændringen trådte i kraft den 1. januar 1999.

Med dokumentet blev samtlige referencer til OEM slettet fra Parent Subsidiary Agreement-aftalen. En lignende ændring blev lavet i alle andre Parent Subsidiary Agreement-aftaler, der gjaldt på daværende tidspunkt.

Parent Subsidiary Agreement med ikrafttræden den 1. juli 2000 er den seneste version af standardaftalen. Der er ingen omtale af OEM, men ellers er aftalen i øvrigt i overensstemmelse med tidligere aftaler for så vidt angår tildelingen af rettigheder.

Amended and Restated Parent Subsidiary Agreement med ikrafttræden den 1. juli 2003 fremlagt som bilag AD. Den største ændring vedrører ejerskab af IP-rettigheder som et resultat af R&D-aktiviteter, som datterselskaberne fra tid til anden måtte indgå i. Ellers er aftalen i hovedsagen materielt lig tidligere versioner.

3.3.1.2.3 Cost Share and Buy In-aftaler

Koncernen har indgået adskillige omkostningsfordelingsaftaler med irske koncernforbundne selskaber med henblik på at overføre de økonomiske rettigheder vedrørende Retail (detailhandel), OEM ("Named Accounts" og "System Builders") og Online (primært "search" og "display" reklameforretning). Samtlige aftaler er gennemgået og godkendt af de amerikanske og irske skattemyndigheder.

I det følgende gennemgås den række af aftaler, der var påkrævet for at gennemføre Cost Share-aftalerne.

"License Agreement" med ikrafttrædelse den 1. januar 2003 mellem G3 og datterselskabet G5, begge amerikanske selskaber. Som nævnt har G3 efterfølgende skiftet navn til G4.

G3 (senere kaldet G4) er et 100 pct. ejet datterselskab af G2.

Koncernstrukturen er således:

G2

G3, senere kaldet G4

G5

Det fremgår af første betragtning i aftalen, at G3 (det senere G4) har salgs- og distributionsretten til koncernens OEM produkter som defineret i aftalen på verdensplan.

Det fremgår af anden betragtning, at G5 ønsker en ret, der omfatter distribution og salg af "OEM Products within the EMEA Territory".

Det fremgår videre af tredje betragtning, at G3 (senere kaldet G4) er villig til at afgive en eksklusiv brugsret til G5 vedrørende sådan distribution og salg *"within the EMEA Territory solely in accordance with the terms and conditions, and subject to the limitations and restrictions, set forth in this Agreement"*.

Fra aftalens afsnit 1.9, der definerer "EMEA Territory OEM", citeres:

"shall mean an OEM that is resident in the EMEA Territory, including OEMs resident in the EMEA Territory classified by G3 and G5 as within the System Builder Channel or within the Named Accounts channel, but excluding multinational OEMs that sell within the EMEA Territory but that are not resident in the EMEA Territory".

Aftalen omfatter således helt åbenbart ikke rettigheder vedrørende MNA OEMs, som altså fortsat tilhører G3 i USA (senere kaldet G4).

De eneste rettigheder, der er overført til G5, vedrører System Builders og Named Accounts i EMEA.

G5 har så indgået en Technology License Agreement med koncernes datterselskab G6 LTD med ikrafttrædelse den 1. januar 2003.

Fra aftalen citeres:

"WHEREAS, G5 and G6 Ltd. are both affiliated with G2, a corporation organized under the laws of the State of Washington, U.S.A. ("G2"); and

WHEREAS, G5 is the exclusive authorized licensee of the G2 to reproduce and distribute certain technology, intellectual property rights and confidential information relating to the research, development, manufacture, marketing, distribution and sale of the OEM Products, as defines herein;

...

WHEREAS, G6 Ltd. wishes to license the right to such technology, intellectual property rights and confidential information in the research, development, manufacture, marketing, reproduction, distribution and sale of the OEM Products within the G6 Ltd. Territory in accordance with Treas. Reg. § 1.4827(g); and

WHEREAS, G5 is willing to grant to G6 Ltd. a non-exclusive right to utilize such technology, intellectual property rights and confidential information solely in accordance with the terms and conditions, and subject to the limitations and restrictions, set forth in this Agreement."

Fra aftalens afsnit 1.9 citeres (vores understregning):

""G6 Ltd. Territory OEM" shall mean an OEM that is resident in the G6 Ltd. Territory, including OEMs resident in the G6 Ltd. Territory classified by G5 and G6 Ltd. as within the System Builder channel or within the Named Accounts channel."

Det fremgår fuldstændigt klart, at aftalen udelukkende vedrører segmenterne "System Builder" og "Named Accounts".

Som bilag AG dokumenteres Amended and Restated Technology License Agreement indgået mellem G5 og G6 Ltd. den 1. juli 2003.

"G6 Ltd. Territory OEM" er defineret i aftalens afsnit 1.9, hvorfra citeres (vores understregning):

""G6 Ltd. Territory OEM" shall mean an OEM that is resident in the G6 Ltd. Territory, including OEMs resident in the G6 Ltd. Territory classified by G5 and G6 Ltd. as within the System Builder channel or within the Named Accounts channel."

Formuleringen svarer til formuleringen i den oprindelige Technology License Agreement.

Med Technology License Agreement af 1. januar 2003 udsteder G6 Ltd. underlicens til G1 Ltd.

Definitionen af "G6 Ltd. Territory OEM" er en smule anderledes i forhold til de øvrige aftaler, jf. afsnit 1.8-1.9:

"1.8 "G6 Ltd. Territory" shall mean and include the countries of the Europe, Middle East and Africa regions.

1.9 "G6 Ltd. Territory OEM" shall mean an OEM that is resident in the G6 Ltd. Territory, including OEMs resident in the G6 Ltd. Territory classified by G6 Ltd. and G1 Ltd. as within the System Builder channel or within the Named Accounts channel, but excluding multinational OEMs that sell within the G6 Ltd. Territory but that are not resident in the G6 Ltd. Territory."

Der er tale om underlicensering af rettighederne i henhold til den som bilag AD fremlagte Amended and Restated Technology License Agreement indgået mellem G5 og G6 Ltd. den 1. juli 2003.

I den fjerde betragtning i Market Development Agreement-aftalen henvises til en "OEM agreement". Henvisningen er til Technology License Agreement-aftalen mellem G6 Ltd. og G1 Ltd.

G6 Ltd.'s rettigheder i henhold til aftalen er som nævnt rettigheder, som G3's oprindeligt havde.

Som det fremgår af den for fortolkningen af Market Development Agreement-aftalen relevante række af aftaler, er alene rettighederne til Named Accounts og System Builders effektivt overført til G1 Ltd.

SKAT anførte for Landsskatteretten, at der forekom at være enighed om, at Selskabet skal honoreres, såfremt en MNA OEM *hjemmehørende* i EMEA foretager et salg til danske slutbrugere, samt at salgsinformationer rapporteres til koncernen.

Det er Selskabet ikke enig i, og dette har Selskabet også gentaget adskillige gange over for Landsskatteretten både skriftligt og under retsmødet.

Landsskatteretten var da heller ikke i tvivl om, hvad Selskabet gjorde gældende i den henseende, jf. bilag 1. Det savner derfor også mening, når ministeriet foregiver, at der består en eller anden form for uklarhed i denne henseende, jf. stævningen.

Som nævnt er samtlige de multinationale PC-producenter etableret uden for Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA), nemlig i USA (G29, G49), Kina (G48) eller Japan (f.eks. G46 og G47), bortset fra G44 GmbH, der var hjemmehørende i EMEA, men ikke længere eksisterer.

Selskabet bestrider derfor også fortsat, at de øvrige selskaber (G29, G47, G48, G49 etc.) på nogen måde er hjemmehørende i EMEA i den forstand, som dette er defineret i aftalerne. G29 er eksempelvis hjemmehørende i USA.

Det bemærkes for god ordens skyld, at samtlige aftaler allerede har været genstand for en amerikansk skatterevisión vedrørende G2 og datterselskaber for indkomstårene 2000-2003. De amerikanske skattemyndigheder (US IRS) havde ingen indvendinger mod endelige problemer med at forstå logikken i aftalerne.

Som bilag AI dokumenteres kopi af fakturaer udstedt til G29 vedrørende OEMsalget i de omtvistede indkomstår.

Skatteministeriet har opfordret (12) H1 til at fremlægge indgåede kontrakter med de selskaber, som H1 kategoriserer som MNA OEM's angående selskabernes køb af OEM-licenser til koncern-produkterne.

Til besvarelse er fremlagt kopi af kontrakter indgået mellem G4 i USA og G29 i de omtvistede indkomstår vedrørende OEM-salget i disse indkomstår.

Der fremlægges alene dette eksempel, da samtlige kontrakter indgået i USA med MNA OEMs er på vilkår identiske med aftalen med G29. Dette er et krav efter United States Department of Justice "consent decree" fremlagt som bilag AK.

Som det også fremgår, er G29 hjemmehørende i USA, kontrakterne om styresystemer er indgået i USA, og der består ikke nogen forpligtelse for G4 til at markedsføre præinstallerede styresystemer over for G29's kunder i Danmark.

Hverken Selskabet eller andre selskaber i koncernen foretager derfor "konkurrerende" markedsføringstiltag i Danmark. Dermed er Skatteministeriets opfordring 4 også besvaret.

3.3.1.2.4 Delsammenfatning

Sammenfattende har Selskabet således dokumenteret, at G4 (tidligere benævnt G3) i USA alene har overført rettighederne til OEM-licenser, der sælges til "Named Accounts" og

"System Builders, til G1 Ltd. samt mulighed for at overføre rettigheder til MNA OEMs baseret i EMEA.

Rettighederne til OEM-licenser, der sælges til multinationale PC-producenter (MNA OEMs) og præinstalleret i deres computere, tilhører således fortsat uden nogen form for indskrænkning G4 (tidligere benævnt G3) i USA og sælges derefter som dokumenteret til uafhængige PC-producenter.

Skatteministeriet kan ikke se bort fra dette faktum og har intet belæg for at bestride den i enhver henseende konsekvente måde, hvorpå OEM-salget sker på verdensplan og i Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA).

SKAT anførte for Landsskatteretten, at det ikke kunne udelukkes, at G1 Ltd. alligevel kompenseres for markedsføringen af G2's produkter.

Det er klart, at SKAT ikke kan anlægge sådant standpunkt med den virkning, at Selskabet skal tilbagevise den blotte mulighed eller andre ikke-funderede udsagn og hypotetiske muligheder. Selskabet kan selvsagt ikke pålægges at dokumentere, at noget ikke findes, og SKAT havde intet anført til støtte for sin hypotese.

Ikke desto mindre fremlagde Selskabet samtlige aftaler mellem G1 Ltd. og G2.

Med gennemgangen i dette afsnit af koncernaftalerne er det ligeledes dokumenteret, uanset der ikke er krav herom, at G1 Ltd. heller ikke kompenseres for markedsføring vedrørende MNA OEMs, og dermed at der heller ikke er en markedsføringspligt i den henseende.

3.3.1.3 Aftaleparternes fortolkning og handlemåde

Market Development Agreement's parter, dvs. Selskabet og G1 Ltd., har konsekvent fortolket og efterlevet aftalen således, at den alene omhandler "Named Accounts" og "System Builders".

Parternes fælles fortolkning skal efter fast praksis lægges til grund, jf. UfR 1974.783 V, UfR 1985.14 H, UfR 1987.636 H og UfR 2003.23 H.

Dette gælder også, hvis Retten mod forventning måtte finde, at SKATs og nu skatteministeriets fortolkning af aftalen skal lægges til grund. Navnlig har parternes mening kendeligt været en anden, jf. UfR 2000.656 H og UfR 2001.339 H.

Som konsekvens af aftaleparternes fælles fortolkning har Selskabet heller ikke på noget tidspunkt over for danske slutbrugere markedsført OEM-licenser, der er præinstalleret i computere produceret og solgt af multinationale PC-producenter.

Markedsføringsaktiviteterne i forhold til OEM-salg er udelukkende rettet mod Named Account og System Builders ("selvbyggere"), der typisk designer PC'er ud fra individuelle kundeønsker.

Selskabets aktiviteter i forhold til disse kundegrupper, som aftager OEM-licenser, består hovedsagligt i at formidle kontakten til G1 Ltd. i Irland, der så indgår kontrakt med PC-producenten.

Selskabets øvrige marketingaktiviteter består hovedsageligt i at yde uddannelse og træning i programmerne til uafhængige partnere og deres ansatte, dvs. til de forhandlere af "programpakker", som står for salget af programmerne til slutbrugerne.

Som nævnt sælges der ikke OEM licens-versioner i almindelig detailhandel.

Aftaleparternes fortolkning er således også bekræftet ved parternes faktiske handlemåde.

Aftaleparternes fortolkning er også klart understøttet af de konkrete koncernforhold, herunder især at det er G4 i USA, der sælger softwaren til de multinationale PC-producenter, samt af Selskabets faktiske markedsføring.

Hertil kommer, at G4 betaler de multinationale PC-producenter direkte for markedsføring. Til illustration dokumenteres som bilag AL kopi af "Cooperative Market Development Agreement" indgået mellem G4 og G29. Koncernen yder i henhold til aftalen G29 forskellige rabatter for at udføre visse typer marketingaktiviteter.

Kernen i aftalen er, at en MNA OEM som f.eks. G29 får "incitamentsfremmende nedslag" for en række "Milestone Activities" over for slutbrugerne.

Som uddybet og dokumenteret i afsnit 3.3.1.2 har G1 Ltd. derimod ingen rettigheder i forhold til MNA OEMs.

Disse rettigheder tilkommer G4, og alle tiltag med henblik på at sælge softwaren til de multinationale PC-producenter foregår således i USA.

G1 Ltd. har heller ingen forpligtelser i den henseende.

Af samme grund betaler G4 i USA heller ikke G1 Ltd. for markedsføring af softwaren.

Det kan således heller ikke udledes af aftaleforholdet mellem G4 i USA og G1 Ltd., at Selskabet har ret til betaling for markedsføring af OEM-licenser, der er præinstalleret i multinationale PC-producenters computere, som sælges i Danmark.

Der er heller ikke holdepunkter i ligningslovens § 2 eller bestemmelsens forarbejder (LFF1997-98.2.101) for at bortse fra denne faktiske selskabsstruktur eller opdeling af rettigheder.

Tværtimod forudsætter loven efter forarbejderne, at interesseforbundne parter kan indgå aftaler eller foretage andre dispositioner på tilsvarende vis som alle andre, men at *"skattemyndighederne har adgang til at korrigere priser og vilkår, såfremt disse ikke svarer til, hvad uafhængige parter ville have fastsat i en lignende situation"* (LFF1997-98.2.101, vores understregning).

Med udgangspunkt i en lignende situation kan skattemyndighederne således udelukkende foretage korrektion af transaktioner mellem interesseforbundne parter, *"når en transaktion ikke er i overensstemmelse med, hvad der ville være opnåeligt mellem uafhængige parter"*, jf. UfR 2012.1642 H (**SKM2012.92.HR**).

Det følger af samme højesteretsdom, at korrektionsadgangen omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen.

Der skal således tages udgangspunkt i de faktiske kontrollerede transaktioner og markedsmæssigheden af de konkrete økonomiske elementer og øvrige vilkår, og SKAT kan ikke sætte andre transaktioner i stedet for de faktiske.

SKAT forholder sig imidlertid ikke til de faktiske kontrollerede transaktioner, som er mellem Selskabet og G1 Ltd., men bortser i strid med almindelige transfer pricing-principper helt fra koncernstrukturen og de enkelte skattesubjekters IP-rettigheder, forpligtelser, funktioner og risici for dermed at kunne tilpasse faktum til SKATs vurdering.

SKATs fortolkning ville i øvrigt selv hvis den strengt taget var korrekt aldrig berettige en TP-justering, da armslængde-princippet handler om den markedsmæssige værdiansættelse af faktiske ydelser og modydelse, og da der netop ikke er leveret en MNA OEM-relateret ydelse.

Selskabets transfer pricing-dokumentation, som tidligere sendt til SKAT, viser også, at Selskabet får betaling på armslængdevilkår for de ydelser, der faktisk leveres.

Sammenfattende fastholdes det som Selskabet også konsekvent har anført, og som det fremgår af Market Development Agreement-aftalen og samtlige øvrige koncern-aftaler samt parternes ageren og samstemmende fortolkning at Selskabet ikke kontraktligt er forpligtet til at markedsføre MNA OEMs på det danske marked.

3.3.1.4 Aftagergrupper

Skatteministeriet anfører en række betragtninger om de tre OEM-licens aftagergrupper, dvs. MNA OEMs på den ene side og Named Account og System Builders ("selvbyggerne") på den anden.

Navnlig synes Skatteministeriet at antage, at Selskabet og/eller koncernen diskretionært og uden konsekvenser kan ændre på retningslinjerne for kvalifikationen af aftagergrupperne. Ministeriet forholder sig imidlertid ikke til konsekvenserne af adskillige af de hypotetiske scenarier, jf. det i stævningen anførte.

Som Selskabet også redegjorde for Landsskatteretten, er det anførte ikke blot irrelevant og ikke underbygget, men også løsrevet fra grundlæggende transfer pricing-principper.

Hvis eksempelvis G2 (eller rettelig G4) overførte sine MNA OEM-rettigheder til G1 Ltd., ville det få betydelig økonomisk indvirkning efter den "cost share agreement" (uddybet nedenfor), der gælder mellem de relevante parter.

Hvis eksempelvis en af de multinationale PC-producenter (MNA OEMs) blev reduceret i en sådan grad, at den blev en Named Account i EMEA, ville G28 (G1 Ltd.) (via FIC, G2's "cost share participant") være tvunget til at kompensere for værdien af kontrakten med den pågældende PC-producent efter amerikanske skatteprincipper. Alt afhængig af PC-producenten vil kompensationen medføre et betydeligt krav mod G1 Ltd. Der er således slet ikke økonomisk tilskyndelse til at lave sådanne tilfældige ændringer i en PC-producents status.

For Landsskatteretten anførte SKAT også, at Selskabet mister sin honorering, hvis en computerproducent (en "selvbygger") er hjemmehørende et sted, som medfører, at salget

via computerproducenten udløser honorering til H1 , men computerproducenten efterfølgende flytter hjemsted.

Anbringenderne er ikke blot hypotetisk, men bygger som de øvrige "eksempler" på direkte ulogiske scenarier.

I den netop beskrevne situation ville der netop ikke længere være en køber/"selvbygger" i Danmark, som Selskabet kunne markedsføre OEM-licenser til, og Selskabet vil heller ikke skulle honoreres for sådan markedsføring.

Der er tale om en almindelig kommerciel risiko, og da "selvbyggere" er uafhængige af koncernen, er der heller ikke tale om en faktor, som kontrolleres af nogen af Selskabets koncernforbundne medkontraahenter, sådan som Skatteministeriet tilsyneladende gør gældende.

SKATs øvrige bemærkninger og tænkte eksempler, jf. stævningen, og de skriftlige indlæg til Landsskatteretten, understøtter heller ikke, at Selskabet konkret tjener for lidt i forhold til sine funktioner og risici mv., hvilket rettelig er det centrale spørgsmål og eneste mulige grundlag for en skønsmæssig forhøjelse af Selskabets indkomst.

Dette var Landsskatteretten da også ubetinget enig i.

3.3.2 SKATs anbringende om, at salget af OEM-licenser helt åbenlyst genereres ved markedsføring over for slutbrugerne (den påståede effekt)

Skatteministeriet gør gældende, jf. stævningen, at

"H1 's markedsføringsaktiviteter har medvirket til at påvirke slutbrugernes ønsker, herunder til at slutbrugeren vælger og ikke fravælger en computer med H1 -styresystemer og -software præinstalleret, samt til at opretholde efterspørgslen herefter".

Anbringendet bestrides af følgende selvstændige og samvirkende grunde.

For det første er der som allerede påvist ikke hjemmel til at beskatte en markedsføringseffekt som sådan, men alene priser og vilkår i forbindelse med konkrete transaktioner mellem koncernforbundne selskaber.

For det andet er den påståede effekt under alle omstændigheder i enhver henseende udokumenteret. SKAT og nu Skatteministeriet har end ikke forsøgt at dokumentere sit anbringende. Det er tværtimod dokumenteret på Selskabets adskillige anmodninger om aktindsigt, at de nordiske skattemyndigheder under den fællesnordiske revision har drøftet fælles problemstillinger og herunder det "problem", at myndighederne netop ikke har dokumenteret en sammenhæng mellem, hvad koncernselskaberne i Norden foretager sig og MNA OEMsalget.

SKAT og nu Skatteministeriet har således hverken sandsynliggjort endside bevist at der er en virkningsfuld markedsføring over for slutbrugerne eller at markedsføringen resulterer i en efterspørgsel og i så fald, at det er denne efterspørgsel, der direkte driver salget af OEM-licenser, som internationale multinationale PC-producenter (MNA OEMs) køber af G4 i USA. Tværtimod.

Det gentages for god ordens skyld, at Selskabet slet ikke markedsfører præinstallerede styresystemer over for slutbrugere/forbrugere.

For det trede var det dengang reelt ikke muligt at købe en almindelig computer uden produktet, hvis man gik til de store kæder i Danmark.

Det fremgår således af en undersøgelse lavet af medierne i 2008, at

"... det faktisk kan være svært at finde en ny computer, der ikke har produktet som styresystem.

- *Alt det vi sælger, er med et produktbaseret styresystem, lyder det fra G36.*

Magasinet X reporter går også forgæves hos G37, G38, G39 og G40. Der er heller ingen af kæderne, som sælger computere helt uden styresystem

- *Vi lever af at sælge computere, som kunderne kan finde ud af, og de fleste er vokset op med produktet. Det er årsagen til, at vi faktisk kun har dem med produktbaserede styresystemer i, lyder G36's forklaring."*

Af undersøgelsen fremgår således, at:

- at ingen af de store kæder som G36, G37, G38, G39 og G40 i 2008 solgte computere helt uden styresystem,

- at alle kæderne udelukkende solgte PC'er med produktbaseret styresystem,

- at grunden hertil til dels er, at de fleste forbrugere er vokset op med produktet og formodentlig ved, hvordan man bruger produktet og fordelene ved det, og

- at grunden hertil til dels er, at produktet er brugervenligt.

I lyset af hvordan markedet for PC'er fungerer, er det forkert, når SKAT gør gældende, at Selskabets markedsføring har betydning for kundens valg, herunder til- og fravalget af operativsystemer, jf. stævningen.

Der er heller ikke holdepunkter i undersøgelsen til støtte for SKATs argument om, (i) at Selskabets markedsføring skaber slutbrugernes efterspørgsel, og (ii) at det er denne markedsføringsdrevne efterspørgsel på brugerniveau, der skaber salgene af OEM-licenserne til de multinationale PC-producenter såsom G29, G49, G48 m.fl., sådan som SKAT gør gældende, jf. stævningen.

For det fjerde er Danmark et lille marked, og de multinationale PC-producenter orienterer sig om forbrugsmønstre på langt større markeder, som så er retningsgivende for producenternes køb af software og herunder, om de tilbyder slutbrugerne reelle valgmuligheder i Danmark (hvilket som anført ikke har været tilfældet).

I 2008 havde koncernen en dominerende rolle på de større markeder, og G32 forsøg på at sælge computere med det alternative styresystem XXX blev skrinlagt i USA på grund af manglende efterspørgsel.

Det fremgår af en artikel fra ...2.dk i 2008 i forlængelse af mediernes artikel.

"Flere pc-producenter har tidligere meldt ud, at de vil tilbyde computere med XXX installeret i stedet for produktet.

G29 vakte for eksempel opsigt, da det ellers traditionelt koncern-associerede firma begyndte at sælge maskiner med ... i USA i maj 2007. Det skete efter et bjerg af ønsker om alternativer til produktet, da topchefen nogle måneder før bad om kundernes feedback på sin blog.

...

I England sælger firmaet flere forskellige slags computere med XXX, mens det danske marked endnu bliver set som for småt til at bære salg af XXX-computere.

»Når vi ser et skift, afprøver vi det på de større markeder først. Og så holder vi øje med, hvornår forbrugsmønstrene for alvor begynder at rykke sig i Danmark,« forklarer ØL, kommunikationschef i G29 Danmark.

Den amerikanske supermarkedsgigant G33 har også forsøgt at sælge XXX-computere, men tog dem af hylderne tidligere på året, da efterspørgslen ifølge firmaet var meget lav."

I 2008 havde G29 således slet ikke overvejet at udskifte produktet som et fast element i sine PC'er.

Det fremgår af samme artikel, at det kun var G29's erhvervsrettede PC-serier, der kunne købes uden produktet, ved at kunden ringede til G29 og bestilte. I G29's webbutik var det nemlig ikke muligt at købe computere uden operativsystem, fordi firmaet vil sikre sig, at ingen kunder ved en fejl kom til at købe en computer, der ikke var klar til brug for den gennemsnitlige forbruger.

Også af denne grund er det igen forkert, når SKAT anfører, at Selskabets markedsføring har betydning for kundens valg, herunder til- og fravalget af operativsystemer, jf. stævningen.

G29's beslutning om at integrere produktet sker i G29's hovedkvarter i USA, og størstedelen af G4's markedsføringsaktiviteter over for multinationale PC-producenter finder derfor også sted i USA, hvilket også bekræftes ved det relative antal af personale, der beskæftiger sig hermed. Som nævnt er der over 700 ansatte i koncernens OEM-afdeling i ...

For Landsskatteretten opfordrede SKAT Selskabet til at bekræfte, at man i de omtvistede indkomstår kunne købe en ny computer uden præinstalleret operativsystem.

Det bekræftedes. Fra "koncernens Desktop Operating System License Agreement for OEM Customers" (standardaftalen med de multinationale PC-producenter (MNA OEMs) citeres:

"If the Customer does not intend to include a Group operating system products with a New System, the Customer does not need to notify the Group at any time of the creation, use or sale of any such New System, nor does it need to take any particular steps to market or advertise the New System".

Det citerede aftalevilkår blev implementeret som en del af omtalte "consent decree" af 12. november 2002 med United States Department of Justice. I punkt 3 "Prohibited Conduct" anføres specifikt, at koncernen skal tillade alle PC-producenter at sælge deres produkter uden pligt til at installere produktet.

Efter Selskabets opfattelse (som tilsyneladende deles af G29, se ovenfor) er det reelt kun IT-professionelle, der vil foretage et sådant valg, hvor produktet ikke er præinstalleret, da det er kompliceret for en almindelig forbruger at installere et styresystem på en "nøgen" computer.

Fra før omtalte undersøgelse lavet af medierne i 2008 citeres:

"Det lykkes til sidst at finde en enkelt butik, som vil sælge en computer uden styresystem, nemlig hos computerforretningen G34, der har specialiseret sig i at bygge maskinerne efter kundernes ønsker.

Her kan man købe en bærbar computer til 3.299 kroner, men så skal man til gengæld selv rode med at få installeret styresystem og programmer."

Som det fremgår, var der således en, om end begrænset, mulighed for at købe en computer uden styresystem. G34 havde så vidt vides 3 egne butikker, en i Y1, en i Y3 og til sidst en i Y2.

G34 gik konkurs i november 2009.

Efter Selskabets opfattelse udgør en Y4-by specialbutik ikke et generelt alternativ for danske forbrugere, og efter Selskabets opfattelse er der under alle omstændigheder tale om forskellige typer af forbrugere og grader af IT-kundskab.

De multinationale PC-producenter (MNA OEMs) var, jf. citatet fra koncernens Desktop Operating System License Agreement for OEM Customers ovenfor, heller ikke forpligtet til at installere netop koncernens styresystemer eller et styresystem overhovedet. Dermed er Skatteministeriets opfordring 9 også besvaret.

Som det fremgår af citatet ovenfor, var det imidlertid endog meget svært at finde en PC uden styresystem og ikke mindst uden koncernens styresystem.

3.3.3 Selskabets TP-dokumentation

Selskabets armslængdeaflønningskrav er fastsat ved Market Development Agreement af 1. juli 2003, dvs. forud for de af sagen omhandlede indkomstår.

Der er foretaget opgørelser i overensstemmelse med aftalerne, og der er løbende selvangivet i overensstemmelse dermed.

SKAT har ikke i afgørelsen anfægtet, at H1 's TP-dokumentation er rettidig (hverken efter de regler, der fandt anvendelse i perioden 2004/2005 eller 2006/2007), jf. afsnittene om SKATs begrundelse for ændring.

Selskabet har også selvangivet i overensstemmelse med den koncerninterne aftaler. Dette var der også under revisionen enighed om.

SKAT anfører eksempelvis i afgørelsen vedrørende 2004/2005: "SKAT har ikke anfægtet at H1 har modtaget aflønning for salget til danske OEM producenter.

... Den ændrede skatteansættelse er begrundet i, at H1 er ansvarlig for markedsføring af koncernens produkter på det danske marked, og at denne aktivitet genererer salg til danske slutbrugere via de multinationale OEM Producenter".

Sagen handler ikke om de dagældende krav til TP-dokumentation, men derimod Skatteministeriets postulat om, at H1 skal honoreres for markedsføring, hvis der er integreret en OEM-licens i en tredjemands PC, som sælges i Danmark. Dette er sagens problemstilling og i den forbindelse gentages, at ved sagens afgørelse kan lægges til grund, at skattemyndighederne under den fællesnordiske fællesrevision, hvor der var adskillige møder de nordiske myndigheder imellem, selv lagde til grund, at sådan effekt ikke kunne påvises.

Det helt generelle postulat om, at der må antages at være en sådan om end udokumenteret effekt eller markedsføringsforpligtelse, og at den i så fald har en relevans i TP-sammenhæng, er i øvrigt afvist af samtlige skattelignende myndigheder i norden og ved domstolene i Sverige efter den fællesnordiske revision, samt de amerikanske skattemyndigheder under den nu afsluttede Mutual Agreement Procedure.

Samtlige involverede skattelignende myndigheder i norden og de svenske domstole har således efter årelang revision og granskning af sagens samlede dokumentation, inklusiv danske sagsakter, fastslået, at der ikke er grundlag for en skønsmæssige forhøjelser.

Skatteministeriets nye anbringende om, at der ikke er udarbejdet samtidig dokumentation, og at der på dette grundlag er basis for en skønsmæssig ansættelse uanset den udokumenterede effekt, og uanset det manglende kontraktuelle grundlag, og uanset at de af sagen omhandlede salg er sket fra uafhængige tredjemand som integrerede delkomponenter af PC'er (G29, G48) til i øvrigt ligeledes uafhængige tredjemand er grundløst.

Det kan under alle omstændigheder selvsagt heller ikke reparere på, at SKAT ikke har hjemmel til at forhøje H1 indkomst ud fra et skøn over multinationale PC-producenters salg af OEM-licenser til danske slutbrugere. SKAT har da heller ikke anført dette nu påståede grundlag for en skønsmæssig forhøjelse over for de amerikanske skattemyndigheder i forbindelse med den nu afsluttede Mutual Agreement Procedure.

Ud over at Skatteministeriet som nævnt ovenfor efter årelang revision og efter tidspunktet for SKATs afgørelser ændrer retning og begynder forfra med en ny påstået hjemmel for skønsmæssige forhøjelser på baggrund af et anbringende om, at TP-dokumentationen ikke er udarbejdet i tide, har Skatteministeriet også fremsat eksorbitant mange og for sagen totalt irrelevante provokationer, jf. retsplejelovens §§ 341 og 344.

Ministeriet blev opfordret (15) til at lave en udtømmende liste over al dokumentation, som SKAT (og nu Skatteministeriet) er i besiddelse vedrørende koncernforhold, herunder alle koncernaftaler.

Denne opfordring vil ministeriet ikke imødekomme, og H1 har heller ikke været i stand til at udarbejde oversigten på vegne ministeriet og derved skabe en eller anden form for

klarhed, eftersom SKAT fortsat ikke vil give selskabet fuld aktindsigt og heller ikke udarbejde den lovpligtige aktliste.

Det bemærkes i denne henseende, at SKAT modtog anmodning om aktindsigt den 9. juli 2013. En aktindsigtsanmodning skal som hovedregel afgøres snarest og senest 7 arbejdsdage efter modtagelsen, jf. OFL § 36, stk. 2 og 3.

I SKATs bemærkninger af 9. maj 2014 til Landsskatteretten anførtes, at "*H1 vil modtage materialet direkte fra SKAT i det omfang, der er aktindsigt heri*".

Først en gang derefter modtog H1 's repræsentant dele af materialet, dvs. der gik mere end 10 måneder (!), inden H1 fik en eller anden form for aktindsigt i revisionen.

Materialet blev sendt på en CD-rom med titlen "Aktindsigt" vedrørende den nordiske simultanrevision, men uden nogen form for beskrivelse af sagens samlede dokumentation i form af journalindførslen/aktlisten.

Selskabet har udtrykkeligt har anmodet om aktlisten, og SKAT har pligt til af egen drift at meddele aktindsigt journalindførslen/aktlisten samtidig med, at der i øvrigt meddeles aktindsigt i sagen, jf. afsnit 9 i Betænkning nr. 1510/2009 om offentlighedsloven ("Retten til aktindsigt omfatter også sagens journalkort mv. (journalindførslen/aktlisten)").

Aktlisten blev så i en eller anden udstrækning sendt den 4. december 2014. Det er åbenbart, at listen ikke er fuldstændig, men i hvilket omfang kan sagsøgte af indlysende grunde ikke redegøre for.

3.3.4 De af SKAT udøvede skøn hviler også på et forkert grundlag og er åbenbart urimelige

Som nævnt og dokumenteret har Selskabet ingen retlige forpligtelser til at markedsføre licenser, der er præinstalleret i multinationale PC-producenters computere, over for danske forbrugere.

Selskabet har heller ikke ret til betaling i den henseende, ligesom Selskabet heller ikke faktisk har foretaget markedsføring rettet mod multinationale PC-producenter eller deres slutbrugere.

For så vidt angår SKATs skøn bemærkes for god ordens skyld, at selv hvis der kunne udledes nogen sådan ret, har SKAT ikke løftet bevisbyrden for, at den skønsmæssige forhøjelse i den konkrete sammenhæng er et rimeligt udtryk for, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket på armslængde-vilkår.

Hertil kommer, at skønnet er åbenbart urimeligt og hviler på et forkert grundlag.

Selskabet har dermed også løftet bevisbyrden for, at skønnet bør tilsidesættes efter den strengere (og konkret slet ikke gældende) bevisnorm, der gælder i tilfælde af manglende dokumentation, jf. **SKM2011.209.HR**, **SKM2009.37.HR** og UfR 2005.658/2H (**SKM2005.5.HR**).

Det udøvede skøn er åbenbart urimeligt af flere selvstændige grunde og tillige, når disse grunde ses i sammenhæng.

For det første introducerer SKAT med afgørelserne et princip om "komplementerende markedsføring".

Princippet betyder ifølge SKATs indlæg til Landsskatteretten af 24. januar 2011, at (vores understregning):

"Hardwareproducenterne er hovedansvarlige for markedsføringen af hardware [deres computere], mens H1 er hovedansvarlig for markedsføringen af den tilhørende software i Danmark. Begge typer af markedsføring øger slutbrugernes efterspørgsel efter det samlede produkt".

Den skønsmæssige forhøjelse bygger dermed på det synspunkt, at armslængdekompensationen for komplementerende markedsføring bør være den samme som for produkter, der sælges separat, og hvor Selskabets markedsføring altså står alene.

For det andet ville en påstået markedsføring også være komplementerende til den markedsføring, som G4 har betalt de multinationale PC-producenter for at markedsføre den integrerede software, jf. "Cooperative Market Development Agreement" indgået mellem G4 og G29.

I henhold til G29-aftalen stiller koncernen en markedsføringspulje frit til rådighed for G29, som selv kan bestemme, om pengene skal bruges i Danmark eller i et andet land.

For det trede hviler SKATs forhøjelse på den følgeslutning, at Selskabet skaber en efterspørgsel efter OEM-licenser, som er uforholdsmæssigt meget medvirkende til at generere samtlige salg af PC'er med OEM-licens til almindelige forbrugere, idet SKAT forhøjer indkomsten på grundlag af samtlige af SKAT skønnede danske OEM-salg.

Dermed overser SKAT principielt, at mange forbrugersalg af computere udelukkende kan tilskrives andre forhold og egenskaber end softwaren, såsom computerens design, pris, fabrikat mv.

SKATs synspunkt er endog meget yderliggående, og der påhviler SKAT en tung bevisbyrde for, at der er en så absolut sammenhæng mellem Selskabets markedsføring og PC-salget. SKAT har ikke løftet bevisbyrden.

Skønnet er for det fjerde og helt væsentligt foretaget uden hensyntagen til, at almindelige forbrugere ingen eller meget ringe mulighed havde for at vælge computere uden styresystemer (så vidt vides med undtagelse af den nu ophørte specialforretning G34), og at alt salg fra store kæder som G36, G37, G38, G39 og G40 på tidspunktet udelukkende var med OEM-licens præinstalleret.

Selv hvis markedsføringen havde været rettet mod købere af PC'er med præinstalleret OEM-licenser (slutbrugerne), ville effekten have været ikke eksisterende eller marginal. SKAT har heller intet fremlagt, der sandsynliggør (endsige beviser) en sådan effekt.

For det femte er koblingen mellem Selskabets markedsføringsaktiviteter og de køb, som multinationale PC-producenter etableret uden for Europa, Mellemøsten og Afrika (EMEA) foretager fra G4 i USA, usandsynlig og anerkendes ikke i de nordiske, der ligesom Danmark har tilsluttet sig OECDs transfer pricing-retningslinjer, og som oprindeligt arbejdede tæt med SKAT om den udokumenterede markedsføringsteori.

Det er netop disse salg, SKAT baserer sit skøn på.

Endelig og for det sjette har Skatteministeriet ikke været i stand til at bekræfte endelige demonstrere, at der i praksis er ydet nedslag i dansk skattepligtige indkomst i en sammenlignelig "omvendt" situation, jf. opfordring 4.

Ministeriet har dermed heller ikke forholdt sig til det klare flertal i Landsskatterettens bemærkning, hvorefter det,

"ikke [kan] udelukkes, at Selskabets markedsføringsaktiviteter kan have haft en effekt på salget af licenser til MNA OEM's, men omvendt kan markedsføringsaktiviteterne vedrørende brandet fra for eksempel de amerikanske koncernselskaber have haft en effekt på salget i Danmark".

Af de anførte grunde er SKATs skøn under alle omstændigheder åbenbart urimeligt, ligesom det hviler på et forkert grundlag. Skønnet skal dermed også tilsidesættes selv efter den strengere (og konkret slet ikke gældende) bevisnorm, der gælder i tilfælde af manglende dokumentation.

3.4 Skatteministeriets subsidiære påstand vedrørende G44 GmbH

Skatteministeriet har nedlagt en subsidiær påstand om hjemvisning for det tilfælde, at retten måtte finde grundlag for at tilsidesætte en eller flere af de forudsætninger, som er indregnet i SKATs skøn.

Der er efter heller ikke støtte for den subsidiære påstand. Dette var Landsskatteretten også enig med Selskabet i.

G44 GmbH, som er et tysk joint venture mellem G50 og G51. Dette joint venture er ophørt i 2009.

G45 GmbH har udført markedsføring over for G44 GmbH, og G45 GmbH har modtaget armslængdeaflønnings for denne markedsføring, jf. den som bilag BM fremlagte sammenfatning af armslængdeberegningen vedrørende årene 2005-2007.

G44 GmbH har ikke pligt til at oplyse hvor i verden, selskabet afsætter PC'er, og dette er heller ikke relevant for armslængdeaflønnings af G45 GmbH, på samme måde som det ikke indgår ved armslængdeaflønnings efter den relevante Market Development Agreement med H1 .

H1 har ikke markedsført OEM-licenser til G44 GmbH, og forholdene omkring det tyske OEM-salg har ingen relevans for aflønnings af H1 's markedsføringsaktiviteter."

Retsgrundlag

Ligningsloven

Reglerne om opgørelse af den skattepligtige indkomst ved kontrollerede transaktioner fremgår af § 2 i lov om pålignings af indkomstskat til staten (ligningsloven), der har følgende ordlyd, jf. dagældende lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004:

»§ 2. Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet, eller
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark,

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.«

Bestemmelsen i ligningslovens § 2 blev indført ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven. Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget (lovforslag nr. 101 af 2. juni 1998 om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven) fremgår blandt andet:

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

...

Lov nr. 131 af 25. februar 1998, Lov om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven (Oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner), der blev vedtaget den 3. februar 1998 vedrører transaktioner mellem interesseforbundne parter over landegrænserne (L 84). Ved loven blev der indført en udvidet selvangivelsespligt samt en pligt til at udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for priser og vilkår for koncerninterne transaktioner. Lovens formål er at øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne.

Loven berører imidlertid ikke de materielle regler for armslængde princippet. Loven forudsætter, at skattemyndighederne har adgang til at korrigere priser og vilkår, såfremt disse ikke svarer til, hvad uafhængige parter ville have fastsat i en lignende situation. I lovforslaget var der redegjort for hjemmelen for »transfer pricing« reguleringer. Heraf fremgik, at det:

»Af de almindelige skatteretlige principper følger, at ethvert skattesubjekt kun skal beskattes af sine egne indtægter, men skal beskattes af alle sine skattepligtige indtægter. Såfremt der foretages transaktioner mellem to skattesubjekter, der ikke er sket på armslængde vilkår, vil der være mulighed for korrektion. Der er med andre ord sket en »skjult« overførsel af en indtægt fra et skattesubjekt til et andet. Korrektionen

forudsætter imidlertid, at de to skattesubjekter er interesseforbundne. Såfremt det ene selskab er udenlandsk vil der alene være mulighed for korrektion af det danske selskab.«

Skattekontrolloven

Reglerne om hvilke oplysninger, selskaberne skal afgive i selvangivelsen om kontrollerede transaktioner, fremgår af skattekontrollovens § 3 B. Retsvirkningerne af, at selvangivelsespligten ikke opfyldes rettidigt, eller at den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, fremgår af skattekontrollovens § 5.

Bestemmelsen i skattekontrollovens § 3 B, der blev indført ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven, havde følgende ordlyd:

»§ 3 B. Skattepligtige, der

- 1) kontrolleres af udenlandske fysiske eller juridiske personer eller
- 2) kontrollerer udenlandske juridiske personer eller
- 3) er koncernforbundet med en udenlandsk juridisk person eller
- 4) har et fast driftssted beliggende i udlandet eller
- 5) er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark,

skal i selvangivelsen afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftsteder (kontrollerede transaktioner). § 1, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

...

Stk. 4. De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal på skattemyndighedens 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.

Stk. 5. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 4, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. I alle tilfælde, hvor skattemyndigheden ønsker at ændre den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med de priser og vilkår, der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, skal der forinden indhentes en godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning.«

Bestemmelsen i skattekontrollovens § 5 havde følgende ordlyd, jf. lovbekendtgørelse nr. 142 af 18. februar 1997 om bekendtgørelse af skattekontrolloven:

»§ 5. Foreligger en selvangivelse ikke rettidigt, betales et skattetillæg på 200 kr., for hver dag fristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt. Skattetillægget tilfalder staten. Skatteministeren kan fastsætte regler for klage over afgørelser efter 1. pkt., og efter

ansøgning fritage helt eller delvis for skattetillægget, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

Stk. 2. Uanset bestemmelsen i stk. 1, 1. pkt., kan skatteministeren fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige bøder. Der er udpantningsret for bøden, og bøden kan inddrives ved indeholdelse i løn m.v. efter reglerne herom i kildeskatteloven. Bøden tilfalder staten.

Stk. 3. Foreligger en selvangivelse ikke på ansættelsestidspunktet, kan den skattepligtige indkomst ansættes skønsmæssigt.«

Til grund for lov nr. 131 af 25. februar 1998 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven lå lovforslag nr. 84 af 14. november 1997 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven. Af lovforslagets almindelige bemærkninger fremgår blandt andet:

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

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

Lovforslaget indebærer, at skattepligtige, der er interesseforbundne med selskaber, personer m.v. i udlandet, i selvangivelsen skal afgive oplysninger om art og omfang af de handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med disse (kontrollerede transaktioner). Der vil alene blive tale om summariske oplysninger. Der vil efter indstilling fra Ligningsrådet blive udarbejdet særlige oplysningsfelter til selvangivelserne, hvor disse oplysninger skal angives.

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

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet den skriftlige dokumentation kan den skattepligtige indkomst for så vidt angår de kontrollerede transaktioner ansættes skønsmæssigt. I alle tilfælde, hvor skattemyndigheden ønsker at ændre den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med de priser og vilkår, der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, skal der forinden indhentes godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning.

Ved lovforslaget forlænges fristen for skattemyndighedernes korrektioner vedrørende de kontrollerede transaktioner med to år. Dette skyldes, at transfer pricing sager ofte er særdeles komplicerede, tidskrævende og forudsætter udveksling af oplysninger fra udlandet, samt at skattemyndigheden skal indhente en godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning. Det foreslåede krav om et dokumentationsgrundlag i virksomheden betyder, at virksomhederne ikke efterfølgende skal etablere den fornødne dokumentation, hvilket ville blive sværere og sværere jo længere tid, der forløb efter transaktionen. Fristen for transfer pricing sager bliver heller ikke herved længere end fristen i de lande vi normalt sammenligner os med. Samtidig ophæves tidsbegrænsningen for de skattepligtiges mulighed for en genoptagelse af skatteansættelsen som følge af en udenlandsk skattemyndigheds transfer pricing regulering.

Forslaget om, at der i tilknytning til selvangivelsen skal afgives oplysninger om art og omfang af samtlige kontrollerede transaktioner skal have virkning for de indkomstår, der påbegyndes fra og med 1. januar 1998.

Forslaget om, at der skal udfærdiges og opbevares skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, skal have virkning for de indkomstår, der påbegyndes fra og med 1. januar 1999.

Dette sene virkningstidspunkt er valgt af hensyn til de skattepligtige, der ikke allerede har en procedure for dokumentation af interne samhandelsvilkår.

...

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

...

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

Såfremt oplysninger til brug for vurderingen af, om de interne transaktioner er sket i overensstemmelse med armslængde princippet ikke indgives af en virksomhed i Danmark kan dette ifølge de almindelige bevisbyrde regler tillægges processuel skadevirkning for virksomheden i Danmark. Dette betyder, at bevisbyrden for skattemyndighederne svækkes. Uanset bevisbyrden således kan svækkes skal skattemyndighederne dog fortsat sandsynliggøre at transaktionen ikke er sket på armslængde vilkår. Dette kan være særdeles vanskeligt, hvor en del af sammenligningsgrundlaget mangler fordi det hidrører fra den udenlandske virksomhed eller fordi der er forløbet en årrække. Ved at stille krav om et dokumentationsgrundlag i virksomheden i Danmark lettes skattemyndighedernes arbejde og virksomheden er klar over hvilken dokumentation der vil blive afkrævet, såfremt en transfer pricing sag indledes. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 4, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner kan herefter fastsættes skønsmæssigt. Dette svarer til, hvad der gælder for så vidt angår en manglende opfyldelse af regnskabskravene i mindstekravsbekendtgørelsen.

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

Af lovforslagets specielle bemærkninger til bestemmelserne i § 3 og § 5 fremgår endvidere blandt andet:

»De skattepligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner. Denne opbevaringspligt gælder for fem år. Dette svarer til den i bogføringsloven gældende opbevaringspligt.

...

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 således fastsættes skønsmæssigt, såfremt der ikke er udarbejdet dokumentation.

...

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

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

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

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

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

Ved lov nr. 408 af 1. juni 2005 om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, ligningsloven og tonnageskatteloven ændredes reglerne væsentligt, idet der blandt andet blev indført regler om databaseundersøgelser og om bødestraf for undladelse af at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner.

Bestemmelsen i § 3 B fik ved lovændringen følgende ordlyd:

»§ 3 B. Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet, eller
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark,

skal i selvangivelsen afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftsteder (kontrollerede transaktioner). § 1, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

...

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

...

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

...«

Samtidig ændredes bestemmelsen i lovens § 17, idet der blev indsat et stk. 3 med følgende ordlyd:

»§ 17. ...

Stk. 3. Med bøde straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter § 3 B, stk. 5 og 6.«

Om formålet med lovforslaget anføres det i de almindelige bemærkninger til forslag nr. 120 af 2. marts 2005 til ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, ligningsloven og tonnageskatteloven blandt andet:

»Lovforslaget har for det *første* til formål at sikre, at reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende koncerninterne transaktioner (transfer pricing) er i overensstemmelse med EU-retten. Dette søges opfyldt ved at udvide reglernes anvendelsesområde, således at oplysnings- og dokumentationspligten tillige kommer til at gælde for indenlandske transaktioner. I lyset af denne udvidelse foreslås to undtagelser. Det foreslås således, at mindre virksomheder alene skal udarbejde dokumentation for visse grænseoverskridende transaktioner, og at tonnagebeskattede selskaber m.v. undtages fra oplysnings- og dokumentationspligten i forhold til visse grænseoverskridende kontrollerede transaktioner.

Formålet er for det *andet* at indføre et yderligere incitament for virksomhederne til at udarbejde transfer pricing-dokumentation for, hvorledes priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner er fastsat. Dette foreslås udmøntet ved indførelse af bøder for manglende eller mangelfuld dokumentation.

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

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

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget fremgår endvidere:

»2. Gældende regler

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

skattepligtige har dermed principielt en pligt til at indsende eller udlevere dokumentationen, når skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) beder om at få dokumentationen forelagt.

...

3.2. Bøder

I oktober 2003 blev Redegørelse til Folketinget om multinationale selskaber og transfer pricing (R 4) afgivet i henhold til vedtagelse nr. V 6 af 31. oktober 2002. Redegørelsen omfatter bl.a. en undersøgelse af transfer pricing dokumentationen. Kontoret for International Selskabsbeskatning (TP-kontoret) i Told- og Skattestyrelsen har undersøgt den transfer pricing-dokumentation, som selskaber m.v. med grænseoverskridende koncerninterne transaktioner har pligt til at udarbejde. Dokumentationskravet har været gældende siden indkomståret 1999.

Ved undersøgelsen blev tilfældigt udvalgt 212 dokumentationspligtige selskaber m.v., der blev bedt om at indsende dokumentation for indkomståret 2001. Heraf indsendte 167 selskaber dokumentationer.

De indsendte dokumentationer er blevet gennemgået og inddelt i kategorierne »åbenlyst mangelfuld« og »ikke åbenlyst mangelfuld« ud fra en vurdering af, om dokumentationerne umiddelbart kunne anses for at kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Da der ikke er foretaget en egentlig ligning af selskaberne, kan der ikke på baggrund af de undersøgte dokumentationer konkluderes, om selskabernes afregningspriser er korrekte eller ej. En tilfredsstillende dokumentation er ikke ensbetydende med, at afregningspriserne opfylder armslængdeprincippet, ligesom man ikke ud fra en mangelfuld eller manglende dokumentation kan konkludere, at priserne ikke opfylder armslængdeprincippet.

Undersøgelsen viser, at lidt over halvdelen af selskaberne (51,4 %) har udarbejdet en dokumentation, som er »ikke åbenlyst mangelfuld«, og at de resterende selskaber således enten har udarbejdet en »åbenlyst mangelfuld« dokumentation (27,4 %) eller slet ikke har udarbejdet en dokumentation (21,2 %). For de større virksomheder var det ca. 60 pct., der havde udarbejdet en dokumentation, der blev kategoriseret som »ikke åbenlyst mangelfuld«.

Undersøgelsen vedrørte indkomståret 2001. Standarden for de udarbejdede dokumentationer må således i det 3. år, hvor dokumentationspligten har været gældende, betegnes som lav, trods den generelle udvikling med stigende omfang af koncerninterne transaktioner, og de erfaringer som virksomhederne må antages at have indhentet.

Konklusionen er, at der er behov for yderligere incitamenter for at sikre en opfyldelse af dokumentationspligten.

På den baggrund foreslås det, at der indføres bøder, såfremt dokumentationen enten ikke er udarbejdet eller har en sådan karakter, at der reelt ikke foreligger en dokumentation.

Det er en betingelse for udstedelse af bøder, at der foreligger forsæt eller grov uagtsomhed fra den skattepligtiges side. Dette krav svarer til de almindelige straffeprincipper inden for skatteretten. Således kræver f.eks. straf for afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af skatteansættelse og skatteberegning samt til brug ved kontrollen med skatteligningen og skatteberegningen, at der foreligger forsæt eller grov uagtsomhed.

Efter forslaget skal told- og skatteforvaltningen fastsætte regler om indholdet af dokumentationen og disse regler skal godkendes af Ligningsrådet, før de kan håndhæves. Om der foreligger manglende eller mangelfuld dokumentation, og dermed om der er belæg for at pålægge bødestraf, vil i givet fald skulle vurderes i forhold til de af told- og skatteforvaltningen fastsatte regler.

Bødestraf vil f.eks. kunne komme på tale, hvis der overhovedet ikke foreligger nogen dokumentation. Det samme gælder, hvis der godt nok foreligger en vis dokumentation, men denne har en sådan karakter, at der reelt ikke foreligger en dokumentation.

Bødeniveauet forestilles fastlagt ud fra følgende princip: At der ved manglende eller mangelfuld opfyldelse af dokumentationspligten skal betales en minimumsbøde svarende til to gange de sparede omkostninger ved ikke i første omgang at have udarbejdet dokumentationen eller den fulde dokumentation.

Rettes der op her på den manglende dokumentation udarbejdes og i den fornødne kvalitet nedsættes bøden til det halve, dvs. en gang de sparede omkostninger. Hvis der yderligere bliver tale om en forhøjelse af indkomsten, som følge af, at armslængdeprincippet ikke er opfyldt, forhøjes minimumsbøden med et beløb svarende til 10 pct. af indkomstforhøjelsen. Den endelige etablering af bødepraksis vil ske gennem told- og skatteforvaltningens administration af bødereglen, herunder f.eks. med mulighed for at overveje, om der eventuelt bør være en minimumsgrænse for indkomstforhøjelser, der vil udløse en forhøjelse af minimumsbøden. Det skal bemærkes, at det i sidste ende vil være op til domstolene at fastlægge bødeniveauet.

3.3. Højnelse af dokumentationsstandarder

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

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

Af oversigten over høringssvar med kommentarer, der er medtaget som bilag 1 til lovforslaget, fremgår, at Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) i deres høringssvar havde anført blandt andet:

”Det er opfattelsen, at det i forhold til dokumentationspligten bør være tilstrækkeligt, at virksomhederne ligger inde med en dokumentation og et grundmateriale, som gør, at der indenfor en måned kan udarbejdes en tilfredsstillende transfer pricing dokumentation. Endvidere anføres, at hvis det er tanken, at dokumentationen skal foreligge senest på selvangivelsestidspunktet, bør dette fremgå direkte af loven.”

Af kommentaren hertil fremgår følgende:

”Efter lovteksten skal den skriftlige dokumentation forelægges skattemyndighederne på begæring. Dette skal sammenholdes med, at den almindelige selvangivelsespligt indeholder en pligt til efter anmodning at redegøre for grundlaget for de selvangivne oplysninger og reglen i skattekontrollovens § 6 om pligt til på skattemyndighedernes begæring at indsende regnskabsmateriale med bilag. Det vil sige, at når selvangivelsen er indsendt kan den skattepligtige blive mødt med et krav om indsendelse af yderligere materiale, og dermed bliver det reelt et krav, at dokumentationen skal foreligge på selvangivelsestidspunktet.”

Bestemmelsen i § 5, der ikke blev ændret ved lovændringen, havde da følgende ordlyd, jf. bekendtgørelse nr. 869 af 12. august 2004 af skattekontrolloven:

»§ 5. Foreligger selvangivelsen ikke rettidigt, betales et skattetillæg på 200 kr., for hver dag fristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt. Fra skattetillægget efter 1. pkt. gøres der følgende undtagelser:

...

Stk. 2. Uanset bestemmelsen i stk. 1, 1. pkt., kan skatteministeren fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige bøder. Der er udpantningsret for bøden, og bøden kan inddrives ved indeholdelse i løn m.v. efter reglerne herom i kildeskatteloven. Bøden tilfalder staten.

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

Skattekontrollovens § 3 B er senere ændret flere gange herunder ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, hvorved stk. 8, blev til stk. 9, og ved lov nr. 1884 af 29. december 2015 om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven.

Af lovforslagets specielle bemærkninger (lovforslag nr. 46. af 10. november 2015 om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven) fremgår blandt andet:

»Skattepligtige omfattet af skattekontrollovens § 3 B skal give oplysninger om art og omfang af deres kontrollerede transaktioner i tilknytning til selvangivelsen. Der er tale om

summeriske oplysninger. Skattepligtige er fysiske personer, selskaber, faste driftssteder, fonde, dødsboer m.v.

De skattepligtige skal tillige udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for 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 transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængde vilkår).

...

Transfer pricing dokumentationen skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på selvangivelsestidspunktet, hvilket følger af, at de selvangivelsespligtige efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, skal udfærdige og opbevare dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, og at dokumentationen på SKATs begæring skal forelægges denne. Såfremt SKAT anmoder den skattepligtige om at indsende dokumentationen i forbindelse med en ligningsmæssig gennemgang af den skattepligtige, har den skattepligtige efter bekendtgørelsens § 2, stk. 4, en frist på 60 dage til at indsende dokumentationen til SKAT.

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet en transfer pricing dokumentation, eller dokumentationen er mangelfuld, kan den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 9, fastsættes skønsmæssigt. Endvidere kan der såfremt der ikke er udarbejdet en fyldestgørende transfer pricing dokumentation pålægges en bøde efter skattekontrollovens § 17, stk. 3 og 4. Ved vurderingen af, om der skal pålægges en bøde, skal der anlægges en helheds- og proportionalitetsbetragtning.«

Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, der er udstedt i medfør af skattekontrolløven § 3 B, stk. 5, 5. pkt., og som er ophævet med virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2017 eller senere, og for disse erstattet af bekendtgørelse nr. 401 af 28. april 2016 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, har følgende ordlyd.

»§ 2. En dokumentation skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter og indeholde de beskrivelser og analyser, som er beskrevet i §§ 4-8. Det er ikke en betingelse, at dokumentationen følger strukturen i §§ 4-8.

Stk. 2. Omfanget af de i §§ 4-8 nævnte beskrivelser, analyser mv., afhænger af omfanget og kompleksiteten af virksomheden og de kontrollerede transaktioner.

Stk. 3. Dokumentationen kan udarbejdes på dansk, norsk, svensk eller engelsk. *Stk. 4.* Dokumentationen skal på begæring fremsendes til told- og skatteforvaltningen inden 60 dage.

...

§ 9. Told- og skatteforvaltningen kan i løbet af en skattekontrol anmode om supplerende oplysninger og materiale, herunder at der udarbejdes supplerende materiale. Der kan

anmodes om oplysninger og materiale, som må anses som relevant for en armslængdevurdering, herunder oplysninger og materiale til uddybning og kontrol af de i §§ 4-8 og § 10 nævnte beskrivelser, analyser mv.

§ 2, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

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

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

Stk. 3. Databaseundersøgelsen skal indeholde:

- 1) Identifikation af transaktion(er) der testes og anvendt prisfastsættelsesmetode.
- 2) Beskrivelse af udsøgningsprocessen, herunder begrundelse for kvantitative og kvalitative udsøgningskriterier.
- 3) Forklaring for brug af justeringer og interval.
- 4) Dokumentationsmateriale fra database og anvendte data i øvrigt.

Stk. 4. Told- og skatteforvaltningen skal give den skattepligtige en frist på mellem 60 og 90 dage til at udarbejde databaseundersøgelsen.«

Landsrettens begrundelse og resultat

Det følger af skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, at selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, og at dokumentationen på told- og skatteforvaltningens begæring skal forelægges denne. Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår, at dokumentationen tidsmæssigt skal foreligge, således at den kan udleveres, hvis skattemyndighederne straks efter indsendelse af selvangivelsen beder herom. Bestemmelsen har efter forarbejderne bl.a. til formål at sikre, at der ikke kan spekuleres i at vente med at udarbejde dokumentationen før i forbindelse med en eventuel klage. På denne baggrund finder landsretten, at bestemmelsen må forstås således, at transfer pricing-dokumentation skal udarbejdes løbende og senest skal færdiggøres på selvangivelsestidspunktet. Det forhold, at det af § 2, stk. 4, i bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner fremgår, at dokumentationen på begæring skal fremsendes til skatteforvaltningen inden 60 dage, kan ikke føre til et andet resultat.

Den transfer pricing-dokumentation, som H1 har udarbejdet for indkomstårene 2004 og 2005 samt samlet for 2006-2009, er ikke dateret, og der foreligger ikke oplysninger om, hvornår den er udarbejdet. Det findes herefter ikke godtgjort, at dokumentationen forelå på selvangivelsestidspunktet, hvorfor dokumentationen ikke kan anses for rettidigt udarbejdet.

Efter det oplyste har skattemyndighederne imidlertid ikke for nogle af indkomstårene rykket for transfer pricing-dokumentationen, der forelå på tidspunktet for skattemyndighedernes behandling af sagen. Der er således heller ikke varslet tvangsbøder eller bødepålæg efter skattekontrollovens § 5, stk. 2, og § 17, stk. 3. Herefter finder landsretten efter omstændighederne, at det forhold, at dokumentationen ikke kan anses for rettidigt udarbejdet, ikke kan medføre, at skatteansættelsen kan foretages skønsmæssigt efter skattekontrollovens 3 B, stk. 9 (dagældende stk. 5), jf. § 5, stk. 3.

Skattemyndighederne har efter det oplyste i løbet af skattekontrollen ikke anmodet om supplerende oplysninger og materiale i medfør af § 9 i bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner. Det er efter det oplyste til brug ved vurderingen af, om vederlæggelsen er sket på armslængde vilkår, vanskeligt at finde sammenlignelige virksomheder. Henset hertil og til karakteren af den transfer pricing-dokumentation, som er udarbejdet af H1, finder landsretten, at der, som sagen foreligger oplyst, ikke er tilstrækkeligt grundlag for at anse dokumentationen for mangelfuld i et sådant omfang, at dette i sig selv kan medføre, at skatteansættelsen kan foretages skønsmæssigt efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 9 (dagældende stk. 5), jf. § 5, stk. 3.

Spørgsmålet er herefter, om SKAT har godtgjort, at afregning af markedsføringsaktiviteterne mellem H1 og G1 Ltd. ikke er sket på armslængde-vilkår efter ligningslovens § 2, stk. 1.

Det lægges ved vurderingen heraf til grund, at kommissionen til H1 er beregnet på grundlag af salg til købere af koncernens-produkter, der har hjemsted i Danmark, herunder de såkaldte Named Accounts og System Builders samt forhandlere af programpakker, og at salg af OEM-licenser til de slutkunder i Danmark, der har købt en PC fra en multinational PC-producent, der har præinstalleret koncernens produkter på PC'en, ikke er indgået i beregningen.

Det fremgår af artikel 6.2 i den Market Development Agreement, der er indgået mellem H1 og G1 Ltd., at H1 for markedsføring af koncernens-produkter skal modtage det største beløb af en kommission af det salg, G1 Ltd. har faktureret i Danmark eller cost plus 15 % af de udgifter, som H1 har haft i forbindelse med sine forpligtelser efter aftalens artikel 3. Efter denne bestemmelse forpligter H1 sig til at fremme G1 Ltd.s interesser og til at maksimere markederne for koncernens produkter. Efter ordlyden og sammenhængen med artikel 6.2 må henvisningen til koncernens produkter i artikel 3 naturligt forstås som de produkter, som G1 Ltd. har ret til at sælge eller pligt til at markedsføre. Der er efter bevisførelsen for landsretten ikke grundlag for at antage, at aftaleparterne har forstået henvisningen på anden måde, herunder at H1 inden for rammerne af samarbejdsaftalen har udfoldet markedsføringsbestrebelse, der ikke har taget sigte på at fremme G1 Ltd.s interesser.

Salg af OEM-licenser til G44 GmbH fandt sted i Tyskland, hvor selskabet havde hjemsted, og G45 GmbH har efter det oplyste modtaget kommission for markedsføring i tilknytning hertil. Det lægges som ubestridt til grund, at salg af OEM-licenser til de øvrige multinationale PC-producenter er sket direkte til disse fra det amerikanske selskab G4. Der findes efter bevisførelsen, herunder de fremlagte aftaler fra øvrige dele af koncernen, ikke grundlag for at antage, at G1 Ltd. herudover uden for Europa, Mellemøsten og Afrika har eller har haft ret til at sælge OEM-licenser til de multinationale PC-producenter, ligesom der ikke findes grundlag for at antage, at selskabet har pligt til at markedsføre

OEM-licenser over for de multinationale PC-producenter, eller at selskabet har modtaget vederlag herfor.

Da H1 herefter ikke kan anses for at have udført markedsføringsaktiviteter for G1 ltd., der ikke er blevet vederlagt efter den mellem selskaberne indgåede aftale, finder landsretten, at der ikke er grundlag for i medfør af ligningslovens § 2, stk. 1, i skattemæssig henseende at forhøje det vederlag, som G1 ltd. har betalt til H1 i indkomstårene 2004-2007.

Det forhold, at de af H1 udførte markedsføringsaktiviteter kan have haft en i øvrigt ikke målbar eller godtgjort effekt på salget af OEM-licenser til de multinationale PC-producenter i USA, hvis PC'er er solgt til slutbrugere i Danmark, kan ikke føre til en anden vurdering.

Den af H1 nedlagte påstand om frifindelse tages herefter til følge.

Skatteministeriet skal betale sagsomkostninger til H1 med i alt 1,5 mio. kr. Beløbet omfatter udgifter til advokatbistand ekskl. moms. Ved fastsættelsen af beløbet er der ud over sagens værdi taget hensyn til sagens karakter, omfang og varighed.

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

H1 frifindes.

I sagsomkostninger for landsretten skal Skatteministeriet inden 14 dage betale 1,5 mio. kr. til H1 .

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.