



KLAGANDE

Ombud:

MOTPART
Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrättens i Stockholm dom den 30 juni 2011
i mål nr 33318-10 och 33320-10, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2008 (I och II) och 2009
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Med ändring av förvaltningsrättens dom undanröjer kammarrätten Skatteverkets omprövningsbeslut för taxeringarna I och II 2008 samt taxeringen 2009.
2. Kammarrätten tillerkänner [REDACTED] ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med sammanlagt 600 000 kr utöver den ersättning som tidigare beviljats i förvaltningsrätten.
3. Kammarrätten avslår [REDACTED]s yrkande om muntlig förhandling.

YRKANDEN M.M.

[REDACTED] eller bolaget) fullföljer sin talan. Vidare yrkar [REDACTED] ersättning för kostnader i kammarrätten med 382 500 kr [REDACTED] yrkar även att kammarrätten håller muntlig förhandling i målen. Till stöd för sin talan vidhåller [REDACTED] vad som tidigare anförts. Härutöver anför [REDACTED] i kammarrätten bl.a. följande.

Förvaltningsrätten har felaktigt baserat sitt avgörande på RÅ 2010 ref. 67, det s.k. Diligentiamålet. Prövningen i Diligentiamålet grundades på allmänna inkomstskatterättsliga regler och inte på korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. En tolkning av korrigeringsregeln med stöd av Diligentiamålet medför att Sverige utvecklat en egen metodik vid sidan av OECD:s riktlinjer. Denna metodik, där aktieägandet i sig anses ge en form av indirekt säkerhet, saknar stöd i 14 kap. 19 § IL och OECD:s riktlinjer. Det är viktigt att en prövning av frågan i målen sker med beaktande av gällande rätt samt de internationella överenskommelser Sverige har åtagit sig att följa. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL baseras på den s.k. armlängdsprincipen. Denna princip kommer till uttryck i artikel 9 i OECD:s modellavtal. Korrigeringsregeln är således en internationell skatteregel som härleds från internationellt samarbete på skatteområdet. Korrigeringsregeln utgör enligt RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37 lex specialis och har därmed företräde framför generella regler. Av RÅ 1991 ref. 107 framgår att OECD:s riktlinjer på internprissättningsområdet har direkt betydelse för hur korrigeringsregeln ska tolkas. Av riktlinjerna framgår att varje företag inom en koncern ska behandlas som om det vore ett fristående företag. Transaktioner mellan koncernföretag ska sedan jämföras med vad som skulle gällt vid jämförbara oberoende transaktioner. Denna jämförbarhetsanalys är själva kärnan i armlängdsprincipen. Vad gäller räntor på lån ska räntan normalt motsvara den ränta oberoende företag under jämförbara förhållanden vid tidpunkten för skuldförhållandets uppkomst faktiskt debiterat eller skulle ha debiterat

ett annat företag. I förevarande fall är denna jämförelse egentligen mycket enkel. Det finns ett externt lån från en oberoende part med exakt samma villkor som aktieägarlånet från [REDACTED] nämligen lånet från [REDACTED]. Såväl lånevillkoren som räntan är desamma när det gäller lånen från [REDACTED] och [REDACTED]. Lånet från [REDACTED] är därmed en lämplig jämförelsetransaktion. En annan lämplig jämförelsetransaktion är som tidigare anförts det externa mezzaninelånet där räntan uppgår till 12,5 procent. Lånet från [REDACTED] är dock efterställt detta lån varför risken, och därmed också räntan, bör var högre för aktieägarlånet.

Förvaltningsrätten har i sin dom, vad avser frågan om jämförbarhet, inte beaktat de externa långivarnas omfattande insyn och kontroll vid sin bedömning. [REDACTED] vidhåller att de externa långivarna har ett betydande mått av insyn och kontroll. De erhåller månatligt och kvartalsvis detaljerade rapporter innefattande ekonomiska rapporter. Därtill erhåller de framåtblickande information i form av budget och prognoser. De externa långivarna har vidare rätt att träffa bolagets ledning vid personliga möten där verksamheten samt bolagets finansiella ställning presenteras. Kreditavtalen stadgar uttryckligen att långivarna ska erhålla kopior av all information som bolaget tillsänder sina aktieägare. Långivarna har vidare enligt kreditavtalen rätt att under vissa omständigheter föranstalta om att bolagets revisorer ska utföra särskild granskning av bolagets räkenskaper. De externa långivarnas insyn i [REDACTED] gruppens verksamhet och finansiella ställning är således i allt väsentligt densamma som aktieägarnas. De externa kreditavtalen uppställer vidare en mängd restriktioner avseende [REDACTED] verksamhet. De externa långivarna har således genom kreditavtalen en betydande kontroll över hur bolagets verksamhet bedrivs. Det bör i detta sammanhang vidare noteras att aktieägarlånet ingicks vid förvärvet av [REDACTED] koncernen och att [REDACTED] vid denna tidpunkt hade samma information avseende bolaget som de externa långivarna.

Förvaltningsrätten har inte heller beaktat det faktum att räntan på ett lån med bättre företrädesrätt, i förevarande fall mezzaninelånet, utgör golvet för en marknadsmässig ränta på ett lån med sämre rätt. Insyn och kontroll kan möjligen påverka marginalen men inte leda till att en marknadsmässig ränta kan understiga räntenivån för ett lån med bättre rätt. Detta framgår tydligt av de två mycket omfattande sakkunnigutlåtanden bolaget kommit in med till förvaltningsrätten. [REDACTED] finner det mycket uppseendeväckande att förvaltningsrätten i sin dom inte på något vis berört utlåtandena. Vad Skatteverket anför om att utlåtandena inte på ett tillräckligt sätt beaktat betydelsen av den insyn och kontroll som är en följd av ägandet är felaktigt.

Förvaltningsrätten anger vidare felaktigt att Skatteverket med erforderlig grad av sannolikhet visat att en marknadsmässig ränta på aktieägarlånet från [REDACTED] inte överstiger 8 procent. Enligt bolagets uppfattning har Skatteverket inte presenterat någon form av bevisning överhuvudtaget i detta avseende. Skatteverket har inte inkommit med någon analys eller förklaring till varför 8 procent är en marknadsmässig ränta på aktieägarlånet. Som grund för räntan om 8 procent hänvisar Skatteverket till ett lån som dotterbolaget [REDACTED] samma dag lämnat till sitt dotterbolag [REDACTED] till en ränta på 7,73 procent, vilken har beräknats som ett genomsnitt av externa räntesatser proportionerade mot lånebeloppen. [REDACTED] ifrågasätter jämförbarheten med detta lån, dels eftersom lånet är koncerninternt och således inte mellan oberoende parter, dels eftersom ingen hänsyn tagits till subordinering etc. Detta lån kan därmed inte användas som en jämförelsetransaktion enligt principerna i OECD:s riktlinjer. Bolaget har å sin sida, som ovan anförts, anvisat en lämplig jämförelsetransaktion i form av lånet från [REDACTED]. Detta lån uppfyller alla de villkor OECD:s riktlinjer uppställer på en jämförbar transaktion.

Mot bakgrund av ovanstående kan inte dras någon annan slutsats än att förvaltningsrätten inte förmått att fullt ut beakta de faktiska omständigheterna i målen och att domstolen därför kommit till ett felaktigt slut. Vad

avser frågan om skattetillägg vidhåller bolaget i huvudsak vad man tidigare anfört.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. Skatteverket bestrider vidare [REDACTED] yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten. För det fall [REDACTED] vinner bifall till sina yrkanden i målet bör dock ersättning medges. Vid fullt bifall bör ersättning medges med maximalt skäliga 350 000 kr i förvaltningsrätten och skäliga 150 000 kr i kammarrätten. Till stöd för sin inställning i målen anför Skatteverket i huvudsak följande.

Skatteverket vill inledningsvis än en gång betona att den ränta om 7,73 procent som Skatteverket har jämfört med utgör ett genomsnitt av räntorna på externa lån. Skatteverket anser att man i det nu aktuella ärendet gjort mycket sannolikt att det förelegat en felpriissättning vad avser lånet från [REDACTED] och att det inte framkommit att den berott på något annat än intressegemenskapen mellan bolaget och [REDACTED]. Vad avser tillämpningen av OECD:s riktlinjer och armlängdsprincipen på räntekostnader har Skatteverket ingen annan principiell uppfattning än den [REDACTED] ger uttryck för i överklagandet. Räntan på lån ska normalt motsvara den ränta oberoende företag under jämförbara förhållanden faktiskt debiterat eller kunnat debitera. Skatteverket anser dock inte att lånen från [REDACTED] och [REDACTED] lämnats under jämförbara förhållanden. Skillnaderna i insyn och kontroll, på grund av skillnaderna i ägarandelarnas storlek, medför en skillnad i fråga om kreditrisk. Av samma skäl är inte heller mezzaninelånet jämförbart med ägarlånet från [REDACTED]. Även om externa långivare försöker att tillförsäkra sig insyn och kontroll genom föreskrifter i låneavtal, är ett moderbolags insyn och kontroll avseende ett dotterbolag oftast mer långtgående. Kravet på jämförbara förhållanden är en av hörnstenarna i OECD:s riktlinjer om internprissättning.

Vad avser de externa långivarnas insyn och kontroll i förevarande fall konstaterar Skatteverket att sådan insyn och kontroll föreligger. Enligt

Skatteverkets bedömning är ändå ägarnas insyn och kontroll över bolaget större. En ägare kan t.ex. tillsätta ledande befattningshavare, ha löpande daglig kontroll över dotterbolagets ekonomiska situation samt vidta ett antal övriga åtgärder. Denna möjlighet till löpande styrning och påverkan ger möjlighet att minska risken för kreditförluster under kredittiden.

Skatteverket delar inte bolagets uppfattning att avgörandet RÅ 2010 ref. 67, Diligentiamålet, inte kan ge någon vägledning i förevarande fall eller i andra internationella förhållanden. Skatteverket delar inte heller bolagets uppfattning om att OECD:s riktlinjer för internprissättning innebär att det inte går att beakta den insyn och kontroll som följer av ett moderbolags ägande av ett dotterbolag. Om man bortser från dessa faktorer vid en jämförbarhetsanalys riskerar följden att blir att man jämför transaktioner som helt enkelt inte är jämförbara vad avser de grundläggande förutsättningarna.

Vad avser de sakkunnigutlåtanden bolaget inkommit med i förvaltningsrätten vidhåller Skatteverket att utlåtandena inte alls på ett tillräckligt sätt beaktat betydelsen av den insyn och kontroll som är en följd av ägandet.

Beträffande skattetilläggen vidhåller Skatteverket i huvudsak vad som tidigare anförts.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Inkomsttaxering 2008 och 2009 samt skattetillägg

Huvudfrågan i målen är huruvida det finns förutsättningar att med stöd av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL justera [REDACTED] skattepliktiga resultat vid 2008 och 2009 års taxeringar.

Vid tillämpning av korrigeringsregeln är det Skatteverket som har bevisbördan för att en felprissättning ägt rum (se t.ex. prop. 2005/06:169 s. 102). I de fall Skatteverket kan visa detta, är det dock den skattskyldige som har bevisbördan för att denna i sig oriktiga prissättning beror på något annat än ekonomisk intressegemenskap (se t.ex. prop. 1982/83:73 s. 11 f.).

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (se RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37). Lagtexten i 14:19 IL ger inte någon närmare ledning för tillämpningen av korrigeringsregeln. Av såväl praxis som förarbeten framgår dock att ledning kan hämtas i OECD:s s.k. riktlinjer för internprissättning (se RÅ 1991 ref. 107 samt prop. 2005/06:169 s. 87–90). Där anges bl.a. att OECD:s riktlinjer får anses ge uttryck för internationellt vedertagna principer på internprissättningsområdet och att dessa kan tjäna till ledning vid tillämpning av korrigeringsregeln.

I den senaste versionen av riktlinjerna, från juli 2010, framgår bl.a. följande vad avser fastställande av armlängdspriser.

Syftet med OECD:s riktlinjer är att ge uttryck för gemensamma principer som staterna kan vara överens om och som därmed kan användas vid fastställandet av armlängdspriser i internationella förhållanden. Genom sådan internationell konsensus kan staterna skydda sin respektive skattebas samtidigt som risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning minimeras.

Ett korrekt s.k. armlängdspris uppnås enligt riktlinjerna genom att fastställa de avtalsrättsliga villkor som två oberoende företag skulle komma överens om vid en jämförbar transaktion under jämförbara omständigheter (punkt 1.3). Vid fastställande av armlängdspriser ses varje enskilt bolag i en multinationell koncern som en enhet för sig vid bedömningen av deras avtal

med varandra, den s.k. separate entity approach. Dessa avtal jämförs sedan med vad som hade avtalats mellan två oberoende företag vid en jämförbar transaktion under jämförbara omständigheter. Denna jämförbarhetsanalys är central vid fastställande av armlängdspriser (punkt 1.6). Vad avser frågan huruvida en transaktion mellan två oberoende företag är jämförbar med den koncerninterna transaktion som ska bedömas, anges i riktlinjerna att de ekonomiskt relevanta faktorerna i de båda transaktionerna måste vara tillräckligt jämförbara. Med detta avses att ingen av de skillnader som finns mellan transaktionerna har kunnat påverka det som ska jämföras, alternativt att det med tillräcklig säkerhet går att kompensera för dessa skillnader vid jämförbarhetsbedömningen (punkt 1.33).

Vid fastställandet av armlängdspris är det dock enligt riktlinjerna irrelevant att jämföra den koncerninterna transaktionen som ska bedömas med andra koncerninterna transaktioner. Denna typ av jämförelser ska därför inte användas av skattemyndigheter som stöd för en korrigerings (punkt 3.25).

Fastställande av armlängdspriser kräver klara nationella procedurregler (punkt 4.4). I de jurisdiktioner där bevisbördan för felprissättning åvilar skattemyndigheten, kan det förhålla sig så att den skattskyldige inte har några krav på sig att visa att prissättningen är armlängdsmässig, så länge skattemyndigheten inte fullgjort sin bevisbörda (punkt 4.12). Mot bakgrund av de svårigheter som föreligger med att fastställa armlängdspriser är det dock OECD:s uppfattning att vare sig skattemyndigheter eller skattskyldiga ska utnyttja bevisregler på ett otillbörligt sätt (punkt 4.16).

Kammarrätten gör följande bedömning.

Skatteverket har bevisbördan för att det är fråga om en felprissättning. Skatteverket ska göra sannolikt att räntan om 15 procent på aktieägarlånet från [REDACTED] till [REDACTED] inte varit marknadsmässig.

Förvaltningsrätten har i sin dom funnit att Skatteverket fullgjort sin bevisbörda genom att, såsom förvaltningsrätten anger, som jämförelseränta utgå från ett genomsnitt av externa räntesatser proportionerade mot lånebeloppen i det bankpaket som ingicks samma dag som aktieägarlånet från [REDACTED]

Av Skatteverkets omprövningsbeslut framgår dock att Skatteverket som jämförelseränta primärt utgått från räntan på ett koncerninternt lån som dotterbolaget [REDACTED] lämnat till [REDACTED] och där räntesatsen varit 7,73 procent. I omprövningsbeslutet anges visserligen att räntesatsen på detta lån beräknats som ett genomsnitt av externa räntesatser proportionerade mot lånebeloppen i det externa lånepaketet, men detta förändrar enligt kammarrättens mening inte det faktum att Skatteverket som utgångspunkt för jämförelsen använt sig av en annan koncernintern transaktion. Av de uttalanden från OECD:s riktlinjer som redovisats ovan, framgår att det vid fastställandet av armlängdspris är irrelevant att jämföra den aktuella koncerninterna transaktionen med andra koncerninterna transaktioner. Ett korrekt s.k. armlängdspris uppnås i stället enligt riktlinjerna genom att fastställa de avtalsrättsliga villkor som två oberoende företag skulle komma överens om vid en jämförbar transaktion under jämförbara omständigheter.

Utöver hänvisningen till det koncerninterna lånet, som av Skatteverket åberopats som jämförelsetransaktion, har Skatteverket baserat en stor del av sin argumentation på HFD:s avgörande i det s.k. Diligentiamålet, RÅ 2010 ref. 67. Skatteverket har gjort gällande att den insyn och kontroll som tillkommer ett moderbolag som långivare medför att kreditrisken på lån till dotterbolag blir lägre, vilket därmed påverkar vad som kan anses vara marknadsmässig ränta. Skatteverkets argument i denna del består dock i huvudsak av argument kring varför ett moderbolags insyn och kontroll generellt påverkar kreditrisken på lån till dotterbolag. Skatteverket har inte presenterat någon konkret utredning avseende hur man kommit fram till att

[REDACTED] faktiska insyn och kontroll i förevarande fall medför att en armlängdsmässig ränta på aktieägarlånnet ska anses vara 8 procent i stället för 15 procent.

Mot bakgrund av ovanstående finner kammarrätten att Skatteverket inte gjort sannolikt att räntan på aktieägarlånnet från [REDACTED] inte varit marknadsmässig. Skatteverket har därmed inte fullgjort sin bevisbörda, varför det inte föreligger grund att med stöd av korrigeringsregeln justera [REDACTED] skattepliktiga resultat [REDACTED] överklagande i denna del ska därför bifallas och Skatteverkets omprövningsbeslut undanröjas.

Vid denna utgång saknas anledning att hålla muntlig förhandling i målen.

Ersättning för kostnader

[REDACTED] har vunnit fullt bifall till sina yrkanden i målen. Bolaget är därmed berättigat till ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att ta till vara dess rätt i målen. [REDACTED] har i förvaltningsrätten yrkat ersättning med 1 025 625 kr. I kammarrätten yrkar [REDACTED] ersättning med 382 500 kr. Kammarrätten anser att [REDACTED] ska beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med sammanlagt skäligen 600 000 kr utöver den ersättning som tidigare beviljats i förvaltningsrätten.

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

[REDACTED]
kammarrättsråd
ordförande

[REDACTED]
kammarrättsråd
referent

[REDACTED]
tf assessor

[REDACTED]
föredragande