

REGERINGSRÄTTENS DOM

117--122-1989

den 22 oktober 1991

på de besvär dels Aktiebolaget Svenska Shell dels riksskatteverket anfört över kammarrättens i Stockholm härvid fogade domar den 26 oktober 1988 i mål angående eftertaxering för 1977-1981 för inkomst i Solna m fl kommuner samt skattetillägg (domsbilagor A-E med underbilagor) och angående inkomsttaxering 1982 i Solna m fl kommuner samt skattetillägg (domsbilaga F med underbilaga).

1 Allmän inledning

Huvudfrågan i alla målen är om 43 § 1 mom kommunalskattelagen (1928:370, KL) i momentets lydelse enligt SFS 1965:573 skall föranleda korrigerings av Aktiebolaget Svenska Shells (Svenska Shell) inkomst under åren 1976-1981 på grund av för höga avdrag för kostnader för inköp av råolja och transport av råoljan till Göteborg.

Underinstanserna har avgjort målen genom en separat dom för varje taxeringsår. Därvid har både mellankommunala skatterätten (MKSR) och kammarrätten (KRS) gjort den dom som avser taxeringsåret 1977 till huvuddom. Dessa huvuddomar innehåller dels redogörelser för bakomliggande förhållanden, gällande lagstiftning och principer för prissättning m m, dels domstolens allmänna överväganden till grund för avgörandena. Regeringsrätten utgår i denna dom till stor del från dessa redogörelser och kommer vid behov att hänvisa till dem. Regeringsrättens dom är gemensam för samtliga ifrågavarande

taxeringsår.

2 Bakgrund

2.1 Allmänt om marknaden

Inom världsmarknaden för olja har sju internationella koncerner intagit en dominerande ställning. Shellkoncernen och ytterligare en företagsgrupp är europeiska medan övriga är amerikanska. De har regelmässigt bedrivit verksamhet inom alla delar av oljehantering, från upptagande av råolja till försäljning av olika petroleumprodukter till de slutliga konsumenterna.

Verksamheten inom de stora oljeföretagen har sålunda varit vertikalt integrerad. Företagen har förutom koncessioner för råolja haft även lagringsanordningar, pipelines, tankfartyg och raffinaderier. I många fall har företagen också haft anordningar för distribution av oljeprodukter till de slutliga konsumenterna.

Under 1970-talet ökade producentländernas inflytande på utvinningen av råolja och på råoljepriserna. Oljekrisen 1973-1974 påverkade priserna och förändrade konkurrensförhållandena beträffande producentländerna och de stora oljekoncernerna. Skatter och avgifter som koncernerna betalade till producentländerna för råolja höjdes kraftigt och koncernernas koncessioner inskränktes betydligt. OPEC-organisationen bildades och flertalet av länderna däri nationaliserade oljetillgångarna. Under Iran-krisen 1978-1979 minskades oljeproduktionen påtagligt i området vid Persiska viken och oljekoncernerna tvingades inskränka sin försäljning. Oljeproduktionen ökades emellertid i andra delar av världen

och blev totalt sett relativt oförändrad.

Transporten av olja och kostnaderna härför är väsentliga faktorer inom oljeförsörjningen. Av publikationer utgivna av dåvarande statens pris- och kartellnämnd framgår följande uppgifter. År 1970 fanns omkring 3 200 stora tankfartyg om sammanlagt cirka 150 miljoner dwt. År 1978 var antalet fartyg cirka 3 800 om sammanlagt omkring 383 miljoner dwt. Därefter minskades tankerflottan avsevärt. 1986 var antalet fartyg cirka 2 600 om sammanlagt 230 miljoner dwt. Praktiskt taget hela den i målet aktuella perioden kännetecknades av ett betydande överskott på fraktkapacitet med låga fraktpri- ser som följd. Av tonnaget ägdes omkring 1/3 av de stora oljebolagen och cirka 2/3 av fristående rederier och av statliga företag. En betydande del av de fartyg som ägdes av fristående rederier var dock långtidsförhyrda av de stora oljekoncernerna.

2.2 Shellkoncernen

I Shellkoncernen har funnits två ägarbolag, N V Koninklijke Nederlandsche Petroleum Maatschappij i Nederländerna och The "Shell" Transport and Trading Company Ltd i Storbritannien, vilka genom holdingbolaget The Shell Petroleum Company Ltd ägt 60 procent respektive 40 procent av koncernen. I denna har ingått ett stort antal s k operating companies i olika länder samt några s k service companies.

Svenska Shell är det "operating company" som är verksamt i Sverige. Bolaget driver handel med petroleumprodukter över hela landet. Raffinering av råolja till färdiga produkter sker i Göteborg genom det helägda Shell Raffinaderi Aktiebolag. Lagring och distribution utförs genom det hälftenägda bolaget Pol Transport Aktiebolag.

Bland de olika "service companies" kan nämnas Shell International Petroleum Company Ltd (SIPC) i Storbritannien inom

vilket en särskild division, Shell International Trading Company (SITCO), har varit Shellkoncernens internationella tradingföretag (inköps- och försäljningsföretag).

Shellkoncernens sammanlagda omsättning exklusive skatter och avgifter uppgick enligt vad som framgår av handlingarna år 1981 till omkring 400 miljarder kronor. Nettoinkomsten var cirka 18 miljarder kronor. Svenska Shells andel av koncernens omsättning uppgick till 1-2 procent.

Svenska Shells redovisade omsättning, vinst m m under de i målet aktuella beskattningsåren framgår av följande uppställning (miljoner kronor).

Räkenskapsår	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>
Bruttoförsäljning exkl mervärdeskatt	2 984	3 172	3 442	4 311	5 064	7 784
Resultat före bokslutsdispositioner och skatt	3	-41	-42	197	237	85
Redovisad årsvinst	1	-4	-3	1	20	19
Utdelning till moderbolaget	-	-	-	-	20	20
Taxerad inkomst	-1	-8	-5	0	35	16*

* Enligt MKSR

3 Sammanfattning av målen i underinstanserna

Enligt en omfattande taxeringsrevision som företagits hos Svenska Shell hade SIPC under 1976-1981 debiterat bolaget för råolja och frakter med belopp som översteg de priser som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende parter (armslängdspriser). Debiteringarna för råolja uppgick sammanlagt till cirka 8,9 miljarder kronor och för frakter till cirka 437 miljoner kronor. Hos MKSR ansökte taxeringsintendenten med stöd av vad som framkommit vid revisionen och med åberopande av 43 § 1 mom KL om att Svenska Shell skulle

eftertaxeras för åren 1977-1981 för vad bolaget enligt taxeringsintendentens mening erlagt till SIPC utöver armlängdspriser. På motsvarande grund yrkade taxeringsintendenten i besvär att Svenska Shells inkomsttaxeringar 1982 skulle höjas. Vidare yrkade taxeringsintendenten att skattetillägg skulle påföras. MKSR biföll inte taxeringsintendentens talan.

Hos KRS vidhöll riksskatteverket (RSV) yrkandena. Talan inskränktes dock beloppsmässigt från 198 322 128 kronor till 110 060 000 kronor och avsåg för de sex taxeringsåren följande belopp (tusental kronor).

	<u>Taxeringsår</u>						
	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>Sa</u>
<u>Råolja</u>	2 557	4 042	6 804	10 066	5 640	7 967	37 076
<u>Frakt</u>	9 404	13 720	12 776	20 176	8 623	8 285	72 984
<u>Sa</u>	11 961	17 762	19 580	30 242	14 263	16 252	110 060

KRS biföll delvis RSV:s talan. Förutom principiella ställningstaganden i frågor som rör tillämpningen av 43 § 1 mom KL, beskattningsårets slutenhet och bevisbördan m m har det för både KRS:s och MKSR:s bedömningar varit avgörande vilken metod som i förevarande fall skall användas för beräkning av armlängdspris liksom den närmare utformningen av den valda metodiken. Vid sidan av själva metodfrågan har underinstanserna uppehållit sig bl a vid betydelsen av cif-klausulen i avtalen mellan Svenska Shell och SIPC samt vid SIPC:s funktion i Shellkoncernen och vid de aktuella oljeförsäljningarna. KRS:s och MKSR:s huvudsakliga ställningstaganden redovisas i korthet i det följande.

KRS:s och MKSR:s prövning avsåg frågorna huruvida de priser

som Svenska Shell betalat till SIPC varit högre än de i allmänhet gällande eller företagen avtalat villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare och om Svenska Shells inkomster blivit lägre genom de aktuella transaktionerna. Övriga förutsättningar för tillämpning av 43 § 1 mom KL förelåg ostridigt enligt underinstanserna. Enligt båda domstolarna är OECD-rapporten 1979 "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", i svensk översättning "Internprissättning och multinationella företag", väl ägnad att tjäna till ledning vid tolkning och tillämpning av 43 § 1 mom KL.

Både KRS och MKSR fann att den i avtalen mellan SIPC och Svenska Shell förekommande cif-klausulen i och för sig inte kan tillmätas någon särskild betydelse vid armslängdsprövningen. I stället måste enligt underinstanserna en separat bedömning ske av prissättningen på respektive råolja och frakt och en sammanvägning därefter göras.

Vad gäller den tidsperiod som skall beaktas vid bedömningen av om överpriser erlagts har KRS ansett att armslängdsjämförelsen enligt principen om beskattningsårets slutenhet skall ske inom ramen för respektive beskattningsår. Enligt KRS kan därför en överdebitering ett år inte kvittas mot en underdebitering ett annat år.

En för underinstanserna viktig fråga har varit SIPC:s funktion inom Shellkoncernen och som avtalspart till Svenska Shell. Frågan har gällt om SIPC, såsom RSV hävdade, fungerat endast som ett koncerngemensamt serviceorgan eller liknande och då i princip inte varit berättigat till någon vinstmarginal, eller om SIPC varit att jämföras med en självständigt fungerande trader och därmed berättigat att tillgodoföras viss handelsvinst. KRS har funnit att SIPC:s funktion mer varit att jämföras med en oberoende mellanhand än med ett serviceorgan. Enligt KRS har SIPC därför varit berättigat till ersättning motsvarande kostnadstäckning och viss

handelsvinst. Även MKSR har utgått från att SIPC varit att jämföra med en trader.

Vad avser metodiken vid prisjämförelser ansåg MKSR att det i målet inte fanns några priser på frakter från SIPC till oberoende kunder att utgå ifrån. Beträffande råolja förelåg uppgift om ett sådant pris endast i något enstaka fall. Med hänsyn bl a härtill och till de stora multinationella företagens dominans på världsmarknaden för olja ansåg MKSR - med hänvisning bl a till punkt 46 i OECD-rapporten - att armlängdspriset måste bestämmas utifrån en skälig ungefärlig uppskattning.

KRS fann att marknadsprismetoden i förevarande fall, och inte en kostnadsbaserad metod, i första hand skulle användas. Inom marknadsprismetodens ram fick därvid enligt KRS de olika hjälpmetoder som står till buds i varje fall definieras, t ex beräkning med ledning av genomsnittspriser, och prioriteras. Enligt KRS:s mening är 43 § 1 mom KL utformad så, att man i ett konkret fall inte kan binda sig för en enda bestämd beräkningsmetod utan att en något friare bedömning med utnyttjande av all tillgänglig information måste kunna göras i varje enskilt fall.

Vid den närmare utformningen av metoden för att utröna armlängdspriset har underinstanserna diskuterat vilken hänsyn som skall tas till den eventuella förekomsten av ett prisspann och till relativitetsaspekter.

Eftersom armlängdspriset i förevarande fall enligt MKSR:s mening måste bestämmas utifrån en skälig uppskattning är det enligt domstolen nödvändigt med en påtaglig skillnad mellan det faktiskt betalda priset och det beräknade armlängdspriset.

Enligt KRS finns det inte något självständigt krav på viss

minimistorlek - relativt eller absolut - hos en avvikelse från armlängdspriset för att en korrigerig enligt 43 § 1 mom KL skall kunna ske. Är det bara tillräckligt säkert att det föreligger en avvikelse kan enligt KRS en korrigerig göras även om avvikelsen är förhållandevis obetydlig. KRS har på grund av detta ställningstagande i en rad fall kommit fram till att Svenska Shell betalat ett överpris med ett mycket specifikt belopp, som ibland absolut sett inte är stort och relativt sett obetydligt. KRS, som har anfört bl a att försiktighet enligt förarbetena till 43 § 1 mom KL bör tillämpas vid bestämmande av armlängdspriser, anser sig ha beaktat osäkerhetsaspekten i fråga om armlängdspriser i tidigare led av beräkningen.

MKSR och KRS använde vid sina beräkningar enligt marknadsprismetoden av armlängdspriser för råolja från OPEC-länder och för nordsjöolja en hjälpmetod med jämförelser mellan de faktiskt erlagda priserna och olika typer av priser på marknaden. I huvudsak följande typer av priser var vägledande vid bedömningen av de s k main-tranche-köpen.

1. Listpriser som framtagits av skattemyndigheterna i USA och funnits för åren 1976-1978.
2. GSP (Government Selling Price) som utgjorde de officiella priserna för de statliga oljeförsäljningarna i OPEC-länderna med justering för officiella rabatter och tillägg.
3. Kontraktpriser som avsåg priser på nordsjöolja vid försäljningar från BNOC (British National Oil Company).

MKSR förklarade sig på grundval av den framlagda utredningen inte kunna urskilja någon skillnad mellan armlängdspriser och de av Svenska Shell erlagda råoljepriserna för de olika taxeringsåren.

KRS grundade sin bedömning av armlängdspriserna för råoljan på en jämförelse mellan å ena sidan de priser som Svenska

Shell fick betala till SIPC, nämligen SSP inklusive värdet av kredittidsskillnad eller viss handelsmarginal (s k midstream margin), och å andra sidan tillämpade jämförelsepriser och den handelsmarginal som borde tillkomma SIPC. I sistnämnda hänseende ansåg KRS att listpriserna innefattade en handelsmarginal och att, då listpriser användes som jämförelsepris, något påslag därutöver inte kunde godtas. För de köp av OPEC-oljor, där GSP använts som jämförelsepris, fann KRS inte skäl att genomgående vägra tillägg för SIPC:s kredittidsskillnadsmarginal och midstream margin. Då kontraktspriserna utgjorde jämförelsematerial, godtog KRS av det allmänna medgivet pålägg om 2 cent per fat (något höjt vid 1981 och 1982 års taxeringar) i de fall ett överpris kunnat konstateras. Med i huvudsak nu angivna förutsättningar fann KRS att SSP för 1976 inte överstigit och för 1977 varit cirka 1,5 miljoner kronor lägre än de beräknade armslängdspriserna. SSP nämnda år föranledde därför inte någon inkomstkorrigering vid 1977 och 1978 års taxeringar. Vid 1979-1982 års taxeringar ansåg KRS att SSP överstigit armslängdspriserna med respektive 3 207 557, 781 284, 2 268 934 och 4 109 557 kronor.

Både MKSR och KRS grundade sin bedömning av fraktpriserna på marknadsprismetoden och tillämpade som jämförelsematerial priser ur det s k WS/AFRA (Worldscale/Average Freight Rate Assessment)-systemet. (Angående WS/AFRA-systemet se vidare avsnitt 5.6.1.)

För de aktuella taxeringsåren yrkade det allmänna ursprungligen en inkomstkorrigering med cirka 151,5 miljoner kronor avseende fraktpriserna. Hos KRS gjordes en beloppsmässig nedsättning av yrkandet till cirka 73 miljoner kronor. Nedsättningen berodde väsentligen på att RSV yrkade att fraktpriserna skulle beräknas enligt en AFRA-relaterad beräkningsmetod och inte såsom yrkats hos MKSR enligt tariffen avseende spotfraktavtal. Ett av RSV framfört huvudalternativ (strikt WS/AFRA) följde vessel/voyageprincipen (faktiskt

fartyg/faktisk resa).

Den mellan SIPC och Svenska Shell avtalade fraktprissättningen t o m 1980, grundad på s k notional AFRA kompletterad med penaltyregler i ett s k commitmentavtal, innebar att till skillnad från strikt WS/AFRA de faktiska ressträckorna inte alltid stämt med de debiterade. Vidare hade tillägg gjorts för flerhamnsanlöp med 10 eller 15 WS-poäng och för reservtonnage med 2,5 WS-poäng. Under 1981 tillämpades en prissättning med två schablonmässigt beräknade fasta rater för frakter till Göteborg. - Enligt commitmentavtalet skulle vidare penalties erläggas om beställt tonnage inte utnyttjades fullt ut.

Vid bedömningen av om notional AFRA medfört överpriser har såväl MKSR som KRS gjort jämförelser med priserna enligt strikt WS/AFRA med tillägg för kostnadselement som inte beaktats i det prissättningsssystemet. De kostnadselement som därvid diskuterats har huvudsakligen varit läktring i hamn och till sjöss, kostnader för rutten Lyme Bay-Rotterdam, dödfrakt och reservtonnage. MKSR godtog i princip tillägg för nu nämnda kostnadselement. Beträffande 2,5 WS-poäng för reservtonnage m m ansåg MKSR att det var sannolikt att en fristående importör varit villig att ersätta en redare för den flexibilitet m m som vanns med tillgången till reservtonnage m m. Särdebiteringen av penalties framstod som marknadsmässig. Sammanfattningsvis fastslog MKSR att det på grundval av utredningen i målet inte gick att urskilja någon avvikelse mellan de erlagda fraktpriserna och de i allmänhet gällande priserna.

KRS godtog i princip tillägg till strikt WS/AFRA för kostnader för bl a läktring och rutten Lyme Bay-Rotterdam. Priset inklusive beräknade tillägg fick emellertid enligt KRS inte överstiga fraktsatsen enligt WS/AFRA för kortaste färdvägen för ett s k LR2-fartyg (LR2-taket). I fråga om de övriga kostnadselementen fann KRS att det bl a med hänsyn

till den påtagliga överskottssituationen på tonnagemarknaden inte varit armlängdsmässigt att debitera WS 2,5 för reserv-tonnage m m. Vid tillämpningen av LR2-taket godtog KRS inte debitering för resa fram och åter via Godahoppsudden till Persiska viken utan returrejan (ballastresan) förutsattes ske genom Suezkanalen. Inte heller godtogs vissa tillägg för transporter från Nigeria. Däremot ansåg KRS att commitment-avtalets avräkningssystem med bl a penaltyvillkor i princip fick accepteras vid en armlängdsprövning. Mot bakgrund av främst de nu nämnda ställningstagandena ansåg KRS att de debiterade fraktpriserna vid 1977-1982 års taxeringar hade överstigit armlängdspriserna med respektive 10 305 524, 7 975 739, 7 634 651, 8 923 010, 6 171 708 och 7 288 810 kronor.

4 Parternas talan i regeringsrätten

Svenska Shell yrkar att MKSR:s domar fastställs. Vidare yrkar bolaget enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m m ersättning med 776 866 kronor, varav 408 738 kronor avser tiden 1 juli - 31 december 1989 och återstoden tid därefter.

Svenska Shells argumentation är omfattande. Bolagets inställning i regeringsrätten överensstämmer i allt väsentligt med vad bolaget anfört i underinstanserna. Härtill kommer den kritik som här riktats mot KRS:s domar. Bolagets synpunkter i detaljfrågor kommer i mån av behov att redovisas i de särskilda avsnitt där dessa frågor behandlas.

RSV yrkar i anslutningsbesvär fullt bifall till verkets i KRS förda talan. Yrkandet innebär för det första att Svenska Shell för taxeringsåren 1977-1981 skall eftertaxeras för inkomst dels till statlig inkomstskatt dels till kommunal inkomstskatt i vissa angivna kommuner utöver vad som innehålls i KRS:s domar med sammanlagt något mindre än 50 miljo-

ner kronor såvitt avser den statliga taxeringen och något mindre än 30 miljoner kronor såvitt avser den kommunala taxeringen.

Vidare innebär yrkandet att Svenska Shell skall för taxeringsåret 1982 påföras ytterligare inkomst vid taxeringen till statlig inkomstskatt och till kommunal inkomstskatt i vissa angivna kommuner med ett belopp som i båda fallen uppgår till 4 853 630 kronor.

Härjämte innehåller RSV:s talan ett yrkande om att skatte-tillägg påförs med 40 procent av den skatt som belöper på de belopp varmed eftertaxering sker respektive inkomsttaxeringen höjs.

Även RSV:s talan grundar sig på en omfattande utredning och argumentation. En redovisning för RSV:s inställning i särskilda prissättningsfrågor kommer i mån av behov att lämnas i de särskilda avsnitt där dessa frågor behandlas.

5 Domskäl

5.1 Inledning

Vid inkomsttaxeringen i Sverige föreligger en principiell rätt till avdrag för sådana kostnader som är att hänföra till intäkternas förvärvande. I inkomstslaget rörelse be-tecknas kostnader av denna typ som driftkostnader. Andra slags kostnader är avdragsgilla endast om särskilda regler så medger, vilket kan vara fallet med t ex koncernbidrag som inte är driftkostnader. Det nu sagda innebär bl a att ett svenskt företag, som ingår i en internationell koncern, kan ha rätt att som driftkostnad dra av en på företaget belö-pande del av koncernens kostnader för koncerngemensamma anordningar, funktioner eller tjänster. Avdrag medges endast till den del kostnaden i fråga kan betraktas som driftkost-

nad för det svenska företaget, vilket innebär att det måste vara klarlagt att den koncerngemensamma nyttighet som kostnaderna avser verkligen också kommit företaget till godo i motsvarande mån.

En del av de uppgifter som lämnats av parterna under processens gång, i synnerhet beträffande SIPC och dess funktioner, skulle kunna ge anledning till överväganden beträffande rätten till avdrag för Svenska Shell enligt här angivna principer. Parterna har emellertid konsekvent och så gott som uteslutande inriktat såväl argumentation som utredning på en tillämpning av korrigeringsreglerna i 43 § 1 mom KL. Det saknas således underlag för att pröva de i förevarande mål uppkomna frågorna från annan utgångspunkt än nämnda regler. Regeringsrätten inskränker sin prövning i enlighet härmed.

5.2 Närmare om tillämpningen av 43 § 1 mom KL

För de taxeringsår som är aktuella i målet gällde följande lydelse av 43 § 1 mom KL (SFS 1965:573):

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

Det rekvisit som i första hand är av intresse i målet är kravet på prisavvikelse, dvs villkoret att varor sålts till lägre eller köpts till högre pris än "de i allmänhet gällande" eller att avvikelse i övrigt skett från "vad som skulle

hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare". Det senare ledet anger den grundläggande principen för bedömningen, allmänt kallad armslängdsprincipen (eller armlängdsprincipen). En huvudfråga i målet är hur armslängdspriset skall bestämmas. Lagtexten reglerar inte frågan och förarbetena innehåller endast sparsamma och föga vägledande uttalanden. Inte heller ger hittillsvarande praxis någon närmare vägledning i prissättningsfrågor.

Ordalagen i bestämmelserna kunde möjligen uppfattas så att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpats vid en enstaka varutransaktion avvikit från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen har dock inte något stöd i förarbetena och kan inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverflyttningar till utlandet. När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra står det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. I detta ligger att de "överpriser" och "underpriser" som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna - såsom också skett i målet - kvittas mot varandra. Frågan om och i vilken mån det är möjligt att anlägga ett vidare tidsperspektiv behandlas senare i detta avsnitt.

Av den nyss återgivna lagtexten framgår att en avvikelse från armslängdspriset skall föranleda korrigeringsendast under förutsättning att avvikelsen medfört att "inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva". Det fordras således att avvikelsen haft en inkomsteffekt i den meningen att den förorsakat en minskning av företagets inkomst. Räckvidden av detta rekvisit är inte helt klar. Bestämmelsen skulle kunna uppfattas närmast som en erinran

om att avvikelsen, sedd för sig, skall ha verkat i inkomst-sänkande riktning. Vanligen har rekvisitet dock ansetts innefatta ett krav på en vidare bedömning, vid vilken hänsyn kan tas till bl a kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen. Som exempel har nämnts att företaget beträffande en viss produkt tillämpat en differentierad prissättning (jfr bl a Arvidsson, Dolda vinstöverföringar, s 154-156). Kravet på inkomsteffekt skulle med den vidare tolkningen inte vara uppfyllt om prisavvikelsen varit ett led i en prisdifferentiering som sammantaget verkat till företagets fördel.

Den ovisshet som kan råda beträffande den närmare avgränsningen av rekvisitet inkomsteffekt torde i praktiken inte få någon större betydelse. Oavsett den exakta räckvidden av det i lagtexten inskrivna rekvisitet står det nämligen klart att 43 § 1 mom KL ger utrymme för hänsynstaganden av det slag som exemplet med prisdifferentiering antyder. Det kan erinras om att punkt 1 andra stycket av anvisningarna till paragrafen tidigare innehöll en bestämmelse, som var giltig under den i målet aktuella tidsperioden och som föreskrev att särskild försiktighet måste iakttas vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall. Av förarbetena till 43 § 1 mom KL framgår att föreskriften om hänsynstagande till affärsmässiga skäl ger uttryck för en allmän princip som har tillämplighet också i situationer som inte faller in under föreskriften i anvisningspunkten. Den generella innebörden framgår ännu tydligare efter den ändring av lagrummet som gjordes 1983 (SFS 1983:123). Då infördes en allmän föreskrift som innebär att korrigerande enligt 43 § 1 mom KL inte skall ske om det av omständigheterna framgår att villkor, som innefattar avvikelse från armslängdsnormen, tillkommit av andra skäl än

ekonomisk intressegemenskap.

Det som här nämnts innebär att korrigerings enligt 43 § 1 mom KL inte alltid skall ske i situationer där en avvikelse från armlängdspriset kan konstateras och där kravet på inkomsteffekt i och för sig är att anse som uppfyllt. Det är nödvändigt att väga in olika affärsmässiga aspekter innan det kan avgöras om en korrigerings är motiverad. I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagens affärer med varandra och att därvid beakta bl a transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen (jfr i detta sammanhang RÅ79 1:40, RÅ80 1:59 och RÅ84 1:16). En sådan helhetsbedömning kan leda till att korrigerings inte skall ske trots att en klar prisavvikelse förekommit.

Det nu sagda har i första hand avsett de fall då de transaktioner och avtalsförhållanden som är föremål för bedömning enligt 43 § 1 mom KL har haft direkta motsvarigheter på marknaden och det varit möjligt att bestämma ett faktiskt marknadspris eller, med lagtextens ord, "de i allmänhet gällande" priserna. Vid affärer mellan närstående företag förekommer dock ofta att de varor och tjänster som prövningen avser har ett sådant innehåll eller tillhandahålls under sådana förhållanden att det inte är möjligt att urskilja någon direkt motsvarighet på marknaden. Även i dessa fall måste ett armlängdspris fastställas. Det torde då i vissa fall vara lämpligt att göra bedömningen med utgångspunkt i t ex det säljande företagens kostnader eller de priser som det köpande företaget tar ut vid en vidareförsäljning. Saknas utredning om sådana förhållanden, finns knappast annan utväg än att grunda bedömningen på hypotetiska överväganden om vad av varandra oberoende parter skulle ha kommit överens om i ett liknande faktiskt affärsläge som det som skall undersökas mot bakgrund av 43 § 1 mom KL. Vid övervägande av vilka priser en fristående köpare av varor eller tjänster skulle

ha varit beredd att acceptera är det självfallet nödvändigt att väga in olika affärsmässiga aspekter. Bedömningen av vad som är affärsmässigt, inbegripet den form av helhetsbedömning som nyss berördes, aktualiseras således i de nu åsyftade fallen redan vid prövningen av om prisavvikelsekravet är uppfyllt eller ej. I sammanhanget kan tilläggas att hypotetiska överväganden av det slag som här avses naturligtvis blir utomordentligt vanskliga när de avtal som är föremål för bedömning utgör led i långvariga relationer mellan företag som tillhör samma koncern.

Ett genomgående problem vid överväganden av det slag som här diskuterats är vilket tidsperspektiv som skall ligga till grund för bedömningen. Vid inkomsttaxeringen har principen om beskattningsårets slutenhet grundläggande betydelse. Med hänvisning till denna princip har KRS funnit att "överdebitering" ett år inte kan kvittas mot "underdebitering" ett annat år (KRS:s dom i dess mål nr 1600-1984 s 21). Enligt regeringsrättens mening bör frågan inte besvaras så kategoriskt. Det är inte uteslutet att ett prissättningssystem som i ett längre perspektiv är fullt godtagbart från armslängdsynpunkt leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år eller att kostnader i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare - kanske avsevärt senare - skede av affärsverksamheten. Det kan inte anses förenligt med det affärsmässiga betraktelsesätt som enligt det föregående skall anläggas att vid bedömningen av dessa och liknande fall sätta en gräns vid beskattningsåret. Mot denna bakgrund finner regeringsrätten att det kan vara nödvändigt att vid tillämpningen av 43 § 1 mom KL i vissa fall bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet. Regeringsrätten återkommer till denna fråga i samband med behandlingen av råoljeprissättningen (avsnitt 5.5.3).

Avslutningsvis i detta avsnitt vill regeringsrätten framhålla att det i förarbetena betonats att bestämmelserna i

43 § 1 mom KL bör tillämpas med viss försiktighet (se prop 1965:126 s 60). Regeringsrätten återkommer till denna fråga i det följande.

5.3 OECD-rapportens betydelse

Inkomstkorrigering med stöd av regler av den typ som finns i 43 § 1 mom KL är en internationellt sett vedertagen beskattningsåtgärd. Detta återspeglas bl a i det förhållandet att liknande korrigeringsregler återfinns i olika dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra stater. En sådan regel finns också i OECD:s s k modellavtal för dubbelbeskattningsavtal.

Korrigeringsregler av här nämnd typ medför emellertid problem av olika slag, varav ett av de största torde vara risken för dubbelbeskattning. Om inkomsthöjning sker i ett land genom vägrade avdrag är därmed inte garanterat att motsvarande inkomstreducering sker i det land där det ersättningsmottagande koncernbolaget beskattas. En procedur för undvikande av dubbelbeskattning av koncernens resultat är förutsedd i dubbelbeskattningshänseende men förutsätter att prissättningsfrågorna bedöms på samma sätt av skattemyndigheterna i de båda involverade länderna. En sådan sam- syn kan av naturliga skäl vara svår att komma fram till.

I medvetande om bl a den här antydda problematiken har inom OECD år 1979 lagts fram den tidigare i avsnitt 3 omnämnda rapporten "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", i svensk översättning kallad "Internprissättning och internationella företag". För innehållet i rapporten har redogjorts i KRS:s dom i dess mål nr 1600-1984, s 5 f.

Här bör särskilt erinras om de metoder som i rapporten angivits för att fastställa armslängdspriser (se nyssnämnda dom s 9 f). Vidare bör erinras om rekommendationen i rappor-

ten att skattemyndigheten som en allmän princip i sin strävan att komma fram till ett armlängdspris bör utgå från de faktiskt företagna transaktionerna och således inte grunda sin bedömning på hypotetiska transaktioner och därmed ersätta företagets egna affärsmässiga bedömning vid den ifrågavarande tidpunkten med sin egen (se rapporten, punkterna 15 och 23).

Regeringsrätten instämmer i KRS:s uttalande i nyssnämnda dom (s 12 f) att de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.

5.4 Armlängdsprincipens tillämpning i målet

I avsnitt 5.2 har regeringsrätten behandlat de grundläggande rekvisiten prisavvikelse och inkomsteffekt samt understrukit betydelsen av att affärsmässighetsaspekter beaktas. Av det därpå följande avsnittet 5.3 framgår att OECD-rapporten "Internprissättning och multinationella företag" i relevanta delar kan tjäna till ledning vid tillämpningen av 43 § 1 mom KL.

I OECD-rapporten tillmäts den i det föregående omnämnda armlängdsprincipen en avgörande roll vid prisjämförelser av det slag som är aktuellt i målet.

Som metod för att bestämma ett armlängdspris rekommenderar OECD-rapporten i första hand den s k marknadsprismetoden, som innebär att priset fastställs med ledning av jämförbara transaktioner mellan säljare och köpare som inte är närstående. För de fall där det saknas en jämförbar marknad anvisar rapporten andra metoder, bl a den s k kostnadsplus-

metoden.

Regeringsrätten kan i likhet med underinstanserna konstatera att i förevarande mål någon annan metod än den som utgår från en jämförelse med marknadspriser inte blir aktuell. Skälen till detta är framför allt praktiska. Något material som skulle kunna ligga till grund för en användning av de andra i OECD-rapporten anvisade metoderna har inte förebragts. Även om det hade varit av värde att tillämpa också någon av dessa övriga metoder är marknadsprismetoden således den enda som står till buds. Vid sådant förhållande får armlängdsprövningen så långt möjligt grundas på de uppgifter som finns tillgängliga om priset förhållanden på råolja- och fraktmarknaderna. I den mån de transaktioner som skall bedömas saknar direkt motsvarighet på marknaden blir det - som berörts redan i avsnitt 5.2 - nödvändigt att grunda bedömningen på en uppskattning som bygger på antaganden om vad en fristående råoljaimportör i samma faktiska situation som Svenska Shell skulle ha varit beredd att acceptera.

En marknadsjämförelse förutsätter att avtalsförhållandena och marknadssituationen klarläggs. Försäljningen av råolja från SIPC till Svenska Shell har skett på cif-villkor i den meningen att SIPC svarat för frakt och försäkring av den sålda oljan. Detta kan också uttryckas så att det totalpris som Svenska Shell erlagt är att betrakta som ett cif-pris. Det kunde ha varit av värde att basera armlängdsprövningen på en jämförelse mellan detta totalpris och på marknaden förekommande cif-priser vid motsvarande transaktioner mellan oberoende parter. Någon utredning om sådana cif-priser föreligger emellertid inte och det förhåller sig i själva verket på det sättet - såsom regeringsrätten avser att senare utveckla - att SIPC:s och Svenska Shells avtalsförhållanden i väsentliga delar saknat direkt motsvarighet på marknaden under den ifrågavarande tidsperioden. Vägen med en cif-pris-

jämförelse är således inte framkomlig.

Även om råoljeförsäljningen i enlighet med det anförda kan anses ha skett på cif-villkor har avtalsförhållandet mellan Svenska Shell och SIPC ändå innehållit separata överenskommelser om prissättningen på råolja och frakt, varvid de avtalade priserna på olja närmast haft karaktär av fob-priser och priserna på frakt på olika sätt anknutits till normer som direkt eller indirekt återspeglar priser på marknaden. En prisjämförelse som tar sikte på de olika prestationstyperna och deras prissättning var för sig är således rent praktiskt möjlig att genomföra. Starka materiella skäl talar också för en sådan separat bedömning, eftersom de principiella problem som uppkommer vid armlängdsprövningen inom de båda områdena skiljer sig åt i väsentliga hänseenden.

I likhet med underinstanserna kommer regeringsrätten därför att inrikta prövningen på att närmare granska hur de skilda komponenterna, råolje- respektive fraktpriserna, var för sig förhåller sig till kravet på armlängdsmässighet.

5.5 Särskilt om råoljeprissättningen

5.5.1 Avtalsförhållanden m m

Till grund för Svenska Shells inköp av råolja från början av 1977 och till den aktuella tidsperiodens slut låg ett kontrakt, "Oil Supply Agreement", som ingicks med SIPC i augusti 1977. Under 1976 gällde ett liknande avtal. Med utgångspunkt i 1977 års kontrakt (ramavtalet) träffade avtalsparterna med vissa intervaller särskilda avtal angående vilka kvantiteter råolja som skulle levereras under en följande tidsperiod. Avtalen träffades med viss framförhållning, i regel nio månader i förväg, och avsåg sexmånadersperioder. Senast tre månader före en sådan periods

ingång kunde en tioprocentig avvikelse uppåt eller nedåt göras beträffande överenskomna kvantiteter. Ville bolaget ha ytterligare leveranser kunde detta ske utanför ramavtalet.

De priser som SIPC tog ut enligt ramavtalet för levererad råolja, SSP (Scheduled Selling Price), fastställdes enligt Svenska Shell med utgångspunkt från de villkor som vid varje tidpunkt gällde för jämförbara råoljeleveranser på marknaden. Priserna var såvitt gäller råolja från OPEC-länder relaterade till GSP (Government Selling Price) och i fråga om brittiska nordsjöoljor till publicerade kontraktspriser, dvs priser som avsåg de försäljningar BNOC (British National Oil Company) gjort på långtidskontrakt.

Priserna och betalningsvillkoren skulle vara marknadsmässiga (fair and commercial). Priserna reviderades regelbundet vid början av varje kvartal och förblev fasta tills vidare. Överläggningar angående priserna ägde rum per telex eller vid sammanträffanden mellan parterna. Vad som överenskommits vid dessa överläggningar konfirmerades sedan kvartalsvis.

Svenska Shell har i målet såvitt nu är i fråga gjort gällande att SIPC haft en funktion inom Shellkoncernen som självständig trader. SIPC tog därför ut en viss handelsmarginal vid försäljningar av råolja inom koncernen. SSP för OPEC-oljor kom mot den bakgrunden att i regel motsvara, till en början GSP plus en "kredittidsskillnadsmarginal", och efter den 1 juli 1979 GSP plus en "midstream margin" på 0,5 procent av upphandlingspriset.

Beträffande marginalen för olika kredittider är i målet upplyst att Svenska Shell under tiden 1976 - den 1 juli 1979 hade en kredittid i förhållande till SIPC om 45 dagar. SIPC hade i sin tur en kredittid från sina leverantörer om i regel 60 dagar. SIPC:s marginal eller ersättning bestod i huvudsak av värdet av skillnaden mellan de olika kredittiderna. Vid halvårsskiftet år 1979 förkortades den kredittid som

OPEC-staterna i regel gav från 60 till 30 dagar. I samband därmed gjordes den ändringen att SSP i fortsättningen gällde med 30 dagars kredit i stället för 45. Vidare höjdes SSP med ungefär 0,5 procent. För brittiska nordsjöolja låg SSP vanligen nära de publicerade kontraktspriserna plus en midstream margin på 0,5 procent.

Till stöd för sin ståndpunkt, att Svenska Shell för inköp av råolja från SIPC betalat priser som överstiger vad som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende parter, har RSV hänvisat i huvudsak till jämförelser med olika pristyper. Jämförelserna avser spotpriser, GSP, brittiska kontraktspriser och norska normpriser. Spotpriser utgör dagspriser vid köp av enstaka laster på spotmarknaden. Dessa priser har RSV använt som jämförelsematerial när det varit fråga om inköp av råolja utanför ramavtalet. GSP utgör en officiell notering av priset på råolja fastställd av stat tillhörig OPEC. I fråga om Svenska Shells inköp av råolja enligt ramavtalet från OPEC-stater har RSV hävdats att GSP - jämkat med hänsyn till förekommande tillägg eller rabatter - i regel skall användas som jämförelsenorm. Beträffande råolja från de brittiska oljefälten i Nordsjön som inköpts enligt ramavtalet har RSV jämfört med de publicerade kontraktspriserna. De norska normpriserna är av norska skattemyndigheter fastställda priser på norsk nordsjöolja. Dessa priser har RSV åberopat i några enstaka fall.

Ytterligare en pristyp som aktualiserats i målet är vad som betecknats som de amerikanska listpriserna. Dessa priser togs fram av amerikansk skattemyndighet, IRS, för ett år i taget till och med år 1978. Underlaget utgjordes av ett stort antal försäljningar världen över och avsåg till 90-95 procent långtidskontrakt och i övrigt korttidsaffärer.

Med utgångspunkt i dessa olika pristyper har RSV för varje råoljelast räknat fram vad verket anser utgöra armslängdspriset. Härefter har verket jämfört detta pris med det pris

bolaget betalat. För varje beskattningsår har sedan beräknade "överpriser" minskats med beräknade "underpriser". RSV har också medgett att Svenska Shell vid taxeringen får avdrag för koncerngemensamma kostnader för SIPC:s tradingfunktion med 2 cent per fat under vart och ett av åren. Vad som härefter återstår är det belopp med vilket RSV yrkar höjning av Svenska Shells inkomst.

5.5.2 SIPC:s ställning och funktion

Vid bedömningen av frågan om de priser som Svenska Shell betalat till SIPC varit armslängdsmässiga är det av betydelse vilken funktion SIPC haft inom Shell-koncernen. Svenska Shell anser att SIPC varit en självständigt fungerande trader och därmed i princip berättigat till en viss handelsvinst vid affärerna med Svenska Shell. RSV däremot gör gällande att SIPC endast varit ett koncerngemensamt serviceorgan och därför rätteligen inte berättigat till någon vinstmarginal alls. RSV kan dock godta ett tillägg, beräknat till 2 cent per fat, som en servicekostnad. Parternas argumentering i denna fråga, som har betydelse för pris-sättningen beträffande både råolja och frakt, är mycket omfattande. Här skall endast några huvudpunkter återges. I KRS:s huvuddom (i dess mål nr 1600-1984) finns en utförligare redovisning (s 32 ff, 55 ff).

RSV har gjort gällande att tradingfunktionen inom ett integrerat oljebolag vid försäljning inom samma företagsgrupp inte kan jämföras med den tradingfunktion som omfattar försäljning av råolja på den öppna marknaden. RSV har beskrivit skillnaden mellan dessa båda funktioner i fem punkter på följande sätt. 1) Ett oberoende tradingföretag saknar egen producerad råolja, dvs har ingen säker tillgång till olja. Tradingfunktionen i ett integrerat oljebolag har varierande tillgång till egen olja. 2) Ett oberoende företag har lagrings- och andra hanteringskostnader från inköps- till försäljningstidpunkt medan koncernföretaget inte har någon fy-

sisk besittning eller hantering av olja som säljs till marknadsbolagen och därmed inga kostnader härför. 3) Ett oberoende företag drabbas av räntekostnader genom att kapital binds i varulager. När det rör sig om integrerade oljebolag bärs räntekostnaden för lagerhållning i regel av marknadsbolagen och belastar inte tradingfunktionen. 4) Ett oberoende företag har inga säkra kunder och därmed ingen säker avsättning, medan ett integrerat bolag har säkra kunder genom marknadsbolagen, vilkas behov av råolja till största delen är känt på förhand. 5) Ett oberoende företag tar risker genom att prisfall kan inträffa mellan inköps- och försäljningstidpunkt medan ett integrerat bolag tar betydligt mindre risker.

Svenska Shell har för att bemöta vad RSV anfört i fråga om skillnaden beträffande tillgången på olja och om risktagandet framhållit bl a följande. I samband med att de stora oljebolagen förlorade sina koncessioner fick de visserligen i allmänhet rätt att köpa tillbaka den olja som utvanns på grund av deras tidigare koncessioner. Denna rättighet/skyldighet verkade dock ibland som ett tveeggat svärd. De priser som bestämts av de statsägda oljebolagen har ibland påverkats av icke-kommersiella hänsynstaganden, som t ex OPEC:s politik. Det normala skyddet mot detta är att avveckla affärerna. Ibland kvarstår emellertid åtaganden att ta ut råolja under viss tid till ett pris som inte är helt i linje med marknadsförhållandena. Under dessa omständigheter kan kunderna till en central trader av ekonomiska skäl (priset) fransäga sig råoljan ifråga, eller minska sitt volymåtagande. I de fall kundens avvecklingsperiod gentemot det centrala tradingbolaget är kortare än den centrala traderns avvecklingsperiod enligt kontraktet med det statsägda oljebolaget, återstår det bara för den centrala tradern att finna avsättning för sina överskottsköp på bästa möjliga sätt på en ogynnsam marknad. Ifrågavarande volymer kan vara stora. Den kommersiella risken för den centrala tradern är i motsvarande grad stor - och verklig. Oberoende tradingföre-

tag har ingått långsiktiga leveransavtal med statsägda oljebolag i mycket mindre utsträckning. Man kan därför dra slutsatsen att oberoende tradingföretag löper mindre risker än tradingföretaget i en integrerad oljegrupp.

Angående det risktagande som kan vara förknippat med frågan om ett företag har säkra kunder eller ej har Svenska Shell framhållit att Shellgruppen kännetecknas av en hög grad av decentraliserat beslutsfattande och oberoende för de enskilda bolagen i gruppen. Det var enligt Svenska Shell dess sak att självt besluta, om och hur mycket bolaget ville åta sig att köpa på terminsbasis. Under granskningsperioden tyckte bolaget att det var ett förnuftigt affärsbeslut att binda sig för ett sådant åtagande med SIPC. Efter granskningsperioden avvecklade bolaget de flesta av sina inköp enligt terminskontrakt och köpte från den som erbjöd de bästa villkoren. Bolaget var inte tvunget att köpa från SIPC. Detta visar att SIPC som trader var utsatt för ett verkligt moment av osäkerhet och kommersiellt risktagande.

Med anledning av vad RSV anfört har Svenska Shell vidare gjort gällande att oberoende tradingföretag normalt sett inte har någon fysisk hantering/lagring av råolja och därför i det avseendet befinner sig i samma situation som ett bolag som SIPC.

Svenska Shell har också framhållit att bolaget genom sitt kontraktsförhållande med SIPC fått bättre leveranssäkerhet på grund av SIPC:s tillgång till en mängd olika råoljekällor och ökad leveransflexibilitet innebärande att bolaget med kort varsel kunde ändra både råoljekvantitet och kvalitet. Beträffande leveranssäkerheten har bolaget framhållit bl a. Vid kontrakt direkt med producentländer kan det i praktiken visa sig att kontrakterade råoljekvantiteter inte ställts till förfogande, eftersom producentlandet kan lockas att göra större vinster på spotmarknaden. Producentlandet kan också kräva tilläggsvillkor för att avsluta eller förnya ett

tidsbundet kontrakt, t ex krav på investeringar i landet, hjälp till producentlandets prospekteringsverksamhet, användandet av dyra tankfartyg som ägs av producentlandet etc. Om en importör gör affärer med en mellanhand utsätts han inte direkt för sådana risker och indirekt endast i mindre utsträckning. Angående leveransflexibiliteten har bolaget framhållit bl a följande. Efterfrågemönstret till oljeprodukter i Sverige varierade säsongmässigt under året och trendmässigt på grund av ändrat konsumtionsmönster. Detta krävde växling mellan råoljor. Svängningarna i priserna förorsakade förändringar i lönsamhetsmarginalerna för de olika råoljetyperna, så att vissa blev mera attraktiva och andra mindre.

RSV har beträffande leveranssäkerhet och leveransflexibilitet gjort gällande bl a att fördelarna legat hos produktions- och tradingbolagen. Marknadsbolagen, däribland det svenska, kan enligt verket inte ha haft några fördelar som oberoende företag inte haft. Tvärtom kan bolagets lösningar till en enda leverantör eller försäljare ha verkat hämmande för verksamheten.

Angående den ersättning som kan vara berättigad för en tradingfunktion av det aktuella slaget har RSV anfört bl a. Efter att ha uppmärksammats på den grundläggande skillnaden mellan ett oberoende tradingföretag och tradingfunktionen i ett integrerat oljeföretag lät den amerikanska skattemyndigheten IRS under 1984 göra en särskild utredning avseende kostnaden för tradingfunktionen i ett integrerat oljebolag. IRS fann därvid att en representativ avgift på tradingfunktionen under 1977 och 1978 vid försäljning av råolja inom den egna gruppen kunde beräknas till 2 cent per fat. Arbetsinsatsen vid upphandling kan öka något i en bristsituation. Av den anledningen har IRS övervägt att medge en något högre avgift, 3-4 cent per fat, för åren 1979 och 1980.

Svenska Shell har invänt bl a att de amerikanska förhållan-

dena är så annorlunda att den nämnda utredningen inte ger någon vägledning. Bolaget har i stället hänvisat till en utredning av IRS som anger en representativ marginal åren 1977-1978 till 12 cent per fat. Med anledning därav har RSV framhållit att den utredningen avsåg försäljningen från oljebolagens tradingavdelningar till utomstående kunder och att den därför inte är relevant.

Frågan hur stor handelsmarginal som kan anses godtagbar vid armslängdsbedömningen aktualiseras i målen främst när prisjämförelsen avser GSP, brittiska kontraktspriser eller amerikanska listpriser. I fråga om GSP är upplyst att dessa priser inte innefattar någon handelsmarginal alls. Beträffande de brittiska kontraktspriserna är ostridigt att de innefattar en mindre mellanhandsersättning (sannolikt högst 2 cent per fat). När det gäller de amerikanska listpriserna är det ostridigt att de innefattar en handelsmarginal om cirka 12 cent per fat.

5.5.3 Regeringsrättens bedömning

Regeringsrätten tar här först upp några allmänna riktlinjer för den bedömning enligt 43 § 1 mom KL som skall göras av de priser för råolja som Svenska Shell betalat under den aktuella tidsperioden. Därefter behandlas de särskilda taxeringsåren vart och ett för sig. Avsnittet avslutas med en sammanfattande bedömning.

Enligt punkt 17 i OECD-rapporten är det alltid, när man undersöker de internpriser som används inom ett multinationellt företag, lämpligt att börja med att analysera funktionerna hos de olika företag som ingår i koncernen. Vidare sägs i samma punkt bl a att en viss kännedom om strukturen och organisationen hos koncernen och en viss kunskap om vilka företag som står för risker och ansvar för olika aktiviteter är nödvändig för skattemyndigheterna som hjälp att

avgöra när det är sannolikt att en vinst kommer att uppstå. Mot denna bakgrund och med hänsyn till parternas ståndpunkter finns det skäl att här först behandla frågan om SIPC haft en sådan ställning och sådana åtaganden i förhållandet till Svenska Shell att det framstår som marknadsmässigt att SIPC tagit ut en viss handelsmarginal.

Som närmare har redovisats i avsnitt 5.5.2 gör Svenska Shell gällande att SIPC vid oljeförvärven fungerat som en självständig trader eller mellanhand och att SIPC därför varit berättigat till en handelsmarginal. RSV anser att SIPC:s verksamhet utgjort en koncerngemensam funktion som inte kunnat motivera någon handelsvinst och har därför medgett endast ett mindre kostnadsavdrag (2 cent per fat) för denna funktion.

Svenska Shell anför som stöd för sin ståndpunkt att SIPC i sin egenskap av trader tagit på sig vissa risker som varit förknippade med köp från statsägda bolag. Därigenom har Svenska Shell tillförsäkrats en leveranstrygghet som varit värdefull för bolaget. Svenska Shell framhåller också att bolaget i sina mellanhanden med SIPC åtnjutit en leveransflexibilitet som inneburit bl a att bolaget med kort varsel kunnat växla mellan olika råoljetyper. Denna möjlighet har enligt bolaget haft betydelse i flera hänseenden, främst genom att den tillåtit en optimering av driftförhållandena vid bolagets raffinaderi och möjliggjort en policy i lagerhållningsfrågor som medfört en betydande reducering av bolagets kapitalkostnader. RSV gör gällande att de risker SIPC tagit varit obetydliga och att SIPC:s verksamhet utgjort en koncerngemensam funktion vars huvudsakliga nytta tillfallit andra företag inom koncernen än Svenska Shell. Vidare anför verket bl a att Svenska Shells lösningar till en enda leverantör kan ha verkat hämmande för verksamheten.

Av utredningen framgår att SIPC under den aktuella tidsperioden inköpt den råolja som företaget sedan sålde vidare

dels från Shell-gruppens egna produktionsbolag dels från statliga oljeproducerande bolag och privata företag. Uppgifter avseende beskattningsåret 1980 ger vid handen att cirka 70 procent av den sålunda inköpta råoljan härrört från inköp utanför Shell-koncernen. Vidareförsäljningen skedde i huvudsak till gruppens marknadsbolag men också till utomstående köpare.

Svenska Shell har åberopat ett omfattande material för att försöka åskådliggöra den påstådda leveransflexibiliteten och värdet av denna.

Mot bakgrund av vad som förekommit i målet finner regeringsrätten att Svenska Shells ståndpunkt till frågan om en handelsmarginal för SIPC framstår som rimlig. Vad som framkommit i förevarande mål motsäger inte bolagets påstående om att det inom Shell-gruppen förelegat möjligheter till självständigt beslutsfattande och oberoende för de enskilda bolagen. I själva verket tyder utredningen på att bolaget haft en viss frihet att självt besluta angående varifrån oljeinköpen skulle göras och hur stora dessa skulle vara. Med hänsyn härtill och till vad Svenska Shell anfört angående värdet av den leveranstrygghet bolaget åtnjutit får antas att SIPC i sin tradingverksamhet burit vissa risker. Det förefaller sannolikt att dessa risker varit sådana att en viss handelsvinst varit motiverad. Vad Svenska Shell åberopat angående värdet av den leveransflexibilitet som avtalet med SIPC medförde talar i samma riktning. På grund av det sagda utgår regeringsrätten vid armlängdsprövningen på råoljesidan från att förhållandena varit sådana att det varit motiverat att Svenska Shell betalat en viss handelsmarginal till SIPC.

Vid beräkningen av armlängdspris för Svenska Shells förvärv av råolja har parterna som redan nämnts använt olika pristyper som jämförelsematerial. Hur parterna och kammarrätten argumenterat angående detta materials användbarhet har redo-

visats i KRS:s huvuddom (mål nr 1600-1984, s 43 ff). Regeringsrätten tar här upp frågan om de olika pristypernas värde till bedömning. I sammanhanget behandlar regeringsrätten också frågan i vad mån det är befogat att vid användning av vissa jämförelsepriser öka dessa priser med en beräknad handelsmarginal.

Vad först angår spotpriserna råder enighet om att dessa återspeglar endast enstaka affärsavslut och således inte de priser som tas ut vid tidsbundna avtal. De får anses ha ett värde som prisindikatorer såvitt gäller enstaka affärsavslut. Spotpriserna är alltså användbara som jämförelsematerial för de inköp som Svenska Shell gjort vid sidan av ramavtalet.

I fråga om de amerikanska listpriserna - som föreligger för beskattningsåren 1976-1978 men inte för senare tid - är det ostridigt att de bygger på ett mycket brett och genomarbetat statistiskt underlag av uppgifter om priser vid affärer mellan av varandra oberoende kontrahenter. Det framgår också att de tagits fram av amerikansk skattemyndighet för att begagnas som jämförelsepriser i samma syfte som det som är aktuellt i förevarande mål. Mot denna bakgrund utgår regeringsrätten från att listpriserna ger vägledning - och i jämförelse med övriga pristyper den säkraste vägledningen - när man skall fastställa den dåvarande marknadsnivån för inköp av OPEC-olja och norsk nordsjöolja enligt ramavtalet.

Listpriserna hänför sig, som KRS konstaterat, till samma led i kedjan från producent till konsument som är aktuellt i förevarande mål. Det är ostridigt att de innefattar en handelsmarginal om cirka 12 cent per fat. Vidare är upplyst att listpriserna grundar sig på samma kredittid som den som Svenska Shell i regel erhöll under de år för vilka de har aktualitet, dvs 1976-1978. Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som sagts i det föregående om underlaget för listpriserna anser regeringsrätten att något tillägg för

handelsmarginal inte skall göras när dessa priser läggs till grund vid beräkningen av armslängdspriset.

Beträffande GSP-noteringarna har redan nämnts att de utgör en officiell notering av priser på råolja fastställd av en stat som ingår bland OPEC-staterna. Ett syfte med dessa noteringar är att bestämma underlaget för producentlandets skatter, royalties och avgifter. Ett annat är att de skall vara prisbildande. Vid sidan av vad som framgår av prisnoteringarna kan olika rabatter eller tillägg förekomma. Utredningen visar att GSP generellt sett får anses ge betydelsefull information om gällande marknadspriser. Men det är också tydligt att noteringarna i många fall inte motsvarar marknadspriserna. Stor försiktighet är därför påkallad vid användning av GSP-priser vid jämförelser för det i förevarande mål aktuella syftet.

Det är ostridigt att GSP-noteringarna avser priser i producentledet och att de inte innefattar någon handelsmarginal. Att det med hänsyn till vad Svenska Shell anfört angående bl a den leveranssäkerhet och leveransflexibilitet bolaget åtnjuter är försvarligt att vid beräkningen av armslängdspris räkna med en sådan marginal har redan konstaterats. Det har i målet inte framkommit några säkra hållpunkter för att beräkna hur stor marginal som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. Från Svenska Shells sida har som jämförelse åberopats bl a att IRS för åren 1977-1978 funnit en handelsmarginal om cirka 12 cent per fat representativ. Bolaget har också gjort gällande att SIPC under perioden 1976-1978 sålt råolja till utomstående kunder till priser som i regel överensstämde med dem som Svenska Shell betalade till SIPC. RSV menar att den utredning som Svenska Shell åberopat beträffande dessa försäljningar är alltför ofullständig för att medge några slutsatser. RSV har för sin del hänvisat bl a till den utredning som IRS gjort under år 1984 om tradingfunktionen i ett integrerat oljeföretag. Enligt denna utred-

ning fann IRS att en representativ avgift för tradingfunktionen under åren 1977 och 1978 vid försäljning inom den egna gruppen kunde beräknas till högst 2 cent per fat. Svenska Shell har invänt bl a att de amerikanska förhållandena är så annorlunda att IRS-utredningen inte är relevant i målen.

Det är uppenbarligen inte möjligt att på grundval av den föreliggande utredningen komma fram till en helt säker nivå för hur stor en armlängdsmässig handelsmarginal varit vid olika tidpunkter eller under olika tidsperioder. Tillämpliga nivåer måste därför tas fram genom uppskattning, och det är tydligt att stor försiktighet är påkallad när detta görs. Beträffande de fall där GSP-noteringarna läggs till grund för armlängdsbedömningen finner regeringsrätten mot denna bakgrund att det inte klarlagts att den handelsmarginal som SIPC enligt Svenska Shells uppgifter tagit ut överstigit den nivå som skulle ha tillämpats av oberoende parter.

De brittiska kontraktspriserna är de priser som hänför sig till BNOC:s försäljning av nordsjöolja. Sådana priser har regelbundet publicerats i facktidsskrifter. RSV och Svenska Shell har olika uppfattningar angående dessa prisuppgifters värde vid armlängdsbedömningen. Regeringsrätten utgår från att prisuppgifterna i regel är av sådan beskaffenhet att de kan läggas till grund för denna bedömning. I fråga om beskattningsåren 1976-1978 konstaterar regeringsrätten emellertid att vissa av de prisuppgifter som RSV åberopat avser inköp vid tidpunkter som legat förhållandevis långt från tidpunkterna för bolagets inköp och att de därför får anses ha ett begränsat värde i förevarande sammanhang. Enighet råder om att det i de brittiska kontraktspriserna ingår en mindre handelsmarginal.

Beträffande frågan om det är försvarligt att vid beräkningen av armlängdspris med utgångspunkt från kontraktspriserna räkna med en handelsmarginal har Svenska Shell framhållit

bl a att värdet av SIPC:s åtaganden varit detsamma antingen det rör sig om nordsjöolja eller OPEC-olja. Anledning saknas därför, enligt bolaget, att bedöma frågan om handelsmarginal olika beroende på vilket slags olja ett inköp gäller. Som framgår av det föregående utgår regeringsrätten vid armslängdsbedömningen på råoljesidan från att det varit motiverat att Svenska Shell betalat en viss handelsmarginal till SIPC. Denna utgångspunkt bör gälla även vid armslängdsbedömningen i fråga om brittisk nordsjöolja. Att kontraktspriserna innefattat en mindre handelsmarginal (högst 2 cent per fat) föranleder inte annan bedömning. Av samma skäl som anförts beträffande GSP-noteringarna får en uppskattning göras av hur stor marginal som kan godtas. Med dessa utgångspunkter finner regeringsrätten att det inte klarlagts att den handelsmarginal som SIPC enligt Svenska Shells uppgifter tagit ut utöver kontraktspriserna överstigit den nivå som skulle ha tillämpats av oberoende parter.

Avslutningsvis konstaterar regeringsrätten följande angående de olika pristypernas värde och om den handelsmarginal som kan godtas i förevarande sammanhang. Pristyperna är som tidigare framhållits det enda jämförelsematerial som finns i målen för att bedöma marknadspriserna på råoljan. Även om jämförelsematerialet inte ger någon entydig bild av marknadspriserna kan dock de olika pristyperna, var och en inom sitt tillämpningsområde, ge en god vägledning vid armslängdsbedömningen. Som framgår av vad som sagts i det föregående är det emellertid viktigt att beakta att de i viss utsträckning ger otillräcklig information. Det är därför nödvändigt att för varje enskild last pröva om och i vad mån de åberopade jämförelsepriserna kan godtas. När det gäller handelsmarginalens storlek är det inte möjligt att på grundval av den tillgängliga utredningen lägga fast några generella nivåer. Frågan om vad som är en godtagbar nivå får alltså bedömas efter uppskattning i det enskilda fallet. Mot den nu angivna bakgrunden finns det skäl att erinra om vad regeringsrätten anför i avsnitt 5.2 om att bestämmelserna i

43 § 1 mom bör tillämpas med viss försiktighet. Det är tydligt att försiktighet är särskilt påkallad när det - som i förevarande mål - rör sig om påstådda avvikelser som relativt sett är mycket små. Ju mindre den ifrågasatta avvikelserna är, desto osäkrare är det ju, som KRS framhållit, om en avvikelse verkligen föreligger.

På skäl som utvecklats i avsnitt 5.2 bör armlängdsbedömningen enligt 43 § 1 mom KL i förevarande mål inriktas på den prissättning som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. Normalt blir det alltså inte av självständig betydelse att det pris som tillämpats vid en enstaka varutransaktion avviker från armlängdspriset. Det sagda innebär att regeringsrätten delar KRS:s uppfattning att de "överpriser" och "underpriser" som eventuellt förekommit under ett och samma år normalt bör kunna kvittas mot varandra. Till den närliggande frågan om kvittning kan komma i fråga av en "överdebitering" ett år mot en "underdebitering" ett annat år återkommer regeringsrätten i den sammanfattande bedömningen i slutet av detta avsnitt.

Mot bakgrund av de bedömningar som nu har redovisats behandlar regeringsrätten närmast vad som förekommit beträffande vart och ett av de aktuella taxeringsåren.

Taxeringsåret 1977

RSV:s korrigeringsyrkande beträffande råoljeinköpen uppgår för detta taxeringsår till 2 557 000 kronor. KRS har emellertid inte funnit visat att Svenska Shell betalat priser som överstigit de priser som två av varandra oberoende parter skulle ha avtalat.

Råoljeinköpen avser dels OPEC-olja som inköpts enligt ramavtalet och dels OPEC-olja och norsk nordsjöolja som förvärvats vid sidan av ramavtalet (spotköp). RSV har vid uträk-

ningen av sitt korrigeringsyrkande i fråga om inköpen enligt ramavtalet i regel utgått från GSP med justeringar för officiella rabatter och tillägg. I vissa fall har RSV utgått från vissa lägre prisnivåer. Därefter har hänsyn tagits till förekommande kredittidsskillnader. När det gäller spotköpen har RSV hänvisat till att det förelegat skillnader mellan Svenska Shells priser och vissa lägre priser som enligt RSV utgjort marknadspriser. Från skillnaden mellan bolagets priser och de priser RSV funnit armlängdsmässiga har RSV slutligen medgivit ett avdrag om 2 cent per fat för koncerngemensamma kostnader.

KRS har i fråga om inköpen enligt ramavtalet uttalat att de amerikanska listpriserna får anses ge god vägledning vid bedömningen av om bolagets inköpspriser avvikit från marknadspriserna. Vidare har KRS funnit att utredning som ger tillräckligt stöd för att armlängdspriserna understigit listpriserna inte förebragts. I fråga om spotköpen har KRS inte funnit sådant stöd förebragt för de priser som RSV jämfört med att det kan anses styrkt att Svenska Shells priser varit sådana att korrigeringsyrkande kan komma i fråga.

I regeringsrätten har Svenska Shell gjort gällande bl a att KRS av förbiseende utgått från att bolaget inte ifrågasatt en i målet förekommande uppgift att listpriserna i stort överensstämmer med bolagets inköpspriser. Enligt bolaget har KRS därigenom felaktigt kommit fram till att det inte förelegat någon avvikelse mellan vad Svenska Shell betalat och den nivå som framgår av listpriserna. Rätteligen har bolaget betalat ett belopp som med cirka 2 miljoner kronor understigit denna nivå. RSV har i regeringsrätten inte kommenterat vad bolaget anfört i detta hänseende.

Vad först angår de inköp som skett enligt ramavtalet utgår regeringsrätten som framgår av det föregående från att de amerikanska listpriserna får anses ge vägledning när det skall fastställas om prisavvikelser förekommit. Med denna

utgångspunkt finner regeringsrätten inte anledning frånga KRS:s bedömning att det inte kan anses visat att Svenska Shell betalat priser som överstigit de priser som två av varandra oberoende parter skulle ha avtalat. Mycket tyder på att, som bolaget gjort gällande, priserna i själva verket med cirka 2 miljoner kronor understigit armlängdspriset. Inte heller när det gäller spotköpen finner regeringsrätten utrett att bolaget betalat mer än vad som får anses armlängdsmässigt.

Taxeringsåret 1978

Beträffande detta taxeringsår uppgår RSV:s korrigeringsyrkande såvitt gäller råoljainköpen till 4 042 000 kronor. KRS har för sin del kommit fram till att bolaget i vissa fall betalat mer och i andra fall mindre än armlängdspriset och att någon avvikelse inte styrkts i en del fall. Sammanlagt har kammarrätten - efter kvittning av "överpriser" mot "underpriser" - funnit att bolaget betalat ett "underpris" om 1 547 792 kronor.

Köpen av råolja avser OPEC-olja, brittisk nordsjöolja och norsk nordsjöolja, i fråga om samtliga oljetyper såväl köp enligt ramavtalet som spotköp. RSV har vid uträkningen av sitt korrigeringsyrkande såvitt gäller OPEC-olja och norsk nordsjöolja tillämpat i huvudsak samma grunder som beträffande taxeringsåret 1977. I fråga om inköpen av brittisk nordsjöolja har RSV utgått från de brittiska kontraktspriser som framgår av åberopade tidskriftsuppgifter samt beaktat förekommande kredittidsskillnader. RSV har även här medgivit ett avdrag med 2 cent per fat för koncerngemensamma kostnader.

Vid armlängdsjämförelsen har KRS såvitt gäller OPEC-olja som köpts enligt ramavtalet funnit att ingen prisavvikelse förekommit i fråga om tre olika typer av olja, att ett

överpris om 138 659 kronor tagits ut i fråga om en fjärde typ och att underpris om 237 462 resp 1 805 382 kronor betalats för två ytterligare typer av olja. I samtliga dessa fall har kammarrätten lagt både de amerikanska listpriserna och GSP till grund för bedömningen. Såvitt gäller en last norsk nordsjöolja som köpts enligt ramavtalet har kammarrätten funnit att ett överpris om 50 924 kronor förekommit. Avgörande för bedömningen har här varit att såväl de amerikanska listpriserna som de norska normpriserna legat något under det pris bolaget betalat. Beträffande brittisk nordsjöolja som inköpts enligt ramavtalet har kammarrätten funnit att bolaget betalat ett överpris om 686 287 kronor. Ståndpunkten har grundats på en jämförelse mellan vad bolaget betalat och åberopade tidskriftsuppgifter angående brittiska kontraktspriser. När det gäller spotköpen har kammarrätten funnit utrett att bolaget betalat underpris med 355 365 och 25 453 kronor för en last OPEC-olja resp en last norsk nordsjöolja. Avgörande för ståndpunkten såvitt gäller OPEC-oljan har varit de amerikanska listpriserna. Beträffande den norska nordsjöoljan har jämförelsen skett med prisuppgifter i en facktidsskrift. Slutligen har kammarrätten i fråga om ett spotköp av brittisk nordsjöolja funnit att det inte styrkts någon prisavvikelse. RSV har här grundat ett yrkande om höjning på en jämförelse mellan SIPC:s inköpspris och det pris Svenska Shell betalat.

I regeringsrätten har Svenska Shell särskilt uppehållit sig vid förvärven av brittisk nordsjöolja som gjorts enligt ramavtalet. Bolaget har därvid med hänvisning till en utförlig argumentering hävdats att de prisuppgifter som RSV åberopat inte varit relevanta och att det pris som betalats inte varit högre än marknadspriset.

Vad först angår den OPEC-olja som inköpts enligt ramavtalet konstaterar regeringsrätten att KRS grundat sitt avgörande på att både de amerikanska listpriserna och GSP överensstämte med eller legat mycket nära de priser bolaget betalat. Mot

den bakgrunden finner regeringsrätten inte skäl att frångå KRS:s bedömning i fråga om nu berörda inköp. Inte heller i fråga om förvärvet av norsk nordsjöolja enligt ramavtalet finner regeringsrätten skäl till annan bedömning än den varit till kammarrätten kommit. Vad beträffar inköpen av brittisk nordsjöolja enligt ramavtalet kan den utredning som RSV förebragt i målet inte mot vad Svenska Shell anfört i regeringsrätten anses visa att Svenska Shell betalat högre priser än vad två av varandra oberoende parter skulle ha avtalat. Vad slutligen angår spotköpen finner regeringsrätten inte skäl att frångå kammarrättens bedömning.

Från nu angivna utgångspunkter finner regeringsrätten vid en sammanvägning av priserna för samtliga inköp under det berörda året att utredningen inte visar att Svenska Shell betalat mer än vad två av varandra oberoende parter skulle ha avtalat. Däremot får vad som framkommit anses tyda på att vad bolaget betalat för olja legat cirka 2 miljoner kronor under den marknadsnivå som kan utläsas av jämförelsematerialet.

Taxeringsåret 1979

RSV har för detta taxeringsår bestämt sitt yrkande om inkomstkorrigering i råoljedelen till 6 804 000 kronor. KRS har funnit att Svenska Shell i vissa fall betalat mer och i andra fall mindre än armlängdspriset och i ett par fall att ingen avvikelse styrkts. Efter en sammanvägning av samtliga fall, varvid överpriser kvittats mot underpriser, har kammarrätten kommit fram till att bolaget betalat ett belopp som med sammanlagt 3 207 557 kronor överstigit armlängdspriset.

De aktuella oljekvantiteterna har utgjorts av OPEC-olja, som inköpts enligt ramavtalet eller enligt spotavtal, samt brittisk och norsk nordsjöolja, som inköpts på grundval av ram-

avtalet. RSV har vid uträkningen av sitt korrigeringsyrkande tillämpat samma grunder som vid motsvarande uträkningar för de föregående taxeringsåren.

I fråga om en typ av OPEC-olja som inköpts enligt ramavtalet har KRS funnit att Svenska Shell betalat 2 871 190 kronor mer än armlängdspriset. Vid denna bedömning har kammarrätten ansett att de amerikanska listpriserna med en mindre korrigerings måste godtas som armlängdspris. Beträffande övrig OPEC-olja som inköpts enligt ramavtalet har kammarrätten inte funnit någon prisavvikelse styrkt. Här har kammarrättens avgörande grundats på att bolagets pris legat på samma nivå som både GSP och de amerikanska listpriserna. Inte heller i fråga om det spotköp avseende OPEC-olja som gjorts har kammarrätten funnit styrkt att någon prisavvikelse förekommit. Beträffande den brittiska nordsjöoljan har kammarrätten kommit fram till att bolaget betalat ett överpris om 86 367 kronor. Vid denna bedömning har kammarrätten jämfört vad bolaget betalat med brittiska kontraktpriser enligt vissa tidskriftsuppgifter. När det gäller den norska nordsjöoljan har kammarrätten funnit utrett att bolaget betalat ett överpris om 250 000 kronor. Som skäl för den ståndpunkten har kammarrätten främst hänvisat till den nivå som de amerikanska listpriserna angett.

I regeringsrätten har Svenska Shell särskilt argumenterat angående prissättningen på den brittiska nordsjöoljan. Liksom i fråga om 1978 års taxering har bolaget gjort gällande att de prisuppgifter som RSV åberopat inte varit relevanta och att det pris som betalats inte överstigit marknadspriset.

Såvitt gäller de aktuella inköpen av OPEC-olja kan regeringsrätten i stort ansluta sig till kammarrättens bedömningar. I fråga om övriga inköp, som avsett brittisk och norsk nordsjöolja, kan däremot den utredning som RSV förebragt i målet inte anses visa att Svenska Shell betalat mer

än vad två av varandra oberoende parter skulle ha avtalat.

Sammantaget finner regeringsrätten - efter en sammanvägning av överpriser och underpriser - att bolaget under det berörda året betalat ett belopp som med omkring 2,8 miljoner kronor överstiger vad som såvitt framgår av utredningen kan antas vara marknadsmässigt. Till betydelsen härav återkommer regeringsrätten i det följande.

Taxeringsåret 1980

För detta taxeringsår har RSV bestämt sitt korrigeringsyrkande såvitt gäller råoljeinköpen till 10 066 000 kronor. KRS har funnit visat att Svenska Shell i fråga om två typer av råolja betalat sammanlagt 781 284 kronor mer än vad som kan anses marknadsmässigt men har i övrigt inte funnit styrkt att bolaget betalat mer än armslängdspris.

Det rör sig här om inköp enligt ramavtalet av brittisk nordsjöolja och OPEC-olja samt spotköp av OPEC-olja. RSV har vid uträkningen av sitt korrigeringsyrkande tillämpat samma grunder som vid motsvarande uträkningar för de föregående taxeringsåren. Såvitt gäller OPEC-olja som köpts enligt ramavtalet skall endast tilläggas att yrkandet beträffande laster efter halvårsskiftet 1979 helt eller i huvudsak motsvarar SIPC:s midstream margin.

Det överpris på 781 284 kronor som KRS funnit styrkt avser två typer av brittisk nordsjöolja. Kammarrätten har vid sin bedömning såvitt gäller dessa inköp utgått från de prisuppgifter angående brittiska kontraktspriser som RSV åberopat och därefter gottskrivit bolaget en marginal om 2 cent per fat. Större marginal har kammarrätten inte ansett godtagbar. Med kammarrättens utgångspunkt kan SIPC:s marginal för be-

rörda oljetyper beräknas ha uppgått till drygt 3 resp 9 cent per fat. När det gäller den OPEC-olja som Svenska Shell förvärvat enligt ramavtalet har KRS inte funnit styrkt att de marginaler som SIPC i det sammanhanget har tillämpat har lett till att Svenska Shell till SIPC för denna råolja betalat mer än armlängdspris. Som grund för att underkänna RSV:s korrigeringsyrkande beträffande spotköpen av OPEC-olja har kammarrätten hänvisat bl a till att de återopade prisuppgifterna varit förhållandevis fåtaliga.

Vad först angår inköpen av brittisk nordsjöolja finner regeringsrätten inte anledning att frångå KRS:s bedömning att de återopade prisuppgifterna får godtas som utgångspunkt vid armlängdsjämförelsen. Avgörande för utgången blir därmed om det varit armlängdsmässigt att SIPC tagit ut en handelsmarginal på de priser som framgår av prisuppgifterna och i så fall om denna marginal legat på en godtagbar nivå. Som framgår av vad som anförts inledningsvis i detta avsnitt utgår regeringsrätten vid armlängdsprövningen från att det varit motiverat att Svenska Shell betalat en viss handelsmarginal till SIPC. Regeringsrätten har i sammanhanget vidare framhållit att det inte är möjligt att på grundval av den föreliggande utredningen komma fram till en helt säker nivå för hur stor en marknadsmässig handelsmarginal varit vid olika tidpunkter eller under olika tidsperioder. Tillämpliga nivåer måste därför tas fram genom uppskattning, och det är tydligt att stor försiktighet är påkallad när detta görs. När det gäller inköpen av brittisk nordsjöolja under förevarande taxeringsår har regeringsrätten inte funnit klarlagt att SIPC:s handelsmarginal överstigit den nivå som skulle ha tillämpats av oberoende parter. Det har således inte visats att bolaget för denna olja betalat mer än armlängdspris.

Vad beträffar inköpen av OPEC-olja enligt ramavtalet finns skäl att erinra om att några amerikanska listpriser att

använda vid armlängdsjämförelsen inte finns för senare tid än beskattningsåret 1978. Mot den bakgrunden anser regeringsrätten, som redan framgått, såvitt gäller taxeringsåren 1980-1982 att GSP, justerat med anledning av officiella rabatter och tillägg, normalt ger den säkraste vägledningen vid beräkningen av armlängdspriset. Vidare anser regeringsrätten som också nämnts att en viss handelsmarginal därutöver måste godtas. Frågan såvitt gäller de nu berörda inköpen av OPEC-olja är om den handelsmarginal som SIPC tagit ut har överstigit vad som får anses ha varit armlängdsmässigt. Regeringsrätten finner mot bakgrund av de allmänna överväganden som redovisats i det föregående att utredningen inte kan anses visa att detta varit fallet. Det är således inte utrett att bolaget för denna olja betalat mer än vad som skulle avtalats mellan oberoende parter.

Vad slutligen gäller spotköpen avseende OPEC-olja delar regeringsrätten den bedömning vartill KRS kommit.

Taxeringsåret 1981

För detta taxeringsår har RSV bestämt sitt korrigeringsyrkande i råoljedelen till 5 640 000 kronor. KRS har funnit styrkt att Svenska Shell för en typ av råolja betalat 2 268 934 kronor mer än armlängdspris. Såvitt gäller övriga inköp däremot kan det enligt kammarrätten inte anses visat att bolaget betalat mer än marknadspris.

Oljekvantiteterna har inköpts enligt ramavtalet och utgjorts av olika typer av OPEC-olja samt brittisk nordsjöolja. RSV har vid uträkningen av sitt korrigeringsyrkande tillämpat samma grunder som för de föregående taxeringsåren.

Vad beträffar inköpen av OPEC-olja har KRS konstaterat att påstådda avvikelser i sin helhet avser den handelsmarginal (midstream margin) som SIPC tagit ut. Mot den bakgrunden har

KRS kommit fram till att det inte kan anses visat att Svenska Shell till SIPC för OPEC-oljan betalat mer än marknadspris. När det gäller den inköpta brittiska nordsjöoljan har kammarrätten utgått från de prisuppgifter angående brittiska kontraktspriser som RSV åberopat och därefter gottskrivit Svenska Shell en marginal om 3 cent per fat. Större marginal har kammarrätten inte ansett godtagbar. Med kammarrättens utgångspunkt kan SIPC:s marginal beräknas ha uppgått till drygt 17 cent per fat. Mot denna bakgrund har kammarrätten funnit att bolaget för denna råolja betalat förutnämnda överpris om 2 268 934 kronor.

Regeringsrätten finner beträffande de nu berörda oljeinköpen på samma grunder som vid behandlingen av taxeringsåret 1980 redovisats angående motsvarande inköp att det inte kan anses visat att Svenska Shell betalat högre pris än vad som skulle ha överenskommit mellan oberoende parter.

Taxeringsåret 1982

RSV:s korrigeringsyrkande i råoljedelen uppgår för taxeringsåret 1982 till 7 967 000 kronor. KRS har i ett par fall funnit att det inte kan anses utrett att Svenska Shell erlagt betalning överstigande armlängdspris men i övriga fall att det styrkts att vad bolaget betalat legat sammanlagt 4 109 557 kronor över vad som kan anses marknadsmäsig.

Oljekvantiteterna har inköpts enligt ramavtalet och har utgjorts av olika typer av OPEC-olja och brittisk nordsjöolja. RSV har vid uträkningen av sitt korrigeringsyrkande tillämpat samma grunder som vid motsvarande uträkningar för de föregående taxeringsåren.

Vad beträffar inköpen av OPEC-olja har KRS konstaterat att påstådda avvikelser i huvudsak avser den handelsmarginal som

SIPC tagit ut. Mot den bakgrunden har KRS funnit att det inte kan anses utrett att Svenska Shell för denna olja erlagt betalning överstigande marknadspris. När det gäller den brittiska nordsjöoljan synes KRS ha utgått från de prisuppgifter angående brittiska kontraktspriser som RSV åberopat. Därefter har KRS gottskrivit bolaget en marginal om högst 4 cent per fat. Med KRS:s utgångspunkt kan SIPC:s marginal beräknas ha uppgått till cirka 20 cent per fat. KRS har mot denna bakgrund funnit att bolaget för brittisk nordsjöolja betalat ett belopp som med ovannämnda 4 109 557 kronor överstigit vad som kan anses marknadsmässigt.

Regeringsrätten finner beträffande de nu berörda oljeinköpen på samma grunder som vid behandlingen av taxeringsåret 1980 redovisats ifråga om motsvarande inköp att det inte kan anses visat att Svenska Shell betalat högre pris än vad som skulle ha överenskommit mellan oberoende parter.

Sammanfattande bedömning

Det framgår av det föregående att regeringsrätten beträffande taxeringsåren 1977 och 1978 funnit att mycket tyder på att de priser som Svenska Shell betalat understigit vad som enligt jämförelsematerialet kan utläsas ha varit en marknadsmässig nivå med för vardera året cirka 2 miljoner kronor. Ifråga om taxeringsåret 1979 har regeringsrätten däremot funnit att bolaget betalat ett belopp som med omkring 2,8 miljoner kronor överstiger vad som såvitt framgår av utredningen kan antas vara marknadsmässigt. När det gäller taxeringsåren 1980-1982 har regeringsrätten inte funnit styrkt att bolaget betalat högre priser för råolja än vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende parter.

Såvitt gäller taxeringsåren 1977, 1978, 1980, 1981 och 1982 har regeringsrätten sålunda inte funnit styrkt att Svenska Shell för råolja betalat priser som skall föranleda priskor-

rigering enligt 43 § 1 mom KL. Endast för taxeringsåret 1979 har regeringsrätten funnit belägg för att en avvikelse uppåt från en marknadsmässig nivå förekommit.

Eftersom det beträffande taxeringsåren 1977 och 1978 torde föreligga "underdebiteringar" om sammanlagt cirka 4 miljoner kronor aktualiseras frågan om det är möjligt att kvitta "överdebiteringen" för taxeringsåret 1979 mot dessa "underdebiteringar". Denna fråga aktualiserades av Svenska Shell i KRS. Bolaget hävdade att jämförelsen mellan de betalade priserna och de amerikanska listpriserna borde göras genomsnittsvis för hela perioden 1976-1978. Vid en sådan jämförelse skulle enligt bolaget någon beaktansvärd avvikelse inte kunna påvisas varför grund för skattemässig korrigerig i denna del saknades. KRS fann emellertid med hänvisning till principen om beskattningsårets slutenhet att någon genomsnittsjämförelse för flera år inte skulle göras.

Regeringsrätten har i avsnitt 5.2 allmänt berört frågan om kvittning av det nu berörda slaget. På grunder som anges där konstaterar regeringsrätten att det kan vara nödvändigt vid tillämpningen av 43 § 1 mom KL att i viss utsträckning bryta genom principen om beskattningsårets slutenhet. Det är inte möjligt att här generellt ange förutsättningarna för ett sådant genombrott. Frågan 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.

I förevarande fall har Svenska Shell under, såvitt nu är av intresse, en tidsperiod som omfattar tre beskattningsår tillämpat en och samma affärsstrategi i fråga om sina oljeinköp. Strategin har inneburit att bolaget valt att binda sig för inköp från SIPC till priser som fastställts i en bestämd ordning och enligt vissa normer. Vad som förekommit i målet ger inte vid handen annat än att denna strategi

har motiverats av affärsmässiga skäl och inte främst av den ekonomiska intressegemenskapen. Mot denna bakgrund finner regeringsrätten att "underdebiteringarna" under beskattningsåren 1976 och 1977 i det hänseende som är aktuellt i förevarande mål bör få beaktas vid inkomstberäkningen för beskattningsåret 1978.

På grund av det anförda finner regeringsrätten att det inte heller såvitt avser taxeringsåret 1979 styrkts att Svenska Shell betalat priser för råolja som skall föranleda inkomst-korrigerings enligt 43 § 1 mom KL.

5.6 Särskilt om fraktprissättningen

5.6.1 Avtalsförhållanden m m

Under den i målet aktuella perioden hade SIPC tillgång till en betydande fraktflotta, sammansatt av fartyg i olika storleksklasser som till en del ägdes av rederibolag inom Shell-koncernen och i övrigt hyrdes in från utomstående. SIPC tillämpade ett fraktmönster som innefattade en långtgående samordning av de transporter som utfördes för olika koncernföretags räkning. Ett viktigt inslag var att råolja från Persiska viken och Nigeria samlastades på större fartyg för transport till Västeuropa varefter oljan fördes över direkt till mindre fartyg (läktring) för vidaretransport till de olika kundföretagen.

Principerna för prissättning på de frakttjänster som SIPC under perioden utförde för Svenska Shells räkning fastställdes i förväg på kvartals- eller årsbasis med utgångspunkt i de råoljekvantiteter och fraktvägar som förutsågs bli aktuella för det svenska bolagets del. Gemensamt för de aktuella åren var vidare att Svenska Shell gjorde återkommande åtaganden beträffande den tonnagevolym som bolaget skulle komma att ta i anspråk under en följande period och

att bristande uppfyllelse av dessa åtaganden medförde särskilda ekonomiska påföljder.

När det gäller den närmare regleringen av avtalsförhållandet måste skiljas mellan de regler som tillämpades under åren 1976-1980 och det nya system som trädde i kraft den 1 januari 1981.

Under åren 1976-1980 grundades prissättningen på WORLDSCALE/AFRA-systemet (WS/AFRA). Detta tillämpades schablonmässigt enligt den sk notional-metoden.

WS/AFRA-systemet innebar i korthet följande.

Ett särskilt företag, Worldscale Ltd i London, fastställde en eller två gånger årligen kostnaden för frakt av råolja mellan ett stort antal lastnings- och lossningshamnar. Kostnaderna uttrycktes i grundrater som avsåg frakt med ett standardfartyg på 19 500 dwt på de olika fraktvägarna. Härvid utgick man schablonmässigt från vissa förhållanden, bl a en genomsnittsfart för transportfartyget på 14 knop, en sammanlagd hamntid på 96 timmar för en lastnings- och en lossningshamn, en viss beräknad bränsleförbrukning för fartyget etc. Grundraterna kallades basfrakter och uttrycktes i dollar per longton (1 longton = 1 016 kg). Sålunda var t ex basfrakten för en last från en viss hamn i Persiska viken till Göteborg i april 1976 17,33 dollar per longton råolja. Denna basfrakt sattes till 100 WS-poäng. Vid de enskilda fraktavtalen bestämde parterna priset för transporter på denna fraktväg till en andel av basfrakten (uttryckt som t ex 75 WS).

Till ledning för sådana parter på fraktmarknaden som inte var oberoende av varandra fastställdes kostnadsnoteringar av London Tanker Brokers' Panel som är en kommitté av brittiska oljefraktmäklare. Noteringarna kallades AFRA-fraktrater (Average Freight Rate Assessment). Dessa grundade sig på ett statistiskt material avseende frakter som betalats under en

viss period. Härvid indelades befraktningarna efter avtals- tidens längd och såväl långtids- som korttidsavtal beaktades liksom enstaka s k spotresor. Statistiken omfattade alla tankfartyg som var bortchartrade på marknadsmässiga villkor. AFRA-noteringarna visade sålunda den genomsnittliga kostna- den för frakt oavsett avtalstidens längd. De uttrycktes som en andel av kostnaderna för att frakta råolja med det stan- dardfartyg på fraktvägen i fråga som använts i WS-kalkylen.

AFRA-noteringarna angavs särskilt för följande sex olika storleksklasser av fartyg.

1. General Purpose (GP)	16 500 - 24 999 dwt
2. Medium Range (MR)	25 000 - 44 999 "
3. Large Range 1 (LR1)	45 000 - 79 999 "
4. Large Range 2 (LR2)	80 000 - 159 999 "
5. Very Large Crude Carrier (VLCC)	160 000 - 319 999 "
6. Ultra Large Crude Carrier (ULCC)	320 000 - 549 999 "

Innebörden av den mellan SIPC och Svenska Shell tillämpade notional-metoden kan sammanfattas enligt följande.

Genomgående tillämpades WS-noteringen för resor som omfat- tade endast en lastnings- och en lossningshamn. För varje rutt som kunde bli aktuell för Svenska Shells del, dvs för resan från lastningshamnen i fråga till Göteborg, bestämdes på förhand vilken AFRA-tariff som skulle tillämpas för just den ruten. Beträffande transporter från Persiska viken och Nigeria var huvudregeln att noteringen för VLCC-fartyg skulle användas med tillägg av 10 resp 15 WS-poäng (avseende flerhamnsanlöp m m). Om noteringen för LR2-fartyg (utan tillägg) medförde en lägre fraktkostnad skulle dock enligt en särskild spärregel denna notering användas. I fråga om transporter från Persiska viken skulle vid tillämpning av spärregeln beräkningen grundas på WS-noteringen för en resa

tur och retur via Godahoppsudden (således inte returreisa genom Suezkanalen). Beträffande transporter från Nordafrika och Nordsjön brukade noteringen för LR1- eller LR2-fartyg eller ett genomsnitt för dessa fartygsklasser tillämpas. Till den i enlighet med det nu sagda framräknade fraktsatsen - VLCC plus 10/15 WS-poäng eller tillämplig LR-notering - gjordes i regel ett schablontillägg med WS 2,5 (avseende reservtonnage m m). För transporter från Nigeria gjordes under åren 1979 och 1980 ett ytterligare schablontillägg med till en början 10 och senare 5 WS-poäng. Karakteristiskt för notional-metoden var att de fraktsatser som hade fastställts i förväg enligt de nu angivna principerna sedan inte påverkades av hur den enskilda transporten faktiskt utfördes. Fraktersättningen beräknades således oberoende av vilken fartygsstorlek som i verkligheten kom att användas och utan hänsyn till hur transporten från respektive lastningshamn i övrigt faktiskt utfördes (färdväg, antalet anlöpta hamnar, läktringsoperationer m m).

När det gäller tonnagevolymen tillämpades under samma period, åren 1976-1980, ett s k commitment-system som hade fastlagts i ett avtal av den 17 november 1975. Systemet innebar i princip att Svenska Shell skulle uppge sitt behov av tonnage (antalet tondagar med VLCC resp LR) i förväg för rullande treårsperioder. Bolaget kunde på senare stadier justera den lämnade volymuppgiften inom vissa ramar. Om bolaget, efter den sista tillåtna justeringen, avvek från den beställda volymen med mer än 2 procent utlöstes tillämpningen av särskilda ersättningsregler. Vid underutnyttjande gällde att bolaget debiterades den fraktersättning, som skulle ha utgått om motsvarande volym råolja hade fraktats på en i avtalet angiven rutt, men samtidigt krediterades för spotelementet i AFRA för samma volym och rutt. Översteg debiterat belopp det krediterade skulle bolaget betala skillnaden till SIPC, s k penalty. I det motsatta fallet hade

bolaget rätt till ersättning från SIPC.

Fr o m den 1 januari 1981 tillämpades, som redan nämnts, ett nytt system. Detta baserades inte på AFRA. Beträffande pris-sättning och tonnagevolymen gällde i huvudsak följande. För frakter av råolja till Göteborg bestämdes två fasta rater, nämligen WS 66 för frakt med VLCC-fartyg från Nigeria av laster i intervallet 95 000 - 115 000 longton och WS 115 för frakt med LR-fartyg från Nordsjön av laster i intervallet 60 000 - 70 000 longton. Dessa rater tillämpades schablonmässigt utan hänsyn till vilken fartygsstorlek som faktiskt användes. Vidare gällde att en standardiserad färdväg ("notional voyage") - och således inte den faktiska färdvägen - låg till grund för debiteringen samt att WS-noteringen per den 1 januari 1981 tillämpades hela året. Justering skulle dock ske vid ändring av priset för bunkerolja. Ersättning för dödfrakt utgick endast under särskilt angivna förutsättningar. Svenska Shell gjorde, liksom tidigare, åtaganden beträffande den tonnagevolym som skulle tas i anspråk under året och kunde vid underutnyttjande bli ersättnings-skyldigt på samma sätt som enligt det tidigare gällande com-mitmentavtalet.

Vad gäller parternas principiella ställningstaganden kan antecknas följande.

RSV har godtagit att WS/AFRA-systemet får tjäna som utgångspunkt för beräkningen av ett armlängdspris. Verket hävdar i första hand att systemet skall tillämpas strikt enligt principen vessel/voyage, dvs med utgångspunkt i AFRA-noteringen för det faktiskt använda fartyget och WS-noteringen för den verkliga färdsträckan. Detta första-handsalternativ innebär också bl a att beräkningen skall ske med tillämpning av WS-noteringen för lastning och lossning i flera hamnar, när detta förekommit, samt att några särskilda tillägg till AFRA-noteringen inte skall medges. I andra hand har RSV yrkat att armlängdspriset bestäms enligt en alter-nativ metod, i KRS benämnd alternativ 2, som innebär att

beräkningen skall grundas på AFRA-noteringen för en resa direkt från lastningshamnen till Göteborg med, såvitt avser transporter från Persiska viken, returresa genom Suezkanalen i stället för den av Svenska Shell tillämpade returresan via Godahoppsudden. RSV har i kammarrätten presenterat också två andra alternativ. Det ena (alternativ 1) bygger på att bolaget skulle ha kunnat samlasta ett VLCC-fartyg med en oberoende råoljeimportör, lokaliserad till Rotterdamområdet. Det andra (alternativ 3) innebär att den av bolaget tillämpade notional-metoden godtas, dock med några väsentliga undantag. Bland dessa undantag märks främst att RSV vill vägra schablontillägg med WS 2,5 för reservtonnage m m och särskilt tillägg för transporter under 1979 och 1980 från Nigeria, eftersom verket med hänsyn till det under perioden rådande tonnageöverskottet på marknaden bedömer dessa tillägg som inte armlängdsmässiga. Inte enligt något alternativ vill RSV medge att penalties enligt commitment-avtalet räknas in i armlängdspriset för frakttjänster. Verket anser nämligen att dessa penalties inte är förenliga med AFRA-systemet och att dessutom ett godtagande av ett commitment-avtal skulle medföra risk för missbruk genom medvetna och systematiska överskattningar av tonnagebehovet.

Svenska Shell har i sin argumentation särskilt framhållit att det fraktmönster som tillämpats inom koncernen saknat motsvarighet på marknaden. Genom att hålla en flotta av fraktfartyg (en pool) med en för ändamålet avpassad sammansättning har SIPC kunnat samordna de deltagande företagens transporter och erbjuda dem en hög grad av leveranstrygghet och flexibilitet. Arrangemanget var unikt och möjligheten att delta har enligt bolaget haft ett särskilt ekonomiskt värde för kundföretagen.

Beträffande notional-systemet hävdar bolaget att detta varit ett med hänsyn till fraktmönstrets utformning och frakttjänsternas innehåll rationellt sätt att ordna prissättningen. För kundföretagen har det varit viktigt att kunna förutse sina fraktkostnader och att inte beröras av hur

transporterna i detalj arrangerats. Systemet har tillåtit SIPC att utan kundföretagens hörande bestämma vilken fartygsstorlek som skulle användas för den enskilda transporten samt att sammanföra olika kunders behov och under gång byta laster eller fartyg från en kund till en annan. Det tillägg med WS 10 eller 15 som gjordes när AFRA-noteringen för VLCC-fartyg låg till grund för prisberäkningen har avsett ej endast kostnaderna för flerhamnsanlöp utan också de extra-kostnader för läktring, dödfrakt m m som uppkommit vid samordnade transporter på dessa större fartyg. Det förhållandet att man vid tillämpningen av den spärregel, som anknöt till AFRA-tariffen för LR 2-fartyg, utgick från att tänkta returresor till Persiska viken skulle ha företagits via Godahoppsudden och inte genom Suezkanalen motiverades av att en fraktdebitering på denna grund motsvarade vad som var kutym inom rederinäringen. Det schablon tillägg med WS 2,5 som regelmässigt gjordes oavsett om prisberäkningen grundades på VLCC- eller LR-notering var avsett att kompensera SIPC för kostnaderna för att hålla det reservtonnage som behövdes för att det komplicerade fraktmönstret skulle kunna upprätthållas. Tillägget utgjorde med andra ord priset för den leveranstrygghet och flexibilitet som systemet gav de deltagande koncernföretagen. Vad gäller det särskilda tillägg som under åren 1979 och 1980 gjordes till AFRA-noteringen vid beräkningen av priset för transporter från Nigeria har bolaget uppgett att detta tillägg motiverades av att SIPC på grund av politiska förhållanden under dessa år ådrog sig betydande extrakostnader för att hålla en för Nigeria-transporterna specialdestinerad flotta.

Mot RSV:s uppfattning att beräkningen av ett armlängdspris bör grundas på en strikt tillämpning av WS/AFRA enligt principen vessel/voyage har bolaget invänt att en sådan beräkning inte tar hänsyn till de extrakostnader för flerhamnsanlöp, läktring, dödfrakt, reservtonnage m m som enligt bolagets uppfattning måste beaktas. Bolaget har presenterat skuggberäkningar för att visa det pris som skulle gälla

om man med utgångspunkt i RSV:s beräkningar gjorde nödvändiga tillägg för extrakostnader. Bolaget anser skuggberäkningarna visa att bolaget i själva verket snarast har betalat ett "underpris" för frakttjänsterna.

Vad slutligen beträffar commitment-avtalet har bolaget understrukt att detta avtal inte gäller själva prissättningen utan reglerar bolagets ianspråktagande av tonnagevolymer. Mot bakgrund av den leveranstrygghet som bolaget erhållit genom avtalet med SIPC är det enligt bolaget fullt armlängdsmässigt att SIPC å sin sida tillförsäkrats viss avsättningssäkerhet. Avtalets bestämmelser om påföljder vid underutnyttjande motsvarar helt de på marknaden gängse bestämmelser som brukar betecknas "take or pay". På grund av sin konstruktion kunde de aktuella bestämmelserna i avtalet lika väl verka till bolagets förmån som till dess nackdel. Under det första avtalsåret blev nettoresultatet också att bolaget erhöll betalning av SIPC.

5.6.2 Regeringsrättens bedömning

Regeringsrättens uppgift i detta avsnitt är att från armlängdssynpunkt pröva prissättningen på de frakttjänster som Svenska Shell köpt från SIPC. Det är angeläget att som en utgångspunkt för denna prövning söka fastställa det närmare innehållet i tjänsterna.

Av handlingarna framgår att det som SIPC tillhandahållit innefattat mer än den konkreta tjänsten att transportera råolja från olika produktionsländer till Göteborg. Förhållandena, såsom de beskrivits i målet, synes kunna sammanfattas enligt följande. SIPC har varit verksamt som fraktförare för flera koncernföretags räkning och har hållit en fraktflotta, vars storlek och sammansättning har bestämts med hänsyn till de förhandsbeställningar av tonnage som dessa företag gjort inom ramen för det s k commitment-systemet. I

syfte att uppnå samordningsvinster har SIPC följt ett relativt komplicerat fraktmönster som i huvudsak byggt på principen att råolja från Persiska viken och Nigeria transporteras med stora fartyg till Västeuropa och därefter genom läktring till havs eller i hamn förts över till fartyg i den storleksklass som behövts för de enskilda kundföretagens laster. Från kundföretagens synpunkt kan förhållandet beskrivas så att de genom sitt avtal med SIPC fått tillträde till en för deras sammanlagda behov avpassad fartygspool och genom SIPC:s fraktarrangemang kunnat uppnå en önskvärd flexibilitet och en tryggad tillgång till transporter. Det får anses ostridigt i målet att det komplexa fraktmönster som SIPC följt saknat direkt motsvarighet på marknaden. Det samma får då anses gälla innehållet i de tjänster som SIPC tillhandahållit koncernföretagen på fraktområdet.

Det nu sagda får en avgörande betydelse för armlängdsprövningen. I avsnitt 5.4 har konstaterats att regeringsrätten i likhet med underinstanserna är hänvisad till att grunda sin prövning på marknadsprismetoden. I avsaknad av jämförbara avtalsförhållanden på marknaden återstår - såsom också framhållits i det föregående - endast utvägen att göra en hypotetisk bedömning av vad en fristående råoljeimportör, som befunnit sig i samma faktiska situation som Svenska Shell, skulle ha varit beredd att betala för de tjänster som SIPC tillhandahållit inom ramen för det tillämpade fraktmönstret.

En bedömning av det slag som här angetts bör självfallet så långt som möjligt utgå från vad som är känt om de faktiska prisförhållandena på fraktmarknaden. I första hand är de s k AFRA-noteringarna av intresse. Underinstanserna har i likhet med parterna utgått från att dessa noteringar kan godtas som utgångspunkt för armlängdsprövningen. Regeringsrätten delar denna uppfattning men vill samtidigt understryka vikten av att materialet används med försiktighet. Noteringarna grundas på ett genomsnitt av de fraktkostnader som rapporterats från marknaden för en viss period och återspeglar således

förhållanden i förfluten tid. Betydande eftersläpnings-effekter kan förekomma eftersom långfristiga charteravtal ingår i underlaget. Med hänsyn härtill och till att kalkylerna i viss utsträckning bygger på teoretiska antaganden om förhållandena under en tänkt standardresa kan konstateras att noteringarna - i synnerhet vid obalans i marknaden - inte är ägnade att visa marknadspriset vid en given tidpunkt. En prissättning som grundas på AFRA-noteringarna bör dock - såsom framhållits i målet - kunna användas vid en prisjämförelse, om systemet tillämpas konsekvent över en längre tidsperiod.

I avsnitt 5.6.1 nämndes att SIPC och Svenska Shell under perioden 1976-1980 tillämpade en prissättningsmodell som direkt byggde på AFRA-systemet (notional-metoden) men den 1 januari 1981 övergick till en ny metod som inte baserades på AFRA. I det följande diskuteras först de båda delperioderna var för sig. Därefter görs en gemensam bedömning som avser hela den i målet aktuella perioden 1976-1981 (taxeringsåren 1977-1982).

Taxeringsåren 1977-1981

Under beskattningsåren 1976-1980 grundades prissättningen således på WS/AFRA-systemet, som tillämpades schablonmässigt enligt notional-metoden.

Både MKSR och KRS har vid sina bedömningar av den tillämpade prissättningen gjort jämförelser med en AFRA-prissättning som är grundad på principen vessel/voyage, dvs baseras på det faktiskt använda fartyget och den faktiska färdvägen, och har med denna utgångspunkt i huvudsak inriktat sin prövning på att bedöma vilka tillägg som kan medges för kostnader för läktring i hamn och till sjöss, dödfrakt, transporter rutten Lyme Bay - Rotterdam m fl ("tredje benet"), reservtonnage och penalties. MKSR har funnit att tillägg bör medges i sådan utsträckning att någon avvikelse från ett

armslängdspris därefter inte kan urskiljas. KRS har godtagit visst tillägg för läktringskostnader och "tredje benet" men ej för reservtonnage och i princip ej heller för dödfrakt. Vidare har kammarrätten godtagit konsekvenserna av commitment-avtalet. På grund av sina ställningstaganden i dessa och övriga frågor som rör fraktprissättningen har KRS funnit att bolaget betalat ett "överpris" för frakttjänster som under de aktuella åren legat mellan 6 och 10 miljoner kronor per år.

Ett centralt inslag i notional-metoden var att SIPC och kundföretaget på förhand kom överens om vilken fartygsstorlek och rutt som skulle ligga till grund för prissättningen på transporter från de olika lastningshamnarna. Ett sådant system synes, såsom Svenska Shell framhållit, ha haft fördelar för både kundföretaget och SIPC. Kundföretaget kunde förutse nivån på fraktsatserna och var inte beroende av hur den enskilda transporten faktiskt utfördes, medan SIPC å sin sida hade frihet att efter eget val organisera transporterna och samordna dem för flera kundföretag. Starka praktiska skäl synes sålunda ha motiverat systemets schablonmässiga utformning. Svenska Shell har hävdats att denna utformning i själva verket utgjort en förutsättning för att fraktarrangemangen skulle fungera. En annan ordning, som inneburit att det enskilda kundföretaget skulle ha haft inflytande på det faktiska valet av fartygsstorlek och färdväg, skulle enligt bolaget ha framtingat en ändring av själva fraktmönstret. Regeringsrätten finner att denna ståndpunkt bör godtas.

En viktig princip att beakta vid armslängdsprövningen är att prövningen inte bör grundas på en bedömning av hypotetiska transaktioner som sätts i stället för det av parterna faktiskt valda förfarandet (punkterna 15 och 23 i OECD-rapporten). Det kunde tyckas att den av underinstanserna valda metoden, som utgår från principen vessel/voyage, väl svarar mot detta krav på anknytning till faktiska förhållanden. Med hänsyn till vad som framkommit om det av SIPC tillämpade

fraktmönstret och motiven bakom notional-metoden kan emellertid en sådan slutsats sättas ifråga. Det kan hävdas att den av underinstanserna tillämpade metoden avlägsnar sig från de verkliga förhållandena, nämligen genom att inte tillräckligt beakta att de enskilda transporterna utgjort led i ett komplicerat fraktmönster som innefattat samlastning m m i flera företags intresse. Enligt regeringsrättens mening kan det i själva verket med fog göras gällande att notional-metoden med sin schablonmässiga utformning bättre än principen vessel/voyage tar hänsyn till de speciella förhållanden som förelegat.

Mot denna bakgrund finner regeringsrätten att det är motiverat att i förevarande fall göra armlängdsprövningen från en delvis annan utgångspunkt än den som underinstanserna valt. Den primära uppgiften bör vara att närmare granska hur notionalmetoden varit uppbyggd och att söka besvara frågan hur de olika momenten i denna prissättningsmodell förhållit sig till kravet på armlängdsmässighet.

Redan i det hittills sagda ligger att det inslag i notional-metoden som inneburit att prissättningen grundats på vissa i förväg bestämda schabloner inte i sig föranleder någon erinran från armlängdssynpunkt. Den avgörande frågan är emellertid hur den ersättningsnivå som fastställts med hjälp av metoden är att bedöma.

För transporter från Nordafrika och Nordsjön har AFRA-noteringen för LR1- eller LR2-fartyg (eller ett genomsnitt för dessa) tillämpats. Dessa fartygsstorlekar synes ha valts med utgångspunkt i de lastvolymerna som normalt blev aktuella för Svenska Shells del. Debiteringsnormen framstår således som motiverad av de faktiska förhållandena och kan inte anses ge anledning till erinran från armlängdssynpunkt.

I fråga om transporter från Persiska viken och Nigeria har utgångspunkten varit AFRA-noteringen för VLCC-fartyg. Detta

moment i prissättningen bör ses mot bakgrund av strävandena att låta kundföretagen, oberoende av mottagningsförhållandena i lossningshamnen och det enskilda företagens inköspolicy, få del av de prisfördelar som en befraktning med större fartyg kunde medföra. En transport med VLCC-fartyg har i Svenska Shells fall förutsatt samlastning, läktring och liknande operationer och har därmed föranlett extrakostnader. Det får anses klarlagt i målet att extrakostnader av detta slag kan motivera tillägg till AFRA-noteringen. Därav följer i och för sig inte att de tillägg med 10 resp 15 WS-poäng som gjorts vid beräkningen av fraktsatserna har legat inom ramen för vad som varit armlängdsmässigt. För den nu aktuella bedömningen spelar detta dock mindre roll. Den spärregel som har tillämpats vid sidan av huvudregeln har nämligen inneburit att noteringen (utan nyssnämnda tillägg) för transport med LR2-fartyg från lastningshamnen till Göteborg utgjort ett tak för debiteringen. Som nyss sagts synes denna fartygsstorlek ha stämt väl överens med Svenska Shells faktiska behov. Det får antas att en debiteringsnorm som inneburit att fraktersättningen på detta sätt knutits till kostnaden för transport från lastnings- till lossningshamn med en efter mottagarens behov avpassad fartygsstorlek hade kunnat accepteras också av en fristående importör och således inte i sig är angripbar från armlängdssynpunkt.

En särskild tvistefråga är hur nyssnämnda spärregeln rätteligen bort tillämpas på transporter från Persiska viken. Enligt notional-metoden skulle WS-noteringen för en resa tur och retur via Godahoppsudden ligga till grund för beräkningen. KRS, som vid sina bedömningar tillämpat en spärregel av liknande slag (det s k LR2-taket), har i likhet med RSV ansett att beräkningen bör grundas på den notering som avsåg returresa (ballastresa) genom Suezkanalen. Regeringsrätten finner emellertid att Svenska Shell gjort sannolikt att den princip som notional-metoden i detta hänseende byggt på står i överensstämmelse med vad som varit kutym på marknaden och således skulle ha varit acceptabel även för en fristående

importör. Inte heller på denna punkt finns det därför anledning att utgå från annat än att metoden varit förenlig med armlängdsprincipen.

I enlighet med det anförda finns det enligt regeringsrättens mening goda skäl för bedömningen att de hittills berörda momenten i notional-metoden inte i sig inneburit att gränsen för vad som varit armlängdsmässigt överskridits. Det återstår dock att ta ställning till det schablontillägg med WS 2,5 som gjorts för reservtonnage samt det särskilda tillägg som under åren 1979 och 1980 gjorts beträffande transporter från Nigeria.

Schablontillägget med WS 2,5 har enligt Svenska Shell motiverats av att SIPC haft extrakostnader för att hålla det reservtonnage som företaget behövt för att upprätthålla en önskvärd flexibilitet i befraktningsystemet. Flexibiliteten har inneburit bl a att kundföretagen med kort varsel kunnat växla mellan olika råoljetyper. Svenska Shell har hävdats att frågan om behovet av reservtonnage i princip bör bedömas utan hänsyn till det överskott på tonnage som under de aktuella åren funnits på marknaden. Bolagets inställning är att SIPC oavsett marknadssituationen varit tvunget att hålla de fartyg, inklusive tillräckliga reserver, som behövts för att uppfylla företagens åtaganden gentemot kundföretagen samt att marknadssituationen blivit tillräckligt beaktad genom att överskottet verkat i sänkande riktning på AFRA-noteringarna.

Regeringsrätten finner att bolagets senast återgivna ståndpunkt bör godtas. Av det nu sagda följer emellertid i och för sig inte att schablontillägget är att anse som armlängdsmässigt. Avgörande för hur tillägget skall bedömas är i princip om förekomsten av ett reservtonnage och den därmed möjliggjorda flexibiliteten haft ett sådant värde för ett företag i Svenska Shells situation att det kan antas att även ett fristående företag, som befunnit sig i samma situa-

tion, skulle ha varit berett att godta tillägget. Bolaget hävdar även i detta sammanhang, såsom tidigare redovisats också beträffande råoljedelen, att flexibiliteten haft betydelse i flera hänseenden, främst genom att den tillåtit en optimering av driftförhållandena vid bolagets raffinaderi och möjliggjort en policy i lagerhållningsfrågor som medfört en betydande reduktion av bolagets kapitalkostnader. Bolaget har visserligen inte kunnat beloppsmässigt precisera det totala värdet av flexibiliteten men något absolut krav på en sådan kvantifiering bör inte heller rimligen upprätthållas. Genom konkreta exempel och olika finansiella kalkyler har bolaget belyst betydelsen av flexibilitet i råoljeleveranserna. Härigenom får bolaget anses ha på ett tillfredsställande sätt dokumenterat sitt påstående att den av SIPC erbjudna flexibiliteten haft ett betydande ekonomiskt värde för bolaget. Vad som förekommit i målet ger tillräckligt stöd för bolagets påstående att en fristående importör som fått del av motsvarande service skulle ha varit beredd att betala ett tillägg för detta och även att acceptera det aktuella tilläggets nivå.

Det särskilda tillägg som under åren 1979 och 1980 påfördes för transporter från Nigeria har motiverats med att tillägget skulle kompensera SIPC för extrakostnader föranledda av att SIPC varit tvunget att avsätta en särskild flotta för dessa transporter. Behovet av en specialdestinerad flotta hade sin grund i att den nigerianska regeringen förbjudit hamnarna i Nigeria att mottaga fartyg som inom en viss tid före ankomsten dit hade anläpt sydafrikansk hamn. Svenska Shell har uppgett att den lågsvavliga nigerianska råoljan var en viktig del av "råoljedieten" vid bolagets raffinaderi och att bolaget därför ansett det kommersiellt motiverat att acceptera tillägget. Regeringsrätten finner att denna förklaring bör godtas.

Mot bakgrund av det sagda finner regeringsrätten att det kan antas att schablontillägget för reservtonnage m m och

Nigeriatillägget skulle ha varit acceptabla för en fristående importör. Tilläggen är därmed att anse som armslängds-mässiga.

I den hittills förda diskussionen har bortsetts från konsekvenserna av commitment-avtalet. Som Svenska Shell framhållit är avtalets bestämmelser om påföljder vid underutnyttjande inte en del av själva fraktprissättningen utan närmast att se som skadeståndsklausuler. Detta hindrar inte att de penalties som Svenska Shell påförts vid underutnyttjande bör bli föremål för en armslängdsprövning. Regeringsrätten delar KRS:s uppfattning att det, med hänsyn till de förhållanden som rådde när avtalet ingicks, inte kan anses ha stridit mot armslängdsprincipen att reglera volymåtagandena på det sätt som skett genom avtalet. Inte heller finns det anledning att från armslängdssynpunkt erinra mot det i avtalet inskrivna avräkningssystemet eller storleken av de penalties som detta kunde resultera i. Det har inte framkommit omständigheter som visar att Svenska Shell genom missbruk av avtalet åstadkommit en obehörig inkomstöverföring till SIPC. Vad nu sagts får anses gälla även det belopp som Svenska Shell erlade under år 1979 för att "friköpa" sig från viss del av sina volymåtaganden för det året.

Taxeringsåret 1982

Fr o m den 1 januari 1981 övergavs den på AFRA baserade notional-metoden. Övergången till ett nytt system betingades enligt Svenska Shell av ändringar i bolagets inköspolitik, vilka i sin tur var föranledda av bl a skärpta miljökrav. Även det nya systemet byggde i väsentliga hänseenden på schabloner. Till de schablonmässiga inslagen hörde att WS-noteringarna för januari 1981 tillämpades hela året och att debiteringen gjordes med utgångspunkt i en standardiserad färdväg. Vidare gällde att fraktraterna, uttryckta i WS-poäng, fixerades i förväg för de två alternativ som var aktuella för år 1981, nämligen frakter från Nigeria och

Nordsjön till Göteborg, och sedan inte påverkades av vilken fartygsstorlek som faktiskt användes.

De argument som Svenska Shell anfört till stöd för notional-metodens schablonmässiga utformning synes ha giltighet även i fråga om det nya systemet. I överensstämmelse med den bedömning som regeringsrätten redovisat i det föregående bör varken fixeringen till WS-noteringarna vid årets början eller övriga schabloner i sig föranleda någon erinran från armlängdssynpunkt.

När det gäller att bedöma fraktraternas nivå bör till en början erinras om att regeringsrätten vid behandlingen av notional-metoden har anslutit sig till principen att en debiteringsnorm, som innebär att fraktersättningen anknyts till kostnaden för en transport från lastnings- till lossningshamn med en efter mottagarens behov avpassad fartygsstorlek, inte i sig är angripbar från armlängdssynpunkt. Samma synsätt är motiverat vid den nu aktuella bedömningen av 1981 års prissättningssystem.

Enligt vad handlingarna utvisar har Svenska Shell för år 1981 räknat med laststorlekar som motsvarat fartygsklasserna LR2 för olja från Nigeria och LR1 för nordsjöolja. En jämförelse mellan de avtalade fraktraterna och AFRA-noteringarna för januari 1981 för dessa fartygsstorlekar ger vid handen att fraktraten för nigeriaolja inte överstigit den tillämpliga AFRA-noteringen medan fraktraten för nordsjöolja med drygt 2 WS-poäng överstigit AFRA-noteringen.

Nu angivet förhållande och vad som i övrigt kan utläsas av handlingarna kan möjligen peka på att den avtalade fraktersättningen något överstigit den ersättning som skulle ha debiterats enligt WS/AFRA-systemet för transporter direkt från lastningshamnen till Göteborg med LR2- respektive LR1-fartyg. Därmed är emellertid inte sagt att den avtalade ersättningen överstigit armlängdsnivån. Regeringsrätten har i det

föregående funnit det kunna antas att ett schablontillägg med WS 2,5 för reservtonnage m m och ett särskilt tillägg för transporter från Nigeria hade kunnat accepteras av en fristående råoljeimportör vid tillämpning av notional-metoden. Av handlingarna i målet får anses framgå att de förhållanden som låg till grund för dessa tillägg hade sin direkta motsvarighet under år 1981 och då motiverade tillägg som mer än väl motsvarade den nyss påtalade skillnaden mellan den avtalade fraktersättningen och den ersättning för direkttransporter som skulle ha debiterats enligt WS/AFRA-systemet.

I enlighet med det sagda gör regeringsrätten bedömningen att den under år 1981 tillämpade fraktprissättningen varit förenlig med armlängdsprincipen.

Sammanfattande bedömning

Den översiktliga bedömning av notional-metoden och 1981 års prissättningssystem som regeringsrätten redovisat i det föregående har avsett grunderna och metoderna för prissättningen. Slutsatserna kan sammanfattas så att regeringsrätten funnit skäl för antagande att villkoren legat inom ramen för vad som skulle ha kunnat accepteras av en fristående råoljeimportör som befunnit sig i samma faktiska situation som Svenska Shell.

Det skulle självfallet vara av värde att kunna stämma av detta resultat mot beräkningar som - i likhet med dem som förekommit i underinstanserna - utgår från prissättningen på varje enskild transport. När en sådan avstämning övervägs är det viktigt att iaktta den tidigare berörda principen att uppskattningen av ett armlängdspris inte bör grundas på bedömningar av hypotetiska transaktioner som ersätter det av parterna faktiskt valda förfarandet. Redan av detta skäl bör t ex den av RSV som "alternativ 1" betecknade modellen avvi-

sas, eftersom den grundas på ett hypotetiskt fraktmönster som innefattat samlastning med en fristående råoljeimportör. Som regeringsrätten framhållit i det föregående går inte heller den av RSV förespråkade huvudmodellen, som bygger på principen vessel/voyage och som bildat utgångspunkt för underinstansernas överväganden, fri från sådana anmärkningar.

Den metod som bygger på principen vessel/voyage är dessutom i ett fall som det förvarande behäftad med mycket betydande osäkerhetsmoment. Regeringsrätten delar underinstansernas uppfattning att en prissättning som grundas på en strikt tillämpning av WS/AFRA-systemet inte i tillräcklig grad tar hänsyn till de av SIPC:s fraktmönster föranledda kostnaderna eller - från kundföretagens synpunkt - de med systemet för- enade fördelarna (leveranstrygghet och flexibilitet). Det är därför nödvändigt att göra vissa tillägg till de fraktpriser som framkommer vid en tillämpning av RSV:s huvudmetod. Svårigheten är att avgöra vilka tillägg som är förenliga med armlängdsprincipen. Som regeringsrätten konstaterat flera gånger i det föregående är det i förevarande fall nödvändigt att grunda bedömningen av vad som är armlängdsmässigt på hypotetiska antaganden om hur ett fristående företag skulle ha agerat. Så har skett vid regeringsrättens ovan redovisade bedömning av notional-metoden och 1981 års prissättnings-system och detsamma måste ske när tillåtligheten av de nu aktuella tilläggen skall prövas. Vad som förekommit i underinstanserna belyser väl det vanskliga i att göra bedömningar av detta slag. Som redan nämnts fann MKSR att så stora tillägg för läktring, dödfrakt, tredje benet, reserv-tonnage m m borde tillåtas att det därefter - och sedan också effekterna av commitment-avtalet beaktats - inte kunde konstateras att de erlagda fraktpriserna avvikit från vad som varit armlängdsmässigt. KRS har gjort en betydligt mer restriktiv bedömning som inneburit att endast vissa sköns-mässigt uppskattade tillägg för läktring och "tredje benet" godtagits. Dessa bedömningar - och även det av kammarrätten

införda s k LR2-taket - har grundats på antaganden om vad en fristående råoljeimportör skulle ha accepterat.

Mot denna bakgrund gör regeringsrätten följande bedömning. Detaljberäkningar av det slag som gjorts i målet med utgångspunkt i principen vessel/voyage torde i normalfallet ha ett betydande värde - och är kanske i själva verket ofta ofrånkomliga - vid en armslängdsprövning. De förhållanden som föreligger i målet - särskilt utformningen av SIPC:s fraktmönster och innehållet i de tjänster som företaget tillhandahållit - medför emellertid att beräkningarna i förevarande fall blir alltför osäkra för att kunna rubba den bedömning som regeringsrätten gjort utifrån de olika momenten i notional-metoden.

På grund av vad som sagts i detta avsnitt finner regeringsrätten att fraktprissättningen under beskattningsåren 1976-1981 (taxeringsåren 1977-1982) inte ger tillräcklig grund för korrigeringsmed stöd av 43 § 1 mom KL.

5.7 Avslutande domskäl

På grund av vad som sagts i avsnitten 5.5 och 5.6 finner regeringsrätten inte styrkt att Svenska Shell lämnat oriktig uppgift avseende taxeringarna åren 1977-1980 och inte heller avseende taxeringen år 1981 såvitt här är i fråga. Grund för eftertaxering enligt riksskatteverkets hit fullföljda talan avseende taxeringsåren 1977-1981 föreligger därför inte och inte heller för påförande av skattetillägg. Skäl föreligger inte heller för höjning av bolagets taxeringar år 1982 såvitt här är i fråga.

Vidkommande Svenska Shells yrkande om ersättning för kostnader i målen gör regeringsrätten följande bedömning. Enligt 4 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m m får ersättning beviljas endast till den del det

med hänsyn till vissa i paragrafen angivna förhållanden är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige. Regeringsrätten finner med beaktande av vad som framkommit i målet att det inte är oskäligt att Svenska Shell bär sin kostnad.

6 Domslut

Regeringsrätten bifaller inte riksskatteverkets besvär.

Regeringsrätten bifaller Svenska Shells besvär och upphäver kammarrättens domar avseende eftertaxering för åren 1977-1981. Regeringsrätten fastställer vidare, med ändring av kammarrättens dom, det domslut som mellankommunala skatterättens dom innehåller såvitt avser bolagets inkomsttaxeringar år 1982.

Regeringsrätten bifaller inte bolagets yrkande om ersättning för kostnader i målen.

LS

Rune Hedin

I avgörandet har deltagit: regeringsråden Wahlgren, Björne, Wadell, Swartling och Holstad
Föredragande regeringsrättssekreterare: Hedin

Kopia för kännedom till

kammarrätten i Stockholm
länsrätten i Stockholms län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Östergötlands län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Jönköpings län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Kronobergs län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Kalmar län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Gotlands län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Blekinge län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Malmöhus län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Hallands län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Göteborgs och Bohus län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Älvsborgs län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Skaraborgs län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Värmlands län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Örebro län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Västmanlands län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Kopparbergs län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Gävleborgs län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Västernorrlands län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Jämtlands län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Västerbottens län
skattemyndigheten i länet
länsrätten i Norrbottens län
skattemyndigheten i länet
Stockholms kommun
Lidingö kommun
Solna kommun
Norrköpings kommun
Motala kommun
Jönköpings kommun
Växjö kommun
Kalmar kommun
Västerviks kommun

Gotlands kommun
Karlskrona kommun
Karlshamns kommun
Malmö kommun
Helsingborgs kommun
Halmstads kommun
Göteborgs kommun
Uddevalla kommun
Borås kommun
Lidköpings kommun
Karlstads kommun
Örebro kommun
Västerås kommun
Faluns kommun
Mora kommun
Malungs kommun
Gävle kommun
Söderhamns kommun
Hudiksvalls kommun
Sundsvalls kommun
Härnösands kommun
Örnsköldsviks kommun
Östersunds kommun
Umeå kommun
Skellefteå kommun
Lycksele kommun
Storumans kommun
Luleå kommun
Gällivare kommun
Kiruna kommun