



[Redacted text block containing multiple paragraphs of blacked-out content]

## SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

**E AB** andel av försäljningsintäkten

Första frågan kammarrätten har att ta ställning till är om **E AB** ska beskattas för hela eller endast en mindre del av försäljningsintäkten för varumärket **L** vid taxeringen 2013. **E AB** gör gällande att bolaget ska beskattas för en andel av intäkten som motsvarar dess ekonomiska ägarandel (5,025 procent) i **L**, vilket i sin tur motsvarar **E AB** andel av de gemensamma kostnaderna för den centraliserade utvecklingsfunktionen och plattformen för den produktkategori som **L** tillhör. Som stöd för detta åberopar **E AB** i huvudsak ett antal Cost Sharing Agreement (CSA) mellan **E AB** och helägda dotterbolag i koncernen samt fördelningsunderlag som utgår från extern försäljning hänförlig till produktkategorin 2009–2012. **E AB** anger att bolaget visserligen är den legala ägaren av varumärket **L** men att andra bolag i koncernen har bidragit till utvecklingen av **E AB** varumärken, vilket enligt dagens beskattningsteorier borde få genomslag vid försäljningen av **L**. Att försäljningsintäkten inte tillförts dotterbolagen och att det inte har uppmärksammat i **E AB** årsredovisning, av den externa revisorn, eller vid upprättandet av inkomstdeklarationen, innebär enligt **E AB** mening inte att det är ett fel som ska bestå.

Enligt kammarrätten har ett företags bokföring, årsredovisning och faktiska handlande ett betydande bevisvärde vid bedömningen av hur en försäljningsintäkt ska beskattas. Annan dokumentation i form av t.ex. internprissättningsdokumentation och avtal kan också vara av betydelse, medan handlingar som upprättats i efterhand liksom uttalanden som gjorts i efterhand normalt har ett avsevärt lägre bevisvärde.

Av försäljningsavtalet den 2 januari 2012 framgår att **E AB** (**L**) är "legal and beneficial owner" av bl.a. **L** och att avsikten är att från **L** SGH

BV) fullt ut överföra dessa rättigheter samt även risker som kommer av varumärket L . Försäljningsavtalet talar således för att EAB ensam varit ägare av L vid försäljningen. För detta talar även omständigheterna att EAB redovisat hela försäljningsintäkten som intäkt i årsredovisningen och i inkomstdeklarationen för 2012, och att inte någon del fördelats till dotterbolagen. Det är först efter att Skatteverket inlett sin utredning och under processens gång som EAB invänt att EAB inte varit ensam ägare utan endast delvis ekonomisk ägare till L .

De CSA som EAB lämnat in har ingåtts efter att L registrerades i EAB 1999, de flesta under åren 2002–2009. EAB har uppgett att det inte har gjorts några buy-in-payments avseende varumärken i samband med att avtal ingåtts. Det finns inte något stöd i utredningen för att de betalningar till och från EAB, med stöd av ingångna CSA, som även reglerar annat stöd än den centraliserade funktionen mellan EAB och helägda dotterbolag, skulle avse FoU och centrala marknadsstrategier hänförliga till L . CSA visar heller inte, som Skatteverket anför, att EAB avtalsparter blir ägare av varumärkena, utan avtalen ger en rätt att mot en kostnad nyttja resultatet av vad som kommer av den gemensamma plattformen. Således visar inte heller tillgängliga avtal att någon del av ägandet låg hos andra bolag än EAB när L således 2012. Av EAB årsredovisningar 2000–2012 framgår att EAB ansvarat för och bekostat en stor del av den FoU som gjorts i koncernen avseende hygienprodukter och att detta har kostnadsförts löpande i EAB .

Det som EAB anför innebär inte att bolaget till någon del skulle ha avyttrat varumärket före 2012. EAB ska alltså beskattas för avyttringen. Vidare anser kammarrätten att annat inte framkommit av utredningen än att det är EAB som är såväl legal som ekonomisk ägare av L vid försäljningen och att det därför saknas skäl att vid prövningen av om avyttringen har prissatts felaktigt hänföra endast en del av ersättningen till EAB .

*Finns grund för att justera priset?*

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att resultatet hos **EAB** till följd av försäljningen av **L** till SGH BV under 2012 blivit för lågt på grund av att villkor avtalats som inte varit armlängdsmässiga.

Skatteverkets huvudsakliga grund för att påföra **EAB** ytterligare intäkter är att skatteeffekterna som är hänförliga till försäljningen inte har beaktats vid prissättningen.

**EAB** anför att det inte finns något utrymme för att höja armlängdspriset med en tänkt kompensation från köparen för att försäljningen var skattepliktig för **EAB**. För att köparen ska acceptera att betala en högre köpeskilling för varumärket än det diskonterade kassaflödet av framtida royaltyintäkter så måste det enligt **EAB** med förvärvet följa ytterligare en fördel som köparen kan vara beredd att betala för. Möjlighet att vid köparens inkomstbeskattning skriva av anskaffningskostnaden för varumärken har ansetts vara en sådan fördel. **EAB** pekar på att denna fördel inte fanns för köparen i detta fall. **EAB** har även anfört att 2017 års riktlinjer från OECD inte kan tillämpas för nu aktuellt år samt att det inte heller är möjligt att beakta parternas skatteeffekter vid bestämmande av armlängdspriset enligt artikel 9 i skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna.

Av förarbetsuttalanden och praxis framgår att OECD:s riktlinjer och rapporter kan ge vägledning vid bedömningen av om beskattning kan ske i Sverige. Detta gäller både med avseende på intern rätt och vid en tillämpning av skatteavtalen, även om de inte är bindande (se prop. 2005/06:169 s. 88–90, RÅ 1991 ref. 107 och HFD 2016 ref. 45).

I OECD:s riktlinjer från 2010 anges att både säljarens och köparens situation ska beaktas vid prövningen av prissättningen (punkterna 6.14 och 9.81). I riktlinjerna från 2017, som bygger på OECD:s rapport från

oktober 2015, anges att det kan vara nödvändigt att uppskatta eventuella skatter på framtida cash flows, samt köparens skattemässiga rätt till avskrivning – om det finns någon, och säljarens skatt till följd av försäljningen – om det finns någon (punkten 6.178).

Hänsyn till skatteeffekter har tagits vid svensk tillämpning av internprissättningsreglerna redan innan OECD:s rapport publicerades i oktober 2015 (bl.a. av Kammarrätten i Stockholm i dom den 23 februari 2015 i mål nr 7476–7477-13). Kammarrätten finner inte skäl att göra en annan bedömning i detta mål. Kammarrätten anser heller inte att ett sådant synsätt står i strid med skatteavtalet med Nederländerna (se prop. 1986/87:30 s. 42 och prop. 1991/92:62 s. 43).

Till grund för det pris som avtalats mellan bolaget och SGH BV ligger en värderingsrapport från EY (tidigare Ernst & Young). Som kammarrätten förstår det är parterna överens om att rapporten kan ligga till grund för bedömningen av prissättningen. Kammarrätten har ingen annan uppfattning. EY har vid sin beräkning av internpriset använt Relief-from-royalty-metoden och då beräknat vad L är värt för den australiensiska köparen P, som efter EAB:s försäljning köpte L av SGH BV, och har då kommit fram till beloppet 83 miljoner AUD. I målet är känt att P inte hade några avskrivningsfördelar vid sitt köp. Det är också känt att detta fått genomslag vid prissättningen när L säljs till SGH BV. Skatteverket har använt samma metod, Relief-from-royalty, för att få fram vad EAB skulle ha fått om EAB valt att behålla L – 86,4 miljoner AUD. Hänsyn har tagits till framtida skatt på cash flow vid båda värderingarna.

Att beräkningen av värdet av varumärket i sig utgår från en Relief-from-royalty-metod, som är en nuvärdesberäkning av tillgångens framtida avkastning vid ägande, innebär enligt kammarrätten inte, så som E gör gällande, att det vid en beräkning av det armlängdsmässiga priset inte

kan tillkomma andra faktorer som påverkar ett sådant pris, som t.ex. möjlighet att göra avskrivningar på tillgången eller skatteeffekter vid en försäljning av den. En rimlig och affärsmässig utgångspunkt är att oberoende parter beaktar de skatteeffekter som uppkommer vid en överlåtelse av tillgångar dem emellan. Att det köpande bolaget saknar möjlighet att göra avskrivningar på tillgångarna innebär inte att hänsyn inte ska tas till den skattekostnad som uppkommer för det säljande bolaget.

Kammarrätten bedömer att en oberoende köpare i motsvarande situation som SGH BV, som hade planerat att genast genomföra en affär som den med P■■■■, skulle ha varit angelägen om att förvärvet av ■■■■ skulle genomföras. Kammarrätten anser också att det är rimligt att anta att en oberoende säljare i EAB■■■■ position hade övervägt att behålla ■■■■ om denne skulle förlora på försäljningen. Skatteverket har, utifrån de värden som lagts till grund för EY:s rapport, gjort sannolikt att värdet av ■■■■ hade varit högre för EAB■■■■ om EAB■■■■ behållit varumärket jämfört med priset vid försäljningen.

Kammarrätten anser mot den bakgrunden att Skatteverket gjort sannolikt att villkor avtalats som avviker från vad oberoende parter skulle ha avtalat när EAB■■■■, som är i intressegemenskap med SGH BV, godtagit ett pris som efter beaktande av skattekostnaden hänförlig till försäljningen legat avsevärt under det värde ■■■■ haft för EAB■■■■ om varumärket behållits. Det högre resultat SGH BV får till följd av det icke armlängdsmässiga priset beskattas inte i Sverige. Det framgår inte att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Grund finns därmed för att justera priset.

#### *Ett armlängdsmässigt pris*

Skatteverket har utgått från sin beräkning av värdet av ■■■■ hos ■■■■ om ■■■■ valt att behålla varumärket – 86,4 miljoner AUD – och jämfört

med vad **EAB** skulle behöva få betalt för att efter skatt få ut det beloppet. Skatteverket har beräknat detta belopp till 117,2 miljoner AUD. EY har beräknat ett värde om 83 miljoner AUD, utan hänsyn till svensk skatt, vilket är det pris SGH BV har betalat. Skatteverket har vid sin uppskattning av det armlängdsmässiga priset beaktat hälften av differensen mellan de sistnämnda beloppen, vilket gett ett värde om 100,1 miljoner AUD eller 685 234 550 kr, efter omräkning. Skatteverkets uppskattning av det armlängdsmässiga priset framstår inte som för högt beräknad. Överklagandet ska därför avslås.

---

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

**██████████ ██████████**

**██████████ ██████████**

referent

**██████████ ██████████**

**██████████ ██████████**

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN  
I GÖTEBORG**

Avd. 1

**DOM**

2017-12-14

Meddelad i Göteborg

Mål nr

4466-16

**KLAGANDE**SAB  
**MOTPART**

Skatteverket

Storföretagsskattekontoret Malmö

 Malmö**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut den 20 november 2013, dnr 82-3007994

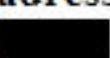
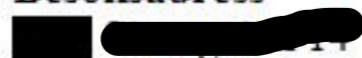



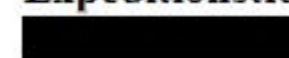
**SAKEN**Inkomsttaxering 2013  

---

**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 506677

**Postadress**Box  Göteborg**Besöksadress****Telefon**031 - **E-post:**  
www.forvaltningsrattenigoteborg.domstol.se**Telefax****Expeditionstid**



## SAMMANFATTNING

Den första frågan i målet är om [REDACTED] (bolaget eller det svenska bolaget) ska beskattas för intäkter från försäljningen av varumärket [REDACTED]. Förvaltningsrätten anser att bolaget ska beskattas för intäkterna eftersom det vid tidpunkten för försäljningen var verklig ägare till varumärket. Eftersom den första frågan alltså besvaras ja finns det en andra fråga i målet.

Den andra frågan i målet är om bolagets intäkter ska höjas på grund av att det ha skett en oriktig prissättning, som beror på att köparen och säljaren befinner sig i en ekonomisk intressegemenskap. Förvaltningsrätten anser att intäkterna ska höjas eftersom det är sannolikt att säljarens skatteeffekter hade beaktas om bolaget hade sålt varumärket till någon utanför den ekonomiska intressegemenskapen.

En utförlig motivering till förvaltningsrättens bedömning av frågan om verkligt ägande finns på sidan 8 och framåt. En utförlig motivering till förvaltningsrättens bedömning av frågan om korrigeringsregeln finns på sidan 10 och framåt.

## BAKGRUND

Målet rör försäljning av varumärket [REDACTED] mellan bolag inom [REDACTED]-koncernen. Berörda bolag är [REDACTED] (bolaget eller det svenska bolaget), [REDACTED] (det nederländska bolaget) och [REDACTED] (det australiensiska bolaget). Produkter som omfattas av varumärket [REDACTED] är menstruationsskydd och varumärket används för produkter som säljs i "Australasien", i huvudsak i Australien och på Nya Zeeland.

I deklARATIONEN FÖR TAXERINGÅRET 2013 redovisade bolaget intäkter från försäljning av ■■■■■ med 568 174 468 kr. Genom det överklagade beslutet höjde Skatteverket intäkten med 117 000 000 kr. Beslutet motiverades i huvudsak med att försäljningen har skett till ett bolag inom samma koncern. Eftersom parterna inte tog hänsyn till säljarens skatteeffekter när de värderade varumärket skedde försäljningen till ett belopp som understeg det pris en oberoende köpare hade fått betala.

#### **YRKANDEN M.M.**

##### **Bolagets förstahandsyrkande**

Bolaget yrkar i första hand att dess taxering sänks med 685 174 468 kr. Detta motsvarar summan av Skatteverkets höjning och redovisad försäljningsintäkt hänförlig till varumärket.

Bolaget anför i huvudsak följande. Enligt de principer som har utvecklats inom ramen för OECD:s arbete med internprissättning medför det legala ägandet av immateriella tillgångar inte automatiskt att den legala ägaren har rätt till avkastning från en tillgång. Avkastningen ska istället tillfalla den ekonomiska ägaren av tillgången. Varumärket ■■■■■ registrerades i Australasien 1978 genom ett samarbete mellan ■■■■■. (ett australiensiskt bolag) och det nederländska bolaget. Registreringen skedde på Sancellas bekostnad och varumärket används på marknader i ■■■■■ 1999 skedde en förnyelseregistrering av varumärket. Förnyelseregistreringen kom av misstag att ske i det svenska bolagets namn istället för i det nederländska. När misstaget uppmärksammades överlät det nederländska bolaget varumärket till det svenska bolaget för en australiensisk dollar. Bolagets befattning med varumärket ■■■■■ har därmed varit inskränkt till en formell investering med en symbolisk summa och vissa tjänster i samband med registrering. Det svenska bolaget har därmed

inte varit ekonomisk ägare till varumärket [REDACTED] och ersättningen som det svenska bolaget har fått av det nederländska bolaget ska behandlas som en skattefri överföring.

Eftersom avtalet mellan det svenska och det nederländska bolaget är ingånget på felaktiga förutsättningar är bolagets uppfattning att det ska återgå.

### **Skatteverkets inställning till förstahandsyrkandet**

Skatteverket anser att yrkandet ska avslås och anför i huvudsak följande.

Som bolaget uttalar är det den ekonomiska ägaren till ett varumärke som ska redovisa intäkter från försäljning. Det är bolaget som har bevisbördan för att det inte har rätt till den intäkt som det har tagit upp i årsredovisningen och deklarationen och som framgår av överlåtelseavtalet.

Av avtalet mellan bolaget och det nederländska bolaget (daterat den 2 januari 2012) framgår tydligt att parterna var överens om att bolaget var såväl legal som ekonomisk ägare till [REDACTED]. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 framgår bl.a. att bolaget sålde varumärket [REDACTED] till det nederländska bolaget för 568 000 000 kr. Årsredovisningen har granskats av extern revisor utan anmärkning.

Utifrån värderingsrapporten från [REDACTED] [REDACTED] är det uppenbart att [REDACTED] [REDACTED] anser att värdet av [REDACTED] främst beror på produktutveckling och centrala marknadsstrategier, och inte på lokala marknadsstrategier. Kostnaderna förknippade med produktutveckling av hygienprodukter har till övervägande del tagits av bolaget. [REDACTED]-koncernen använder olika varumärken på olika marknader. Varumärkena har liknande design, förpackningar och produktutveckling och även hemsidorna på internet är

snarlika. Delar av kostnaderna för att ta fram den globala plattformen bärs av ■■■-koncernen i Sverige. Det ekonomiska ägandet av L■■■ kan därför inte ha innehafts av de lokala bolagen i Australasien.

Inte heller det nederländska bolaget har varit ekonomisk ägare till L■■■. Det är klarlagt att det svenska bolaget registrerades som ägare till L■■■ av misstag. Det faktum att koncernen inte korrigerade misstaget tyder på att varken koncernen, bolaget, det nederländska bolaget eller det australiensiska bolaget ansåg att det var något underligt med att det svenska bolaget gjordes till legal ägare av varumärket. Det finns inga uppgifter i de handlingar bolaget har lämnat in, bl.a. årsredovisningar för det nederländska bolaget, som tyder på att det nederländska bolaget har haft några kostnader för att utveckla eller marknadsföra ■■■. Det är därmed inte sannolikt att det nederländska bolaget var ekonomisk ägare till L■■■ innan överlåtelsen den 2 januari 2012.

### **Bolagets andrahandsyrkande**

Bolaget yrkar i andra hand att taxeringen sänks med 117 000 000 kr motsvarande höjningen i det överklagande beslutet.

Bolaget anför i huvudsak följande. Inför överlåtelsen av L■■■ till det nederländska bolaget beställde bolaget en värderingsrapport från ■■■ ■■■ ■■■ för att bestämma varumärkets marknadsvärde. Varumärket är värderat enligt "Relief-from-royalty-metoden" som innebär att värdet anses motsvara det diskonterade värdet av framtida intäkter, d.v.s. märkets värde som inkomstgenererande tillgång. Det som ska värderas är varumärket som sådant. Skatteverkets metod innebär inte att det är varumärket som sådant som värderas, utan ekonomiska intressen i köparens respektive säljarens hand. Det kan inte vara meningen att korrigeringsregeln ska tillämpas så att den förutsätter att en oberoende köpare skulle betala mer än vad varumärket

är värt. Om säljaren, utöver tillgångens beräknade värde, ska ha kompensation för den bolagsskatt som kan komma att utgå vid försäljningen blir det inte någon affär.

Eftersom det australiensiska bolaget inte har någon skattefördel av att köpa ■■■ skiljer sig förutsättningarna i detta fall från de situationer som har prövats tidigare.

Skatteverket hänvisar till punkterna 6.14 och 9.81 i OECD:s riktlinjer. Inte någonstans anges att parternas skattesituation ska beaktas vid bedömningen av ett armlängdspris. Däremot anges att priset ska bestämmas med utgångspunkt i det värde och den nytta tillgången har för förvärvaren. Det finns inte något egentligt stöd för Skatteverkets uppfattning i OECD:s riktlinjer eller i kommentarerna till dessa.

#### **Skatteverkets inställning till andrahandsyrkandet**

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat det överklagande beslutet.

Skatteverket anför bl.a. följande. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1991 ref. 107 kan OECD:s rapport Transfer Pricing and Multinational Enterprises från 1979 tjäna som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln. Det kan antas att även de reviderade rapporter som kommit efter 1979 utgör vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln. Kapitel 6 i OECD:s riktlinjer från 2010 behandlar immateriella tillgångar. I punkten 6.14 framgår att en armlängdsprissättning av immateriella tillgångar måste beakta både säljaren och köparens perspektiv.

Vid värderingen ska man ta hänsyn till vilka realistiska alternativ det finns för båda parterna. För säljaren kan ett realistiskt alternativ vara att behålla

varumärket och för köparen kan ett realistiskt alternativ vara att betala royalty för att få använda varumärket.

I värderingsrapporten har [REDACTED] använt royaltykassaflödesmetoden. Skatteverket har inga invändningar mot att den metoden används i detta fall. Enligt denna metod utgörs värdet av varumärket av nuvärdet av den royalty som säljaren går miste om genom att sälja istället för att licensiera varumärket. Varumärket ska värderas mot bakgrund av den relevanta skattemiljön. Skatteperspektivet är därför inte ett perspektiv som kan separeras från värdet av tillgången. Trots att köparen saknar rätt att skriva av värdet av varumärket och att det därmed inte uppkommer någon avskrivningsfördel hos köparen ska skatteeffekten hos säljaren beaktas för att få fram ett korrekt värde på tillgången.

Eftersom säljarens och köparens alternativ kommer att innebära att två prisförslag ställs mot varandra uppkommer ett förhandlingsutrymme. Varumärkets marknadsvärde motsvarar det pris en tänkt förhandling mellan oberoende parter skulle ha lett till. Det finns inget i utredningen som visar att någon av parterna har en särskilt stark förhandlingsposition. Skatteverket har därför utgått från att parterna vid en tänkt förhandling kommer överens om ett pris som ligger mitt emellan de två alternativen.

### **SKÄLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten använder genomgående termen ”verklig ägare” när den engelska termen ”beneficial owner” används i avtal och liknande dokument.

#### **Utredningen**

Den 2 januari 2012 träffades ett avtal genom vilket det svenska bolaget sålde varumärket [REDACTED] till det nederländska bolaget för 83 000 000

australiensiska dollar. Enligt avtalet (punkten A) var bolaget både legal och verklig ägare av varumärket. Enligt avtalet (art. 2.1) sålde och överförde bolaget den fulla legala och verkliga äganderätten till varumärket till det nederländska bolaget.

Enligt uppgifter i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2012 sålde bolaget L till det nederländska bolaget den 2 januari 2012. I årsredovisningen anges också att L är ett varumärke som bolaget själv arbetat upp (sidan 1, stycke 5).

Av bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2007-2012 framgår att bolaget anser att forskning och utveckning av produkter är ett strategiskt viktigt konkurrensmedel. En stor del av de gemensamma resurserna för forskning och utveckning inom verksamhetsområdet personliga hygienprodukter är lokaliserade till huvudkontoret i Göteborg.

Enligt uppgifter i värderingsrapporten från L L fanns varumärket L i Sverige innan det såldes till Australien.

Av det nederländska bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2007-2012 framgår inte att detta bolag har haft några kostnader för forskning och utveckning.

### **Förvaltningsrättens bedömning**

*Ska bolaget beskattas för intäkterna?*

En allmän utgångspunkt inom skatterätten är att det är Skatteverket som ska göra sannolikt att någon har haft en skattepliktig inkomst. Det finns ingen anledning att frångå denna princip i detta mål. Det är alltså Skatteverket som

har bevisbördan för att bolagets intäkter från försäljningen av L■■■■ är skattepliktiga.

Bolaget och Skatteverket är överens om att det inte automatiskt är den legala ägaren till ett varumärke som ska beskattas för intäkterna från en försäljning av varumärket. Förvaltningsrätten gör samma bedömning som parterna i denna del. Förvaltningsrätten anser att det är den som var verklig ägare till varumärket vid försäljningen som ska beskattas för försäljningsintäkterna. Det avgörande för frågan om bolaget ska beskattas för intäkterna är därför om bolaget var verklig ägare till L■■■■ vid försäljningen den 2 januari 2012.

Det som talar för att bolaget var verklig ägare till L■■■■ vid försäljningen är bl.a. följande.

1. Bolaget har redovisat intäkterna från försäljningen av L■■■■ i sin årsredovisning och årsredovisningen är godkänd av externrevisor utan anmärkning.
2. Bolaget har redovisat intäkterna från försäljningen i sin inkomstdeklaration.
3. Enligt försäljningsavtalet var bolaget både legal och verklig ägare till ■■■■
4. Av värderingsrapporten framgår att L■■■■ ägdes av ett svenskt bolag. Såvitt framgår av utredningen finns det inget annat svenskt bolag som skulle kunna vara aktuellt som ägare.
5. Av inlämnade årsredovisningar framgår att det svenska bolaget, men inte det nederländska, har haft stora kostnader för forskning och utveckling. Av årsredovisningarna för det svenska bolaget framgår också att gemensamma resurser för forskning och utveckling har legat i Sverige.

Dessa omständigheter innebär att det framstår som sannolikt att bolaget var verklig ägare till L■■■■ när varumärket såldes till det nederländska bolaget.



Att bolaget uppger att försäljningen ska återgå, men att bolaget inte har lämnat in något underlag som visar att försäljningen faktiskt har återgått, ger ytterligare stöd för att bolaget var verklig ägare till varumärket vid försäljningen.

Bolaget har uppgett att det var det australiensiska bolaget som stod för de administrativa kostnaderna i samband med registreringen av varumärket och att det är det bolaget som har stått för kostnaderna för att etablera varumärket i Australien och Nya Zeeland. Det framstår som sannolikt att de största kostnaderna för att etablera och behålla värdet av varumärket har varit produktutveckling och marknadsföring. Såvitt framgår av handlingarna i målet har ■■■-koncernen i stor omfattning använt en gemensam plattform för marknadsföring och kostnaderna för detta har till övervägande del belastat det svenska bolaget. Även produktutveckling har i stor omfattning skett gemensamt inom koncernen och även dessa kostnader har till övervägande del belastat det svenska bolaget. Det är därför, även med hänsyn taget till att såväl det nederländska som det australiensiska bolaget kan ha haft vissa kostnader förknippade med L■■■, sannolikt att bolaget var verklig ägare till I■■■ vid försäljningen. Bolaget ska därför beskattas för intäkterna från försäljningen av L■■■, vilket innebär att överklagandet ska avslås i denna del.

*Ska försäljningspriset justeras med hänsyn till armlängdsprincipen?*

Bolaget ska alltså beskattas för försäljningsintäkterna. Nästa fråga att ta ställning till är då om försäljningen har skett till ett belopp som understiger den summan en köpare som inte befunnit sig i samma ekonomiska intressegemenskap hade fått betala eller alltså om försäljningen har skett till ett pris under marknadsvärdet. Varumärket ska alltså värderas med stöd av den så kallade armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen innebär att resultatet av en transaktion inte ska påverkas av sådana villkor som inte

hade överenskommit mellan oberoende näringsidkare (14 kap. 19 § första stycket inkomstskattelagen).

Parterna är överens om att den värdering som [REDACTED] t [REDACTED] har gjort kan användas för bedömningen av [REDACTED] marknadsvärde. Det de är oense om är om säljarens skatteeffekt ska påverka bedömningen av marknadsvärdet. Förvaltningsrätten delar parternas uppfattning att värderingsrapporten kan ligga till grund för värderingen. Nästa fråga är om, och i så fall hur mycket, säljarens skatteeffekt har påverkat [REDACTED] marknadsvärde.

Vid en försäljning till en oberoende köpare är det naturligt att utgå från att både köparen och säljaren vid sina beräkningar av ett godtagbart pris tar hänsyn till de skatteeffekter som transaktionen medför. Denna bedömning har också stöd i OECD:s rapporter om ”Transfer Pricing”<sup>1</sup>. I rapporten från 2010 framgår att man ska ta hänsyn till alla relevanta ekonomiska faktorer för både köparen och säljaren (punkterna 6.29 och 9.81). I rapporten från 2015 står det att man ska ta hänsyn till både köparens och säljarens skatter, om sådana förekommer (punkten 6.178). 2015 års rapport var inte färdigställd 2012, när den nu aktuella försäljningen skedde, men rapporten framstår i denna del som enbart ett förtydligande av vad som gällde, och inte som ett tillägg. Uttalandena i rapporten från 2015 kan därför i den delen den avser att man ska ta hänsyn till köparens och säljarens eventuella skatter användas vid bedömningen i målet.

Säljarens beskattningseffekter ska alltså beaktas vid bedömningen av om en tillgång har sålts till ett pris under marknadsvärdet. Vid beräkningen av bolagets skattekostnader har Skatteverket utgått från att bolaget är skyldigt att betala inkomstskatt med 26,3 procent, antingen på intäkter från royalty

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, [REDACTED] 2010 och OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8-10:2015 Final Reports

(om bolaget hade behållit varumärket) eller från försäljning av varumärket. Skillnaden i skatteeffekt för bolaget har beräknats till ca 234 116 000 kr.

Att försäljningspriset har bestämts utan hänsyn till säljarens beskattningseffekter har alltså inneburit att varumärket har sålts för ett pris under marknadsvärdet. Försäljningen har gjorts till en köpare som har intressegemenskap med säljaren. Köparen ska inte beskattas i Sverige för intäkten. Det finns inget som tyder på att felprissättningen beror på något annat än deras intressegemenskap. Det finns därför skäl att justera bolagets intäkt.

*Hur mycket ska intäkten justeras?*

En metod för att bestämma marknadsvärdet på en tillgång är att tänka sig utgången av en fiktiv förhandling mellan två oberoende parter. Vid en sådan förhandling är utgångspunkterna att köparen vill betala ett så lågt pris som möjligt och att säljaren vill få ut ett så högt pris som möjligt. Bolaget uppger att det ville sälja varumärket av organisatoriska skäl, men det har inte kommit fram något som tyder på att bolaget inte hade kunnat behålla varumärket, och därmed avkastningen från varumärket. Ett realistiskt alternativ för bolaget har därför varit att behålla varumärket.

En rimlig utgångspunkt är därmed att bolaget inte hade sålt till en extern köpare utan att få ut ett pris som täckte både varumärkets värde och de kostnader, t.ex. skattekostnader, som en försäljning medför. Att uppskatta ett marknadsvärde som motsvarar varumärkets avkastningsvärde med tillägg för hälften av säljarens skattekostnad framstår inte som för högt beräknat. Det finns därför grund för att höja bolagets skattepliktiga intäkter från försäljningen av varumärket med 117 000 000 kr, vilket innebär att överklagandet ska avslås.

**HUR MAN ÖVERKLAGAR**, se bilaga 1 (DV 3104 B)

[REDACTED] [REDACTED]  
[REDACTED]


[REDACTED] [REDACTED]  
[REDACTED]

I avgörandet har även nämndemännen [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] och [REDACTED] deltagit.

Föredragande i målet har varit föredragande juristen [REDACTED] [REDACTED]



## HUR MAN ÖVERKLAGAR

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

**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.
- Uppge person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. 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 uppge dem igen.

- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- 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 krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning 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 innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. 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 klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. 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 för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.