



HØJESTERETS DOM

afsagt torsdag den 25. juni 2020

Sag BS-42036/2019-HJR
(2. afdeling)

Adecco A/S
(advokat Arne Møllin Ottosen)

mod

Skatteministeriet
(advokat Steffen Sværke)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 19. afdeling den 4. juli 2019 (BS-24573/2018-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Marianne Højgaard Pedersen, Jens Peter Christensen, Hanne Schmidt, Lars Hjortnæs og Jens Kruse Mikkelsen.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Supplerende sagsfremstilling

Adecco A/S har for Højesteret fremlagt yderligere dokumenter med henblik på besvarelse af Skatteministeriets opfordringer. Der er fremlagt bl.a. uddrag af årsrapporter for 2005-2009 vedrørende det schweiziske moderselskab, Adecco SA (nu Adecco Group AG) (opfordring 1), årsrapporter for 2002-2012 vedrørende det svenske Adecco-selskab og årsrapporter for 2004-2012 vedrørende det norske Adecco-selskab (opfordring 8) samt oversigter over disse selskabers markedsføringsomkostninger for 2006-2009 (opfordring 9). Der er herudover fremlagt uddrag af årsrapporter for en række licenstagende selskaber, som Adecco A/S anser for uafhængige referenceselskaber (opfordring 16 og 17) samt revisionsprotokollater vedrørende Adecco A/S' årsrapporter for 2002-2014

(udenretlig opfordring 23). Der er endvidere fremlagt uddrag af aftaler for frasalget af de to licenstagende selskaber i Rusland og Ukraine (opfordring 7) og en licensaftale af 26. juli 2018 mellem Adecco Group og det ukrainske selskab (opfordring 19). Som svar på opfordring 10 er der endelig fremlagt uddrag af notifikation af 18. november 2009 til EU-Kommissionen vedrørende fusionen mellem det amerikanske Adecco-selskab, Adecco Inc., og det amerikanske selskab MPS Group Inc. I denne notifikation er det anført bl.a., at markederne for vikarydelser geografisk må afgrænses nationalt, og at prisen på ydelserne er en nøglefaktor i konkurrencen.

Forklaringer

Til brug for Højesteret er der afgivet forklaring af Gitte Poulsen, Mickey Maymann og Mads Hyre-Dybbro.

Gitte Poulsen har forklaret bl.a., at hun blev ansat i Adecco i 2015, hvor hun var ansat i ca. 5 år. Hun sad i hele perioden fysisk i Danmark og var kontraktligt ansat i og aflønnet fra Adecco A/S. I dag arbejder hun ikke længere i Adecco.

I de første to år af ansættelsen fungerede hun som "International Sales and Support Manager" og "udbudsmanager" i Danmark. Hun håndterede i denne periode for det første de lokale udbud og forespørgsler fra danske kunder og for det andet den danske del af de store internationale udbud og forespørgsler.

For så vidt angår de lokale udbud og forespørgsler fra danske kunder foregik processen på den måde, at hun fra kunden fik materiale tilsendt om kundens behov, hvorefter hun nedsatte et udbudsteam bestående af specialister fra de forskellige afdelinger i Danmark. Oftest havde de lokalt i Danmark de tilstrækkelige kompetencer til at varetage disse opgaver, men nogle gange modtog de forespørgsler, hvor det var nødvendigt at tage fat i specialister fra Adeccos hovedkontor i Schweiz eller fra udbudsteamet i Paris. Dette kunne være relevant, hvis henvendelsen fra den danske kunde f.eks. angik et produkt, der ikke fandtes i Danmark. Nogle gange fløj de udenlandske specialister til Danmark for at deltage i forhandlingerne om udbuddet.

De store internationale udbud og forespørgsler kunne f.eks. komme fra kunder som Mars, Unilever, Abbott, Google, Amazon og Pfizer. Sådanne globale strategiske kunder henvendte sig kun sjældent direkte til Adecco i Danmark. Langt størstedelen kom via hovedkontoret i Schweiz eller udbudsteamet i Paris. De strategiske kunder nød en fordel af at gå direkte til hovedkontoret på grund af hovedkontorets særlige kompetence. Hendes håndtering af den danske del af disse udbud og forespørgsler foregik på den måde, at Adecco i Danmark modtog den for Danmark relevante del af udbudsmaterialet. Opgaven bestod herefter i at besvare spørgsmål om de danske forhold og priser. Hovedkontoret samlede til slut alle de lokale bidrag i et samlet udbudssvar til kunden. Hvis Adecco

vandt et udbud fra en af de globale strategiske kunder, og hvis der var tale om en stor løsning, fløj "Global Account Director" for kunden nogle gange til Danmark med henblik på sammen med det lokale team at finde ud af, hvordan den endelige løsning på den danske del skulle leveres. Hvis der var tale om komplicerede ydelser, kunne det også være, at nogle af specialisterne tilknyttet hovedkontoret rejste til Danmark.

Udover samarbejdet om de enkelte kunder bidrog hovedkontoret i Schweiz med flere centrale funktioner og ekspertkompetencer, som det danske Adecco-selskab om nødvendigt kunne trække på. Hovedkontoret havde således egen finansafdeling, der kunne hjælpe med sparring til, hvordan tilbud kunne strikkes sammen. Man kunne også få sparring om globale arbejdsmarkedsrelaterede trends fra et "public affairs-team". Der sad eksperter inden for en række kunde-segmenter og industrier, f.eks. pharma, "automotive" og "consumer products", som man kunne sparre med, f.eks. om hvad Adecco havde gjort over for lignende kunder i andre lande. Endelig var der et internationalt "legal team".

I hendes sidste tre år i Adecco var hun Global Account Director. Hun arbejdede med globalt salg og udførte generelle globale funktioner på tværs. Hun forsøgte også at få så megen forretning til Danmark som muligt. Der var omtrent 25 Global Account Directors i Adecco-koncernen placeret rundt omkring i verden. Det var dog ikke nødvendigvis alle driftsselskaber, som havde en Global Account Director. Hun var f.eks. den første Global Account Director i Danmark. Funktionen havde stærk tilknytning til hovedkontoret i Schweiz. Som Global Account Director havde hun det globale kommercielle ansvar for fem store strategiske kunder. Ved slutningen af hendes ansættelse var de fem kunder Mars, Unilever, Mærsk, Vestas og Carlsberg. Da hun var den eneste Global Account Director i Danmark, gav det god mening, at hun havde ansvaret for de strategiske kunder, der havde hovedkontor i Danmark (Mærsk, Vestas og Carlsberg). De to udenlandske storkunder (Mars og Unilever) fik hun tildelt, fordi der ikke var flere danske kunder i den størrelsesorden. Hun fløj nogle gange ud til kunder, når der skulle startes opgaver op. Den store del af Carlsbergs forretning vandt Adecco i 2017 gennem et europæisk udbud. Udbuddet kom til Adeccos globale salgsteam i Schweiz fra Carlsberg indkøbsafdeling, som også sad i Schweiz. Adecco i Schweiz uddelegerede herefter udbuddet til hendes forgænger som Global Account Director, som dengang sad i Sverige.

Der var en række andre spillere på markedet, som var globalt sammenlignelige med Adecco, idet de havde nogenlunde samme udbud af ydelser og dækning i verden. De typiske konkurrenter for Adecco på de globale udbud var Manpower og Randstad. Ved valget mellem byderne var det vigtigste for de store strategiske kunder typisk en afvejning af flere faktorer, herunder pris, de tilbudte ydelser og niveauet af "compliance", dvs. hvilke processer den enkelte byder

har for ansættelse og screening af vikarer. Tit blev der også spurgt ind til de lokale afdelingers økonomiske situation.

Vigtigheden af prisen som parameter afhang af, hvilken ydelse der blev efterspurgt. På vikarforretningen, som Adecco var mest kendt for, var pris helt klart en faktor, og der var generelt et prispres på markedet, også fra de store strategiske kunder. Disse kunder pressede dog typisk prisen på deres hovedmarkeder, hvilket kun sjældent var i Danmark. Som et eksempel kan nævnes Google, som forhandlede hårdt på prisen på virksomhedens største markeder i USA og Irland. Prisen var derimod ikke så væsentlig på det danske marked, hvor ydelserne og compliance-løfter var vigtigere. Med hensyn til de lokale danske udbud, som kom fra danske virksomheder direkte til Adecco i Danmark, var pris en noget større faktor. Disse virksomheder lagde ikke nødvendigvis samme vægt på, hvad Adecco kunne levere, og hvor økonomisk stabil virksomheden var. Hun ved ikke, om Adecco i Danmark kunne tage en højere pris, blot fordi virksomheden var en del af den internationale Adecco-koncern.

Størrelsen af virksomheden, dvs. det forhold, at kunden kunne rekruttere samlet ved brug af samme partner i alle lande og få samme service i alle lande, var ikke vigtigt for alle Adeccos kunder, men var enormt vigtigt for de globale kunder. Adecco var bredt repræsenteret globalt, og det var vigtigt for de globale kunder så vidt muligt at kunne købe ydelserne hos én leverandør. Visse mindre danske kunder tænkte formentlig ikke så meget på Adeccos "global presence", men der var dog også danske virksomheder, for hvem det gav god mening at vide, at Adecco havde leveret til referencekunder i andre lande, og at det danske Adecco-selskab derfor kunne trække på sådanne kompetencer. Det er hendes klare opfattelse, at Adecco i Danmark fik en del henvendelser, som de ikke ville have fået, hvis ikke de havde været en del af Adecco-koncernen.

Mickey Maymann har forklaret bl.a., at han har været ansat i Adecco A/S siden september 2005. Han har i perioden haft flere forskellige poster i selskabet, dog altid centreret omkring salg og ledelse. I 2015 blev han udnævnt til administrerende direktør.

Adecco A/S er ejet af Adecco SA (nu Adecco Group AG) i Schweiz. Der er et betydeligt samarbejde mellem Adecco A/S og Adecco Group, herunder om konceptdelen. Adecco A/S arbejder således ud fra retningslinjer, procedurer og standardmodeller, som tilgås via Adecco Group. Adecco A/S har også adgang til Adecco Groups HR-ressourcer, f.eks. med hensyn til medarbejderudvikling, kurser og uddannelser, ligesom Adecco A/S også får anden administrativ support fra Adecco Group, f.eks. i forhold til finansområdet. Adecco A/S har endvidere adgang til Adecco Groups marketingsressourcer, f.eks. kampagner, samt hele brand-delen, som bl.a. omfatter den globale salgsstruktur med en global salgsafdeling, der på et højt strategisk niveau forhandler aftaler på plads med

større internationale kunder. Denne support fører til de såkaldte "referred in"-kunder, som handler med Adecco A/S, udelukkende fordi virksomhederne har en større omsætning på tværs af flere lande og dermed kommer ind via Adecco Group.

Et eksempel på en "referral" er Siemens, som Adecco A/S fik via det globale salgsteam i Adecco Group, da Siemens allerede var en stor kunde hos Adecco i Tyskland og Spanien og kendte til Adeccos arbejde i disse lande. Processen foregik på den måde, at Adecco Group modtog en global forespørgsel fra Siemens. Adecco Group kontaktede herefter Adecco A/S med henblik på at få input om de lokale prisforhold i Danmark. Det lokale danske salgsteam udarbejdede på denne baggrund en pris for Adecco A/S ud fra deres kendskab og forståelse af arbejdsmarkedet og lønniveauet i Danmark, hvilket Adecco Group så inddrog i de fortsatte forhandlinger med kunden. Adecco A/S modtager årligt ca. 50-60 forespørgsler fra Adecco Group vedrørende sådanne store internationale "referred in"-kunder. Disse kunder kommer til Adecco A/S, fordi selskabet er en del af Adecco Group. Kunderne har et stort incitament til at vælge Adecco A/S i Danmark, da det giver god mening for kunderne at samle et stort indkøb af ydelser hos den samme leverandør på tværs af landegrænser. På det globale marked er Adecco oppe mod andre globale aktører inden for rekruttering og vikarer, herunder navnlig Manpower og Randstad. På dette niveau er der maksimalt fem forskellige spillere med i opløbet på udbuddene.

På det lokale danske marked er situationen en anden. Det lokale danske marked er meget fragmenteret med få store og mange små vikarbureauer. Der findes ca. 700 vikarbureauer på markedet, hvoraf 84 % af dem har under 50 ansatte, inkl. de udsendte vikarer. Ud fra de danskbaserede kunders præferencer er der en berettigelse på det danske marked både for Adecco A/S og de mindre vikarbureauer. Danske kunder, som Adecco A/S handler med, er typisk dem, der værdimæssigt og organisatorisk ligner Adecco selv. Dette gælder både en del større danske virksomheder, der også har et globalt perspektiv, f.eks. Mærsk og Vestas, men også store lokale danske virksomheder, f.eks. Salling. Sådanne virksomheder synes, at det er interessant at arbejde sammen med Adecco A/S på grund af Adeccos brand. Brandet giver kunderne en forventning om bl.a., at der er styr på arbejdsmarkedslovgivning og -regulering, at Adecco har strukturerede processer med intern og ekstern audit, og at Adecco er medlem af brancheorganisationer. Dette vægtes ret højt.

Mærsk har været en god kunde hos Adecco A/S ad flere omgange. Mærsk var allerede kunde hos Adecco A/S, da han startede i virksomheden i 2005, men de mistede Mærsk til Manpower i 2007 på et globalt udbud. Nogle år senere vandt de Mærsk tilbage ved et nyt globalt udbud via det globale salgsteam i Schweiz. Mærsk valgte Adecco A/S, fordi Mærsk fik mulighed for at handle med Adecco i flere lande, og som følge af Adeccos "compliance".

Vestas kontaktede for nylig Adecco A/S angående vikarbemanding i Danmark. Vestas tog fat i Adecco A/S på grund af Adecco Group, som Vestas havde en global aftale med, men som ikke gjaldt for Danmark. Adecco Group henviste Vestas til ham. Vestas har allerede en lokal leverandør i Danmark, men ønsker for fremtiden at dele den danske omsætning mellem den lokale leverandør og en global leverandør, hvor Adecco A/S skal indtage sidstnævnte position.

Han oplever også dagligt, at Adecco A/S modtager direkte henvendelser fra udenlandske kunder. Dette skete f.eks. i forbindelse med Femern Bælt-projektet, hvor Adecco A/S modtog direkte henvendelser fra tyske og franske virksomheder, fordi virksomhederne var vant til at arbejde med Adecco i deres hjemlande, og fordi Adecco-brandet gjorde dem trygge. Det samme var tilfældet på Metro Cityring-projektet, hvor Adecco A/S modtog direkte henvendelser fra 10-12 italienske virksomheder, fordi virksomhederne havde et referenceforhold til Adecco.

Det gælder for mange af de kunder, som Adecco A/S handler med i dag, at Adecco A/S ikke ville få mulighed herfor, hvis det globale islæt ikke var til stede. Internt i ledelsesgruppen i Adecco A/S drøfter de af og til, hvordan Adecco A/S ville kunne drive sin virksomhed uden for Adecco Group. Det springende punkt for ham har dog altid været, at Adecco A/S har gavn af Adecco-navnet. Det kan variere lidt fra år til år, men ca. 60 % af kundeomsætningen i dag i Adecco A/S er brand-relateret. Han kan derfor ikke se en fremtid for Adecco A/S uden Adecco-brandet.

Også set fra Adecco-koncernens side er det en fordel at være bredt repræsenteret i verden, herunder i Danmark. Det udgør en del af den værdi, som Adecco Group tilbyder til de store globale kunder som f.eks. Amazon, at de kan hjælpe kunden alle steder i verden.

Han har god erindring om årene 2006-2009. Da han blev hentet til Adecco A/S i september 2005, oplevede han en virksomhed, som havde store vækstplaner, og som havde fokus på at udvikle og professionalisere forretningen, bl.a. ved at lave "business lines". Fra 2005-2007 vækstede salget med omkring 50 %, idet der var stor efterspørgsel i hele markedet. Eksekveringen af planerne haltede dog, og det gik ikke særligt godt. Det var også ærgerligt, at Adecco A/S investerede så kraftigt lige op til finanskrisen, som ramte i slutningen af 2008, og som bremsede markedet voldsomt op. Han mindes tydeligt, hvordan 50 % af markedet meget hurtigt forsvandt som følge af finanskrisen. Mange spillere forsvandt fra markedet, men de store spillere overlevede. Adecco A/S fik ad flere omgange tilført kapital fra Adecco Group. Uden likviditetstilførslerne havde Adecco A/S måttet lukke. Han var "Sales Manager" dengang, men sad tæt på ledelsen og var med i alle eksekveringsplaner. Udover likviditetstilførslerne

oplevede han det også som en positiv faktor at være en del af Adeccos koncept. Det var vigtigt, at kunderne vidste, at Adecco A/S også ville være på markedet om 1-2 år, når finanskrisen var overstået. Det gav kunderne tryghed, at Adecco A/S var en del af Adecco Group. Det var og er ikke et reelt alternativ for Adecco A/S at blive en selvstændig dansk virksomhed uden for Adecco-brandet. Hvis man opgiver Adecco-brandet, vil en stor del af kundeporteføljen forsvinde, nemlig de kunder, der lægger vægt på, at Adecco A/S er en del af en global leverandør og ikke blot en lokal leverandør.

Værdien af Adecco-brandet og -netværket afspejler sig kun delvist i den pris, som Adecco A/S kan tage for sine ydelser. Noget af værdien kan Adecco A/S prissætte, men han ville ønske, at de kunne tage mere for kvalitet og brand, end de kommer igennem med på det danske marked. Den manglende mulighed herfor skyldes det meget fragmenterede og konkurrenceprægede danske marked, hvor Adecco A/S samtidig er oppe imod den danske "flexicurity"-model. Flexicurity-modellen indebærer, at arbejdsgiverne i Danmark har god mulighed for selv at have en fleksibel arbejdsstyrke ved at ansætte og opsiges med kort varsel. I andre lande er arbejdsmarkedsmodellen reguleret anderledes, f.eks. i Sverige, hvor vikarbureauerne fastansætter alle vikarerne og dermed også tager en større risiko for kunden, hvilket kan føre til højere prissætning. I Danmark fjerner Adecco A/S og de andre vikarbureauer ikke på samme måde risikoen for kunden og giver ikke en større fleksibilitet, end kunden har i forvejen. Værdien af en vikarydelse er altså mindre i Danmark. Kun ca. 15 % af vikarerne hos Adecco A/S er på faste kontrakter, mens 85 % er ansat fleksibelt, dvs. vikarerne er ansat, når de har ordrer ude hos en kunde. Prispresset i Danmark er derfor større end i andre lande. Der er generelt et prispres på det danske marked, også fra større kunder, herunder "referred in"-kunder. Adecco A/S har dog også store kunder, som har forståelse for kvaliteten af den ydelse, de køber, og som ikke blot lægger vægt på pris. Selv om markedet i Danmark er dårligere på grund af udfordringen fra flexicurity-modellen, er det fortsat en fordel af være en del af Adeccos brand, fordi Adecco A/S trods alt har en bedre forretning i markedet, end de ville have uden Adeccos brand.

De seneste år har resultaterne i Adecco A/S været således, at 2013-2016 var godkendte år. 2017 og 2018 var meget svære dels på grund af en større omstrukturering i virksomheden, dels på grund af, at flere store projekter, herunder metrobyggeriet, stoppede, således at der var en stor nedgang i salget. Han har ikke forhandlet royaltyaftaler i den tid, som han har været i Adecco A/S. Det er ikke noget, som han har gjort sig større overvejelser om. Han har ikke overvejet at kontakte Adecco Group herom, da han ikke mener, at det er relevant. Selv om Adecco A/S klart har en presset økonomi, ændrer dette ikke ved, at en royalty på 2 % på "general staffing", hvor størstedelen af Adecco A/S' forretning ligger, svarer til den brand-værdi, som virksomheden får og har brug for. Der er tale

om en relativ stor udgift, men han ser ikke royaltyaftalen som værende urimelig. Han har ikke haft overvejelser, om det ville være rimeligt at forsøge at få royaltybetalingen vedrørende "professional staffing" ned fra 4 % til 2 %, efter at Adecco A/S i skattesagen har anerkendt, at fradraget for royaltybetalingen vedrørende "professional staffing" sættes til 2 %. Han har ikke været involveret i drøftelser, om royaltysatsen skal sættes ned som følge af coronakrisen.

Mads Hyre-Dybbro har forklaret bl.a., at han siden marts 2016 har været ansat i Adecco A/S som CFO eller – som det hedder i Adecco-regi – "Country Finance Manager". Han er ansvarlig for økonomi- og finansfunktionen i selskabet, hvilket bl.a. omfatter ansvaret for regnskab, systemer og aflønning. Han er involveret i virksomhedens tilbudsgivning. Han skal således godkende kreditvurderinger af kunder under en vis rating for at sikre kundernes kreditværdighed, ligesom han eller Mickey Maymann skal godkende kundekontrakter over en vis størrelse. Hans formål er primært at sikre, at kontrakten samlet set er profitabel i lyset af de interne omkostninger og de tilbudte priser.

Adecco A/S dækker et bredt kundesegment, f.eks. industrisegmentet, "Ho-ReCa"-segmentet, dvs. rengøring og kantine, men også specialister, f.eks. ingeniører eller finansfolk. Adecco A/S har f.eks. Microsoft som kunde, der har brug for specialister inden for udvikling af kvantumcomputere. Der kan være tale om store internationale kunder, men også lokale kunder, både store og små. Aftaleforholdet er forskelligt afhængig af den konkrete kunde. Forholdet til de store internationale kunder hviler typisk på store globale aftaler og involverer store mængder af vikarer; nogle gange kan mængderne i Danmark isoleret set være mindre, men være store på verdensplan. Med mindre danske kunder indgås vikaraftalerne typisk dag-til-dag eller uge-til-uge.

De store internationale kunder henvender sig typisk ikke direkte til Adecco A/S, men er "referred in"-kunder. Processen foregår oftest på den måde, at de internationale kunders procurement-afdelinger kontakter Adecco Groups globale salgsafdeling, hvor der sidder folk som er specialister i at lave globale aftaler. Aftalerne indgås altså typisk på globalt niveau, hvorefter de lokale Adecco-selskaber – i Danmark, Adecco A/S – implementerer og leverer lokalt under den globale rammeaftale. Normalt vil implementeringen ske forholdsvis strengt under vilkårene i den globale aftale, men der kan være visse forhold, som først bliver afklaret i forbindelse med implementeringen lokalt. Det kan f.eks. dreje sig om, hvilket system der skal bruges, og hvor hurtigt der skal kunne leveres vikarer til kunden med kort varsel. I visse tilfælde kan prisen også blive aftalt lokalt, hvis ikke den er fastsat i rammeaftalen. I andre tilfælde er prisen fastsat i rammeaftalen. Samarbejdet lokalt består generelt i en løbende dialog med kunden om, hvordan kundens lokale behov bedst muligt opfyldes under den globale aftale. Som eksempler på "referred in"-kunder til Danmark kan nævnes Vestas, Siemens og ISS.

Prisen på Adecco A/S' ydelser fremkommer typisk på den måde, at man ser på lønnen til vikarerne og de sociale omkostninger samt tager hensyn til et administrationsgebyr. Man vurderer størrelsen af "back office"- og "front office"-omkostningerne, og hvordan man vil være i stand til at drive en positiv forretning på den pågældende kunde. Oftest vil Adecco A/S sende en sælger ud til kunden for at give en præsentation. Adecco A/S er ikke kendt for at være billigst, så de forsøger at understrege kvaliteten af de vikarer, de leverer, og den høje grad af leverandørsikkerhed, de har. Dette er vigtigt for mange af deres kunder. Deres system er også en konkurrenceparameter, idet systemet giver kunden mulighed for at se proforma fakturaer med det samme, når kunden godkender timer i systemet. Dette sætter flere kunder pris på – særligt dem, som har stor variation i deres vikariater. Herudover er det uundgåeligt, at man diskuterer priser med kunderne. Selv om der er forskel på, hvad der er vigtigst for hver enkelt kunde, interesserer alle kunder sig selvfølgelig for prisen. Det gælder i særlig høj grad i det offentlige segment, hvor Adecco A/S dog ikke er så store. Flere af kunderne sætter pris på, at Adecco A/S er til stede i hele Danmark, ligesom det er vigtigt for flere af de store kunder, at Adecco A/S er en del af en international koncern, således at kunden kan have en global indgået rammeaftale på tværs af alle lande, der så implementeres lokalt af Adecco A/S i samarbejde med kundens lokale datterselskab. Eksempler på sidstnævnte kunder er ISS, Carlsberg og Mærsk, som er meget store globalt, men som også har en vis størrelse i Danmark. Det er hans fornemmelse, at kundernes vægtning af Adeccos internationale tilstedeværelse er en stigende tendens, men et egentligt faktisk grundlag for tendensen har han ikke. Kun få spillere i markedet kan levere som Adecco A/S. Adecco A/S er primært i konkurrence med Randstad og JKS. Der findes herudover en masse mindre lokale vikarbureauer i Danmark, som kun har omkring 50 vikarer.

Det vigtigste, som royaltybetalingerne til Adecco Group giver adgang til, er Adeccos brand og adgangen til kunder. Alle kunder kender Adecco-brandet og ved, hvad det står for. Adecco-brandet giver en oplevelse af kvalitet. Den globale tilstedeværelse er også en del af Adecco-brandet. Det er forskelligt, alt afhængig af hvilken situation kunderne er i, hvem der lægger vægt på kvalitetsstemplets henholdsvis tilstedeværelsen. Adecco A/S kan godt have kunder, der primært har produktion ét sted og blot vil have vikarer hertil; for disse kunder betyder det ikke noget, at Adecco er til stede i hele verden. Men Adecco-brandet betyder i sig selv noget for kunderne som udtryk for leverancekvalitet og fleksibilitet omkring vikarerne. Andre kunder kender Adecco-brandet for den internationale tilstedeværelse og finder Adecco A/S attraktivt på grund af dette forhold. Adecco har i øvrigt et CSR-program, som visse kunder, der selv går op i CSR, har kendskab til og sætter pris på.

Selv om det er lykkedes for andre vikarbureauer i Danmark at drive forretning uden at have et brand, ville han nødtigt være uden Adecco-brandet. Det ville i hvert fald ikke have givet mening for Adecco A/S at træde ud af Adecco-brandet i de år, hvor han har været i virksomheden. Salgsmæssigt får Adecco A/S så megen værdi af brandet, at det opvejer den relativt væsentlige royaltyomkostning. Af 2014-tallene fremgår, at den værdi, som Adecco A/S fik af deres "referred in"-kunder, svarede til omkring 60 % af omsætningen. 2014 var et "peak"-år. Omsætningen på "referred in"-kunder svinger nu mellem 20-30 %. Herudover får Adecco A/S også adgang til den support, som følger af at være del af en koncern. Der sidder dygtige folk i Adecco Group, der hjælper Adecco A/S. Det drejer sig f.eks. om hjælp til finansfunktionen, og hvordan man driver den bedste "compliance". Han sparrer med gruppen om, hvordan Adecco A/S kan være mest effektiv i sine aflønningsprocesser og rapporteringsprocesser.

Han mener, at Adecco-brandet har afspejlet sig i Adecco A/S' bundlinje i den tid, hvor han har været i virksomheden, også i 2016. Resultatet for 2016 var ikke langt fra resultatet hos sammenlignelige virksomheder i branchen, om end der var virksomheder, der "performede" bedre. Han ved ikke, om Adecco-brandet afspejlede sig i bundlinjen i 2006-2009.

Han har ikke været med til at drøfte størrelsen af royaltyprocenterne. Han har heller ikke taget initiativ hertil. Han ved ikke, om royaltyprocenterne er anderledes for andre helejede datterselskaber af Adecco Group. Han mener, at en royalty på 2 % giver mening i forhold til den værdi, som Adecco-brandet leverer til Adecco A/S. Adecco A/S har andre udfordringer i forhold til at være bedre til at tjene penge. I den periode, hvor han har været ansat i Adecco A/S, har udfordringen været en voldgiftssag med en fagforening, som har givet en hård negativ påvirkning. Størstedelen af voldgiftssagen er nu afgjort, og Adecco A/S vil derfor have stor mulighed for at være overskudsgivende i fremtiden. Det er gået væsentligt bedre i 2019 end årene før, men der vil stadig være et underskud på grund af store omkostninger til voldgiftssagen. Han kan ikke forklare, hvorfor Adecco A/S ikke over for Adecco Group har forsøgt at nedsætte royaltysatsen for "professional staffing" fra 4 % til 2 %, efter at man har anerkendt kun at få fradrag for 2 %. Han har ikke været en del af diskussionen herom. Han undrer sig ikke over, at man ikke har gjort det.

Anbringender

Adecco A/S har anført navnlig, at selskabet har udarbejdet transfer pricing-dokumentation, der omfatter royaltybetalingerne. Transfer pricing-dokumentationen iagttager de lovbestemte indholds krav, jf. den dagældende bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (TP-dokumentations bekendtgørelsen). Under alle omstændigheder er transfer pricing-dokumentationen ikke mangelfuld i et så væsentligt omfang, at forholdet må sidestilles med manglende dokumentation, jf. UfR

2019.1446 H. SKAT har dermed ikke været berettiget til at foretage en skøns-mæssig ansættelse, jf. de dagældende bestemmelser i § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, i skattekontrolløven.

Som modydelse for royaltybetalingerne har Adecco A/S modtaget en eksklusiv brugsret til Adecco-varemærket i Danmark, knowhow og adgang til internationale kunder. Omsætningen fra internationale kunder, der er henvist til selskabet gennem Adecco-netværket, overstiger markant royaltybetalingerne. Licensaftalen har en værdi for Adecco A/S, og royaltybetalingerne er fradragsberettigede, jf. statsskattelovens § 6, litra a, og praksis efter denne bestemmelse om driftsomkostninger. I overensstemmelse hermed fremgår det direkte af SKATs høringssvar under behandlingen af sagen ved Landsskatteretten, at SKAT er enig med selskabet i, at de modydelse, som selskabet har modtaget for royaltybetalingerne, er af økonomisk værdi, og at SKAT har givet selskabet fradrag for royalty ved ansættelsesændringen. Landsretten har derimod anlagt en bevisbyrdebetragtning, som ligger betydeligt ud over den, der følger af praksis om fradrag for driftsomkostninger.

Sagens kerne er herefter, hvad der udgør en markedsmæssig royaltysats. Dette spørgsmål, der angår størrelsen af royaltybetalingerne, afgøres efter ligningslovens § 2. Det følger af lovforarbejder, praksis og litteratur på området, at Skatteministeriet har bevisbyrden. Dette følger endvidere af sagens konkrete omstændigheder, hvor SKAT har givet fradragsret ved ansættelsesændringen, og hvor uafhængige parter har aftalt en royaltysats for identiske ydelser, der svarer til den, som Adecco A/S gør gældende i sagen. Selskabet støtter netop sin påstand på en sammenligning med prisen i licensaftaler, der er indgået mellem det schweiziske moderselskab og uafhængige licenstagere, og som vedrører samme ydelse som ydelsen i aftalen mellem moderselskabet og Adecco A/S. Selskabets påstand støttes med andre ord på en direkte prissammenligning baseret på en intern CUP (Comparable Uncontrolled Price), der er den mest pålidelige metode. CUP-metoden skal anvendes, når der er tale om samme produkt, jf. forarbejderne til ligningslovens § 2, OECD's retningslinjer om transfer pricing og litteraturen. Prisfastsættelsen må baseres på referencetransaktionerne, medmindre Skatteministeriet på et sikkert grundlag kan påvise, at der findes et andet og mere pålideligt sammenligningsgrundlag. Ministeriet har ikke tilnærmelsesvist løftet bevisbyrden. Ministeriet har ikke foretaget en prissammenligning, og ministeriets TNMM-tjek (Transactional Net Margin Method) siger ikke noget om den markedsmæssige størrelse af royaltybetalingerne. SKAT har foretaget en sammenligning på virksomhedsniveau og ikke på transaktionsniveau, som denne metode forudsætter. Heller ikke de fremlagte uddrag af brancherapporter og meddelelser i en sag om fusionskontrol kan føre til en anden vurdering. Der er i vidt omfang tale om spekulation og gætterier.

Der er heller ikke grundlag for at beskatte Adecco A/S af en skattemæssigt konstrueret transaktion om markedsføringsydelser for "forbedring af moderselskabets varemærke". Dette synspunkt er i direkte konflikt med Skatteministeriets synspunkt om, at Adecco-waremærket er værdiløst, og at der derfor ikke er fradrag for royaltybetalingerne. Endvidere er beskatning af en sådan konstrueret transaktion i strid med OECD's retningslinjer om transfer pricing, jf. Landsskatterettens afgørelse trykt i TfS 2018.742. Hertil kommer, at det kun er Adecco A/S, der kan opnå en direkte fordel ved selskabets markedsføring. Selv hvis markedsføringen på nogen måde er kommet moderselskabet til gode gennem forbedring af varemærket, er der tale om en fjern og indirekte effekt, der i øvrigt i det hele er udokumenteret. Endelig har ministeriet ikke foretaget en armslængdeanalyse af den påståede transaktion, på samme måde som ministeriet ikke har foretaget en armslængdeværdiansættelse af den faktisk gennemførte royaltytransaktion. Det royaltyfradrag, som SKAT har indregnet i ansættelsen, bliver dermed ikke "spist op" af en konstrueret transaktion om markedsføring til fordel for moderselskabet.

Selv hvis der var grundlag for skønsmæssig ansættelse, jf. de dagældende bestemmelser i § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, i skattekontrolloven, skal skønnet tilsidesættes. De beløbsmæssige komponenter i ansættelsesændringen er uoplyste, og det er uklart, hvordan nulresultatet er fremkommet. Uklarheden er blevet endnu mere udtalt under forberedelsen af sagen for domstolene, idet Skatteministeriet modsiger SKAT i spørgsmålet om fradrag og dermed er enig i, at SKATs afgørelse er forkert. Allerede derfor skal skønnet tilsidesættes.

Ministeriet har ikke foretaget en armslængdeanalyse af hverken royaltytransaktionen eller den skatteretligt konstruerede transaktion om markedsføring, hvorimod Adecco A/S støtter sin påstand på en direkte sammenligning af priser i transaktioner med uafhængige parter, der vedrører identiske produkter. SKATs skønnede opgørelse, der intet siger om, hvad royaltysatsen burde være, er mindre sandsynlig end selskabets direkte prissammenligning, jf. forarbejderne til den dagældende bestemmelse i § 5, stk. 3, i skattekontrolloven.

Hertil kommer, at SKATs skøn – selv hvis det var hjemlet – skal udøves i overensstemmelse med OECD's retningslinjer om transfer pricing. Skønnet, herunder beskatning af den konstruerede transaktion om markedsføring, er imidlertid klart i strid med retningslinjerne, og der foreligger derfor en retlig mangel i skønsudøvelsen.

Endelig er flere af de forudsætninger, der er indbygget i grundlaget for forhøjelsen, faktisk forkerte. Skatteministeriet antager fejlagtigt, at Adecco A/S har betalt royalty for nationale kunder. Tilsvarende forudsætter ministeriet, at der er en klar sammenhæng mellem royaltybetaling og underskud, ligesom ministeriets opgørelse efter korrektion for royalty ikke tager højde for omsætningen fra

henviste internationale kunder. Nægtelse af fradraget og den følgende ansættelsesændring kan dermed ikke opretholdes.

Skatteministeriet har anført navnlig, at Adecco A/S ikke har løftet sin bevisbyrde for, at der er fradrag for royaltybetalingerne til det schweiziske moderselskab for brugen af Adecco-varemærket og adgangen til et internationalt Adecco-kundenetværk. Royaltybetalingerne har ikke haft den nødvendige tilknytning til indkomsterhvervelsen, jf. statsskattelovens § 6, litra a, om driftsomkostninger, og det er således korrekt at tilsidesætte de selvangivne fradrag.

Adecco A/S havde kroniske underskud, men fortsatte alligevel med at betale royalty til moderselskabet. Adecco A/S regnede også med tab i en overskuelig fremtid. Kun et koncernforbundet selskab ville handle på en sådan måde.

Royaltysatsen er fastsat på koncernplan uden tanke på en eventuel markedsværdi for Adecco A/S. Der foreligger ikke en vurdering fra selskabet eller Adecco-koncernen af, om satsen giver mening for det danske marked. På vikarmarkedet i Danmark er prisen langt den væsentligste konkurrenceparameter, og brandloyaliteten er lav, jf. brancheundersøgelsen fra 2010 og virksomhedens egen notifikation til EU-Kommissionen i forbindelse med et af driftsselskabernes fusion. Brand er ikke en relevant konkurrenceparameter, og en uafhængig part ville ikke have betalt for adgang til et brand, der ikke havde værdi for indkomsterhvervelsen.

Erhvervelsen af de store kunder i Danmark knytter sig til Adecco A/S' markedspositionering eller henvisninger fra lokale driftsselskaber. Det er ikke noget, som Adecco A/S skal betale koncernens moderselskab for, hverken i form af betaling for netværk eller brand. Det er en iboende fordel ved at være en del af en international virksomhed og ikke en serviceydelse, som nogen kan kræve betaling for, jf. OECD's retningslinjer om transfer pricing.

Adecco A/S har heller ikke dokumenteret, at selskabet faktisk tjente penge på henviste kunder eller på anden måde nød fordel heraf. Derimod har koncernen haft en selvstændig interesse i at opretholde et lokalt, royaltybetalende driftsselskab i Danmark, selv om selskabet vedvarende realiserede underskud. Det er heller ikke dokumenteret, at der i øvrigt som følge af royaltybetalingerne er tilgået Adecco A/S fordele af nogen art, heller ikke i form af knowhow om vikarmarkedet, prissætning mv. Samtidig har Adecco A/S i perioden 2006-2009 afholdt så betydelige egne markedsføringsudgifter, at dette i sig selv taler imod, at værdien af brugsretten til det internationale brand har en selvstændig værdi for selskabets egen indkomsterhvervelse.

Hvis royaltybetalingerne er fradragsberettigede, elimineres fradragsværdien under alle omstændigheder af, at Adecco A/S ikke er blevet kompenseret eller

honoreret for det arbejde og de udgifter, som selskabet har påtaget sig i moderselskabets interesse. Adecco A/S' markedsføring af Adecco-varemærket er sket i moderselskabets interesse, og markedsføringen resulterede ikke – og forventedes ikke at resultere – i overskud i Adecco A/S. Markedsføringsydelse overstiger de betalte royalty, og en eventuel fradragsværdi er dermed "spist op" af den indkomstforhøjelse, som følger af manglende indtægtsførelse af markedsføringshonoraret, jf. ligningslovens § 2 og statsskattelovens § 4.

Skattemyndighederne har været berettigede til at ansætte begge de kontrollerede transaktioner – royaltybetalingerne og markedsføringshonoraret – skønsmæssigt. Den ikke-markedsmæssige samhandel mellem Adecco A/S og moderselskabet medfører i sig selv, at skattemyndighederne har været berettigede til at ansætte de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt, jf. ligningslovens § 2. Skønsadgangen følger endvidere af, at Adecco A/S' transfer pricing-dokumentation lider af en række alvorlige mangler, som har medført, at SKAT ikke ud fra dokumentationen kunne vurdere, om priser og vilkår var fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. de dagældende bestemmelser i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, jf. stk. 8, jf. § 5, stk. 3, og i den dagældende TP-dokumentationsbekendtgørelse samt UfR 2019.1446 H.

Adecco A/S' transfer pricing-dokumentation lever på ingen måde op til kravene. Den kontrollerede transaktion vedrørende markedsføringshonoraret er ikke omtalt i transfer pricing-dokumentationen, hvilket i sig selv berettiger SKAT til at ansætte transaktionen skønsmæssigt. Herudover forholder dokumentationen sig grundlæggende ikke til Adecco A/S' funktioner, aktiver og risici. Selve konklusionen i transfer pricing-dokumentationen er også – ubestridt – forkert, idet selskabet efterfølgende har erkendt, at der ikke blev handlet på armslængdevilkår ved den foretagne og selvangivne betaling af en royaltysats på 4 % vedrørende det professionelle segment. Årsagen til den fejlagtige konklusion er, at dokumentationen ikke inddrager de konkrete forhold på det danske marked, hvor prisen er den eneste reelle konkurrenceparameter. Endelig fremgår det af transfer pricing-dokumentationen, at der ikke var sammenlignelige eksterne aftaler mellem moderselskabet og tredjeparter, men efterfølgende har Adecco A/S fremlagt en række aftaler, som selskabet nu mener er afgørende for sagen, og som indebærer en tilsidesættelse af selskabets egen selvangivelse. Selskabets argumentation er udtryk for en erkendelse af, at transfer pricing-dokumentationen er mangelfuld.

Noget andet er, at selskabets argumentation er forkert, da de pågældende referenceaftaler ikke siger noget om royaltysatsen på armslængdevilkår mellem Adecco A/S og moderselskabet. De økonomiske og kommercielle omstændigheder for referenceselskaberne er vidt forskellige fra Adecco A/S', idet det danske selskab genererer kroniske underskud. Også markederne, som referenceselska-

berne opererer på, er vidt forskellige fra det danske marked, da pris er den eneste reelle konkurrenceparameter på vikarmarkedet i Danmark. Det er en forudsætning for anvendelse af CUP-metoden, at der ikke er betydningsbærende forskelle på de sammenlignelige transaktioner, herunder de økonomiske omstændigheder, der gør sig gældende for de pågældende transaktioner. Da denne sammenlignelighed mellem referenceaftalerne og de kontrollerede transaktioner mellem Adecco A/S og moderselskabet ikke foreligger, har referenceaftalerne ikke betydning for sagen.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Det danske selskab Adecco A/S er ultimativt ejet af Adecco Group AG (tidligere Adecco SA), som har hovedkontor i Schweiz. Adecco Group er en af verdens største vikar- og bemandingsvirksomheder med aktivitet i mere end 60 lande. Adecco Group ejer de immaterielle aktiver i koncernen og gør gennem licens- og franchiseaftaler disse tilgængelige for datterselskaber og for andre licenstagende selskaber.

Adecco A/S har siden 1997 drevet virksomhed under Adecco-varemærket og betalt royalty til Adecco Group for at benytte Adecco-navnet i Danmark.

I perioden fra den 1. januar 2003 til den 30. juni 2006 betalte Adecco A/S royalty med 1,5 % af sin omsætning til Adecco Group. Aftalen omfattede retten til at anvende varemærket "Adecco" i Danmark, knowhow om vikarbranchen og adgang til det internationale Adecco-netværk. Med virkning fra den 1. juli 2006 blev aftalen revideret, og Adecco A/S betalte herefter royalty med 2 % af omsætningen fra selskabets industrisegment (hovedsagelig vikarer til kontor- og industriarbejde) og med 4 % af omsætningen fra det professionelle segment (hovedsagelig vikarer med længerevarende uddannelser såsom ingeniører, økonomer, jurister og læger).

Sagen vedrører ansættelsen af Adecco A/S' skattepligtige indkomst i indkomstårene 2006-2009. Adecco A/S har selvangivet et samlet fradrag for royaltybetalinger for disse indkomstår på i alt knap 84 mio. kr. SKAT (nu Skattestyrelsen) foretog ved afgørelse af 29. januar 2013 en skønsmæssig ansættelse af royalty betalt af Adecco A/S til Adecco Group i disse indkomstår og nedsatte denne til 0 kr. Landsskatteretten stadfæstede den 10. november 2017 afgørelsen.

Spørgsmålet er i første række, om Adecco A/S' betaling af royalty er en fradragberettiget udgift. Hvis det er tilfældet, er spørgsmålet, om Adecco A/S' transfer pricing-dokumentation lider af sådanne mangler, at Skattestyrelsen har været berettiget til at ansætte royaltysatsen skønsmæssigt. Hvis der ikke er sådanne mangler, er spørgsmålet, om aftalen om royaltysatsen er indgået på

armslængdevilkår, og i forbindelse hermed om Adecco A/S har udført markedsføringsydelser for Adecco Group uden vederlag eller kompensation, så fradragsværdien for royalty modsvarer af manglende indtægtsførelse af disse ydelser.

Adecco A/S' principale påstand er udtryk for, at selskabet anerkender, at en royaltysats på armslængdevilkår for perioden efter den 1. juli 2006 ikke kan fastsættes til en højere sats end 2 % af omsætningen, heller ikke for det professionelle segment. Skatteministeriet fastholder, at fradraget for royalty for alle fire indkomstår skal ansættes til 0 kr.

Fradrag for driftsomkostninger

Efter statsskattelovens § 6, litra a, er der adgang til i den skattepligtige indkomst at fradrage driftsomkostninger, dvs. de udgifter, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Skatteministeriet har anført, at royaltybetalingerne ikke har haft den nødvendige tilknytning til indkomsterhvervelsen. Ministeriet har herved bl.a. henvist til, at Adecco A/S havde kroniske underskud, og at kun et koncernforbundet selskab ville fortsætte med at betale royalty under sådanne omstændigheder, at royaltysatsen er fastsat på koncernplan uden tanke på markedsværdien af varemærke mv. for Adecco A/S, som driver virksomhed på et marked, hvor pris er den eneste reelle konkurrenceparameter, og at det ikke er dokumenteret, at der er tilgået Adecco A/S fordele i form af knowhow eller nettoindtjening på henviste kunder.

Højesteret finder, at betaling af royalty for benyttelse af varemærke, adgang til knowhow og henvisning af kunder fra koncernens internationale netværk har den fornødne tilknytning til indkomsterhvervelsen for en virksomhed som den, der udøves af Adecco A/S, også selv om selskabet samlet set i perioden har haft et negativt driftsresultat. Højesteret finder efter bevisførelsen, at betalingerne dækker over reelle ydelser til Adecco A/S. Betalingerne har derfor karakter af fradragsberettigede driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, litra a.

Betydningen af interessefællesskabet mellem Adecco A/S og Adecco Group samt Skatteministeriets indsigelser mod størrelsen af den betalte royaltyafgift må herefter bedømmes efter reglerne om korrektion efter armslængdeprincippet af transaktioner mellem interesseforbundne parter (transfer pricing), jf. ligningslovens § 2, stk. 1.

Transfer pricing-dokumentation

Det fremgår af de dagældende bestemmelser i skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, at hvis den skattepligtige ikke har udarbejdet den lovpligtige dokumentation for prisfastsættelse af transaktioner mellem interesseforbundne

parter (transfer pricing-dokumentation), kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt. Højesteret har i dom af 31. januar 2019 (UfR 2019.1446) fastslået, at en transfer pricing-dokumentation, der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation.

Skatteministeriet har anført, at Adecco A/S' transfer pricing-dokumentation er mangelfuld i væsentligt omfang. Ministeriet har navnlig peget på, at en kontrolleret transaktion bestående i, at Adecco A/S i moderselskabets interesse har markedsført varemærket, ikke er omtalt i transfer pricing-dokumentationen, at dokumentationen ikke indeholder fyldestgørende funktionsanalyser (dvs. analyser af funktioner, aktiver og risici), at selve konklusionen ubestridt er forkert, idet Adecco A/S nu anerkender, at en royaltybetaling på 4 % for det professionelle segment ikke er på armslængdevilkår, og at der først for Landsskatteretten og for domstolene er fremlagt sammenlignelige licensaftaler mellem Adecco Group og tredjeparter (herunder tidligere datterselskaber).

Højesteret finder, at Adecco A/S' transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2006-2009 ikke var mangelfuld i så væsentligt omfang, at det kunne sidestilles med manglende dokumentation. Højesteret har herved lagt vægt på, at det forhold, at Skattestyrelsen er uenig i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen, ikke i sig selv indebærer, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld. Hertil kommer, at det klart fremgik af transfer pricing-dokumentationen, at den alene omfattede royaltybetalingerne fra Adecco A/S til Adecco Group, og at Skatteministeriet ikke nærmere har påvist betydningen af eventuelt manglende eller utilstrækkelige funktionsanalyser for den konkrete bedømmelse af, om armslængdeprincippet er overholdt. Den sene fremlæggelse af licensaftaler med tredjeparter kan heller ikke i sig selv begrunde en adgang for Skattestyrelsen til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

Højesteret finder på den anførte baggrund, at Adecco A/S' indkomst ikke kunne ansættes skønsmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

Vurdering af armslængdevilkår

Spørgsmålet er herefter, om Skatteministeriet har godtgjort, at Adecco A/S' royaltybetaling til Adecco Group ikke er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet), jf. ligningslovens § 2, stk. 1.

Tre dommere – Jens Peter Christensen, Lars Hjortnæs og Jens Kruse Mikkelsen – udtaler:

Adecco A/S har anført bl.a., at de fremlagte ni licensaftaler mellem Adecco Group og koncerneksterne selskaber viser, at en royaltysats på 2 % af omsætningen er udtryk for en honorering på markedsvilkår. Aftalerne med de koncerneksterne selskaber omfatter alene ret til at benytte varemærket Adecco og ikke adgang til knowhow eller det internationale Adecco-netværk.

Vi finder det ikke godtgjort, at en royaltysats på 2 % ikke er udtryk for en honorering på markedsvilkår, herunder at de økonomiske og kommercielle omstændigheder for referenceselskaberne skulle være forskellige fra det danske selskabs på en sådan måde, at de ni licensaftaler ikke kan danne grundlag for en sammenlignelighedsanalyse. Skatteministeriet har ikke anført, hvilke relevante forskelle der måtte være mellem markederne i de lande, som licensaftalerne angår, og det danske marked, og har således ikke påvist, at eventuelle forskelle skulle have betydning for, hvad uafhængige parter vil være villige til at betale i royalty til Adecco Group i de pågældende lande.

Vi finder, at det ikke kan føre til en anden vurdering, at Adecco A/S i en årække har været underskudsgivende, idet det ikke alene herved er godtgjort eller sandsynliggjort, at selskabet alene eller i det væsentlige er videreført i koncernens interesse, dvs. for at opretholde et lokalt driftsselskab i Danmark.

Vi finder, at Skatteministeriet heller ikke har godtgjort eller sandsynliggjort – herunder ved sammenlignelighedsanalyser – at Adecco A/S' markedsføring i Danmark af Adecco A/S giver grundlag for i royaltybetalingen at fratække en manglende vederlæggelse eller kompensation for en markedsføring af det globale varemærke.

Herefter – og da det, Skatteministeriet i øvrigt har anført, ikke kan føre til en anden vurdering – finder vi, at en royaltysats på 2 % af omsætningen ikke ligger uden for rammerne af, hvad der kunne være opnået, hvis aftalen var indgået mellem uafhængige parter, jf. ligningslovens § 2, stk. 1.

Vi stemmer derfor for at tage Adecco A/S' principale påstand til følge.

Dommerne Marianne Højgaard Pedersen og Hanne Schmidt udtaler:

Efter forarbejderne til skattekontrollovens § 3 B (Folketingstidende 1997-98, 1. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 84, s. 1902) skal der ved den fri markedspris-metode, hvor der sammenlignes mellem den aftalte pris mellem de interesseforbundne parter og prisen på tilsvarende varer mellem uafhængige parter, bl.a. tages hensyn til, om de markeder, hvor varerne er solgt, er økonomisk sammenlignelige.

Adecco Group har indgået licensaftaler med flere uafhængige selskaber om at benytte varemærket Adecco. Aftalerne vedrører Kina, Mauritius, Costa Rica, Den Dominikanske Republik, Guatemala, Panama, Sydafrika, Rusland og Ukraine. Flere af selskaberne har tidligere været en del af Adecco-koncernen. Som anført af landsretten vedrører disse licensaftaler markeder, der må anses for væsentligt forskellige fra det danske marked.

Endvidere kan det som anført af landsretten lægges til grund, at vikarmarkedet er nationalt, bl.a. på grund af sprogbarrierer, og at klientloyaliteten er lav. Dette er bekræftet af Adecco Group i selskabets notifikation til EU's konkurrencemyndigheder. Som anført af landsretten kan det desuden lægges til grund, at prisen på vikarydelser i Danmark må anses for langt den væsentligste konkurrenceparameter. Det fremgår også af en rapport fra DI om vikarbranchen, at prisen er den eneste reelle konkurrenceparameter. Adecco A/S' administrerende direktør har i sin forklaring bekræftet, at prispresset på vikarmarkedet i Danmark er større end i andre lande.

Det kan efter forklaringen fra den administrerende direktør lægges til grund, at det danske selskab ikke har forhandlet med moderselskabet om en anden royaltysats end den, moderselskabet forlangte. Der er desuden ikke overvejelser i Adecco A/S' transfer pricing-dokumentation om, hvorvidt forskellen mellem det danske vikarmarked og andre markeder kunne begrunde en lavere sats end den, som Adecco Group generelt kræver. Selskabet har først, efter at sagen blev rejst, anerkendt, at de 4 %, som moderselskabet krævede af omsætningen inden for det professionelle segment, ikke var på armslængdevilkår.

Det kan herefter lægges til grund, at der ikke er taget hensyn til de særlige forhold på det danske vikarmarked, hvor værdien af et brand må anses for at være beskeden, og at royaltysatsen – der efter det oplyste er den samme for alle geografiske markeder – er ensidigt fastsat af Adecco Group.

På denne baggrund finder vi, at skattemyndighederne har godtgjort, at et uafhængigt dansk vikarbureau ikke ville have accepteret at skulle betale de krævede 2 % henholdsvis 4 % i royalty af omsætningen, svarende til gennemsnitligt ca. 20 mio. kr. om året.

Vi er enige med flertallet i, at fradraget for royaltybetaling ikke kan ansættes til 0 kr., som bestemt af SKAT. Efter det anførte finder vi imidlertid, at der er grundlag for en væsentlig nedsættelse af fradraget for betalingen af royalty. Med disse bemærkninger stemmer vi for at hjemvise sagen til fornyet behandling ved skattemyndighederne.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet.

Konklusion

Højesteret tager Adecco A/S' principale påstand til følge.

Sagsomkostninger

Sagsomkostningerne er fastsat til dækning af advokatudgift for landsret og Højesteret med 1.000.000 kr. og af retsafgift for landsret og Højesteret med 10.000 kr., i alt 1.010.000 kr.

THI KENDES FOR RET:

SKATs forhøjelse af Adecco A/S' skattepligtige indkomst for indkomståret 2006 nedsættes med 15.444.310 kr.

SKATs forhøjelse af Adecco A/S' skattepligtige indkomst for indkomståret 2007 nedsættes med 19.313.640 kr.

SKATs forhøjelse af Adecco A/S' skattepligtige indkomst for indkomståret 2008 nedsættes med 17.692.300 kr.

SKATs forhøjelse af Adecco A/S' skattepligtige indkomst for indkomståret 2009 nedsættes med 9.220.120 kr.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal Skatteministeriet betale 1.010.000 kr. til Adecco A/S.

Det idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.