



KLAGANDE

■■■■ AB, ■■■■

Ombud: ■■■■

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Linköpings dom den 22 juni 2023 i mål nr 3671-21 och 3674-21, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning

Skattetillägg

Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och ändrar förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut på så sätt att ■■■■ ■■■■ AB:s överskott av näringsverksamhet sätts ned med 12 589 855 kr för beskattningsåret 2017 och med 17 788 964 kr för beskattningsåret 2018. Underlaget för skattetillägg sätts ned i motsvarande mån.

2. Kammarrätten beviljar ■■■■ ■■■■ AB ytterligare ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten med sammanlagt 200 000 kr.

Avgörandet är elektroniskt undertecknat

YRKANDEN M.M.

████████ AB (████████) vidhåller de yrkanden som bolaget framställde i förvaltningsrätten och yrkar därutöver ersättning för kostnader även i kammarrätten med 346 700 kr. ██████████ anför följande.

Samtliga jämförelseföretags rörelsemarginaler är marknadsmässiga. Av HFD 2019 not. 20 följer att det inte är möjligt för Skatteverket att bortse från de högsta rörelsemarginalerna i en jämförelsestudie. Maximivärdet är inte mindre jämförbart än övriga värden. Det finns alltså inte stöd för att det skulle finnas några kvarvarande jämförelsebrister i det slutliga urvalet och tio företag är heller inte ett tillräckligt stort antal jämförelseföretag. De två kriterier som anges i p. 3.57 i OECD:s riktlinjer för internprissättning som förutsättning för att använda statistiska metoder som interkvartilspann är alltså inte uppfyllda. De skillnader i geografisk spridning och omsättning som Skatteverket har påpekat ger inte stöd för att just värdena inom interkvartilspannet skulle vara mer jämförbara än de yttre värdena, eftersom sådana skillnader finns i hela spannet.

Det finns också skäl för att beakta distributörernas rörelsemarginaler för den fyraårsperiod som föregår respektive beskattningsår. Resultaten under de aktuella beskattningsåren är nära sammankopplade med resultaten under fyraårsperioderna. Det beror bl.a. på koncerninterna varuinköp under perioden. Det är mest rättvisande att bedöma distributörernas resultat över hela den aktuella säljcykeln. Det har även skett underdebiteringar under fyraårsperioden. Det mexikanska dotterbolaget har under tre av åren haft rörelsemarginaler som har klart understigit minimivärdet i den mexikanska jämförelsestudien. Samma prissättningsstrategi har tillämpats under hela perioden.

Det finns ett förhöjt beviskrav för hela justeringen i de delar som målen gäller efterbeskattning och skattetillägg. Befrielse från skattetilläggen bör

medges eftersom internprissättningsdokumentation har tillhandahållits till Skatteverket, eftersom handläggningstiden har varit oskäligt lång och eftersom bolaget har haft att ta ställning till en svårbedömd fråga som det inte finns något entydigt svar på. Redan de båda omständigheter som förvaltningsrätten har angett i sina domskäl borde sammantagna leda till full befrielse från skattetilläggen. Den långa handläggningstiden i kammarrätten bör i vart fall leda till ytterligare befrielse i förhållande till vad förvaltningsrätten har beslutat.

Skatteverket anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås samt anför följande.

Det är interkvartilvärdena i den europeiska jämförelsestudien som ska användas. Det finns en betydande spridning mellan jämförelseföretagens rörelsemarginaler. Vidare finns det skillnader avseende geografiska marknader och omsättning. De aktuella koncernbolagen agerar på den turkiska och den ryska marknaden medan studien omfattar företag i hela Europa, varav flertalet i Italien. Det finns alltså tveksamheter när det gäller jämförbarheten och en insnävning till interkvartilvärdena ökar denna. OECD:s riktlinjer ställer inte krav på att Skatteverket ska visa att företag utanför interkvartilspannet är mindre jämförbara. I en internprisanalys är det generellt sett inte möjligt att få tillgång till alla fakta om jämförelseföretagen och därför kvarstår ofta skillnader i jämförbarhet som inte går att identifiera. Det är både teoretiskt fel och praktiskt omöjligt att motivera varför de yttre värdena är mindre jämförbara än de övriga värdena i intervallet. Genom att använda ett interkvartilspann ges ytterligheter i en serie inte så stor tyngd, vilket förbättrar jämförbarheten.

██████s invändning om att en längre period ska beaktas är en kompensationsinvändning, där en jämförelse över den längre perioden skulle göra att felen jämnar ut sig. Det framstår i så fall mer som en tillfällighet än som resultatet av en prissättningsstrategi. Det finns ingen

mekanism inbyggd som gör att ett för högt eller för lågt resultat för distributörerna jämnar ut sig över tid. Variationerna i resultat hos distributörerna är en följd av bristande uppföljning och bristande justering.

Eftersom [REDACTED] har lämnat oriktiga uppgifter så kan efterbeskattning beslutas och skattetillägg påföras. Det finns inte skäl för befrielse med hänsyn till den upprättade internprissättningsdokumentationen, eftersom bolaget inte har följt dokumentationen i sin prissättning.

När det gäller ersättning för kostnader vitsordar Skatteverket som skäligt i och för sig ett belopp om ytterligare 300 000 kr för arbete i förvaltningsrätten och om 80 000 kr i kammarrätten, om [REDACTED] får fullt bifall till sin talan.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Inkomstbeskattning och skattetillägg

Inom ramen för internprissättningsdokumentationen har [REDACTED] genomfört jämförelsestudier för de olika delar av världen där distributörerna har sin verksamhet. När det gäller Europa har jämförelsen gjorts mot tio företag som bedömts vara jämförbara med distributörerna. Skatteverket har lagt den analysen till grund för sitt beslut men verket anser att inte hela intervallet mellan minimivärdet och maximivärdet motsvarar en armlängdsmässig prissättning. Skatteverket menar att det finns omständigheter som talar för att det finns brister i jämförbarheten. Enligt Skatteverket är det därför bara värdena mellan den undre och den övre kvartilen som är armlängdsmässiga.

Enligt OECD:s riktlinjer är dock en användning av interkvartilvärden ett statistiskt hjälpmedel som kan användas under förutsättning bl.a. att intervallet består av en ansevärd mängd data (p. 3.57). Eftersom jämförelsestudien bygger på värden från endast tio företag kan datamängden

inte anses motsvara den förutsättning som ställs upp i riktlinjerna för att använda interkvartilvärden.

Till detta kommer Skatteverkets invändningar mot jämförbarheten i studien. Invändningarna – och kanske främst påpekandet att marknaden torde vara annorlunda i Italien än i Turkiet och Ryssland – talar, enligt kammarrättens mening, för att jämförelsestudiens tillförlitlighet kan vara lägre.

Skatteverket har dock inte förklarat varför invändningarna skulle inrikta sig på värdena mellan den övre kvartilen och maximivärdet. Kammarrätten anser tvärtom att invändningarna gäller i lika stor utsträckning för alla värden i studien. Som Högsta förvaltningsdomstolen har påpekat i HFD 2019 not. 20 ankommer det på Skatteverket att i ett fall som detta visa att de nettomarginaler som uppmätts hos jämförelseobjekten och som faller utanför interkvartilspannet är olämpliga att jämföra med. Enligt kammarrättens mening talar Skatteverkets invändningar snarare för en försiktig bedömning till ■■■■■ s fördel, eftersom det är Skatteverket som har att visa vilka värden som motsvarar en prissättning på armlängds avstånd.

Kammarrätten anser alltså att Skatteverket inte har uppfyllt sin bevisbörda i denna del. Skatteverkets beslut ska därför ändras utifrån att även maximivärdet i den europeiska analysen ska anses bygga på en prissättning på armlängds avstånd. Kammarrätten anser att ■■■■■ s beräkning av beloppen kan läggas till grund för avgörandet.

■■■■■ gör därutöver gällande att ett längre tidsspänn ska användas vid jämförelsen. Utgångspunkten är att bedömningen ska göras med stöd av utredning som avser beskattningsåret, men Högsta förvaltningsdomstolen har anfört att det inte är uteslutet att ett prissättningsystem som i ett längre tidsperspektiv är fullt godtagbart leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år och att sådana över- och underdebiteringar under vissa omständigheter bör kunna kvittas mot varandra. Frågan när

sådan kvittning bör tillåtas får bedömas från fall till fall med beaktande av bl.a. vilket samband som har kunnat påvisas mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år (RÅ 1991 ref. 107). I förevarande mål har det inte kommit fram att [REDACTED]:s prissättningssystem skulle leda till sådana långsiktiga effekter för distributörerna eller att det finns något annat liknande samband mellan resultaten för de olika åren. Invändningen kan därför inte godtas.

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att [REDACTED] har lämnat sådana oriktiga uppgifter som är grund för efterbeskattning och skattetillägg.

När det gäller frågan om befrielse från skattetillägg anser kammarrätten, till skillnad från förvaltningsrätten, att det inte finns skäl för befrielse av den anledningen att [REDACTED] har upprättat och på anmodan gett in en internprissättningsdokumentation som Skatteverket har kunnat använda som grund för sitt beslut. Dokumentationen har inte använts av [REDACTED] för att bestämma priserna mot koncernbolagen och det har därför uppstått avvikelser i förhållande till de armlängdsmässiga priser som följer av dokumentationen. Mot bakgrund av att felaktigheterna har uppstått på detta sätt kan de inte anses ha berott på att [REDACTED] har haft att ta ställning till en svår skatterättslig fråga. Sammantaget framstår felaktigheterna inte som ursäktliga.

Däremot anser kammarrätten att befrielse ska beslutas på grund av lång handläggningstid. Den sammanlagda handläggningstiden sedan Skatteverket övervägde att påföra skattetillägg är över fem år. Under denna tid har målen legat utan åtgärd i förvaltningsrätten och i kammarrätten under sammanlagt drygt tre år. [REDACTED] kan inte lastas för dröjsmålet. Kammarrätten anser att handläggningstiden har varit oskäligt lång och att den bör föranleda att skattetillägget sätts ned till hälften (se HFD 2024 ref. 40).

Kammarrätten anser alltså att den befrielse som förvaltningsrätten har beslutat leder till att skattetillägg tas ut på en skälig nivå.

Underlaget för skattetillägg ska dock sättas ned i motsvarande mån som beskattningen sätts ned.

Ersättning för kostnader

■■■■ har yrkat ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 468 780 kr utöver det som förvaltningsrätten har beviljat och i kammarrätten med 346 700 kr.

■■■■ har vunnit delvis bifall till sin talan och har därför rätt till ersättning för kostnader. Ersättningen bör jämkas med hänsyn till att bolaget inte har vunnit fullt bifall. Dessutom kan den begärda ersättningen inte bedömas som fullt ut skälig. Enligt kammarrättens mening är den nedlagda arbetstiden hög i förhållande till målens omfattning och de skrifter som har getts in innehåller i viss utsträckning upprepningar av vad som tidigare har anförts. Mot denna bakgrund anser kammarrätten att bolaget skäligen bör beviljas ersättning om sammanlagt ytterligare 200 000 kr för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten utöver det belopp om 50 000 kr som förvaltningsrätten har beviljat.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (KR-03).

I avgörandet har deltagit kammarrättspresidenten ■■■■
(ordförande) samt kammarrättsråden ■■■■ (referent) och

■■■■