



KLAGANDE OCH MOTPART

AAB

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Uppsalas dom den 9 april 2020
i mål nr 243-17, 245-17, 246-17 och 452-17, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering för taxeringsår 2013 och inkomstbeskattning för
beskattningsår 2013 och 2014 samt skattetillägg m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller AAB överklagande delvis och bestämmer att bolagets inkomst för beskattningsåret 2014 ska höjas med 79 285 197 kr samt att skattetillägget avseende taxeringsåret 2013 ska sättas ned till tre fjärdedelar.
2. Kammarrätten avslår AAB:s överklagande i övrigt.
3. Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande.
4. Kammarrätten beviljar AAB ersättning för kostnader i kammarrätten med 75 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Bolaget yrkar att det ska beskattas i enlighet med inlämnade inkomstdeklarationer och att skattetillägget ska undanröjas alternativt att befrielse ska medges. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader med ytterligare 94 000 kr hos Skatteverket och 1 364 667 kr i förvaltningsrätten samt ansöker om ersättning för kostnader i kammarrätten med 1 165 347 kr.

Skatteverket yrkar att bolaget ska beskattas i enlighet med verkets omprövningsbeslut den 17 juni 2016. Skatteverket yrkar vidare att bolagets ersättning för ombudskostnader hos Skatteverket ska bestämmas till 30 000 kr och att förvaltningsrättens beslut att bevilja bolaget ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten ska undanröjas.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Taxeringsåret 2013 – försäljning till det schweiziska bolaget

Det som parterna för fram

Bolaget för fram detsamma som i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. följande. Förvaltningsrätten har analyserat fel tidsintervall. I den Purchase Price Allocation som låg till grund för **GAB**:s förvärv av bolaget i slutet av 2011 användes prognostiserade uppgifter om omsättning för produkter från och med den 1 mars 2011 och efterföljande år. När **GAB** AB och bolaget var två oberoende parter godtogs alltså en värdering som hade förberetts cirka nio månader tidigare. När bolaget ungefär elva månader senare överlät varumärkena till **CH** fastställdes priset utifrån detta framförhandlade pris. Det är alltså hur bolagen agerade under tidsspännat mellan förvärvstidpunkten i slutet av 2011 och överlåtelsen av varumärken i november 2012 som bör bedömas och jämföras med hur två oberoende parter hade agerat. Det är inte

ovanligt att det sker fördröjningar vid transaktioner som dessa och att något äldre uppgifter då används även mellan oberoende parter.

Skatteverket har vidare inte beräknat **CH** skattemässiga avskrivningsfördel korrekt eftersom verket utgått från en felaktig skattesats. Enligt då aktuell schweizisk skattelagstiftning var den effektiva skattesatsen för **CH** enbart 9,8 procent. Även med hänsyn till den motsatta effekt som en lägre skattesats har på de löpande kassaflödena kan det därför konstateras att en oberoende köpare i **CH**'s position hade varit beredd att betala maximalt 888 600 000 kr för varumärkena.

Goodwill kan, men behöver inte, höra ihop med ett företags immateriella rättigheter. I första hand är goodwill hänförligt till de värden som genereras av en verksamhet i sin helhet och inte till enskilda tillgångar. Endast när ett företags inkomster enbart genereras av ägande och licensiering av immateriella tillgångar kan det med säkerhet sägas att det finns goodwill knuten till dessa. I annat fall måste en analys göras av dels vilka funktioner och tillgångar som genererar intäkter, dels om någon del av värdet som är att betrakta som goodwill kan hänföras till de immateriella tillgångarna. Trots att bolagets verksamhet inte enbart har bestått av att äga de aktuella varumärkena har Skatteverket inte gjort någon sådan analys. Den goodwillpost som Skatteverket har hänvisat till var dessutom hänförlig till hela **AAB**-koncernen inklusive dotterbolag och inte enbart till bolaget. Vidare fortsatte bolaget även efter överlåtelsen att äga ett antal immateriella tillgångar, bl.a. ett patent som var bolagets mest värdefulla tillgång. Det är därför osäkert om goodwillposten skulle ha haft någon betydande effekt på varumärkenas slutliga värde vid en överlåtelse mellan två oberoende parter.

Skatteverket för fram bl.a. följande. Det är inte en omfattande företagsöverlåtelse som ska bedömas utan en koncernintern överlåtelse av varumärken, vilket är en mindre och mer avgränsad transaktion. Det kan inte vara rätt att i november 2012 basera ett armlängdsmässigt pris på

uppgifter från mars 2011, när mer aktuella försäljningssiffror måste ha funnits tillgängliga för båda parterna.

Uppgifterna om den effektiva skattesatsen för CH i Schweiz, och hur det påverkar avskrivningsfördelen, är information som bolaget inte har presenterat tidigare. Ett armlängdsmässigt pris kan likväl inte understiga 922 900 000 kr.

För det första hade det krävts ett pris på 1 035 100 kr för att en överlåtelse skulle ge bolaget samma kassatillskott som alternativet att behålla varumärkena. Det skulle alltså med fog kunna hävdas att ett armlängdsmässigt pris egentligen inte understiger den summan. Den försiktiga korrigering som Skatteverket ändå har gjort utifrån köparens perspektiv, med hänsyn till dennes avskrivningsfördel, kan i vart fall inte anses ha varit för stor.

För det andra har Skatteverket i den ursprungliga bedömningen inte tagit hänsyn till det mervärde i form av goodwill som måste ha varit hänförligt till de aktuella varumärkena. Något som oberoende parter säkerligen hade beaktat. Vid CH förvärv av bolaget uppgick goodwillvärdet till 2 581 000 000 kr. Det är ytterligare en omständighet som talar för att det armlängdsmässiga priset i vart fall inte har beräknats till ett för högt belopp.

För det tredje medför den lägre skattesatsen inte enbart att CH:s avskrivningsfördel blir mindre, utan också att royaltyinkomsterna belastas med en lägre skatt. Det innebär alltså att CH får behålla en betydligt större del av de löpande kassaflödena, vilket inte heller har beaktats vid den ursprungliga beräkningen.

Kammarrättens bedömning

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det får anses i det närmaste uteslutet att två av varandra oberoende näringsidkare inte skulle ha använt de senaste försäljningssiffrorna vid värderingen av tillgångarna i samband med en överlåtelse av aktuell karaktär. En värdering utifrån dessa mer aktuella siffror visar att varumärket R [REDACTED] hade ett betydligt högre värde än vad parterna utgick från. Överlåtelsen av varumärkena kan därför inte anses ha skett till ett armlängdsmässigt pris. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) är alltså tillämplig.

Frågan är därefter hur stor korrigering som ska ske, dvs. vad som är ett armlängdsmässigt pris. Bolaget har gjort gällande att Skatteverkets beräkning av lägsta tänkbara armlängdmässiga pris är felaktig eftersom Skatteverket inte har utgått från en korrekt skattesats vid beräkningen av köparens skattemässiga fördel av affären.

Enligt kammarrätten har Skatteverket gjort en förhållandevis försiktig bedömning av vad som är ett armlängdsmässigt pris. Även med beaktande av den nya skattesatsen talar det som kommit fram om vilket lägsta pris ett oberoende företag hade varit berett att acceptera starkt för att det i vart fall inte hade kunnat understiga det priset. Vid den bedömningen har kammarrätten särskilt beaktat att det inte finns någonting i utredningen som tyder på att bolaget skulle ha befunnit sig i en svår finansiell situation eller varit i stort behov av att sälja varumärkena av någon annan anledning. Något skäl att bestämma det armlängdsmässiga priset till något annat än det som Skatteverket gjort finns alltså inte.

När det gäller frågan om det funnits grund för eftertaxering anser kammarrätten, i likhet med förvaltningsrätten, att det felaktiga beslutet har berott på att bolaget har lämnat oriktiga uppgifter genom att använda sig av

gamla och inaktuella sakuppgifter vid sin värdering av tillgångarna. Av bolagets deklARATION framgår inte att det fanns senare, mer aktuella, försäljningssiffror som inte hade beaktats. Uppgifterna i bolagets deklARATION är inte heller sådana att Skatteverkets utredningsskyldighet kan anses ha väckts. Förutsättningarna för eftertaxering är alltså uppfyllda. Bolagets överklagande ska därför avslås i denna del.

Taxeringsåret 2013 – skattetillägg

Det som parterna för fram

Bolaget för fram detsamma som i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. att det i vart fall finns skäl till befrielse eftersom handläggningstiden hos såväl Skatteverket som i domstolarna har varit oskäligt lång.

Skatteverket för fram detsamma som i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. att det är tveksamt om det finns skäl för befrielse på grund av handläggningstiden. Den har i vart fall inte varit orimligt lång hos Skatteverket.

Kammarrättens bedömning

Kammarrätten har ovan kommit fram till att bolaget har lämnat oriktiga uppgifter. Det innebär att det finns grund för att ta ut skattetillägg.

Frågan är då om det finns skäl för att helt eller delvis befria bolaget från skattetillägg.

Befrielse kan bl.a. medges om det har gått oskäligt lång tid sedan Skatteverket funnit anledning att anta att skattetillägg ska tas ut. Av utredningen framgår att Skatteverket den 23 december 2015 meddelade bolaget att verket övervägde att ta ut skattetillägg. Vidare framgår att

Skatteverket fattade ett efterföljande omprövningsbeslut den 17 juni 2016 och därefter ett obligatoriskt omprövningsbeslut den 13 januari 2017.

Ärendena lämnades sedan över till förvaltningsrätten som den 9 april 2020 meddelade dom. Efter att domen hade överklagats överlämnades målen till kammarrätten den 5 juni 2020.

Kammarrätten konstaterar att det har gått mer än sex år från Skatteverkets övervägande om att ta ut skattetillägg till att målen nu avgörs. Även om målen har varit relativt komplicerade och skriftväxlingen omfattande är detta en förhållandevis lång tid. Målen har dessutom varit vilande utan aktiva handläggningsåtgärder i förvaltningsrätten i åtminstone ett och ett halvt år och i kammarrätten i ungefär ett år. Av framför allt sistnämnda anledningar anser kammarrätten att det finns skäl att sätta ned skattetillägget till tre fjärdedelar på grund av oskäligt lång handläggningstid. Någon anledning att medge bolaget ytterligare befrielse på annan grund har inte kommit fram. Bolagets överklagande i denna del ska därför bifallas delvis.

Beskattningsåret 2013 – försäljning till det kinesiska bolaget

Det som parterna för fram

Skatteverket för fram detsamma som i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. följande. En följd av tillämpningen av nettomarginalmetoden är att en armlängdsmässig prissättning inte kan mätas eller korrigeras förrän resultatet uppstår hos det köpande företaget. Detta trots att den koncerninterna transaktionen kan ha skett över ett år tidigare. Metoden skulle vara verkningslös och konsekvenserna bli orimliga om det inte vore möjligt att korrigera den felaktiga prissättningen ett senare år. Principen om beskattningsårets slutenhet kan inte drivas så långt som förvaltningsrätten har gjort. Den praxis som förvaltningsrätten har hänvisat till ger inte heller stöd för att principen skulle förhindra en korrigering vid tillämpning av nettomarginalmetoden.

Bolaget för fram detsamma som i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. följande. Det går visst att använda nettomarginalmetoden utan att korrigera priserna först efter årets slut eftersom det går att följa den finansiella utvecklingen i bolaget under året och därmed justera priserna löpande. Högsta förvaltningsdomstolens praxis visar tydligt att beskattningsårets slutenhet alltid måste vara utgångspunkten och att avsteg endast kan göras i vissa särskilda situationer som inte är aktuella i detta fall. Skatteverket har vidare inte tydliggjort vilken felprissättning som ska anses ha lett till [REDACTED] [REDACTED] (Shanghai) Ltd:s, tradingbolaget, för höga resultat 2013. Skatteverkets argumentation talar möjligen för att felprissättningen ska ha skett under 2012. Detta har Skatteverket under revisionen haft möjlighet att korrigera, men valt att inte göra.

Kammarrättens bedömning

Av praxis framgår att det vid beräkningen av ett armlängdsmässigt pris på sålda tillgångar i vissa fall går att beakta försäljningar som har gjorts under andra år. Att det också skulle gå att bestämma ett armlängdsmässigt pris på försäljningar som över huvud taget inte har gjorts och sedan lägga detta pris till grund för en beskattning framgår inte.

I målen är klart att det inte gjordes några försäljningar eller andra transaktioner som skulle kunna karakteriseras som försäljningar mellan bolaget och tradingbolaget under beskattningsåret 2013. De försäljningar som nu är aktuella och som eventuellt kan ha gjorts till för lågt pris gjordes i stället under beskattningsåret 2012. En korrigering av bolagets resultat på grund av de försäljningarna skulle därför ha gjorts det året. Skatteverkets överklagande i denna del ska alltså avslås.

Beskattningsåret 2014 – försäljning till det kinesiska bolaget

Det som parterna för fram

Bolaget för fram detsamma som i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. följande. Skatteverket fattade aldrig något revisionsbeslut med syfte att kontrollera om uppgiftsskyldigheten hade fullgjorts för beskattningsåret 2014. Skatteverket har därför inte haft rätt att granska underlaget för detta år i annat syfte än att ge synpunkter på innehållet i den deklARATION som bolaget skulle ge in. Myndighetens agerande står i strid med legalitetsprincipen och är mycket allvarligt. Sammantaget måste Skatteverkets omprövningsbeslut anses innehålla sådana allvarliga formella felaktigheter att det på den grunden ska upphävas.

Om beslutet inte upphävs på formella grunder bör någon korrigerande inte göras, eftersom det inte har skett någon felprissättning. I vart fall bör korrigeringen göras annorlunda. Skatteverkets beslut har baserats på en studie som inte innehåller några asiatiska bolag och som bygger på finansiella data från 2009–2011, alltså inte den aktuella tidsperioden. Den uppdaterade jämförelsestudie som bolaget har gett in inkluderar samma bolag som Skatteverket har godtagit som jämförbara, men omfattar finansiella data från en senare period och borde därför anses mer tillförlitlig. Bolaget har dessutom låtit PwC Kina upprätta en jämförbarhetsstudie som avser den relevanta tidsperioden och som enbart omfattar bolag i Kina och Taiwan. Enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning är valet av geografisk plats en viktig ekonomisk förutsättning att ta hänsyn till vid en jämförbarhetsstudie. Studien är därför mer träffsäker än den som Skatteverket har använt sig av.

Vidare ska hela intervallet i den jämförbarhetsstudie som läggs till grund för bedömningen anses armlängdsmässigt. För att kunna snäva in intervallet till interkvartilvärdena krävs enligt OECD:s riktlinjer att insnävningen ökar

kvaliteten och förbättrar tillförlitligheten i resultatet, exempelvis för att det finns kvarstående jämförbarhetsbrister och en betydande mängd värden. Skatteverket har inte angett några godtagbara skäl till varför kvaliteten och tillförlitligheten av resultaten skulle öka vid en insnävning. Skatteverket har alltså inte visat att de bolag som befinner sig i interkvartilintervallet är mer jämförbara med tradingbolaget än de som ligger utanför.

Skatteverket för fram detsamma som i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. följande. Det stämmer att Skatteverket inte har haft något revisionsbeslut för att granska underlaget för deklarationen för beskattningsåret 2014. De formella felaktigheter som har begåtts i samband med revisionen är emellertid inte tillräckliga för att undanröja omprövningsbeslutet.

Skatteverket står fast vid att inkomstkorrigeringen i första hand ska göras utifrån en armlängdsmässig rörelsemarginal om 4,37 procent i enlighet med omprövningsbeslutet. Bedömningen bygger på en jämförbarhetsstudie som är upprättad av bolaget och som det hänvisas till i bolagets internprissättningsdokumentation. Eftersom studien omfattar bolag med stor geografisk spridning har det dock funnits skäl att öka säkerheten genom att snäva in intervallet på det sätt som skett.

När det gäller den åberopade jämförbarhetsstudien avseende bolag i Kina och Taiwan har ett av de fyra bolagen en vägd genomsnittlig rörelsemarginal som är minst tre gånger så hög som övriga bolags, vilket gör att det kan finnas anledning att ifrågasätta jämförbarheten. Just detta berörs dock inte i studien. Däremot anges att det generellt kan finnas sådana skillnader i jämförbarheten som är omöjliga att kvantifiera, och att det av den anledningen är lämpligt att låta det armlängdsmässiga priset motsvaras av interkvartilintervallet. Om kammarrätten skulle lägga studien till grund för sin bedömning bör korrigeringen alltså ske utifrån den övre kvartilen om 6,86 procent.

Kammarrättens bedömning

Kammarrätten anser inledningsvis att de påtalade formella felaktigheterna gällande Skatteverkets revision inte är av sådan karaktär att Skatteverkets beslut ska undanröjas. Det finns inte heller skäl att bortse från någon uppgift i Skatteverkets utredning eller att tillmäta den dokumentation som Skatteverket har lagt fram ett lägre bevisvärde än vanligt.

Kammarrätten anser vidare, i likhet med förvaltningsrätten, att bolagets försäljning till tradingbolaget har skett till ett lägre pris än vad oberoende näringsidkare skulle ha avtalat om. Det har inte kommit fram att det har berott på andra omständigheter än bolagens ekonomiska intressegemenskap. Bolagets resultat ska därför höjas med stöd av korrigeringsregeln.

Parterna är överens om att den mest lämpliga metoden vid bestämmandet av ett armlängdsmässigt pris enligt korrigeringsregeln är nettomarginalmetoden. Kammarrätten anser att det inte finns skäl att göra någon annan bedömning.

Vid tillämpning av den metoden måste först avgöras vilka bolag som kan anses jämförbara med tradingbolaget. I målen finns ett antal olika jämförbarhetsstudier där olika företags rörelsemarginaler redovisas. I studierna anges bl.a. de sammanvägt högsta och lägsta resultaten samt nedre och övre kvartil.

Studien som har upprättats av PwC Kina avser den relevanta tidsperioden och omfattar enbart bolag verksamma på den kinesiska och taiwanesiska marknaden. Kammarrätten anser att den studien är en lämplig utgångspunkt vid bedömningen av ett armlängdsmässigt pris. I studien anges att den sammanvägda rörelsemarginalen för de jämförbara bolagen ligger mellan 2,87 procent och 13,65 procent med en nedre kvartil om 4,13 procent och en övre kvartil om 6,86 procent.

Ett armlängdsmässigt pris utgörs generellt inte av ett bestämt pris, utan av ett intervall. Som utgångspunkt ska hela intervallet hos de bolag som har bedömts jämförbara därför anses utgöra ett armlängdsmässigt pris.

Av PwC Kinas studie framgår emellertid att ett av de jämförda bolagen har en mångdubbelt högre rörelsemarginal än de tre andra, som har förhållandevis lika rörelsemarginaler. I studien anges att bolagen visserligen är de som är mest jämförbara med tradingbolaget, men att det fortfarande kan finnas skillnader som är omöjliga att kvantifiera. Det anges också att om samtliga värden beaktas blir intervallet så omfattande att resultatet kan bli mindre tillförlitligt. För att öka tillförlitligheten av studien anser PwC Kina att det armlängdsmässiga priset därför bör bestämmas utifrån interkvartilintervallet.

Mot denna bakgrund anser kammarrätten att ett armlängdsmässigt pris i detta fall utgörs av det som i studien anges vara interkvartilintervallet. Ett armlängdsmässigt pris kan alltså inte vara lägre än att det motsvaras av en rörelsemarginal om 6,86 procent hos köparen. Det innebär att bolagets inkomst för beskattningsåret 2014 inte ska höjas med 87 446 389 kr utan med 79 285 197 kr ($1,1135 \times (91\,396\,000 - (294\,350\,000 \times 0,0686))$). Bolagets överklagande ska alltså bifallas delvis i denna del.

Ersättning för kostnader

Det som parterna för fram

Bolaget för fram detsamma som i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. följande. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att rättshjälptaxan inte kan vara utgångspunkten vid bedömningen av vad som är ett rimligt timarvode i komplexa skattemål. Till den del inlämnade inlagor består av upprepningar har det enbart varit för att domstolen ska förstå helheten och

samband. Tidsåtgången har dessutom varit obetydligt i dessa delar eftersom tidigare text återanvänts.

Skatteverket för fram detsamma som i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. följande. Även om rättshjälpstaxan inte ska tjäna som utgångspunkt för bedömningen av rimligt timarvode för komplexa skattemål innebär kombinationen av så höga timarvoden som 5 000 kr tillsammans med det höga antalet timmar att rimligheten i kostnaderna som helhet bör ifrågasättas. I vart fall bör den sammanlagda ersättningen i kammarrätten inte överstiga 500 000 kr vid fullt bifall.

Kammarrättens bedömning

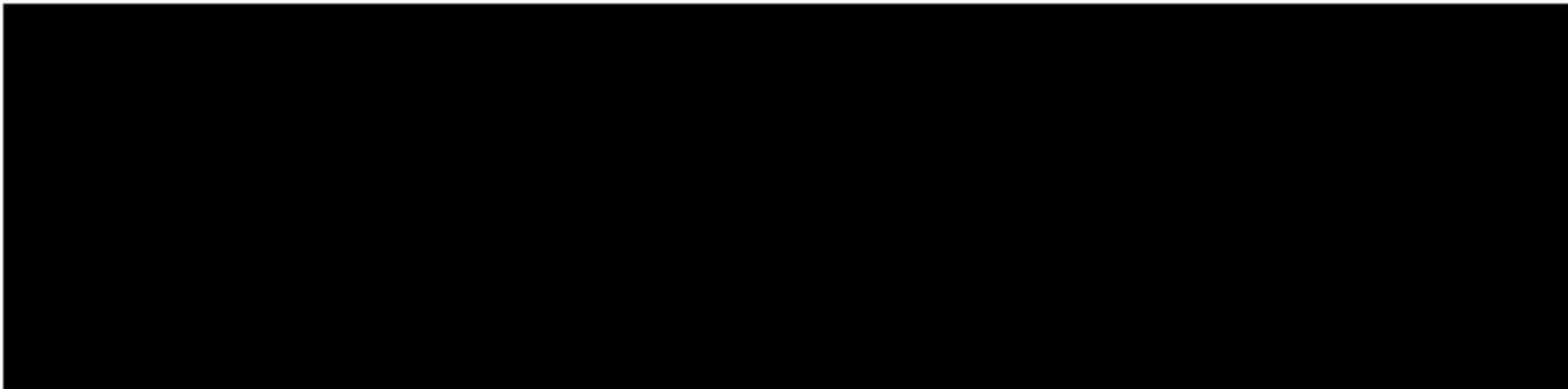
Bolaget har delvis vunnit bifall till sina yrkanden och har därför rätt till ersättning för sina kostnader i den mån dessa kostnader skäligen har behövts för att ta tillvara bolagets rätt.

När det gäller kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten anser kammarrätten, även med beaktande av att bolaget har vunnit visst ytterligare bifall, att bolaget är skäligen tillgodosett med den ersättning som förvaltningsrätten har beviljat. Både bolagets och Skatteverkets överklaganden ska därför avslås i dessa delar.

I kammarrätten har bolaget begärt ersättning med totalt 1 165 347 kr. Beloppet inkluderar 291 timmars arbete med en genomsnittlig timkostnad om ca 3 737 kr och kostnad för PwC Kinas framtagande av jämförbarhetsstudien avseende bolag i Kina och Taiwan. Utifrån målens karaktär och svårighetsgrad anser kammarrätten att timkostnaden för arbetet i sig är skälig. Kostnaden för att ta fram jämförbarhetsstudien får däremot anses hänförlig till framtagande av sådant underlag som bolaget är skyldigt att ta fram för att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Sådana kostnader är inte ersättningsgilla, 43 kap. 2 § 3 skatteförfarandelagen (2011:1244).

Eftersom bolaget endast delvis har vunnit bifall till sina yrkanden kan bara den tid som lagts ned i dessa delar beaktas. Den tiden går dock inte att utläsa av den kostnadsspecifikation som bolaget har gett in. Mot den bakgrunden och med beaktande av att argumentationen i flera av de delarna har varit förhållandevis kortfattad anser kammarrätten att en skälig tidsåtgång kan uppskattas till 20 timmar. Skälig ersättning för arbete i kammarrätten ska därför bestämmas till 75 000 kr.

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



fiskal
föredragande