



**KLAGANDE**

Skatteverket

[REDACTED]

**MOTPART**

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 26 juni 2013  
i mål nr 6361-11, se bilaga A

**SAKEN**

Fråga om tillämpning av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 §  
inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vid inkomsttaxering 2009

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer  
Skatteverkets omprövningsbeslut den 21 december 2010.

---

**YRKANDEN M.M.**

*Skatteverket yrkar att kammarrätten fastställer Skatteverkets beslut den 21 december 2010 och anför följande. Av Contract Manufacturing Agreement framgår inte annat än att [REDACTED] (VBF) ska tillverka produkter på uppdrag av [REDACTED] Bussar). Avtalet reglerar den ersättning som VBF ska ha för tillverkningen. Ersättningen är baserad på en jämförelseanalys av vad externa kontraktstillverkare får för ersättning. Tillverkningsavtalet medger ersättning med utgångspunkt från*

det operativa resultatet. Det finns inte någon klausul i tillverkningsavtalet, t.ex. en prisjusteringsklausul, som reglerar det ekonomiska utfallet av påverkan av kostnader som ligger utanför den löpande tillverkningen.

Avtalet kan inte anses ingånget på armlängds avstånd genom att ersättningen är baserad på vad externa kontraktstillverkare får samtidigt som det föreligger en obegränsad risk för extraordinära kostnader. Finns det risker som innebär att väsentliga extraordinära kostnader kan omfattas av avtalet genom att ersättningen bygger på operating profit, får det normalt förut-sättas att en oberoende avtalspart inte hade varit beredd att ställa ut sådana resultatgarantier som avtalet i praktiken innehåller.

Det är utrett att det vid avtalstillfället fanns en betydande risk för att kostnader som saknar samband med den avtalade tjänsten skulle påverka den framtida beräkningen av ersättningen. Eftersom [REDACTED] Bussar under tidigare år valt att löpande utge ersättning till VBF motsvarande vad en extern tillverkare skulle ha erhållit ska [REDACTED] Bussar inte medges avdrag för utgiven ersättning till VBF avseende nedläggningskostnader. Risken för att bli av med uppdraget är den enda risk som VBF bär. En sådan risk har även en extern tillverkare. En extern tillverkare kan dock normalt inte påräkna annan ersättning än för uppsägning.

[REDACTED] Bussar anser att överklagandet ska avslås och anför följande. Avtalet mellan [REDACTED] Bussar och VBF innefattar förutom kontraktstillverkning även en överenskommelse om riskfördelning. VBF tillförsäkras ett visst begränsat operativt resultat oavsett resultatutveckling genom att det befriats från affärsrisker. Principen [REDACTED] koncernens transferprismodell är att en kontraktstillverkare ska vara riskbefriad. Transferprismodellen är tidigare redovisad för och godkänd av Skatteverket. Skatteverket har inte visat att ersättningen för nedläggningen inte ryms inom ramen för avtalet. Det är i linje med OECD:s riktlinjer och mycket vanligt att en kontraktstillverkare ges en svag ställning med begränsad kapitalstyrka och utan beslutanderätt

om tillverkning och försäljning [REDACTED] Bussar har haft kapaciteten att besluta om nedläggningen och gynnats av densamma. En oberoende kontraktstillverkare skulle inte ha godtagit en sådan utsatt position som VBF hade utan att kräva särskild ersättning och VBF borde, såsom förvaltningsrätten uttalat, snarast ha kompenserats på en väsentligt högre nivå än externa kontraktstillverkare. Det är oförenligt med armlängdsprincipen att under aktuella omständigheter låta kontraktstillverkaren stå risken för konsekvenserna av beslut som fattas av och ensidigt gynnar [REDACTED] Bussar. Ersättningen för uppsägning som normalt tillfaller en extern tillverkare är satt för att kompensera tillverkaren för de konsekvenser som uppstår på grund av uppsägningen. På motsvarande sätt hade [REDACTED] Bussar och VBF kommit överens om att VBF skulle hållas skadeslöst i händelse av nedläggning.

## SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

### *Inledning*

[REDACTED] Bussar förvärvade VBF 1998. Från och med 2002 verkade VBF som kontraktstillverkare för [REDACTED] Bussar. De immateriella tillgångarna i VBF utlicensierades under 2002–2006 till [REDACTED] Bussar genom ett licensavtal. Royaltyn som VBF erhöll uppgick under denna period till cirka 117,5 miljoner kr. I enlighet med Volvo-koncernens internprissättningsmodell, en s.k. principalmodell, kom VBF successivt att bli en s.k. service provider med mycket begränsad risk. [REDACTED] Bussar och VBF träffade ett avtal om den löpande verksamheten, Contract Manufacturing Agreement (tillverkningsavtalet), som gällde från och med den 1 januari 2006. Vidare överlät VBF sina immateriella tillgångar till [REDACTED] Bussar. Enligt tillverkningsavtalet skulle VBF vara kontraktstillverkare åt [REDACTED] Bussar mot en ersättning baserad på det operativa resultatet i VBF och ett prispåslag beräknat utifrån uppgifter om motsvarande resultat i andra företag utanför [REDACTED] koncernen. VBF har också för samtliga år 2002–2008, med en mindre avvikelse 2006, ersatts på en nivå som motsvarar medianvärdet för vinster

hos oberoende kontraktstillverkare. När verksamheten i VBF avslutades 2008 belastades [REDACTED] Bussars resultat med kostnaderna för avvecklingen av verksamheten i VBF.

Frågan i målet är om det finns förutsättningar att med stöd av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 9 § IL vägra [REDACTED] Bussar avdrag för kostnader hänförliga till avvecklingen av VBF:s verksamhet.

En första förutsättning för tillämpning av korrigeringsregeln är att resultatet av näringsverksamheten blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avvikit från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Bevisbördan för detta förhållande ligger på Skatteverket.

*Omfattar tillverkningsavtalet kostnader för nedläggning?*

Av tillverkningsavtalet framgår att ersättningsnivån ska beräknas på grundval av bl.a. det operativa resultatet. Eftersom avvecklingskostnader utgör en del i det operativa resultatet kan det skriftliga avtalet inte sägas stå i strid med att en sådan kompensation har skett. Skatteverket har inte visat att [REDACTED] Bussar och VBF skulle ha avtalat på något annat sätt än vad som framgår av tillverkningsavtalets ordalydelse.

*Är tillverkningsavtalet slutet på armlängds avstånd?*

Enligt kammarrätten kan som huvudregel ett avtal som tillverkningsavtalet inte anses ingånget på armlängds avstånd annat än om risken varit låg för att kostnader som saknar samband med den löpande tillverkningen i framtiden ska påverka beräkningen. Finns det sådana risker får det normalt förutsättas att en oberoende avtalspart inte hade varit beredd att avtala om sådana villkor.

Tillverkningsavtalet som sådant sätter inte någon annan gräns för vilka typer av kostnader och intäkter i VBF som ska påverka beräkningen av ersättningen än att de ska ingå i begreppet operativt resultat. Någon gräns

för hur mycket den avtalade ersättningen kan påverkas av kostnader som inte varit nödvändiga för att VBF ska kunna utföra den avtalade tillverkningen åt [REDACTED] Bussar finns inte i avtalet. Det gäller t.ex. kostnader för nedläggning av produktionen. Det finns inte heller någon klausul i tillverkningsavtalet, t.ex. en prisjusteringsklausul, som reglerar det ekonomiska utfallet av en påverkan från sådana kostnader som ligger vid sidan av den löpande tillverkningen. Enligt kammarrätten är det utrett att det vid avtals-tillfället fanns en betydande risk för att kostnader som saknar samband med kontraktstillverkningen skulle påverka den framtida beräkningen av ersättningen.

VBF har ersatts på en nivå som motsvarar medianvärdet för vinster hos oberoende kontraktstillverkare. En oberoende kontraktstillverkare bär som huvudregel själv risken för t.ex. nedläggning. VBF är ett lågriskbolag. Trots det har någon reduktion av ersättningen inte skett. [REDACTED] Bussar har därvid gjort gällande att VBF har haft en särskilt utsatt position och att ersättningen anpassats efter detta.

[REDACTED] Bussar har varit beställare av produkter från VBF samtidigt som bolaget har varit VBF:s ägare. Beslutet att lägga ned verksamheten i VBF kan [REDACTED] Bussar endast fatta i egenskap av aktieägare. Armlängdsprincipen baseras på vad oberoende parter skulle avtala i ett affärsmässigt förhållande och inte på hur en aktieägare skulle agera gentemot sitt dotterbolag. I förevarande fall är risken att bli av med uppdraget den enda risk som VBF har haft. En sådan risk har även en extern tillverkare. En extern tillverkare kan dock normalt inte räkna med annan ersättning än för uppsägning. Enligt kammarrätten har det inte framkommit annat än att ersättningen för den löpande tillverkningen varit på en nivå som motsvarar vinster hos oberoende kontraktstillverkare, som själva står risken för nedläggning. Den ersättning som VBF erhållit får därför anses ha innefattat en riskpremie för nedläggning. [REDACTED] Bussar har därutöver betalat avvecklingskostnader med

drygt 99 miljoner kr 2008 när VBF lades ned. Denna ersättning har inget samband med den ersättning som utgetts för den löpande tillverkningen.

Kammarrätten anser det utrett att en oberoende avtalspart i [REDACTED] Bussars ställe inte skulle ha slutit tillverkningsavtalet på de aktuella villkoren. Det står dessutom klart att [REDACTED] Bussars kostnader enligt tillverkningsavtalet blev betydligt högre än vad de skulle ha blivit om avtalet hade slutits på armlängdsmässiga villkor.

*Har [REDACTED] Bussar kompenserats för felprissättningen?*

Enligt rättspraxis kan det vara nödvändigt att i vissa fall bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet när ett internprissättningssystem ska bedömas (RÅ 1991 ref. 107). Det är de berörda företagens transaktioner med varandra som ska bedömas och det ska gå att härleda ett samband mellan en felaktig prissättning och erhållen kompensation. [REDACTED] Bussar har uppgett att avsikten med avvecklingen av verksamheten i Finland och flytten till Polen var att höja lönsamheten i Sverige. Detta utgör enligt kammarrätten inte en sådan kompensationsinvändning som medför att någon felprissättning mellan [REDACTED] Bussar och VBF inte förekommit.

Kammarrätten finner sammanfattningsvis att förutsättningarna för tillämpning av korrigeringsregeln är uppfyllda.

*Hur ska [REDACTED] Bussar beskattas?*

[REDACTED] Bussars resultat ska därmed beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om villkoren i avtalet inte hade avvikit från principen om armlängds avstånd. Skatteverkets beslut bygger på att ersättningen enligt avtalet skulle ha beräknats utan hänsyn till de kostnader som saknar samband med den avtalade tillverkningen. Detta synsätt är förenligt med korrigeringsregeln och kan tillämpas. Överklagandet ska därför bifallas.

---

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





**KLAGANDE**

[REDACTED]

Ombud:

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

**MOTPART**

Skatteverket  
Storföretagsskattekontoret Göteborg

[REDACTED]

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut den 21 december 2010, dnr 82-1461287

**SAKEN**

Inkomsttaxering 2009: Tillämpning av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 §  
inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL

**DOMSLUT**

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och medger [REDACTED]

avdrag med 99 313 092 kr.



## BAKGRUND

██████████ (VBF) var tidigare ett bolag som utvecklade busskarosser, som tillverkades och såldes till olika kunder, bl.a. till ██████████ (Bussar). År 1998 förvärvades VBF av ██████████ Bussar och från och med detta år har ██████████ Bussar ersatt VBF för nedlagda utvecklingskostnader. De immateriella tillgångar som fanns i VBF övertogs inte av ██████████ Bussar, varför VBF fortsatte att bära riskerna med avseende på tillverkning och försäljning av busskarosser.

Från år 2002 har VBF verkat som kontraktstillverkare och tillhandahållit kontraktsutveckling för ██████████ Bussar. De immateriella tillgångar, knutna till busstillverkning, som fanns i VBF sedan tidigare utlicensierades till ██████████ Bussar genom ett licensavtal gällande för åren 2002 – 2006. För att bestämma den ersättning VBF erhållit för sin kontraktstillverkning har jämförelsestudier utförts på uppdrag av ██████████. Enligt Skatteverkets utredning har VBF för samtliga år 2002 – 2008, med en mindre avvikelse för 2006 (dock inom spannet), ersatts på en nivå som motsvarar medianvärdet hos externa jämförbara kontraktstillverkare. För kontraktsutvecklingen har VBF ersatts för sina kostnader med tillägg för ett vinstpålägg om 5,4 procent. För sina immateriella tillgångar har VBF enligt licensavtalet ersatts med en fallande procentsats (2,8 – 0,6 procent) beräknat på omsättningen 2002 – 2006. Uppgifter om VBF:s omsättning och rörelsevinst har hämtats från databasen Amadeus.

Verksamheten i VBF avslutades efter tredje kvartalet år 2008. Av bilaga till ██████████ Bussars deklaration för taxeringsåret 2009 framgår att bolagets resultat, i enlighet med Volvos transferprispolicy, belastats med kostnader för avveckling av verksamheten i VBF. Nettobeloppet uppgick till 99 313 092 kr.

I det kontraktstillverkningsavtal ("Contract Manufacturing Agreement"), som trädde i kraft den 1 januari 2006 mellan VBF och [REDACTED] Bussar anges bl.a. följande såvitt nu är av intresse.

*4.1 VBC shall remunerate VBF with a manufacturing fee whereas VBF will be reimbursed for its approved costs and expenses and earn an arm's length mark-up in return for the performance of the Services.*

*4.2 The arm's length mark-up, as defined in Appendices to this Agreement, shall reflect VBF's a) functions performed and related costs incurred, b) risks borne and c) capital invested. The arm's length mark-up will fall within a range based on arm's length mark-ups earned by comparable uncontrolled parties performing similar services.*

*4.3 The actual operating income earned by VBF will on a quarterly basis be compared to the arm's length mark-up. If the actual profit falls within the range of mark-ups earned by comparable uncontrolled parties, no profit adjustment payment is required. If the actual profit earned by VBF exceeds the upper end of the arm's length range, VBF will pay the difference to VBC. If the lower end of the arm's length range exceeds the actual profit earned by VBF, VBC will pay the difference to VBF. In order to minimize the need for later adjustment, the first three quarterly adjustments will be made to the median of the arm's length range. Profit adjustment for the last quarter however will be done with an amount sufficient to bring the year to day profit within the arm's length range.*

Inom [REDACTED] koncernen finns en särskild internprissättningspolicy, vilken omfattar hela koncernen. Av policyn framgår att armlängdsprincipen ska tillämpas vid all prissättning vid koncerninterna transaktioner samt att OECD:s riktlinjer ska tillämpas. Vidare framgår bl.a. att bolag inom koncernen kan klassificeras antingen som entreprenör eller som s.k. service provider. Att vara entreprenör innebär risker och möjligheter. En service provider tillhandahåller entreprenören tjänster och riskerna i uppdraget är normalt sett begränsade till ett minimum. En service provider kompenseras

därför genom en tämligen stabil vinst på de funktioner som utförs för entreprenören.

*Det överklagade beslutet*

Skatteverket har beslutat att höja [REDACTED] Bussar) inkomst av näringsverksamhet med 99 313 092 kr avseende taxeringsår 2009. Höjningen avser lämnad ersättning till VBF för avvecklingskostnader för verksamheten.

Beslutet har motiverats i huvudsak enligt följande.

Av bilaga 6 till [REDACTED] Bussars deklaration 2009 framgår att bolagets resultat, i enlighet med Volvos internprissättningspolicy, har belastats med kostnader för avveckling av [REDACTED] Bussars verksamhet i VBF. Beloppet uppgår till 107 998 000 kr. I deklarationen har 8 684 908 kr återlagts till beskattning och nettoavdraget belopp uppgår således till 99 313 092 kr (107 998 000 – 8 684 908).

Den aktuella frågan är om avtalet att betala dotterbolaget VBF:s kostnader skulle ha tillkommit mellan oberoende parter, dvs. på affärsmässiga skäl. [REDACTED] internprissättningsmodell är en s.k. principalmodell där [REDACTED] Bussar är s.k. entreprenör. VBF har successivt kommit att erhålla rollen som s.k. service provider. Modellen ska bl.a. innebära att entreprenören övertar alla väsentliga risker, innehar alla formella immateriella rättigheter m.m. En service provider har mycket begränsade risker. Skatteverkets erfarenheter och uppfattning om s.k. principalmodeller är att de "riskbefriade" enheterna (exempelvis service providers) bör erhålla en låg och ofta garanterad ersättning, som då medför en kompensation på en nivå som motsvarar dessa enheters begränsade risker. En oberoende kontraktstillverkare (liksom alla oberoende bolag) bär som huvudregel själv risken för exem-

pelvis nedläggning. Om man i en internprissättningsmodell ska beakta att en enhet har en lägre risknivå måste ersättningen till denna enhet anpassas efter detta, dvs. minskas. I förevarande fall har VBF ersatts på en nivå som motsvarar medianvärdet för vinster hos oberoende kontraktstillverkare, utan någon reduktion för att VBF skulle ha en avsevärt minskad risk jämfört med oberoende kontraktstillverkare. Nivån på ersättningen (vinsten) som VBF erhållit har således även innefattat bl.a. en riskpremie för exempelvis nedläggning. Av bilaga 1 till beslutet framgår att VBF för samtliga år 2002 – 2008, med en mindre avvikelse år 2006, ersatts på en nivå som motsvarar medianvärdet för vinster hos externa jämförbara kontraktstillverkare. Vidare kan noteras att VBF ända fram till år 2006 har innehaft immateriella tillgångar och erhållit en royalty för detta. Royaltyn som VBF erhållit uppgår till sammanlagt ca 117 500 000 kr. Innehavet av immateriella rättigheter i en principalmodell ska ligga hos entreprenören, vilket i detta fall innebär att VBF under åren fram till år 2006 även haft vissa entreprenörsfunktioner samt också ersatts för detta. Eftersom VBF löpande erhållit ersättning som inkluderar en riskpremie för bl.a. nedläggning ska detta bolag också bära sina egna avvecklingskostnader. Beträffande [REDACTED] Bussars uppgifter att risken för nedläggning av VBF:s verksamhet har åvilat [REDACTED] Bussar, som även fattat beslut om nedläggning och flytt av tillverkningen, anför Skatteverket följande. [REDACTED] Bussar har varit beställare av VBF:s tillverkning, men även varit VBF:s ägare. En affärspartner som säger upp ett tillverkningsavtal beslutar inte om att den andra partens verksamhet ska läggas ner. Ett sådant beslut kan [REDACTED] Bussar endast fatta i egenskap av aktieägare. Armlängdsprincipen baseras på vad oberoende parter skulle avtala i ett affärsmässigt förhållande, och inte på hur en ägare skulle agera gentemot sitt dotterbolag. En självständig underentreprenör till [REDACTED] Bussar hade i en motsvarande situation sökt andra uppdrag som helt eller delvis kunde ersätta den produktion som skett åt [REDACTED] Bussar. Detta är en väsentlig skillnad mellan den situation som uppstått för VBF jämfört med en självständig underentreprenör under i övrigt lika villkor. En ägare

som beslutar om att verksamheten i ett dotterbolag ska avvecklas får, om dotterbolagets egna medel inte räcker till, skjuta till medel i form av kapitaltillskott eller låta dotterbolaget gå i konkurs.

Av Förvaltningsrättens i Göteborg dom den 23 september 2010 i mål nr 2114-10 och 2414-10 ("X" och "Y") framgår att domstolen beaktat de besparingar som Bussar skulle göra med anledning av det polska dotterbolagets lägre tillverkningskostnader som kompensation mot felpris-sättningen. Skatteverkets inställning är att en kompensationsinvändning av detta slag inte kan godtas av följande två skäl. Av RÅ 1991 ref. 107 (Z-målet) framgår att en helhetsbedömning måste göras av parternas transaktioner och att "överpriser" och "underpriser" som förekommit under ett och samma beskattningsår (eller mellan flera beskattningsår) normalt bör kunna kvittas mot varandra. Enligt Skatteverkets uppfattning ger dock inte domen stöd för beaktande av transaktioner mellan andra än de båda avtalsparterna. I domen uttalas "när det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra" och "göra en helhetsbedömning av det svenska och utländska företagens affärer med varandra". Det finns därför ingen rättslig grund för att beakta transaktionerna mellan Bussar och ett annat dotterbolag som kompensationsinvändningar. Inget har framkommit som ger anledning att anta att Bussars transaktioner med sitt polska dotterbolag inte skulle ha skett till marknadsmässiga priser.

Beträffande förhållandet mellan 14 kap. 19 § IL och 16 kap. 1 § IL är det Skatteverkets uppfattning att den förstnämnda bestämmelsen är en specialbestämmelse för internationella förhållanden, som har företräde framför generella regler (jfr RÅ 2004 ref. 13). Regeln kan och ska tillämpas i förevarande fall.

Skatteverket anser således att förutsättningarna i 14 kap. 19 § IL är uppfyllda eftersom VBF har tillförts inkomst som inte beskattas i Sverige, det föreligger intressegemenskap samt då avtalet om att betala VBF:s kostnader inte skulle ha tillkommit mellan oberoende parter. Ersättningsnivån till VBF har varit så hög att den motsvarar vad en oberoende kontraktstillverkare med obegränsade risker skulle ha fått. Detta innebär i förevarande fall att det är VBF självt som ska svara för sina avvecklingskostnader, eftersom så skulle ha skett mellan oberoende parter.

██████ Bussars inkomst av näringsverksamhet ska således, enligt 14 kap. 19 § IL, beräknas till ett 99 313 092 kr högre belopp. Eftersom beslutet är fattat med stöd av nämnda bestämmelse saknas anledning att pröva bolagets yrkande om avdrag med stöd av 16 kap. 1 § IL.

#### YRKANDEN M.M.

██████ Bussar yrkar att avdrag med 99 313 092 kr ska medges i enlighet med inlämnad deklARATION samt anför bl.a. följande. Hänvisning görs till Förvaltningsrätten i Göteborgs avgörande i det s.k. ██████-målet, med i allt väsentligt samma frågeställning avseende ██████ Bussars nedläggning av verksamhet i Tyskland. I målet medgavs ██████ Bussar avdrag för nedläggningskostnader.

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning vidhållit sitt beslut samt anför bl.a. följande. Som framgår av det överklagade beslutet har ██████ låtit utföra jämförelsestudier för att bestämma den ersättning som VBF ska erhålla för kontraktstillverkningen. För åren 2002 – 2006 har VBF ersatts på en nivå som motsvarar det prisspann som beräkningen i studien givit för handen. Av bilaga 1 till det överklagade beslutet framgår att VBF under nämnd period sammanlagt erhållit vinster från ██████ Bussar med drygt 226 000 000 kr, avseende kontraktstillverkning, forskning och utveckling

samt royalty. Enligt databasen Amadeus har VBF:s rörelsevinst för motsvarande period uppgått till drygt 243 000 000 kr. Skillnaden består i att uppgifterna om ersättning från [REDACTED] Bussar inte omfattar fjärde kvartalet år 2008 och att uppgifterna från Amadeus omfattar en fastighetsförsäljning. VBF har erhållit en marknadsmässig ersättning för sina olika funktioner. Till skillnad mot förhållandena i Heilbronn-målet har VBF haft väsentliga vinster, överstigande 200 000 000 kr, med anledning av utförda tjänster. Volvo Bussars ersättning till VBF avseende nedläggningskostnader bedöms inte vara armlängdsmässig. Kostnaden för avveckling av VBF är ett icke avdragsgillt kapitaltillskott.

[REDACTED] Bussar har anfört bl.a. följande. Omständigheterna i förevarande mål är i allt väsentligt desamma som i det s.k. [REDACTED] målet (Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 5951-10 och 5952-10). Förvaltningsrätten medgav [REDACTED] Bussar avdrag för nedläggningskostnader mot bakgrund av den flytt av verksamheten till Polen som genomförts. Enligt domstolen innebar detta att kostnaderna för åtgärderna förväntades leda till framtida intäkter för [REDACTED] Bussar. Det kunde därmed inte visas att bolagets inkomst blivit lägre till följd av avtalsvillkoren. Kammarrättens domskäl är mycket knapphändiga och ger begränsad vägledning. Domstolen konstaterar att parterna var överens om att åtminstone en del av kostnaderna för nedläggningen varit att anse som avdragsgilla driftkostnader. Kammarrätten följer Skatteverkets skälighetsbedömning med delvis avdragsrätt baserad dels på syftet med att byta tillverkningsland, dels på avtalsförhållandets varaktighet. Kammarrätten menar att ett sådant tillvägagångssätt inte motsägs av OECD:s riktlinjer. Domen blir därmed en skälighetsbedömning utifrån ett eftersynsperspektiv. [REDACTED] Bussar anser att en sådan ordning, baserad på eftersyn, inte överensstämmer med etablerad rättspraxis och inte heller med OECD:s riktlinjer. Oberoende parter skulle inte efter en affärsförbindelses upphörande frångå det man avtalat avseende riskfördelning m.m. för att i stället fördela resultatet utifrån vad som förefaller vara en skälig vinst-

eller förlustfördelning baserat på affärsförbindelsens faktiska utfall. Konsekvensen av eftersynen i syfte att bedöma vad som varit ett skäligt utfall är att riskfördelningen mellan beroende parter inte följer det sätt på vilket oberoende parter skulle ha avtalat och agerat. Det innebär också att parterna under avtalstiden inte vet vilken part som ska svara för uppkommande risker. Detta avsteg från OECD:s riktlinjer medför vidare att en dubbelbeskattningssituation uppkommer eftersom skattemyndigheten i Finland har att följa dessa riktlinjer.

Skatteverket har anfört att VBF haft intjäning över en längre period än vad det tyska bolaget haft [REDACTED] målet [REDACTED] visat att skillnaden varit betydligt mindre än vad Skatteverket anfört och att den ersättning som VBF erhållit över en sjuårsperiod inte räckt för att täcka nedläggningskostnaderna, än mindre för att skapa en marknadsmässig ersättning för de utförda tjänsterna. Den påtalade skillnaden är dessutom uteslutande en följd av att Skatteverket och Kammarrätten gjort en eftersyn. [REDACTED] Bussars avtal med de tyska och finska tillverkande bolagen har upprättats enligt samma principer och ska därmed bedömas på samma sätt, oaktat att det finska avtalet senare visade sig ha längre varaktighet. I mål av transferpriskaraktär bör bedömning göras dels utifrån hur parterna avtalat och agerat, dels utifrån frågeställningen om det vid tidpunkten för avtalsingåendet var förenligt med armlängdsprincipen att ingå sådant avtal. Någon sådan analys har inte redovisats i domskälen.

I förevarande fall är det klart att avtalet och parternas agerande entydigt innebär att kostnaden ska bäras av bolaget. Under förutsättning att parternas avsikt och dess genomförande motsvarar de villkor som oberoende parter skulle ha tillämpat så ska det av parterna valda förfarandet också ligga till grund för beskattningen. [REDACTED] Bussar uppfattar att Skatteverket och [REDACTED] Bussar är överens om denna princip, vilken också finner stöd i OECD:s riktlinjer gällande armlängdsprincipen.



Beträffande armlängdsprincipen vid fastställande av avtalsvillkor så anser OECD att följande omständigheter ska beaktas vid bedömningen av hur risken bör allokeras:

- *Vilken part kan kontrollera och påverka risken bäst*

██████ Bussar har styrt verksamheten och som enda kund lämnat beställningar till VBF, samt även varit beslutsfattare i alla väsentliga frågor, t.ex. avseende tillverkningsvolym. VBF har visserligen haft som uppgift att vara kostnadseffektiva, men har inte rätt över yttre förutsättningar och inte heller över konsekvenserna av de beslut som ██████ Bussar fattade.

- *Vilken part har bäst kapacitet att ekonomiskt bära risken*

██████ Bussar har tveklöst den finansiella kapaciteten att bära stora ekonomiska risker mot bakgrund av den låga ersättning som VBF erhållit, men också med tanke på att ██████ koncernens kontraktstillverkare förses med lågt eget kapital.

- *Vilken part fattar beslut om förändringen*

Beslutet om nedläggning av VBF:s verksamhet och flytt av tillverkningen togs ensidigt av ██████ Bussar, som också beslutade om vad som skulle tillverkas samt den volymmässiga omfattningen av produktionen.

- *Vilken part gynnas ekonomiskt av förändringen*

Flytten av tillverkning till Polen medförde positiva effekter för ██████ Bussar (lägre kostnader), innebärande en ökning av det svenska skatteunderlaget, och negativa effekter för VBF (inga framtida intäkter vid nedläggning), innebärande en minskning av det finska skatteunderlaget.

Samtliga nämnda omständigheter visar entydigt på att det varit i linje med armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer att ██████ Bussar svarat för ned-

läggningsrisken. En oberoende part skulle inte utan särskild ersättning ha godtagit avtalsvillkor med innebörd att nedläggning kan beslutas av motparten och att alternativ verksamhet omöjliggörs av motparten. Eftersom [REDACTED] Bussar dessutom är den starkare parten faller det sig naturligt att nedläggningsrisken bärs av detta bolag, i enlighet med OECD:s riktlinjer. Avdrag för nedläggningskostnaderna bör mot denna bakgrund medges i sin helhet varigenom dubbelbeskattning kan undvikas.

Frågan i detta mål gäller således inte huruvida affärsutfallet framstår som rättvist eller skäligt vid nedläggningstidpunkten utan om de av parterna avtalade och genomförda villkoren varit armlängdsmässiga. Det ska poängteras att VBF:s intjäning på över 200 000 000 kr till hälften avser annat än ersättning för kontraktstillverkningen. Den avtalade riskfördelningen och parternas agerande överensstämmer med armlängdsprincipen. Att som Skatteverket hävda att prissättningen ska avgöra vem av parterna som bär en viss risk är inte förenligt med de principer som utvecklats av OECD. Enligt Skatteverket är dessa principer endast relevanta när det inte finns några jämförelsetransaktioner. Av avsnitt B.2.1 i kapitel 9 i OECD:s riktlinjer framgår emellertid att om risksituationen är densamma som för oberoende parter så är det armlängdsmässigt att fördela riskerna på samma sätt som dessa. Huruvida en annan fördelning är armlängdsmässig eller inte i en sådan situation kommenteras emellertid inte av OECD. Problemet i [REDACTED] Bussars fall är att risksituationen skiljer sig mot situationen för oberoende parter genom t.ex. den utsatta position som [REDACTED] Bussar befinner sig i. Risksituationen för oberoende företag är heller inte analyserad i jämförelsestudien, som endast tar sikte på den löpande prissättningen. Av B.2.2 (9.19) i OECD:s riktlinjer framgår att om inte riskfördelningen stöds genom en jämförande studie av hur riskfördelningen ser ut hos oberoende parter så är det svårare att fastställa armlängdsmässigheten. I [REDACTED] Bussars fall finns inte någon sådan studie. Vidare konstaterar OECD att det faktum att den av parterna valda riskfördelningen inte återfinns hos obero-

ende parter inte betyder att riskfördelningen inte är armlängdsmässig. Det är då nödvändigt att avgöra om den av parterna valda riskfördelningen är sådan som kan förväntas att oberoende parter skulle ha valt under liknande omständigheter. I denna situation är de tidigare nämnda strecksatserna tillämpliga. Principerna för riskallokering framgår tydligast av bilden under avsnitt B 2.2.3 i OECD:s riktlinjer "Illustration". Av riktlinjerna punkt 1.69 framgår att den av parterna valda riskfördelningen ska följas även om denna skiljer sig från hur oberoende parter i en jämförelsestudie fördelat riskerna. I den aktuella situationen innebär OECD:s riktlinjer att Skatteverket inte bör ifrågasätta parternas riskfördelning förutsatt att den inte saknar ekonomisk substans, vilket inte är fallet. Däremot kan en granskning av den löpande prissättningen aktualiseras och vid behov ifrågasättas. Vad gäller den löpande prissättningen hävdar Skatteverket att det måste föreligga skillnader mot jämförda företag eftersom dessa normalt själva bär risken för nedläggning. Utöver vad som tidigare anförts har [REDACTED] Bussar följande kommentarer till detta. VBF:s uppdrag var att till 100 procent tillverka karosser åt en enda kund, [REDACTED] Bussar, i volymer och under tidsperioder som helt beslutades av kunden. Alla beslut om VBF:s verksamhet, inklusive beslutet att med kort varsel avveckla verksamheten, har tagits av och gynnat VBF:s motpart i affären. Det är en affärssituation som varje oberoende tillverkare undviker och inte skulle ha försatt sig i utan särskild och långtgående kompensation. För att jämställa VBF:s situation med oberoende parter så långt möjligt så har [REDACTED] Bussar i enlighet med både [REDACTED] transferprismodell och OECD:s regelverk avtalat om att ta på sig kostnaderna vid en eventuell framtida nedläggning. Därav följer att något avdrag på den löpande ersättningen till VBF aldrig varit aktuellt. Avtalet om övertagande av nedläggningsriskerna är en rimlig kompensation för affärsvillkoren i övrigt. Av den jämförelsestudie som gjorts kan inte utläsas vilka villkor som de jämförande bolagen haft. Sannolikt har flertalet av de jämförda bolagen själva stått risken för nedläggning, men lika sannolikt är att bolagen kunnat bygga upp sin verksamhet på flera kunder liksom avta-

lat om kompensation vid åtgärder från motparten, vilka skadat den egna verksamheten. Skatteverket har inte gjort någon beräkning av vad den löpande ersättningen borde ha varit, och har således inte visat att korrigeringska ske. Skatteverket avser att korrigera för en av Skatteverket bedömd olikhet (vilken part som tar nedläggningsrisken), medan andra uppenbara olikheter, t.ex. VBF:s beroendeställning, avsaknad av handlingsalternativ och riskutsatta position, inte beaktas. OECD:s riktlinjer är tydliga i så måtto att korrigeringska inte kan ske på så sätt att man bortser från den faktiska transaktionen genom att i efterhand flytta risken till VBF. Risken för nedläggning har hela tiden legat på Bussar. Någon möjlighet att bortse från detta finns inte då den avtalade riskfördelningen uppfyller de krav som ställs av OECD. Korrigeringska hade därför endast varit möjlig vad avser den löpande ersättningen till VBF. Enligt riskfördelningen i avtalet samt enligt transferprispolicy svarar Bussar konsekvent för de affärsmässiga riskerna, medan service providern, dvs. VBF, är riskbefriad. Skatteverket anför numera att avtalet har en annan innebörd än vad Bussar hävdar och att parterna agerat i strid med avtalet. Volvo utgår från att Skatteverkets uppfattning är att parterna medvetet brutit mot vad som avtalats. Bussar har svårt att förstå varför man medvetet skulle ha brutit mot den ursprungliga avsikten. Någon skatteförmån eller annat skäl till sådant agerande finns inte. Verkligheten är att parterna följt den ursprungliga avsikten i såväl avtalet som i transferpolicyen. Att koncerninterna avtal inte alltid är lika omfattande och tydliga som avtal mellan fristående parter är naturligt. Varje tänkbar situation är inte reglerad utan avtalstexten är av mer övergripande karaktär. Av punkt 6.5 i avtalet framgår att VBF:s rättigheter upphör då avtalet avslutas. Ersättning till VBF ska alltså utgå under hela avtalsperioden, även under uppsägningstiden (se punkt 6.3). Detta innebär att VBF ska kompenseras för sina kostnader, inklusive nedläggningskostnader, enligt avtalsvillkoren för att er hålla det operativa resultat som man har rätt till enligt Appendix. Oaktat att det aktuella avtalet inte uppräknat varje enskild tänkbar risk eller kostnad

så finns ingen tvekan om att ersättningsnivån till VBF har klargjorts i avtalet (jfr punkt 4.3 plus Appendix). I avtalet anges att ersättningen ska tillförsäkra VBF en viss "operating income", vilket innebär att alla operativa kostnader ska beaktas. Avtalet har inte tidigare varit en tvistefråga, utan Skatteverket har i stället hävdats att det inte varit armlängdsmässigt att avtala såsom gjorts och att avdraget därmed kan underkännas enligt 14 kap. 19 § IL. Efter att bolaget visat att den av parterna valda riskfördelningen har starkt stöd i OECD:s riktlinjer så har Skatteverket i sent skede ifrågasatt partsavsikten. Partsavsikten är utredd, dels genom en strikt juridisk avtalsstolkning, dels genom parternas agerande. Vad avser samband mellan kostnad för nedläggning och tillverkningskontraktet så var nedläggningen en följd av att [REDACTED] Bussar (enda kunden) sagt upp avtalet om tillverkning. Det är därför rimligt att konsekvenserna av en nedläggning omfattas av den överenskommelse som träffats mellan parterna.

Skatteverket har anfört bl.a. följande. Kammarrättens dom [REDACTED] målet ändrar inte Skatteverkets inställning. Kammarrätten har endast konstaterat att det, mot bakgrund av det bakomliggande syftet med att byta tillverkningsland och den begränsade tid som avtalsförhållandet varat, är en riktig bedömning att en del av nedläggningskostnaderna ska anses utgöra driftkostnader. Av det obligatoriska omprövningsbeslutet i nu aktuellt mål framgår att det inte föreligger samma situation i målen. VBF har ägts av [REDACTED] Bussar en längre period och har haft mycket högre vinster än det tyska bolaget. VBF har fått armlängdsmässig ersättning för kontraktstillverkning, forskning och utveckling samt royalty. [REDACTED] Bussar har framfört att parternas avsikt måste fastställas och att, under förutsättning att denna avsikt och dess genomförande motsvarar de villkor som oberoende parter skulle ha tillämpat, så ska det av parterna valda förfarandet också ligga till grund för beskattningen. Skatteverket delar i princip denna uppfattning. Enligt Skatteverkets uppfattning är det avtal som [REDACTED] slutit med VBF inte armlängdsmässigt med beaktande av [REDACTED] Bussars

uppfattning att VBF ska ersättas för alla tänkbara kostnader i samband med uppsägning av kontraktstillverkning och nedläggning av VBF. De strecksatser som [REDACTED] Bussar redovisar är inte relevanta eftersom de är relevanta endast när det inte finns några jämförelsetransaktioner (se avsnitt B.2.2 i OECD:s riktlinjer).

Enligt Skatteverket finns jämförelsetransaktioner genom den jämförelseanalys som [REDACTED] Bussar gjort vid prissättningsstudien. [REDACTED] Bussar har gjort gällande att risksituationen för oberoende företag inte är analyserad i prissättningsstudien. Riskförhållandena kan skilja sig åt. [REDACTED] Bussar framför vidare att VBF:s situation varit särskilt utsatt eftersom [REDACTED] Bussar var dotterbolagets enda kund. Vid en sökning av jämförelseobjekt används normalt databasen Amadeus, som omfattar uppgifter ur årsredovisningar för europeiska bolag. Det finns även databaser med motsvarande uppgifter från bolag från hela världen. Av dessa databaser framgår inte uppgifter av detaljkaraktär såsom antal uppdragsgivare, beroendeställning eller hur olika situationer avtalsmässigt har reglerats. Det förefaller rimligt att anta att det bland jämförelseobjekten kan finnas beroende bolag, i bemärkelsen en uppdragsgivare. Skatteverket vidhåller att det finns relevanta jämförelseobjekt som visar hur oberoende företag fördelar sina risker. Det kan tilläggas att den typ av sökning av jämförelseobjekt som gjorts regelmässigt avser företag som så nära som möjligt liknar det företag som kontrolleras. Om [REDACTED] Bussars argumentation godtas i nu aktuellt avseende torde det vara svårt att överhuvudtaget genomföra utredningar med syftet att hitta ett jämförelsepris, eftersom kontraktsvillkor inom företagen normalt inte är tillgängliga. Man måste utgå från ett allmänt antagande om hur oberoende företag fördelar riskerna i en jämförbar situation.

Skatteverkets uppfattning är vidare att det av kontraktstillverkningsavtalet inte framgår annat än på vilka villkor VBF ska tillverka produkter på uppdrag av [REDACTED] Bussar. Enligt punkten 6.3 i avtalet föreligger ett års upp-

sägningstid för båda parter. Något annat är inte reglerat i avtalet. Avtalstexten talar för att VBF har rätt till ersättning motsvarande ett års vinst om avtalet sagts upp utan att uppsägningstiden iakttagits. Någon uppgift om att uppsägning skett föreligger inte i målet. Avtalet utvisar inte att VBF är berättigat till någon ersättning för nedläggningskostnader. Skatteverket har således inte underkänt riskfördelningen som [REDACTED] Bussar påstår, utan Skatteverket gör en annan bedömning av vad avtalet innebär. Avtalet innebär att risken för ett avslutat kontrakt ligger hos VBF. I samma riktning pekar den omständigheten att avtalet innehåller en uppsägningstid och vilken ersättning som ska betalas om uppsägningstiden inte iakttas. Det är svårt att förstå varför det behöver finnas en klausul om ersättning vid uppsägning om alla kostnader ändå ska betalas av [REDACTED] Bussar. I punkten 1.69 i OECD:s riktlinjer framgår av de två sista meningarna just det som Skatteverket hävdar, nämligen att det finns ett klart samband mellan riskfördelningen och prissättningen av de löpande transaktionerna. Detta framgår ännu tydligare av punkten 9.112 (den andra punkten), vilken beskriver just det förhållandet som Skatteverket anser gälla i detta fall, dvs. att risken ligger inbakad i priset på de löpande transaktionerna. Detta framgår även av tillverkningsavtalet punkt 4.2 [REDACTED] Bussars påstående att Skatteverkets beslut inte är i överensstämmelse med OECD:s riktlinjer är inte korrekt.

Den av parterna valda riskfördelningen ska godtas även om den skiljer sig åt från hur oberoende parter i en jämförelsestudie fördelat riskerna. Transaktionen ska bedömas som den faktiskt avtalats och inte hur Skatteverket anser att parterna borde ha gjort. Mot bakgrund av att avtalskontrahenterna ingår i samma koncern kan inte enbart ett påstående från parterna godtas om avtalsinnehållet. Utgångspunkten bör vara det skriftliga avtalet. Eftersom varje bolag vid interprissättning ska betraktas som självständigt kan inte accepteras att koncerninterna avtal ska vara mindre precisa och tydliga än avtal mellan fristående parter. Det finns inte stöd i [REDACTED]s in-

ternprissättningspolicy för att kostnader för nedläggning ska ingå. [REDACTED]  
Bussars avtal med VBF är ett tillverkningsavtal. Någon reglering beträffande kostnader för nedläggning finns inte i avtalet. En kostnad för nedläggning av en fabrik har inte något samband med ett kontrakt om tillverkning. Det ska därför framgå av avtalsvillkoren att sådana kostnader ska ingå. En riktig bedömning kan annars inte ske beträffande den armlängdsmässiga storleken av den löpande ersättningen eller det armlängdsmässiga i att ersättning lämnas för nedläggningskostnader. Det är inte heller fråga om en enskild kostnadspost utan snarare en rubrik för ett antal kostnadsposter som uppkommer i samband med nedläggning av en fabrik. Punkten 4.3 i tillverkningsavtalet reglerar vilken ersättning VBF ska erhålla för den tillverkning som avtalats. Av beräkningsgrunderna i Appendix framgår indirekt att om VBF har nedläggningskostnader så ingår dessa i rörelseresultatet. När [REDACTED] Bussar täcker redovisad förlust medför det att VBF:s nedläggningskostnader har behandlats som en tillverkningskostnad. [REDACTED]  
Bussars skyldighet att ersätta VBF begränsar sig till ersättning för tillverkning, inklusive ersättning enligt avsnitt 6 i avtalet. Skatteverket har inte haft anledning att ifrågasätta den löpande prissättningen då det inte finns stöd för att nedläggningskostnaderna ingår bland de kostnader som [REDACTED] Bussar ska ersätta.

## DOMSKÄL

### *Tillämpliga bestämmelser m.m.*

Av 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, framgår att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas



för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal, det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Då bolag i en ekonomisk intressegemenskap ingår avtal med varandra kan prissättningen under vissa förutsättningar korrigeras skattemässigt med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Bestämmelsen syftar till att vid beskattningen korrigera ett för lågt redovisat resultat i Sverige till följd av en felaktig prissättning vid affärer med närstående företag utomlands som inte beskattas i Sverige. Armlängdsprincipen, som kommer till uttryck genom korrigeringsregeln, innebär att marknadsmässiga villkor ska styra prissättning och debitering av kostnader och att ett bolags resultat inte ska påverkas av avtalsvillkor som inte hade avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. En priskorrigerings ska bara ske om det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

#### *Förvaltningsrättens bedömning*

Frågan i målet är om förfarandet att [REDACTED] Bussar har ersatt VBF för dess avvecklingskostnader avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare och om detta i så fall lett till att [REDACTED] Bussars skattemässiga resultat blivit lägre. Det är Skatteverket som har den primära bevisbördan för att det nämnda förfarandet inte varit affärsmässigt motiverat. [REDACTED] Bussar har däremot bevisbördan för att prissättningen har andra orsaker än intressegemenskap, eller att kompensation har erhållits för inkomstminskningen i fråga.

När det gäller bidrag som lämnas av svenskt moderbolag till utländskt dotterbolag kan sådana bidrag, om de saknar samband med en affärstransakt-

ion, få karaktären av förtäckt kapitaltillskott (jfr t.ex. RÅ 1990 not 193). I fall moderbolaget är ensam ägare och samtidigt ensam beställare föreligger en relativt komplicerad situation vad som på detaljnivå ska hänföras till ägarsektorn och vad som är möjligt att hänföra till beställarsektorn. Storleken på ersättningar för tjänster eller produkter måste alltid ligga i nivå med en marknadsmässig prissättning.

En grundläggande förutsättning är att ersättningen måste ligga inom ramen för vad parterna har avtalat när det gäller de aktuella produkterna och tjänsterna. Vid denna bedömning har det skriftliga tillverkningsavtalet "Contract Manufacturing Agreement" av december 2005 central betydelse. Även andra omständigheter har dock betydelse vid bestämmandet av partavsikten. Frågan är alltså i första hand om det skriftliga avtalet i sig ger utrymme för Bussar att kompensera VBF för nedläggningskostnaderna genom att i princip betrakta dem som tillverkningskostnader.

Det skriftliga avtalet saknar tydlig reglering av frågan. Bussar har hävdad att beräkningen av vilken ersättning som ska betalas till VBF ska beräknas utifrån det operativa resultatet. Denna ståndpunkt har visst stöd i utformningen av punkten 4.3. i avtalet. Eftersom avvecklingskostnader utgör en del i det operativa resultatet kan det skriftliga avtalet inte sägas stå i strid mot att en sådan kompensation som skett. Mot den bakgrunden kan inte Skatteverket anses ha visat ersättningen inte ryms inom ramen för regleringen i det skriftliga avtalet. Inte heller i övrigt har framkommit något som talar för att den gemensamma partsavsikten inte skulle kunna omfatta även sådana kostnader som nu är ifråga.

Frågan är då om prissättningen avvikit från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter.

Avtalsförhållandet mellan VBF och Bussar har styrts av ett kontraktstillverkningsavtal som löpt över ettårsperioder, vilket har fortsatt att

gälla så länge någon av parterna inte sagt upp avtalet. Uppsägningstiden har för båda parter varit ett år. Avtalsparterna har således varit uppbundna av avtalet under tidsperioder som, i sammanhanget, får anses ha varit mycket begränsade samt framförallt varit till [REDACTED] Bussars förmån. [REDACTED] Bussar har vidare tveklöst varit den starkare parten med hänsyn till dess ekonomiska ställning, beslutanderätt och oberoende. Med hänsyn till att VBF tillverkat, såvitt framgår av utredningen, centrala komponenter som själva chassit till bussarna är bolaget i en särskilt utsatt position eftersom tillverkningen, av flera skäl, knappast utan [REDACTED] Bussars tillåtelse kan växla inriktning mot en annan kund.

Av åberopad jämförelsestudie framgår att VBF under åren 2002 – 2008, med en mindre avvikelse år 2006, ersatts på en nivå som motsvarar medianvärdet hos externa kontraktstillverkare. För kontraktstillverkningen har VBF ersatts för sina kostnader med tillägg för ett vinstpålägg om 5,4 procent. Det framgår inte närmare hur jämförelsestudien har utförts och dokumentation över jämförelseobjekten saknas. Förvaltningsrätten utgår från att det i studien ingått jämförelseobjekt som har med VBF likartade förutsättningar, men även att andra, mer olikartade bolag, har ingått i studien. Mot [REDACTED] Bussars bestridande kan inte den konstaterade osäkerheten som råder kring jämförelseobjektens risksituation helt lämnas utan avseende.


Under alla förhållanden framstår det som närmast som befogat och rimligt att VBF, mot bakgrund av de risker som åvilat bolaget i avtalsförhållandet samt den signifikanta koppling som bolaget haft till [REDACTED] Bussar, snarast borde ha kompenserats på en väsentligt högre nivå än motsvarande nämnda medianvärde. Inget annat har framkommit än att bolaget, som framhållits ovan, varit extremt sårbart beroende på den produktion som bolaget bedrivit och under de villkor produktionen bedrivits. I vart fall har Skatteverket inte visat att ersättningen avviker från vad som skulle ha avtalats mellan

oberoende parter och att korrigerings ska ske. Det saknas anledning att hänföra någon del av kostnaderna till icke avdragsgilla kapitalkostnader. Mot denna bakgrund föreligger inte förutsättningar för tillämpning av felprisregeln. Överklagandet ska således bifallas.

  
MÅL ÖVERKLAGAR, se bilaga 1 (DV 3104)

Rådman

I avgörandet har deltagit även nämndemännen   


Föredragande i målet har varit föredraganden 

## 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.