



**KLAGANDE**

Skatteverket

**MOTPART**

DAB  
[REDACTED]  
[REDACTED]

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 29 maj 2019  
i mål nr 7455-17, 7463-17 och 7471-17, se bilaga A

**SAKEN**

Inkomstbeskattning för beskattningsår 2013, 2014 och 2015 samt  
skattetillägg m.m.

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

1. Kammarrätten bifaller överklagandet, upphäver förvaltningsrättens dom –  
utom i den del som avser sekretessförordnandet – och fastställer  
Skatteverkets omprövningsbeslut den 3 februari 2017.
2. Kammarrätten avslår ansökan om ersättning för kostnader i  
kammarrätten.
3. Kammarrätten fastställer förvaltningsrättens beslut om sekretess.
4. Kammarrätten beslutar med stöd av 43 kap. 5 § offentlighets- och  
sekretesslagen (2009:400) att bestämmelsen om sekretess i 27 kap. 1 § ska  
vara tillämplig även i fortsättningen för de uppgifter om enskilds personliga  
eller ekonomiska förhållanden som har kommit fram vid kammarrättens  
muntliga förhandling inom stängda dörrar och som inte tagits in i denna  
dom.



**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att inkomstbeskattning ska ske i enlighet med Skatteverkets omprövningsbeslut den 3 februari 2017, att skattetillägg ska tas ut i enlighet med omprövningsbeslutet och att förvaltningsrättens avgörande att bevilja DAB (bolaget) ersättning för kostnader ska undanröjas samt att ersättning för kostnader i kammarrätten inte ska beviljas. Skatteverket yrkar i andra hand att bolagets inkomst av näringsverksamhet avseende beskattningsår 2013 i vart fall ska höjas med 123 443 000 kr avseende överföringen av försäljningsverksamheten inklusive därtill knutna immateriella tillgångar från bolaget till moderbolaget i USA (DWC) och att skattetillägg ska tas ut. Skatteverket för fram bl.a. följande.

Skatteverkets omprövningsbeslut grundar sig främst på uppgifter som har lämnats av bolagets befullmäktigade representant under revisionen och av dokument som lämnats in av DWC till Security Exchange Commission i USA och som därmed gjorts offentliga för allmänheten. Skatteverket anser att bevisvärdet av dessa uppgifter och handlingar är högt och delar inte förvaltningsrättens bedömning att de inte är tillräckliga för att Skatteverket ska ha uppfyllt sin bevisbörda och därmed gjort mycket sannolikt att en överföring av försäljningsverksamheten samt en överföring av rättigheter till produktteknologi (och rätten till avkastningen på dessa) har skett 2013 och att bolaget därefter under 2014 och 2015 har utfört kontraktutveckling på uppdrag av DWC. Skatteverket har gjort mycket sannolikt att bolaget inte har fått en armlängdsmässig ersättning för det som har överförts till DWC vid den interna omstruktureringen i samband med det externa uppköpet av bolaget.

Bolaget har inte heller fått en armlängdsmässig ersättning för de produktutvecklingstjänster som bolaget, efter den interna omstruktureringen, utfört på uppdrag av DWC. Den oriktiga prissättningen



är en direkt följd av den efter uppköpet uppkomna intressegemenskapen mellan parterna. Eftersom bolaget i sina inkomstdeklarationer inte har tagit upp en armlängdsmässig ersättning varken för överföringarna av försäljningsverksamheten inklusive värdefulla immateriella tillgångar och rättigheterna till produktteknologin eller för de utvecklingstjänster som bolaget därefter utfört på uppdrag av DWC har bolaget lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen. Det finns därför grund för såväl efterbeskattning som skattetillägg.

Bolagets resultat av näringsverksamhet har blivit lägre beskattningsåren 2013, 2014 och 2015 till följd av avtalade villkor med utländska koncernbolag som inte är armlängdsmässiga. Ingen beskattning av de utländska koncernbolagen sker i Sverige och det framgår inte att villkoren tillkommit av andra skäl än intressegemenskapen.

Avtalsvillkoren finns uttryckta i de skriftliga distributionsavtalen daterade den 14 maj 2014. Det kan konstateras att avtalen tecknats först året efter uppköpet och att de inte fanns vid tiden när förändringarna av bolagets verksamhet skedde. Den bevisning som Skatteverket presenterat visar att förhållandet mellan bolaget och DWC inte alls fungerat som avtalen beskriver det. Bolaget har ingen säljchef kvar eller annan personal som kan kontrollera hur uppdraget sköts. Försäljningsstrategier och marknadsföring tas fram och beslutas helt och hållet av DWC. Prissättningen och avtalsvillkoren med externa kunder beslutas också av DWC och till viss del de lokala försäljningsbolagen. Bolaget har ingen kontroll alls över försäljningen eller de risker som är förknippade med den. Under revisionen ställdes också frågan till bolaget om avtalen stämmer och om bolaget bär alla risker som står i avtalen och om DWC är en distributör till bolaget. Bolagets företrädare svarade att avtalen inte kunde anses spegla hur det hade gått till i praktiken och uppgav därefter att många funktioner tagits över av DWC, så som produktutvecklingsriskerna, försäljningsverksamheten, marknadsstrategier, försäljningsstrategier, budgetbeslut, strategiska



beslut m.m. Det framgår därmed klart att avtalens innehåll och villkor inte  
alls överensstämmer med de faktiska omständigheterna.

När det gäller s [REDACTED] ska påpekas att han är part i målen. Han kan  
därför ha haft skäl att berätta en mer tillrättalagd historia. Han är en viktig  
person för bolaget och koncernen men han har inte den slutliga kontrollen  
över vare sig användning eller vidareutveckling av produktteknologin. Den  
funktion han har liknar mer en uppdragstagare. De av honom lämnade  
uppgifterna i partsförhören i förvaltningsrätten motsägs inte av bolagets  
tidigare lämnade uppgifter utan snarare stärker dem i vissa delar.

Efter omstruktureringen ska bolaget betala hela 75 procent i försäljnings-  
kommission till koncernbolaget men rörelsekostnaderna går inte ned i  
motsvarande mån eftersom bolaget rekryterar mer personal. Att  
personalstyrkan skulle öka bestämdes redan i samband med aktieförvärvet  
och var känt för parterna när omstruktureringen genomfördes. Bolaget har  
därför gått ännu sämre efter omstruktureringen och hade varit  
likvidationspliktigt om inte aktieägartillskott hade lämnats.

Royaltyn är en ersättning för begränsad användning av en immateriell  
tillgång. Det är här fråga om en överföring av verksamhet och tillgångar  
utan en begränsning i nyttjande. Därutöver har bolagets jämförelsestudie  
stora brister.

**DAB** [REDACTED] anser att överklagandet ska avslås och ansöker om  
ersättning för kostnader i kammarrätten med 877 175 kr. Bolaget för fram  
bl.a. följande. Förvaltningsrättens dom ska fastställas och bolaget ska  
beskattas i enlighet med inlämnade deklARATIONER. För det fall kammarrätten  
skulle anse att en överföring skett under 2013 som är beskattningsbar på det  
sätt som Skatteverket påstår kan beskattningen enbart avse kund- och  
säljfunktionen med ett belopp om högst 46 629 000 kr. Förvaltningsrättens  
dom ska även fastställas såvitt avser ersättning för kostnader.



Beskattning är inte möjlig enligt korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, i aktuell situation. I vart fall kan inte de förändringar som skedde i verksamheten efter förvärvet anses utgöra en sådan överföring av immateriella tillgångar som kan medföra en engångsbeskattning. För det fall kammarrätten skulle anse att en överföring faktiskt har skett så har den i vart fall inte skett under beskattningsår 2013.

Skatteverket har inte uppfyllt sin bevisbörda. De viktigaste och mest värdefulla immateriella rättigheterna låg i produkten, dvs. plattformen och produktutvecklingen, både före och efter DWC:s förvärv. Korrekt beskrivet bestod kundrelationerna av en mycket begränsad mängd försäljningsansträngningar och distributionsnätverken bestod inte av några väl inarbetade distributionspartners. S [REDACTED] var med vid försäljningen till större aktörer med anledning av verktygets komplexitet och för frågor kring integration med köparnas egna system. Försäljningskommissionen var, utifrån branschferenhet, vid tidpunkten generellt sett inom ett rimligt intervall. De immateriella rättigheterna ägdes och ägs alltså av bolaget. Vid försäljning och distribution av bolagets produkter krävs en betalning till bolaget från DWC för royalties, vilka beskattas i Sverige. DWC har således ingen obegränsad rätt till produktteknologin.

Skatteverket hävdar att DWC tagit kontrollen över kundrelationer och relationer med externa återförsäljare m.m. Detta stämmer till viss del genom att säljare från filialen i Storbritannien och dotterbolaget i USA följde med till DWC, men majoriteten av dessa slutade på DWC kort därefter. Kontrollen över befintliga kundrelationer hade dock bolaget eftersom de personer som hade den viktiga och avgörande kunskapen om marknaden och produkten fanns kvar i bolaget. Dessa personer är väldigt specialiserade i teknisk mjukvara, dvs. de kan programmera, modifiera, implementera, träna upp, ge råd och stödja kunderna. Personal med teknisk kompetens om bolagets produkt fanns inte i DWC. Det är just av den anledningen som



**S** har haft en viktig roll vid försäljningen mot stora och viktiga kunder.

Immateriella tillgångar lämnades aldrig över. Det som verkligen skedde var att bolaget efter DWC:s förvärv inte längre behövde stå för försäljnings- och marknadsföringskostnader. Dessa bekostades i stället av DWC som förväntade sig att bli mycket framgångsrikt och att betydande intäkter skulle genereras. Att DWC inte var lika framgångsrikt som planerat är inte relevant för internprissättningen. Bolaget kunde ha tjänat på detta genom att byta kostnader mot en jämn ström stora royalties. Den faktiska kontrollen över riskerna låg hos de individer som har specifik produkt- och marknadskunskap. DWC hade inte en chans till framgång utan det stöd, expertis och kunskap som fanns i Sverige. Bolaget har oaktat detta kompenseras på ett sätt som motsvarar vad som skulle skett mellan oberoende parter genom distributionsavtalen.

Bolaget har rätt till ersättning för kostnader. Målen rör en mycket svår skatterättslig fråga. Någon tidigare praxis finns inte på området. En prövning av de rättsliga frågorna är också av stort intresse för rättstillämpningen och allmänheten eftersom Skatteverket för andra processer på liknande grunder.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling i målen inom stängda dörrar.

## **SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

### **Utgångspunkter för prövningen**

Frågan i målen är om det finns grund för den korrigerings av bolagets resultat som Skatteverket har beslutat om med stöd av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. En sådan korrigerings förutsätter att det föreligger en oriktig prissättning, dvs. att bolaget och DWC har avtalat om



villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.

Ytterligare utgångspunkter vid tillämpning av korrigeringsregeln framgår av förvaltningsrättens dom. Som förvaltningsrätten där angett kan ledning hämtas i OECD:s riktlinjer för internprissättning (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2017). Riktlinjerna är inte bindande, men ger en god och välbalanserad belysning av problematiken och har därför ansetts kunna tjäna till ledning vid tillämpningen av korrigeringsregeln (RÅ 1991 ref. 107 och HFD 2016 ref. 45).

Bolaget har invänt att korrigeringsregeln inte är tillämplig i den aktuella situationen. En utgångspunkt är dock att det vare sig i korrigeringsregeln eller av vad som framgår av förarbetena till den bestämmelsen finns något som begränsar regelns tillämpning till att endast avse exempelvis avvikelser vid prissättning. Bestämmelsen avser alla villkor av ekonomisk betydelse.

### Utredningen i målen

Skatteverkets omprövningsbeslut grundar sig på uppgifter som har lämnats av bolaget under revisionen och av dokument som lämnats in av DWC till Security Exchange Commission i USA. Det förekommer uppgifter i utredningen i form av offentliga uttalanden, pressmeddelanden, meddelanden till aktieägare, uppgifter som lämnas i koncernredovisningen och övriga uppgifter från exempelvis anställda på bolaget, såsom S [REDACTED].

S [REDACTED] har vid den muntliga förhandlingen i kammarrätten uppgett bl.a. följande. Utvecklingsavdelningen påverkades mycket lite av att bolaget förvärvades av DWC. Bolaget har kunnat anställa ytterligare utvecklare och har fått mer resurser. Han har hjälpt till att coacha



utvecklingsavdelningen i Greensboro. Den avdelningen arbetade med vidareutvecklingen av DWC:s produkt **M**. Efter förvärvet fick han en ny chef. Chefen hade idéer om hur vissa funktioner kunde förbättras. Dessa genomfördes och tog relativt lite resurser i anspråk och påverkade inte den långsiktiga strategin. Han kan inte minnas att chefen sagt nej till något som han velat genomföra. Det var viktigt att inte förstöra produkten för bolagets stora och viktiga befintliga kunder. DWC hade inte kompetensen kring produkten, vilket medförde att det var han som bestämde i praktiken. DWC tog över licenser och distributionen. Försäljningsverksamheten gick också över till DWC. Däremot låg produktriskerna kvar i bolaget. Han var med vid kundmöten i syfte att förklara produktens användningsområden men han var inte med när avtal skulle skrivas med kunderna.

**S** har på frågor från Skatteverket uppgett bl.a. följande. Det var DWC som beslutade att röra sig mot en bredare marknad, även om han gärna hade fortsatt rikta in sig mot finansmarknaden. Han beslutade inte om marknadsstrategin. DWC ansvarade för marknadsföringen och ansvarade därmed också för marknadsstrategin och marknadsriskerna. Det låg utanför hans ansvarsområden att följa upp hur DWC skötte sitt distributionsuppdrag. När verksamheten inte gick så bra som förutspått kunde han inte göra så mycket, men efter 2015 och 2016 insåg DWC att det inte lyckades förvalta potentialen i verksamheten och förändringar skedde. Han följde inte upp förlusterna utan kunde bara konstatera att DWC hade tagit dåliga beslut. Hans roll var inte att ingå den faktiska affären eller att förhandla om villkor med kunder. I slutändan var det DWC som bestämde dessa. Han bistod på eget uppdrag vid försäljningen för att främja användandet av bolagets programvara men det var oftast säljare som initierade och föreslog möten med potentiella kunder. Han förklarade de tekniska detaljerna och vilken nytta kunderna kunde ha med tekniken, men efter förvärvet var det en säljchef i Storbritannien eller USA som deltog i förhandlingarna med kunderna. Han kunde inte heller påverka prissättningen mot kunden. Det fanns inte tillräcklig kunskap hos DWC för att se vilka ändringar som



behövdes i produkten. Han informerade dock DWC om större ändringar såsom skapandet av en ny webbklient. Han har haft en chef men i praktiken hade han dock lämnat verksamheten om chefen hade haft invändningar i avgörande strategiska beslut. Det var marknadsavdelningen på DWC som beslutade hur produkten skulle paketeras och vad produkterna skulle heta.

### **Överföring av immateriella tillgångar**

Av villkoren i distributionsavtalen framgår att bolaget skulle ansvara för produktkvaliteten, bära kundkreditrisk m.m. Med utgångspunkt i hur verksamheten har varit organiserad efter omstruktureringen kan det enligt kammarrätten ifrågasättas om bolaget har haft några möjligheter att upprätthålla dessa delar av distributionsavtalen. Enligt uppgift från bolaget under revisionen har avtalen inte heller reflekterat hur det fungerat i praktiken. Kammarrätten anser att avtalsvillkoren skiljer sig från parternas faktiska agerande. Kammarrätten instämmer i Skatteverkets bedömning att det är av betydelse att analysera parternas faktiska agerande när man ska komma fram till vad som är den faktiska transaktionen.

DWC har efter omstruktureringen haft formell bestämmanderätt över bolagets verksamhet i stort. Enligt kammarrätten är det också tydligt att bolagets avsikt i samband med omstruktureringen har varit att det skulle upphöra med sin försäljningsverksamhet och att kontakten med kunder och partners skulle ske hos DWC. Under en övergångsperiod har vissa avtal legat kvar hos bolaget. Utan S [REDACTED] och de andra anställda på bolaget har DWC inte haft kompetensen att bedriva utvecklingsverksamheten. I formell mening är det dock uppenbart att DWC har haft kontroll över produktutvecklingsverksamheten och de viktiga besluten när det gäller exploateringen av de immateriella tillgångarna och har haft den reella förmågan att förhindra andra från att använda tillgången. Det har även framkommit att S [REDACTED] ansett att DWC fattat avgörande strategiska beslut som han ansåg var uppenbart dåliga. Han har också anfört



att han, trots att han haft en nyckelroll i bolaget, inte kunnat råda över besluten. Han har dessutom anfört att DWC ansvarade för marknadsföringen, marknadsstrategin och marknadsriskerna. Det står också enligt kammarrätten klart att försäljningsverksamheten helt har övergått till DWC.

Bolaget har invänt att DWC saknat kompetensen att fatta nödvändiga beslut och att det var i bolaget som dessa beslut togs. Även om initiativ till åtgärder rörande produktutvecklingen kunde tas av bolagets företrädare, har det kommit fram att DWC informerades om större förändringar i produkten. DWC kunde även i praktiken säga nej till, eller i övrigt ha synpunkter på, planerad produktutveckling.

Kammarrätten anser att Skatteverket har presenterat en gedigen utredning om de faktiska omständigheterna vid tidpunkten för DWC:s förvärv av bolaget och den omedelbart efterföljande omstruktureringen. I sammanhanget är dessutom en tungt vägande omständighet att bolaget under revisionen hos Skatteverket har uppgett att många av bolagets tidigare funktioner och risker förts över till DWC samma dag som förvärvet. Bolaget står inte längre fast vid dessa uppgifter, men någon rimlig förklaring till varför de uppgifter som bolaget först har lämnat numera ska anses vara felaktiga har inte kommit fram. Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som i övrigt kommit fram i målen instämmer kammarrätten i Skatteverkets bedömning och konstaterar att det har skett en överföring av immateriella tillgångar i enlighet med Skatteverkets omprövningsbeslut den 3 februari 2017. Bolaget borde därför ha erhållit en armlängdsmässig ersättning för dessa.



### Armlängdspriset

Den royaltyersättning som bolaget erhållit från DWC kan inte anses utgöra ersättning för överföringen av de immateriella tillgångarna. Någon annan ersättning för överföringen har bolaget inte erhållit. Frågan är då till vilket belopp armlängdspriset för överförda immateriella tillgångar ska fastställas. Skatteverket anser att köpeskillingen som DWC lämnade på överlåtelsedagen den 28 augusti 2013, efter justering för kvarvarande verksamhet och tillgångar i bolaget, är en rimlig utgångspunkt för beräkningen av ett armlängdspris på överförd verksamhet. Bolaget har bl.a. anfört att DWC har gjort betydande nedskrivningar efter förvärvet, att en stor del av köpeskillingen har bestått av goodwill och att det finns skäl att anta att DWC betalade ett för högt pris. Skatteverket har anfört att värderingen som föranlett nedskrivningen baserats på uppgifter från DWC:s ledning. Det kan enligt Skatteverket inte heller vara affärsmässigt rationellt eller rimligt att värden har försvunnit på detta sätt och på så kort tid på grund av den koncerninterna omstruktureringen.

Enligt kammarrätten är köpeskillingen som DWC lämnade på överlåtelsedagen en rimlig utgångspunkt för beräkningen av ett armlängdspris på överförd verksamhet. Kammarrätten anser att den värdering som föranlett att DWC gjort en nedskrivning inte kan anses utgöra en oberoende och affärsmässig värdering. Nedskrivningen i fråga gjordes dessutom över ett år efter förvärvet av bolaget. För att köpeskillingen ska anses vara en rimlig utgångspunkt för beräkningen av ett armlängdspris på överförd verksamhet, bör dock krävas att i princip allt värde i bolaget har överförts till DWC och att något egentligt värde inte funnits kvar i bolaget. Eventuellt kvarvarande värde i bolaget bör i annat fall räknas av mot den köpeskillning som DWC lämnade på överlåtelsedagen. Bolaget har visserligen fört fram att det funnits ”know-how” i bolaget, men har inte närmare argumenterat i denna del. Enligt kammarrätten har det inte



kommit fram att det har funnits ett högre kvarvarande värde i bolaget som ska räknas av mot det aktuella beloppet än det som Skatteverket beräknat.

Kammarrätten anser att armlängdspriset för överförd försäljningsverksamhet inklusive immateriella tillgångar samt överförda rättigheter till produktteknologi uppgår till det belopp som Skatteverket, efter vissa justeringar, har kommit fram till i sitt omprövningsbeslut.

Vidare har bolaget invänt att en överföring i vart fall inte har skett under beskattningsår 2013. DWC:s förvärv av bolagets aktier skedde i augusti 2013. Överföringen har ägt rum i samband med omstruktureringen under räkenskapsåret 1 januari–30 september 2013 och höjningen av skattemässiga resultat ska därför ske för samma räkenskapsår.

#### **Beskattningsåren 2014 och 2015**

Vad avser beskattningsåren 2014 och 2015 har bolaget utfört utvecklingsaktiviteter som varit till nytta för DWC och de har enligt kammarrätten utgjort en koncernintern tjänst som bolaget ska ha armlängdsmässig ersättning för. Kammarrätten finner inte skäl att göra en annan bedömning än den som Skatteverket har gjort avseende armlängdspriset för utförda utvecklingstjänster för de aktuella beskattningsåren.

#### **Efterbeskattning och skattetillägg**

Kammarrätten anser i likhet med Skatteverket att bolaget har lämnat oriktig uppgift och att förutsättningarna för efterbeskattning och för att påföra skattetillägg är uppfyllda. Det har inte kommit fram skäl för befrielse från skattetilläggen.



**Slutsats avseende beskattningsåren 2013, 2014 och 2015**

Överklagandet ska bifallas på så sätt att förvaltningsrättens dom ska upphävas och Skatteverkets omprövningsbeslut den 3 februari 2017 ska fastställas.

**Ersättning för kostnader**

Kammarrätten har bifallit Skatteverkets överklagande och bolaget har inte vunnit bifall till sin talan mot Skatteverkets omprövningsbeslut den 3 februari 2017. Målen avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Bolagets ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås och förvaltningsrättens dom upphävas även i den del som rör ersättning för kostnader.

---

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

██████████  
kammarrättsråd  
ordförande

██████████  
kammarrättsråd  
referent

██████████  
tf. assessor

██████████  
fiskal  
föredragande