

Not 20

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 juni 2019 följande dom (mål nr 1913-18).

Bakgrund

1. Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Denna korrigeringsregel, som finns i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), ger uttryck för den s.k. armlängdsprincipen som innebär att närstående företag förutsätts handla med varandra på samma villkor som de handlar på med fristående, oberoende företag.

2. Sedan tiden för ordinarie omprövning gått ut får Skatteverket fatta beslut om omprövning till den skattskyldiges nackdel genom efterbeskattning, tidigare eftertaxering. En förutsättning för detta är att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Samma krav på oriktig uppgift gäller för att påföra skattetillägg. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig. Skatteverket har bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat oriktig uppgift och beviskravet är dessutom högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet.

3. Skatteverket beslutade att genom eftertaxering och med stöd av korrigeringsregeln höja The Absolut Company Aktiebolags (bolaget) inkomst av näringsverksamhet taxeringsåret 2008 med 246 740 000 kr och påföra bolaget skattetillägg. Verket motiverade sitt beslut med att prissättningen av transaktioner mellan bolaget och dess amerikanska dotterbolag, The Absolut Spirits Company Incorporated (ASCI) – som sålde respektive distribuerade bolagets produkter i USA – varit felaktig och att bolagets redovisade resultat för 2007 blivit för lågt.

4. Skatteverket grundade sin bedömning på den internprissättningsdokumentation för 2007 som för ASCI:s räkning upprättats av KPMG och som presenterats för de amerikanska myndigheterna. Av dokumentationen framgår att ASCI valt den s.k. nettomarginalmetoden som metod för att utvärdera om prissättningen varit armlängdsmässig. Det framgår vidare att ASCI:s vägda genomsnittliga nettomarginal för åren 2005–2007 låg över den övre kvartilen för jämförbara företag varför den slutsatsen enligt KPMG kunde dras att ASCI inte betalat högre priser till bolaget än vad som var förenligt med armlängdsprincipen. Skatteverket å sin sida drog av detta slutsatsen att ASCI betalat lägre priser än vad som var förenligt med armlängdsprincipen. Verket fann vidare att bolaget lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen.

5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm och anförde att, vid bedömningen av om prissättningen under 2007 varit armlängdsmässig, även 2008 års resultat borde beaktas och att åren 2007 och 2008 borde bedömas i ett sammanhang. Bolaget uppgav vidare att ASCI:s rörelseintäkter och rörelsekostnader under åren 2005–2008 borde justeras på visst sätt.

6. I sitt obligatoriska omprövningsbeslut satte Skatteverket ner inkomsthöjningen med 83 980 000 kr till 162 760 000 kr. Skattetillägget sänktes i motsvarande mån. Den höjning som kvarstod berodde huvudsakligen dels på att Skatteverket inte godtog att ASCI:s låga resultat 2008 beaktades vid bedömningen av prissättningen för 2007, dels på Skatteverkets uppfattning att armlängdsmässig prissättning förutsatte en nettomarginal inom det interkvartila spannet för jämförbara företag.

7. Förvaltningsrätten ansåg att det var motiverat att beakta även 2008 års resultat och att det inte framkommit skäl att snäva in jämförelsen till det interkvartila spannet. ASCI:s nettomarginal föll inom jämförbarhetsanalysens hela intervall om 2008 års siffror räknades med och Skatteverket hade därmed inte visat att bolagets prissättning under 2007 varit felaktig. Förvaltningsrätten biföll bolagets överklagande samt beviljade bolaget ersättning för ombudskostnader med 300 000 kr mot yrkade 598 500 kr.

8. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm som upphävde förvaltningsrättens dom. Kammarrätten konstaterade att prissättningen för ASCI:s del prövats med utgångspunkt i den vägda genomsnittliga nettomarginalen för åren 2005–2007 och de värden som uppmätts inom det interkvartila spannet. En tillämpning som innebär att bolaget och ASCI tillåts använda olika jämförelseperioder och olika intervall för att testa samma transaktioner kunde enligt kammarrätten inte anses vara förenligt med syftet bakom korrigeringsregeln och armlängdsprincipen. Kammarrätten satte ner skattetillägget till hälften. Vidare sänkte kammarrätten bolagets ersättning i förvaltningsrätten till 100 000 kr samt beviljade bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr mot yrkade 292 250 kr.

Yrkanden m.m.

9. *Bolaget* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens domslut. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader med de belopp som yrkats i förvaltningsrätten och kammarrätten samt med 546 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen.

10. *Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet men medger att bolaget beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 100 000 kr.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om det finns förutsättningar för att med stöd av korrigeringsregeln efterbeskatta ett bolag på grund av oriktig prissättning.

Rättslig reglering m.m.

Korrigeringsregeln

12. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige, det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk

intressegemenskap mellan parterna och det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intresse-
gemenskap.

Efterbeskattning och skattetillägg

13. De bestämmelser som är tillämpliga i målen finns i 4 kap. 15 och 16 §§ och 5 kap. 1 § i den upphävda taxeringslagen (1990:324). Motsvarande bestämmelser finns nu i 66 kap. 27 § samt 49 kap. 4 och 5 §§ skatteförordningen (2011:1244).

14. En förutsättning för att efterbeskattning ska få ske och skattetillägg ska kunna påföras är att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattning som han varit skyldig att lämna.

15. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift och för att den oriktiga uppgiften har medfört ett felaktigt beskattningsbeslut. Beviskravet är dessutom högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet (prop. 2002/03:106 s. 118 f. och 233).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningsfrågan

16. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar inledningsvis att parterna är överens om att den internprissättningsdokumentation som KPMG upprättat åt ASCI kan läggas till grund för bedömningen av om bolagets prissättning varit armlängdsmässig. Några skäl att ifrågasätta valet av metod – nettomarginalmetoden – eller jämförelseobjekt har inte framkommit. De frågor som är tvistiga mellan parterna är dels vilka beskattningsår som ska beaktas vid prövningen av om bolagets prissättning är armlängdsmässig och dels vilket intervall av värden, hela eller bara det interkvartila spannet, som är relevant.

17. Att det kan finnas anledning att låta ett vidare tidsperspektiv än bara det aktuella beskattningsåret ligga till grund för bedömningen av vad som är ett armlängdsmässigt pris framgår av domen i det s.k. Shellmålet (RÅ 1991 ref. 107). Högsta förvaltningsdomstolen uttalar där att det inte är uteslutet att ett prissättningsystem som i ett längre tidsperspektiv är fullt godtagbart leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år och att sådana över- och underdebiteringar under vissa omständigheter bör kunna kvittas mot varandra. Frågan när sådan kvittning bör tillåtas får bedömas från fall till fall med beaktande av bl.a. vilket samband som har kunnat påvisas mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år.

18. Högsta förvaltningsdomstolen gör följande överväganden.

19. Skatteverkets beslut avser eftertaxering och verket måste därför visa att bolaget lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Det innebär att Skatteverket måste visa att det klart framgår att de priser som avtalats mellan bolaget och dess amerikanska dotterbolag ASCI avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare.

20. Till stöd för sin uppfattning har Skatteverket anfört att bedömningen från ett svenskt perspektiv av om bolagets prissättning varit

felaktig måste baseras på samma finansiella data som legat till grund för hur prissättningen bedömts från ett amerikanskt perspektiv. ASCI har lagt enbart resultaten för åren 2005–2007 och de värden som uppmätts inom det interkvartila spannet till grund för slutsatsen att ASCI inte betalat för höga priser. En tillämpning av dessa data på bolagets prissättning ger enligt Skatteverket vid handen att ASCI betalat för låga priser.

21. Bolaget har under processen i förvaltningsrätten låtit KPMG utvärdera bolagets prissättning från ett svenskt perspektiv. I utvärderingen framhåller KPMG att svenska statens beslut att sälja bolaget – vilket tillkännagavs i december 2006 och verkställdes 2008 – gör att resultaten för åren 2007 och 2008 är sammankopplade. Resultatökningen 2007 översteg genomsnittet inom branschen och tyder enligt KPMG på att ASCI:s intjäningsförmåga det året påverkades av de unika förhållanden som rådde på grund av den förestående försäljningen. I utvärderingen anges att bolaget justerade prissättningen för 2008 med hänsyn till det starka resultatet för 2007.

22. Av jämförbarhetsanalysen i ASCI:s internprissättningsdokumentation framgår att totalt nio med ASCI jämförbara företag har identifierats. Av de nettomarginaler som uppmätts för dessa har Skatteverket valt att bara beakta de som faller inom det interkvartila spannet och inte de som faller utanför. Skälet till denna insnävning är att ASCI i förhållande till de amerikanska myndigheterna bara åberopat de värden som faller inom detta spann. Skatteverket har alltså inte gjort gällande att de nettomarginaler som uppmätts hos jämförelseobjekten och som faller utanför spannet inte skulle ge en rättvisande bild av vad som utgör en armlängdsmässig prissättning eller att de av något annat skäl skulle lämpa sig mindre väl för en jämförelse med bolagets nettomarginal.

23. Mot bakgrund av vad som anförts anser Högsta förvaltningsdomstolen att vad Skatteverket anført inte gör att verket, med det förhöjda beviskrav som gäller vid efterbeskattning, visat att bolagets prissättning 2007 varit felaktig. Överklagandet ska därför bifallas och förvaltningsrättens domslut i beskattningsfrågan fastställas.

Ersättning för kostnader

24. Bolaget har fått bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i målet.

25. I förvaltningsrätten fick bolaget ersättning för ombudskostnader med 300 000 kr mot yrkade 598 500 kr. Kammarrätten satte ner ersättningen till 100 000 kr och beviljade ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr mot där yrkade 292 250 kr.

26. Bolaget yrkar i Högsta förvaltningsdomstolen ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten i enlighet med där framställda yrkanden. Bolaget har emellertid inte överklagat förvaltningsrättens dom varför prövningsramen, såvitt gäller ersättning i den instansen, är begränsad till 300 000 kr. Högsta förvaltningsdomstolen anser att bolaget bör beviljas ersättning med det beloppet. Förvaltningsrättens domslut i ersättningsfrågan ska därmed också fastställas.

27. När det gäller bolagets yrkanden om ersättning för kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen gör domstolen följande överväganden.

28. Bolaget har i kammarrätten yrkat ersättning för ombudskostnader avseende 83,5 timmars arbete och i Högsta förvaltningsdomstolen för 140 timmars arbete. I kammarrätten var timkostnaden 3 500 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen är den 3 900 kr.

29. Målet rymmer flera komplicerade rätts- och bevisfrågor och mot den bakgrunden förefaller inte de uppgivna timkostnaderna som anmärkningsvärt höga, i vart fall inte för merparten av arbetet. I huvudsak kan alltså timkostnaderna bedömas som skäliga i sig och godtas.

30. När det gäller skäligheten i den uppgivna tidsåtgången bör följande beaktas.

31. Av bolagets kostnadsspecifikationer framgår att det nedlagda arbetet i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen i huvudsak avsett skriftväxling. Denna skriftväxling omfattar ett flertal inlagor som så gott som samtliga bidragit till att processen förts framåt. Samtidigt kan konstateras att inlagorna även innehåller en hel del upprepningar och sammanfattningar av vad som tidigare sagts.

32. Vidare bör hänsyn tas till det arbete som lagts ner i förvaltningsrätten. I den instansen yrkade bolaget ersättning för 171 timmars arbete. Med hänsyn till att tyngdpunkten i processen låg i förvaltningsrätten framstår den i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen nedlagda tidsåtgången, drygt 223 timmar, som påfallande hög.

33. När det gäller fördelningen av den uppgivna tidsåtgången mellan kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen bör hänsyn tas till att bolaget vann processen i förvaltningsrätten men förlorade i kammarrätten och av det skälet behövde argumentera särskilt i frågan om prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen. Mot den bakgrunden är det rimligt att tidsåtgången här överstiger den i kammarrätten.

34. Enligt ingivna kostnadsspecifikationer ska allt arbete ha utförts till samma timkostnad. Högsta förvaltningsdomstolen ifrågasätter att varje arbetsmoment varit av det kvalificerade slag som motiverar en timkostnad på 3 500 kr respektive 3 900 kr. Av specifikationerna går emellertid inte att dra några slutsatser om vilka moment som motiverat det priset och vilka som bör ha kunnat utföras till en lägre kostnad.

35. Sammanfattningsvis anser Högsta förvaltningsdomstolen att den uppgivna tidsåtgången i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen framstår som alltför väl tilltagen och att inte heller timkostnaderna kan godtas fullt ut. En sammantagen skälighetsbedömning måste därför göras. Vid denna bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolaget bör medges ersättning med 165 000 kr i kammarrätten och med 260 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens domslut.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar The Absolut Company Aktiebolag ersättning för kostnader med 165 000 kr i kammarrätten och med 260 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Askersjö, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreterarna *Stina Pettersson* och *Birgitta Fors Almassidou*.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2016-01-07, ordförande Sjöberg):

[I referatet redovisas endast de delar av skälen för avgörandet som avser förvaltningsrättens bedömning av de tvistiga frågorna i målet.]

Prissättningen vid försäljning och distribution på USA-marknaden

Tillämpliga bestämmelser m.m.

[text här utelämnad]

Vilka av ASCI:s beskattningsår ska ingå i bedömningen?

[...]

Huvudfrågan i målet handlar om huruvida Absolut dels sålt varor till ASCI för billigt och dels betalat ASCI för mycket för distributionen. Som parterna utfört sin talan har emellertid även förhållanden som rör ASCI betydelse.

I utredningen i målet finns data från totalt fyra år (2005–2008), varav det sista är året efter det år där prissättningen har ifrågasatts. Ingen part har yrkat att data från samtliga dessa år ska tas med.

Enligt rättens uppfattning är det naturligt att ett företags dokumentation rörande internprissättningen visst år täcker detta år och ett visst antal år dessförinnan samt att efterföljande år inte ingår, eftersom data normalt torde saknas för efterföljande år vid tidpunkten för upprättandet. Av detta kan dock inte anses följa att det för att kunna bedöma riktigheten av ett visst års prissättning alltid skulle vara olämpligt att, när data finns, även inkludera efterföljande år (ett eller flera). Enligt rättens bedömning borde en analys av huruvida visst års prissättning är marknadsmässig normalt vinna i tillförlitlighet desto fler år som ingår i jämförelsen, låt vara att antalet år naturligtvis inte kan vara obegränsat.

Förvaltningsrätten anser att vad OECD uttalat om hindsight är oklart, men att det följer av 2010 års riktlinjer att efterföljande år kan vara lämpliga att ta med i en analys, bl.a. för att kunna följa en produkts livscykel, konjunktursvängningar och kortvariga ekonomiska förhållanden (t.ex. ny marknad, ökning av marknadsandelar et cetera).

Förvaltningsrätten finner mot denna bakgrund samt med beaktande av vad Absolut ostridigt anfört om de unika förhållanden som rådde under 2007 inför den kommande försäljningen av bolaget att prissättningen under 2007 ska prövas med hänsyn tagen till prissättningen under de kringliggande åren, dvs. 2006 och 2008.

Förvaltningsrätten delar således bolagets uppfattning i denna del.

Ska utdelning från Future Brands medräknas i ASCI:s resultat?

[...]

Ska ASCI:s vinst korrigeras för felbokförda kostnader, m.m.?

[...]

Betydelsen av vinstindikatorn avkastning på tillgångar

[...]

Vilket prisintervall är godtagbart som marknadspris?

[...]

Skatteverket har inte på något sätt styrkt sitt påstående om att insnävning av jämförelseintervallet med stöd av interkvartilspannet skulle utgöra någon vedertagen praxis, vare sig i Sverige eller internationellt.

Enligt förvaltningsrättens bedömning borde varje jämförelsestudie enligt aktuell metod leda till ett intervall av olika vinstmarginaler, eftersom sannolikheten att olika jämförelseobjekt uppvisar en identisk vinstmarginal kan betraktas som obefintlig. För det fall studien bygger på ett relevant och tillförlitligt underlag och jämförelseobjekten är tillräckligt många, borde det om studien genomförts metodmässigt och seriöst även vid en tillämpning av 2010 års riktlinjer normalt saknas skäl för någon insnävning av intervallet med stöd av interkvartil eller någon annan percentil. En förutsättning för detta bör i så fall vara att förhållandena rörande de undersökta transaktionerna och de som förekommer i jämförelsematerialet har kunnat konstateras vara tillräckligt jämförbara samt att alla relevanta skillnader mellan dessa är identifierade och korrigerade.

Förvaltningsrätten kan vidare konstatera att Skatteverket inte gjort någon egen interprissättningsstudie men att verket uppgett att det inte har några invändningar mot användningen av metoden eller de valda jämförelseobjekt som KPMG funnit.

Enligt vad Absolut ostridigt uppgett har urvalet av jämförelseobjekt skett från en databas (Standard & Poors "Compustat") i USA, vilken innehåller mer detaljerade uppgifter än likande databaser i Europa. Förvaltningsrätten finner att vad bolaget uppgett talar för att underlaget för jämförelsestudien är det bästa möjliga. Förvaltningsrätten har vidare tagit del av interprissättningsdokumentationerna för 2007 och 2008 och gör bedömningen att dessa genomförts metodmässigt och seriöst.

Förvaltningsrätten konstaterar avslutningsvis att Skatteverket inte framfört några specifika invändningar mot medtagandet av något enskilt jämförelseobjekt i internprissättningsstudierna. Däremot anser verket att de högre (enskilda) värdena i 2007 års båda studier sticker ut.

Rätten saknar också skäl att invända mot något enskilt jämförelseobjekt i internprissättningsstudierna men anser inte att de högre värdena i något års studier framstår som onormala. Skälen för sistnämnda är dels den kvalitet som rätten uppfattar att studierna uppvisar samt att det, i enlighet med vad även OECD uppger (2010: p. 3.55 sista meningen), kan vara så att oberoende företag kan uppnå olika resultat även för jämförbara transaktioner under jämförbara förhållanden.

Förvaltningsrätten finner mot denna bakgrund och eftersom detta med hänsyn till omständigheterna inte heller stöds av 2010 års riktlinjer samt då fråga är om eftertaxering och då Skatteverket inte gjort någon egen utredning om internprissättningen, att det med hänsyn till skattefrågans art och den försiktighet som gällande rätt förutsätter saknas skäl att begränsa godtagbar vinstnivå till den inom interkvartilintervallet för jämförelseföretagen.

Förvaltningsrätten delar således bolagets uppfattning i denna del. Slutsats rörande huruvida internprissättningen är marknadsmässig Förvaltningsrätten har under de föregående avsnitten både funnit att jämförelseåren ska utgöras av år 2006–2008 och att nettovinsten, i förhållande till beräkningarna i Skatteverkets omprövningsbeslut, i jämförelseanalysen ska justeras (reduceras) för räkenskapsåren 2006–2007. Vidare

ska nettovinsten även för år 2008 nedjusteras, dock relativt obetydligt. Rätten har även funnit att det saknas skäl att begränsa godtagbar vinstnivå till den inom interkvartilintervallet för jämförelseföretagen.

Förvaltningsrättens ställningstaganden leder sammanfattningsvis till att bolagets vägda genomsnittliga vinstnivå ska beräknas med ledning av resultaten för åren 2006–2008. Vidare ska resultaten för de båda förstnämnda åren i jämförelseanalysen nedjusteras i förhållande till Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut. Rätten finner vidare att ASCI:s resultat för år 2008 ska nedjusteras och på helårsbasis rimligen kan beräknas nära det bolaget uppgett i bilaga 2 till kompletteringen till överklagandet (2014-02-19). Härutöver ska jämförelseföretagens hela intervall utgöra godtagbar marknadsprisnivå.

Förvaltningsrätten finner att det anförda leder till att bolagets vägda genomsnittliga vinstnivå, för åren 2006–2008, är lägre än den som Skatteverket beräknat för år 2006–2007 enligt det obligatoriska omprövningsbeslutet och dessutom ryms inom jämförelseföretagens hela intervall för samma period. Motsvarande gäller för år 2008.

Förvaltningsrätten finner därför att Skatteverket inte med den bevisnivå som erfordras för eftertaxering gjort mycket sannolikt att internprissättningen under räkenskapsår 2007 inte varit marknadsmässig. Vid sådant förhållande saknas grund för eftertaxering och överklagandet ska därför bifallas i sin helhet.

Det innebär att det saknas skäl för rätten att ta ställning till vilken valutakurs som ska användas vid inkomstkorrigeringen.

Skattetillägg

Eftersom förvaltningsrätten bifallit överklagandet i sin helhet finns inte heller grund för skattetillägg.

Ersättning för kostnader

[...]

Absolut har vunnit helt bifall till sitt överklagande och ska därför beviljas ersättning för de kostnader som bolaget skäligen behövt för att kunna ta till vara sin rätt. Målets art och omfattning har motiverat en inte obetydlig insats från ombudet. Såvitt framgår av utredningen har emellertid en inte ringa del av ombudets arbetsinsats föranletts av att Absolut inte upprättat någon egen dokumentation av internprissättningen gentemot ASCI, varför denna del inte berättigar till ersättning. Förvaltningsrätten anser därför att bolaget ska medges ersättning med skäliga 300 000 kr för ombudskostnader.

När det gäller kostnader nedlagda för KPMG:s (Sverige) analysarbete m.m. i syfte att påvisa de förhållanden som är mer rättvisande, jämfört med de KPMG:s (USA) internprissättningsdokumentationer som bolaget lämnat till Skatteverket under revisionen, finner rätten att dessa kostnader inte är ersättningsberättigade enligt 43 kap. 2 § skatteförfarandelagen.

Sammanfattningsvis finner förvaltningsrätten att Absolut ska medges ersättning för sina kostnader i målet med 300 000 kr.

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och upphäver det överklagade beslutet. – Förvaltningsrätten beviljar The Absolut Company AB ersättning för kostnader med 300 000 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2018-01-16, Silfverhjelms, Brege Svensson och Josefsson):

[text här utelämnad]

Vilket års – 2007 eller 2008 – internprissättningsdokumentation ska läggas till grund för bedömningen av armlängdsmässig vinstmarginal för beskattningsåret 2007?

Kammarrätten konstaterar inledningsvis att det är de interna transaktioner mellan Absolut och ASCI som har genomförts under beskattningsåret 2007 som ska testas mot armlängdsprincipen. Det är ostridigt att den transaktionsbaserade prissättningsmetoden TNMM kan användas för att fastställa internpriserna mellan Absolut och ASCI och att en vägd vinstmarginal för en period av tre år ska användas. Som vinstindikator i ASCI:s interprissättningsdokumentation för både 2007 och 2008 har en vägd genomsnittlig treårig vinstmarginal valts. Frågan är vilka tre års vinstmarginaler, 2005–2007 eller 2006–2008, som ska användas för att testa om de aktuella transaktionerna är armlängdsmässiga.

I OECD:s riktlinjer finns rekommendationer kring vilka tidsperioder som kan användas vid en jämförbarhetsanalys (p. 3.68–3.79). OECD anför bl.a. att det ofta är nödvändigt att ta del av data och information från både det granskade året och tidigare år (p. 3.75–3.76) och att information från år efter transaktionsåret kan vara relevant i analysen av internpriserna men man måste vara försiktig och undvika att använda s.k. eftersyn. För att fastställa vilka villkor som faktiskt har avtalats mellan parterna kan emellertid deras efterföljande agerande vara relevant (p. 3.74).

Kammarrätten anser att OECD:s riktlinjer ger stöd för att om flera års data används för att bestämma ett armlängdsmässigt pris – eller i detta fall vinstmarginal – får information från det granskade året – i detta fall 2007 – och åren dessförinnan användas i analysen. Ett sådant synsätt vinner även stöd i befintlig praxis (jfr RÅ 1991 ref. 107). Enligt kammarrätten bör därför detta synsätt vara utgångspunkten för vilket års internprissättningsdokumentation som ska användas i detta mål. En tillämpning av 2008 års internprissättningsdokumentation, dvs. vinstmarginalerna för 2006–2008, skulle innebära att Absolut och ASCI tillåts använda data för året efter transaktionsåret och därigenom göra en s.k. eftersyn av transaktionerna. Något stöd för att göra en sådan eftersyn och använda data för år efter transaktionsåret saknas i rättspraxis. OECD:s riktlinjer anger också uttryckligen att eftersyn ska undvikas. En tillämpning av 2008 års internprissättningsdokumentation skulle vidare medföra att Absolut och ASCI, som ingår i samma koncern, tillåts använda olika jämförelseperioder för att testa en och samma transaktion. En sådan tillämpning kan inte anses vara förenlig med syftet bakom korrigeringsregeln, OECD:s riktlinjer och armlängdsprincipen.

Sammanfattningsvis anser därför kammarrätten att 2007 års internprissättningsdokumentation, dvs. ASCI:s vägda genomsnittliga vinstmarginaler för räkenskapsåren 2005–2007, ska ligga till grund för bedömningen av om den aktuella prissättningen varit armlängdsmässig.

Ska Absolut's vinst korrigeras för felaktigt bokförda marknadsföringskostnader?

[...]

Ska hela eller enbart det interkvartila intervallet läggas till grund för bedömningen av armlängdsmässig vinstmarginal?

Av OECD:s riktlinjer framgår bl.a. att när man ska fastställa en armlängdsmässig ersättning är det i vissa fall möjligt att fastställa ett enskilt pris eller en viss marginal. Men eftersom detta ofta inte är möjligt är det också vanligt att den valda metoden resulterar i ett intervall av priser eller marginaler som alla, relativt sett, är lika tillförlitliga. Trots ansträngningar att försöka utesluta mindre jämförbara objekt kvarstår ofta ett intervall av priser eller marginaler som i och för sig kanske har brister i jämförbarhet men där det inte går att identifiera eller kvantifiera bristerna och det därför inte går att justera för dem. Om intervallet består av en ansevärd mängd data (sizeable number of observations) kan man i sådana fall använda statistiska hjälpmedel för att snäva in intervallet och därmed öka tillförlitligheten i analysen. Exempel på sådana statistiska hjälpmedel är användandet av interkvartiler och andra percentiler (p. 3.55 och 3.57). Även när enstaka observationer inom intervallet uppvisar större avvikelser kan en justering av intervallet vara nödvändig (p. 3.59).

Kammarrätten konstaterar inledningsvis att utgångspunkten enligt OECD:s riktlinjer är att samtliga observationer i ett intervall ska anses armlängdsmässiga när man fastställer ett armlängdsmässigt pris enligt TNMM.

Skatteverket har gjort gällande att intervallet bör inskränkas på grund av att det finns kvarstående jämförbarhetsbrister som inte kunnat identifieras eller kvantifieras. Bolaget har å sin sida inte motsatt sig att det kan finnas kvarvarande jämförbarhetsbrister men har ifrågasatt användandet av det interkvartila intervallet dels eftersom antalet observationer är för litet, dels eftersom det saknas en förklaring till varför värdena i mitten av intervallet representerar de mest jämförbara transaktionerna.

Kammarrätten konstaterar att i ASCI:s internprissättsstudie, som båda parter är överens om kan användas för att testa internpriserna av de aktuella transaktionerna, har man använt sig av interkvartila intervall. Kammarrätten konstaterar vidare att en tillämpning av interkvartila intervall inte strider mot OECD:s riktlinjer (p. 3.57 och 3.59). Några godtagbara skäl att jämföra Absolut's prissättning mot ett annat intervall än det som använts för att testa armlängdsmässigheten av dotterbolaget ASCI:s prissättning i USA har enligt kammarrätten inte kommit fram. Att tillåta att olika bolag inom en och samma koncern använder olika intervall i olika länder för att fastställa ett armlängdsmässigt pris på en och samma transaktion kan inte heller anses vara förenligt med syftet bakom korrigeringsregeln, OECD:s riktlinjer eller armlängdsprincipen.

Vilken valutakurs ska användas?

[...]

Eftertaxering och skattillägg

Absolut har lämnat oriktiga uppgifter till ledning för aktuell taxering genom att i deklARATIONEN inte lämna några upplysningar om prissättningen av de aktuella transaktionerna. Det är först vid en närmare utredning som Skatteverket har kunnat konstatera att prissättningen av dessa transaktioner på ett väsentligt sätt avvikit från armlängdsprincipen. De oriktiga uppgifterna har medfört att taxeringsbeslutet blivit felaktigt. Transaktionerna gäller belopp av betydelse och det har inte framkommit att det

skulle vara uppenbart oskäligt att besluta om eftertaxering. Förutsättningarna för eftertaxering är därmed uppfyllda.

Genom att bolaget lämnat oriktiga uppgifter finns det även skäl att besluta om skattetillägg. Fråga är då om det finns skäl för befrielse. Kammarrätten anser inte att det som bolaget anfört utgör skäl för befrielse. Kammarrätten kan dock konstatera att handläggningen i såväl kammarrätten som i förvaltningsrätten haft långa perioder där några aktiva handläggningsåtgärder inte har vidtagits trots att målet varit klart för avgörande. Sammanlagt uppgår dessa perioder till ca två år. Målets handläggningstid har på grund av detta blivit oskäligt lång varför skattetillägget av denna anledning ska sättas ned. Som huvudregel ska skattetillägget sättas ned till hälften (se prop. 2002/03:106 s. 243 f.). Skäl att frångå denna huvudregel saknas, varför skattetillägget ska sättas ned till hälften.

Ersättningsfrågor

Absolut har beviljats ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 300 000 kr. Kammarrätten har gjort en annan bedömning än förvaltningsrätten och i princip fastställt Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut. Vid denna utgång anser kammarrätten att skälig ersättning för bolagets kostnader i förvaltningsrätten ska sättas ned till 100 000 kr.

När det gäller bolagets ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten gör kammarrätten följande bedömning. Bolaget har delvis haft framgång med sin talan och är därför berättigat till ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att tillvarata dess rätt. Kammarrätten anser att det är skäligt att bolaget beviljas ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr.

– Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut den 28 maj 2014 med de ändringarna att höjningen av inkomst av näringsverksamhet ska omräknas till SEK med den genomsnittliga valutakursen för USD för 2007 samt att skattetillägget sätts ned till hälften. – Kammarrätten beviljar The Absolut Company AB ersättning med 100 000 kr i förvaltningsrätten och 25 000 kr i kammarrätten.