



**KLAGANDE**

Skatteverket  
801 72 Gävle

**MOTPART**

SAB



**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Länsrätten i Dalarnas läns dom den 11 april 2007 i mål nr 153-03,  
2771-03, 2296-04, 2580-04 och 584-06, se bilaga A

**SAKEN**

Inkomst av näringsverksamhet; internprissättning  
Inkomsttaxering 1999-2003

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

Kammarrätten ändrar länsrättens dom och Skatteverkets beslut och  
bestämmer att SAB ska påföras inkomster enligt följande

- Inkomsttaxering 1999 med 113 000 000 kr
- Inkomsttaxering 2000 med 61 800 000 kr
- Inkomsttaxering 2001 med 32 300 000 kr
- Inkomsttaxering 2002 med 54 700 000 kr
- Inkomsttaxering 2003 med 45 400 000 kr

Kammarrätten fastställer länsrättens sekretessförordnande.

---

### BAKGRUND

SAB [REDACTED] är moderbolag i Sandvikkoncernen, vilken bl.a. innefattar [REDACTED] (ABC). ABC tillverkar i huvudsak skärande verktyg för metallbearbetning. Tillverkningen sker till största delen i Sverige. De av ABC tillverkade produkterna försäljs till dotterbolaget Ltd [REDACTED] med säte i Schweiz. Ltd [REDACTED] säljer i sin tur produkterna vidare främst till koncernens försäljningsbolag i Europa och distributionscentra i USA och Singapore. Försäljningsbolagen säljer i sin tur vidare till slutkunderna.

Skatteverket har i den aktuella processen ifrågasatt prissättningen mellan ABC och Ltd [REDACTED] och hävdade att ABC tagit ut för låga priser gentemot Santrade med följd att vinster som härrör från det värdeskapande ABC tillfört inte kommit att beskattas hos ABC.

Länsrätten i Dalarnas län har i den nu överklagade domen ansett att Skatteverket inte presenterat något jämförelsematerial avseende vad bolag utan intressegemenskap skulle ha tagit ut för pris. Länsrätten har vidare funnit att en av SAB [REDACTED] presenterad internprissättningsstudie från konsultbolaget LECG inte kan läggas till grund för en bedömning av prissättningen för de i målen aktuella åren då studien tagits fram i avsikt att belysa prissättningen för senare perioder. Länsrätten har därför sammantaget funnit att Skatteverket inte visat att prissättningen mellan ABC och Ltd [REDACTED] varit felaktig.

### YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att SAB [REDACTED] ska påföras inkomster för taxeringsåret 1999 med 130 000 000 kr, för taxeringsåret 2000 med 80 000 000 kr, för taxeringsåret 2001 med 55 000 000 kr, för taxeringsåret 2002 med 69 000 000 kr och för taxeringsåret 2003 med 76 000 000 kr.

SAB [REDACTED] bestrider bifall till yrkandena.

Skatteverket anför bl.a. följande i kammarrätten.

De vinstpåslag Skatteverket gjort vid tillämpningen av kostnadsplusmetoden är minst i nivå med vad jämförbara företag kan förväntas ha gjort.

Ltd [redacted] funktioner

Ltd [redacted] är distributionscenter för bl.a. ABC:s produkter. I denna egenskap förvärvar Ltd [redacted] produkter från ABC för vidareförsäljning koncerninternt till försäljningsbolag med direkt leverans till deras kunder. Ltd [redacted] primära åtagande är att leverera en såld vara inom 24 timmar till kund i Europa och 48 timmar i resten av världen.

Fram till våren 2002 fungerade centrallagret i Gimo som distributionscentrum för Skandinavien och alla interkontinentala marknader. Lagret som låg vid fabriken i Gimo fungerade även som försörjningslager åt övriga centrallageranläggningar. Det är först fr.o.m. våren 2002 som Ltd [redacted] tagit över Gimolagrets uppgifter.

I Ltd [redacted] uppgifter ingår att bestämma, förvärva och hantera lagernivåer. Kundorder kommer från SAB [redacted] processystem till Ltd [redacted] logistiksystem som bearbetar uppgifterna och ger underlag till beslut om vilka förvärv som måste göras. Därefter lägger Ltd [redacted] en order till ABC.

Ltd [redacted] ansvarar för och ordnar transporten av ABC-tillverkade varor till Ltd [redacted] centallager och den efterföljande hanteringen av varorna samt insorteringen i lagret. Fram till våren 2002 sköttes dock transporten av varorna till lagret av ABC.

Ltd [redacted] lagerhållningssystem håller ordning på varornas placering i lagret. Ltd [redacted] är, med avseende på lagret, ansvarigt för lagerhållning,

lagerinventering, lageradministration, lagervärdering, inkuransbedömning och skrotning.

Som ett led i distributionen åtar sig **Ltd** att paketera varorna efter kundens önskemål och skriver den information som kunden begär på etiketter eller genom laseringravering, etc.

**ltd** hanterar och ådrar sig kostnader för transporter av varor från Schiedam genom att anlita olika transportföretag. För varje marknad väljer man den lämpligaste transporten.

**Ltd** fakturerar dagligen sin försäljning till säljbolagen. Normalt fakturerar **Ltd** också slutkunden på uppdrag av säljbolagen och i dessas namn.

**Ltd** är ansvarig för administrationen av returnerade varor från säljbolagen till följd av t.ex. reklamationer eller avvikelser från kundens beställning.

**Ltd** hanterar de datasystem som krävs för att administrera lagerhanteringen.

**Ltd** *roll i den värdeskapande verksamheten*

För att ABC:s varor ska kunna tillverkas och nå ut till kunderna krävs ett mycket stort antal funktioner. De funktioner som **Ltd** tillhandahåller är endast ett fåtal av ett stort antal funktioner som i övrigt tillhandahålls av ABC och koncernens försäljningsbolag. Skatteverket ifrågasätter inte att den avancerade logistikhantering som **Ltd** bedriver har ett stort värde för **SAB**, men det är inte logistikhanteringen i sig som gör **SAB** till det lönsamma företaget det är.



Ltd har varken inköps- eller försäljningsfunktioner då både inköp och försäljning sker koncerninternt. Ltd har sedvanlig lagerhantering och distribution som ska ske med tidskrav. Om Ltd saknat beställd produkt har leverans skett från Gimo. Transportjänster har köpts av Ltd

Det har inte visats vilka investeringar i datasystem som Ltd gjort. Skatteverket kan konstatera att det datasystem (DM+) som 1998 installerades hos Ltd och vid de två andra centrallagren i Gimo och i USA förvärvades av ABC. Fakturorna för projektet ställdes till ABC som vidarefakturerade den del av kostnaden som ansågs belöpa på Santrade respektive Inc. som ansvarar för centrallageranläggningen i USA. Att som projektledare för projektet fungerat en anställd vid Ltd visar inte att fråga varit om Ltd projekt. ABC har inte bara anskaffat DM+ utan även varit ägare av systemet.

Utvecklandet av datasystemet Zenith skedde av SAB med början 2002. Systemet har inte tagits i bruk av Ltd förrän efter utgången av år 2002. Det är inte Ltd som utvecklat Zenith-systemet eller andra datasystem som använts under aktuell tid i lager- och distributionshanteringen.

De av SAB uppgivna IT-kostnaderna för Ltd avser totala kostnader och inkluderar kostnader som utfakturerats på Ltd. ABC:s produkter utgör endast ca 45 procent av Ltd:s totala omsättning och det framgår inte vilka kostnader som är hänförliga till hanteringen av ABC:s produkter.

Ltd risktagande är mycket begränsat. De mindre risker som finns i verksamheten avser främst inkurans i lagret och valutaförändringar. Skrotningskostnaden, som åren 1998-2002 legat på mellan 0,03 – 0,23 procent av omsättning visar att risken för inkurans i lagret varit endast

marginell. Den låga risken är en följd av det av ABC utvecklade direktdistributionskonceptet och av att ABC:s tillverkning är orderstyrd och inte en följd av **Ltd** s eget agerande.

Genom det koncerninterna factoringsystemet har inte **Ltd** någon valutarisk på sina fordringar. **LTD** s valutarisk uppkommer genom att Santrade har en fast växelkurs under ett år för sina inköps- och försäljningspriser. T.o.m. 2002-09-30 har dock **Ltd** inte tagit någon valutarisk vid sina inköp från ABC eftersom dessa skett i CHF. Valutarisken har fram till dess varit begränsad till **LTD** försäljning. Genom att försäljningen sker i ett flertal valutor är risken mindre än om försäljningen sker i endast en utländsk valuta. Valutarisken har under åren 1999 – 2000 varit marginell. Eftersom **SAB** policy är att de enskilda koncernbolagen inte ska hantera valutarisker kan den låga faktiska valutarisken för **Ltd** inte förklaras av **Ltd** eget agerande. Den låga risken är att se som en följd av att **Ltd** köp och försäljning sker koncerninternt och att bolaget ingår i koncernens valutahanteringssystem.

**Ltd** har ingen kreditrisk då försäljningen är koncernintern. Marknadsrisken är mycket liten då den bärs av försäljningsbolagen eller ABC. **Ltd** har vidare en mycket liten investeringsrisk då bolaget inte äger transportfordon eller lagerlokal.

För den del av **Ltd** verksamhet som bedrivs i Nederländerna har **Ltd** haft en s.k. cost-plus ruling. Innebörden i detta är att **Ltd** haft att redovisa ett beskattningsunderlag som motsvarar ett vinstpålägg om fem procent på de kostnader som hör samman med den verksamhet som bedrivs i Nederländerna. En "cost-plus ruling" av detta slag har beviljats av de nederländska myndigheterna för vissa typer av verksamheter som rör transaktioner mellan beroende parter. För de enklaste tjänsterna har vinstpålägget varit minst fem procent.

Ovanstående torde innebära att när SAB redovisat verksamheten i Nederländerna för myndigheterna där har den beskrivits som en lågriskverksamhet.

De risker av betydelse som föreligger i den verksamhet som avser tillverkningen och försäljningen av ABC:s varor bärs av ABC och i viss utsträckning av försäljningsbolagen.

*Val av metod och vinstpålägg*

Lagrings- och distributionsfunktionen hos Ltd är så integrerad med ABC:s och försäljningsbolagens verksamhet att det inte är möjligt att hitta på marknaden oberoende företag med motsvarande verksamhet. Ltd funktion i realiteten kan anses begränsad till att utföra en koncernintern lagrings- och distributionstjänst. Eftersom fråga är om en koncernintern tjänst, som dessutom inte innefattar något risktagande av betydelse, är enligt OECD-rapporten kostnadsplusmetoden en lämplig metod. Kammarrätten i Sundsvalls dom för taxeringsåren 1992 och 1993 ger stöd för att tillämpa kostnadsplusmetoden vid de taxeringar som nu är i fråga. Vad som skiljer förevarande mål från de mål kammarrätten tidigare prövat är att Skatteverket för de år som nu är i fråga accepterat att vid fastställande av armlängdspriset jämförelse görs med de vinstnivåer av SAB utvalda oberoende distributionsföretag ligger på.

Skatteverket har gjort en sammanställning av de kostnader – exklusive varuinköpskostnad – Ltd haft för att lagra och distribuera ABC-tillverkade produkter under åren 1998-2002. Vidare framgår den vinst SAB uppgivit att Ltd haft på denna verksamhet och det vinstpålägg på kostnaderna som har skett för att uppnå denna vinst.



Inkomstår	Kostnader	Vinst	Vinstpålägg (%)
1998	74 655 011	156 389 662	201,4
1999	76 842 753	106 394 272	138,5
2000	78 652 343	77 947 038	99,1
2001	96 114 000	110 509 000	115,0
2002	164 832 000	141 015 000	85,6

Vid bedömning av vad som är ett skäligt vinstpålägg måste beaktas att

Ltd s ägande av ABC:s produkter endast innebär ett marginellt risktagande. Vad Ltd ska ha betalt för är de lagrings- och distributionstjänster bolaget tillhandahåller med tillägg för skälig vinst.

Ltd ägande av de produkter bolaget förvärvar från ABC och sedan säljer vidare till försäljningsbolagen ska därför endast marginellt påverka prissättningen. Detta medför att den bruttovinst som SAB uppgivit att

LTD haft på ABC-tillverkade produkter är att se som den ersättning

Ltd får för de tillhandahållna lagrings- och distributionstjänsterna.

Tabellen visar den vinst och det vinstpålägg i procent som Skatteverket ansett som skälig.

Inkomstår	Kostnader	Av Skatteverket beräknad vinst	Vinstpålägg (%)
1998	74 655 011	26 389 662	35,3
1999	76 842 753	26 394 272	34,3
2000	78 652 343	22 947 038	29,2
2001	96 114 000	41 509 000	43,2
2002	164 832 000	65 015 000	39,4

För att bedöma om av Skatteverket beräknade vinstpålägg ger en vinstmarginal som är jämförbar med en normal vinstmarginal för företag i en liknande okontrollerad transaktion kan en variant av nettomarginalmetoden användas. När rörelseresultatet jämförs med rörelsekostnaderna får man fram ett mått som visar avkastningen på rörelsekostnader, varmed menas vinstpålägget. Denna metod används ofta för distributörer. Man kan säga att vid denna metod betraktas



bruttovinsten som den ersättning distributören erhåller från sin huvudman för att utföra tjänsten att distribuera huvudmannens varor.

De företag som ingår i LECG:s urval är företag i vars verksamhet ingår lagring och distribution av varor. Trots de betydande skillnaderna mellan **Ltd** och de av LECG utvalda företagen vad gäller funktion och risk kan det därför ändå vara lämpligt att - vid bedömningen av om prissättningen mellan ABC och **Ltd** är armlängdsmässig - en jämförelse görs med utgångspunkt från de företag som ingår i LECG:s urval av jämförelseobjekt.

**Ltd** saknar inköps- och försäljningsfunktioner. De bolag som ingår i LECG:s urval är oberoende företag som måste ha egna inköps- och försäljningsfunktioner. För att jämförelsebolagen ska öka sina omsättningar krävs det normalt att man måste satsa större resurser på inköps- och försäljningsfunktionerna. Ökade omsättningar innebär också större exponering för inkurans-, kredit- och valutarisker. **Ltd**, som saknar inköps- och försäljningsfunktioner, har kunnat öka sin omsättning utan att behöva lägga resurser på inköps- och försäljningsfunktionerna eftersom bolaget saknar sådana funktioner. **Ltd** har inte heller vid ökad omsättning behövt riskera ökade inkurans-, kredit- eller valutaförluster av betydelse.

**SAB** har i den framåtsyftande studie som man låtit göra tillämpat nettomarginalmetoden. Den variant av metoden som tillämpas är rörelseresultatet i förhållande till försäljningen. Denna jämförelse är känslig för variationer i omsättningen och den kräver en hög grad av likhet vad gäller produkter, funktioner och risker. Enligt Skatteverkets bedömning är med hänsyn till de betydande skillnader som föreligger mellan **Ltd** och LECG:s urval av jämförelseobjekt vad gäller omsättning, funktioner och risktagande den av LECG använda metoden

mindre lämplig att använda för att bestämma armlängdspriset för  
Ltd lager- och distributionstjänster.

Skatteverket anser att en framkomlig metod för att bestämma armlängdspriset för Ltd lager- och distributionstjänster är att jämföra det vinstpåslag Ltd har med de vinstpåslag de företag som ingår i LECG:s urval har under de aktuella åren beräknat utifrån rörelseresultatet jämfört med rörelsekostnaderna. Jämförelseföretagen har under perioden 1998 — 2002 haft ett procentuellt vinstpålägg enligt följande: medianvärde 21,4, nedre kvartil 9,5 och övre kvartil 43,1.

Det kan konstateras att för de år som är aktuella ligger Ltd tillämpade vinstpålägg betydligt över den övre kvartilen för jämförelseföretagen. Ltd vinstpålägg har i genomsnitt uppgått till 128 procent för de aktuella åren. Vidare kan konstateras att med de vinstpålägg Skatteverket tillämpat ligger Ltd vinstpålägg samtliga år betydligt över medianen för jämförelseföretagens vinstpålägg. I förhållande till jämförelseföretagen bör Ltd vinstpålägg – utifrån Skatteverkets funktions- och riskanalys – klart understiga medianen för jämförelseföretagens vinstpålägg.

Skatteverket har tidigare beräknat vinstnivåerna utifrån att Ltd, med beaktande av funktioner och risker inte kan överstiga nedre kvartilen av jämförelsebolagens resultat i LECG-studien, dvs. 2,7 procent. Detta utgör beloppsgrunden för Skatteverkets yrkande.

Skatteverket har vidare beräknat marknadsmässig vinst utifrån en uppskattad rörelsemarginal för distributionsbolag om 2 procent med tillägg för kostnader för valutarisk och inkurans och då kommit fram till följande felprissättning: 1998: 145 000 000 kr, 1999: 102 000 000 kr, 2000: 66 000 000 kr, 2001: 73 000 000 kr och 2002: 83 000 000 kr.

SAbb anför bl.a. följande i kammarrätten.

Skatteverket anger att verket har för avsikt att visa att det vinstpåslag som Skatteverket accepterat vid tillämpning av kostnadsplusmetoden är minst i nivå med vad jämförbara företag kan förväntas ha gjort. Det av Skatteverket formulerade bevistemat tar således sikte på att visa att det "plus" som Skatteverket "godtar" är i nivå med vad vissa företag kan förväntas ha använt som "plus" vid tillämpning av kostnadsplusmetoden. Skatteverkets talan bygger uppenbarligen på en tillämpning av en annan metod än den som tillämpats inom Sandvik för att sätta nu aktuella priser. Av OECD:s rapport från 1995 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Riktlinjerna) framgår emellertid att Skatteverket ska acceptera den metod som valts av den skattskyldige om metoden är förenlig med Riktlinjerna.

Skatteverket sätter Ltd roll i perspektiv till dels ABC:s roll, dels försäljningsbolagens roll. För att detta ska bli meningsfullt i nu aktuellt sammanhang bör det framhållas att en tydlig utgångspunkt enligt Riktlinjerna är att den minst komplexa verksamheten är den som "pristestas". Därför är det Ltd verksamhet (och försäljningsbolagens) som undersöks och jämförs med jämförelseobjekt. När rätt vinstnivå bestämts för dessa återstår den s.k. residualen som "automatiskt" blir rätt vinst för ABC.

Skatteverkets resonemang antyder att verket inte förstått att det är de externa jämförelserna som styr armlängdspriset. Antalet funktioner som ABC utför har ingen påverkan på den testade prissättningen. Det är således Ltd funktionalitet och risktagande som är utgångspunkten för prövningen om värdeskapande och det är vid en jämförelse med jämförelseobjekten som det går att sätta siffror på Ltd



värdeskapande verksamhet. I sammanhanget kan framhållas att ABC har en mycket hög vinstnivå på [redacted] produkterna.

**Ltd** [redacted] *roll i den värdeskapande verksamheten*

När det gäller Skatteverkets sammanfattande och förenklade funktionsbeskrivning är den meningslös i det att den försämrar möjligheten att åstadkomma ett seriöst försök att hitta jämförbara transaktioner. **Ltd** [redacted] tar ett ägaransvar för de varor som distribueras och lagras. En viktig del av **Ltd** [redacted] verksamhet tar utgångspunkt i detta ägaransvar. Det är därför viktigt att detta ägaransvar ingår som en förutsättning när prissättningen i de ifrågasatta transaktionerna prövas.

När det gäller inköps- och försäljningsfunktionalitet uttalar Skatteverket att **Ltd** [redacted] saknar sådan funktionalitet. Skatteverkets utsagor är i detta avseende motsägelsefulla. Eftersom **Ltd** [redacted] faktiskt köper och säljer varor finns naturligtvis denna inköps- och försäljningsfunktionalitet.

När det gäller investeringar i datasystem är det svårt att förstå vad Skatteverket menar med att **SAB** [redacted] inte visat att **Ltd** [redacted] gjort egna investeringar. Kostnaden för utveckling av diverse stödsystem uppgick 1998-2002 till mellan 10 och 15 MSEK årligen

Totala IT-kostnader i **Ltd** [redacted] (i 1000 CHF)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
IT-drift	357	498	891	746	1 316	1 366	1 108
IT-utv.	2 310	3 219	2 801	2 368	2 112	5 882	4 267

Det är felaktigt att ABC skulle ha utvecklat direktdistributionskonceptet. Detta koncept har utvecklats inom produktområdet **S** [redacted], där **Ltd** [redacted] har varit och är "ägare" av denna process. En anställd på **Ltd** [redacted] har vidare varit projektledare för anskaffningen av DM+.

Det förhållandet att skrotningskostnaden legat lågt i förhållande till omsättningen visar inget annat än att skrotningen varit låg. Att det förhåller sig så är resultatet av att lagerhanteringen bedrivits effektivt. Risker med att lagerföra en vara kan hanteras på olika sätt och till olika kostnader. Det förhållandet att man i verksamheten lyckas hantera risker effektivt innebär inte att riskerna inte finns.

Det är **Ltd** som bygger upp och beslutar om lagernivåer efter **Ltd** bedömning av marknadsförväntningar etc. ABC:s tillverkning är således beroende av order från **Ltd**. Detta får till följd att riskerna i lagret kan öka eller minska beroende på hur väl denna funktion utförs hos **Ltd**.

Skatteverket säger sig ha visat att valutarisken under åren 1999-2002 har varit marginell. Av LECG:s utredning kan inte den slutsatsen dras att Santrade har lägre valutarisk än jämförelseobjekten. LECG:s slutsats är att **Ltd** till och med bär en högre risk. De egentliga valutakursriskerna syns inte i en enskild post i resultaträkningen utan är skillnaden mellan planerad vinst baserad på de valutakurser som transferpriserna byggde på och verklig vinst baserad på faktiska valutakurser.

Försäljningsbolagen fakturerades redan innan 2003 i deras egna valutor. Inom Europa var kredittiden för den här typen av försäljningar 30 dagar. Motsvarande kredittid för försäljningsbolag utanför Europa var 60 dagar. Om ett försäljningsbolags valuta deprecierades gentemot den schweiziska francen under en sådan kredittid fick **Ltd** mindre betalt. Dessutom bestämdes priser ut från **Ltd** på årsbasis genom fasta prislistor. Detta innebär också en klar och mycket påtaglig risk för minskade intäkter i de fall försäljningsbolagens valuta gick ner i värde.

Ltd bär en påtaglig marknadsrisk då Ltd vinst går ned om marknaden i sig går ned. Vinsten i Ltd är direkt relaterad till antalet sålda produkter.

Skatteverket tar upp en s.k. ruling från nederländska myndigheter. Det är oklart vad Skatteverket menar att denna "ruling" har för betydelse.

#### *Val av metod och vinstpålägg*

Skatteverket säger att det inte går att hitta oberoende företag med en verksamhet som motsvarar Ltd. Detta påstående tycks egentligen inte ta sikte på själva verksamheten, utan grunden förefaller vara förekomsten av de stödsystem som upprättats för att effektivisera verksamheten. Dessa stödsystem utgör konkurrensfördelar som ska beaktas när armlängdspriset fastställs, så som LECG har gjort i den i målet åberopade transferprisstudien. Den metod som Skatteverket påstår vara lämplig är en metod som används för sådana distributörer som tillför lite värde och tar låg risk, dvs., den typ av transportörer som inte tar ägaransvar. Att, med den information som finns tillgänglig om Ltd och dess verksamhet, påstå att OECD anger kostnadsplusmetoden som lämplig metod att fastställa armlängdspriset på nu aktuellt varuflöde förefaller snarare styrt av Skatteverkets vilja än av en objektiv analys.

Under beskrivningen av Ltd anger Skatteverket att det finns ett vinstpålägg som uppgår till mellan 85,6 och 201,4 procent. Som i och för sig borde framgå tydligt är detta inte en beskrivning av faktiska förhållanden. SAB har redan under Skatteverkets revision redogjort för hur internpriserna fastställs på förvärvade varor. Några vinstpålägg baserade på kostnader exklusive varukostnader sker således inte.



Skatteverkets utgångspunkter innebär i praktiken att verkets bedömning av den reella innebörden av verksamheten är en annan än den verksamhet **Ltd** uppfattar att man bedriver. Som framgår av OECD:s Riktlinjerna är det faktiskt genomförda transaktioner som ska prövas. När Skatteverket gör sin prövning av vinstpålägg gäller detta pålägg inte en verksamhet som bedrivs av **Ltd**. Skatteverket bortser helt från de risker och funktioner som följer med ägandet, vilket visar sig i att verket bortser från den verkliga kostnadsmassan i **Ltd**. Om man beaktat den faktiska kostnadsmassan uppgår vinstnivåerna till betydligt lägre nivåer och ligger dessutom inom ramen för vad som är ett accepterat armlängdsintervall enligt LECG:s studie. Skatteverket hävdar å ena sidan att det inte går att hitta företag som har en motsvarande verksamhet som den **Ltd** bedriver. Å andra sidan konstaterar Skatteverket att jämförelseobjekten i LECG:s studie bedriver den verksamhet som **Ltd** bedriver enligt verkets egen analys, nämligen lagring och distribution.

Vad Skatteverket i själva verket måste mena är, precis som LECG funnit, att det finns oberoende företag som har motsvarande verksamhet som **Ltd**. Denna verksamhet är distribution och lagring av varor med ett ägaransvar. Utöver likheterna i verksamhet finns det naturligtvis skillnader i funktionalitet och risk mellan **Ltd** och jämförelseobjekten. Dessa skillnader är som framgår av Skatteverkets egna formuleringar i huvudsak gradskillnader.

Skatteverket för ett resonemang om att en ökad omsättning förutsätter en ökning av resurserna på inköps- och försäljningsfunktionerna. En utgångspunkt bör dock vara att en ökad omsättning generellt kräver ökad kapacitet i verksamheten — lagerutrymme, transportinköp, etc. Eftersom den verksamhet som bedrivs av jämförelseobjekten är just distribution och lagring av varor i vilka man tar ägaransvar, är det dessutom mycket

sannolikt att jämförelseobjektens omsättning, precis som **Ltd** framför allt påverkas av omsättningen hos befintliga kunder. Som framgår är den verksamhet som bedrivs av jämförelseobjekten inte partihandel/grossistverksamhet. Vilket till skillnad mot lagring och distribution kan förväntas kräva större inköps- och försäljningsfunktioner.

Precis som LEGG framhåller finns det inga konkreta bevis på att jämförelseobjekten har högre kostnader för inköp och försäljning. Trots det har LECG i sin analys utgått från att jämförelseobjektens funktionalitet är något högre i detta avseende. Skatteverkets påstående i detta sammanhang att en ökad omsättning hos **Ltd** inte medför ökade inkurans-, kredit- eller valutakursförluster av betydelse är obegripligt. Eftersom Skatteverket gör gällande att jämförelseobjekten har haft ett vinstpålägg enligt viss nivå bör det konstateras att resonemanget bygger på att varukostnaderna räknats bort. En förutsättning för Skatteverkets metodtillämpning har således varit att jämförelseobjektens resultat på förvärvade och vidareförsålda varor varit plus minus noll, dvs., en förutsättning som det saknas belägg för. Skatteverkets beräkning av vinstpålägg kan således inte anses bygga på den verksamhet som faktiskt bedrivs hos jämförelseobjekten.

Skatteverkets resonemang, om var i armlängdsintervallet som **Ltd** hör hemma, är oförenligt med såväl riktlinjerna som verkets egna skäl för val av vinstnivåindikator. För det första framgår det av riktlinjerna att hela det framtagna intervallet accepteras som armlängdsmässigt. För det andra så bortser Skatteverket från varukostnader i sin metodtillämpning.

Sammantaget framstår Skatteverkets metodval endast som ett sätt att motivera en vinstnivå enligt de taxeringsbeslut som föranlett processen.

### SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

I likhet med vid kammarrättens avgörande gällande SAB taxeringar för taxeringsåren 1991 och 1992 anser kammarrätten att det förhållandet att ABC är ett kommissionärsbolag till SAB inte i sig utgör hinder för en tillämpning av korrigeringsregeln vid bedömningen av SAB taxeringar.

Den huvudsakligen tvistiga frågan i målen rör huruvida det pris som ABC tar ut av Ltd är lägre än vad som skulle ha avtalats av sinsemellan oberoende näringsidkare. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att prissättningen avviker mot vad som skulle ha avtalats av oberoende parter under jämförbara omständigheter (se RÅ 1991 ref. 107, de s.k. Shell-målen).

Även om Skatteverket har bevisbördan avseende en prisavvikelse fråntar inte detta Sandvik skyldigheten att lämna tillräcklig information för att avgöra om en prisavvikelse skett. En underlåtenhet att lämna tillräcklig information får betydelse vid bevisbedömningen (se Kammarrätten i Stockholms domskäl i Shell-målen).

Regeringsrätten har i RÅ 1991 ref. 107 uttryckt att OECD:s rapport från 1979 Transfer Pricing and Multinational Enterprises, även om den inte är bindande för Skatteverket, ger en god och välbalanserad belysning av problematiken. Någon anledning att göra en annan bedömning avseende värdet av senare rapporter från OECD föreligger inte (se prop. 2005/06:169 s. 89)

#### *Armlängdsprincipen*

Själva grundtanken med armlängdsprincipen är att en jämförelse ska ske mellan den kontrollerade koncerninterna transaktionen och en okontrollerad transaktion, dvs. antingen en transaktion mellan koncernbolaget och en oberoende part eller en transaktion mellan två oberoende parter. Om en



skattskyldigs metod för bestämmandet av ett armlängdspris uppfyller detta kriterium ska den också accepteras.

Enligt kammarrättens mening kan dock i en tvist avseende bestämmande av ett armlängdspris inte en viss bestämd metod uteslutas eller slås fast som den enda rättvisande utan varje metods svagheter och styrkor måste tas med vid bedömningen av vilket värde som ska tillmätas den specifika metoden. Det faktum att SAB valt en viss metod för bestämmandet av armlängdspris hindrar således inte att Skatteverket med hjälp av en eller flera andra metoder visar att det av AB bestämda priset inte utgör ett armlängdspris.

Kammarrätten övergår härfter till att kommentera de olika metoder som använts för att bestämma ett armlängdspris.

#### SAB metod

SAB har beskrivit prissättningsmetoden mellan ABC och Ltd som att en uppdatering sker årligen. Grundprincipen är att priserna sätts så att Ltd får 10 procent standardbruttovinst för varje artikel. Det innebär normalt att Ltd erhåller ett driftsresultat på försäljningen av varorna på drygt 6 procent. Prissättningsnivån förefaller inte ha föregåtts av någon jämförbarhetsstudie och kan inte i sig anses ge något egentligt underlag för att kunna bedöma om prissättningen är armlängdsmässig.

#### Kostnadsplusmetoden

Skatteverket har enligt egen uppgift i de överklagade besluten använt sig av vad som betecknas som en kostnadsplusmetod.

Skatteverket har i sin analys avvikit från den faktiskt genomförda transaktionen mellan ABC och Ltd, dvs. Ltd köp av varor från ABC, och istället bedömt en försäljning av en tjänst från Ltd till ABC.

I Riktlinjerna (p. 1.36) anges följande avseende avvikelser från vad som avtalats.

A tax administration's examination of a controlled transaction ordinarily should be based on the transaction actually undertaken by the associated enterprises as it has been structured by them, (...) In other than exceptional cases, the tax administration should not disregard the actual transactions or substitute other transactions for them.

Regeringsrätten har i RÅ 1991 ref. 107 erinrat om motsvarande rekommendation i OECD-rapporten från 1979. Det är således en huvudprincip både enligt riktlinjerna och enligt svensk praxis att det är den faktiska transaktionen som ska bedömas. I Riktlinjerna (p. 1.37) ges sedan två exempel på när undantag kan ske från denna princip.

However there are two particular circumstances in which it may exceptionally be both appropriate and legitimate for a tax administration to consider disregarding the structure adopted by a taxpayer in entering into a controlled transaction. The first circumstance arises where the economic substance of a transaction differs from its form. (...) The second circumstance arises where, while the form and substance of the transactions are the same, the arrangements made in relation to the transaction viewed in their totality, differ from those which would have been adopted by independent enterprises behaving in a commercially rational manner and the actual structure practically impedes the tax administration from determining an appropriate transfer price.

Vid användandet av kostnadsplusmetoden måste således finnas starka skäl för att, såsom Skatteverket gjort, bortse från den faktiska affären och istället endast bedöma de kostnader som rör handhavandet av produkterna.

Vad avser det första undantagsexemplet i riktlinjerna kan inte ifrågasättas att den faktiska transaktionen är att **Ltd** köper varor av ABC för att sedan vidareförsälja dem.

Vad sedan avser det andra exemplet kan det redan mot bakgrund av att **Ltd** är det företag som bestämmer lagernivåer och således bäst styr

över risker för inkurans inte anses osannolikt att en oberoende distributör skulle ha använt sig av samma transaktionsmodell.

Kammarrätten anser således att det inte funnits anledning att avvika från den faktiska transaktionen mellan [redacted] och ABC vid bedömningen av ett armlängdspris.

Vad avser det beräknade vinstpåslaget beaktar kammarrätten följande. En faktor av avgörande betydelse vid användandet av en kostnadsplusmetod är det vinstpåslag som läggs på de aktuella kostnaderna. För att metoden ska vara rättvisande måste detta vinstpåslag avse likartade transaktioner under armlängdsmässiga förhållanden.

The cost plus mark up of the supplier in the controlled transaction should ideally be established by reference to the cost plus mark up that the same supplier earns in comparable uncontrolled transaction. In addition, the cost plus mark up that would have been earned in comparable transactions by an independent enterprise may serve as a guide. (Riktlinjerna p. 2.33)

Skatteverket har emellertid använt sig av ABC:s vinstmarginal i stort. Denna jämförelse är inte i enlighet med kostnadsplusmetoden av flera skäl. Dels rör det sig om en vinstmarginal på bolagsnivå i en koncern. Det rör sig vidare inte heller om en jämförd transaktion utan enbart om ett vinstpåslag i stort utan att en viss jämförbar transaktion jämförts. Det av Skatteverket använda kostnadspåslaget ger därför, oavsett vilken kostnads massa som används, ingen egentlig ledning för vad som är ett armlängdsmässigt påslag.

Mot bakgrund av det ovan anförda kan kammarrätten inte konstatera annat än att Skatteverkets metod inte är godtagbar som en kostnadsplusmetod.

#### *Jämförelse med distributionsbolag*

Skatteverkets jämförelse med ett transportbolag bygger i första hand på vad som beskrivs som att rörelsemarginalen erfarenhetsmässigt ligger på mellan 1-2 procent för distributionsbolag. Något stöd för detta uttalande eller någon



precisering av vilka distributionsbolag rörelsemarginalen skulle gälla har inte angetts av Skatteverket. Metoden synes därför sakna tillförlitlighet.

#### *Nettomarginalmetoden*

Nettomarginalmetoden hör till den grupp av metoder som enligt Riktlinjerna kan tillgripas när det inte är möjligt att använda sig av traditionella transaktionsbaserade metoder. Nettomarginalmetoden innebär att ett företags nettovinstmarginal som uppstår vid en transaktion relateras till en bas, t.ex. kostnader, omsättning eller tillgångar (se Riktlinjerna p. 3.26).

SAB har åberopat den studie som gjorts av LECG till stöd för att prissättningen även de nu aktuella åren varit armlängdsmässig. Skatteverket har modifierat studien och har med detta velat visa det motsatta. Enbart den omständigheten att studien avser förhållandena 2004 och framåt innebär inte att den saknar värde även för föregående års prissättning. Detta särskilt eftersom flera av de analyserade åren avser år som är aktuella i förevarande mål.

I transferprisstudien från LECG jämförs Ltd med tretton olika distributionsbolag som var verksamma inom verktygsmarknaden eller liknande marknader.

Ltd huvudsakliga funktioner har i studien beskrivits som följande. Administrering av kundordrar, inköpsadministration, lagerhållning, paketering och märkning av produkter, distribution av varorna, ledning och administration av transporter, utveckling och underhåll av IT-system och distributionssystem samt ledning och ansvar för världsomspännande logistik och distribution av coromantprodukter.

De huvudsakliga värdeskapande funktionerna har beskrivit enligt följande:

Ltd direktdistributionskoncept, utvecklingen av skräddarsydda distributionslösningar för kunderna, utvecklingen av IT-system samt

förhållandet att **Ltd** är en integrerad del av **affärsområdet** och leveranskedjan för produkterna.

Enligt kammarrättens uppfattning uppvisar studien klara brister såtillvida att informationen om jämförelseobjekten är knapphändigt redovisad. Studien har trots detta i kammarrätten åberopats av båda parter och Sandvik anser uppenbarligen att bolagen är jämförbara vilket också Skatteverket accepterat i sitt användande av nettomarginalmetoden. Kammarrätten finner vid sin fortsatta bedömning inte anledning att frångå parternas samstämmiga uppfattning i denna del.

Skatteverket har använt studien på flera sätt. Vad först avser Skatteverkets påstående att **Ltd** resultat ska ligga i den nedre kvartilen finns inget egentligt belegg för detta med beaktande av att tillräcklig jämförelseinformation saknas.

Parterna har sedan använt studien på olika sätt genom att använda olika vinstindikatorer. **SAB** har hänvisat till den vinstindikator som LECG använt i studien, dvs. omsättning, medan Skatteverket har använt sig av rörelsekostnader och således ansett att man i detta sammanhang bör bortse från **Ltd** äganderoll. I detta avseende kan noteras att om omsättningen tas som vinstindikator kommer den faktor som ska bedömas, dvs. varukostnaden, att inkluderas i jämförbarhetsanalysen.

Avgörande för vilken som är den mest rättvisande vinstindikatorn är enligt kammarrättens uppfattning främst vad som utgör de värdeskapande faktorerna i den bedrivna verksamheten.

En betydelsefull faktor för **Ltd** funktion är enligt LECG bolagets nära integrering med övriga enheter i koncernen, dvs. främst ABC och försäljningsbolagen. Detta är dock inte ett resultat av vare sig **Ltd** agerande eller risktagande utan enbart en följd av **Ltd** position inom

koncernen. Vid en jämförelse med oberoende bolag kan konstateras att ett sådant statistiskt förhållande i sig rimligen inte kan verka prispåverkande utan det är effekterna av positionen inom koncernen, vilka bl.a. synes ha möjliggjort utvecklandet av effektiva IT-lösningar, som kan vara av betydelse. Denna faktor bör därför enligt kammarrättens mening tillmätas marginell betydelse vid bedömningen av ett armlängdsmässigt pris.

Betydelsen för värdeskapandet av de IT-system som används har betonats kraftigt av SAB. Framförallt interagerandet mellan de olika datorsystemen har onekligen särskild betydelse som värdeskapande funktion. SAB har lämnat relativt sparsamt med information till stöd för att Ltd skulle haft ansvar för utvecklingen av IT-systemen och kammarrätten anser härvid att det inte framkommit annat än att ägandet och utvecklingen av dessa system väsentligen legat hos ABC.

Direktdistributionskonceptet är i sig en följd av Ltd roll i organisationen och IT-systemen. Kammarrätten har ovan konstaterat att utvecklingen av IT-systemen inte synes ha legat hos Ltd. SAB har inte heller företett tillräcklig information till stöd för påståendet att direkt-distributionskonceptet utvecklats hos Ltd.

Vad avser inköp och försäljning har detta skett endast inom koncernen varför betydelsen av dessa funktioner är mycket begränsad.

De risker som är förknippade med Ltd äganderoll är främst inkurans- och valutarisker. Inkuransriskerna är på grund av den orderstyrda produktionen i koncernen begränsade, vilket stöds av de faktiska inkuranskostnaderna.

Vad avser valutarisker föreligger sådana främst i samband med prissättningen gentemot försäljningsbolagen. För det sista kvartalet av 2002 föreligger även motsvarande valutarisk mot ABC.



Den marknadsrisk som föreligger för [Ltd] är endast indirekt såtillvida att en minskad försäljning hos försäljningsbolagen kommer att minska volymerna och därmed vinsten hos [Ltd]. Visserligen kan [Ltd] agerande också indirekt påverka marknaden då en sämre fungerande distribution rimligen inverkar negativt på försäljningssiffrorna för försäljningsbolagen. Denna risk är dock inte relaterad till [Ltd] ägande av varorna

Någon egentlig kreditrisk kan inte anses föreligga då [Ltd] försäljning endast är koncernintern.

Även om [Ltd] onekligen tar risker och innehar funktioner förknippade med ägande så är det värdeskapande [Ltd] roll medför i första hand förknippat med en snabb och säker distribution av varorna. Att [Ltd] skulle ha några extraordinära kostnader eller risker i detta avseende har inte framkommit.

Det värdeskapande som [Ltd] verksamhet innebär är i enlighet med vad som anförs ovan enligt kammarrättens uppfattning i första hand en funktion av de rörelsebaserade kostnaderna. Kammarrätten instämmer därför i Skatteverkets uppfattning att användandet av rörelsekostnader jämfört med rörelseresultatet är den vinstindikator som ligger närmast till hands att använda.

#### *Sammanfattande bedömning*

Såsom kammarrätten konstaterat ovan är flera av de använda metoderna för att fastställa ett armlängdspris förenade med klara brister. På grundval av den i målet befintliga utredningen och med beaktande av de brister som framkommit är det inte möjligt att komma fram till en säker nivå för ett armlängdsmässigt pris på de aktuella transaktionerna. Det är därför nödvändigt att göra en uppskattning av priserna varvid stor försiktighet är

påkallad (jfr RÅ 1991 ref. 107). Det är härvid inte nödvändigt att bestämma ett exakt armlängdspris utan endast en nivå där det med tillräcklig grad av sannolikhet kan konstateras att ett armlängdspris över- eller underskridits.

Med beaktande av de framräknade vinstmarginalerna med nettomarginalmetoden och med hänsyn till vad som framkommit om **Ltd** funktioner anser kammarrätten att Skatteverket med en tillräcklig grad av säkerhet har visat att prissättningen inte varit armlängdsmässig. Några andra skäl till avvikelserna än den föreliggande intressegemenskapen har inte framkommit. Skäl för korrigering av vinster föreligger därför.

Vinstnivåerna i de jämförda företagen varierar mycket kraftigt. Mot bakgrund av den osäkerhet som föreligger vid bestämmandet av en nivå på priskorrigering anser kammarrätten att en skäliga uppskattad säkerhetsmarginal ska beaktas vid fastställandet av priskorrigerings storlek. Kammarrätten utgår därvid från den av Skatteverket framräknade övre kvartilen för jämförelsebolagen med ett tillägg om cirka 15 procent, dvs. ett vinstpålägg om 58 procent.

Kammarrätten anser att det med en tillräckligt hög grad av säkerhet kan slås fast att ett vinstpålägg för de aktuella transaktionerna beräknat utifrån ett rörelsekostnadsperspektiv inte ska överstiga nämnda nivå. Tillräcklig hänsyn har härvid tagits till bl.a. de skillnader i vinst som kan föreligga på grund av **Ltd** storlek, och de därmed följande vinsterna förknippade med bl.a. lägre transportkostnader på grund av stora volymer, i förhållande till jämförelsebolagens. En beräkning utifrån denna nivå skulle innebära följande armlängdsmässiga vinst för **Ltd**

Inkomstår	Kostnader	Vinst	Korrigerad vinst
1998	74 655 011	156 389 662	43 299 906
1999	76 842 753	106 394 272	44 568 796
2000	78 652 343	77 947 038	45 618 358
2001	96 114 000	110 509 000	55 746 120
2002	164 832 000	141 015 000	95 602 560

Det har inte ifrågasatts att en eventuellt felaktig prissättning ska anses ha påverkat annat än ABC:s inkomst. Kammarrätten anser därför att det finns skäl att korrigera SAB inkomst med följande belopp för de olika taxeringsåren: 1999: 113 000 000 kr, 2000: 61 800 000 kr, 2001: 32 300 000 kr, 2002: 54 700 000 kr och 2003: 45 400 000 kr. Överklagandet ska därför bifallas i enlighet härmed.

---

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

