

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1913-18

meddelad i Stockholm den 19 juni 2019

KLAGANDE

AAB



MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 16 januari 2018 i mål nr 1610-16

SAKEN

Inkomstskatt och skattetillägg samt ersättning för kostnader

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens domslut.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar **AAB** ersättning för kostnader med 165 000 kr i kammarrätten och med 260 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen.

Dok.Id 204039


Postadress

Besöksadress

Telefon

Telefax

Expeditionstid



BAKGRUND

1. Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Denna korrigeringsregel, som finns i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), ger uttryck för den s.k. armlängdsprincipen som innebär att närstående företag förutsätts handla med varandra på samma villkor som de handlar på med fristående, oberoende företag.
2. Sedan tiden för ordinarie omprövning gått ut får Skatteverket fatta beslut om omprövning till den skattskyldiges nackdel genom efterbeskattning, tidigare eftertaxering. En förutsättning för detta är att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Samma krav på oriktig uppgift gäller för att påföra skattetillägg. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig. Skatteverket har bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat oriktig uppgift och beviskravet är dessutom högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet.
3. Skatteverket beslutade att genom eftertaxering och med stöd av korrigeringsregeln höja **A AB** (bolaget) inkomst av näringsverksamhet taxeringsåret 2008 med 246 740 000 kr och påföra bolaget skattetillägg. Verket motiverade sitt beslut med att prissättningen av transaktioner mellan bolaget och dess amerikanska dotterbolag, **ASCI** – som sålde respektive distribuerade bolagets produkter i USA – varit felaktig och att bolagets redovisade resultat för 2007 blivit för lågt.
4. Skatteverket grundade sin bedömning på den internprissättningsdokumentation för 2007 som för ASCI:s räkning upprättats av KPMG och som presenterats för de amerikanska myndigheterna. Av dokumentationen framgår att ASCI valt den s.k. nettomarginalmetoden som metod för att utvärdera om prissättningen varit armlängdsmässig. Det framgår vidare att ASCI:s vägda genomsnittliga nettomarginal

DOM

Mål nr
1913-18

för åren 2005–2007 låg över den övre kvartilen för jämförbara företag varför den slutsatsen enligt KPMG kunde dras att ASCI *inte* betalat *högre* priser till bolaget än vad som var förenligt med armlängdsprincipen. Skatteverket å sin sida drog av detta slutsatsen att ASCI betalat *lägre* priser än vad som var förenligt med armlängdsprincipen. Verket fann vidare att bolaget lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen.

5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm och anförde att, vid bedömningen av om prissättningen under 2007 varit armlängdsmässig, även 2008 års resultat borde beaktas och att åren 2007 och 2008 borde bedömas i ett sammanhang. Bolaget uppgav vidare att ASCI:s rörelseintäkter och rörelsekostnader under åren 2005–2008 borde justeras på visst sätt.
6. I sitt obligatoriska omprövningsbeslut satte Skatteverket ner inkomsthöjningen med 83 980 000 kr till 162 760 000 kr. Skattetillägget sänktes i motsvarande mån. Den höjning som kvarstod berodde huvudsakligen dels på att Skatteverket inte godtog att ASCI:s låga resultat 2008 beaktades vid bedömningen av prissättningen för 2007, dels på Skatteverkets uppfattning att armlängdsmässig prissättning förutsatte en nettomarginal inom det interkvartila spannet för jämförbara företag.
7. Förvaltningsrätten ansåg att det var motiverat att beakta även 2008 års resultat och att det inte framkommit skäl att snäva in jämförelsen till det interkvartila spannet. ASCI:s nettomarginal föll inom jämförbarhetsanalysens hela intervall om 2008 års siffror räknades med och Skatteverket hade därmed inte visat att bolagets prissättning under 2007 varit felaktig. Förvaltningsrätten biföll bolagets överklagande samt beviljade bolaget ersättning för ombudskostnader med 300 000 kr mot yrkade 598 500 kr.
8. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm som upphävde förvaltningsrättens dom. Kammarrätten konstaterade att prissättningen för ASCI:s del prövats med utgångspunkt i den vägda genomsnittliga nettomarginalen för åren 2005–2007 och de värden som uppmätts inom det interkvartila spannet. En

DOM

Mål nr
1913-18

tillämpning som innebär att bolaget och ASCI tillåts använda olika jämförelseperioder och olika intervall för att testa samma transaktioner kunde enligt kammarrätten inte anses vara förenligt med syftet bakom korrigeringsregeln och armlängdsprincipen. Kammarrätten satte ner skattetillägget till hälften. Vidare sänkte kammarrätten bolagets ersättning i förvaltningsrätten till 100 000 kr samt beviljade bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr mot yrkade 292 250 kr.

YRKANDEN M.M.

9. *Bolaget* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens domslut. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader med de belopp som yrkats i förvaltningsrätten och kammarrätten samt med 546 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen.
10. *Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet men medger att bolaget beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 100 000 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om det finns förutsättningar för att med stöd av korrigeringsregeln efterbeskatta ett bolag på grund av oriktig prissättning.

Rättslig reglering m.m.

Korrigeringsregeln

12. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska

resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige, det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna och det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Efterbeskattning och skattetillägg

13. De bestämmelser som är tillämpliga i målen finns i 4 kap. 15 och 16 §§ och 5 kap. 1 § i den upphävda taxeringslagen (1990:324). Motsvarande bestämmelser finns nu i 66 kap. 27 § samt 49 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).
14. En förutsättning för att efterbeskattning ska få ske och skattetillägg ska kunna påföras är att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattning som han varit skyldig att lämna.
15. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift och för att den oriktiga uppgiften har medfört ett felaktigt beskattningsbeslut. Beviskravet är dessutom högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet (prop. 2002/03:106 s. 118 f. och 233).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningsfrågan

16. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar inledningsvis att parterna är överens om att den internprissättningsdokumentation som KPMG upprättat åt ASCI kan läggas till grund för bedömningen av om bolagets prissättning varit armlängdmässig. Några skäl att ifrågasätta valet av metod – nettomarginalmetoden – eller

jämförelseobjekt har inte framkommit. De frågor som är tvistiga mellan parterna är dels vilka beskattningsår som ska beaktas vid prövningen av om bolagets prissättning är armlängdsmässig och dels vilket intervall av värden, hela eller bara det interkvartila spannet, som är relevant.

17. Att det kan finnas anledning att låta ett vidare tidsperspektiv än bara det aktuella beskattningsåret ligga till grund för bedömningen av vad som är ett armlängdsmässigt pris framgår av domen i det s.k. Shellmålet (RÅ 1991 ref. 107). Högsta förvaltningsdomstolen uttalar där att det inte är uteslutet att ett prissättningssystem som i ett längre tidsperspektiv är fullt godtagbart leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år och att sådana över- och underdebiteringar under vissa omständigheter bör kunna kvittas mot varandra. Frågan när sådan kvittning bör tillåtas 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.
18. Högsta förvaltningsdomstolen gör följande överväganden.
19. Skatteverkets beslut avser eftertaxering och verket måste därför visa att bolaget lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Det innebär att Skatteverket måste visa att det klart framgår att de priser som avtalats mellan bolaget och dess amerikanska dotterbolag ASCI avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare.
20. Till stöd för sin uppfattning har Skatteverket anfört att bedömningen från ett svenskt perspektiv av om bolagets prissättning varit felaktig måste baseras på samma finansiella data som legat till grund för hur prissättningen bedömts från ett amerikanskt perspektiv. ASCI har lagt enbart resultaten för åren 2005–2007 och de värden som uppmätts inom det interkvartila spannet till grund för slutsatsen att ASCI inte betalat för höga priser. En tillämpning av dessa data på bolagets prissättning ger enligt Skatteverket vid handen att ASCI betalat för låga priser.

21. Bolaget har under processen i förvaltningsrätten låtit KPMG utvärdera bolagets prissättning från ett svenskt perspektiv. I utvärderingen framhåller KPMG att svenska statens beslut att sälja bolaget – vilket tillkännagavs i december 2006 och verkställdes 2008 – gör att resultaten för åren 2007 och 2008 är sammankopplade. Resultatökningen 2007 översteg genomsnittet inom branschen och tyder enligt KPMG på att ASCI:s intjäningsförmåga det året påverkades av de unika förhållanden som rådde på grund av den förestående försäljningen. I utvärderingen anges att bolaget justerade prissättningen för 2008 med hänsyn till det starka resultatet för 2007.
22. Av jämförbarhetsanalysen i ASCI:s internprissättningsdokumentation framgår att totalt nio med ASCI jämförbara företag har identifierats. Av de nettomarginaler som uppmätts för dessa har Skatteverket valt att bara beakta de som faller inom det interkvartila spannet och inte de som faller utanför. Skälet till denna insnävning är att ASCI i förhållande till de amerikanska myndigheterna bara åberopat de värden som faller inom detta spann. Skatteverket har alltså inte gjort gällande att de nettomarginaler som uppmätts hos jämförelseobjekten och som faller utanför spannet inte skulle ge en rättvisande bild av vad som utgör en armlängdsmässig prissättning eller att de av något annat skäl skulle lämpa sig mindre väl för en jämförelse med bolagets nettomarginal.
23. Mot bakgrund av vad som anförts anser Högsta förvaltningsdomstolen att vad Skatteverket anført inte gör att verket, med det förhöjda beviskrav som gäller vid efterbeskattning, visat att bolagets prissättning 2007 varit felaktig. Överklagandet ska därför bifallas och förvaltningsrättens domslut i beskattningsfrågan fastställas.

Ersättning för kostnader

24. Bolaget har fått bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i målet.

DOM

Mål nr
1913-18

25. I förvaltningsrätten fick bolaget ersättning för ombudskostnader med 300 000 kr mot yrkade 598 500 kr. Kammarrätten satte ner ersättningen till 100 000 kr och beviljade ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr mot där yrkade 292 250 kr.
26. Bolaget yrkar i Högsta förvaltningsdomstolen ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten i enlighet med där framställda yrkanden. Bolaget har emellertid inte överklagat förvaltningsrättens dom varför prövningsramen, såvitt gäller ersättning i den instansen, är begränsad till 300 000 kr. Högsta förvaltningsdomstolen anser att bolaget bör beviljas ersättning med det beloppet. Förvaltningsrättens domslut i ersättningsfrågan ska därmed också fastställas.
27. När det gäller bolagets yrkanden om ersättning för kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen gör domstolen följande överväganden.
28. Bolaget har i kammarrätten yrkat ersättning för ombudskostnader avseende 83,5 timmars arbete och i Högsta förvaltningsdomstolen för 140 timmars arbete. I kammarrätten var timkostnaden 3 500 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen är den 3 900 kr.
29. Målet rymmer flera komplicerade rätts- och bevisfrågor och mot den bakgrunden förefaller inte de uppgivna timkostnaderna som anmärkningsvärt höga, i vart fall inte för merparten av arbetet. I huvudsak kan alltså timkostnaderna bedömas som skäliga i sig och godtas.
30. När det gäller skäligheten i den uppgivna tidsåtgången bör följande beaktas.
31. Av bolagets kostnadsspecifikationer framgår att det nedlagda arbetet i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen i huvudsak avsett skriftväxling. Denna

DOM

Mål nr
1913-18

skriftväxling omfattar ett flertal inlagor som så gott som samtliga bidragit till att processen förts framåt. Samtidigt kan konstateras att inlagorna även innehåller en hel del upprepningar och sammanfattningar av vad som tidigare sagts.

32. Vidare bör hänsyn tas till det arbete som lagts ner i förvaltningsrätten. I den instansen yrkade bolaget ersättning för 171 timmars arbete. Med hänsyn till att tyngdpunkten i processen låg i förvaltningsrätten framstår den i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen nedlagda tidsåtgången, drygt 223 timmar, som påfallande hög.
33. När det gäller fördelningen av den uppgivna tidsåtgången mellan kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen bör hänsyn tas till att bolaget vann processen i förvaltningsrätten men förlorade i kammarrätten och av det skälet behövde argumentera särskilt i frågan om prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen. Mot den bakgrunden är det rimligt att tidsåtgången här överstiger den i kammarrätten.
34. Enligt ingivna kostnadsspecifikationer ska allt arbete ha utförts till samma timkostnad. Högsta förvaltningsdomstolen ifrågasätter att varje arbetsmoment varit av det kvalificerade slag som motiverar en timkostnad på 3 500 kr respektive 3 900 kr. Av specifikationerna går emellertid inte att dra några slutsatser om vilka moment som motiverat det priset och vilka som bör ha kunnat utföras till en lägre kostnad.
35. Sammanfattningsvis anser Högsta förvaltningsdomstolen att den uppgivna tidsåtgången i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen framstår som alltför väl tilltagen och att inte heller timkostnaderna kan godtas fullt ut. En sammantagen skälighetsbedömning måste därför göras. Vid denna bedömning finner

DOM

Mål nr
1913-18

Högsta förvaltningsdomstolen att bolaget bör medges ersättning med 165 000 kr i kammarrätten och med 260 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet har deltagit justitieråden [REDACTED]
[REDACTED].

Föredragande har varit justitiesekreterarna [REDACTED]
[REDACTED].