



KLAGANDE

Skatteverket

MOTPART

DK filial



ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

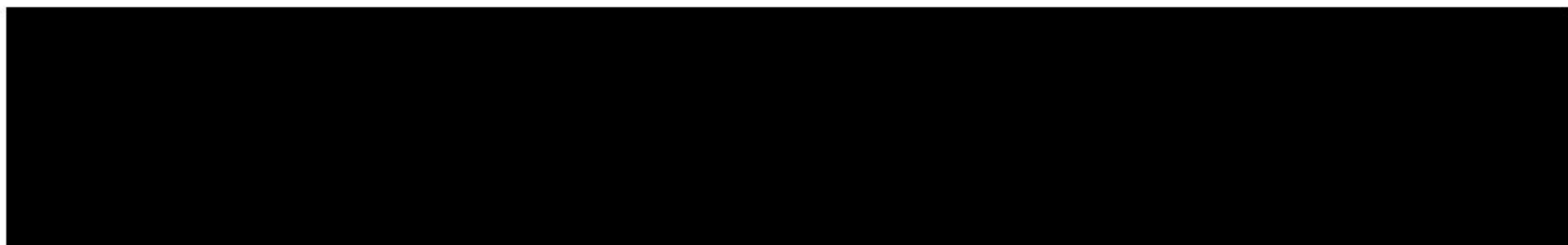
Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 15 juni 2010 i mål nr 11355-10, 11356-10, 11357-10 och 11358-10, se bilaga A

SAKEN

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

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.



YRKANDEN M.M.

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

Ej avdragsgilla gemensamma kostnader

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

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

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

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

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

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

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

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

Ej avdragsgilla kostnader avseende avskrivning på immateriella tillgångar

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

Jämförelseanalys

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

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

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

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

Försäljningen av elmätare skedde i projektform. Kunderna beställde elmätare enligt specifika detaljbeskrivningar för leverans och installation. Filialen var därmed involverad i varje del av projektet, från införsäljning, projektplanering, produktion, installation, driftsättning och till slut drift och eftermarknad. De kostnader som har allokerats till filialen var rimliga då samtliga kostnader kan kopplas ihop med den beskrivna verksamheten. Detta gäller oberoende av om Sverigefilialen har haft funktionen eller får anses ha köpt denna för verksamheten nödvändiga tjänst från **DK**.

DK Filialen har haft nytta av de aktuella tjänsterna, vilket utgör själva grunden för att kostnaderna ska vara avdragsgilla. Kostnaderna för produktanpassning omfattar lönekostnader för de ingenjörer som utvecklade produktionsutrustning för nya produkter och som var ansvariga för förbättring av befintliga produkter. I projektförsäljningen hade filialen direkt nytta av dessa tjänster eftersom införsäljning, installation, service och eftermarknad krävde kompetens om dessa produktionstekniska detaljer. Det är nödvändigt vid projektförsäljning att filialen får del av den expertis moderbolaget innehar. Specifika resurser dedikerades till att utveckla och producera unika kundlösningar i **DK**. Kundlösningarna såldes vid den aktuella tidpunkten endast på den svenska marknaden då denna var den enda i Europa som var avreglerad. Det är därför högst rimligt att sådana definierade kostnader även allokerades till Sverigefilialen som en del av

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

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

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

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

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

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

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

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågeställningen i målen

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

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

Tillämpliga bestämmelser

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

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

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

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

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

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

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

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

Kammarrättens bedömning

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bruttovinstmarginalen har för beskattningsåret 2005 hämtats från en jämförelse med försäljningen till det oberoende företaget [REDACTED] (RKG). En beräkning av inköpspriset på detta sätt medför att det är inte möjligt att fastslå vilka kostnader i DK [REDACTED] som legat till grund för inköpspriset.

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

Skatteverket hävdar att RKG utgör en återförsäljare som inte har någon egen funktion för utveckling och tillverkning av produkterna.

Skatteverket framhåller att det i bolagets egen internprisdokumentation anges att RKG inte har funktionen produktanpassning. Enligt

Skatteverket framgår det inte heller av bolagets hemsida att RKG har sådana funktioner med avseende på produkter från DK [REDACTED].

Kammarrätten finner att det i målen inte har framkommit något som talar för att RKG skulle ha haft produktionstekniska kostnader eller inköpskostnader av den typ som filialen yrkar avdrag för.

Filialen och RKG har emellertid sålt sina produkter på olika marknader.

Vidare finner kammarrätten inte skäl att ifrågasätta DK [REDACTED] påstående om att filialen, för att komma in på den nya svenska marknaden som varit utsatt för hård konkurrens, har pressat priser på

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

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

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

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

