



KLAGANDE

O AB

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 24 februari 2021
i mål nr 13191-18, 19475-19, 19478-19, 19481-19, 19483-19 och
19484-19, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2012 och 2013
Inkomstbeskattning beskattningsåren juni 2012–maj 2013,
juni 2013–maj 2014 och juni 2014–maj 2015 m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten avslår yrkandet om att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen.
2. Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och upphäver Skatteverkets beslut vad gäller taxeringsåret 2013 och beskattningsåret juni 2014–maj 2015 samt ändrar besluten för övriga år på så vis att O AB inkomst av näringsverksamhet i stället ska höjas med 13 082 176 kr för taxeringsåret 2012, med 52 424 477 kr för beskattningsåret juni 2012–maj 2013 och med 13 787 318 kr för beskattningsåret juni 2013–maj 2014.
3. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.
4. Kammarrätten beviljar O AB ersättning för kostnader med 20 000 kr hos Skatteverket, 225 000 kr i förvaltningsrätten och 92 400 kr i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

O AB yrkar att de överklagade omprövningsbesluten ska upphävas och att bolaget ska beviljas ersättning för sina kostnader hos Skatteverket, i förvaltningsrätten och i kammarrätten. Bolaget yrkar även att kammarrätten ska begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

O AB för bl.a. fram följande. Underinstanserna har tillämpat armlängdsprincipen felaktigt. Förvärvet av och fusionen med **S AB** har inte lett till några villkorsförändringar vad gäller kommissionärstjänsterna som har utförts åt de utländska kommittenterna **(OMEA)** och **B.V.** Kostnaderna för omstruktureringen och avskrivning av goodwill ryms inte inom de avtalade villkoren. Vidare hade en oberoende aktör aldrig betalat en högre kommission med hänsyn till bolagets goodwillavskrivningar och omstruktureringkostnader. Kostnaderna har därmed inte ett samband med den bedömda transaktionen. Det är inte heller fråga om rörelsekostnader. Den svenska skattebasen har inte urholkats genom den aktuella prissättningen eftersom avdrag inte har gjorts för goodwillavskrivningarna i bolagets inkomstdeklarationer. Den beslutade höjningen av bolagets skattemässiga resultat strider i vart fall mot den EU-rättsliga etableringsfriheten eftersom den gjorda justeringen avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende aktörer. Det är möjligt att bolaget borde ha kompenserats för kostnaderna för bolagsförvärvet när det skedde men det är en fråga som avser ett tidigare taxeringsår och omfattas inte av utredningen i målen.

Skatteverket anser att överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader ska avslås.

Skatteverket för bl.a. fram följande. Genom förvärvet och fusionen har **O AB** utökat sitt produktutbud och sin omsättning och det finns i vart fall

ett indirekt samband mellan kostnaderna och kommissionärstjänsterna. Såväl goodwillavskrivningarna som omstruktureringskostnaderna är sedvanliga rörelsekostnader redovisningsmässigt och företagsekonomiskt. Att justera bolagets resultat för kostnaderna förbättrar inte jämförbarheten med jämförelseobjektens funktioner, tillgångar och risker. O AB bortser från funktionsanalysen i sin bedömning. O AB har rutinartade funktioner och ska inte bära risker och kostnader för förvärv som främst gynnar de utländska kommittenterna. Det var ett realistiskt och tillgängligt alternativ för O AB att inte genomföra förvärvet och fusionen. En korrigerig av O AB resultat av näringsverksamhet i den gränsöverskridande transaktionen mellan O AB och det närstående företaget OMEA behandlas mindre förmånligt än vad som skulle ha varit fallet om det rörde sig om en transaktion mellan närstående företag med hemvist i Sverige. I enlighet med EU-domstolens praxis kan dock denna skillnad i behandling anses såväl rättfärdigad som stå i proportion till det eftersträvade målet. Den EU-rättsliga etableringsfriheten utgör därför inte något hinder för att korrigerig O AB resultat av näringsverksamhet.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling inom stängda dörrar.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Förhandsavgörande från EU-domstolen

Kammarrätten anser att det inte finns skäl att med stöd av artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. O AB yrkande om detta ska därför avslås.

Armlängdsmässig internprissättning

Huvudfrågan i målen är om O AB inkomst av näringsverksamhet ska höjas med stöd av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 §

inkomstskattelagen (1999:1229), IL. De beslutade höjningarna gäller ersättning för kommissionärstjänster, vilka bolaget har utfört åt två utländska kommittenter inom samma koncern. Eftersom de överklagade besluten är fattade genom eftertaxering/efterbeskattning är det Skatteverket som har bevisbördan för att bolaget har lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen. Beviskravet är att det klart ska framgå av utredningen att den avtalade ersättningen för kommissionärstjänsterna avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

Parterna är bland annat överens om att frågan om ersättningen har varit armlängdsmässig ska bedömas med tillämpning av den s.k. nettomarginalmetoden och att nettomarginalen på försäljningar ska användas som vinstindikator. Parterna är även överens om vad **O AB** omsättning har uppgått till och vilka företag som ska utgöra oberoende jämförelseobjekt. Kammarrätten anser att det inte finns skäl att avvika från parternas samstämmiga uppfattningar i dessa frågor.

Parterna är däremot oense om **O AB** bokförda rörelseresultat ska justeras på vissa sätt vid beräkningen av bolagets nettomarginal och om bolagets och jämförelseobjektens nettomarginaler ska beräknas år för år eller som ett genomsnitt för flera år.

Justeringar av bokfört rörelseresultat

Frågan i denna del är om **O AB** bokförda rörelseresultat ska justeras för omstruktureringskostnader och avskrivning av goodwill vid beräkningen av nettomarginalen för kommissionärsverksamheten. Om dessa justeringar görs ökar **O AB** rörelseresultat och nettomarginal, vilket medför att bolagets resultat huvudsakligen faller inom vad som framstår som förenligt med en armlängdsmässig prissättning utifrån jämförelseobjektens nettomarginaler.

Det armlängdsmässiga priset enligt nettomarginalmetoden räknas ut enbart utifrån transaktionens marknadsmässiga nettomarginal, som kan inkludera kostnader som inte höjer värdet på det som tillhandahålls. Att vinstmarginalen kan påverkas av omständigheter som inte skulle påverka prissättningen mellan oberoende parter, vilket kan försvåra fastställandet av en armlängdsmässig vinstindikator och göra jämförbarhetsanalysen särskilt viktig, framgår av OECD:s riktlinjer för internprissättning från januari 2022 (punkt 2.70).

Kammarrätten bedömer att utgångspunkten vid beräkningen av rörelseresultatet ska vara det bokförda resultatet, före finansiella poster och skatt, som kan kopplas till de undersökta transaktionerna (jfr. punkt 2.83 i OECD:s riktlinjer där det anges att endast kostnader som har ett direkt eller indirekt samband med transaktionen och som är av drifts- eller rörelsekaraktär ska beaktas vid beräkningen av rörelseresultatet). Vidare ska exceptionella och extraordinära poster inte ingå i rörelseresultatet (punkt 2.86).

Även om utgångspunkten är det bokförda resultatet, före finansiella poster och skatt, kan detta behöva justeras för vissa poster för att åstadkomma en tillförlitlig jämförbarhet med de valda jämförelseobjekten. Jämförbarheten mellan olika parter nettomarginal kan t.ex. försämrats av olikheter i redovisningen i resultaträkningen. I sådana fall kan rörelseresultatet behöva justeras för att upprätthålla jämförbarheten. Behovet av justeringar för att upprätthålla jämförbarheten gör sig särskilt gällande i fråga om avskrivningar och nedskrivningar. Vid bedömningen av om sådana poster ska ingå ska det beaktas hur de påverkar lämpligheten av vinstindikatorn i det enskilda fallet och pålitligheten i jämförelsen (OECD:s riktlinjer, punkt 2.90).

Omstruktureringskostnaderna består av kostnader för uppsägning av personal (avgångsvederlag) och vissa mindre poster avseende bl.a.

förvärvsrelaterade kostnader och purchasing accounting. Parterna har inte argumenterat specifikt angående de senare kostnaderna men de har exkluderats från det bokförda resultatet av bolaget och återlagts av Skatteverket. Omstruktureringskostnaderna får antas leda till konkreta kostnadsbesparingar för O AB över tid. Kostnaderna har uppstått efter bolagets förvärv av och fusion med S AB, som har lett till att bolaget har kunnat öka omsättningen i kommissionärsverksamheten. Kostnaderna har återkommit under flera år och har delvis ersatts av en av O AB kommittenter. Det är således fråga om återkommande personalkostnader som har tagits i syfte att på sikt stärka bolagets resultat från kommissionärsverksamheten. Kammarrätten anser därför, i likhet med Skatteverket, att omstruktureringskostnaderna har ett samband med de bedömda transaktionerna samt är av drifts- eller rörelsekaraktär. Kostnaderna är inte exceptionella eller extraordinära. Det finns inte heller skäl att justera resultatet för dessa poster av någon annan anledning. Kammarrätten anser därför att O AB rörelseresultat inte ska justeras för omstruktureringskostnaderna.

Goodwillposten har i princip bokförts i sin helhet efter att O AB förvärvade samtliga tillgångar och skulder hos S AB till bokfört värde. Eftersom det sistnämnda företags aktier strax dessförinnan hade förvärvats av O AB till marknadspris medförde detta inkråmsförvärv en omfördelning av värdet från aktierna till en goodwillpost, beräknad som skillnaden mellan marknadspriset som erlades för aktierna och det bokförda värdet på den förvärvade rörelsen (förvärvad goodwill). Även i andra situationer kan ett företags marknadsvärde avvika från det bokförda värdet på dess tillgångar, men sådan ”internt upparbetad” goodwill ska inte tas upp som en tillgång i redovisningen.

O AB har i enlighet med 4 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) skrivit av goodwillposten under fem år. Enligt andra redovisningsregler, bl.a. den internationella IFRS-standard, ska dock

goodwill som utgångspunkt inte skrivs av, utan i stället kostnadsföras genom nedskrivning om det finns en konstaterad värdenedgång.

Av det ovanstående följer att goodwill har speciella egenskaper. Goodwill ska endast redovisas som en tillgång i vissa speciella situationer. I **O AB** situation kan det övervägande syftet med en sådan post sägas vara den bokföringsmässiga nödvändigheten att efter förvärven balansera balansräkningen. Avskrivning av goodwill kan ur detta perspektiv inte sägas motsvara en kostnad i form av en konstaterad värdeminskning i bolagets verksamhet, utan utgör snarare en redovisningsteknisk åtgärd för att justera bort en balanspost. Detta talar enligt kammarrättens bedömning för att goodwillavskrivningarna kan negativt påverka jämförbarheten mellan **O AB** och jämförelseobjekten.

Kammarrätten anser att det även finns andra omständigheter som talar för att **O AB** goodwillavskrivningar har en negativ påverkan på jämförbarheten mellan bolaget och jämförelseobjekten. De alternativa redovisningsmetoderna (avskrivning eller nedskrivning) kan medföra stora resultatmässiga skillnader även mellan företag som båda redovisar goodwill. Vidare har de i målen aktuella jämförelseobjekten i allmänhet – även om det finns en viss osäkerhet för vissa av företagen – inte redovisat goodwill eller i vart fall inte kostnadsfört goodwill i den omfattning som **O AB** har gjort.

Mot denna bakgrund anser kammarrätten att pålitligheten i jämförelsen mellan **O AB** och jämförelseobjekten påverkas negativt av att **O AB** goodwillavskrivningar inkluderas i rörelseresultatet. Även om utgångspunkten är att samtliga företag som jämförs ska utvärderas på samma sätt anser kammarrätten att denna negativa påverkan på jämförelsen leder till slutsatsen att **O AB** rörelseresultat ska justeras på så sätt att goodwillavskrivningarna inte ingår.

Genomsnittsbereäkningar

Frågan i denna del är om O AB och jämförelseobjektens nettomarginaler ska beräknas år för år eller som ett genomsnitt för flera år.

Av domen i de s.k. Shellmålen (RÅ 1991 ref. 107) framgår att prissättningen vid tillämpning av korrigeringsregeln som utgångspunkt ska bedömas år för år. Det finns dock utrymme för att under vissa omständigheter bedöma prissättningen över en längre period och att kvitta över- och underdebiteringar mellan olika år mot varandra. Bedömningen av om detta är lämpligt får göras från fall till fall med beaktande av bl.a. vilka samband som har funnits mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till de olika åren.

Även OECD:s riktlinjer ger stöd för att i vissa situationer beakta information från flera olika år för att t.ex. identifiera affärscykler och öka jämförbarheten mellan olika parter (punkterna 3.77 och 3.78). Att använda information från tidigare år anges vara särskilt användbart vid tillämpning av nettomarginalmetoden (punkt 3.76). I riktlinjerna varnas dock för s.k. eftersyn, dvs. att använda information från senare år än det år då transaktionen genomförts (punkt 3.74).

Kammarrätten konstaterar att det ovanstående ger stöd för att flerårsjämförelser, inklusive genomsnittsbereäkningar, i och för sig kan användas vid tillämpning av nettomarginalmetoden. Genomsnittsdata som inkluderar resultat från senare år bör dock endast användas under speciella omständigheter, t.ex. om årens resultat är sammankopplade (HFD 2019 not. 20) eller om det finns stöd för över- och underdebiteringar mellan de olika åren (RÅ 1991 ref. 107).

I aktuella mål har O AB beräknat sina och jämförelseobjektens nettomarginaler som genomsnitt för åren 2011–2013 respektive 2014–2016.

Detta innebär att bolaget för åren 2011, 2012, 2014 och 2015 har använt resultat från senare år. O AB har inte fört fram att resultaten för de olika åren är sammankopplade. Vidare har O AB årliga resultat under de aktuella åren, oavsett om de ovan bedömda justeringarna görs, aldrig överstigit vad som enligt parterna utgör ett marknadsmässigt resultat. Det har inte kommit fram att det har förekommit någon överdebitering som kan kompensera för en eventuell underdebitering under andra år. Det finns inte heller stöd i rättspraxis för att låta vissa års högre värden, inom vad som kan anses ett armlängdsmässigt spann, kompensera för andra års värden under marknadsmässig nivå. Under dessa omständigheter saknas det stöd för att O AB och jämförelseobjektens nettomarginaler ska beräknas som ett genomsnitt som inkluderar senare år än året som bedöms.

Eftersom det i målen saknas underlag för O AB och jämförelsebolagens resultat under åren 2008 och 2009 kan nettomarginalerna för taxeringsåren 2012 och 2013 inte beräknas utifrån ett treårsgenomsnitt utan att senare årsresultat används. Kammarrätten anser vidare att nettomarginalerna för samtliga aktuella år bör beräknas på samma sätt. Detta innebär att inte heller nettomarginalerna för övriga år ska beräknas som ett flerårsgenomsnitt. O AB och jämförelseobjektens nettomarginaler ska därmed inte beräknas som ett genomsnitt för flera år. Som underinstanserna har bedömt ska marginalerna i stället beräknas år för år.

Slutsatser och sammanfattning

Kammarrätten anser sammanfattningsvis att Skatteverkets tillämpning av nettomarginalmetoden ska justeras endast på så vis att O AB goodwill-avskrivningar inte ska ingå i bolagets rörelseresultat. Detta medför att bolagets nettomarginal höjs, vilket minskar skillnaden mot jämförelseobjektens vinstmarginaler. De av Skatteverket beslutade höjningarna av O AB resultat ska därför justeras på sätt som framgår av tabellen nedan.

Räkenskapsår	Beslutad resultat- höjning	Avskrivning av goodwill	Kvarvarande resultathöjning
2010/11	78 258 176 kr	-65 176 000 kr	13 082 176 kr
2011/12	28 734 254 kr	-60 525 000 kr	0 kr
2012/13	112 949 477 kr	-60 525 000 kr	52 424 477 kr
2013/14	66 493 318 kr	-52 706 000 kr	13 787 318 kr
2014/15	2 896 776 kr	-48 820 000 kr	0 kr

Kammarrätten anser därmed att Skatteverket för taxeringsåret 2013 och beskattningsåret juni 2014–maj 2015 inte har visat att det har funnits en sådan felprissättning att O AB inkomst av näringsverksamhet ska höjas med stöd av korrigeringsregeln. Överklagandet ska därför delvis bifallas på så vis att Skatteverkets beslut ska upphävas såvitt gäller dessa år.

Kammarrättens uppfattning är vidare att Skatteverket har visat att det klart framgår att O AB avtalade kommission för taxeringsåret 2012 samt beskattningsåren juni 2012–maj 2013 och juni 2013–maj 2014 avviker från vad som hade avtalats mellan oberoende näringsidkare. Överklagandet ska dock delvis bifallas på så vis att Skatteverkets beslut för dessa år ska ändras så att O AB inkomst av näringsverksamhet i stället höjs med 13 082 176 kr för taxeringsåret 2012, med 52 424 477 kr för beskattningsåret juni 2012–maj 2013 och med 13 787 318 kr för beskattningsåret juni 2013–maj 2014.

De alltjämt tillkommande skattebeloppen är inte obetydliga och det är inte uppenbart oskäligt med eftertaxering respektive efterbeskattning. Även i övrigt är förutsättningarna för eftertaxering och efterbeskattning uppfyllda.

Förenlighet med etableringsfriheten

Enligt artikel 49 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas (etableringsfrihet). Frågan i denna del är om tillämpningen av korrigeringsregeln i målen strider mot denna frihet.

Kammarrätten har ovan bedömt att O AB resultat för vissa år ska justeras så att resultatet överensstämmer med vad det hade varit om transaktionerna med de utländska kommittenterna hade skett till armlängdsmässiga villkor. Justeringarna överstiger inte skillnaden mellan den erlagda ersättningen och det marknadsmässiga priset. Under dessa omständigheter anser kammarrätten att den inskränkning av etableringsfriheten som justeringarna utgör kan motiveras utifrån den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att inskränkning är proportionerlig (EU-domstolens dom i mål C-558/19, Impresa Pizzarotti, EU:C:2020:806, punkterna 36 och 37). Tillämpningen av korrigeringsregeln i målen strider därför inte mot etableringsfriheten.

Ersättning för kostnader

Eftersom kammarrätten delvis har bifallit O AB överklagande har bolaget enligt 43 kap. 1 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244) rätt till ersättning för de kostnader som skäligen har behövts för att ta till vara dess rätt. Frågan i denna del är vilka kostnader som skäligen har behövts i ärendet hos Skatteverket samt i förvaltningsrätten och i kammarrätten. Bolaget har inte beviljats någon ersättning i underinstanserna.

Det är O AB som ska visa att de åtgärder som har utförts skäligen har behövts (RÅ 2002 ref. 56). Eftersom det av de kostnadsräkningar som bolaget har lämnat in bl.a. inte framgår vem som har utfört respektive åtgärd får en sammantagen skälighetsbedömning av det utförda arbetet göras (HFD 2019 ref. 16). Vidare framgår av 43 kap. 5 § skatteförfarandelagen att ersättningen ska minskas eftersom bolagets överklagande endast delvis bifalls.

Kostnader hos Skatteverket

O AB har begärt ersättning för ombudskostnader med 88 500 kr hos Skatteverket vad gäller taxeringsåret 2013 och de i målen aktuella

beskattningsåren, motsvarande arbete om 17,7 timmar. Bolaget har även begärt ersättning för kostnader för översättning av beslut och skriftväxling till engelska med 41 634 kr.

Vad gäller översättningskostnaderna har bolaget angett att skattefrågorna i målen har betydelse för hela koncernen och att specialister inom koncernen därför har bidragit till och hållits uppdaterade om processen. Kammarrätten konstaterar dock att O AB är ett svenskt bolag med flera hundra anställda och att bolaget har anlitat svensktalande ombud med förhållandevis höga timarvoden. Under dessa omständigheter har kostnaderna för översättning inte behövts för att bolaget ska ta till vara sin rätt.

Vad gäller ombudskostnaderna anser kammarrätten att den yrkade timkostnaden om 5 000 kr framstår som skälig i och för sig, även om den är förhållandevis hög. De aktuella kostnaderna har dock uppkommit efter att förvaltningsrättsprocessen gällande taxeringsåret 2012 redan pågått en längre tid och O AB har i sitt svar på Skatteverkets förslag till beslut endast hänvisat till skriftväxlingen i dessa mål. Under dessa omständigheter anser kammarrätten att skälig ersättning för kostnader hos Skatteverket uppgår till 20 000 kr, motsvarande 4 timmars arbete.

Kostnader i förvaltningsrätten

O AB har begärt ersättning för ombudskostnader om 1 971 540 kr motsvarande arbete om 395,1 timmar, och kostnader för översättning om 317 600 kr. Av de skäl som har angetts ovan ska ersättning inte utgå för översättningskostnaderna. Bolaget kan inte heller få ersättning i målen för kostnader för att ansöka om anstånd med betalning av skatten eftersom den frågan inte ingår i prövningen.

Skriftväxlingen i förvaltningsrätten har varit mycket omfattande. Detta beror inte endast på O AB processföring, utan också på hur domstolen har

handlagt målen och på Skatteverkets agerande. Även med beaktande av detta anser kammarrätten att bolagets inlagor till stor del har bestått av upprepningar som inte har tillfört målen något nytt. Samtliga år rör en och samma rättsfråga. Vidare har arbetet nästan uteslutande utförts av två ombud som båda haft en timkostnad om 5 000 kr. Även om målens svårighetsgrad i och för sig berättigar att ombud med sådana kvalifikationer har anlåtats ifrågasätter kammarrätten om samtliga åtgärder som har vidtagits i målen har varit av sådan art att de inte lika väl hade kunnat utföras av en person med en lägre timkostnad.

Vid en sammantagen bedömning anser kammarrätten att skälig ersättning för kostnader i förvaltningsrätten uppgår till 225 000 kr, motsvarande 45 timmars arbete.

Kostnader i kammarrätten

O AB har begärt ersättning för ombudskostnader om 608 600 kr i kammarrätten, motsvarande arbete om 198 timmar. Bolaget har även begärt ersättning för mervärdesskatt om 152 150 kr. Skatteverket har angett att en kostnad om 180 000 kr framstår som skälig i och för sig.

Kammarrätten konstaterar att det saknas anledning att anta att **O AB** inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt och att ersättningen därför ska beakta bolagets avdragsrätt (RÅ 2003 ref. 4). Yrkad ersättning för mervärdesskatt ska därför inte utgå.

Vad gäller ombudskostnaderna har skriftväxlingen i kammarrätten varit mer begränsad än i förvaltningsrätten, men det har hållits muntlig förhandling. Enligt rättens bedömning har dock parterna vid förhandlingen varken tillfört målen något nytt eller i någon större utsträckning renodlat processmaterialet på ett konstruktivt sätt. Vidare har **O AB** både i sina inlagor och under den muntliga förhandlingen ägnat mycket utrymme åt argumentation om att en

höjning av bolagets skattemässiga resultat står i strid med etableringsfriheten. Eftersom en sådan bedömning förutsätter att en höjning går utöver vad som är armlängdsmässigt – vilket i sig hade förhindrat en höjning enligt korrigeringsregeln – anser kammarrätten att kostnaderna för denna argumentation inte skäligen har behövts. Bolagets inlagor har i övrigt bidragit till att föra processen framåt genom viss omarbetning av processmaterialet och rättsfrågorna, men den underliggande argumentationen har enligt kammarrättens bedömning i stora drag upprepat.

Vid en sammantagen bedömning anser kammarrätten att skälig ersättning för kostnader i kammarrätten uppgår till 92 400 kr, motsvarande 30 timmars arbete utifrån de anlitade biträdenas genomsnittliga timkostnad.

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

██████████
kammarrättsråd
ordförande

██████████
kammarrättsråd

██████████
kammarrättsråd
referent
(skiljaktig)

██████████
fiskal
föredragande

Skiljaktig mening:

██████████ är skiljaktig och anför följande.

Vid tillämpning av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL kan OECD:s riktlinjer för internprissättning tjäna som vägledning för att underlätta en systematisk uppskattning av vilket pris som skulle ha avtalats mellan oberoende parter på armlängds avstånd. Riktlinjerna kan dock aldrig i sig själva motivera beslut om ändrad beskattning om det framstår som osannolikt att det beräknade resultatet återspeglar vad oberoende parter skulle ha avtalat om.

Justeringar av redovisat resultat

Att kostnader ska ha ett direkt eller indirekt samband med den prövade transaktionen för att ingå i beräkningen av nettomarginalen medför att endast kostnader som skulle påverka priset på en sådan transaktion på armlängds avstånd kan inkluderas.

Båda parterna har i sin argumentation har varit inne på att bolagets förvärv och fusion av SAB har beslutats högre upp i koncernen. Även förvaltningsrätten har lagt vikt vid detta. De har dock dragit tre skilda slutsatser av dessa förhållanden. Skatteverket har vidare uttryckligen avgränsat sin utredning till kommissionstransaktionerna mellan bolaget och de två kommittenterna. Det finns alltså inte någon utredning i målet om var i koncernen beslutet fattats, eller väsentligare, vilket eller vilka bolag som slutligt får den ekonomiska nyttan av dem.

Utredningen visar att bolagets kostnader för goodwillavskrivning och omstruktureringar har uppkommit till följd av förvärvet och fusionen av SAB vilket utgjort ett led i koncernens förvärv av S koncernen. Kostnaderna är betydande i förhållande till bolagets omsättning och resultat och har starkt bidragit till bolagets redovisade underskott för de aktuella åren. Bolagets direkta ekonomiska nytta av förvärvet förefaller därför ha varit begränsad.

Det framstår inte som sannolikt att sådana kostnader, i vart fall kortsiktigt, skulle ha kunnat bäras av ett fristående kommissionärsföretag om de inte medförde ekonomisk nytta för kommittenterna och alltså kunde motivera en högre kommission på armlängds avstånd.

Bolaget har uppgett att kommittenterna tidigare handlat med både bolaget och SAB och utredningen visar inte annat. Den ökade försäljningsvolym som bolaget uppges ha uppnått genom förvärvet kan inte heller automatiskt ha gynnat kommittenterna. Eftersom även SAB uppges ha varit ett kommissionärsföretag bör ökad försäljningsvolym för kommittenterna nämligen ha förutsatt att de själva förvärvat möjligheten att sälja den tidigare S koncernen varor. Det framstår därför inte som troligt att bolagets förvärv av SAB tillfört kommittenterna någon betydande ekonomisk nytta. Ett fristående kommissionärsföretag hade därför sannolikt inte kunnat höja sin kommission på grund av ett sådant förvärv.

Det framstår även som osannolikt att ett fristående kommissionärsföretag skulle ha genomfört ett bolagsförvärv utan att kunna få betalt för det, om något annat företag haft den huvudsakliga ekonomiska nyttan av förvärvet.

Om inte bolaget självt eller kommittenterna haft den ekonomiska nyttan av bolagets förvärv av SAB kan denna i stället ha

tillkommit något annat bolag högre upp i **koncernen**. Inte heller detta kan dock motivera en högre kommission i de prövade transaktionerna. Eventuell avsaknad av kompensation till bolaget från något annat bolag i koncernen kan nämligen inte, utan att komma i konflikt med armlängdsprincipen, presumtionsvis regleras indirekt via kommittenterna.

Dessa förhållanden talar emot Skatteverkets sätt att beräkna armlängdsmässigt resultat för bolagets kommissionärsverksamhet eftersom det leder till att kommittenterna ska betala en betydande del av **O AB** kostnader i anledning av bolagsförvärvet. Jag bedömer därför att det inte klart framgår av utredningen i målet att omstruktureringskostnaderna (till den del de inte redan ersatts av kommittenterna) eller goodwillavskrivningarna har ett tillräckligt samband med de prövade transaktionerna för att ingå i beräkningen av bolagets nettomarginal.

Genomsnittsberäkningar

Jag delar majoritetens bedömning att bolagets genomsnittsberäkningar med användning av senare års värden inte kan godtas. Bolagets beräkning för beskattningsåret 2013 utgör dock ett treårsgenomsnitt med användning av de två närmast föregående årens värden. En sådan beräkning har visst stöd i riktlinjerna och det kan därför inte anses klart framgå av utredningen att den är oriktig.

Sammanfattning

Jag bedömer att Skatteverket inte uppfyllt sin bevisbörda för att **O AB** beräkning av nettomarginalerna och bolagets genomsnittsberäkning för beskattningsåret 2013 är oriktiga. Detta leder sammantaget till att Skatteverkets beslut för taxeringsåren 2012 och 2013 samt beskattningsåren 2013 och 2015 ska upphävas och att höjningen av bolagets resultat för beskattningsåret 2014 ska sänkas till 4 830 318 kr. Överröstad i dessa delar är jag i övrigt enig med majoriteten.