



HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 6. september 2023

Sag BS-15265/2022-HJR
(1. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

mod

A.P. Møller - Mærsk A/S
(advokat Jakob Krogsøe)

og

Sag BS-16812/2022-HJR
(1. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

mod

TotalEnergies EP Danmark A/S
(advokat Jakob Krogsøe)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 22. afdeling den 28. marts 2022.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Hanne Schmidt, Lars Hjortnæs, Lars Apostoli, Jørgen Steen Sørensen og Peter Mørk Thomsen.

Påstande

Appellanten, Skatteministeriet, har over for indstævnte, A.P. Møller - Mærsk A/S, nedlagt påstand om, at A.P. Møller - Mærsk skal anerkende, at selskabets sambeskatningsindkomst for indkomstårene 2006-2008 forhøjes med henholdsvis 506.431.000 kr., 327.562.000 kr. og 468.185.000 kr. Skatteministeriet har endvidere nedlagt påstand om, at A.P. Møller - Mærsk skal betale 3.004.000 kr. til Skatteministeriet med procesrente fra den 21. april 2022.

Over for A.P. Møller - Mærsk's subsidiære påstand, 2. led, har Skatteministeriet påstået afvisning, subsidiært frifindelse.

Over for indstævnte, TotalEnergies EP Danmark A/S, har Skatteministeriet nedlagt påstand om, at TotalEnergies EP Danmark skal anerkende, at selskabets skattepligtige indkomst for indkomstårene 2006-2008 forhøjes med henholdsvis 506.431.000 kr., 327.562.000 kr. og 468.185.000 kr. Skatteministeriet har endvidere nedlagt påstand om, at TotalEnergies EP Danmark skal betale 3.004.000 kr. til Skatteministeriet med procesrente fra den 21. april 2022.

Betalingspåstandene over for begge indstævnte angår tilbagebetaling af sagsomkostninger for landsretten.

A.P. Møller - Mærsk og TotalEnergies EP Danmark har påstået frifindelse, subsidiært stadfæstelse. A.P. Møller - Mærsk har som 2. led i sin subsidiære påstand påstået, at ansættelsen af A.P. Møller - Mærsk's selskabsskattepligtige indkomst, opgjort i overensstemmelse med kulbrinteskattelovens kapitel 2, og kulbrinteskattepligtige indkomst, opgjort i overensstemmelse med kulbrinteskattelovens kapitel 3 A, hjemvises til fornyet behandling ved Skatteforvaltningen.

Supplerende sagsfremstilling

Skatteministeriet har for Højesteret fremlagt en benchmarkrapport af 29. august 2022, som indeholder en databaseundersøgelse af royaltysatser og licence fees inden for olie- og gasindustrien.

Af rapporten fremgår bl.a., at Skattestyrelsen på baggrund af databaseundersøgelsen konkluderer, at den markedsmæssige royaltysats mellem uafhængige parter for så vidt angår "gross sales" er minimum 2 %, at medianen er 7,5 %, og at maksimum er 10 %.

Supplerende retsgrundlag

Af forarbejderne til den dagældende skattekontrollovs § 3 B, som er omtalt i landsrettens dom, fremgår ud over det i dommen gengivne om OECD's retningslinjer bl.a. (Folketingstidende 1997-98, 2. saml., tillæg A, lovforslag nr. L 84, s. 1901 ff.):

”Kapitel I - Armslængde princippet:

...

Ved transaktioner mellem to uafhængige parter vil den økonomiske kompensation normalt afspejle de funktioner, som hver part påtager sig, herunder hvilke aktiver, der er indsat og hvilke risici, man har påtaget sig. Ved funktionsanalysen vurderes, hvorledes opgaver og risici er fordelt mellem parterne, dvs. det undersøges, hvem af parterne, der udfører de forskellige funktioner som f.eks. design, produktion, monteringen, forskning og udvikling, service og garanti, indkøb, distribution, reklame og marketing, transport, finansiering og ledelse. Sammenlignelighedstesten skal gennemføres uanset hvilken metode, der benyttes til prisfastsættelse.

Armslængde princippet bør ideelt set anvendes på enkelte transaktioner. Disse enkelte transaktioner kan imidlertid være så tæt forbundne, at de må vurderes sammen. Er en aftale indgået som en pakke, der inkluderer betaling for benyttelsen af et patent, knowhow, varemærker m.v., kan det være nødvendigt at opløse denne med henblik på at vurdere de enkelte transaktioner. I sådanne tilfælde skal der imidlertid afslutningsvis foretages en samlet vurdering af, om pakken er indgået på armslængde vilkår.

Transfer pricing er ikke en eksakt videnskab, og anvendelsen af den mest hensigtsmæssige metode eller de mest hensigtsmæssige metoder kan føre til fastsættelse af et interval for armslængde prisen. Armslængde prisen er således ikke én bestemt pris, hvorfor der bør accepteres et interval af priser, hvortil der ikke foretages korrektion. Falder prisen derimod udenfor dette prisinterval, bør en korrektion af prisfastsættelsen ske til det punkt i intervallet, der bedst reflekterer den foreliggende transaktions betingelser.

...

Kapitel II og III - Traditionelle transaktionsbaserede metoder og andre metoder (avancebaserede metoder)

I kapitlerne II og III gennemgås metoder, som skattemyndigheder og skatteydere anbefales at anvende ved fastsættelsen af, om betingelserne i kommercielle eller finansielle transaktioner er i overensstemmelse med armslængde princippet.

I kapitel II beskrives de såkaldte ”traditionelle transaktionsbaserede metoder”. Disse metoder er den fri markedspris-metode (CUP metoden), videresalgspris-metoden og kostpris plus avance-metoden.

Ved den fri markedspris-metode sammenlignes prisen på varer og tjenesteydelser med prisen på tilsvarende varer eller tjenesteydelser, overført mellem uafhængige parter. Ved denne sammenligning er det nødvendigt primært at undersøge, om der findes produkter, der er tilstrækkeligt sammenlignelige. Såfremt dette ikke er tilfældet, skal der så vidt muligt foretages reguleringer for at eliminere de foreliggende forskelle. Endvidere skal der tages hensyn til en række andre faktorer, der kan påvirke priserne.

...

Den fri markedspris-metode er den mest direkte metode og bør anvendes i alle tilfælde, hvor der foreligger tilstrækkeligt sammenlignelige produkter. Det er imidlertid ikke altid muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige produkter, hvorfor det kan være nødvendigt at anvende en af de følgende metoder.

Ved videresalgspris-metoden begynder man med at fastslå den pris, hvortil et produkt, der er købt hos en forbundet virksomhed, bliver videresolgt til en uafhængig virksomhed. Denne videresalgspris bliver herefter reduceret med en rimelig bruttoavance. Efter fradrag af denne kan det resterende beløb betragtes som en armslængde pris for den oprindelige overførsel af produktet.

...

Kostpris plus avance-metoden tager udgangspunkt i de omkostninger, som en virksomhed afholder i forbindelse med formuegoder eller tjenesteydelser, der er overført eller ydet til en forbundet virksomhed. Dette beløb opskrives med en rimelig bruttoavance (kan f. eks. være lig bruttofortjenesten ved salg til uafhængige virksomheder).

...

Kompleksiteten i erhvervslivet kan imidlertid medføre, at de traditionelle metoder ikke kan anvendes alene, eller undtagelsesvist slet ikke kan anvendes. Der kan således være tale om en stærkt integreret koncern, der fremstiller et eller flere helt unikke produkter. I disse tilfælde kan det være meget vanskeligt eller umuligt at fremskaffe eksternt materiale, der kan anvendes som grundlag for en sammenlignelighedsanalyse.

Med henblik på disse situationer er der i kapitel III redegjort for andre metoder, der eventuelt kan anvendes som tilnærmelse til armslængde vilkår. Disse metoder betegnes som ”transaktionsbestemte avancemetoder«, dvs. metoder, der undersøger de fortjenester, der opnås ved specielle transaktioner mellem forbundne virksomheder. De eneste avanceretoder, der opfylder armslængde princippet, er ifølge OECD's retningslinier de metoder, der er i overensstemmelse med ”avancefordelingsmetoden” og ”den transaktionsbestemte nettoavancemetode” .

Ved avancefordelingsmetoden identificeres først det samlede nettoreultat, der skal fordeles mellem forbundne foretagender og som hidrører fra deres interne transaktioner. Herefter fordeles avancen mellem de forbundne virksomheder på grundlag af en analyse af, hvilke funktioner den enkelte virksomhed har bidraget med. Ved fastsættelsen af værdien af de udførte funktioner skal der i videst muligt omfang sammenlignes med tilsvarende funktioner, udført af uafhængige virksomheder.

Den transaktionsbestemte nettoavancemetode undersøger den nettofortjeneste, som en virksomhed realiserer ved en intern transaktion. Ideelt set skal virksomhedens nettofortjeneste fastsættes ved at sammenligne med den nettofortjeneste, som virksomheden opnår ved tilsvarende transaktioner med uafhængige virksomheder. Hvor dette ikke er muligt, kan nettofortjenesten for en uafhængig virksomhed ved en sammenlignelig transaktion anvendes som vejledning. Det er anført, at pålidelige sammenligningsanalyser ofte er vanskelige at foretage i forbindelse med denne metode.

Det konkluderes i retningslinierne at disse to metoder, avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemetode, kun bør anvendes som ”en sidste udvej” . Der er foreløbig kun få lande, der har erfaringer med avanceretoderne, hvorfor det er intentionen, at anvendelsen af de forskellige metoder skal overvåges af OECD i de kommende år.

De i retningslinierne anførte metoder er ikke udtømmende. Andre metoder kan ifølge retningslinierne også være anvendelige, men kun såfremt de er i overensstemmelse med armslængde princippet.

Retningslinierne afviser imidlertid anvendelsen af ”Global Formulary Apportionment” , idet denne ikke anses for at være i overensstemmelse med armslængde princippet. Efter denne metode fordeles fortjenesten i

en koncern mellem de forbundne virksomheder i de forskellige lande efter en forudbestemt og fast formel.”

Af skattemyndighedernes vejledning af 6. februar 2006 om transfer pricing, kontrollerede transaktioner og dokumentationspligt fremgår bl.a.:

”5.2.1 *Identifikation af den skattepligtiges kontrollerede transaktioner* Med kontrollerede transaktioner forstås alle forbindelser mellem de forbundne parter, dvs. mellem forbundne selskaber mv. og mellem ho-vedkontor og faste driftssteder. Dette gælder uanset, om der er sket be-taling eller ej.

...

Transaktioner som vil indgå som en del af virksomhedens resultatopgørelse:

- køb/salg/overdragelse af varer og andre omsætningsaktiver
- indtægter og udgifter ved serviceydelser, herunder management fees, og fordelte omkostninger
- leje- og leasingindtægter og -udgifter
- indtægter og udgifter (royalties, licenser osv.) vedrørende immaterielle aktiver
- finansieringsindtægter og -udgifter

...

5.2.2. *Aggregering af transaktioner (§ 5, stk. 2)*

De af OECD anbefalede prisfastsættelsesmetoder tager udgangspunkt i, at de interne afregningspriser skal prisfastsættes på transaktionsniveau. Under henvisning hertil skal de kontrollerede transaktioner også beskrives på transaktionsniveau.

Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at hver enkelt af virksomhedens kontrollerede transaktioner i løbet af en dokumentationsperiode skal beskrives og prisfastsættes individuelt. Det følger af bekendtgørelses § 5, stk. 2, at ensartede transaktioner kan beskrives under et (aggregeret). Det skal fremgå af dokumentationen, hvilke transaktioner der er aggregeret, og aggregeringen bør begrundes.

Afgrænsningen af, hvilke transaktioner der kan beskrives sammen, er flydende og indebærer en konkret vurdering.

...

OECD's retningslinjer afsnit 1.42 - 1.44 omhandler evaluering af separate og kombinerede transaktioner. I afsnit 1.42 anføres det indledningsvist, at armslængdevurderingen ideelt set må foretages for hver enkel transaktion. Imidlertid anerkendes det videre, at transaktioner kan være så tæt forbundet eller kontinuerlige i deres udveksling, at det ikke er hensigtsmæssigt at vurdere dem separat. Der gives en række eksempler, herunder:

- Langtidskontrakter for levering af råvarer og serviceydelser
- Rettigheder til udnyttelse af immaterielle aktiver
- Prisfastsættelse af tæt forbundne produkter, når det er upraktisk/vanskeligt at fastsætte prisen for hvert enkelt produkt eller transaktion.
- Licens til produktions know-how og levering af vitale komponenter til forbunden producent”

Af OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations fra juli 2010, som er omtalt i landsrettens dom, fremgår ud over det i dommen gengivne bl.a.:

”D.2 Recognition of the actual transactions undertaken

...

1.65 However, there are two particular circumstances in which it may, exceptionally, be both appropriate and legitimate for a tax administration to consider disregarding the structure adopted by a taxpayer in entering into a controlled transaction. The first circumstance arises where the economic substance of a transaction differs from its form. In such a case the tax administration may disregard the parties' characterisation of the transaction and re-characterise it in accordance with its substance. An example of this circumstance would be an investment in an associated enterprise in the form of interest-bearing debt when, at arm's length, having regard to the economic circumstances of the borrowing company, the investment would not be expected to be structured in this way. In this case it might be appropriate for a tax administration to characterise the investment in accordance with its economic substance with the result that the loan may be treated as a subscription of capital. The second circumstance arises where, while the form and substance of the transaction are the same, the arrangements made in relation to the transaction, viewed in their totality, differ from those which would have been adopted by independent enterprises behaving in a commercially rational manner and the actual structure practically impedes the tax administration from determining an appropriate transfer price. An

example of this circumstance would be a sale under a long-term contract, for a lump sum payment, of unlimited entitlement to the intellectual property rights arising as a result of future research for the term of the contract (as indicated in paragraph 1.11). While in this case it may be proper to respect the transaction as a transfer of commercial property, it would nevertheless be appropriate for a tax administration to conform the terms of that transfer in their entirety (and not simply by reference to pricing) to those that might reasonably have been expected had the transfer of property been the subject of a transaction involving independent enterprises. Thus, in the case described above it might be appropriate for the tax administration, for example, to adjust the conditions of the agreement in a commercially rational manner as a continuing research agreement.

...

Chapter VI

Special Considerations for Intangible Property

A. Introduction

6.1 This chapter discusses special considerations that arise in seeking to establish whether the conditions made or imposed in transactions between associated enterprises involving intangible property reflect arm's length transactions. Particular attention to intangible property transactions is appropriate because the transactions are often difficult to evaluate for tax purposes. The chapter discusses the application of appropriate methods under the arm's length principle for establishing transfer pricing for transactions involving intangible property used in commercial activities, including marketing activities. It also discusses specific difficulties that arise when the enterprises conducting marketing activities are not the legal owners of marketing intangibles such as trademarks and trade names. Cost contribution arrangements among associated enterprises for research and development expenditures that may result in intangible property are discussed in Chapter VIII.

6.2 For the purposes of this chapter, the term "intangible property" includes rights to use industrial assets such as patents, trademarks, trade names, designs or models. It also includes literary and artistic property rights, and intellectual property such as know-how and trade secrets. This chapter concentrates on business rights, that is intangible property associated with commercial activities, including marketing activities. These intangibles are assets that may have considerable value even though they may have no book value in the company's balance sheet.

There also may be considerable risks associated with them (e.g. contract or product liability and environmental damages).

B. Commercial intangibles

B.1 In general

6.3 Commercial intangibles include patents, know-how, designs, and models that are used for the production of a good or the provision of a service, as well as intangible rights that are themselves business assets transferred to customers or used in the operation of business (e.g. computer software). Marketing intangibles are a special type of commercial intangible with a somewhat different nature, as discussed below. For purposes of clarity, commercial intangibles other than marketing intangibles are referred to as trade intangibles. Trade intangibles often are created through risky and costly research and development (R&D) activities, and the developer generally tries to recover the expenditures on these activities and obtain a return thereon through product sales, service contracts, or licence agreements. The developer may perform the research activity in its own name, i.e. with the intention of having legal and economic ownership of any resulting trade intangible, on behalf of one or more other group members under an arrangement of contract re-search where the beneficiary or beneficiaries have legal and economic ownership of the intangible, or on behalf of itself and one or more other group members under an arrangement in which the members involved are engaged in a joint activity and have economic ownership of the intangible (also discussed in Chapter VIII on cost contribution arrangements). Reciprocal licensing (cross-licensing) is not uncommon, and there may be other more complicated arrangements as well.

...

6.5 Intellectual property such as know-how and trade secrets can be trade intangibles or marketing intangibles. Know-how and trade secrets are proprietary information or knowledge that assists or improves a commercial activity, but that is not registered for protection in the manner of a patent or trademark. The term know-how is perhaps a less precise concept. Paragraph 11 of the Commentary on Article 12 of the OECD Model Tax Convention gives the following definition: “[Know-how] generally corresponds to undivulged information of an industrial, commercial or scientific nature arising from previous experience, which has practical application in the operation of an enterprise and from the disclosure of which an economic benefit can be derived”. Know-how thus may include secret processes or formulae or other secret information concerning industrial, commercial or scientific experience that is

not covered by patent. Any disclosure of knowhow or a trade secret could substantially reduce the value of the property. Know-how and trade secrets frequently play a significant role in the commercial activities of MNE groups.”

Anbringender

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at benchmarkrapporten, som er blevet fremlagt for Højesteret, beviser, at skattemyndighedernes skøn ikke kan tilsidesættes, idet skønnene er under markedsprisen for de betydelige værdier, som Mærsk Olie og Gas bidrog med i koncernen.

Benchmarkrapporten er ikke en ensidigt indhentet erklæring, idet den er udarbejdet af Skattestyrelsen, som er en del af Skatteministeriet. Rapporten er endvidere udarbejdet i overensstemmelse med de sædvanlige principper for udarbejdelse af benchmarkrapporter i transfer pricing-sager.

A.P. Møller - Mærsk og TotalEnergies EP Danmark har supplerende anført navnlig, at benchmarkrapporten er ensidigt udarbejdet, og at den derfor ingen bevismæssig relevans har for bedømmelsen af sagen.

Rapporten vedrører immaterielle aktiver, men den udgør ikke bevis for, at Mærsk Olie og Gas stillede immaterielle aktiver til rådighed for datterselskaberne. Derudover er metoden i undersøgelsen behæftet med fejl.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Mærsk Olie og Gas A/S (MOGAS) var et 100 % ejet datterselskab af A.P. Møller - Mærsk A/S (APMM), indtil selskabet i 2018 blev solgt til Total S.A. MOGAS er i dag registreret under selskabsnavnet TotalEnergies EP Danmark A/S.

MOGAS' virksomhed bestod frem til 2018 af flere aktiviteter. MOGAS var operatør på vegne af APMM i Dansk Undergrunds Consortium (DUC). MOGAS foretog derudover indledende forundersøgelser i forskellige dele af verden med henblik på at finde nye oliefelter. Den eventuelle videre efterforskning efter olie og iværksættelse af olieproduktion skete i datterselskaber/filialer, der blev etableret i forlængelse af forundersøgelserne, bl.a. i Algeriet og Qatar. Endvidere leverede MOGAS en række tekniske og administrative ydelser (såkaldt timewriting) til selskaber i koncernen, herunder til APMM og datterselskaberne.

I Algeriet blev MOGAS' olieaktiviteter efter nogle forundersøgelser indledt i 1990. I forbindelse med, at MOGAS' datterselskab, Mærsk Olie Algeriet A/S, erhvervede en andel af rettighederne og forpligtelserne i henhold til en licens-

aftale med det algeriske statsselskab Sonatrach, afgav MOGAS en performancegaranti over for Sonatrach. Af garantien fremgår bl.a., at MOGAS "will support Mærsk Olie, Algeriet AS the full technical and financial capacities needed by Mærsk Olie, Algeriet AS in order to commit and comply with its share of obligations under the Sonatrach Agreement ...". Mærsk Olie Algeriet bestod af en filial i Algeriet uden ansatte og varetog ikke operatøropgaver i forbindelse med olieprojektet.

I Qatar blev MOGAS' olieaktiviteter efter forundersøgelser indledt i 1992 ved etableringen af en lokal filial af MOGAS' datterselskab, Maersk Oil Qatar A/S, og indgåelsen af en aftale mellem datterselskabet og staten Qatar om olieindvinding (EPSA). MOGAS påtog sig en performancegaranti over for Qatar. Af garantien fremgår bl.a., at MOGAS garanterer "the due and timely performance of all the obligations of the Subsidiary under and arising out of the EPSA" og at ville "provide the Subsidiary with all technology and specialist personnel necessary for the Subsidiary to fulfill its obligations under the EPSA." Datterselskabets filial i Qatar fungerede som operatør i forbindelse med olieprojektet.

MOGAS har ikke modtaget betaling fra datterselskaberne for forundersøgelserne eller performancegarantierne. MOGAS har modtaget betaling fra datterselskaberne svarende til kostpris for den tekniske og administrative bistand (timewriting).

Sagen vedrører skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af MOGAS' skattepligtige indkomst for årene 2006-2008 samt en konsekvensforhøjelse af moderselskabet APMM's sambeskatningsindkomst for samme indkomstår. Forhøjelserne er baseret på en transfer pricing-korrektion, der angår MOGAS' samhandel med de to datterselskaber.

Parterne er enige om, at MOGAS udøver en bestemmende indflydelse over datterselskaberne i Algeriet og Qatar, og at forholdet mellem MOGAS og de to datterselskaber er omfattet af bestemmelsen om handel på armslængdevilkår i ligningslovens § 2, stk. 1.

For så vidt angår forundersøgelserne og performancegarantierne er parterne uenige om, hvorvidt der er tale om transaktioner omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1. Hvis der er tale om sådanne transaktioner, er parterne enige om, at der vedrørende forundersøgelserne ikke er handlet i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (på armslængdevilkår).

For så vidt angår timewriting er parterne enige om, at der er tale om transaktioner omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1. De er uenige om, hvorvidt MOGAS' transfer pricing-dokumentation er tilstrækkelig, og om der er handlet på armslængdevilkår.

Hvis der skal korrigeres for de omtalte transaktioner, er parterne uenige om, hvorvidt der er grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelser.

Endelig er APMM og Skatteministeriet uenige om, hvorvidt der – såfremt der foretages en korrektion af timewriting for MOGAS – også skal ske en korrektion af APMM's kulbrinteskattepligtige indkomst vedrørende de operatøropgaver, som MOGAS udførte for APMM i DUC-samarbejdet.

Forundersøgelserne og performancegarantierne

Efter ligningslovens § 2, stk. 1, skal skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Det fremgår af bestemmelsens forarbejder, at kontrollerede transaktioner omfatter alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter, f.eks. levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv. (Folketingstidende 1997-98, 2. saml., tillæg A, lovforslag nr. L 101, s. 2460).

MOGAS har forud for datterselskabernes stiftelse og erhvervelse af licens i Algeriet og Qatar udført nødvendige forundersøgelser til brug for vurderingen af, om der skulle etableres olieeftersforskning og eventuel senere olie- eller gasindvinding. MOGAS har endvidere spillet en væsentlig rolle i forbindelse med kontraktindgåelsen i disse lande, idet det må lægges til grund, at datterselskaberne kun kunne indgå kontrakterne, fordi MOGAS påtog sig at garantere for alle datterselskabernes forpligtelser og at stille sin tekniske og finansielle kapacitet til rådighed. Det må endvidere lægges til grund, at MOGAS havde en særlig viden og erfaring (knowhow) vedrørende bl.a. horisontale borer, som MOGAS løbende har stillet til rådighed for datterselskaberne.

Højesteret finder herefter, at forundersøgelserne og performancegarantierne og den dertil knyttede knowhow har en økonomisk værdi for datterselskaberne, som en uafhængig part ville kræve løbende betaling for i form af overskudsandel, royalty eller lignende. Det kan derfor ikke tillægges betydning, at der som anført af landsretten er tale om forundersøgelser, der blev afsluttet af MOGAS i

1990 og 1992, dvs. længe før de omhandlede indkomstår. Det kan heller ikke tillægges betydning, at en potentiel olieindvinding forudsatte, at der blev afholdt betydelige efterforskningsudgifter i datterselskaberne, eller at forekomsten af olie og udnyttelsen heraf var forbundet med usikkerhed.

Efter det anførte udgør forundersøgelserne og performancegarantierne kontrollerede transaktioner omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, også for så vidt angår indkomstårene 2006-2008. Skattemyndighederne har derfor kunnet ansætte indkomsten vedrørende disse transaktioner skønsmæssigt, jf. de dagældende bestemmelser i skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Timewriting

Højesteret tiltræder af de grunde, som er anført af landsretten, at MOGAS' indkomst vedrørende den tekniske og administrative bistand (timewriting) ikke som følge af manglende transfer pricing-dokumentation kunne ansættes skønsmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Af de grunde, som er anført af landsretten, tiltræder Højesteret samtidig, at Skatteministeriet har godtgjort, at MOGAS' levering af timewriting til datterselskaberne til kostpris ligger uden for rammerne af, hvad der kunne være opnået, hvis aftalen var indgået mellem uafhængige parter, jf. ligningslovens § 2, stk. 1. Da MOGAS således ikke har modtaget betaling for timewriting på armslængdevilkår, tiltræder Højesteret, at skattemyndighederne med denne begrundelse med rette har ansat den skattepligtige indkomst skønsmæssigt også vedrørende denne ydelse.

Skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse

Efter det anførte var der grundlag for skønsmæssig ansættelse af MOGAS' skattepligtige indkomst i indkomstårene 2006-2008 vedrørende forundersøgelser, performancegarantier og timewriting.

Skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse i henhold til den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, skal efter lovforarbejderne foretages på det bedst mulige grundlag, som skattemyndighederne vil kunne fremfinde, og i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer. Det følger af de nævnte forarbejder, at den skønsmæssige fastsættelse af den økonomiske kompensation på armslængdevilkår ideelt set bør gennemføres på enkelte transaktioner, men at disse enkelte transaktioner kan være så tæt forbundne, at de må vurderes sammen.

SKAT har baseret sit skøn på det overskud, som de koncernforbundne enheder i Algeriet og Qatar har realiseret. SKAT har herefter fordelt avancen mellem de forbundne virksomheder på grundlag af en analyse af, hvilke funktioner den

enkelte virksomhed har bidraget med. SKAT har herved anvendt en af de modeller, der er anerkendt i OECD's retningslinjer i situationer, hvor man på grund af transaktionernes karakter og sammenhæng ikke vil kunne anvende de mere traditionelle metoder.

Landsskatterettens afgørelse må forstås således, at man har tiltrådt den metode, der har været anvendt af SKAT. Landsskatteretten har tilføjet, at SKATs forhøjelser svarer til en samlet royaltysats på 1,7 % af datterselskabernes omsætning over perioden 2006-2008.

Højesteret finder, at de omhandlede transaktioner er så tæt forbundne, at de ved den skønsmæssige ansættelse af den økonomiske compensation må vurderes sammen. Højesteret finder endvidere, at MOGAS, der ikke har fremlagt beregninger, værdiansættelser eller lignende, ikke har godtgjort, at der er grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn for de omhandlede indkomstår. Dette understøttes af oplysningerne i den benchmarkrapport, som Skatteministeriet har fremlagt for Højesteret.

Som konsekvens af det anførte om skatteansættelsen for MOGAS finder Højesteret, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af APMM's skattepligtige sambeskatningsindkomst i indkomstårene 2006-2008.

Genoptagelse af kulbrintebeskatningen for APMM

APMM har subsidiært påstået sagen hjemvist med henblik på nedsættelse af selskabets kulbrinteskattepligtige indkomst (2. led i den subsidiære påstand). APMM har til støtte herfor anført bl.a., at hvis der ikke er handlet på armslængdevilkår mellem MOGAS og datterselskaberne i Algeriet og Qatar vedrørende timewriting, må den transfer pricing-korrektion, der foretages, også gælde de koncerninterne transaktioner mellem MOGAS og APMM i DUC-samarbejdet.

Højesteret bemærker, at den korrektion, som skattemyndighederne har foretaget af MOGAS' skattepligtige indkomst som følge af selskabets samhandel med de to datterselskaber i Algeriet og Qatar, ikke angår MOGAS' transaktioner som led i DUC-samarbejdet. Højesteret finder, at en eventuel nedsættelse af APMM's kulbrinteskatteindkomst allerede af den grund ikke er en direkte følge af skatteansættelsen for MOGAS i den foreliggende sag. Højesteret frifinder derfor Skatteministeriet for 2. led i APMM's subsidiære påstand, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

Højesteret finder herefter ikke anledning til at tage stilling til, om der er tale om et nyt spørgsmål som nævnt i skatteforvaltningslovens § 48, stk. 2, 2. pkt., og i

givet fald om der efter denne bestemmelse er grundlag for at meddele tilladelse til, at det inddrages under retssagen.

Konklusion og sagsomkostninger

Højesteret tager Skatteministeriets påstande til følge, idet Skatteministeriet herunder frifindes for 2. led i APMM's subsidiære påstand.

Efter sagernes udfald skal APMM og MOGAS (nu TotalEnergies EP Danmark) betale sagernes omkostninger for landsret og Højesteret til Skatteministeriet med hver 4.008.500 kr. Heraf er 4.000.000 kr. til dækning af advokatudgift og 8.500 kr. til dækning af retsafgift. Der er ved fastsættelsen af beløbene til advokatudgift taget hensyn til sagernes værdi, karakter, omfang og indbyrdes sammenhæng.

THI KENDES FOR RET:

A.P. Møller - Mærsk A/S skal anerkende, at selskabets sambeskatningsindkomst for indkomstårene 2006-2008 forhøjes med henholdsvis 506.431.000 kr., 327.562.000 kr. og 468.185.000 kr.

A.P. Møller - Mærsk A/S skal betale 3.004.000 kr. til Skatteministeriet med procesrente fra den 21. april 2022.

Skatteministeriet frifindes for A.P. Møller - Mærsk A/S' subsidiære påstand, 2. led.

TotalEnergies EP Danmark A/S skal anerkende, at selskabets skattepligtige indkomst for indkomstårene 2006-2008 forhøjes med henholdsvis 506.431.000 kr., 327.562.000 kr. og 468.185.000 kr.

TotalEnergies EP Danmark A/S skal betale 3.004.000 kr. til Skatteministeriet med procesrente fra den 21. april 2022.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal A.P. Møller - Mærsk A/S betale 4.008.500 kr. til Skatteministeriet.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal TotalEnergies EP Danmark A/S betale 4.008.500 kr. til Skatteministeriet.

De idømte beløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse.

Sagsomkostningsbeløbene forrentes efter rentelovens § 8 a.