



**KLAGANDE**

Skatteverket  
Storföretagsskattekontoret Stockholm  
116 81 Stockholm

**MOTPART**

EG

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Härnösands dom den 18 april 2012 i mål nr 3085-10 och 3087-3088-10, se bilaga A

**SAKEN**

Inkomst av näringsverksamhet; internprissättning, armlängdsprincipen och korrigeringsregeln  
Eftertaxering 2006  
Inkomsttaxering 2007-2008  
Skattetillägg  
Ersättning för kostnader

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten beviljar EG ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 25 000 kr.

---

## YRKANDEN

**Skatteverket** yrkar att kammarrätten ska fastställa Skatteverkets beslut att höja inkomsten av näringsverksamhet med 11 259 000 kr, 10 291 000 kr respektive 14 021 000 kr jämte därmed sammanhängande beslut om skattetillägg allt avseende taxeringsåren 2006-2008. Skatteverket avstyrker att **EG** (bolaget) beviljas någon ersättning för kostnader. Om ersättning ska beviljas ska denna i vart fall inte överstiga 10 000 kr för handläggningen i kammarrätten.

**Bolaget** bestrider bifall till Skatteverkets yrkanden och yrkar ersättning för kostnader i kammarrätten med 46 700 kr.

## UTVECKLING AV TALAN M.M.

**Skatteverket** anför bl.a. följande till stöd för sin talan.

Frågan om ett avtal om kontraktstillverkning är armlängdsmässigt ska prövas med beaktande av det samlade resultatet av samtliga avtalsvillkor. Avtalet har inte följts och bolaget har fått lägre ersättning för sin kontraktstillverkningstjänst än vad avtalet stipulerar. Det står inte bolaget fritt att avstå från ersättning som bolaget är berättigat till enligt avtalet.

För år 2007 understiger ”Full Cost Mark- up” (FCM) något det armlängdsmässiga intervallet 2,7 – 4,4 procent och uppgår till 2,45 procent. Motsvarande siffror för åren 2003 till och med 2006 är 2,81, 3,21, 3,24 respektive 2,95 procent. Vid angivna förhållande uppkommer frågan om avtalet bör underkännas. En enstaka avvikelse medför dock inte att hela avtalet kan eller bör underkännas såsom icke armlängdsmässigt. Själva avtalet ska därför anses armlängdsmässigt.

Avtalet har inte följts och avvikelserna är av sådan storlek att bolaget hamnat utanför det armlängdsmässiga intervallet som är FCM mellan 2,7 och 4,4 procent. Det innebär att en felprissättning har ägt rum. Någon egentlig CUP föreligger inte.

**Bolaget** anför bl.a. följande till stöd för bestridandet.

Bolaget har stått för kostnader som beror på fel och brister i bolagets egen produktion. Detta är vad som skulle gälla om parterna hade varit oberoende av varandra. Det är den faktiska prissättningen som ska bedömas. Inte det skrivna avtalet som sådant utan det är det faktiska utfallet som är väsentligt. Av OECD:s Transfer Pricing Guidelines senaste kapitel framgår att avtalen är utgångspunkten för bedömningen men att det inte är tillräckligt att bedöma transaktionen endast utifrån avtalet utan det krävs därtill en bedömning av den ekonomiska substansen. Förutom avtalet ska ytterligare ett antal frågor ställas såsom om fördelningen av risker är enligt armlängdsprincipen och vilka konsekvenser en sådan riskfördelning ger.

Risken ska enligt OECD:s riktlinjer allokeras till den som har kontroll över riskerna. Det innebär i koncernens fall att det är i enlighet med armlängdsprincipen att bolaget bär risken för eventuella brister och ineffektivitet i den egna produktionen. Det är endast bolaget som har kontroll över dessa.

I praktiken innebär Skatteverkets analys att Skatteverket vill pröva om en hantering som bolaget inte har tillämpat skulle ha inneburit att bolaget hade fått en högre ersättning än andra oberoende parter. Det är någon sorts omvänd analys i jämförelse med lagtexten i korrigeringsregeln. Detta prissättningstest förefaller inte finnas nämnd i någon rättskälla.

Mot bakgrund av att interkvartilsberäkningen inte är någon vetenskap och det dessutom inte finns något stöd i rättskällor för att den metoden ska



användas är det inte förenat med ett mindre gott omdöme att eliminera tre värden i stället för fyra.

Bolaget har visat att moderbolaget har ett avtal med en annan kontraktstillverkare där prissättningen är lägre än i bolagets avtal. Ett ägande om 10 procent konstituerar inte ett beroende varför N är ett oberoende företag i förhållande till koncernen. N är visserligen en mindre aktör än bolaget sett till volym och omfattning men med ”funktioner” i internprissättningssammanhang handlar snarare om att se till företagens roller. N är en kontraktstillverkare, precis som bolaget, och står risken vid bristfälliga produkter eller om produktionen bedrivs ineffektivt, ner till nollresultat. Dessa omständigheter visar, dels att det är i enlighet med armlängdsprincipen att kontraktstillverkaren står för kostnader för bristfälliga produkter och/eller ineffektivitet, dels att bolaget får marknadsmässig ersättning för sin produktion (7 jämfört med 4,5 procent). Effektivitet premieras på motsvarande sätt, d.v.s. om kontraktstillverkarna bedrivit en effektiv produktion kommer denna effektivitetsvinst kontraktstillverkaren till gagn.

Den skillnad som finns jämfört med N är att bolaget har forskning och utveckling (research and development) vilket inte N har. Bolagets funktion för forskning och utveckling regleras i ett särskilt kontrakt och påverkar inte kontraktstillverkningen. Den omständigheten att N i praktiken inte kunnat åta sig kontraktstillverkning för andra uppdragsgivare stärker bilden av att det är fråga om ett jämförbart företag. Både bolaget och N ägnade hela sina verksamheter åt kontraktstillvering av maskiner till EG aktuell tidsperiod. Volymerna som producerades av bolaget var visserligen större men det medför inte att inte båda företagen var kontraktstillverkare till EG. Frågan om parterna är oberoende kan inte bedömas utifrån de praktiska möjligheterna att ta på sig uppdrag från andra kontraktstillverkare. Det är orealistiskt och naivt att tro att en kontraktstillverkare av den grupp

av produkter som det är fråga om (stora maskiner för glastillverkning) skulle kunna ha en parallell och sidoordnad tillverkning av andra produkter.

Bolagets vinst i kronor har ökat markant aktuella år. Vidare har volymerna ökat stadigt. Däremot har FCM minskat eftersom det måttet beror på hur stor andel material som bolaget har köpt in (där bolaget erhåller ersättning med 100 procent) i förhållande till materiel med värdehöjande arbete (där bolaget erhåller 107 procent, d.v.s. 7 procent på value added).

### **SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

#### *Tillämpningen av korrigeringsregeln*

Aktuella bestämmelser framgår av förvaltningsrättens dom.

För att korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska kunna tillämpas krävs att resultatet i bolaget blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Regeln riktar sig alltså primärt mot avtalsvillkoren. Detta innebär att företag i intressegemenskap är skyldiga att iaktta marknadsmässiga villkor i syfte att förhindra obehöriga inkomstöverföringar.

Av såväl förarbeten som praxis framgår att korrigeringsregeln ska tillämpas med viss försiktighet och att detta är särskilt påkallat när det rör sig om påstådda avvikelser som är relativt sett mycket små (se t.ex. RÅ 1991 ref.107).

Bolaget har tecknat avtal med sitt schweiziska moderbolag **EG SA** gällande kontraktstillverkning. Av de avtal som är tillämpliga aktuella år framgår bl.a. följande. Bolaget ska inte bära någon risk förknippad med tillverkningsavtalen (artikel 2 respektive 13) och inte ha någon rätt till de immateriella rättigheter som utvecklas i samband med tillverkningen (artikel 8 respektive 15). Om det uppstår skador som en följd av bolagets

brottsliga uppsåt eller grova vårdslöshet ska risken inte bäras av moderbolaget (artikel 2 respektive 13). Bolaget erhåller ett vinstpåslag på s.k. värdehöjande tjänster och vinstpåslaget är sju procent på kostnader för tillverkning, personal, energi, lokaler och overhead (artikel 16). För övriga kostnader utgår ersättning för den faktiska kostnaden (artikel 9 respektive 16).

Skatteverket har i målen inte ifrågasatt att bolaget enligt avtalen skulle erhålla ett pris för sina tjänster som skulle kunna avtalas mellan oberoende parter. Av utredningen i målen framgår emellertid att bolaget har bestridit kostnader för Warranty expences, Material variance, PPV variance och Labour variance. Bolaget har förklarat detta med att oberoende köpare inte skulle acceptera att bära garantikostnader m.m. som beror på säljaren och parterna har därför marknadsanpassat det skrivna avtalet och reglerat kostnaderna på ett marknadsmässigt sätt. Enligt Skatteverket står det inte bolaget fritt att välja att avstå från ersättning som bolaget är berättigat till enligt avtalets lydelse eftersom ett sådant förfarande inte skulle förekomma mellan oberoende parter.

I målen har inte framkommit att det finns något ytterligare skriftligt avtal som justerar ersättningen i de aktuella avtalen. Den marknadsanpassning av avtalen som bolaget hänvisar till får därmed antas grunda sig på en sedvänja mellan bolaget och moderbolaget. Frågan i målen är således om denna prissättning avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att så är fallet.

För att avgöra om en prissättning avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare finns ett antal metoder (se t.ex. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Förvaltningsrätten har redogjort för FCM- metoden, marknadsprismetoden (CUP) och nettomarginalmetoden (TNMM). Skatteverket har utgått från den undersökning som bolaget låtit Öhrlings



PwC utföra avseende 17 oberoende företag åren 2004-2006. Vid bedömningen har Skatteverket utgått från resultatet per företag och uteslutit de värden som motsvarar 25 procent av de högsta och lägsta värdena. Såsom förvaltningsrätten konstaterat finns en del invändningar mot tillvägagångssättet för jämförelsen. Även om det inte är rimligt att hela intervallet i jämförelsestudien skulle anses vara tillfredsställande prissättning i det här avseendet är det enligt kammarrätten inte självklart hur stor andel som ska uteslutas. Det är inte heller möjligt att bortse från att en liten förändring i den delen ger ett annat resultat, liksom om jämförelsen görs per år i stället.

I avsaknad av ytterligare utredning avseende konkreta omständigheter finner kammarrätten vid en sammantagen bedömning att det inte finns tillräckligt starka skäl för att höja bolagets inkomst med stöd av den s.k. korrigeringsregeln. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

#### *Ersättning för kostnader*

Aktuella bestämmelser framgår av förvaltningsrättens dom.

I och med att Skatteverkets överklagande avslås har bolaget rätt till skälig ersättning för sina kostnader.

I förvaltningsrätten yrkade bolaget ersättning för kostnader hänförliga till handläggningen hos Skatteverket med 123 310 kr och med 74 900 kr avseende målet i förvaltningsrätten. Bolaget yrkar ersättning för kostnader i kammarrätten med 46 700 kr. Förvaltningsrätten beviljade bolaget ersättning med skäliga 50 000 kr. Med hänvisning till att argumentationen i allt väsentligt varit densamma som i förvaltningsrätten finner kammarrätten att bolaget bör beviljas ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr.

---

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

