



KLAGANDE

M AB

MOTPART
Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 24 februari 2011 i mål nr 15436-10 och 15438--15441-10, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2003 – 2006 (eftertaxering) och 2007
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

M AB (bolaget) fullföljer sin talan och yrkar ersättning för kostnader i kammarrätten med 625 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och till yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Bolaget anför till stöd för överklagandet bl.a. följande. Skatteverket har inte framfört några trovärdiga argument för att jämförelsen på nettomarginalnivå för **koncernens** nordiska verksamhet ska avvisas. Skatteverkets hänvisning till "the separate entity approach" är irrelevant i sammanhanget. Skatteverkets jämförelse enligt nettomarginalmetoden för bolaget är felaktig då det isolerade resultatet för bolaget inte speglar de oberoende distributörernas funktioner och risker och då bolagets isolerade nettomarginal är resultatet av två koncerninterna transaktioner, dels inköpen av däck och dels ersättningen till koncernbolagen i Norge, Danmark och Finland.

Det är enbart på den svenska marknaden som bolaget utför samtliga försäljningsfunktioner. När det gäller försäljningen på den resterande nordiska marknaden kompletteras bolagets försäljningsfunktioner genom de lokala agentbolagens verksamheter. Det är endast sedan mitten av år 2003 som bolaget har sålt däck till kunderna på den resterande nordiska marknaden. En oberoende part som verkar på samma sätt som bolaget gör på den resterande nordiska marknaden skulle förvänta sig en lägre avkastning än en part som utför samtliga försäljningsfunktioner. Det går inte att jämföra bolagets resultat med de nordiska agentbolagens eftersom agentbolagen inte är oberoende företag. Att Skatteverket accepterar prissättningen mellan bolaget och agentbolagen innebär inte att agentbolagen blir oberoende och kan användas för att utvärdera andra transaktioner.

██████████ koncernen har jämfört vilka marginaler oberoende distributörer redovisar och satt målet för prissättningen till en ersättning som motsvarar en marginal om ca 2 procent. Detta innebär dock inte någon garanti för att bolaget alltid ska uppnå detta mål. I den nordiska verksamheten utgör ingen enhet i sig en renodlad distributör. Bolaget agerar som distributör på den svenska marknaden. På övriga nordiska marknader agerar bolaget som huvudman åt agentbolagen, som i sin tur utför marknadsföringstjänster med målet att bolaget ska sälja mer på dessa marknader. Bolagets och agentbolagens funktioner fullgör tillsammans funktionen som en fullständig distributör. Hela den nordiska distributionsfunktionen har ersatts med 2 procent. Bolagen har sedan fördelat den ersättningen. Det mest tillförlitliga jämförelsemåttet för att avgöra om de koncerninterna inköspriserna varit marknadsmässiga är att beräkna marginalerna för den nordiska verksamheten. På så vis elimineras den koncerninterna ersättningen från bolaget till agentbolagen. Att endast se till bolagets resultat är ingen framkomlig väg. Eftersom de marginaler som Skatteverket använder är resultatet av två koncerninterna transaktioner är jämförelsen otillåten enligt punkt 2.78 av OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD:s riktlinjer). ██████████ koncernens interna policy har inte någon betydelse för bedömningen av om prissättningen varit marknadsmässig. Även en marginal som inte uppnår 2 procent kan vara armlängdsmässig.

Även jämförelsen på bruttomarginalnivå, som är fullt godtagbar enligt OECD, visar att de koncerninterna inköspriserna varit marknadsmässiga. OECD:s riktlinjer hänvisar specifikt till användandet av kompletterande metoder för att testa om prissättningen varit marknadsmässig. I bolagets fall är en jämförelse av bruttomarginaler lämpligare då den är fri från påverkan av andra koncerninterna transaktioner. Bolagets bruttomarginaler under åren 2000 – 2008 uppgick till mellan 19,2 och 27,2 procent. För jämförelsebolagen uppgick bruttomarginalen till mellan 5,71 och 41,66 procent med en interkvartil på 13,55 – 25,94 procent och en median på 19,22 procent.

Trots att förvaltningsrätten anger att försäljningsminskningen under år 2002 troligen var ett resultat av omorganisationen och därmed underförstått godtar att det låga resultatet detta år inte beror på för höga inköspriser för däck inkluderar domstolen felaktigt detta år i jämförelsen utan att göra relevanta justeringar. Bolagets omorganisation inleddes under år 2001 och verksamheten i den nya nordiska modellens form påbörjades först i mitten av år 2003. Före omstruktureringen var bolaget ett tillverkande och säljande bolag. Alla fyra nordiska bolag var fullständiga distributörer. Omorganisationen innebar förflyttning av vissa nyckelpersoner, uppsägningar och nyanställningar. Omorganisationen resulterade i en väsentlig försäljningsminskning och påverkade verksamheten högst väsentligt under såväl år 2001 som år 2002. Inkomståret 2002 ska därför inte beaktas. I vart fall ska resultatet från detta år justeras. Om resultatet justeras med bibehållna försäljningsnivåer från år 2001 blir nettomarginalen 1,53 procent i stället för -3,93 procent. Påfört skattetillägg ska undanröjas eftersom någon oriktig uppgift inte har lämnats. Frågans art i sig bör vidare medföra att skattetillägg inte ska påföras.

Skatteverket anför till stöd för sin inställning bl.a. följande. Det framgår klart av koncernens internprissättningsdokumentation att bolagets policy är att 2 procents vinstmarginal före skatt är armlängdsmässigt. Denna policy har enligt bolaget accepterats av skattemyndigheter världen över vid revisioner och i prissättningsbesked. Koncernen har enligt bolaget förbundit sig att följa 2 procent i vinstmarginal före skatt både formellt genom villkor i prissättningsbesked och informellt genom framställning till skattemyndigheter. Det sätt som koncernen har tillämpat 2-procentspolicyn på är att jämställa med ett avtal mellan två oberoende parter. En oberoende distributör skulle inte acceptera att inte få vad som avtalats. Det är således inte armlängdsmässigt om bolaget inte når upp till en vinstmarginal om 2 procent. Denna vinstmarginal har bekräftats vara armlängdsmässig i koncernens jämförelsestudie. Skatteverkets databassökningar har också

bekräftat att 2 procents vinstmarginal är armlängdsmässigt. Om bolaget skulle ha ersatts på samma sätt som de nordiska agentbolagen, vilka inte säljer i eget namn och inte tar någon lagerrisk eller marknadsrisk, skulle bolaget ha redovisat en vinstmarginal före skatt om 1,7 procent för de aktuella åren. Eftersom bolaget tar fler risker är det inte rimligt att bolaget fått sämre vinstmarginaler än om bolaget hade ersatts som agentbolagen.

OECD:s riktlinjer utgår från varje enskilt företags transaktioner med koncernföretag. Det är därför på bolagsnivå som jämförelsen ska ske. Bolaget utför samtliga distributionsfunktioner i Sverige och är således, även sett isolerat, liksom jämförelsebolagen en distributör. Agentbolagen har utfört säljtjänster för bolagets räkning och för detta har bolaget erlagt en marknadsmässig ersättning. Dessa transaktioner har således prissatts på en armlängdsmässig nivå. Agentbolagen är egna juridiska personer och deras omsättning och resultat är inte desamma som bolagets omsättning och resultat. Det går inte att behandla alla nordiska bolag som ett bolag vid internprissättningen när det i själva verket är fråga om fristående juridiska personer. Om man räknar med agentbolagens vinster bortser man från hur koncernen har valt att organisera sin verksamhet. Transaktionerna och prissättningen mellan bolaget och agentbolagen är armlängdsmässiga vilket medför att det är bolagets koncerninterna inköp av däck som är felprissatta.

Bolagets verksamhet var redan under år 2002 renodlad till försäljning och distribution. Bolaget hade inte någon tillverkning under år 2002 vilket bekräftas av att bolaget detta år endast haft obetydliga kostnader för råvaror och förnödenheter. Det finns därför inte skäl att anta att bolaget haft funktioner som på något avgörande sätt skiljer sig från företagen i jämförelsestudien. Bolagets inköpspriser för däck har satts på samma sätt för hela år 2002 som under de efterföljande åren. Bolaget har inte burit några kostnader under år 2002 som är kopplade till den nedlagda tillverkningen. Bolaget har däremot redovisat en jämförelsestörande post om 24,7 mnkr detta år, som utgör kostnader för omstruktureringen av

distributionsfunktionen. Eftersom koncernens prissättningsmetod innebär att distributörer ersätts för extraordinära kostnader ska denna post egentligen tas med i beräkningen av resultatet för år 2002, vilket skulle medföra att bolaget skulle få ännu sämre vinstmarginal före skatt detta år. Dessutom har 2007 års resultat tagits med för att ytterligare kompensera för de lägre vinstmarginalerna åren före. Genom att ha med flera år i beräkningen fångas svängningar på marknaden upp.

Bolaget har samma jämförelsebolag i bruttomarginaljämförelsen som i nettomarginaljämförelsen. Dessa bolag har valts ut för att vara jämförbara på nettomarginalnivå. En jämförelse på nettomarginalnivå är mindre känslig för skillnader mellan produkter och funktioner än en jämförelse på bruttomarginalnivå. Skillnader i de funktioner som utförs avspeglar sig ofta i varierande rörelsekostnader. Därför kan det förekomma ett brett spann av bruttomarginaler men fortfarande likartade nettomarginaler. För att en jämförelse på bruttomarginalnivå ska kunna ske krävs således att rörelsekostnaderna är jämförbara. Bolagets genomsnittliga rörelsekostnader utgjorde 23,54 procent av omsättningen under åren 2002 – 2006. Medianen i bolagets bruttomarginaljämförelse uppgår till 19,22 procent. Med en bruttomarginal på mediannivå skulle bolaget gå med förlust.

Kammarrätten har den 13 mars 2012 hållit muntlig förhandling i målen.

Bolaget har vid den muntliga förhandlingen anfört bl.a. följande. Skatteverket har bevisbördan för att inköpspriserna på däck inte är marknadsmässiga. Det är skillnad mellan att sätta priser och att testa priser. Priser sätts i förväg enligt en prissättningspolicy med målet att det ska resultera i ett armlängdsmässigt resultat. Utfallet, som kan ha påverkats av en lång rad faktorer som bolaget inte haft någon realistisk möjlighet att påverka eller förutse, blir känt långt senare. Det är först när bolaget kan göra en rimligt säker uppskattning av utfallet som det är dags att testa om utfallet blev armlängdsmässigt. Priserna kan sättas på vilket sätt som helst men

testningen måste ske med hjälp av någon av de metoder som anvisas i OECD:s riktlinjer. Ett pristest på bruttomarginalnivå, dvs. efter avdrag för kostnad sålda varor men före rörelsekostnader, visar att bolagets inköpspriser varit marknadsmässiga. Skatteverket anser sig ha uppfyllt bevisbördan genom att hänvisa till bolagets nettomarginal, men ett sådant test är oacceptabelt enligt OECD:s riktlinjer eftersom detta nyckeltal är beroende av andra kontrollerade transaktioner. Bolaget har eliminerat effekten av andra koncerninterna transaktioner genom att mäta den konsoliderade nordiska nettomarginalen. Hade bolaget bedrivit den övriga nordiska verksamheten i form av filialer i stället för genom agentbolagen hade hela det nordiska resultatet funnits med i bolagets resultaträkning. Då skulle bolaget ha redovisat samma nettomarginal som den konsoliderade nettomarginalen (2,2 procent), vilket innebär att nettomarginalen inte skulle ha ifrågasatts. En filialmodell hade inte inneburit mer funktioner och risker för bolaget. Den omorganisation som i sin helhet trädde i kraft under år 2003 resulterade i exceptionella organisatoriska svårigheter och ineffektivitet, bl.a. i form av förlust av nyckelkompetenser. Detta ledde till att resultatet för år 2002 sjönk kraftigt jämfört med såväl år 2001 som år 2003. I punkt 1.70 av OECD:s riktlinjer uttalas att verksamheter kan drabbas av verkliga förluster bl.a. på grund av ineffektivitet. Slutsatsen är således att år 2002 var ett exceptionellt år som inte är jämförbart med övriga år och därför ska undantas vid bedömningen av armlängdsmässig marginal.

Skatteverket har vid den muntliga förhandlingen anfört bl.a. följande. Distributionsbolagen i koncernen har fullt ansvar i förhållande till de tillverkande bolagen i koncernen. Därmed har förhållandet mellan bolaget och de nordiska agentbolagen inte någon inverkan på förhållandet mellan bolaget och däcktillverkarna. Bolaget skulle kunna köpa in säljtjänsterna från ett oberoende bolag. Det går inte att bortse från hur koncernen har valt att organisera sig. Man kan inte jämföra med beskattningskonsekvenserna om bolaget haft filialer eftersom några filialer inte har funnits. Bolagets egna uppgifter om bruttomarginaler visar att bruttomarginalen för år 2002

inte avviker exceptionellt från övriga år. Prissättningen detta år avviker inte från prissättningen efterföljande år. Skatteverket har justerat för den redovisade jämförelsestörande posten för år 2002 om ca 25 mnkr trots att bolaget ersatts för dessa kostnader så att den egentligen borde räknas med. Dessutom har bolaget kompenserats genom att inkomståret 2007 tagits med i beräkningen. Om inte de kompenserande posterna tagits med skulle den genomsnittliga vinstmarginalen ha varit 0,17 procent i stället för 0,6 procent. Jämförelsebolagen har valts ut för att vara likvärdiga vid en jämförelse av nettomarginalen. En jämförelse av bruttomarginaler är känsligare för hur kostnader redovisas. Samma typ av kostnader kan i vissa bolag redovisas som kostnad för såld vara och i andra bolag som övriga rörelsekostnader. Kostnaderna måste ha redovisats på samma sätt i jämförelsebolagen. Det finns inte någon uppgift om hur kostnaderna har redovisats. Det går då inte att avgöra om jämförelsebolagen är jämförbara även på bruttonivå. Ett mål som sätts upp måste få genomslag. Andra bolag i Michelinkoncernen har förbundit sig att följa en vinstmarginal på 2 procent gentemot skattemyndigheter i andra länder.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Allmänna utgångspunkter

Bolaget verkar inom [REDACTED] koncernen som distributör för de nordiska länderna. Bolaget köper däck från andra koncernbolag och säljer dessa till externa kunder i de nordiska länderna. När det gäller verksamheten i Norge, Danmark och Finland bistår lokala koncernbolag (agentbolagen) i dessa länder med vissa säljtjänster, t.ex. marknadsföring, på sina respektive marknader.

Grundfrågan i målen är om de priser bolaget har betalat för inköpen av däcken från koncernbolag i andra länder under inkomståren 2002 – 2006

avviker från de priser som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare, och i så fall hur mycket.

Skatteverket har den primära bevisbördan för att bolagets inköspriser inte varit marknadsmässiga. Eftersom målen avseende 2003 – 2006 års taxeringar gäller eftertaxering gäller ett förhöjt beviskrav för dessa år.

Bolaget har i första hand använt nettomarginalmetoden för att fastställa armlängdsmässiga inköspriser för däcken. Parterna är överens om att nettomarginalmetoden är en lämplig metod för att bedöma om bolagets inköspriser är armlängdsmässiga. Som jämförelsematerial har bolaget använt en studie av ett antal oberoende däckdistributörers nettomarginaler. Skatteverket har därutöver hämtat in vissa uppgifter om jämförbara nettomarginaler från databaser.

Vilken nettomarginalnivå är armlängdsmässig?

██████████ koncernen har vid internprissättningen av däcken haft som policy att priserna ska sättas så att nettomarginalen för distributionsföretagen inom koncernen ska uppgå till 2 procent. Bolaget menar att denna policy inte är en garanti för att det slutliga utfallet ska bli en nettomarginal på 2 procent och hävdar att en slutlig nettomarginal understigande 2 procent kan vara armlängdsmässig. Skatteverket hävdar dock att det slutliga utfallet måste bli en nettomarginal på 2 procent för att internpriserna ska vara armlängdsmässiga.

Skatteverket har inte anfört några invändningar mot bolagets jämförelsestudie i sig. Företagen i studien har haft nettomarginaler i intervallet -10,2 – + 15,8 procent med en median på 2,5 procent och en interkvartil på 1,1 – 4,7 procent.

Kammarrätten gör i denna del följande bedömning.

Det är inte rimligt att hela intervallet i bolagets jämförelsestudie skulle vara armlängdsmässigt. Däremot är det inte uteslutet att nettomarginaler inom interkvartilspannet om 1,1 – 4,7 skulle kunna godtas. I förevarande fall måste dock stor vikt läggas vid att [REDACTED]koncernen och bolaget vid internprissättningen haft uppfattningen att en nettomarginal på 2 procent är armlängdsmässig. Detta stöds också av bolagets egen jämförelsestudie. Denna nivå har även fastställts som armlängdsmässig mellan [REDACTED]koncernen och ett antal skattemyndigheter i andra länder. Kammarrätten finner att detta ger en mycket stark indikation på att en nettomarginal om 2 procent är en armlängdsmässig nivå. För bolagets del har det slutliga utfallet under flera år avvikit väsentligt från 2-procentsnivån trots att möjligheter till justering i efterhand funnits. Vad bolaget anfört och vad som i övrigt framkommit i målen ger enligt kammarrättens mening inte stöd för att priserna trots dessa avvikelser har varit armlängdsmässiga. Sammantaget finner kammarrätten att Skatteverket med erforderlig styrka visat att bolagets nettomarginal ska uppgå till 2 procent för att internprissättningen av däckinköpen ska anses vara armlängdsmässig.

Ska koncernbolagen i Norge, Danmark och Finland inkluderas vid beräkningen av bolagets genomsnittliga nettomarginal?

Vid bedömningen av om bolagets inköspriser varit armlängdsmässiga har Skatteverket beräknat nettomarginalen endast med beaktande av bolagets omsättning och resultat. Bolaget hävdar dock att med hänsyn till hur [REDACTED]koncernens nordiska verksamhet har organiserats måste beräkningen av nettomarginalen, för att bli rättvisande, göras med beaktande av den samlade marginalen för bolaget och de tre övriga nordiska koncernbolagen.

Det är en grundläggande princip i OECD:s riktlinjer att vid bedömningen av om internprissättningen i en koncern är förenlig med armlängdsprincipen måste varje bolag i koncernen behandlas som en separat enhet. Riktlinjerna anger sedan vilka metoder som kan användas för att fastställa det armlängdsmässiga priset.

Kammarrätten delar Skatteverkets uppfattning att det inte kan bortses från att koncernen har valt att organisera den nordiska verksamheten i fyra separata juridiska personer i olika länder. Bolaget agerar som en fullständig distributör på den svenska marknaden. Även när det gäller försäljningen i de övriga nordiska länderna är det bolaget som köper in däcken och säljer dessa vidare till de externa kunderna. Agentbolagen i Norge, Danmark och Finland utför sedan vissa kompletterande säljtjänster i sina respektive länder. Agentbolagen har fått ersättning från bolaget för dessa säljtjänster. Det har inte framkommit att denna ersättning inte skulle vara armlängdsmässig. Kammarrätten finner mot bakgrund härav att det enbart är bolagets omsättning och resultat som ska användas vid beräkningen av nettomarginalen.

Ska inkomståret 2002 inkluderas vid beräkningen av bolagets genomsnittliga nettomarginal?

Skatteverket har beräknat bolagets genomsnittliga nettomarginal för inkomståren 2002 – 2007 och mot bakgrund av detta höjt bolagets taxeringar taxeringsåren 2003 – 2007. Bolaget menar att omorganisationen av den nordiska distributionsverksamheten medför att nettomarginalen för inkomståret 2002 inte ska räknas med i genomsnittet eller att den i vart fall ska justeras.

Bolaget har haft verksamhet i Sverige sedan år 1926. Under åren 1997 – 2001 bedrev bolaget även däcktillverkning. Bolaget har sålunda inte bedrivit någon däcktillverkning under år 2002. Före omorganisationen av

den nordiska distributionsverksamheten distribuerade koncernbolagen i Sverige, Norge, Danmark och Finland däck till återförsäljare i sitt respektive land. Den nya organisationen där bolaget distribuerar däck till alla återförsäljare i Norden och de övriga nordiska koncernbolagen enbart tillhandahåller säljtjänster i sitt respektive land genomfördes slutligen i mitten av år 2003.

Koncernens däckförsäljning i de nordiska länderna har sålunda i den gamla organisationen under år 2002 och i början av år 2003 delats upp mellan de fyra nordiska koncernbolagen medan däckförsäljningen därefter i den nya organisationen i sin helhet redovisats som försäljningsintäkter i bolaget. Detta torde delvis förklara ökningen av den däckförsäljning som redovisats i bolaget vid en jämförelse mellan inkomståren 2002, 2003 och 2004. Den samlade nordiska däckförsäljningen har inte förändrats lika mycket alls under dessa år och kan snarast ses som naturliga svängningar i försäljningen som måste få slå igenom på den genomsnittliga nettomarginalen. Skatteverket har justerat beräkningen för år 2002 för den jämförelsestörande engångsposten om ca 24 mnkr för omstruktureringskostnader trots att så egentligen inte ska ske. Sammantaget finner kammarrätten att Skatteverket visat att skäl saknas för att bortse från år 2002 vid beräkningen av den genomsnittliga nettomarginalen.

Bolagets genomsnittliga nettomarginal

Med hänsyn till det anförda finner kammarrätten att Skatteverket haft fog för att beräkna bolagets genomsnittliga nettomarginal för inkomståren 2002 – 2007 till 0,6 procent. Eftersom denna nettomarginal understiger den armlängdsmässiga nettomarginalen på 2,0 procent har de internpriser bolaget betalat för inköp av däcken vid en bedömning på nettomarginalnivå inte varit armlängdsmässiga.

Jämförelse av bruttomarginaler

Bolaget åberopar även en sammanställning av de studerade utomstående bolagens bruttomarginaler och hävdar att bolagets bruttomarginal ligger i nivå med jämförelsebolagens bruttomarginaler.

Det föreligger i och för sig inte hinder mot att använda flera olika metoder för att bedöma om internpriserna i en koncern är armlängdsmässiga. I detta fall har det dock inte framkommit att bolagen i jämförelsestudien även lämpar sig för en jämförelse på bruttomarginalnivå. Eftersom olika bolag kan redovisa samma typ av kostnader på olika sätt krävs att det är utrett att kostnader redovisats på samma sätt i jämförelsebolagen som i bolaget för att jämförelse på bruttomarginalnivå ska kunna ske. Vad bolaget anfört i denna del föranleder inte någon annan bedömning än ovan. Förutsättningar för justering av bolagets inköspriser på däck i enlighet med förvaltningsrättens dom föreligger därmed.

Eftertaxering och skattetillägg

Vad bolaget anfört i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målen i dessa delar föranleder inte kammarrätten att göra någon annan bedömning än den förvaltningsrätten gjort.

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan. Inte heller på någon annan av grunderna i 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. finns det skäl att medge ersättning för kostnader utöver av förvaltningsrätten beviljad ersättning.

Mot bakgrund av det ovan anförda ska bolagets överklagande avslås,
liksom yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

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

