

**KLAGANDE**

Skatteverket

MOTPART

X A/S, Filial Sverige

Ombud:

AA, X A/S, Filial Sverige

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 15 juni 2010 i mål nr 11355-10, 11356-10, 11357-10 och 11358-10, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2003-2006, eftertaxering;
Avdrag för kostnader i fast driftställe

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att kammarrätten, med ändring av förvaltningsrättens dom, beslutar att X A/S, Filial Sverige (filialen) inte ska medges avdrag för gemensamma kostnader för produktion och inköp med 2 191 000 kr taxeringsår 2003, med 2 420 593 kr taxeringsår 2004, med 1 070 432 kr taxeringsår 2005 och med 1 609 373 taxeringsår 2006. Skatteverket yrkar även att filialen inte ska medges avdrag för avskrivning på immateriella tillgångar i enlighet med Skatteverkets omprövningsbeslut. Skatteverket anför till stöd för sin talan bl.a. följande.

Ej avdragsgilla gemensamma kostnader

För att fördelningen av kostnader till filialen ska godtas måste denna motsvara vad som skulle följa av armlängdsmässiga priser om filialen betraktas som en avgränsad och separat enhet. Det är således av avgörande betydelse att bedöma vilka funktioner filialen verkligen har haft under den aktuella perioden och om filialens resultat är armlängdsmässigt.

Filialen har under revisionen och inledningsvis i processen hävdat och vidhållit att filialen och Y GmbH (Y) är rena återförsäljare och fullt jämförbara. Vidare har filialen under revisionen uppgett att de uppgifter som utförs i filialen är s.k. rutinfunktioner, för vilka endast en rutinmässig mindre vinst ska erhållas. Både filialen och Y saknar enligt internprissättningsdokumentationen funktionen produktion och produktanpassning. Efter överklagande till förvaltningsrätten och vid den muntliga förhandlingen har filialen gjort gällande att filialen har deltagit i X A/S projektförsäljning på den svenska marknaden och sålunda inte varit en renodlad återförsäljare. Även om det föreligger motsägelsefulla uppgifter om de funktioner filialen har haft talar den utredning som numera finns i målen för att filialen har fler funktioner än Y och att full

jämförbarhet inte föreligger mellan de två. Filialen har dock inte haft några funktioner för produktion och inköp.

Av X A/S internprisdokumentation framgår uttryckligen att filialen inte har funktionen produktion och produkthanpassning. Vidare har filialen uppgett att det har varit effektivt att moderavdelningen utfört funktioner som varit relaterade till försäljning och anpassning av produkter för såväl den svenska som den finska marknaden. Av den beskrivning av kostnader för produktion och produkthanpassning som filialen lämnat till Skatteverket under revisionen framgår att det är fråga om kostnader för utveckling av produktionsutrustning för nya produkter samt förbättring av befintlig utrustning och således inte förbättring av befintliga produkter. Det har inte under Skatteverkets utredning eller under processen i förvaltningsrätten framkommit att filialen har haft funktionen produktion, trots vad filialen har anfört om deltagande i projektförsäljning. Enbart den omständigheten att de kostnader för produktion som allokerats till filialen varit hänförliga till produkter och projekt som har sålts på den svenska marknaden innebär inte att filialen har haft någon produktionsfunktion. Filialen har vid inköpen från X A/S betalat för framställningen av de produkter filialen köpt in genom att få en bruttovinstmarginal på 30 procent vid sin försäljning av X A/Ss produkter. Filialen har sedan belastats ytterligare med kostnader för produktion genom att gemensamma kostnader avseende dessa har fördelats till filialen. Detta har inneburit att filialen har betalat två gånger för de varor filialen köpt in. Först genom priset på varor och sedan genom separat debitering av produktionskostnader. Kostnader kopplade till produktion ska med anledning av det anförda inte belasta filialen.

Funktionen för inköp är placerad i X A/S och inte i filialen. Av internprissättningsdokumentationen framgår förvisso att filialen har funktionen inköp. Det har dock inte framkommit att det i filialen fanns personal anställd för att utföra denna funktion. Kostnaden avseende inköp är sådan att den typiskt sett ingår i det pris filialen har betalat för de varor som

har köpts in från X A/S. Ett oberoende företag hade inte varit villigt att betala både för det råmaterial och halvfabrikat som använts vid tillverkningen av en vara och sedan även för själva varan. Filialen saknar således avdragsrätt för gemensamma kostnader avseende inköp.

Skatteverket har identifierat de kostnader som inte är kopplade till filialens projektförsäljning och som redan ingår i det pris filialen har betalat för varorna den förvärvat av X A/S. Det är dessa kostnader avseende produktionsteknik, produktion och inköp som filialen inte ska medges avdrag för.

Skatteverket delar i princip filialens uppfattning att det är ointressant i sammanhanget om filialen har haft funktionerna eller köpt dessa tjänster från X A/S så länge kostnaderna är hänförliga till den i Sverige bedrivna verksamheten. I det här fallet leder detta dock till att filialen får betala två gånger för de varor filialen förvärvar från moderavdelningen.

Ej avdragsgilla kostnader avseende avskrivning på immateriella tillgångar

Det är ostridigt att filialen inte har haft någon egen tillverkningsfabrik utan har köpt sina produkter av X A/S, där tillverkningsfunktionen är placerad. Oavsett om produkterna som tillverkas av produktionsanläggningen endast avsätts på den finska och den svenska marknaden ska filialen inte belastas med kostnader härför eftersom filialen inte har tillverkningsfunktionen. Filialen har redan vid varuinköpen burit kostnader avseende tillverkningen av de produkter filialen köpt in. Genom att det dessutom till filialen allokeras kostnader för tillverkning får filialen betala två gånger för tillverkningen av varorna. Kostnaderna avseende aktuella avskrivningar är således inte hänförliga till filialens verksamhet och filialen ska därför inte medges avdrag för dem. Filialen har belastats med kostnader som ett från moderavdelningen oberoende företag inte hade varit berett att betala.

Jämförelseanalys

En justering av filialens resultat i enlighet med Skatteverkets yrkande medför att filialens sammanlagda rörelsemarginal för åren 2002-2005 uppgår till 2,1 procent. För att kontrollera om filialens resultat efter justering är rimligt och armlängdsmässigt har Skatteverket gjort en närmare analys av filialens resultat genom tillämpning av nettomarginalmetoden. Endast skandinaviska företag har valts ut eftersom de verkar på en liknande marknad. Urvalet har begränsats till företag där maximalt 50 procent av företaget ägs av en ensam ägare så att företag som inte är oberoende har uteslutits. Endast företag som inte har haft något dotterbolag, som inte haft någon konsoliderad bokföring och som varit verksamma inom elektronik eller närbesläktad bransch har valts ut. Enligt Skatteverkets analys har de företag som ingår i det slutliga urvalet redovisat en rörelsemarginal för åren 2002-2005 på i snitt 1,65 procent till 9,42 procent. Filialens rörelsemarginal är för samtliga år inom eller lägre än detta spann, som får anses armlängdsmässigt. Den genomsnittliga rörelsemarginalen för åren 2002-2005 befinner sig i nedre delen av det armlängdsmässiga spannet, varför nödvändig försiktighet får anses ha iakttagits

Filialen har anfört att konkurrenterna på den svenska marknaden, Z AB och Q AB, med samma verksamhet som filialen har visat ännu större förluster. Dessa bolag har båda under aktuella år haft svenska dotterbolag, vilket har medfört att de är att anse som beroende företag. Innehavet av dotterbolag kan påverka bolagens resultat. Det främsta kriteriet för att finansiell data från jämförelsestudier ska vara tillförlitligt är att jämförelsebolagen är oberoende. Det är därför inte relevant att jämföra filialens rörelsemarginal med Z AB:s och Q AB:s rörelsemarginaler. Vidare saknar filialen bestämmanderätt och kontroll över riskerna, som innehas av X A/S. Det är även av detta skäl inte möjligt att jämföra filialen med dessa bolag, vilka själva har full bestämmanderätt och kontroll över allt som sker.

Skatteverkets

jämförelseanalys ger en mer rättvisande bild av en rimlig resultatnivå hos jämförbara objekt. Detta på grund av att filialens egen analys vid tillämpning av återförsäljningsprismetoden, efter de nya uppgifter som lämnats av filialen under processens gång, inte längre ger möjlighet till jämförelse utan alltför omfattande justeringar, vilka filialen inte har gjort.

X A/S bestrider bifall till överklagandet och åberopar det material som getts in till Skatteverket under processens gång samt vad filialen har anfört under den muntliga förhandlingen i förvaltningsrätten. Bolaget anför därutöver bl.a. följande.

Försäljningen av elmätare skedde i projektform. Kunderna beställde elmätare enligt specifika detaljbeskrivningar för leverans och installation. Filialen var därmed involverad i varje del av projektet, från införsäljning, projektplanering, produktion, installation, driftsättning och till slut drift och eftermarknad. De kostnader som har allokerats till filialen var rimliga då samtliga kostnader kan kopplas ihop med den beskrivna verksamheten. Detta gäller oberoende av om Sverigefilialen har haft funktionen eller får anses ha köpt denna för verksamheten nödvändiga tjänst från X A/S. Filialen har haft nytta av de aktuella tjänsterna, vilket utgör själva grunden för att kostnaderna ska vara avdragsgilla. Kostnaderna för produktanpassning omfattar lönekostnader för de ingenjörer som utvecklade produktionsutrustning för nya produkter och som var ansvariga för förbättring av befintliga produkter. I projektförsäljningen hade filialen direkt nytta av dessa tjänster eftersom införsäljning, installation, service och eftermarknad krävde kompetens om dessa produktionstekniska detaljer. Det är nödvändigt vid projektförsäljning att filialen får del av den expertis moderbolaget innehar. Specifika resurser dedikerades till att utveckla och producera unika kundlösningar i X A/S. Kundlösningarna såldes vid den aktuella tidpunkten endast på den svenska marknaden då denna var den enda i Europa som var avreglerad. Det är därför högst rimligt att sådana definierade kostnader även allokerades till Sverigefilialen som en del av

kostnadsmassan för att driva verksamheten i Sverige. Kostnader som är hänförliga till funktionen inköp utgörs inte av kostnader för material och råvaror utan avser lönekostnader för de administrativa tekniker som hanterade samtliga inköp av råmaterial och halvfabrikat för utländska bolag och filialer. Då Sverigefilialen tillsammans med X A/S vid införsäljningen bestämde produktionstekniska detaljer, inklusive särskilt materialval för elmätarna, är det även i detta fall rimligt att dessa kostnader har belastat Sverigefilialens projektförsäljning. Det är således inte fråga om elmätare designade i sitt grundutförande. Återigen saknar det betydelse om filialen har haft funktionen i fråga eller använder moderavdelningens resurser, så länge filialen endast burit sin andel av de totala kostnaderna. Filialen har aldrig hävdats att filialen har utfört produktion. Däremot framgår av inlämnad dokumentation att det ingår i försäljningsfasen att erhålla stöd från hela organisationen och i synnerhet systemavdelningen. Sverigefilialen är således inte en rutinmässig distributör av elmätare utan är en leverantör av helhetslösningar, där försäljningen av elmätare ingår som en del i installationsprojekten.

För att kunna genomföra projektförsäljningen var filialen i behov av tjänster från X A/S avseende inköp, produktionsanpassning och produktion. Det är således inte korrekt att som Skatteverket göra gällande att kostnader för produktanpassning ingick i prissättningen av produkterna. Betalning för dessa skedde i dess grundutförande och anpassning gjordes i förhållande till de specifika krav som i detta fall fanns på den svenska marknaden.

Filialens resultat har under de aktuella åren varit negativt. Detta har haft sin grund i att marknaden har varit ny, försäljningen har skett i projektform och att marknaden har varit och är extremt konkurrensutsatt. Filialen har dock visat att konkurrenterna på den svenska marknaden med samma verksamhet som filialen har visat ännu större förluster.

I den jämförelsestudie som Skatteverket har utfört är sex av de sju valda företagen norska. Skatteverket har således inte tagit hänsyn till den information som filialen tillhandahållit om att marknadsförutsättningarna just i Sverige har utgjort en betydande faktor för Sverigefilialens verksamhet och därmed även för dess resultat. Som filialen påpekat är det endast den svenska marknaden som i det aktuella fallet kan anses vara jämförbar eftersom avregleringen av marknaden endast hade skett i Sverige. Den näringsgrensindelning, s.k. NACE-kod, som Skatteverket har använt speglar inte heller den verksamhet som filialen har bedrivit, dvs. försäljning i projektform av elmätare som kunde fjärravläsas. Dessutom är utgångspunkten för sökningen att Sverigefilialen har haft den renodlade funktionen av återförsäljare, något som filialen sedan tidigare har visat inte stämmer. För att finansiell data från jämförelsestudier ska vara tillförlitlig är det främsta kriteriet att jämförelsebolagen är oberoende. I vissa sällsynta fall kan även jämförelsedata användas för bolag inom en koncern under förutsättningen att denna är konsoliderad och att bolagen i koncernen utför liknande funktioner på ungefär samma nivå i värdekedjan. I Skatteverkets jämförelsestudie är dessa oberoende kriterier inte uppfyllda för minst tre av de av Skatteverket valda jämförelsebolagen, vilka ingår i en koncern där ägandet är mer än 50 procent. Jämförelsestudien kan därmed inte med tillförlitlighet användas som ett riktmärke för armlängdsmässiga rörelsemarginaler då dessa utgörs av finansiell information för bolag som inte är oberoende. De bolag som är kvar i analysen är etablerade på en helt annan marknad än filialen. De är inte i ett uppstartsskede under likartade förutsättningar som har gällt för filialens verksamhet och har inte heller samma eller liknande funktioner, då de inte är involverade i projektförsäljning. Med all sannolikhet skiljer sig därmed också risktagandet åt mellan filialen och de bolag som Skatteverket åberopat. Skatteverket gör en jämförelse med X A/S totala genomsnittliga rörelsemarginal, vilket innebär att Skatteverket gör en jämförelse med en helt annan verksamhet, där funktioner och risker helt skiljer sig från filialens. X A/S har, förutom normala moderbolagsfunktioner,

försäljning av produkter, som inte ingår i projektförsäljning, till egna kunder på lokala/globala marknader samt försäljning av produkter till egna dotterbolag/filialer. De transaktioner som har företagits mellan X A/S och filialen avser projektförsäljningen. Filialen har tidigare visat att försäljningen av projekt har varit förlustbringande och att båda parter har varit med och delat på förlusten. X A/S har i detta sammanhang tagit den största delen av förlusten.

Den jämförelse som filialen initialt gjorde med det fristående företaget Y avsåg en jämförelse på bruttovinstnivå. Skulle jämförelsen göras fullständigt hade hänsyn även behövt tas till den kostnadsmassa som Y självt skulle bära för en motsvarande verksamhet. Det kan härvid noteras att Y inte har verkat på någon motsvarande avreglerad marknad i Österrike och att fullständig kostnadsmässig jämförelse med den projektverksamhet som filialen bedriver inte låter sig göras. Det ska för övrigt noteras att Y även bedriver verksamhet av annat slag, vilket ytterligare försvårar en sådan fördjupad och komplett jämförelse.

Vad gäller det aktuella avskrivningsunderlaget är den goodwill som allokerats till filialen inte hänförlig till produktionsanläggningen, utan till de ökade marknadsandelar som erhöles på den svenska och den finska marknaden.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågeställningen i målen

Det är i målen ostridigt att X A/S genom den svenska filialen innehar ett fast driftställe i Sverige. Filialen har redovisat omsättningen från försäljningen av varor på den svenska marknaden som skattepliktig intäkt i Sverige. Skatteverket har medgett avdrag i filialen bl.a. för inköpspris på produkter från X A/S, uppgående till en sådan summa att filialen

uppvisar en viss bruttovinstmarginal. Under beskattningsåret 2005 uppgick denna bruttovinstmarginal till 30 procent. Kammarrättens prövning i målen gäller frågan om filialen ska medges avdrag för de kostnader i X A/S som avser produktion och inköp samt avskrivning på goodwill kopplad till förvärv av produktionsanläggning.

Tillämpliga bestämmelser

I målen är fråga om eftertaxering. Grund för eftertaxering föreligger om den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift. För eftertaxering krävs även att den oriktiga uppgiften medfört att ett taxeringsbeslut som avser den skattskyldige blivit felaktigt eller inte fattats (se 4 kap. 16 § respektive 5 kap. 1 § taxeringslagen [1990:324, TL]). Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Vad gäller beviskravet vid eftertaxering används i praxis uttrycket styrkt. Detta beviskrav är högre än det beviskrav som gäller vid ordinarie inkomsttaxering, men lägre än det beviskrav som gäller inom straffrätten (jfr prop. 2002/03:106 s. 118 ff.).

I 6 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anges att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Det saknas särskilda regler i IL hur fördelningen av intäkter och kostnader till en filial ska göras. Enligt 16 kap. 1 § IL gäller att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Av artikel 7 (1) i det nordiska skatteavtalet följer att Sverige endast får beskatta den del av vinsten i X A/S som är hänförlig till det fasta driftstället i Sverige. I avtalet finns regler om hur denna del av vinsten ska beräknas vid tillämpning av avtalet.

Skatteavtalen kan dock endast begränsa det svenska beskattningsanspråket i förhållande till intern svensk skatterätt. Det måste således först avgöras hur stor den skattepliktiga inkomst som kan hänföras till filialen är enligt svensk

intern rätt innan det blir aktuellt att tillämpa reglerna i det nordiska skatteavtalet.

Av RÅ 1971 ref. 50 framgår att den vinst som är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige inte ska bestämmas genom att bolagets hela vinst fördelas på företagens olika delar. I övrigt är svensk rättspraxis om fördelning av inkomster och kostnader till fast driftställe sparsam. Kammarrätten finner mot denna bakgrund att ledning kan hämtas från den rapport ”Report on the attribution of profits to permanent establishments” som OECD gav ut den 17 juli 2008 och som behandlar hur inkomster ska fördelas till fasta driftställen. Den omständigheten att rapporten inte var tillgänglig under de i målen aktuella beskattningsåren medför enligt kammarrättens mening inte att rapportens analyser och slutsatser inte är relevanta.

Såsom förvaltningsrätten har redogjort för har OECD i rapporten tagit ställning för ”the functionally separate entity approach”, vilken utgör ”the authorised OECD approach” vid fördelningen av intäkter och kostnader enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal. Denna metod innebär att det fasta driftstället ska betraktas som en separat enhet skild från det övriga företaget och bör enligt kammarrättens mening vara vägledande för hur kostnader ska fördelas till ett fast driftställe även enligt svensk intern rätt. Metoden strider inte mot utgången i RÅ 1971 ref. 50.

Det förhållandet att ”the functionally separate entity approach” tillämpas vid allokeringen av kostnaderna innebär att det inte är självklart att alla kostnader i X A/S som är hänförliga till de produkter som är avsedda att säljas på den svenska marknaden kan dras av vid beräkningen av det beskattningsbara resultatet i Sverige. För att kostnaderna ska vara avdragsgilla ska de motsvara vad ett självständigt oberoende företag med samma aktiviteter som det fasta driftstället skulle ha erlagt. Enligt rapporten ska det fasta driftställets vinst bestämmas genom en tvåstegsmetod. Som

förvaltningsrätten redogjort för görs i det första steget en funktionsanalys varigenom verksamheten eller aktiviteterna som bedrivs genom filialen identifieras. På så sätt skapas ett hypotetiskt, fristående företag enligt den förespråkade metoden genom att det bestäms vilka funktioner, risker och tillgångar som utförs eller ägs av filialen. I ett andra steg bestäms, som förvaltningsrätten närmare redogjort för (s.13-14 i förvaltningsrättens dom), ett armlängdsmässigt pris på de förehavanden som förekommit mellan det fasta driftstället och andra delar av företaget. Den armlängdsmässiga ersättningen bestäms genom att OECD:s riktlinjer för internprissättning tillämpas analogt.

Kammarrättens bedömning

Kammarrätten anser mot bakgrund av det anförda det lämpligt att till en början utröna om de produktions- och inköpsfunktioner som det är fråga om kan hänföras till filialen. Produktions- och inköpskostnader skulle om så är fallet kunna vara avdragsgilla på denna grund. På motsvarande sätt bör ställning tas till om förvärvad goodwill är hänförlig till filialen. Om produktions- och inköpskostnader samt goodwill inte kan hänföras direkt till filialen bör prövas om avdrag kan medges på den grunden att det hade varit rimligt för ett separat företag att bidra med en del av kostnaderna, då företaget dragit nytta av dem. Det skulle också kunna vara armlängdsmässigt för filialen att bidra med en del av kostnaderna för det förvärv av goodwill som moderavdelningen har gjort, eftersom filialen säljer varor på den svenska marknaden och därför dragit nytta av förvärvet.

De produktions- och inköpskostnader som är fråga om i målen är lönekostnader för personal som hanterat inköp av råmaterial och halvfabrikat samt lönekostnader för ingenjörer som arbetat med att utveckla produktionsutrustning för nya produkter och som varit ansvariga för förbättring av befintliga produkter.

X A/S har redogjort för den projektförsäljning som har skett i filialen och bl.a. anfört att dess kunder har beställt elmätare enligt specifika detaljbeskrivningar för leverans och installation. Filialen har bestämt kundspecifika, produktionstekniska detaljer tillsammans med huvudavdelningen och har haft tät kontakt med denna. Den produktionstekniska avdelningen involverades för att hitta och designa lösningar som skulle fungera för kunden.

Den redogörelse för filialens verksamhet och projektförsäljning som filialen lämnat ger enligt kammarrättens mening en bild av att filialen beställer de specifika produkterna från moderavdelningen, där tillverkningsfunktionen, inklusive anpassning av produkterna efter svenska och kundrelaterade förhållanden finns. I filialen har avdrag gjorts för ett inköpspris på varor utifrån det förhållande att varorna anses vara inköpta av filialen från X A/S. De gemensamma kostnader som fördelats på filialen har uppgetts avse sådana tjänster som inte kunnat utföras inom filialens organisation. Kammarrätten finner mot bakgrund av detta att varken produktions- eller inköpsfunktionen kan anses vara hänförlig till filialen. De aktuella lönekostnaderna kan därför inte anses avdragsgilla i filialen på denna grund.

Nästa fråga är om avskrivningarna på goodwill kan anses direkt hänförliga till den svenska filialen. Bolaget har köpt en hel verksamhetsgren från ett finskt bolag. Bolaget betalade för att få en marknadsposition och gjorde inte förvärvet för produktionsanläggningens skull, utan för att få goodwill. Den goodwill som har fördelats till filialen är hänförlig till de ökade marknadsandelar som erhöles på den svenska och den finska marknaden. X A/S har också uppgett att de väsentliga funktioner som är knutna till produktionsanläggningen, försäljning och erhållande av intäkter, utförts i den svenska och den finska filialen. Kammarrätten anser att det förhållandet att den svenska

filialen drar nytta av de förvärvade tillgångarna inte innebär att den goodwill som uppstått ska anses vara direkt hänförlig till filialen. Eftersom tillverkningsfunktionen inte kan hänföras till filialen talar utredningen i målen inte heller för att filialen haft ett avgörande inflytande på förvärvet av produktionsanläggningen. Kamrarrätten gör därför bedömningen att den goodwill som de gjorda avskrivningarna avser inte kan anses vara direkt hänförlig till den svenska filialen så att avskrivningarna på denna grund är avdragsgilla.

Den fråga som därefter uppkommer är om ett självständigt företag som bedrivit verksamhet av liknande slag som filialen skulle ha erlagt ersättning till X A/S för de aktuella kostnaderna samt för goodwill. Eftersom fråga är om eftertaxering ska Skatteverket styrka att filialens resultat beräknats för lågt genom att avdrag yrkats för dessa kostnader samt för avskrivning på goodwill.

Kostnaderna för produktion och inköp kan normalt sett anses ingå i det pris på produkter som tas ut från det tillverkande företaget. Om så inte är fallet bör avdrag kunna medges på den grunden att det hade varit rimligt för ett separat företag att bidra med en del av kostnaderna, då företaget dragit nytta av dem. Det skulle också kunna vara armlängdsmässigt för filialen att bidra med en del av kostnaderna för det förvärv av goodwill som har gjorts, eftersom filialen säljer varor på den svenska marknaden och därför har dragit nytta av förvärvet.

Skatteverket anser att de aktuella kostnaderna ingått i det beräknade inköpspriset för varorna. Om armlängdsmässig ersättning för den nytta filialen har erhållit av kostnaderna ska anses ha ingått i inköpspriset kan något ytterligare avdrag för kostnaderna inte medges. Filialen har uppgett att varken kostnaderna för produktanpassning eller avskrivningarna ingått i prissättningen för produkten utan hävdar att betalning för produkten

skett i dess grundutförande och att anpassning har gjorts i förhållande till de specifika krav som funnits på den svenska marknaden.

Inköspriset har beräknats utifrån att filialen ska erhålla en viss bruttovinstmarginal vid försäljningen av produkterna.

Bruttovinstmarginalen har för beskattningsåret 2005 hämtats från en jämförelse med försäljningen till det oberoende företaget Y GmbH (Y). En beräkning av inköspriset på detta sätt medför att det är inte möjligt att fastslå vilka kostnader i X A/S som legat till grund för inköspriset.

Bolaget har mot jämförelsen med Y invänt att hänsyn måste tas till den kostnadsmassa som Y självt skulle bära för en motsvarande verksamhet. Enligt bolaget har Y en egen organisation avseende de funktioner som kostnaderna avser och Y har burit kostnader för bl.a. anpassningar av produkter till sin marknad.

Skatteverket hävdar att Y utgör en återförsäljare som inte har någon egen funktion för utveckling och tillverkning av produkterna. Skatteverket framhåller att det i bolagets egen internprisdokumentation anges att Y inte har funktionen produktanpassning. Enligt Skatteverket framgår det inte heller av bolagets hemsida att Y har sådana funktioner med avseende på produkter från X A/S. Kammarrätten finner att det i målen inte har framkommit något som talar för att Y skulle ha haft produktionstekniska kostnader eller inköpskostnader av den typ som filialen yrkar avdrag för.

Filialen och Y har emellertid sålt sina produkter på olika marknader. Vidare finner kammarrätten inte skäl att ifrågasätta X A/S påstående om att filialen, för att komma in på den nya svenska marknaden som varit utsatt för hård konkurrens, har pressat priser på

produkter och tjänster. Mot bakgrund av de olika marknadsförutsättningar som har gällt är den hos Y uppnådda bruttovinstmarginalen enligt kammarrättens mening inte lämplig som utgångspunkt vid beräkningen av filialens resultat.

Skatteverket har vidare gjort en jämförelseanalys för att avgöra om det av Skatteverket beräknade resultatet är rimligt. För att identifiera företag som verkar på en liknande marknad har Skatteverket valt ut skandinaviska företag. Då det inte framgår att företagen i analysen verkar på den svenska marknaden eller att deras försäljning avser samma typ av produkter som filialens försäljning anser kammarrätten att jämförelseanalysen inte med tillräcklig grad av säkerhet visar att filialens resultat beräknats för lågt. Inte heller i övrigt ger den av Skatteverket återopade utredningen tillräckligt stöd för ett sådant antagande.

Mot bakgrund av den bristande jämförbarheten mellan Y:s och filialens försäljning och vad som ovan sagts om Skatteverkets jämförbarhetsanalys finner kammarrätten att Skatteverket inte styrkt att det inte har varit armlängdsmässigt för filialen att stå för de aktuella kostnaderna samt för goodwill. Det finns därmed inte grund för eftertaxering. Överklagandet ska därför avslås.

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

Anders Olsson
kammarrättsråd
ordförande

Patricia Schömer
kammarrättsråd

Kaj Håkansson
kammarrättsråd
referent

Helena Persson
föredragande



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Skatteavdelningen
Enhet 2

DOM
2010-06-15
Meddelad i
Stockholm

Mål nr
11355-10, 11356-10,
11357-10, 11358-10

KLAGANDE

X A/S, Danmark, Filial Sverige

Ombud

AA, X A/S, Danmark, Filial Sverige

MOTPART

Skatteverket
106 61 Stockholm

Skatteverkets dnr 410 15123-09/5481

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets omprövningsbeslut den 6 oktober 2008, se [bilaga 1](#)

SAKEN

Inkomsttaxering 2003–2006, eftertaxering; fördelning av kostnader till fast driftställe

DOMSLUT

Med bifall till överklagandet upphäver förvaltningsrätten det överklagade beslutet.

Dok.Id 25608

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00	08-561 680 01	måndag – fredag 09:00-15:00
		E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se		

YRKANDEN M.M.

X A/S (bolaget) yrkar att Skatteverkets omprövningsbeslut undanröjs och att taxering sker i enlighet med avlämnad deklARATION. Till stöd för sin talan anför bolaget i huvudsak följande.

Skatteverkets beslut har sin grund i en missuppfattning avseende vilka funktioner och risker som bärs av Y GmbH (Y), som är en oberoende återförsäljare av bolagets produkter. Bolaget har sålt produkter till Y på villkor som gett Y en bruttomarginal om 30 procent på dess vidareförsäljning av bolagets produkter. Eftersom exakt samma produkter också har sålts via bolagets filial i Sverige (filialen) har bolaget prissatt "varuförsäljningen" till filialen på samma sätt, dvs. så att filialen också har uppnått en bruttomarginal om åtminstone 30 procent vid sin vidareförsäljning av produkterna. Bolaget har med andra ord tillämpat återförsäljningsprismetoden, som kräver hög jämförbarhet mellan den beroende och den oberoende transaktionen för att kunna tillämpas. Den jämförelse som gjorts med Y har endast fungerat som ett riktmärke avseende den bruttomarginal som filialen skulle erhålla för försäljningen av fjärravläsare. Y liksom filialen har burit kostnader för anpassningar av produkter för respektive marknader samt kostnader för övrig administration. Av Y:s hemsida framgår att Y för egen del bl.a. tillhandahåller "Kundorientierte Dienstleitung", "Projektmanagement" samt "Engineering & Services" i form av "Service & Kundendienst", "Service Hot-line", "Technischer Support", "Wartung und Instandhaltung" och "Beratung und Anlagenoptimierung". Detta innebär att filialen helt korrekt har belastats med samma slag av kostnader som Y. Det är möjligt att Y och filialen inte är helt jämförbara. Y kan inte påverka bolagets organisation och har gjort mindre än filialen.

Vidare har ”the relevant business activity approach” tillämpats för allokering av kostnader och intäkter till filialen (se OECD:s ”Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments”, 2008, punkt 61–68). För bolaget har detta inneburit att intäkter och kostnader som varit hänförliga till verksamhetsgrenen el- och värmemätare inom koncernen har fördelats till filialen.

Försäljningen genom filialen har skett i projekt. Det har inte varit färdiga produkt som skapats utan system. Det har fortgått löpande utveckling av systemen som har krävt mycket resurser och lösningar. Filialen har haft stort inflytande över utvecklingen av olika lösningar och har haft tät kontakt med moderbolaget/huvudavdelningen.

Kostnader för installationstjänster har allokerats till filialen under år 2004 och 2005. Installationstjänsterna har omfattat tjänster som utförts efter försäljningen av fjärravläsare fram till själva driftsfasen. Installationen har varit en del av försäljningen. Filialen sysselsatte 26 personer under år 2005, varav 11 personer arbetade med försäljningsprocessen av bolagets produkter och övriga 15 personer med installation fram till driftsfasen för produkterna. Vid behov kunde även andra resurser arbeta med installationsprojekt på den svenska marknaden.

Kostnader för managementtjänster – innefattande för administration, direction och IT – har allokerats till filialen under åren 2002–2005. Sådana funktioner har inte funnits i filialen överhuvudtaget utan samtliga tjänster har tillhandahållits från bolaget. Kostnaderna har avsett tjänster som filialen har utnyttjat i den dagliga verksamheten.

Då filialens verksamhet i allra största grad är vertikalt integrerad måste försäljning/distribution och produktion ses som en helhet. Bolaget har därför vid allokeringen av managementkostnaderna utgått från de gemensamma

rörelsekostnaderna och fördelat dessa med utgångspunkt i filialens omsättning i förhållande till bolagets totala omsättning. Den metod som Skatteverket har ansett är mer tillämplig innebär att kostnader som enligt Skatteverket varit hänförliga till distribution/försäljning fördelats till filialen baserat på samma allokeringssnyckel som bolaget använt. Denna jämförelse blir helt missvisande, då de totala kostnaderna reduceras, men samtidigt allokeras till filialen baserat på bibehållen omsättning.

Samtliga övriga kostnader (kalibrering, kvalitet, utveckling, produktionsteknisk AFG, produktion, systemutveckling, teknisk marketing och inköp) som allokerats till filialen har varit hänförliga till produkter och projekt som har sålts på den svenska marknaden. För att etablera bolagets produkter och lösningar på den svenska marknaden har filialens personal marknadsfört produkterna eller lösningarna intensivt till potentiella kunder under flera års tid. Detta har innefattat att hitta kundspecifika lösningar genom att skräddarsy lösningar efter den enskilde kundens behov (teknisk marknadsföring). Vid sidan av marknadsföringen har filialen arbetat med skräddarsydda offerter för de potentiella kundernas projekt. Den know-how som har uppstått vid utvecklingen av varje anpassad produkt eller projekt har varit specifik och individuell och därför hänförlig till den del av verksamheten där produkten faktiskt sålts.

Det är rimligt att använda omsättning som allokeringssnyckel eftersom kostnaderna för exempelvis installation, anpassning, kalibrering och inköp har haft ett samband med försäljningsvolymen. Vidare har administration och marknadsföring i startskedet krävt större insatser från moderavdelningen än vad relationen i omsättning visar. Detta har inneburit en relativt låg kostnad för filialen i förhållande till nyttjandet av moderavdelningens funktioner. Dessutom hade filialen behövt utföra dessa funktioner på egen hand om de inte tillhandahållits av moderavdelningen i Danmark. Kostnaderna för funktionerna har varit fasta, indirekta och lönerelaterade och inte

kunnat hänföras till tillverkningen av produkterna. Installationskostnader har allokerats till filialen med omsättning som allokeringsnyckel då detta bäst har speglat nyttan av dessa tjänster i förhållande till försäljningsintäkterna. Omsättning är en vanlig allokeringsnyckel vid indirekt debitering av gemensamma kostnader.

Det har varit effektivt att moderavdelningen utfört funktioner som varit relaterade till försäljning och anpassning av produkter för såväl den svenska som den finska marknaden. Vid starten av verksamheten ansågs det dessutom vara mindre kostsamt att låta moderavdelningen utföra funktionerna än att belasta filialen med kostnaden för att bygga upp en egen organisation. Då det totala rörelseresultatet från den aktuella verksamhetsgrenen varit negativt och allokeringen av kostnader och intäkter ska spegla resultatet av verksamhetsgrenen totalt, är allokeringsmetoden marknadsmässig i enlighet med ”the relevant business activity approach”.

De avskrivningar som har belastat filialens resultat under åren 2002–2005 är ett resultat av förvärvet av en hel verksamhetsgren, i form av en produktionsanläggning, från W Oy. Köpet har gjorts för att få en marknadsandel, inte för produktionsanläggningens skull. Anläggningen har tillverkat produkter som endast sålts på de finska och svenska marknaderna till ungefär 50 procent vardera. Den goodwill som varit hänförlig till produktionsanläggningen har därmed fördelats med 50 procent vardera på den svenska och den finska verksamheten. Produkterna som har tillverkats i anläggningen har medfört att filialen har ökat sin omsättning och kundkrets. Goodwill-avskrivningarna har inte ingått i kostnad såld vara.

Skatteverket har inte gjort någon egen analys av huruvida de aktuella kostnaderna varit till nytta för filialen utan hänvisar till ogrundade antaganden om att en återförsäljare har få funktioner. Detta är ett felaktigt antagande som inte kan användas för alla företag som agerar återförsäljare på en

marknad. Prissättningen av tjänsterna mellan huvudkontoret och filialen har varit till självkostnad, dvs. det har inte förekommit något vinstpåslag. Tjänsterna har således prissatts under marknadspris.

För att förstå och analysera ett bolags internpriser bör en marknadsanalys göras. Omständigheter som är relevanta för denna analys framgår av OECD:s riktlinjer (punkt 1.30). Marknaden för att leverera el till de svenska hushållen är begränsad till ett antal större leverantörer som Sydkraft, Fortum etc. Dessa bolag har utgjort filialens kunder. Filialen har konkurrerat med ett antal bolag som haft möjlighet att leverera samma eller liknande tjänster till nämnda kunder. Det har till en början varit mycket svårt att visa lönsamhet i de större projekten, dels eftersom konkurrensen om projekten varit hård, dels eftersom prispressen från de etablerade kunderna varit stor samtidigt som marknaden varit ny. För att komma in på marknaden har filialen pressat priser på produkter och tjänster med målet att på längre sikt erhålla intäkter från försäljning av relaterade tjänster. Ett flertal företag på den svenska marknaden har också har sålt systemlösningar och redovisat stora förluster. Filialen är härvid inget undantag. Projektet ”Sydkraft” uppvisade en förlust på ca 8 miljoner kr. Dock erhöll den svenska filialen den överenskomna bruttovinsten om ca 30 procent. Även filialens projekt ”Lunds Energi” har inneburit avsevärt högre kostnader än intäkter varför stora förluster har redovisats på projekten. Filialen har erhållit samtliga intäkter som är relaterade till dessa projekt. Då filialen har fått ta del av samtliga intäkter men endast blivit allokerade kostnader i förhållande till sin omsättning, har filialens resultat blivit avsevärt mycket högre än de faktiska resultaten för respektive projekt. Z AB, som är ett svenskt bolag med inriktning på energimätning och mätvärdesinsamling, har redovisat stora förluster under de senaste åren. I sin årsredovisning anger Me-trima AB att marknadspotentialen på sikt är stor, men att det under inkomståren 2003–2007 inte har varit vinstgivande.

Sverige var det första land där det beslutades att elmätare som kan fjärravläsas skulle installeras. Detta innebär en skillnad mot marknaderna i Österrike och Danmark.

Skatteverket har felaktigt jämfört Y:s hela bruttoresultat med filialens bruttoresultat. Y bedriver dock mycket omfattande verksamhet inom ett antal andra områden utöver försäljningen av bolagets produkter. Skatteverket har inte gjort någon jämförelse mellan filialens resultat och Y:s resultat i den del detta har omfattat försäljning av bolagets produkter.

Det har inte funnits minsta skatteincitament att flytta kostnader till Sverige. Bolaget skulle betala skatt i Danmark och skulle därför ha kunnat ta hem kostnaderna till Danmark.

Resultatet av att avdrag nekas blir ett resultat som inte speglar den marknad som filialen verkar på. En nettomarginal på nio procent är absurt för den typen av verksamhet som filialen bedriver. Skatteverket har inte försökt visa att filialen skulle ha haft sådan marginal om den var oberoende.

Regeringsrätten uttalade i det av Skatteverket åberopade rättsfallet RÅ 1971 ref. 50 att Sverige inte tillämpar en metod som innefattar en fördelning av ett företags vinst på företagets olika delar, liknande det tillvägagångssätt som bolaget använt. Sedan 1971 har utvecklingen gällande allokering av intäkter och kostnader till fasta driftställen gått framåt. Av 2008 års rapport från OECD framgår att den metod som bolaget har valt är tillämplig i förevarande fall och att metoden ska ligga till grund för bedömningen av allokeringen av kostnaderna från bolaget till filialen.

Skatteverket vidhåller i obligatoriskt omprövningsbeslut sitt tidigare beslut. Till stöd för sin talan hänvisar Skatteverket till det överklagade beslutet och tillägger följande.

Den prismodell som bolaget har valt och anser ska tillämpas bygger på att full jämförbarhet föreligger med de priser som tillämpas mot jämförelseobjektet Y. För att upprätthålla prismodellens antagande om att filialen fungerar som en återförsäljare måste därför filialens resultat korrigeras på det sätt som har skett i det överklagade beslutet. Den allokeringsnyckel som bolaget har valt speglar inte den nytta av tjänsterna som filialen har åtnjutit. Tvärtom har den valda modellen inneburit en överallokering gentemot filialen. Skatteverket har inte invänt mot den beloppsmässiga storleken på bruttovinstnivån. Däremot kan filialen inte belastas med kostnader som avser andra funktioner än återförsäljarfunktionen eftersom den valda bruttovinstnivån avser Y:s funktion som återförsäljare.

Av Y:s hemsida framgår inte att tillhandahållna tjänster skulle avse just bolagets produkter. Däremot anges i bolagets egen internprissättningsdokumentation uttryckligen att Y inte har bl.a. funktionen produktanpassning. När filialen belastas med kostnader avseende produktanpassning innebär det att en direkt jämförelse mellan filialen och Y inte kan ske. I stället måste först en justering ske för kostnader som belastar filialen som är hänförliga till andra funktioner än distribution och försäljning.

En oberoende återförsäljare, vars inköpspris satts utifrån ett antagande om en viss bruttovinstmarginal i rollen som återförsäljare, skulle inte acceptera separat debiterade kostnader för produktutveckling och produktanpassning etc. såvida inte en justering av bruttomarginalen gjordes eller intäkter av dessa tjänster/kostnader utöver återförsäljningsintäkterna erhöles. Skatteverket delar därför inte filialens uppfattning att de kostnader som allokerats till filialen skulle vara sådana kostnader som en oberoende part varit villig att betala för.

När filialen gör gällande att jämförelsen med Y endast har ”fungerat som ett riktmärke” och att jämförelsen utförts för att ge en ”indikation” försöker filialen fjärma sig från den prissättningsmodell som valts och tillämpats och filialen ges en annan roll och därmed andra funktioner och risker är de som inledningsvis hävdats. Den roll som nu tillskrivs filialen hade förutsatt en annan redovisning och prissättningsmodell än den som faktiskt tillämpats. Det är inte möjligt att ändra prissättningsmodell med retroaktiv verkan, vilket stöds av att en oberoende part inte hade gått med på att i efterhand belastas med högre kostnader – och därmed ett sämre resultat – än först avtalat.

Skatteverket ifrågasätter inte att filialen har varit involverad i framtagandet av produkter på så sätt som bolaget gör gällande. Verket ifrågasätter inte heller bolagets uppgifter i fråga om konkurrenternas på den svenska marknaden resultat. Konkurrenterna är inte utredda av verket och har inte med den valda metoden att göra. Om konkurrenterna ska beaktas borde en annan metod ha valts och blivit föremål för skriftväxling. Verket vet inte var-för Z AB har gått dåligt. Frågan är hur stor bruttovinstmarginalen ska vara och vad den täcker.

Bolaget har gett in och åberopar bl.a. sin interna dokumentation avseende projektförsäljning i filialen (Projektmodell för systemleveranser hos X A/S) samt årsredovisningar för diverse bolag som varit verksamma i Sverige.

Förvaltningsrätten har den 20 maj 2010 hållit muntlig förhandling i målen.

UTREDNINGEN I MÅLET

Enligt i målen föreliggande utdrag ur bolagets internprissättningsmanual (s. 62) har filialen respektive Y (där betecknat ”IWKA”) haft funktioner enligt följande tabell.

	X Sverige	Y
<i>Ledelse og Administration</i>		
Strategi og image	X	
Juridiske og kontrakt	X	X
Økonomistyring/Regnskab/EDB	X	X
Produkttilpasninger og produktion		
F&U	X	
Indkøb	X	X
Lagerstrying og levering	X	X
Kvalitet	X	
<i>Distribution</i>		
Makedsføringsstrategi	X	X
Salgsopsøgende arbejde og annoncering	X	X
Ordrehåndtering	X	X

DOMSKÄL

Bolaget har i sina deklarationer för filialen tagit upp intäkter om 325 976 481 kr under de aktuella åren. Efter avdrag för filialens ”inköpspris”, dvs. transferpriset som gett filialen en bruttovinstmarginal om ca 30 procent, har filialen gjort en bruttovinst om 96 683 560 kr. Sedan år 2005 har bolaget hämtat stöd för denna bruttovinstmarginal från en jämförelse som gjorts med det oberoende företaget Y, som är bolagets återförsäljare i Österrike. Efter ytterligare avdrag för rörelsekostnader har filialen under de aktuella åren gjort förluster som sammanlagt har uppgått till 11 290 945 kr.

Filialens rörelsekostnader har bestått dels av filialens egna rörelsekostnader, dels gemensamma kostnader. I filialens egna rörelsekostnader har ingått avskrivningar på goodwill som varit hänförligt till bolagets förvärv av en produktionsanläggning. Dessa avskrivningar har uppgått till

10 912 371 kr. De gemensamma kostnaderna har fördelats till filialen utifrån dess omsättning i förhållande till bolagets totala omsättning och har uppgått till sammanlagt 36 686 087 kr.

Skatteverket har genom eftertaxering beslutat att inte alls medge bolaget avdrag avseende avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar (goodwill hänförligt till den förvärvade produktionsanläggningen) och att vägra avdrag med 29 894 574 kr av de gemensamma kostnaderna. Sammanlagt har bolagets resultat för aktuella år sålunda höjts med 40 806 945 kr.

Frågan i målet är om Skatteverket har haft fog för att vägra avdrag för dessa kostnader. Då det överklagade beslutet har fattats genom eftertaxering har Skatteverket att göra mycket sannolikt att bolaget har lämnat oriktig uppgift och att verkets taxeringsbeslut därmed blivit felaktiga.

Av 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga. Av 6 kap. 11 § IL framgår att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig bl.a. för inkomster från ett fast driftställe i Sverige.

Beräkningen av bolagets överskott i inkomstslaget näringsverksamhet ska göras enligt reglerna om näringsverksamhet i IL. Vid inkomstberäkningen medges avdrag för utgifter för filialens verksamhet (16:1 IL). Detta gäller även utgifter som har uppkommit hos huvudkontoret men som är hänförliga till verksamheten i filialen. Det svenska skatteanspråket begränsas av artikel 7 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Utgifter som är hänförliga till förvärv av inkomst som är undantagen beskattning i Sverige på grund av dubbelbeskattningsavtal är inte avdragsgilla (9:5 IL).

Enligt artikel 7 (1) i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet ska inkomst av rörelse som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar beskattas endast i denna stat om inte företaget bedriver rörelse i annan avtalsslutande stat från där beläget fast driftställe. I sådant fall får företagets inkomst beskattas i denna andra stat, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället. Av artikel 7 (2) framgår att den inkomst som ska anses hänförlig till det fasta driftstället är den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör. Av artikel 7 (3) framgår vidare att vid bestämmandet av ett fast driftställes inkomst avdrag medges för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripet utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes. En sådan indirekt fördelning av ett företags hela inkomst som avses i artikel 7 (4) i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är inte möjlig enligt svensk rätt (jfr RÅ 1971 ref. 50).

Artikel 7 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet följer OECD:s modellavtal. Ledning vid tolkningen av det nordiska avtalet kan därför hämtas ifrån kommentaren till motsvarande artikel i modellavtalet. Av kommentaren har sedan länge framgått att artikel 7 (2) motsvarar armlängdsprincipen enligt artikel 9 i modellavtalet (se punkt 11 och 14 i 2000 års kommentar till artikel 7). Denna princip ska således tillämpas även vid fördelningen av vinster till fasta driftställen. Principen beskrivs närmare i OECD:s riktlinjer avseende transferpriser. Enligt Regeringsrättens bedömning i RÅ 1991 ref. 107 (avsnitt 5.3) kunde dessa riktlinjer, som i och för sig inte är bindande för svenska skattemyndigheter, i relevanta delar tjäna som tolkningsmässig vägledning i målet då de gav en god och välbalanserad belysning av den problematik som gällde. Motsvarande överväganden gör sig enligt förvaltningsrätten gällande i nu aktuella mål varför riktlinjerna

kan tjäna som ytterligare tolkningshjälp även här. Då ett fast driftställe inte i verkligheten är skiljt från det företag som driftstället är en del av måste riktlinjerna emellertid tillämpas analogt. Hur detta närmare kan gå till beskrivs i 2008 års OECD-rapport, som bolaget har hänvisat till. Med motsvarande resonemang som ovan kan även denna rapport användas för att tolka modellavtalets innebörd.

Enligt rapporten ska ett fast driftställes vinst bestämmas m.h.a. en två-stegsmetod. I det första steget enligt denna metod görs en funktionsanalys ("functional and factual analysis") varigenom verksamheten eller aktiviteterna som bedrivs genom filialen identifieras. Därmed kan filialen i detta steg tilldelas funktioner, risker och kapital. På så sätt skapas ett hypotetiskt fristående företag. I det andra steget bestäms ett armlängdsmässigt pris genom att riktlinjerna tillämpas analogt. Detta innebär att en jämförbarhetsanalys görs av å ena sidan filialens affärer med övriga delar av företaget och å andra sidan transaktioner med oberoende företag. Därefter kan ett armlängdsmässigt pris bestämmas genom analog tillämpning av någon av de metoder som anges i riktlinjerna. Om det brister i jämförbarhet måste behövliga korrigeringar göras. Jämförbarhet betyder i detta sammanhang att ingen eventuellt förekommande skillnad mellan de jämförda situationerna påverkar det undersökta villkoret (såsom pris eller vinstmarginal) eller att det går att korrigera för effekten av sådana eventuella skillnader. Den övergripande metoden enligt ovan betecknas i rapporten "the functionally separate entity approach".

Det kan i detta sammanhang noteras att "the functionally separate entity approach", såsom metoden beskrivs i rapporten, i ljuset av modellavtalets och tidigare kommentarers lydelse innebär en tämligen långtgående analog tillämpning av armlängdsprincipen och tanken att filialen ska ses som en separat enhet. Oaktat vad som ovan sagt om rapportens betydelse för tolkningen av avtalet kan metoden sålunda behöva tillämpas med viss för-

siktighet särskilt när det är fråga om beskattningsår då rapporten inte på förhand varit tillgänglig som tolkningsmaterial. I förevarande fall är omständigheterna dock inte sådana att bedömningen påverkas av sådana hän-
synstaganden.

I rapporten beskrivs även "the relevant business activity approach", som bolaget har hänvisat till. Av rapporten (punkt 61–68) framgår att utgångs-
punkten, vid fördelningen av vinst till ett fast driftställe, enligt denna me-
tod är hela företags vinst av den verksamhet som filialen varit en del av.
Tolkningen hämtar stöd i ordalydelsen av artikel 7 (1) i modellavtalet vari
uttrycket "inkomst av rörelse som ett företag i en avtalsslutande stat för-
värvar" används i första meningen. Det fasta driftställets vinst kan således
inte överstiga företags som helhet vinst av den aktuella verksamheten,
enligt detta synsätt.

Förvaltningsrätten anser att artikel 7 (1) i det nordiska dubbelbeskattnings-
avtalet måste läsas tillsammans med artikel 7 (2) och den däri stadgade
armlängdsprincipen. Detta talar för att "the functionally separate entity
approach" bör föredras framför "the relevant business activity approach".
OECD:s rapport från 2008 tar som ovan framgått även ställning för "the
functionally separate entity approach" och det är denna metod som enligt
rapporten utgör "the authorised OECD approach" (se punkt 72–79 i rap-
porten).

Mot denna bakgrund anser förvaltningsrätten att bolagets fördelning av
kostnader till filialen för att godtas måste motsvara vad som skulle följa av
armlängdsmässiga priser om filialen betraktas som en avgränsad och sepa-
rat enhet, i enlighet med "the functionally separate entity approach". För-
valtningsrätten anser följaktligen även att det inte har direkt betydelse för
fördelningen av kostnader till filialen huruvida den verksamhet som filia-

len varit en del av som helhet inneburit förluster för företaget under de aktuella åren.

Beträffande filialens funktioner, som ska ligga till grund för bedömningen av vad som är armlängdsmässiga priser, gör förvaltningsrätten följande bedömning.

Det överklagade beslutet motiveras dels med att de kostnader för vilka avdrag vägrats hänför sig till funktioner, såsom produktion, som inte filialen har haft, dels att vissa gemensamma kostnader har fördelats till filialen i större utsträckning än vad som motiveras av den nytta filialen haft av motsvarande tjänster. Till stöd för att filialen endast ska ha haft återförsäljarkonstruktioner har Skatteverket i huvudsak anfört att bolaget självt i sin internprissättningsdokumentation – och genom jämförelsen med den oberoende återförsäljaren Y – har antagit att så varit fallet.

Bolaget gör däremot gällande att filialen har deltagit i bolagets projektförsäljning på den svenska marknaden och sålunda inte varit en renodlad återförsäljare. Filialen har enligt bolaget således inte sålt färdiga produkter utan har varit involverad i framtagandet av de produkter eller projekt som har sålts genom filialen.

Förvaltningsrätten anser att Skatteverket normalt bör kunna utgå ifrån att uppgifter och antaganden i ett företags internprissättningsdokumentation är riktiga. Sådana uppgifter kan således typiskt sett tillmätas ett betydande bevisvärde. Detta gäller även då fråga är om eftertaxering.

Skatteverket har emellertid i detta sammanhang, utöver att endast hänvisa till bolagets internprissättningsdokumentation, även anfört att det inte är möjligt att ändra prismodell med retroaktiv verkan och att detta stöds av att

en oberoende part inte hade gått med på att i efterhand belastas med högre kostnader än först avtalat.

Detta argument kan enligt förvaltningsrätten inte godtas. En filials funktioner ska istället såsom framgått ovan, bestämmas genom en funktionsanalys som utgår från den verksamhet som bedrivs i filialen. Därefter kan kostnader allokeras och en armländsmässig internprissättning bestämmas i enlighet med de metoder som står till buds. Om filialen har haft funktioner hänförliga till exempelvis produktion ska således kostnader och intäkter härför allokeras till filialen. Någon ”bundenhet” till vissa funktioner på grund av internprissättningsdokumentationen kan inte uppkomma.

Förvaltningsrätten har i förevarande mål endast att ta ställning till de kostnader som bolaget vägrats avdrag för. Den tillämpade bruttovinstmarginalen har godtagits av Skatteverket och är därmed inte föremål för prövning.

Fråga är då om Skatteverket har haft fog för att vägra avdrag för de aktuella kostnaderna på grunden att filialen endast haft återförsäljarfunktioner. Som ovan anförts bör bolagets internprissättningsdokumentation tillmätas ett betydande bevisvärde i detta sammanhang. Såsom Skatteverket har anförts har bolaget gjort gällande att såväl filialen som Y är rena återförsäljare och fullt jämförbara.

Bolagets påstående att verksamheten i filialen har bedrivits i form av projektförsäljning och att filialen därmed har haft fler funktioner än en renodlad återförsäljare vinner dock visst stöd av utredningen. I den del av internprissättningsdokumentationen, som har företetts i målen, anges t.ex. att filialen har fler funktioner än Y, såsom ”F&U” och ”kvalitet”. Dokumentationen ger således inte en entydig bild av filialens funktioner. I detta sammanhang noterar även förvaltningsrätten att jämförelsen med Y enligt utredningen i målet har gjorts först år 2005. Vidare ger bolagets in-

terna dokumentation av projektförsäljningen, som har getts in i förvaltningsrätten, stöd för bolagets uppfattning. I det överklagade beslutet anges dessutom att filialens personal är fördelad på fyra verksamhetsområden: försäljning, projektledning, mjukvara och engineering. Detta tyder, även om det även på denna punkt finns motstridiga uppgifter, på att filialen har haft fler funktioner än en återförsäljare. Skatteverket har inte heller bestritt att filialen varit involverad i projektförsäljningen på så sätt som bolaget har beskrivit vid den muntliga förhandlingen. Verkets talan synes snarare gå ut på att detta saknar betydelse då bolaget genom jämförelsen med Y an-tagit att filialen endast haft återförsäljarfunktioner.

Mot denna bakgrund konstaterar förvaltningsrätten att Skatteverket inte har visat att filialen endast har haft återförsäljarfunktioner. Verket har således inte visat att bolaget har lämnat oriktiga uppgifter genom att i filialens deklARATIONER för de aktuella åren göra avdrag för kostnader hänförliga till andra funktioner. Inte heller har visats att kostnadsfördelningen mellan filialen och huvudkontoret har varit felaktig beträffande de poster som överklagandet omfattar. Då grund för eftertaxering därmed inte föreligger ska det överklagade beslutet upphävas.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 2 (DV 3104a)

Ulf Jansson
Rådman

I avgörandet har även deltagit nämndemännen Göran Delvin, Anna Ekenberg och Morgan Öberg. Föredragande har varit Martin Segerström.



SVERIGES DOMSTOLAR

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Underteckna skrivelsen, gör namnförtydligande samt uppgive personnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppgive dem igen.

- Om Ni anlitar ombud kan ombudet i stället underteckna skrivelsen. Ombudet ska sända in fullmakt i original samt uppgive sitt namn, adress och telefonnummer.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen fordras att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska undertecknas av klaganden eller dennes ombud och ges in i original samt innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen härför
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.