



**KAMMARRÄTTEN
I JÖNKÖPING**
Avdelning 2:1

DOM

2017-07-05

Meddelad i Jönköping

Mål nr 2038—2041-15

KLAGANDE

AAB

[Redacted]
[Redacted]
[Redacted]
[Redacted]

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Jönköpings dom den 28 maj 2015 i mål nr 1726-14, 1728-14, 1730-14 och 1731-14, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning
Eftertaxering 2010-2011
Inkomsttaxering 2012-2013
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för ombudskostnader.

YRKANDEN

AAB yrkar att Skatteverkets omprövningsbeslut den 11 december 2013 i de delar det avser ersättning till distributören i USA (**V Inc**) och logistic services utförda av **V LTD** samt därpå belöpande skattetillägg, upphävs. **AAB** vidhåller sitt yrkande om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten och yrkar ersättning för kostnader i kammarrätten.

Skatteverket motsätter sig bifall till överklagandet och ersättningsyrkandet.

VAD PARTERNA ANFÖR

AAB

Ersättning till distributören i USA

Avtalet mellan **AAB** och **V INC** ska tolkas så att ersättningen endast ska korrigeras om rörelsemarginalen hamnar utanför interkvartilsintervallet. En sådan tolkning av avtalet är förenlig med **AAB**:s systematiska och konsekventa agerande både i förhållande till **V INC** och bolagets andra distributörer. I OECD:s riktlinjer betonas att parternas agerande är av betydelse vid bedömningen av de verkliga avtalsvillkoren som gäller mellan två parter. Det går således inte att förutsätta att den avtalade rörelsemarginalen på tre procent korrekt återspeglar villkoren mellan parterna. De egentliga villkoren måste bedömas utifrån parternas agerande. Med beaktande av att bolaget konsekvent och entydigt justerat prissättningen så att en marginal om tre procent uppnåts och avstått att göra en justering så länge prissättningen fallit inom interkvartilsintervallet ska avtalet tolkas så att överenskommen mellan parterna varit att korrigeringar ska göras endast om rörelsemarginalen hamnar utanför interkvartilintervallet. En sådan tolkning

torde vara väl förenlig med vedertagna civilrättsliga principer beträffande tolkning av avtal. Det är Skatteverket som har bevisbördan avseende frågan om vad som avtalats mellan parterna. Även om avtalet skulle tolkas så att **AAB** och **V INC**, varit bundna till en viss marginal kan en marginal som varit inom det armslängdsmässiga intervallet inte underkännas med hänvisning till armslängdsprincipen. Det är således förenligt med korrigeringsregeln att endast göra korrigeringar i de fall då utfallet blivit sådant att marginalen hamnat utanför det av Skatteverket godtagna armslängdsmässiga intervallet.

En av **AAB**:s tyska distributörer har med Skatteverkets resonemang om felprissättning fått för låg ersättning. Detta förhållande bör utgöra en s.k. kompensationsinvändning. Av rättspraxis på området kan man inte utläsa att kompensatoriska invändningar måste avse transaktioner mellan samma parter. Istället är det fråga om ett inkomstrekvisit som möjliggör kompensationsinvändningar. Om den kompenserande effekten har samband med den prissättningsmetod som lett till den ifrågasatta prisavvikelsen bör det anses finnas ett samband mellan den kompenserande effekten och prisavvikelsen. I förevarande fall har en viss prissättning tillämpats på ett konsekvent sätt. Detta har, om bundenhet till rörelsemarginalen på tre procent godtas, gett upphov till prisavvikelser i olika riktningar. Det finns därför ett sådant samband mellan dessa avvikelser att de kompenserande effekterna är möjliga att beakta. En sådan korrigerig är större i motsatt riktning än den avseende **V INC**. Bolagets resultat har således inte blivit för lågt p.g.a. felprissättning.

Logistic services utförda av **VLTD**

Skatteverket har i sin beräkning av armslängdsmässig ersättning uteslutit **VLTD**:s kostnader för inköp av varor från den kostnadsbas som med ett visst vinstpålägg utgjort ersättningen till **VLTD** med motiveringen att bolaget inte stått för någon lagerrisk. Jämförelsebolagen

har varit tjänsteföretag utan kostnader för inköp av varor. Enligt OECD:s riktlinjer är en jämförelse endast användbar om situationerna är tillräckligt jämförbara med avseende på ekonomiskt sett relevanta egenskaper. Jämförbarhet innebär i detta sammanhang att det inte finns några väsentliga skillnader mellan den beroende transaktionen och de oberoende transaktionerna alternativt att det med rimlig noggrannhet går att göra justeringar för eventuella olikheter. Ett företag med kostnader för inköp av varor torde skilja sig från rena tjänsteföretag med avseende på kapitalbindningskostnader d.v.s. den kostnad som det innebär att behöva använda medel till dessa inköp istället för något som skulle ge avkastning. Skatteverket har inte visat att jämförelsebolagen är jämförbara med **V LTD** **██████████**

Eftertaxering och skattetillägg

AAB **██████████** har inte lämnat oriktiga uppgifter. Förutsättningar för eftertaxering och att påföra skattetillägg saknas därmed. Vid bedömningen om det finns skäl för befrielse från skattetillägg ska en nyanserad bedömning göras.

Skäl för befrielse från påfört skattetillägg avseende ersättningen till **V INC** **██████████**, föreligger då felet kan anses ursäktligt p.g.a. att bolaget misstagit sig beträffande en svår skattefråga. Vidare bör beaktas att bolaget genom att avstå från att justera prissättningen i de fall marginalen hamnat inom interkvartilsintervallet betalat såväl för hög som för låg ersättning. Det sammantagna felet till följd av prissättningsmetodiken har därför varit mindre än det fel som ligger till grund för beräkningen av skattetillägget. Oavsett om bolagets kompensationsinvändning kan beaktas eller inte framstår det även av denna anledning som oproportionerligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp.

Skäl för befrielse föreligger då all behövlig information avseende ersättningen till **VLTD** går att finna i bolagets internprissättningsdokumentation. Att kostnader för inköp av varor ingått i kostnadsbasen för beräkningen av ersättningen till **VLTD** framgår genom att bolaget angett att den vinstindikatorn som använts är ”full cost mark-up”. Begreppet ”full cost mark-up” är ett vedertaget uttryck som inte kan tolkas på annat sätt än att kostnaderna för inköp av varor ingått vid beräkningen av ersättningen. Med beaktande av att Skatteverket inte heller vill att bolag ska bifoga internprissättningsdokumentation till inkomstdeklarationen finns skäl för hel befrielse avseende påfört skattetillägg hänförligt till transaktionerna mellan **AAB** och **VLTD**.

Skatteverket

Ersättning till distributören i USA

Det är ostridigt att innebörden av det skriftliga avtalet mellan **AAB** och **V INC** är att bolaget ska betala en ersättning som medför en rörelsemarginal för distributören på tre procent. De jämförelsestudier bolaget gjort visar att avtalad ersättning är armlängdsmässig. Det skriftliga avtalet har tillämpats när distributörer fått en ersättning som ligger utanför interkvartilspannet. Utgångspunkten för bedömningen bör vara det skriftliga avtalet. Avtalet om vilken rörelsemarginal som ska tillämpas är tydligt utformat och anger inte några särskilda hänsynstaganden bortsett från vad som följer av tillämpad metod. Avtalet ändrades i januari 2008 då ersättningsnivån ändrades från tre procent ”full cost mark-up” till tre procent ”return on sales”. Någon ändring av avtalet i övrigt har inte skett. En oberoende part skulle inte gå med på att betala en högre ersättning än vad som avtalats (jfr Kammarrätten i Stockholms avgörande i mål nr 2400—2404-11).

Rättspraxis ger inget stöd för att beakta andra transaktioner än mellan avtalsparterna. Möjlighet att beakta ersättningen som betalats ut till den tyska distributören genom en s.k. kompensationsinvändning saknas därmed.

Logistic Services utförda av V LTD

Jämförelsebolagen är jämförbara med V LTD när man bortser från det senare företags kostnader för inköp av varor. Bolagets invändning om kapitalbindningskostnader är inte relevant. Utredningen har visat att [REDACTED] har köpt in varor som sedan sålts vidare. Inköp har enbart skett på kundernas beställning. V LTD har således inte haft något eget lager utan inköpta varor har transporterats direkt från de tillverkande företagen till andra företag inom koncernen. Av V LTD:s balansräkningar per den 31 december åren 2009, 2010 och 2011 framgår att företaget haft större kundfordringar än leverantörsskulder till följd av inköp och försäljning av varor vid respektive årsskifte. Detta talar för att vissa kapitalbindningskostnader kan ha förekommit. Det är emellertid inte orimligt att även jämförelsebolagen i viss utsträckning haft kapitalbindningskostnader för kundfordringar. Vidare är V LTD:s kapitalbindningskostnader begränsade till nettot mellan kundfordringar och leverantörsskulder eftersom företaget inte haft eget lager. Om ett bolag har kapitalbindningskostnader innebär detta att bolaget kan ha haft räntekostnader alternativt gått miste om ränteintäkter. Varken ränteintäkter eller räntekostnader påverkar V LTD:s nettomarginal då nettomarginalmetoden (TNMM) med vinstindikatoren ”full cost mark-up” beräknas utifrån intäkter före räntor och skatter.

Eftertaxering och skattetillägg

Enligt gällande bestämmelser ska tillräckligt med uppgifter lämnas i deklARATIONEN för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt taxeringsbeslut. Något stöd för förvaltningsrättens påstående att internprissättningsdokumentationen ska beaktas även om den inte lämnats som bilaga till

deklarationen finns inte när det gäller frågan om förekomst av oriktig uppgift. Bolaget har inte lämnat några som helst upplysningar beträffande nu aktuella ersättningar. Förutsättningar för att eftertaxera AAB och påföra skattetillägg föreligger därmed. Bedömning av om skäl för befrielse från skattetillägg finns ska vara nyanserad. Med detta avses att när det finns utrymme för subjektiva uppfattningar så ska innehållet i en internprissättningsdokumentation beaktas även om den inte bifogats till inkomstdeklarationen. I nu aktuella fall föreligger klara felaktigheter som avser bedömning av avtal när det gäller V INC, och om jämförelsebolagen är jämförliga med V LTD när man bortser från företagets inköp av varor. Även om internprissättningsdokumentationen bifogats till deklarationerna skulle det inte gå att avgöra om bolagets prissättning avvikit från vad som kan anses armslängdsmässig ersättning. Någon grund för befrielse från påförda skattetillägg har därmed inte framkommit.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Allmänt om korrigeringsregeln

Korrigeringsregeln ska tillämpas när en näringsverksamhets resultat har blivit lägre till följd av att två bolag i ekonomisk intressegemenskap har avtalat om villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Det krävs således dels att en prisavvikelse kan konstateras, dels att denna avvikelse har påverkat näringsverksamhetens resultat negativt. Kan ovanstående konstateras ska näringsverksamhetens resultat beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte avtalats om det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att en felprissättning har skett. Det är därmed Skatteverkets som, vid den ordinarie taxeringen, ska göra en sådan felprissättning sannolik. Vid eftertaxering gäller att det klart ska framgå att en sådan felprissättning skett och att bolaget därmed har lämnat en oriktig uppgift. Det skattskyldiga bolaget har därefter bevisbördan för att den till synes oriktiga prissättningen tillkommit av andra skäl än intressegemenskap eller att den kompenseras på något annat sätt.

Ersättning till distributören i USA

De tjänster som är föremål för bedömning avser taxeringsåret 2011 och det är därför fråga om eftertaxering. Fråga i målet är inledningsvis om Skatteverket har uppfyllt sin bevisbörda gällande frågan om en felprissättning har skett.

Det är ostridigt att det skriftliga avtalet mellan parterna fastställt en rörelsemarginal med tre procent och att ersättningen till VINC endast justerats i de fall rörelsemarginalen hamnat utanför interkvartilsintervallet. AAB anser att felprissättning inte skett då rörelsemarginalen ryms inom det interkvartilspann som tagits fram i bolagets jämförelsestudie. Skatteverket har godtagit studien. AAB har gjort gällande att avtalet mellan parterna haft ett annat innehåll än det skriftliga avtalet och som stöd för detta påstående åberopat att parterna konsekvent tillämpat en ordning som avviker från det skriftliga avtalet.

Utgångspunkten vid bedömningen om felprissättning skett vid de tillfällen då en direkt jämförbar oberoende transaktion inte finns är vilka avtalsvillkor oberoende parter hade avtalat om och hur de agerat under samma omständigheter. Det aktuella avtalets ordalydelse är klar, tydligt utformad och saknar utrymme för tolkningar. Avtalet har också följts och ersättningen har justerats till den avtalade nivån i de fall tilläggsfakturerings skett. Ett skriftligt avtal måste tillmätas ett betydande bevisvärde om vad som avtalats

mellan parterna. Enbart den omständigheten att parterna avvikit från villkoren i det skriftliga avtalet, i de fall ersättningens nivå visat sig ligga inom interkvartilspannet, kan inte innebära att avtalet ges en annan innebörd, inte ens om det skett konsekvent. Kammarrätten finner därför att en sådan avvikelse inte hade accepterats av en oberoende part och att det klart framgår att en felprissättning har skett samt att denna har påverkat bolagets resultat negativt. Någon upplysning i deklarationen om att den skriftligen avtalade ersättningsnivån har frångåtts har inte funnits.

AAB har även gjort gällande att bolagets prissättningsmetod tillämpats konsekvent gentemot bolagets samtliga distributörer vilket resulterat i att en för låg ersättning betalats ut till en av bolagets tyska distributörer och att detta bör beaktas vid bedömningen av bolagets ersättning till **V INC**. Korrigeringsregeln är en specialbestämmelse som ska tillämpas om resultatet av en näringsverksamhet blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle avtalats mellan oberoende parter. Utgångspunkten för bedömningen är avtalsförhållandet mellan de avtalande parterna. Enligt kammarrättens uppfattning finns inte stöd för att beakta andra kompenserande transaktioner än de som uppkommit inom ramen för samma avtalsförhållande.

Sammanfattningsvis finner kammarrätten att Skatteverket, med det styrka som krävs för eftertaxering, visat att felprissättning förekommit och att denna påverkat **AAB**:s resultat negativt. Bolaget har inte visat att felprissättningen skulle bero på annat än intressegemenskapen. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Logistic services utförda av **V LTD**

De tjänster som är föremål för bedömning avser taxeringsåren 2010-2012. För taxeringsåren 2010 och 2011 är det fråga om eftertaxering. Fråga i

målet är i denna del inledningsvis om Skatteverket har uppfyllt sin bevisbörda om att en felprissättning har skett.

Villkoren för ersättning till VLTD är reglerade i ett avtal där det utländska bolaget garanteras en ersättning för sina kostnader samt ett vinstpålägg om tre procent (full cost mark-up, FCM 3 %). Ersättningen till VLTD har beräknats på samtliga rörelsekostnader, inklusive inköpskostnader för varor. Skatteverket har anmärkt att bolagets jämförelse har skett med tjänsteföretag utan några större kostnader för inköp och menar att detta medfört att VLTD har fått en för hög ersättning i förhållande till vad som skulle avtalats mellan oberoende parter. Skatteverket har därefter beräknat godtagbar ersättning till VLTD på kostnaderna exklusive kostnader för inköpta varor. Skatteverket har bedömt att jämförelseobjekten i bolagets studie har liknande funktioner och risker som VLTD och menar att den jämförelsestudie som bolaget gjort kan användas vid bedömningen om ersättningen varit armslängdsmässig, under förutsättning att ersättningen beräknas utifrån samma typ av kostnader.

AAB har invänt att Skatteverket inte visat att jämförelseobjekten är jämförbara och att ett företag med kostnader för inköp av varor torde skilja sig från rena tjänsteföretag avseende kapitalbindningskostnader.

Kammarrätten gör följande bedömning.

VLTD har inte byggt upp något eget lager utan varorna har vid beställning levererats direkt till de köpande bolagen. Innan VLTD behandlar en beställning ska den godkännas av AAB. Betalning har skett månadsvis och det har aldrig funnits någon risk att VLTD skulle lida någon förlust vid tillhandahållandet av sina tjänster. Vid dessa förhållanden finner kammarrätten att det inte är orimligt att vid bedömningen av om en felprissättning skett likställa VLTD

med tjänsteföretag utan kostnader för inköp av varor. Av betydelse är även att bolaget både i sin dokumentation och under Skatteverkets revision beskrivit **V LTD** som ett företag som utför logistikjänster och även vid valet av jämförelseobjekt använt sådana bolag. Med hänvisning till att inköpen skett först vid beställning, att **V LTD** erhållit betalning för utförda tjänster månadsvis och att det är **AAB** som burit den risk som är förenad med utförandet av tjänsterna framstår det som mycket osannolikt att inköpen skulle innebära en sådan finansiell funktion eller risk att bolaget bör kompenseras för dem genom ett pålägg för vinstmarginal med så betydande belopp som nu skett. De bolag som **AAB** valt ut som jämförelseobjekt, vilka Skatteverket har godtagit, får därmed anses jämförbara med **V LTD**, med den korrigering som Skatteverket gjort. Någon egen utredning och framtagning av andra jämförelseobjekt från Skatteverkets sida kan under dessa omständigheter inte anses nödvändig. Bolaget har i sin deklaration för respektive år inte lämnat några upplysningar avseende den aktuella prissättningen, jämförelseobjekten eller de bedömningar som gjorts.

Med hänsyn till vad som ovan anförts finner kammarrätten att Skatteverket, med erforderlig styrka även för eftertaxering, visat att felprissättning förekommit och att denna påverkat **AAB**:s resultat negativt. Bolaget har inte visat att felprissättningen skulle bero på annat än intressegemenskapen. Överklagandet ska således avslås i denna del.

Skattetillägg

Kammarrätten har ansett att det finns skäl för eftertaxering och därmed även för skattetillägg. Frågan är då om det finns några skäl för hel eller delvis befrielse från påförda skattetillägg.

När det gäller ersättningen till **V INC**, har bolaget bl.a. anfört att det mot bakgrund av att bolagets prissättningsmetod lett till både för höga

och för låga ersättningar i förhållande till bolagets distributörer, att underlaget för skattetillägg därmed beräknats på ett högre belopp än den faktiska resultatpåverkan och att skattetillägget på denna grund framstår som oproportionerligt. Vidare har bolaget anfört att det avser en svår skattefråga. **AAB** har därutöver bl.a. anfört att tillräcklig information avseende ersättningen till **VLTD** funnits i bolagets dokumentation.

Kammarrätten gör härvid följande bedömning.

Korrigeringsregeln tar sikte på felprissättningar som haft en negativ inverkan på resultatet p.g.a. att villkoren i ett avtalsförhållande avvikit från vad som är marknadsmässigt. Det saknas stöd för att, vid bedömningen om det vore oskäligt att ta ut skattetillägg, ta hänsyn till prissättning som skett inom andra avtalsförhållanden. Inte heller avser frågan om ersättningen, som avviker från vad som skriftligen avtalats mellan parterna, en svår skatterättslig fråga.

I dokumentationen beskrivs de tjänster **VLTD** tillhandahåller genomgående som upphandlings- och logistiktjänster. Det går inte av dokumentationen att utläsa att kostnadsunderlaget avseende ersättningen till **VLTD** i så stor utsträckning gäller inköp av varor eller att det därmed skiljer sig från jämförelseobjekten på en avgörande punkt. Något skäl för befrielse med hänvisning till bolagets dokumentation finns således inte. Några andra skäl för befrielse från påförda skattetillägg har inte framkommit. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Ersättning för kostnader

AAB har inte vunnit bifall till sina yrkanden och någon annan grund för att bevilja ersättning finns inte. Såväl överklagandet som yrkandet om ersättning i kammarrätten ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Kammarrättsråden C [REDACTED]s (ordförande), [REDACTED] och
[REDACTED] (referent) har deltagit i avgörandet.

Föredragande jurist: föredragande juristen [REDACTED].