



KLAGANDE

ATAB

MOTPART
Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Uppsalas dom den 9 augusti 2012 i mål nr 493-11
m.fl., se bilaga A

SAKEN

Inkomstaxering 2004-2008 (eftertaxering 2004-2007)
Skattetillägg

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och beslutar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att ATAB ska medges avdrag för värdeminskning av förvärvade patent beräknat på ett anskaffningsvärde om 86 926 000 kr samt att skattetillägget för taxeringsår 2008 ska undanröjas.

2. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.

BAKGRUND

ATAB [REDACTED] förvärvades i mars 1999 av Flow-koncernen med amerikanska [REDACTED] (FIC) som moderbolag. I samband med denna transaktion förvärvade FIC:s schweiziska dotterbolag [REDACTED] (SAGL) en patentportfölj från säljaren B [REDACTED]

Mellan ATAB och SAGL har förelegat ett såsom "Royalty Agreement" benämnt avtal. Enligt avtalet erhöll ATAB en exklusiv licens att använda och exploatera de immateriella rättigheter som omfattades av avtalet. Som ersättning för utnyttjandet av rättigheterna skulle ATAB till SAGL betala en licensavgift motsvarande 8 procent av den omsättning som kunde hänföras till produkter som omfattades av rättigheterna.

Vidare har mellan ATAB och SAGL förelegat ett avtal med beteckningen "Research and Development Agreement". Enligt detta avtal skulle ATAB forska och utveckla produkter för SAGL:s räkning och SAGL skulle ersätta ATAB för dess kostnader med ett pålägg om 5 procent.

År 2005 sålde SAGL bolagets patentportfölj till ATAB för en köpeskilling om 11 miljoner dollar.

ATAB har även sålt presskärl till det amerikanska systerbolaget [REDACTED] [REDACTED] (ATI) varvid en koncernintern fordran ackumulerats. För tiden fram till och med januari 2005 debiterades ingen ränta på denna fordran. Från och med februari 2005 debiterades ränta med en räntesats om 3 procent.

Skatteverket beslöt genom omprövningsbeslut den 9 november 2009 att inte bevilja ATAB avdrag för delar av de royaltybetalningar som bolaget yrkat avdrag för vid 2004-2007 års taxeringar samt att inte bevilja avdrag för hela

avskrivningen vid 2008 års taxering avseende den patentportfölj som ATAB förvärvat. Skatteverket beslöt även att påföra ATAB fiktiva räntetäkter avseende koncerninterna fordringar vid 2004-2006 års taxeringar. Ändringarna gjordes med tillämpning av 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vidare påfördes bolaget skattetillägg.

Sedan ATAB överklagat Skatteverkets beslut har Skatteverket genom obligatoriskt omprövningsbeslut den 18 januari 2011 delvis bifallit ATAB:s överklagande. Bolaget beviljades därigenom i viss mån ytterligare avdrag avseende royaltybetalningar och värdeminskningssavdrag. Förvaltningsrätten har genom dom den 9 augusti 2012 avslagit bolagets överklagande.

YRKANDEN M.M.

ATAB yrkar i första hand att bolaget ska beskattas i enlighet med inlämnade inkomstdeklarationer för taxeringsåren 2004-2008. I andra hand yrkar bolaget att det ska medges värdeminskningssavdrag på hela den köpeskilling som bolaget har betalat till SAGL samt att den del av royaltybetalningarna som det inte medges avdrag för ska ses som en betalning för de immateriella rättigheterna. Vidare yrkar bolaget att skattetillägget ska sättas ned helt eller delvis.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet.

ATAB anför till stöd för sin talan bl.a. följande.

Begreppet ekonomiskt ägande har i OECD:s Transfer Pricing Guidelines kopplats till vem som bär kostnaderna för, och riskerna med, framtagandet och utvecklandet av patent och andra immateriella rättigheter. Detta överensstämmer även med Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 250035-09/111.

Skatteverket har inte någon gång under processen presenterat en utredning avseende vilka kostnader eller risker man anser finns hos bolaget. Vidare har SKV inte alls utrett om det funnits kostnader avseende forskning hos bolaget, än mindre hur stora dessa i så fall skulle vara. Bolaget finner det anmärkningsvärt att Skatteverket de facto inte har kunnat hitta dylika kostnader i revisionsarbetet. Bolaget menar vidare att hade kostnader för forskning och utveckling funnits, hade det varit fråga om så kallad kontraktsutveckling, för vilka kostnader man borde ha fakturerat. I Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 250035-09/111 anges angående kontraktsutveckling, att det avser verksamhet hos ett bolag som bedriver forskning och utveckling på uppdrag av ett annat bolag, och att det är det andra bolaget, uppdragsgivaren, som blir ägare till och som har rätt att utnyttja de immateriella tillgångarna. I förevarande fall är detta i linje med det av parterna ingångna avtalet. Enligt det avtal som finns mellan parterna, vad som framkommit i vittnesförhör under ed med J [REDACTED] samt utlåtanden av P [REDACTED], B [REDACTED] och M [REDACTED] framgår att bolaget endast verkat på uppdrag av SAGL och/eller ATI och att det är SAGL som har rätt att utnyttja de immateriella tillgångarna. Skulle det således ha funnits några kostnader för forskning och utveckling i bolaget skulle det ha handlat om kostnader för så kallad kontraktsutveckling för vilka fakturering borde ha skett. För det fall bolaget brustit i detta avseende skulle uttagsbeskattning ha skett.

Det har framkommit att den köpeskilling om 11 miljoner dollar som bolaget erlade vid förvärvet av patentportföljen år 2005 motsvarade det kvarvarande bokförda värdet av de i SAGL aktiverade patenten. Det har vidare framkommit att detta värde uteslutande avser den patentportfölj som SAGL övertog från ABB. Inga nya patent har således tillförts patentportföljen bokföringsmässigt. Följaktligen bör bolaget medges värdeminskningssavdrag på hela beloppet och inte på ett proportionerat underlag i enlighet med Skatteverkets bedömning. Även om en eventuell legal äganderätt skulle anses ha följt med så framstår det som helt klart att köpeskillingen avser

bokfört värde på "B-portfolioen". Skulle även en legal äganderätt till eventuellt andra patent anses ha ingått i köpeskillingen skulle det innebära att "B-patenten" förvärvats till under bokfört värde.

Bolaget vill påminna om att det mellan parterna finns ett avtal som fördelar risker och funktioner. OECD påpekar i sitt utkast till förändrade Transfer Pricing Guidelines från den 6 juni 2012 att varje bedömning av hos vem den ekonomiska äganderätten ska ligga ska ta utgångspunkt i det avtal som finns mellan parterna. Bolaget menar att även om detta inte är tydligt uttryckt i äldre Transfer Pricing Guidelines stipuleras i avtalet till exempel att SAGL ska bära samtliga risker i samband med forskning och utveckling samt garantirisken för de produkter som tas fram. Vidare står att bolaget ska fakturera SAGL för de kostnader bolaget har haft för forskning och utveckling. Bolagets uppfattning är att det av avtalet framgår att SAGL ska vara både legal och ekonomisk ägare till de patent som är i fråga i målet. Det blir följaktligen fråga om att bevisa att parterna har handlat på annat sätt än avtalet stipulerar.

Förvaltningsrätten säger uttryckligen att det av bolagets räkenskaper framgår att bolaget löpande har aktiverat utgifter för immateriella rättigheter med betydande belopp i räkenskaperna och att detta följaktligen skulle visa att bolaget är ekonomisk ägare av patenten. I årsredovisningen för 2002/2003 har bolaget aktiverat en post om 3 185 000 kr som patent. I årsredovisningarna för 2003/2004, 2004/2005 och 2005/2006 är denna utgift konstant och inga ytterligare poster har således tillkommit. Det finns följaktligen endast en utgift om 3 185 000 kr aktiverad i räkenskaperna vilket inte torde anses vara ett betydande belopp i sammanhanget. J har i vittnesförhör förklarat hur denna post uppstått och att den inte avsett ett nyutvecklat patent. Bolaget ställer sig frågande till förvaltningsrättens konstaterande att bolaget i sin redovisning har aktiverat utgifter, av betydande belopp, avseende immateriella rättigheter och att

detta skulle föra i bevis att det förekommit forskning och utveckling som lett fram till patent i bolaget.

Bolaget vill erinra om att det är stor skillnad mellan patentutveckling och produktionsutveckling. Produktionsutveckling handlar om att anpassa produktionsprocessen och därmed själva produkten efter kundernas behov, önskemål och förutsättningar. Det handlar således inte om framtagande av nya patent utan endast om anpassning av produktionen för tillverkning av produkter som bygger på redan befintliga patent. Förvaltningsrätten anför som grund för sin dom att bolaget inte har fakturerat ut 105 procent av sina forskningskostnader för det arbete som bedrivits. Domstolen drar alltså slutsatsen att det har bedrivits forskning och utveckling inom bolaget enbart på den grunden att någon fakturering inte skett. Denna slutsats är felaktig. Det måste först i vart fall göras troligt att forskning som lett fram till patent har förekommit i bolaget trots den omfattande bevisning som bolaget lagt fram för motsatsen. Utan att förekomsten av forskning har visats dras sedan slutsatsen att den ekonomiska äganderätten tillförts bolaget. Detta utan att det bolaget anfört avseende Skatteverkets ställningstagande i frågan, Skatteverkets tidigare praxis, OECD:s Transfer Pricing Guidelines samt övrig av bolaget framlagd bevisning bemötts eller visats vara felaktigt i någon del.

Skatteverket anför till stöd för sin talan bl.a. följande.

ATAB har träffat utvecklingsavtal med det schweiziska koncernbolaget SAGL, innebärande att ATAB ska utveckla patent inom den verksamhet som ATAB bedriver. Något annat koncernbolag ska inte bedriva denna forskning. Vid den muntliga förhandlingen i förvaltningsrätten framkom vid vittnesförhör med J [REDACTED] att den forskning som har skett i FIC avsåg detta bolags verksamhet och de patent som ägdes hade samband med den egna forskningen. J [REDACTED] underströk att FIC inte hade några rättigheter i form av ekonomiskt ägande till forskningsresultat, som man själv inte varit

legal ägare till. I SAGL har det funnits dels gamla patent, förvärvade från **B** dels nya patent. Samtliga patent har utnyttjats av ATAB.

SAGL har inte någon egen verksamhet och har inte kunnat på egen hand utveckla de patent som används i ATAB:s verksamhet. Det enda bolaget som skulle kunna ha utvecklat dessa patent är ATAB. Detta bekräftas av det forskningsavtal som har träffats. Det bokförda värdet avser endast patentportföljen som förvärvats från **B**. Nyttillkomna patent som registrerats på SAGL har inte aktiverats som någon tillgång. Förklaringen till detta är att SAGL inte ersatt ATAB för den forskning som utförts enligt gällande avtal. Det har därför inte funnits affärsrättsliga skäl för ATAB att betala royalty och inte heller att förvärva patenträttigheter från SAGL när bolaget självt har utvecklat och bekostat patenten. Skatteverket anser därför att ATAB har rätt att tillgodogöra sig de värden som den egna forskningen har resulterat i dvs. de nya patent som registrerats hos SAGL.

För att royalty ska betalas krävs ett faktiskt tillhandahållande av patenträttigheter, som SAGL har rätt att tillgodogöra sig avkastningen av. Denna rätt kan i förevarande fall inskränkas till de gamla patent som förvärvades från **B**. För de nya patenten kan någon royalty inte utgå till SAGL eftersom mervärdena har skapats av ATAB. Inte heller kan något förvärv av nya patent ha skett från SAGL.

Genom rättsfallet RÅ 2004 ref. 13 är det klarlagt att vid internationella förhållanden mellan beroende parter ska 14 kap. 19 § IL ha företräde framför allmänna bestämmelser. Skatteverket vidhåller därför att det förelegat förutsättningar att tillämpa korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL avseende affärsförhållandet mellan ATAB och SAGL på sätt som gjorts i överklagat omprövningsbeslut.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Tillämplig lagtext m.m.

Enligt 14 kap. 19 § IL, den s.k. korrigeringsregeln, ska resultatet av en näringsverksamhet, om det blir lägre till följd av villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller enligt bestämmelsen emellertid bara om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i IL eller på grund av ett skatteavtal, om 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.

Vid tillämpning av korrigeringsregeln är det Skatteverket som har den primära bevisbördan för att en felprissättning ägt rum (se t.ex. prop. 2005/06:169 s. 102). I de fall Skatteverket kan visa detta, är det dock den skattskyldige som har bevisbördan för att denna i sig oriktiga prissättning beror på något annat än ekonomisk intressegemenskap (se t.ex. prop. 1982/83:73 s. 11 f.).

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (se RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37). Av såväl praxis som förarbeten framgår att ledning kan hämtas i OECD:s så kallade riktlinjer för internprissättning (se RÅ 1991 ref. 107 samt prop. 2005/06:169 s. 87–90).

Avdrag för royalties

Vad gäller avdrag för royalties vid 2004-2007 års taxeringar är fråga om eftertaxering. För att grund för eftertaxering med tillämpning av korrigeringsregeln ska föreligga måste Skatteverket göra mycket sannolikt att royaltybetalningarna avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Om Skatteverket kan visa detta är det bolaget som har bevisbördan för att denna avvikelse beror på något annat än intressegemenskapen.

Av utredningen framgår att SAGL, under den tid då ATAB ingick [REDACTED] koncernen, blev registrerad ägare till 90 stycken patent som inte härrör från den patentportfölj som förvärvades från B [REDACTED]. Av dessa har 17 stycken patent avregistrerats. Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det framstår som mycket sannolikt att det är ATAB som har utvecklat dessa patent. Med hänsyn även till att bolaget inte fakturerat SAGL för utvecklingskostnader i enlighet med Research and Development Agreement är det mycket sannolikt att royaltybetalningarna avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare. Då bolaget inte har gjort sannolikt att avvikelsen beror på något annat än intressegemenskap finner kammarrätten att Skatteverket har haft fog för att med tillämpning av korrigeringsregeln neka ATAB avdrag för de royalties som kan anses belöpa på de patent som bolaget har utvecklat.

Skatteverket har gjort en proportionell beräkning varvid avdrag nekats med en summa som motsvarar den andel som av ATAB utvecklade patent utgör i förhållande till det totala antalet patent som ingått i patentportföljen. Skäl att göra beräkningen på annat vis har inte framkommit. Kammarrätten anser således att det finns grund för att genom eftertaxering, med tillämpning av korrigeringsregeln, neka bolaget avdrag för royalties vid 2004-2007 års taxeringar med de av Skatteverket beslutade beloppen. Beloppen kan inte anses utgöra förskottsbetalning på så vis att beloppen ska ingå i ATAB:s

anskaffningsvärde för patentportföljen. Överklagandet i denna del ska därmed avslås.

Värdeminskningssavdrag

Vad gäller värdeminskningssavdrag vid 2008 års taxering är fråga om det ordinarie förfarandet. För att korrigeringsregeln ska kunna tillämpas krävs att Skatteverket kan göra sannolikt att priset för aktieportföljen avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.

Någon värdering av patentportföljen har inte gjorts. Skatteverket har istället gjort en proportionell beräkning varvid avskrivningsunderlaget minskats med en summa som motsvarar den andel som av ATAB utvecklade patent utgör i förhållande till det totala antalet patent som ATAB förvärvat.

Kammarrätten anser att den omständigheten att det i köpet ingick patent som ATAB har utvecklat utan ersättning inte i sig är tillräcklig för att visa att en felprissättning föreligger. Skatteverket måste även göra sannolikt att köpeskillingen överstiger det armlängdsmässiga priset avseende den resterande delen av patentportföljen, dvs. de patent som kan anses hänförliga till förvärvet från B ■■■ år 1999.

Patentportföljen överläts till ATAB mot en ersättning som motsvarade det bokföringsmässiga restvärdet om 11 miljoner dollar. ATAB har obestritt uppgett att inga aktiverade kostnader som var hänförliga till de 90 "nya" patenten ingick i denna summa. Som anförts ovan fakturerades inte SAGL för forsknings- och utvecklingskostnader i enlighet med Research and Development Agreement. För det fall en sådan fakturering hade förekommit skulle det bokföringsmässiga värdet av patentportföljen ha ökat i motsvarande mån. Det bokföringsmässiga restvärdet om 11 miljoner dollar var således i sin helhet hänförligt till de patent som ingick i den patentportfölj som förvärvades från ABB år 1999.

Kammarrätten anser – med beaktande av att ingen värdering av patentportföljen har företagits – att det inte är möjligt att dra några säkra slutsatser beträffande patentportföljens värde vid ATAB:s förvärv. Utredningen ger inte anledning att anta att ett korrekt armlängdsmässigt pris för de patent som var hänförliga till förvärvet från ABB understeg dessa patents bokföringsmässiga restvärde. Skatteverket har således inte gjort sannolikt att en felprissättning har skett. Överklagandet i denna del ska därmed bifallas på så vis att ATAB har rätt att tillgodoräkna sig värdeminskningssavdrag på hela anskaffningsvärdet om 86 926 000 kr.

Ränta på koncernfordringar

Marknadsbidrag

I målen har framkommit att ATAB under 2003 och 2004 underlåtit att fakturera ränta på fordringar bolaget har haft på ATI. Från och med februari 2005 har ränta fakturerats med 3 procent. Det är mycket sannolikt att detta avviker från vad som skulle ha gällt mellan oberoende näringsidkare. Det ankommer därför på ATAB att visa att avvikelserna beror på något annat än ekonomisk intressegemenskap.

ATAB har gjort gällande att bolaget har haft affärsmässiga skäl för att inte debitera ränta med hänvisning till att ränteavståendet utgjort marknadsbidrag till ATI. Av praxis följer att marknadsbidrag, för att anses ha tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap, ska ha getts i syfte att förvärva eller bibehålla intäkter hos det givande bolaget (jfr RÅ 1994 ref. 85 och RÅ 1995 not 387).

I målen har upplysts att ATI har varit ett försäljningsbolag som använde de av ATAB tillverkade tryckkärlen i sammansatta pumpsystem för livsmedelsbearbetning. Det har således förelegat en integration mellan

bolagens verksamheter och det finns inte anledning att ifrågasätta bolagets påstående om att ATI utgjorde en viktig försäljningskanal för ATAB.

Av utredningen i målen framgår emellertid att ränteavståendet främst förefaller ha haft till syfte att stärka ekonomin hos det amerikanska moderbolaget FIC, som gick med betydande underskott och för sin överlevnad var beroende av betalningsanstånd från sina kreditgivare. Kammarrätten anser därför i likhet med förvaltningsrätten att ATAB:s underlåtenhet att debitera ränta inte kan antas ha annan orsak än den ekonomiska intressegemenskap som förelåg mellan bolagen. Det finns således grund för att genom eftertaxering, med tillämpning av korrigeringsregeln, höja bolagets skattemässiga resultat med belopp som motsvarar armlängdsmässig ränta.

Beräkning av armlängdsmässig ränta

Skatteverket har som jämförelseränta använt de räntesatser som FIC betalat till externa kreditgivare under den aktuella perioden.

Vid tillämpning av korrigeringsregeln kan enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning ett flertal olika metoder användas för att fastställa armlängdsmässigt pris. I första hand ska en jämförelse göras med prissättningen vid en motsvarande transaktion mellan oberoende parter (den så kallade CUP-metoden), förutsatt att ingen annan metod kan anses ge ett mer tillförlitligt resultat (se OECD:s riktlinjer för internprissättning den 22 juli 2010 punkt 2.3).

Kammarrätten anser att Skatteverkets val av internprissättningsmetod och jämförelsetransaktioner framstår som välgrundade. Vad ATAB anfört ger inte anledning att anta att någon annan beräkningsmodell skulle ge ett mer tillförlitligt resultat. Kammarrätten finner således att bolaget ska påföras ränteinkomster med de av Skatteverket beslutade beloppen. Överklagandet i denna del ska därför avslås.

Skattetillägg

Mot bakgrund av utgången beträffande frågan om värdeminskningssavdrag vid 2008 års taxering ska skattetillägget hänförligt till detta taxeringsår undanröjas.

Vad gäller skattetilläggen vid 2004-2007 års taxeringar instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning att det finns grund för påförande av skattetillägg. Skäl för hel eller delvis befrielse har inte framkommit.

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

