



**KLAGANDE**

AAB

Ombud: Advokaterna

Box

**MOTPART**

Skatteverket

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 27 oktober 2016 i  
mål nr 24441-15, se bilaga A

**SAKEN**

Inkomsttaxering 2013 samt skattetillägg m.m.

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

1. Kammarrätten avslår överklagandet.
2. Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

AAB fullföljer sin talan och yrkar ersättning för kostnader i kammarrätten. Bolaget tillägger bl.a. följande. Avtalet med B (APO) sades upp av affärsmässiga skäl som en del av bolagets separation från A-koncernen. Det har inte ifrågasatts att APO efter omstruktureringen skulle få en ändrad inriktning på sin verksamhet. Försäljningen av patentskyddade läkemedel skulle upphöra och APO skulle övergå till att marknadsföra och försälja läkemedel som inte var patentskyddade, en verksamhet riktad mot andra kunder och andra marknader än de till vilka försäljningen av patentskyddade läkemedel riktade sig. Det måste finnas utrymme för bolaget att dra på sig en kostnad för att byta licenstagare om bytet framstår som ändamålsenligt med hänsyn till bolagets affärsmodell och framtida affärsmöjligheter.

Omstruktureringen har haft positiva effekter för hela A-koncernen. Även om nyttan av omstruktureringen kommer flera bolag i koncernen till del är det bolagets uppfattning att det är bolaget självt som åtnjuter den i särklass största nyttan av det nya licensavtalet. Det är också därför som bolaget ska bära de kostnader som är förenade med den del av omstruktureringen som innebär byte av licenstagare. Inget i OECD:s riktlinjer för internprissättning (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) antyder att moderbolaget ska bära kostnaden för uppsägningen om, som i detta fall, det uppsägande bolaget har dragit betydande nytta av omstruktureringen.

Det är royaltyintäkterna snarare än royaltyprocentsatsen som är avgörande för hur det nya avtalet ska bedömas. Att royaltyavtalet endast löper på ett år innebär större flexibilitet efter avtalstidens utgång och möjlighet att utvärdera IR-lämplighet som licenstagare och att omförhandla licensavtalets villkor, ingå licensavtal med annan eller helt enkelt sälja ifrågavarande produkter själv utan medverkan av licenstagare

om det skulle bedömas kunna öka intäkterna ytterligare. Det är uppenbart att bolaget med hänsyn till sin affärsmodell och framtida affärsmöjligheter ansett sig dra tillräcklig nytta av uppsägningen och de nya möjligheter den leder till.

Uppsägningsavgiften betalades i enlighet med villkoren i licensavtalet med APO och förhandlades fram på armlängdsmässiga villkor. Valet av en ny licenstagare inom koncernen, villkoren i det nya licensavtalet samt den nya licenstagarens hemvist är faktorer som är irrelevanta för bedömningen av om uppsägningsavgiften var armlängdsmässig och därför avdragsgill. Licensbytet har gjorts av affärsmässiga skäl, baserat på att ett sådant byte skulle leda till avsevärt högre licensintäkter än vad avtalet med APO potentiellt skulle resultera i.

Bolaget har yrkat avdrag för en kostnad som bolaget har haft. I den delen har ingen oriktig uppgift lämnats. Det är en bedömningsfråga i vilken utsträckning bolaget borde bära hela eller endast en del av uppsägningsavgiften. En missbedömning i den delen är inte en oriktig uppgift och skattetillägget ska därför undanröjas.

**Skatteverket** motsätter sig bifall till överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten samt vidhåller vad som tidigare har anförts och tillägger följande. Bolagets resultat av näringsverksamheten har blivit lägre till följd av ett icke armlängdsmässigt avtal. Den inkomst som tillförts utlandet och APO genom uppsägningsavgiften beskattas inte i Sverige. Det fanns vid den aktuella tidpunkten ekonomisk intressegemenskap mellan bolaget och APO. Aktuella villkor kring uppsägningsavgiften kan inte ha tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen. Bolaget har belastats med kostnaden för uppsägningsavgiften trots att bolaget inte tjänade något på uppsägningen, vilken dessutom utgjorde ett led i en koncernövergripande omstrukturering utom bolagets kontroll. Bolaget har sagt upp licensavtalet med APO för att



ingå ett i princip motsvarande avtal med en ny licenstagare, IR [REDACTED]. Ersättningen från den nya licenstagaren är densamma som förut och den egentliga skillnaden är att det nya avtalet endast löper under ett år.

Bolagets alternativ till att säga upp licensavtalet var att fortsätta verksamheten enligt avtalet med APO. Det skulle ha inneburit samma intäkter som förut men utan kostnader för uppsägningsavgiften. Bolaget saknade vidare kapacitet att på egen hand finansiera uppsägningen med APO. Den finansierades med ett kapitaltillskott från bolagets moderbolag.

I en oberoende situation hade en uppsägning av licensavtalet i förtid inte varit ett tänkbart alternativ. Det är därmed både uppenbart och klarlagt att bolaget inte skulle ha avtalat om motsvarande uppsägningsavgift gentemot en oberoende näringsidkare. Om den nu uppkomna situationen skulle behandlas på samma sätt som tidigare skulle den nya avtalsparten ha betalat uppsägningsavgiften. Det faktum att licensavtalet endast löper på ett år talar dock för att den nya avtalspartnern inte skulle vara villig att betala avgiften, eftersom avtalstiden var för kort för att kunna tjäna in tillräckligt för att täcka uppsägningsavgiften.

I punkten 9.122 OECD:s riktlinjer behandlas situationen där varken parten som säger upp ett avtal eller den part som tar över avtalet är villig att betala ersättningen. Det kan till exempel vara fallet när uppsägningen av avtalet, som i förevarande fall, är del i en koncernövergripande omstrukturering som har beslutats av moderbolaget och där moderbolaget såldes bör betala avgiften.

Mot bakgrund av detta är samtliga förutsättningar uppfyllda för att korrigera bolagets resultat med stöd av 14 kap. 19 inkomstskattelagen (1999:1229), II.

Bolaget har till följd av ett icke armlängdsmässigt avtal gentemot APO redovisat ett för lågt resultat i inkomstdeklarationen taxeringsåret 2013. Bolaget har inte lämnat några kompletterande upplysningar i frågan i inkomstdeklarationen för det aktuella året. Endast en generell hänvisning till årsredovisningen är inte tillräckligt för att bolaget ska anses ha lämnat tillräckliga upplysningar. Det handlar således inte om något öppet yrkande utan en direkt oriktig uppgift som upptäckts först efter utökad kontroll. Grund för eftertaxering och skattetillägg föreligger därmed.

### SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om det finns förutsättning att med stöd av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL vägra bolaget avdrag för kostnader hänförliga till uppsägning i förtid av ett licensavtal med APO.

Bestämmelsen i 14 kap. 19 § IL utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden och tillämpas om bolagets resultat blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Prisavvikelse ska kunna konstateras samt att denna avvikelse negativt har påverkat bolagets resultat (RÅ 2004 ref. 13). Av praxis och förarbeten framgår att ledning kan hämtas i OECD:s riktlinjer för internprissättning (RÅ 1991 ref. 107 och prop. 2005/06:169 s. 87-90).

Uppsägningen av licensavtalet har skett i samband med en koncernövergripande omstrukturering. Liksom förvaltningsrätten anser kammarrätten att nyttan av denna omstrukturering hänförs till koncernen i helhet och inte till bolaget som sådant.

Genom erhållen uppsägningsavgift har APO fått ett högre resultat, vilket inte beskattas i Sverige. Bolaget har i sin tur erhållit ett lägre resultat.

Det är ostridigt att det saknats villkor i licensavtalet om uppsägningsavgift. Vid tidigare uppsägning har visserligen också avgift erlagts men till skillnad från vad som nu kommit fram har kompensation från den nya licenstagaren då skett. Därutöver tycks bolaget ha saknat resurser att själv betala avgiften eftersom denna erlagts efter ett aktieägartillskott från moderbolaget. Bolaget har dessutom ingått motsvarande licensavtal med annan kort tid efter uppsägningen. Kammarrätten instämmer mot denna bakgrund i förvaltningsrättens bedömning att det är osannolikt att avtalet hade träffats mellan två oberoende parter. Bolaget har därför i enlighet med korrigeringsregeln saknat avdragsrätt för uppsägningsavgiften.

Det har inte framkommit något som medför att det finns skäl att göra någon annan bedömning än den förvaltningsrätten gjort vad avser frågan om eftertaxering och skattetillägg. Överklagandet ska därför avslås i dessa delar.

#### **Ersättning för kostnader**

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden och det saknas även i övrigt skäl att bevilja ersättning för kostnader. Bolagets överklagande i denna del samt yrkande om ersättning i kammarrätten ska därför avslås.

x







FÖRVALTNINGSRÄTTEN  
I STOCKHOLM  
Avdelning 20

DOM  
2016-10-27  
Meddelad i  
Stockholm

Mål nr  
24441-15

Bil. A  
Sida 1 (9)

**KLAGANDE**

AAB



**MOTPART**

Skatteverket

██████████ Solna

Skatteverkets dnr 480-593194-15/5481

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets omprövningsbeslut 2015-10-08, se bilaga 1

**SAKEN**

Inkomsttaxering 2013

Eftertaxering

Skattetillägg

Ersättning för kostnader

---

**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 8 oktober 2015 att höja **A AB** (bolaget) inkomst av näringsverksamhet med 715 374 000 kr avseende taxeringsåret 2013. Vidare beslutade Skatteverket att påföra bolaget skattetillägg. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

*Bolaget* yrkar att förvaltningsrätten ska undanröja det överklagade beslutet och beskatta bolaget i enlighet med inlämnad inkomstdeklaration samt efterge eller jämka skattetillägget. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 71 365 USD.

Till stöd för sin talan anför *bolaget* bland annat följande.

Skatteverket har tillämpat den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, i strid med ordalydelsen och i strid med gällande rätt. Vid omorganisationen av **A** koncernen blev det av affärsmässiga skäl nödvändigt för bolaget att byta licenstagare gällande Duodopapatentet. Bolaget avslutade därför licensavtalet med **APO** (APO). Uppsägningen skedde i förtid. Därför gjordes bedömningen att bolaget var tvungnet att ersätta APO för inkomstbortfallet på grund av den förtida uppsägningen. Ersättningen beräknades till 715 374 000 kr. Skatteverket har inte förmått redogöra för vilket eller vilka avtalsvillkor som inte är armlängdsmässiga. Tvärtom anser Skatteverket att såväl ersättningen till APO som avtalet med **AVI** (AVI) innehåller villkor som svarar mot villkor som oberoende parter skulle ha ingått. I stället synes det vara beslutet att byta licenstagare som ifrågasätts. Bolaget anser inte att korrigeringsregeln kan tillämpas för att bedöma om detta beslut på global nivå är "tillräckligt" affärsmässigt. Korrigeringsregeln



gör det endast möjligt att ifrågasätta om de avtalade villkoren för uppsägningen varit marknadsmässiga.

Bolagets kostnad för den förtida uppsägningen är en följd av en affärs-  
mässigt motiverad omstrukturering som bolaget inte kunnat påverka. Under  
år 2012 beslutades att Abbots patentskyddade verksamhet skulle separeras  
från övrig verksamhet. Patentverksamheten övergick därför till bolaget.  
Bakgrunden var bl.a. att skillnaden i affärsmodeller hade blivit mer påtaglig  
och betydande. Bolagets verksamhet är baserad på och beroende av be-  
tydande forskning och utveckling och är föremål för omfattande lagstiftning  
och kontroll. Motsatsen gäller för övrig verksamhet. Dessutom innefattar  
försäljningen av bolagets produkter en betydligt större risk än försäljningen  
av övriga produkter. Dessa skillnader medförde olika investeringsbehov och  
attraherade olika typer av investerare.

Separationen skulle reducera den konkurrens om investeringskapital som  
rådte mellan de båda verksamheterna. Uppdelningen skulle också möjlig-  
göra för de olika ledningsgrupperna dels att fokusera på och utveckla  
strategiska planer som var mer anpassade till varje enskild verksamhet och  
därigenom möjliggöra en lyckosam fortsatt utveckling genom att man und-  
vek behovet för företagsledningarna att arbeta tillsammans men med helt  
olika affärsmodeller. Separationen skulle förbättra möjligheterna för de båda  
verksamheternas företagsledningar liksom att få de anställda att fokusera  
mer på rätt saker.

Separationen medförde betydande tillkommande värden för [REDACTED] och  
AAB [REDACTED] och deras respektive verksamheter. Som exempel kan nämnas att  
omedelbart efter separationen den 2 januari 2013 hade [REDACTED] ett börsvärde  
om 50,53 miljarder USD och AAB [REDACTED] ett börsvärde om 55,03 miljarder

USD. Den 19 augusti 2016 hade **A** ett börsvärde om 65,03 miljarder USD och **AAB** 109,28 miljarder USD.

I Sverige gjordes separationen genom en partiell fission där patentet med tillhörande rättigheter och avtal överfördes till bolaget från **Skand** **AB**. Eftersom APO skulle vara kvar i **A** existerande struktur, medan bolaget skulle bli dotterbolag i den nybildade koncernen, var det nödvändigt att avsluta licensavtalet dem emellan. Mot bakgrund av att licensavtalet hade en återstående löptid om cirka tre år uppdrogs åt en extern part att beräkna vilken ersättning APO skulle anses vara berättigad till med hänsyn till att ersättningen skulle motsvara den ersättning som skulle ha utgått mellan oberoende företag.

Enligt villkoren för licensavtalet med APO hade det eventuellt varit möjligt för APO att på grund av delningen säga upp avtalet och tvinga fram en betalning från bolaget och att därigenom kräva kompensation för de värden som APO tillfört Duodopavarumärket under licensavtalets löptid på grund av den försäljningsökning APO bidragit till.

Delningen gjordes för att skapa påtagliga fördelar för både den patent-skyddade delen av verksamheten (inklusive Duopopapatentet) och den övriga verksamheten genom att minska konkurrensen mellan de två verksamhetsgrenarna om resurser och genom att möjliggöra för respektive bolag att fullfölja sina strategiska mål och fokusera på en affärsmodell som passade varje enskilt bolags verksamhet.

Det är bolaget som dragit nytta av att licensavtalet med APO kunde avslutas. Kostnaden för att säga upp avtalet ska därför bäras av bolaget. Genom att avtalet med APO sades upp återfick bolaget kontroll över

samtliga rättigheter förenade med Duodopapatentet inkluderande rätten till alla intäkter som patentet genererade och bolaget fick också möjlighet att välja en ny marknadsförings- och försäljningspartner som var bäst lämpad att maximera framtida försäljning av produkter som byggde på patentinnehavet.

Om man godtar affärsledningens rätt att besluta om strategisk inriktning av verksamheten går det inte att ifrågasätta beslutet att säga upp licensavtalet med APO. Någon rättsregel med innebörd att annan än ägaren till [REDACTED] patentet ska bära kostnaderna förenade med uppsägningen av avtalet med APO finns inte. Varken uppsägningen av licensavtalet med APO, villkoren för uppsägningen eller villkoren i licensavtalet med AVI var ett resultat av den ekonomiska gemenskapen mellan parterna. Besluten togs på strikt affärsmässiga grunder syftande till att långsiktigt gynna bolagets verksamhet.

*Skatteverket* vidhåller sitt beslut och anför i huvudsak följande. Uppsägningsavgiften kan inte ha tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen mellan bolaget och APO eftersom bolaget belastas med kostnaden för uppsägningsavgiften trots att bolaget inte tjänar något på den förtida uppsägningen. Det är tydligt att bolaget ur ett oberoende perspektiv inte hade något att vinna på den koncernövergripande omstrukturering vad avser byte av licenstagare med uppsägningsavgift som följd. Bolaget saknade vidare kapacitet att på egen hand finansiera uppsägningen av licensavtalet med APO. Bolaget hade därmed i en oberoende situation inte accepterat aktuella villkor.



## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Tillämpliga bestämmelser m.m.

I 14 kap. 19 § IL anges följande.

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

1. 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,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

### Förvaltningsrättens bedömning

I samband med en koncernövergripande omstrukturering har ett licensavtal mellan bolaget och det närstående bolaget APO sagts upp i förtid mot att bolaget betalade en uppsägningsavgift om 715 374 000 kr till APO. Fråga i målet är om Skatteverket har haft fog för att med stöd av den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL vägra bolaget avdrag för denna kostnad. Skälen för Skatteverkets beslut framgår av bilaga 1.

Bolaget har gjort gällande att det är bolaget som dragit nytta av att licensavtalet med APO sades upp och att beslutet att säga upp avtalet togs

uteslutande på strikt affärsmässiga grunder syftande till att långsiktigt gynna bolagets verksamhet. Till stöd för dessa påståenden har bolaget bland annat pekat på att bolaget genom uppsägningen återfick kontroll över samtliga rättigheter förenade med det aktuella patentet inklusive rätten till alla intäkter som patentet genererade. Enligt bolaget fick det genom uppsägningen möjlighet att välja en ny marknadsförings- och försäljningspartner som var bäst lämpad att maximera framtida försäljning av produkter som byggde på patentinnehavet. Bolaget menar att varken uppsägningen av licensavtalet eller villkoren för uppsägningen var ett resultat av den ekonomiska gemenskapen mellan parterna.

Förvaltningsrätten anser dock att det finns skäl att ifrågasättas om de fördelar som bolaget pekar på skulle äga giltighet för bolaget även om bolaget och APO hade varit sinsemellan oberoende näringsidkare. Det framgår av bolagets uppgifter att uppsägningen var en följd av viljan att omstrukturera på koncernnivå. De skäl som fanns för att omstrukturera, vilka bolaget har redogjort för, framstår enligt förvaltningsrätten till sin karaktär också som hänförliga till koncernen och inte till bolaget som sådant. Denna bild stärks av bolagets uppgifter om att omstruktureringen gav tillkommande värden för den ursprungliga och nya koncernen.

Förvaltningsrätten noterar också att bolaget kort tid efter uppsägningen valde att ingå ett motsvarande licensavtal med en annan licenstagare. Det nya avtalet innebar såvitt framkommit inte att bolaget kunde kompensera sig för uppsägningskostnaden. Såsom Skatteverket har pekat på synes bolaget ha saknat tillräckliga ekonomiska resurser för att med egna medel betala den aktuella ersättningen.

Sammantaget framstår det som osannolikt att att bolaget, om det inte hade ingått i samma koncern som APO, skulle ha haft affärsmässiga skäl för att acceptera kostnaden för den aktuella ersättningen. Förvaltningsrätten anser därför att Skatteverket har gjort mycket sannolikt att bolaget inte skulle ha sagt upp licensavtalet och betalat den aktuella ersättningen om bolaget och APO hade varit sinsemellan oberoende näringsidkare. Resultatet av bolagets näringsverksamhet hade i så fall blivit högre med ett belopp motsvarande ersättningen. Det finns enligt förvaltningsrätten inga omständigheter som tyder på att bolaget utan den ekonomiska intressegemenskapen med APO skulle haft affärsmässiga skäl för att träffa en överenskommelse av detta slag. Utredningen visar att APO, som på grund av de avtalade villkoren får ett högre resultat, inte ska beskattas för detta i Sverige.

Av dessa skäl har bolaget enligt 14 kap. 19 § IL saknat rätt att göra avdrag för kostnader avseende uppsägningsavgiften. Genom att ändå göra detta avdrag och därmed redovisa ett för lågt resultat har bolaget lämnat en oriktig uppgift som medfört att ett felaktigt skattebeslut har fattats. Skatteverket har inte kunnat rätta felaktigheterna med ledning av de uppgifter som bolaget lämnat i sin deklaration och den till denna bifogade årsredovisningen. Enligt förvaltningsrätten framstår eftertaxeringen inte som oskälig och den avser betydande belopp. Grund för eftertaxering och skattetillägg föreligger därmed. Skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget har inte framkommit.

Sammanfattningsvis har Skatteverket haft fog för sitt beslut och överklagandet ska därför avslås.

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden och målet rör enligt förvaltningsrättens mening inte en fråga som är av betydelse för

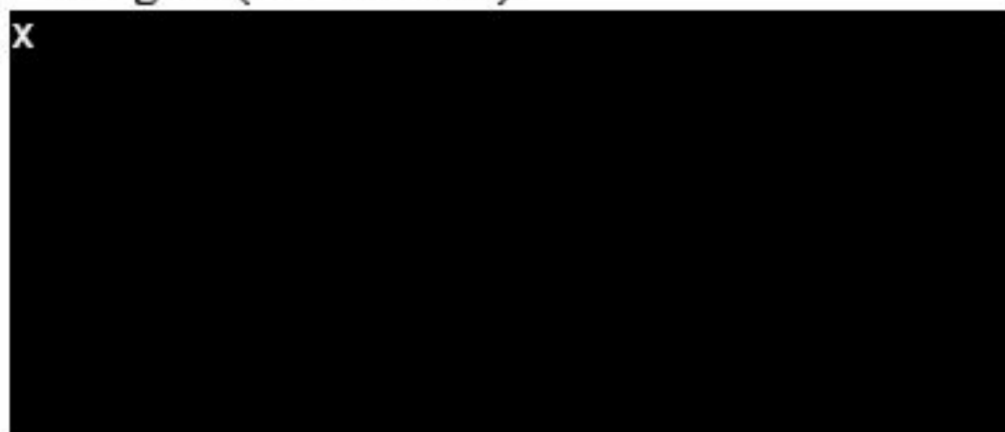


rättstillämpningen. Inte heller finns synnerliga skäl att bevilja ersättning.

Yrkandet om ersättning för ombudskostnader ska därför avslås.

#### HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (DV 3104 A).



Nämndemännen [redacted] och [redacted]

har också deltagit i avgörandet. [redacted] har föredragit målet.

Datum  
2015-10-08Pnr/Orgnr/Dnr  
[REDACTED]  
[REDACTED][REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED][REDACTED]  
att: [REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED] Solna

Skattebetalare:

[REDACTED]

Omprövning på initiativ av:

Skatteverket

Taxeringssår:

2013

Omprövat beslut:

Grundläggande beslut om taxering för  
inkomstår 2012

Saken:

Inkomst av näringsverksamhet; Internprissättning  
Eftertaxering  
Skattetillägg

---

**BESLUT**

Skatteverket höjer genom eftertaxering ert resultat av näringsverksamhet med 715 374 000 kr.

Överskott av näringsverksamhet uppgår härfter till 86 816 239 kr (-628 557 761 kr + 715 374 000 kr).

Skatteverket påför skattetillägg med 40 procent av ett underlag motsvarande en fjärdedel av det skattemässiga underskottet på 628 557 761 kr.

Skatteverket påför skattetillägg med 40 procent av den inkomstsskatt som belöper på 86 816 239 kr.

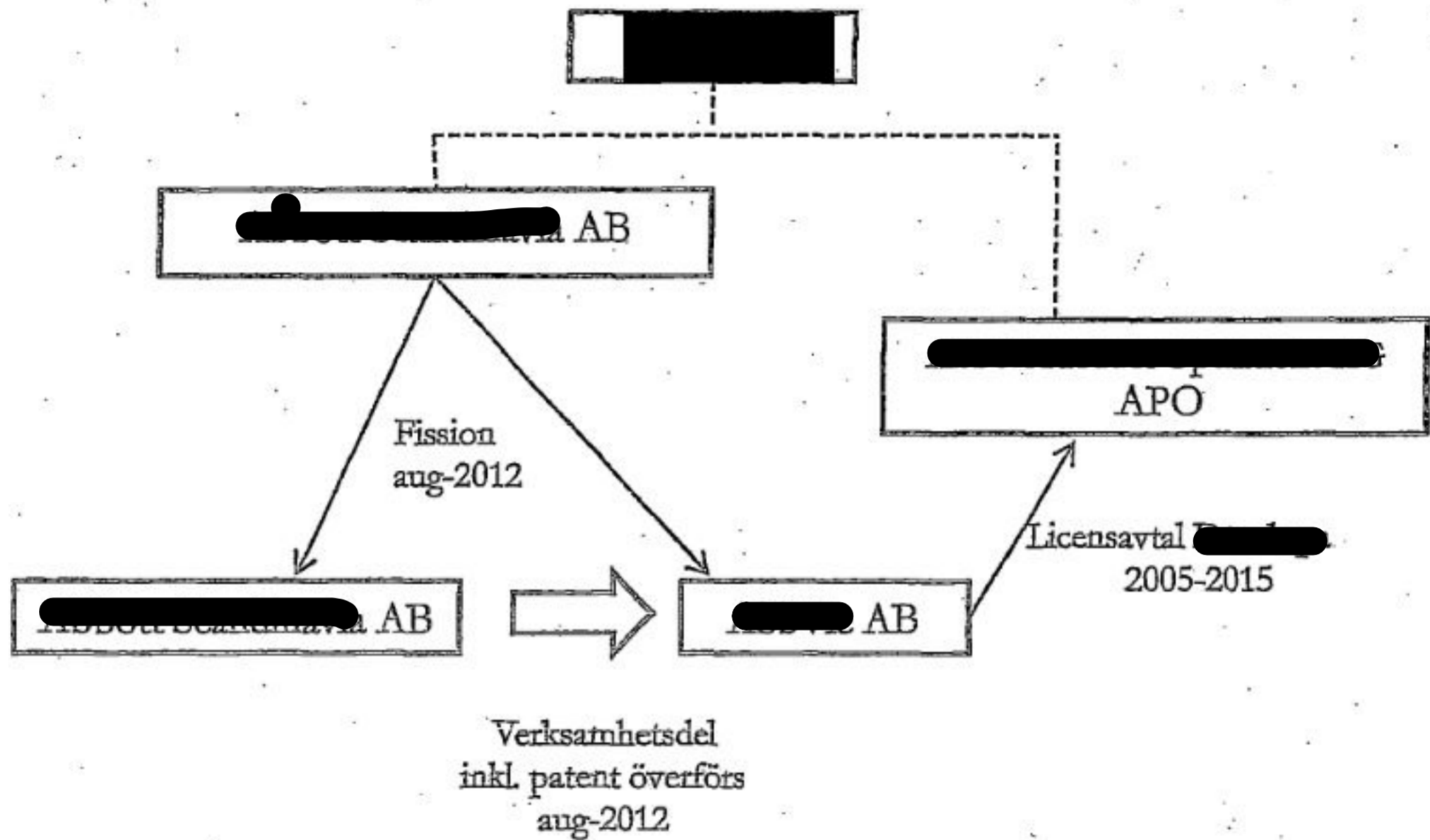
**MOTIVERING****Bakgrund**

[REDACTED]

Ni startade er verksamhet 2012 i samband med en fission av [REDACTED] AB. I fissionen överlät [REDACTED] AB verksamheten för läkemedel inom bland annat

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

närstående bolaget [REDACTED] (APO). Bilden nedan visar ovan beskrivna förhållanden.



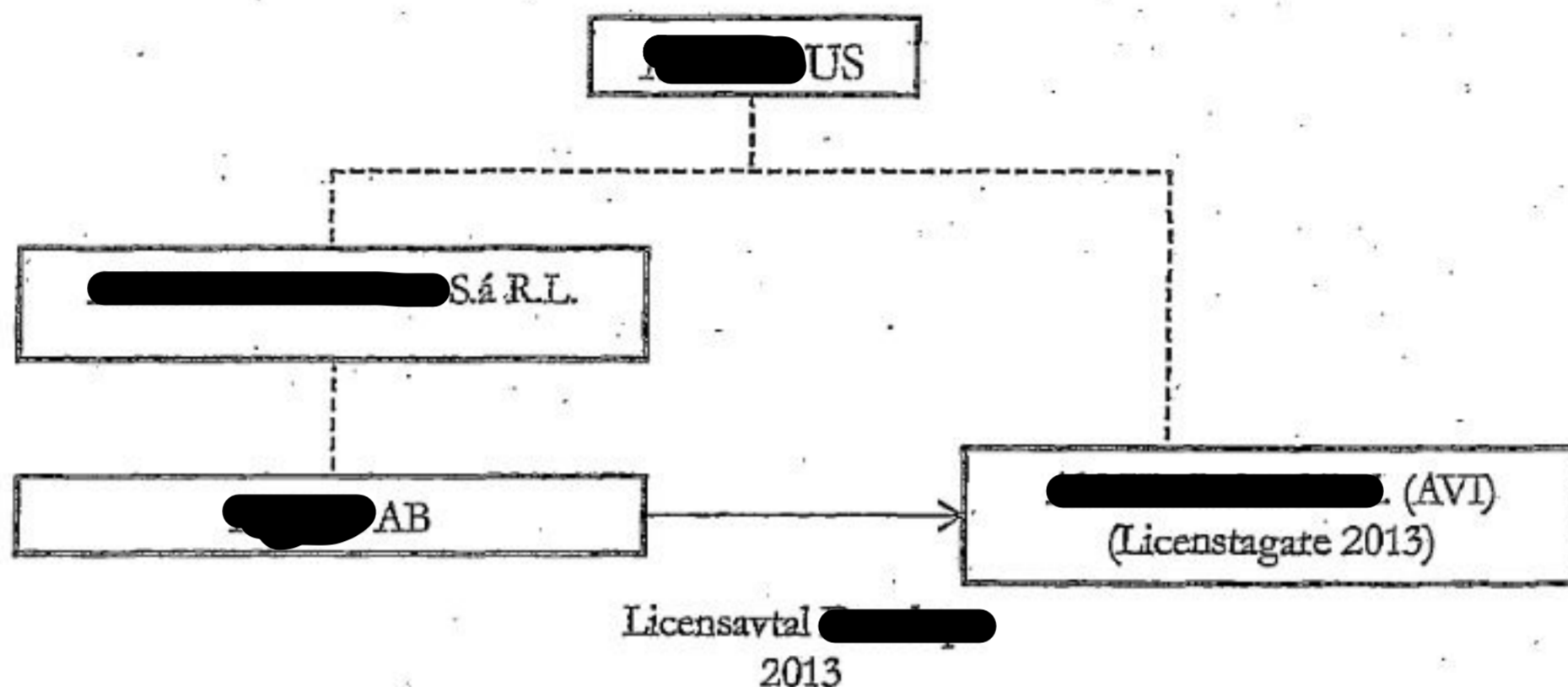
### Omstrukturering

Ni ingår i [REDACTED]-koncernen som bildades när [REDACTED]-koncernen den 2 januari 2013 delades upp i de två koncernerna [REDACTED] och [REDACTED]. Sedan detta datum bedrivs [REDACTED] och [REDACTED] som två oberoende koncerner verksamma inom läkemedelsindustrin.

Som ett led i denna omstrukturering sade ni den 21 december 2012 upp licensavtalet för [REDACTED] med APO. Avtalet löpte till den 31 mars 2015. Med anledning av att ni bröt avtalet i förtid, betalade ni en uppsägningsavgift på 715 374 000 kr (110 miljoner US dollar) till licenstagaren APO. När avtalet sades upp var ni och APO fortfarande del av samma koncern. En värdering av licensavtalet utförd av [REDACTED] ligger till grund för uppsägningsavgiftens storlek. Efter uppsägningen av licensavtalet med APO ingick ni ett nytt licensavtal avseende [REDACTED] med APO. Bilden nedan visar förhållandena efter omstruktureringen.



[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED] e



[REDACTED] Licensavtal med [REDACTED] AG

Det aktuella licensavtalet ingicks år 2006 mellan dåvarande patentinnehavaren [REDACTED] AB [REDACTED] AB blev efter en rad fusioner av bolag en del av [REDACTED] och licenstagaren [REDACTED] som senare ändrade namn till APO. Avtalet gällde från och med den 1 september 2005 och tio år framåt. Det framgår av punkt 4.1 i avtalet att [REDACTED] AB betalade en uppsägningsavgift år 2006 till den tidigare licenstagaren [REDACTED] SA (externt bolag) eftersom avtalet då bröts i förtid. [REDACTED] AB erhöll dock motsvarande belopp från den nya licenstagaren [REDACTED] AG.

I avtalet fanns det bestämmelser angående uppsägning av avtalet. Paragraf 9.2 "Termination" reglerar under vilka förutsättningar som licensavtalet kan sägas upp.

I 9.2 (i) framgår att vid uppsägning efter avtalstiden på 10 år har löpt ut, kan uppsägning ske med sex månaders uppsägningstid utan krav på ersättning.

I 9.2 (ii) listas de situationer där avtalet kan sägas upp i förtid med omedelbar verkan, nämligen;

- Om någon part går i konkurs, likvidation eller liknande
- Vid insolvens eller när förmåga att betala sina skulder saknas
- Om en part inte uppfyller sina åtaganden enligt avtalet och inte har åtgärdat detta

- d) Om kontroll/ägande av någon part ändras på så vis att en part inte längre tillhör koncernen.

Det finns inga bestämmelser i licensavtalet som reglerar eventuell ersättning om uppsägning av avtalet sker i förtid.

#### *[REDACTED] Licensavtal med [REDACTED]*

Delningen av [REDACTED] koncernen i de två oberoende koncernerna [REDACTED] medförde att ni bröt avtalet med APO och istället ingick ett nytt licensavtal med [REDACTED] (AVI), ett närstående bolag till er. Från och med 1 januari 2013 är AVI ny licenstagare för [REDACTED]. Villkoren i detta nya avtal är i princip överensstämmande med licensavtalet med APO som sades upp i december 2012. De har exempelvis samma royaltysättning på 15 procent. Den huvudsakliga skillnaden är att avtalet med AVI har en löptid på ett år.

#### *Uppsägningsavtal*

Licensavtalet mellan er och APO sades upp genom ett uppsägningsavtal daterat 21 december 2012 och med verkställande den 31 december 2012.

APO överförde enligt uppsägningsavtalet ingångna avtal med andra koncernbolag och externa parter till den nya licenstagaren AVI.

När uppsägningsavtalet ingås och verkställs är både ni och APO fortfarande del av [REDACTED] koncernen och därmed i intressegemenskap.

Licensavtalet bryts i enlighet med Separation and Distribution Agreement som reglerar uppdelningen av [REDACTED] koncernen. Uppdelningsavtalet ingicks mellan [REDACTED] och [REDACTED], de amerikanska moderbolagen i respektive koncern. Vid tidpunkten för uppsägningen av licensavtalet var ni och APO indirekta dotterbolag till toppmoderbolaget [REDACTED] US. Uppsägningen av licensavtalet är reglerat i uppdelningsavtalet.

#### *Lämnade synpunkter*

Ni delar inte Skatteverkets uppfattning att ni kan vägras avdrag för uppsägningskostnaden om 715 374 000 kr. Efter avknoppningen av [REDACTED] rias verksamhet till vilken licensavtalet för [REDACTED] var knutet var det inte längre möjligt för bolaget att ha kvar



[REDACTED]  
[REDACTED]

Licensavtalet med APO innehöll ingen bestämmelse som möjliggjorde uppsägning i förtid. Det var därför nödvändigt för bolaget att kompensera APO för uppsägningen därvid ersättning bestämdes till vad som skulle ha betalats mellan oberoende parter.

Som Skatteverket angivit är det möjligt att justera resultatet av en näringsverksamhet om detta har blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Skatteverket synes inte vara av uppfattningen att storleken på betalningen till APO avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Skatteverket synes istället vara av uppfattningen att det saknas tillräckligt affärsmässiga skäl för uppsägningen av licensavtalet med APO. Det är ett felaktigt antagande att uppsägningen inte var affärsmässigt motiverad men även om så skulle ha varit fallet är inte avsaknaden av tillräckligt affärsmässiga motiv för uppsägningen av licensavtalet en omständighet som kan beaktas vid tillämpningen av IL 14:19.

Ni anser att erforderlig information har lämnats om uppsägningsavgiften i årsredovisningen vilken utgjort en integrerad del av er inkomstdeklaration. Det saknas därför stöd att påföra skattetillägg. Ni anser att den föreslagna beskattningsåtgärden saknar lagstöd och att beskattning ska ske i enlighet med avlämnad deklaration.

Gällande rätt m.m.

#### *Korrigeringsregeln*

Det i internationella sammanhang mest förespråkade sättet att upprätthålla en godtagbar standard vid affärer inom en företagsgrupp är armlängdsprincipen (the arm's length principle). Den utgår från att varje företag inom en multinationell koncern ska behandlas som om det vore fristående, på armlängds avstånd, från de andra företagen vid en bedömning av affärer som äger rum inom gruppen ("the separate entity approach").

Bland OECD:s medlemsländer råder enighet om att armlängdsprincipen ger det teoretiskt bästa resultatet eftersom den söker upprätthålla en standard som nära ansluter till marknadsmässiga förhållanden. Har företagen i sina interna affärsrelationer använt en prissättning som avviker från denna norm kan effekten därav komma att ifrågasättas och inkomsterna justeras.

För svenskt vidkommande ger 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (IL) uttryck för armlängdsprincipen. I 14 kap. 19 § IL finns regler om oriktig prissättning avseende företag i ekonomisk intressegemenskap, den s.k. korrigeringsregeln.

Av 14 kap. 19 § IL framgår att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av



[REDACTED]  
[REDACTED]

näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits under förutsättning att:

1. den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än en ekonomisk intressegemenskap.

#### *OECD:s riktlinjer för internprissättning*

OECD har sedan 1979 publicerat riktlinjer för internprissättning. Riktlinjerna uppdateras kontinuerligt. Den senaste versionen kom i juli 2010 och heter "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" (riktlinjerna). De hänvisningar som görs i denna promemoria avser 2010 års riktlinjer.

Riktlinjerna ger uttryck för internationellt vedertagna principer och anses kunna ge vägledning både för multinationella företag och skattemyndigheter (jfr RÅ 1991 ref. 107 och prop. 2005/06:169 s. 89). Vid tolkning av vår interna regel i 14 kap. 19 § IL bör vägledning kunna hämtas i riktlinjerna även om det inte finns ett skatteavtal mellan [REDACTED] och aktuellt land.

I det första kapitlet av riktlinjerna finns en allmän genomgång av hur armlängdsprincipen bör tillämpas. Armlängdsprincipen innebär att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara förutsättningar. Oberoende företag förutsätts välja det alternativ som är mest fördelaktigt.

Tillämpning av armlängdsprincipen innebär att förutsättningarna för den kontrollerade transaktionen jämförs med förutsättningarna för transaktioner mellan oberoende parter. För att en jämförelse ska kunna ske, måste förutsättningarna vara tillräckligt jämförbara. Om det finns påtagliga prispåverkande skillnader kan en jämförelse ändå ske, förutsatt att skillnaderna kan beräknas och beaktas med någorlunda säkerhet.

Kapitel 9 i riktlinjerna behandlar tillämpningen av armlängdsprincipen i samband med gränsöverskridande omstruktureringar inom en företagsgrupp som innebär en flytt av tillgångar, funktioner och risker.

[REDACTED]  
[REDACTED].se

### Skatteverkets bedömning

Uppsägningen av licensavtalet innebär en omstrukturering i enlighet med kapitel 9 i riktlinjerna. Sektion 9E behandlar frågan om skadeersättning vid ett kontraktsavslut eller betydande omförhandlingar av existerande avtal.

Punkt 9.103 i riktlinjerna anger att det inte ska presumeras att alla kontraktsavslut eller betydande omförhandlingar ska ge upphov till skadeersättning. För att fastställa om ersättning är armlängdsmässig är det viktigt att utteda omständigheterna vid tidpunkten för omstruktureringen och realistiska alternativ för parterna. Riktlinjerna nämner fyra villkor som kan vara av vikt:

- Om arrangemanget som är avslutat, ej förnyat eller omförhandlat är formaliserat i skrift och innehåller en klausul om skadeersättning
- Om arrangemangets villkor och förekomsten eller icke-förekomsten av en skadeersättningsklausul eller annan typ av garanti är armlängdsmässig i sig
- Om handelsrättslig lagstiftning eller rättspraxis ger rätt till skadeersättning; och
- Om en annan part hade varit villigt att utge ersättning till den part som har åsamkats skada genom att ett avtal sägs upp eller omförhandlas.

Licensavtalet ger inget stöd för att en ersättning ska utgå för att avtalet sägs upp i förtid. Ni hävdar dock att ersättning ändå ska utgå då det är förenligt med armlängdsprincipen.

Tidigare agerande gentemot en extern part ([REDACTED] SA) ger stöd för att en avgift även i detta fall ska utbetalas och det bör kunna anses som rimligt att en licenstagare får en ersättning när ett licensavtal bryts i förtid. Frågan i förevarande fall är dock om ni i en oberoende situation hade avtalat om aktuell uppsägningsavgift för att säga upp avtalet i förtid, dvs om aktuellt avtal är armlängdsmässigt.

Ni har anfört att efter avknoppningen av [REDACTED]s verksamhet till vilken licensavtalet för [REDACTED] var knutet var det inte längre möjligt för er att ha kvar licensavtalet med APO. Det avtalet var tvunget att avslutas. För bedömningen om aktuellt avtal är armlängdsmässigt är dock utgångspunkten den s.k. separate entity approach dvs hur ni hade agerat oberoende av den koncernövergripande omstrukturering som ni saknade kontroll över.

Enligt 9.59 i riktlinjerna är armlängdsprincipen baserad på att oberoende företag vid utvärdering av en potentiell transaktion, även undersöker vilka andra realistiska alternativ de har. Ett oberoende företag kommer endast att genomföra en transaktion om de bedömer



[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

Av 9.61 riktlinjerna framgår att det ur ett armlängdsmässigt perspektiv finns situationer där en enhet har en eller fler realistiska alternativ tillgängliga som är klart mer attraktiva än att acceptera omstruktureringens villkor, inklusive alternativet att inte ingå den omstrukturerade transaktionen. I dessa fall är det möjligt att en oberoende part inte hade godtagit omstruktureringens villkor.

9.62 i riktlinjerna ger som exempel att ett företag kan vara villigt att betala en avgift för att avsluta ett kontrakt i de fall de bedömer att andra alternativ ger ett värde som överstiger kostnaden för att säga upp kontraktet.

Ni har sagt upp licensavtalet för [REDACTED] med APO för att ingå ett i princip motsvarande avtal med en ny licenstagare, AVI. Ersättningen från den nya licenstagaren är densamma som förut och den enda egentliga skillnaden är att det nya avtalet endast löpte under ett år, 2013. För detta byte av licenstagare har ni betalt en uppsägningsavgift om 715 374 000 kr. Ett alternativ till att säga upp licensavtalet var ur ett armlängdsmässigt perspektiv att fortsätta verksamheten enligt avtalet med APO med en royaltysats på 15 % vilket skulle innebära samma intäkter som förut men utan kostnaden för uppsägningsavgiften.

Under mars 2013 erhöll ni ett aktieägartillskott om 708 620 000 kr från moderbolaget [REDACTED] S.a R.L. Utan detta tillskott hade ni inte själva klarat av att finansiera uppsägningen av licensavtalet. I en oberoende situation hade ni inte haft möjlighet till ett sådant tillskott och ni skulle därmed inte haft möjlighet att finansiera uppsägningen. Som nämnts ovan löpte det nya licensavtalet endast på ett år och med samma ersättning som förut vilket innebär att ni inte skulle öka era intäkter i sådan omfattning att det skulle motivera kostnaden för uppsägningsavgiften till APO.

Mot bakgrund av det ovan anförda är det tydligt att ni i en oberoende situation inte hade sagt upp aktuellt licensavtal i förtid med en uppsägningsavgift om 715 374 000 kr. Det är även tydligt att ni i en oberoende situation inte hade något att vinna på denna omstrukturering vad avser byte av licenstagare med uppsägningsavgift som följd. Ni hade därmed i en oberoende situation inte accepterat aktuella villkor.

Vid tidigare liknande situation fick den övertagande parten (APO) av licensavtalet betala ersättning för uppsägning av avtalet (enligt licensavtalet mellan er och APO). Om den nu uppkomna situationen skulle behandlas konsekvent med tidigare agerande skulle således den nya avtalsparten [REDACTED] betala uppsägningsavgiften som nu utgår. Det faktum att licensavtalet endast löper ett år talar för att [REDACTED] inte skulle vara villig att betala uppsägningsavgiften, då AVI under så kort tid rimligtvis inte skulle kunna tjäna in tillräckligt för att täcka uppsägningsavgiften.

Om ni vill överklaga beslutet ska ni göra detta senast den 15 oktober 2015.



██████████  
██████████

beslutats av moderbolaget, och där moderbolaget således ska betala avgiften för uppsägningen. I förevarande fall är det fråga om uppsägning av avtal i samband med en övergripande omstrukturering av ██████████ koncernen. Kostnaden för uppsägningsavgiften bör i enlighet med exemplet ovan belasta det amerikanska moderbolaget ██████████ US och inte er.

Sammanfattningsvis har aktuell uppsägning av licensavtal skett på grund av en koncernövergripande omstrukturering över vilken ni saknade kontroll. Utifrån ert perspektiv har ni inte haft något att vinna på att säga upp licensavtalet med APO i förtid då ni genom det nya licensavtalet med AVI inte fått bättre villkor som skulle kunna öka intäkterna i en omfattning som skulle täcka kostnaden för en förtida uppsägning gentemot APO. Ni saknade dessutom kapacitet att på egen hand finansiera en uppsägning av licensavtalet med APO. I en oberoende situation hade en uppsägning av licensavtalet i förtid inte varit ett tänkbart alternativ. Det är därmed visat att ni inte skulle avtalat om en uppsägningsavgift gentemot en oberoende näringsidkare.

Ert resultat av näringsverksamhet har blivit lägre till följd av ett icke armlängdsmässigt avtal. Den inkomst som tillförts APO genom uppsägningsavgiften beskattas inte i ██████████. Det fanns vid den aktuella tidpunkten ekonomisk intressegemenskap mellan er och APO. Aktuella villkor kring uppsägningsavgiften kan inte ha tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen då ni belastats med kostnaden för en uppsägningsavgift trots att ni inte tjänade något på den förtida uppsägningen som dessutom utgjorde ett led i en koncernövergripande omstrukturering som ni saknade kontroll över. Mot bakgrund av detta är samtliga förutsättningar uppfyllda för korrigera ett resultat med stöd av 14 kap 19 § II.

Ert resultat vid inkomsttaxeringen 2013, beskattningsår 2012 ska därför beräknas till ett belopp som det skulle uppgått till om ni inte hade belastats med en kostnad för aktuell uppsägningsavgift om 715 374 000 kr. Ni har redovisat ett underskott av näringsverksamhet om 628 557 761 kr. Ert resultat av näringsverksamhet ska därmed beräknas till 86 816 239 kr (-628 557 761 kr + 715 374 000 kr).

## EFTERTAXERING

### Gällande rätt

Om tiden för vanlig omprövning på Skatteverkets initiativ till den skattskyldiges nackdel har gått ut får Skatteverket med stöd av 4 kap. 15–16 §§ taxeringslagen (1990:324), TL, ompröva genom att fatta beslut om eftertaxering. För detta krävs att den skattskyldige i självdeklarationen eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen.

Den oriktiga uppgiften ska ha medfört ett taxeringsbeslut som blivit felaktigt eller inte har

[REDACTED]

Eftertaxering får inte ske om beslutet skulle framstå som uppenbart oskäligt. Begreppet oriktig uppgift innefattar såväl en oriktig sakuppgift som att låta bli att lämna en uppgift som man är skyldig att lämna.

#### Skatteverkets bedömning

Som framgår ovan har er betalning av uppsägningsavgift under 2012 inte varit armlängdsmässig. Det har medfört att ni har redovisat ett för lågt resultat i inkomstdeklarationen taxeringsåret 2013. Det har inte kunnat utläsas av er självdeklaration eller på annat sätt under taxeringsförfarandet. Ni har inte i inkomstdeklarationen lämnat upplysningar som gett oss anledning att utreda uppsägningsavgiften. Det är först vid den utökade kontrollen som vi har kunnat upptäcka felet. Ni anser att erforderlig information har lämnats om uppsägningsavgiften i årsredovisningen vilken utgjort en integrerad del av er inkomstdeklaration. Endast en generell hänvisning till årsredovisningen utan direkt påpekande av den aktuella uppgiften i deklarationen är inte tillräckligt för att ni ska anses ha lämnat tillräckliga upplysningar i deklarationen.

Ni har med hänsyn till det ovan anförda lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör en förutsättning för eftertaxering taxeringsåret 2013. Ändringen avser belopp av betydelse. Skatteverket anser inte att det framstår som uppenbart oskäligt att eftertaxera er för ifrågavarande belopp. Samtliga förutsättningar för eftertaxering är således uppfyllda.

#### SKATTETILLÄGG

##### Gällande rätt

Av 5 kap. 1 § taxeringslagen, förkortad TL, framgår att skattetillägg ska tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna.

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 40 % av den inkomstskatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle påförts den skattskyldige (5kap. 4 § TL).

Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett underskott av en näringsverksamhet som inte unytjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan istället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som lämnat uppgiften (5 kap. 6 § TL).

Av 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen framgår att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.



[REDACTED]  
[REDACTED]

### Skatteverkets bedömning

Ni har till följd av felaktig prissättning gentemot koncernbolaget APO redovisat för lågt resultat i er inkomstdeklaration för taxeringsår 2013. Bolaget har inte lämnat några kompletterande upplysningar i frågan i inkomstdeklarationen för det aktuella året. Det är först efter utökad kontroll som felaktigheten har upptäckts.

Ni anser att erforderlig information har lämnats om uppsägningsavgiften i årsredovisningen vilken utgjort en integrerad del av er inkomstdeklaration. Endast en generell hänvisning till årsredovisningen utan direkt påpekande av den aktuella uppgiften i deklarationen är inte tillräckligt för att ni ska anses ha lämnat tillräckliga upplysningar i deklarationen.

Ni har därför lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Det föreligger således förutsättningar för att ta ut skattetillägg. Skäl för befrielse från skattetillägg har inte framkommit.

Skatteverket påför skattetillägg med 40 procent av ett underlag motsvarande en fjärdedel av det skattemässiga underskottet på 628 557 761 kr.

Skatteverket påför skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som belöper på 86 816 239 kr.

Beslutet har fattats av särskilt kvalificerad beslutsfattare enligt 66 kap 5 § skatteförfarandelagen.

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

Hur man överklagar eller begär omprövning, se bilaga 3.



## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *mén 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.