



KLAGANDE OCH MOTPART

E AB

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket
Storföretagsskattekontoret, Göteborgsenheten
Hvitfeldtsplatsen 9
403 32 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 30 december 2010 i mål nr 2252-10 och 2253-10, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxeringar 2004 och 2005; fråga om tillämpning av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1129), IL

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Med delvis bifall till E AB:s överklagande beslutar kammarrätten att höjningen av E AB:s inkomst av näringsverksamhet ska bestämmas till 3 883 472 kr för taxeringsåret 2004 och till 3 406 819 kr för taxeringsåret 2005. Påförda skattetillägg ska justeras i motsvarande mån.

Kammarrätten avslår överklagandena i övrigt.

BAKGRUND

E AB (bolaget) ingår i en koncern där det brittiska bolaget plc är moderbolag. Inom koncernen utgör bolagets andel av koncernens totala verksamhet cirka 70 procent. Bolagets verksamhet består av tillverkning och försäljning av material och utrustning för svetsning och skärning.

Fram till år 1999 var alla centrala och gemensamma funktioner inom [REDACTED]-gruppen samlade hos bolaget. Därefter bildades en koncernledning i Atlanta, USA men all övrig verksamhet låg kvar hos bolaget, som också blev Europakontor. Under 2002 påbörjades en större omstrukturering. [REDACTED] plc beslutade att globalt huvudkontor skulle etableras hos [REDACTED] (EHL) i London. Flera gemensamma funktioner framför allt inom ekonomi, marknadsföring och juridik flyttades successivt över från bolaget till EHL. Fram till slutet av år 2002 var bolaget huvudkontor för Europa-verksamheten.

Bolaget har under ett flertal år utfört koncerngemensamma tjänster åt koncernföretag i andra länder. Kostnaderna för dessa har utfördelats till produktions- respektive försäljningsenheter med hjälp av en indirekt fördelningsmetod. Under åren 2001 och 2002 har bolaget därutöver utfakturerat ett vinstpålägg med varierande procentsats.

Även efter omstruktureringen har bolaget utfört koncerngemensamma tjänster bl.a. inom områdena finans, logistik, inköp, utveckling och kvalitet, processutveckling, marknadsföring och IT. Kostnaden för dessa tjänster har under åren 2003 och 2004 utan vinstpålägg fakturerats EHL som därefter utfördelat kostnaderna för dessa koncerngemensamma tjänster till koncernföretag i olika länder med ett generellt vinstpålägg om 7,5 procent. EHL har även utfakturerat egna koncerngemensamma kostnader på samma sätt.

Skatteverket anser att vinstpålägg om 7,5 procent skulle ha gjorts på de av bolaget utförda koncerngemensamma tjänsterna under åren 2003 och 2004. Skatteverket har därför höjt bolagets inkomst av näringsverksamhet med 7 871 903 kr respektive 6 905 714 kr gällande vinst på koncerngemensamma tjänster.

YRKANDEN M.M.

Bolaget yrkar att kammarrätten, med ändring av förvaltningsrättens dom, sätter ned den beslutade taxeringshöjningen till 3 156 018 kr avseende taxeringsåret 2004 och 3 109 871 kr avseende taxeringsåret 2005. Bolaget yrkar vidare att den överkompensation som uppkommit för bolaget taxeringsåren 2002 och 2003 om 3 967 000 kr respektive 2 167 000 kr ska beaktas inom ramen för de slutligt beslutade höjningar som bestäms taxeringsåren 2004 och 2005. Oavsett utgång i målet yrkar bolaget att påförda skattetillägg ska undanröjas eller att hel befrielse ska medges.

Skatteverket yrkar att kammarrätten bestämmer taxering och skattetillägg i enlighet med Skatteverkets omprövningsbeslut den 22 november 2006.

Parterna anför bl.a. följande.

Bolaget

Skatteverkets beslut bygger i allt väsentligt på uppgifter som bolaget tagit fram under revisionens gång. Skatteverket har inte gjort någon egen utredning.

Flödeskostnader

Kostnadsunderlaget för vinstpålägget ska exkludera den typ av kostnader som bolaget har valt att kalla flödeskostnader då de värdeskapande åtgärderna har utförts av annat koncernbolag. Bolagets resultat har inte påverkats av flödeskostnaderna eftersom de fakturerats vidare och motsvarande intäkt redovisats. Kostnadsunderlaget för vinstpålägget uppgår då till 85 297 787 kr respektive 84 050 576 kr.

Skatteverket har haft alla möjligheter att ta del av det bokföringsunderlag som utgör grunden för bolagets kostnadsbas. Alla fakturor har bokförts och i övrigt hanterats så som svensk lag kräver och utgör därmed en integrerad

del av bolagets räkenskapsmaterial. Skatteverket har emellertid valt att inte fullgöra någon sådan utredning.

Av bolagets externa redovisning framgår att bolaget debiterat kostnader hänförliga till andra koncernbolag. Då något vinstpålägg inte fakturerats omfattar de angivna beloppen i årsredovisningarna både kostnader för tjänster där ett vinstpålägg borde ha adderats och kostnader för tjänster där sådant pålägg inte ska läggas till.

Bolaget har vid upprepade tillfällen definierat vilka kategorier av tjänster som flödeskostnaderna avser. Bolaget har också tydligt förklarat att skälet till att de fakturor som innefattade flödeskostnader fortfarande fakturerades genom bolaget var historiskt och berodde på att bolaget tidigare hade utgjort det europeiska huvudkontoret. För nu aktuella taxeringsår fanns dessa funktioner hos EHL och det var EHL som i slutändan skulle svara för kostnaden. Eftersom bolaget genom sin fakturerings tjänst inte tillfört något mervärde fakturerades kostnaden vidare utan ytterligare vinstpålägg, dvs. samma belopp som fakturerats bolaget fakturerades EHL. Någon påverkan på resultatet har inte skett. Det är inte heller ifrågasatt att bolagets redovisning är i överensstämmelse med god redovisningssed.

Bolagets redogörelse över hanteringen av flödeskostnader överensstämmer vidare med vad som anges i OECD:s riktlinjer. Det finns inga krav på att tredjepartskostnader måste redovisas som utlägg. Bolaget åberopar även HFD 2011 not. 13.

Vinstpålägget

Det kan med fog ifrågasättas om inte förvaltningsrätten i målen lyft in frågan om bolaget har betalat rätt pris för tjänster som har utförts av EHL och i förlängningen bolagets rätt till avdrag för kostnader hänförliga till sådana tjänster.

Skatteverkets och förvaltningsrättens påstående om att det inte föreligger några skillnader mellan de olika tjänster som tillhandahålls från bolaget respektive EHL är felaktigt. Skatteverket har inte gjort någon närmare utredning om vilka koncerngemensamma tjänster som EHL faktiskt utför och skillnaderna sett i förhållande till sådana tjänster som utförs av bolaget. Den metod för utfakturering av koncerngemensamma managementtjänster som EHL har använt sig av för sina tjänster är en indirekt och schablonmässig metod som sedan lång tid accepterats i svensk rättspraxis. Att en sådan metod använder hela kostnadsbasen är föga märkligt och innebär inte ett avsteg från ett armlängdsmässigt pris så länge använda fördelningsnycklar är relevanta och vinstpålägget kan motiveras av det mervärde som skapas.

Bolaget gör sammanfattningsvis gällande att det vinstpålägg som ska beräknas inte får överstiga 3,7 procent på någon del av underlaget.

Kompensationsinvändningarna

Bolaget har under taxeringsåren 2002 och 2003 överkompenserats i vad avser samma typ av kostnader varom fråga är i nu aktuella mål. Bakgrunden är att kostnaderna initialt utfakturerades på ett preliminärt underlag som senare visade sig vara för högt beräknat.

Med hänvisning till RÅ80 1:59 och RÅ 1991 ref. 107 gör bolaget gällande att ett belopp uppgående till 3 967 000 kr respektive 2 167 000 kr ska beaktas då ställning tas till de beslutade taxeringshöjningarna 2004 och 2005.

Eftertaxering och skattetillägg

Det är i målen fråga om komplexa internprissättningsfrågor. Det kan dessutom konstateras att Skatteverkets möjligheter att i nu aktuella mål fatta beslut om taxeringshöjningar bygger på att bolaget har bistått Skatteverket i utredningen samt accepterat att pålägg ska göras på viss del av de utfakturerade kostnaderna. Utan bolagets egen framtagna utredning och medgivande skulle ett beslut på en så bristfällig utredning som Skatteverket har presente-

rat aldrig ha kunnat fattas. I vart fall föreligger det skäl att befria bolaget från påförda skattetillägg.

Skatteverket

Bolagets koncerngemensamma tjänster har innefattat funktioner inom områdena finans, logistik, inköp, utveckling, kvalitet, processutveckling, marknadsföring och IT. Enligt bolagets förvaltningsberättelse bedriver bolaget koncerngemensam forskning och utveckling samt marknadsföring. De tjänster som bolaget har fakturerat EHL avser tjänster inom områden där bolaget har funktionsansvar.

Skatteverket har under revisionen skickat en förfrågan till bolaget och begärt en närmare specifikation avseende flödeskostnaderna. Bolaget har meddelat att man saknar möjlighet att inkomma med en sådan begäran och istället valt att specificera kostnaderna funktionsvis. Skatteverket har inte fått ta del av något underlag och sålunda inte kunnat granska underlaget för flödeskostnaderna. De funktioner som har angetts ligger inom ramen för den verksamhet som beskrivits i bolagets förvaltningsberättelse och tjänsterna är av sådan typ att en oberoende part skulle ha betingat sig ersättning för tillhandahållna tjänster. Det är inte visat att bolaget endast haft en förmedlande roll. Skatteverket anser därför att flödeskostnaderna inte ska exkluderas från vinstpålägg. Det kan noteras att EHL vid sin vidaredebitering inte har undantagit ifrågavarande kostnader från vinstpålägg.

Bolaget har, utan vinstpålägg, fakturerat de koncerngemensamma kostnaderna på moderföretaget EHL som i sin tur fakturerat bolaget för koncerngemensamma tjänster med vinstpålägg om 7,5 procent. Detta visar att tjänsterna haft ett marknadsmässigt värde. Skatteverket anser att ett vinstpålägg om 7,5 procent får anses vara en armlängdsmässig nivå, dels för att det står i överensstämmelse med internprissättningspolicyn inom koncernen dels för att bolaget i sin tur debiterats vinstpålägg om 7,5 procent på de koncerngemensamma kostnaderna som har fördelats ut från EHL.

Skatteverket delar inte bolagets bedömning att förvaltningsrätten infört en ny fråga. Frågan gäller vinstpålaggets storlek på utdebiterade tjänster. Att förvaltningsrätten tillämpat olika vinstpålägg på de koncerngemensamma tjänster som prövades i målet kan ingalunda anses innebära en utvidgning av processföremålet.

Bolaget har tidigare taxeringsår gjort vinstpålägg på koncerngemensamma kostnader. Koncernens policy är att vinstpålägg ska göras. Förutsättningar har därför funnits för att eftertaxera och påföra bolaget skattetillägg på så sätt som gjorts.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Utgångspunkter för bedömningen

Den s.k. armlängdsprincipen återfinns i 14 kap. 19 § IL. Regeln innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. En priskorrigeringsregel ska bara ske om det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. För en tillämpning av korrigeringsregeln krävs, förutom att en prisavvikelse kan konstateras, att denna avvikelse negativt påverkat näringsverksamhetens resultat. Av såväl förarbeten och praxis framgår att regeln ska tillämpas med försiktighet.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1991 ref. 107 (den s.k. Shelldomen) uttalat att de riktlinjer som läggs fram i OECD:s rapport från 1979 ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises” visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten ger en god och välbalanserad belysning av problematiken. Detsamma bör enligt kammarrätten kunna gälla även för de senare upplagorna av OECD:s riktlinjer som getts ut,

”OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att prissättningen avviker från armlängdsprincipen. För taxeringsåret 2004 är det fråga om eftertaxering och då är det Skatteverket som, med det för eftertaxering högre beviskravet, ska visa att bolaget lämnat en oriktig uppgift. Det kan konstateras att det av Shelldomen och OECD:s riktlinjer framgår att den omständigheten att Skatteverket har bevisbördan för att prissättningen avviker från armlängdsprincipen inte förtar den skattskyldiges skyldighet att lämna tillräcklig information för att avgöra om en prisavvikelse skett.

Skatteverket och bolaget är överens om att bolaget under de aktuella åren har utfört koncerngemensamma tjänster på vilka vinstpålägg borde ha utgått. Skatteverkets uppfattning är att kostnadsunderlaget för vinstpålägg omfattar även flödeskostnader och att vinstpålägget ska uppgå till 7,5 procent. Enligt bolaget ska vinstpålägget inte överstiga 3,7 procent och kostnadsunderlaget för vinstpålägget ska inte omfatta flödeskostnaderna, som uppgått till 19 660 927 kr respektive 7 916 078 kr.

Bolaget har vidare anfört kompensatoriska invändningar mot den ytterligare inkomst som vinstpålägget medfört. Bolaget menar att man taxeringsåren 2002 och 2003 överkompenserats genom att preliminärt utfakturerade kostnader senare visats vara för högt beräknade och att denna överkompensation ska beaktas vid taxeringsåren 2004 och 2005.

Koncerngemensamma tjänster och kostnadsunderlag för vinstpålägg

Som nämnts ovan är det ostridigt att bolaget har utfört vissa koncerngemensamma tjänster till ett icke armlängdsmässigt pris. Enligt kammarrättens mening måste huvudregeln i ett sådant fall vara att prispålägg ska påföras på hela underlaget, om inte annat framgår av exempelvis bolagets redovisning. Skatteverket har vid beräkningen av vinstpålägg utgått från uppgifterna i

bolagets redovisning och som underlag använt det belopp som angetts som ”debiterbara tjänster till koncernbolag”. Att det i detta belopp skulle finnas kostnader som i själva verket inte är ”debiterbara tjänster till koncernbolag” utan kostnader som bara strömmat genom bolaget går inte att utläsa. Enligt kammarrättens mening är det bolaget som har att visa att underlaget ska vara ett annat än det som angetts i redovisningen.

Skatteverket har ombett bolaget att närmare specificera flödeskostnaderna. Bolaget har dock valt att endast specificera kostnaderna funktionsvis och uppgett att det framför allt är fråga om kostnader för marknadsföring, IT och processutveckling. Det är således funktioner som ligger inom ramen för bolagets egen verksamhet. Någon ytterligare dokumentation eller precisering avseende flödeskostnaderna finns inte. Någon möjlighet för Skatteverket att närmare granska kostnaderna har därmed inte funnits. Det är därmed också omöjligt att avgöra huruvida det, som bolaget påstår, rör sig om kostnader som inte tillfört något värde för bolaget. Mot bakgrund av ovanstående anser kammarrätten att bolaget inte gjort sannolikt att de s.k. flödeskostnaderna inte ska ingå i underlaget för vinstpålägg. Kostnadsunderlaget för vinstpålägg ska därmed bestämmas till 104 958 714 kr för taxeringsåret 2004 och till 92 076 195 kr för taxeringsåret 2005 på sätt som Skatteverket gjort.

Vinstpålaggets storlek

Skatteverket anser att ett vinstpålägg om 7,5 procent är armlängdsmässigt medan bolaget anser att prispålägget inte ska vara högre än 3,7 procent.

Enligt förvaltningsrätten har Skatteverket, förutom vad gäller de kostnader som avser fakturerade tjänster till EHL, inte visat att ett vinstpålägg om 3,7 procent avviker från armlängdsprincipen. Vad gäller de till EHL fakturerade tjänsterna anför dock förvaltningsrätten att en oberoende näringsidkare inte skulle ha accepterat att sälja tjänster för 3,7 procent och köpa tillbaka

samma tjänster för 7,5 procent varför 3,7 procent inte kan anses armlängdsmässigt i denna del.

Kammarrätten konstaterar inledningsvis att frågan här gäller vinstpålaggets storlek. Förvaltningsrätten har gjort en rättslig bedömning och att förvaltningsrätten anser att vinstpålagget inte ska vara lika stort på hela underlaget innebär inte att förvaltningsrätten gått utöver vad parterna yrkat.

Kammarrätten finner i likhet med förvaltningsrätten att Skatteverket inte förmått visa att ett vinstpålägg om 3,7 procent avviker från armlängdsprincipen såvitt avser ett underlag om 72 958 714 kr respektive 70 076 195 kr.

Vad härefter gäller de av bolaget till EHL fakturerade tjänsterna om 32 mkr respektive 22 mkr menar Skatteverket att EHL återfakturerat bolaget dessa med ett vinstpålägg om 7,5 procent. Bolaget menar å sin sida att de kostnader som bolaget debiterat EHL inte är samma typ av kostnader som EHL senare fakturerat bolaget.

Någon utredning kring om och i så fall vilka koncerngemensamma tjänster EHL själv har utfört i förhållande till bolaget finns inte i målen. Av utredningen framgår dessutom att EHL har fakturerat även egna koncerngemensamma kostnader. I avsaknad av utredning härom är det enligt kammarrättens mening inte möjligt att fastställa att det är samma typ av kostnader som bolaget debiterat EHL som senare fakturerats bolaget. Det är vid sådant förhållande inte heller möjligt att dra slutsatsen att det är samma typ av tjänster som bolaget sålt som sedermera köpts tillbaka. Då det är fråga om att påföra en intäkt, och vad gäller taxeringsåret 2004 dessutom fråga om eftertaxering, anser kammarrätten att det är Skatteverket som måste bära konsekvensen av denna brist i utredningen. Skatteverket har således inte heller vad gäller denna del förmått visa att ett vinstpålägg om 3,7 procent avviker från armlängdsprincipen. Vinstpålagget som bolaget borde ha påfört ska därmed bestämmas till 3,7 procent.

Bolagets inkomst av näringsverksamhet ska i enlighet med vad som anförts ovan höjas med 3 883 472 kr ($104\,958\,714 \times 0,037$) för taxeringsåret 2004 och med 3 406 819 kr ($92\,076\,195 \times 0,037$) för taxeringsåret 2005.

Kompensationsinvändningarna

Vad som anförts i kammarrätten medför inte skäl att göra annan bedömning än den förvaltningsrätten gjort i denna del.

Eftertaxering och skattetillägg

Bolaget har i lämnade inkomstdeklarationer inte lämnat några upplysningar om att vinstpålägg inte tagits ut vid utfakturering av koncerngemensamma tjänster. Bolaget har därmed lämnat sådana oriktiga uppgifter som har medfört att taxeringsbesluten blivit felaktiga varför det finns grund för eftertaxering och skattetillägg. Det kan enligt kammarrättens mening inte anses ursäktligt att bolaget inte har redovisat de aktuella uppgifterna. Omständigheterna är inte heller sådana att det framstår som oskäligt att ta ut skattetillägg. Grund för befrielse från påförda skattetillägg finns därför inte. Påförda skattetillägg ska däremot justeras i enlighet med de ändringar av bolagets inkomster som kammarrätten bestämt.

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

