



**KLAGANDE**

E AB

**MOTPART**

Skatteverket  
Storföretagsregionen, Göteborgskontoret  
403 32 Göteborg

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 20 mars 2012 i mål nr 14519-10 och 14521-10, se bilaga A

**SAKEN**

Inkomsttaxering 2006 och 2007 (eftertaxering); fråga om tillämpning av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229); IL  
Skattetillägg  
Ersättning för kostnader

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

1. Med ändring av förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut förklarar kammarrätten att

– inkomstkorrigeringen för taxeringsår 2007 hänförlig till royalty för varumärken och produktnamn ska uppgå till 104 706 250 kr,

– inkomstkorrigeringen hänförlig till teknologiöverföring till det indonesiska bolaget PT ska undanröjas,

– inkomstkorrigeringen avseende teknologiöverföring till det indiska bolaget India Ltd ska uppgå till 566 356 kr för taxeringsår 2006 och till 460 140 kr för taxeringsår 2007, och

– inkomstkorrigeringen avseende teknologiöverföring till det brasilianska bolaget [REDACTED] ska uppgå till 45 768 kr för taxeringsår 2006 och till 63 336 kr för taxeringsår 2007.

2. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.

3. Kammarrätten beviljar E AB [REDACTED] ersättning för kostnader i kammarrätten med 50 000 kr.

4. Kammarrätten fastställer förvaltningsrättens sekretessbeslut och beslutar att sekretessbestämmelsen i 27 kap. 4 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämplig på de uppgifter om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden som lagts fram vid kammarrättens förhandling inom stängda dörrar och inte tagits in i denna dom.

---

#### YRKANDEN M.M.

E AB [REDACTED] fullföljer sin talan samt yrkar ersättning för kostnader i kammarrätten med 1 021 000 kr.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås. Om E AB [REDACTED] vinner bifall till sin talan vitsordar Skatteverket att ersättning för kostnader beviljas med 100 000 kr.

#### Bakgrund

E [REDACTED]-koncernen är en av världens största tillverkare av tillsatsmaterial och utrustning för svetsning och skärning. Företaget bildades i början av 1900-talet med huvudkontor i Göteborg. Därefter har E AB [REDACTED], delvis genom förvärv, vuxit till en multinationell koncern och ingår sedan 1994 i

en koncern där det brittiska bolaget C är moderbolag. Under 2002 har E-koncernens globala huvudkontor etablerats i London och flera funktioner inom ekonomi, marknadsföring och juridik har flyttats över från Göteborg till London. Ansvaret för ledningen av E-koncernen ligger hos EHL i London.

E AB står enligt utredningen i målet för upp till 80 procent av E AB-koncernens forsknings- och utvecklingsarbete och är utöver ägare till patenten inom koncernen även ägare av varumärket E, dess logo samt produktnamnen som utnyttjas vid tillverkning och försäljning av E AB produkter. Försäljningsbolag finns etablerade i ett stort antal länder och det finns även ett antal utländska produktionsenheter som bedriver forsknings- och utvecklingsarbete.

E-koncernen har för inkomståren 2005 och 2006 saknat internpris-sättningspolicy avseende immateriella rättigheter.

E AB har före år 2005 i princip inte erhållit någon ersättning från andra koncernbolag för nyttjandet av bolagets *varumärken*. Genom ett avtal tecknat den 22 december 2005 har E AB från den 1 januari 2005 licensierat ut samtliga varumärken och produktnamn till EHL. Avtalet innebär att E AB har rätt till 25 procent av de intäkter EHL erhåller genom underlicensiering till tillverknings- och försäljningsbolag inom E-koncernen. Royaltyn tas ut med två procent av EHL och beräknas på den huvudsakliga delen av koncernbolagens nettoförsäljning. Under åren 2005 och 2006 har E AB erhållit ersättning enligt avtalet med 30 miljoner kr respektive 35 miljoner kr. EHL har under 2005 och 2006 helt underlåtit att ta ut ersättning för nyttjande av varumärken från koncernbolag med verksamhet i bl.a. Indien, Brasilien, Ryssland och Tjeckien.

E AB har ingått ett avtal med det tyska bolaget E GmbH daterat den 22 december 2005 enligt vilket den legala äganderätten till varumärket E överläts till E AB. I avtalet anges att E AB efter överlåtelsen är såväl ekonomisk som legal ägare av varumärket. Avtalet gäller med retroaktiv verkan från den 1 januari 2005.

E AB har vidare under 2005 och 2006 endast i begränsad omfattning erhållit ersättning för den *teknologi*, i form av teknisk know-how, formler m.m. som upplåtits till andra koncernbolag.

Skatteverket har vid revision funnit att E AB underlåtit att under inkomståren 2005 och 2006 ta ut armlängdsmässig ersättning för de immateriella rättigheter som upplåtits till andra koncernbolag. I beslut den 2 december 2012 har Skatteverket genom eftertaxering höjt E AB:s inkomst med 146 071 509 kr avseende taxeringsår 2006 och med 167 164 265 kr avseende taxeringsår 2007 samt påfört skattetillägg.

Beslutet innebär att E AB beskattats dels för ett belopp motsvarande den royalty EHL erhållit från övriga koncernbolag, dels för royalty avseende nyttjande av *varumärken* som Skatteverket ansett att bolaget har underlåtit att ta ut av koncernbolag med verksamhet i Indien, Brasilien, Ryssland och Tjeckien.

Beslutet innebär vidare att E AB beskattats för en uppskattad utebliven ersättning för royalty hänförlig till upplåtelse av *teknologi* till koncernbolag i Indien, Brasilien, Polen, Indonesien och Italien. Skatteverket har ansett att en armlängdsmässig ersättning för teknologin uppgår till tre procent. E AB har accepterat Skatteverkets inkomstkorrigering avseende teknologiöverföring till Italien och till viss del avseende Polen, Indien och Brasilien.

I samband med processen i förvaltningsrätten har Skatteverket ansett att EHL ska tillerkännas ersättning med ytterligare 29 994 929 kr för taxeringsår 2006 och med ytterligare 6 027 947 för taxeringsår 2007 avseende kostnader för varumärket som belastat EHL under respektive år, med ett vinstpåslag om 7,5 procent.

Förvaltningsrätten har ansett att det finns grund för en inkomstkorrigering avseende utebliven debitering av royalty för *varumärken* men att beloppen ska korrigeras så att EHL tillerkänns ersättning för bolagets kostnader för marknadsföringsåtgärder med de belopp som angetts ovan. Vad gäller ersättning för *teknologi* har förvaltningsrätten ansett att en armlängdsmässig royalty avseende Polen och Brasilien bör uppgå till två procent och att det inte är visat att royaltyn avseende det brasilianska bolaget ska beräknas utgå på mer än 25 procent av bolagets omsättning. Förvaltningsrätten har satt ned skattetillägget till hälften och avslagit överklagandet i övrigt.

### Muntlig förhandling

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling den 17 december 2012 varvid förhör hållits med vittnena **D** och **J** på begäran av **E AB**.

## SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

### 1. Rättsliga utgångspunkter

Den s.k. armlängdsprincipen återfinns i 14 kap. 19 § IL. Regeln innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle avtalats mellan oberoende näringsidkare ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. En priskorrigering ska bara ske om det inte av

omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1991 ref. 107 (den s.k. Shelldomen) uttalat att de riktlinjer som läggs fram i OECD:s rapport från 1979 "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten ger en god och välbalanserad belysning av problematiken. Kammarrätten anser att detsamma bör kunna gälla även för den senaste upplagan av OECD:s riktlinjer som getts ut, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" från juli 2010. I det följande avser hänvisningar till punkter i riktlinjerna denna senaste upplaga.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att prissättningen avviker från armlängdsprincipen.

## 2. Royalty för varumärke

### *Utgångspunkter*

Kammarrätten noterar inledningsvis att det är ostridigt att en armlängds-mässig procentsats för royalty för varumärken i förevarande fall kan anses uppgå till två procent. Kammarrätten kan också konstatera att den licensiering av varumärken som skett enligt avtalet mellan E AB och EHL omfattat både nyttjande av varumärket E och dess produkt-namn. Argumentationen i målet har dock i huvudsak handlat om ägandet och byggandet av varumärket E och redogörelsen nedan kommer i huvudsak att inriktas på varumärket.

E AB gör gällande att bolaget inte har varit ekonomisk ägare till varumärket E de aktuella åren och att bolaget därför inte varit berättigat att erhålla någon royalty för nyttjande av varumärket.

Skatteverket anser att E AB är såväl legal som ekonomisk ägare till varumärket E och produktvarumärken vilket innebär att E AB är berättigat till den royalty som har betalats av övriga koncernbolag för nyttjandet härav.

Det är ostridigt att ett ekonomiskt ägande av varumärke kan godtas i skattehänseende och att sådant ägande tillfaller det bolag som utför funktioner samt tar risker och kostnader för varumärket. Av betydelse för frågan om vem som har haft rätt att ta ut royalty i förevarande fall är dels vilka åtgärder som har byggt och bidragit till värdet av varumärket E och dess produktnamn, dels vem som har utfört funktioner, stått risker och tagit kostnader för dessa åtgärder under perioderna före respektive efter 2002.

#### *Varumärkets uppbyggnad*

E AB anför bl.a. följande. Allt fler företag producerar högkvalitativa produkter. Skillnaden mellan framgångsrika och icke framgångsrika företag består i att framgångsrika företag lyckas sälja produkterna emotionellt. Känslan skapas genom en enhetlig och affärsmässig varumärkesstrategi. Även de anställdas attityder har stor påverkan på hur kunderna uppfattar varumärket vid försäljning mellan företag. Synsättet att ett varumärke byggs enbart genom teknisk kompetens var vanligt för 40–50 år sedan, men det har ändrats. – E AB har vidare åberopat en analys utförd av KPMG i vilken det sägs att om ett företag slutar investera i marknadstillgångarna minskar värdet på varumärket och för ett företag inom tillverkningsindustrin tar det cirka fyra år innan marknadstillgångens värde är noll.

Skatteverket anför bl.a. följande. Utvecklingen av varumärket E har skett under de 100 år svetsverksamhet har bedrivits inom koncernen. Detta är normalt en lång process som innehåller många element. Det vik-



tigaste är att koncernen kan erbjuda marknaden prisvärda och tekniskt avancerade produkter med en bredd som ger möjlighet till helhetslösningar för kunderna. Det krävs också kontinuerlig närvaro på alla marknader där service, teknisk hjälp och eftermarknadsarbete är viktiga ingredienser. Eftersom E arbetar mot företag är allmän reklam mindre väsentlig för byggandet av varumärket än för ett företag som arbetar med konsumentprodukter. Varumärket är beroende av de strategiska beslut som fattas inom företaget avseende teknisk utveckling, produktion, distribution, marknadsföring m.m. E AB är väsentlig motor i det fortsatta byggandet av varumärket, bl.a. genom att mer än fyra femtedelar av forskningen och utvecklingen sker inom bolaget, som också driver koncernens ledande processcenter för utveckling av svetsprocesser, kundsupport och utbildning. EHL:s roll i utvecklandet av varumärket E och alla produktvarumärken är begränsad med avseende på de faktorer som påverkar styrkan i varumärkena.

Enligt OECD:s riktlinjer punkten 6.4 beror ett varumärkes värde på många faktorer, t.ex. rykte, trovärdighet, kvalitet på varor som sålts under varumärkets namn, fortlöpande kvalitetskontroll och forskning och utveckling, marknadsföring, reklam osv. Under punkten 6.36 i riktlinjerna anges att det kan uppstå problem ur interprissättningsperspektiv när ett bolag som inte äger varumärken eller produktnamn utför marknadsföringsåtgärder och att det då är nödvändigt att bestämma hur den som utfört åtgärderna ska bli kompenserad, som en leverantör av tjänster eller i vissa fall genom en del av avkastningen relaterad till investeringen. Vidare konstateras under punkten 6.39 att det kan vara svårt att bedöma om marknadsföringsåtgärder har bidragit till en produkts framgång och att högre avkastning från försäljning av varumärkesskyddade produkter kan bero såväl på produktens unika egenskaper och kvalitet som på framgångsrik marknadsföring och reklam.



Det får enligt kammarrättens mening anses rimligt att anta att varumärket E och dess produktnamns värde under inkomståren 2005 och 2006 är ett resultat av flera sammanhängande faktorer. Det innebär att E AB AB:s mångåriga arbete med till exempel forskning och utveckling, processer och kundsupport, i kombination med det arbete som utförts efter 2002 då en affärsmässig och utarbetad varumärkesstrategi infördes, tillsammans har skapat värdet i varumärket E och produktnamnen.

#### *Varumärkets utveckling före 2002*

E AB anför bl.a. följande. E-gruppen saknade fram till 2002 en enhetlig och effektiv varumärkesstrategi för att bygga ett globalt erkänt varumärke. Marknadsföring och försäljning utfördes på lokal nivå utan fokus på att bygga ett varumärke annat än för den lokala marknaden och fokus låg i stället på marknadsföring av de enskilda produkterna. Det förekom kvalitets- och marknadsföringsmässiga skillnader mellan produkter som såldes på olika marknader, och det arbete som utfördes centralt av E AB avsåg att legalt skydda och försvara varumärket mot intrång. Kostnader för investeringar i varumärket har fram till 2002 fördelats ut till sådana bolag i koncernen som har haft nytta av varumärket och resultatet av att koncernbolagen burit sin del av investeringen i varumärket är att samtliga bolag som investerat i varumärket blivit delägare i detta. E AB har därför saknat rätt att ta ut ersättning för användande av varumärket av dessa bolag.

Skatteverket har inte närmare kommenterat dessa uppgifter utöver vad som framgår ovan om Skatteverkets syn på vad som bidragit till varumärkets värde.

Av E AB redogörelse får det enligt kammarrättens mening anses framgå att marknadsföringen före 2002 till största delen utförts lokalt och inte markant bidragit till att varumärkets värde ökat. I avsaknad av en

gemensam och affärsmässig varumärkesstrategi måste värdet av själva varumärket i stället anses ha upparbetats genom produkternas kvalitet, egenskaper och tekniska funktioner i kombination med E AB:s mångåriga erfarenhet. Det framgår av utredningen att E AB har stått för den största delen av koncernens forskning och utveckling och att de lokala koncernbolagen inte väsentligt har bidragit till dessa värdeskapande åtgärder. Det faktum att koncernbolagen stått för vissa kostnader i samband med marknadsföring innebär enligt kammarrättens bedömning inte att koncernbolagen ska anses ha utfört sådana funktioner samt tagit risker och kostnader i sådan utsträckning att det under perioden fram till 2002 påverkat E AB:s ägande och rätt till avkastning hänförlig till nyttjande av varumärket E och produktnamn i någon större utsträckning.

#### *Varumärkets utveckling efter 2002*

Vad E AB anför

Marknadsföringsfunktionen flyttades under 2002 från E AB till EHL i syfte att bygga ett globalt varumärke och en central marknadsföringsavdelning etablerades som ansvarade för samtliga övergripande marknadsföringsaktiviteter inom E-koncernen. Vid tidpunkten för övertagandet gjordes en genomgång av varumärket och dess igenkänning på marknaden och det fanns inte någon tydlig version eller särskilda värden kopplade till detta. EHL har sedan 2002 haft ansvar för strategi, utveckling och förvaltning av varumärket. E AB och övriga lokala bolag fortsatte att bära den del av investeringen i varumärket som avsåg respektive marknad. E AB:s kostnadmässiga andel av investeringarna i varumärket har uppgått till 12,58 procent (2001), 11,62 procent (2002), 13,18 procent (2003) och 11,88 procent (2004). De aktiviteter som utfördes av EHL koncentrerades till att positionera varumärket, öka medvetenheten hos de anställda samt till relationsbyggande åtgärder mot kunder

och distributörer. All lokal marknadsföring följde därefter den marknads- och kommunikationsstrategi som beslutats av EHL.

Vittnet **D** har beskrivit det förändringsarbete avseende varumärket som inleddes under hans ledning 2002. EHL kontrollerade t.ex. strategi och budget. Initiativen för att bygga ett globalt varumärke omfattade bl.a. en internationell presskonferens i Laxå, ett enhetligt och omarbetat marknadsföringsmaterial samt arbete med kundrelationer och de anställdas uppfattning om **E**. Att **E** tagit sig från ett decentraliserat, diversifierat, produktdrivet varumärke till att bli ett centralstyrt, enhetligt kommunicerat varumärke styrks av forskningsrapporten Brand Orientation Index från 2005.

Från 2005 ansågs att värdet av varumärket, genom EHL:s strategibeslut och investeringar, avsevärt hade ökat och från den tidpunkten har EHL tagit ut royalty för nyttjande av varumärket. EHL bar från denna tidpunkt också samtliga kostnader för att bygga varumärket. Registreringen av varumärket **E** och produktnamnen har av administrativa skäl samlats i **E AB**. Samtliga kostnader för ägandet och för att skydda varumärket från intrång har fakturerats av **E AB** till EHL. I samband med att royalty började utgå upprättades ett avtal om licensiering mellan EHL och **E AB** i syfte att skydda det legala ägandet. **E AB** erhöll redan marknadsmässig ersättning för sina kostnader förknippade med bl.a. hantering och registrering av varumärket **E** och produktnamn men fick genom avtalet en ersättning för eventuellt historiskt värde som bolaget varit med och skapat. Avtalet avser licensiering av det legala ägandet. Eftersom bolaget inte har investerat i varumärket efter 2002, och det ekonomiska ägandet enligt KPMG:s analys minskar i takt med att marknadsföringstillgången minskar, har **E AB** vid slutet av 2008 erhållit en marknadsmässig ersättning enligt avtalet som om bolaget hade

varit ensam ekonomisk ägare till det historiska värdet även om så inte varit fallet.

Det avtal som ingåtts mellan E AB och E GmbH om överföring av registreringen av det globala varumärket är upprättat för att beskriva att det tyska bolaget inte hade gjort den typ av investeringar i varumärket som skulle kunna motivera en högre ersättning. Sett till relationen mellan dessa avtalsparter är det inte orimligt att betrakta E AB som "beneficial owner". E AB kan aldrig, oavsett när ett eventuellt ekonomiskt ägande övergick, göra anspråk på en royalty som procentuellt överstiger den del i varumärket som historiskt sett har burits av E AB.

*Vad Skatteverket anför*

Skatteverket anser att E AB:s juridiska ägande av alla varumärken också inkluderar ett ekonomiskt ägande. Att moderbolaget efter 2002 har en styrfunktion över varumärkesstrategier och även betalar vissa löpande kostnader medför inte att det ekonomiska ägandet automatiskt övergår och att EHL därför skulle vara berättigat till den ersättning som har betalats av andra koncernbolag. Den centrala marknadsföringsavdelning som d blev chef för 2002 fanns redan placerad hos E AB sedan många år tillbaka. Avdelningens arbete inkluderade deltagande på mäsor, centralt framtagande av reklammaterial, annonsering i internationella tidsskrifter, produktion av tidningen Svetsaren osv. Att avdelningen under 2002 formellt placerades under EHL i stället för hos E AB innebär att kostnaderna fördelades ut direkt från EHL i stället för indirekt via E AB. Avdelningen minskades vad gäller antalet anställda och fokus ändrades till att marknadsföra upplevelsen av varumärket i stället för att mer konkret marknadsföra ny teknologi och nya produkter.

EHL har inte burit några varumärkesrelaterade kostnader före 2005 och kan inte anses vara ekonomisk ägare av varumärket från den 1 januari

2005. Det är även oklart om EHL har burit några kostnader för varumärket därefter. Av licensavtalet mellan E AB och EHL framgår att E AB är ensam ägare till alla varumärken och att all goodwill ska tillfalla E AB. EHL förbinder sig att inte på något sätt göra anspråk eller uppträda på sätt som kan tyda på att bolaget har äganderätt eller annat intresse i varumärkena utöver vad som tillerkänts i avtalet. Vidare framgår av avtalet att E AB ensamt har rätt att vidta åtgärder, föra domstolsförhandlingar eller träffa avtal avseende frågor som gäller varumärkesintrång, samt att kostnader som uppkommer som en följd av sådana åtgärder ska bäras av E AB. Skatteverket anser att avtalstexten understryker E AB:s roll som ensam ägare till varumärkena. Att E AB är såväl legal som ekonomisk ägare framgår också av avtalet mellan E AB och E GmbH.

#### *Kammarrättens bedömning*

Kammarrätten konstaterar att vad E AB anför om den nya varumärkesstrategin och arbetet med att öka värdet på varumärket E stöds av vad vittnet D berättat. Häremot talar emellertid det avtal E AB AB tecknat den 22 december 2005 med EHL i vilket det bl.a anges att all goodwill ska tillfalla E AB och att EHL inte får fatta några beslut angående varumärket som äventyrar E AB:s ägande. Vidare anges i det avtal som tecknats mellan E AB och E GmbH att E AB är såväl juridisk som ekonomisk ägare till varumärket. E AB har dock gjort gällande att avtalet med EHL bara reglerar det juridiska ägandet av varumärket och att avtalet mellan E AB och E GmbH endast reglerar förhållandet mellan dessa två bolag.

I punkterna 1.64–1.65 i OECD:s riktlinjer anges att skattemyndigheternas granskning av en transaktion som huvudregel ska utgå ifrån den faktiskt företagna transaktionen så som den strukturerats av parterna men att det kan finnas anledning att göra avsteg från principen när den ekonomiska

innebörden av en transaktion avviker från dess form. Av punkten 1.53 framgår vidare att oberoende parter har en tendens att hålla sig till avtalstermer och att avvikelse från villkoren endast kommer att ske när det gynnar båda parterna. Det konstateras dock i samma punkt att liknande motsättning kan saknas när det gäller parter med intressegemenskap och att det är viktigt att undersöka om parternas agerande är i enlighet med avtalet eller om deras beteende avviker från vad som avtalats. Det innebär enligt kammarrättens uppfattning att oavsett om avtalet mellan E AB AB och EHL reglerar även det ekonomiska ägandet, så kan rätten till avkastning relaterad till varumärket inte enbart utgå från vad som avtalats utan en bedömning måste även beakta parternas agerande.

Enligt kammarrättens bedömning är det i målet visat att EHL utfört vissa värdeskapande funktioner i form av strategier och marknadsföringsaktiviteter för varumärket E från 2002 och framåt men EHL har såvitt framkommit inte burit några kostnader relaterade till varumärket före 2005. Kostnaderna har i stället fram till 2005 burits av E AB och andra bolag inom koncernen.

### ***Sammanfattande bedömning avseende varumärkesfrågan***

#### ***Licensintäkter som EHL uppburit***

Som angetts ovan anser kammarrätten mot bakgrund av vad som framkommit om förhållandena före 2002 att E AB måste bedömas ha varit i princip ensam ägare av varumärken och produktnamn när arbetet med en global varumärkesstrategi intensifierades genom EHL:s arbete. Kammarrätten anser vidare att det framgår av utredningen i målet att EHL har utfört vissa värdeskapande funktioner när det gäller varumärkesstrategin, men att EHL först från 2005 har burit kostnader för varumärket i form av bl.a. utgifter för marknadsföring och kommunikation. Enligt kammarrättens bedömning är det mot bakgrund av dessa förhållanden rimligt att anta att E AB inte hade ingått ett licensavtal med



EHL, som begränsar E AB:s rätt att erhålla royalty hänförlig till varumärken och produktnamn till 25 procent, om EHL hade varit en oberoende part i förhållande till E AB. Licensavtalet per den 22 december 2005 kan därför inte anses vara armlängdsmässigt.

Med beaktande av de funktioner som faktiskt utförts av EHL, samt att EHL från 2005 dessutom burit vissa kostnader för varumärket anser emellertid kammarrätten inte att Skatteverket visat att EHL:s aktiviteter och ansvar motiverar en ersättning till EHL som endast motsvarar de utlägg EHL haft. Vid en sammantagen bedömning ger utredningen enligt kammarrätten stöd för att E AB vid en armlängdsmässig fördelning skulle tillföras åtminstone 75 procent av royaltyintäkten. Detta leder till att återstående del om 25 procent tillfaller EHL.

#### *Utebliven royalty från bolag i vissa länder*

Utöver de licensintäkter som EHL uppburit innebär Skatteverkets beslut att E AB:s inkomst korrigeras för inkomst av royalty som inte betalats av bolag i Indien, Brasilien, Ryssland och Tjeckien trots att bolagen har använt varumärken och produktnamn i sin verksamhet. Skatteverket har uppskattat att 75 procent av det tjeckiska bolagets omsättning avser produkter som säljs med varumärket ESAB. Motsvarande andel har för det ryska och det indiska bolaget uppskattats till 80 procent av omsättningen. Vad gäller det brasilianska bolaget har den royaltygrundande andelen för 2005 uppskattats till 75 procent av omsättningen. Eftersom Skatteverket saknat inkomstuppgifter för det brasilianska bolaget för 2006 har den royaltygrundande omsättningen för 2006 uppskattats till samma belopp som för 2005.

E AB har i huvudsak invänt att E AB inte har rätt till någon royalty eftersom bolaget inte varit ekonomisk ägare av varumärket.



Det är ostridigt att bolagen i Indien, Brasilien, Ryssland och Tjeckien har nyttjat varumärken och produktnamn utan att erlägga ersättning. Med den utgång i varumärkesfrågan som anges ovan är E AB berättigat till 75 procent av den royalty som borde ha utgått enligt avtalet.

#### *Eftertaxering*

E AB har inte i deklARATIONERNA upplyst om licensavtalet och förhållandena kring fördelningen av royaltyn för varumärken och produktnamn samt den uteblivna debiteringen av royalty i vissa fall. Bolaget har därigenom lämnat en sådan oriktig uppgift att det finns grund för eftertaxering. Det finns inte heller anledning att frånga de av Skatteverket uppskattade uteblivna royaltybeloppen avseende Indien, Brasilien, Ryssland och Tjeckien.

#### *Beloppsmässiga konsekvenser*

Förvaltningsrätten har från det av Skatteverket beslutade inkomstkorrigeringsbeloppet avräknat EHL:s kostnader hänförliga till varumärket med ett vinstpåslag om 7,5 procent. EHL:s utgifter för varumärket från och med 2005 är dock att anse som en del av vad som bidragit till att EHL i enlighet med bedömningen i det föregående tillförs 25 procent av royaltyn. Kostnaderna ska därför inte beaktas vid beräkning av E AB:s andel av royaltyintäkterna. De justerade korrigeringsbeloppen avseende royalty för varumärken och produktnamn kan sammanfattas enligt följande

	Taxeringsår 2006	Taxeringsår 2007
Underlicensierad royalty	120 000 000	140 000 000
Utebliven royalty	40 914 000	46 275 000
<b>Summa</b>	<b>160 914 000</b>	<b>186 275 000</b>
E AB:s andel (75 procent)	120 685 500	139 706 250
Tidigare redovisad royalty	-30 000 000	-35 000 000
<b>Inkomstkorrigering</b>	<b>90 685 500</b>	<b>104 706 250</b>

Förvaltningsrätten har fastställt inkomstkorrigeringen hänförlig till varumärken och produktnamn till 90 005 071 kr för taxeringår 2006 och till 133 972 053 för taxeringår 2007. Till följd av kammarrättens bedömning i det föregående finns förutsättningar för inkomstkorrigering för taxeringsår 2006 med 90 685 500 kr. Med hänsyn till att Skatteverket inte överklagat förvaltningsrättens dom ska dock det av förvaltningsrätten beslutade beloppet för taxeringsår 2006 stå fast. Bolagets överklagande avseende taxeringsår 2007 ska bifallas delvis på så sätt att inkomstkorrigeringen hänförlig till ersättning för varumärken och produktnamn sätts ned till 104 706 250 kr.

### 3. Royalty för teknologi

#### *Utgångspunkter*

E:s produktionsenheter använder teknologi i form av t.ex. teknisk know-how, formler, produktutveckling m.m. som tillhandahållits av E AB och som i några fall har licensierats ut av E AB. Skatteverket har gjort en bedömning av i vilken utsträckning produktionsenheterna utnyttjat E:s teknologi utan att ha erlagt royalty för denna samt genom uppskattning gjort en beräkning av intäkterna hänförlig till försäljning av motsvarande produkter. E AB anser att royalty ska utgå när det är affärsmässigt betingat och där det faktiskt har skett en teknologiöverföring till produktionsenheterna. E AB har accepterat att en höjning ska ske vad gäller det italienska bolaget E S.p.A. och det polska bolaget E z.o.o. En inkomstkorrigering hänförlig till utnyttjande av E:s teknologi är delvis tvistig i målet avseende P i Indonesien, E z.o.o. i Polen, E Ltd och E i Brasilien.

Skatteverket har accepterat att ingen royalty tagits ut avseende sådan know-how och teknologi som behövs för att tillverka bl.a. solidtråd.

P [REDACTED] (Indonesien)

Enligt ett licensavtal som ingicks år 2000 har det indonesiska bolaget betalat royalty till E AB [REDACTED] med USD 75 000 per år vilket under perioden 2001–2005 motsvarat cirka 1 procent av omsättningen per år. Skatteverket har genom omprövningsbeslut korrigerat inkomsten och ansett att en armländsmässig royaltynivå för 2005 bör uppgå till 3 procent. För 2006 har det indonesiska bolaget betalat cirka 4 procent i royalty och ingen inkomstkorrigering har gjorts av Skatteverket.

Skatteverket anför att en armlängdsmässig royalty för nyttjande av teknologi i de i målet aktuella fallen uppgår till 3 procent. Skatteverket grundar sin inställning på en litteraturanalys, som visar ett medelvärde för licensavtal avseende teknologi mellan oberoende parter om 6 procent, samt på en jämförelsestudie baserad på royaltyavtal avseende licensiering av teknologi inom svetsindustrin och närliggande branscher. Jämförelsestudien, som gjorts med hjälp av en värenommerad databas och i vilken Skatteverket ansett att 18 avtal varit tillräckligt jämförbara, visar ett medelvärde om 4,8 procent, en nedre kvartil om 3 procent och en övre kvartil om 6,75 procent. Skatteverket anför att bl.a. det faktum att den av E AB [REDACTED] upplåtna teknologin genom avsaknad av avtal saknar reglerade begränsningar i nyttjandet talar för att de framräknade procentsatserna inte kan anses för höga. Skatteverket uppger att vid en samlad mycket försiktig bedömning bör royaltynivån uppgå till åtminstone 3 procent för E AB [REDACTED]s upplåtelse av teknologi.

E AB [REDACTED] har i sin tur dels gjort en jämförelse som baseras på de avtal med tredje part som visar ett marknadsmässigt intervall om 1–5 procent samt en extern marknadsanalys som visar ett armlängdsmässigt intervall om 0,3–6 procent. Skatteverket har invänt att det råder stora oklarheter om det avtal som visar 0,3 procent är jämförbart med förhållandena inom E [REDACTED] samt att, om man bortser från avtalet med 0,3

procent, royaltynintervallet för studien är 3–6 procent. E AB har invänt att det inte är i enlighet med OECD:s riktlinjer att endast bedöma den nedre kvartilen som armlängdsmässig och att Skatteverkets analys visar ett intervall för marknadsmässig royaltyn om 1–10 procent. Vidare har E AB synpunkter på att inte alla avtal i Skatteverkets analys kan anses jämförbara eftersom vissa avtal avser underlicensiering, att en del bolag i analysen inte är oberoende och att det i vissa fall i studien ingår även licensiering av varumärke. Enligt E AB:s uppfattning kan endast fyra avtal anses jämförbara vilket resulterar i ett armlängdsmässigt intervall om 1–4 procent.

I punkterna 3.55–3.56 i OECD:s riktlinjer anges att, på grund av att in-ternprissättning inte är någon exakt vetenskap, en tillämpning av en prissättningsmetod kommer i många situationer att leda till ett intervall av prinsnivåer som alla är relativt lika jämförbara. I vissa fall har inte alla transaktioner samma grad av jämförbarhet och dessa ska då uteslutas.

Kammarrätten konstaterar att E AB och Skatteverket anför synpunkter på de jämförelseanalyser som presenterats i målet av motparten. Den royaltyn som accepteras av E AB avseende bolaget i Indonesien, en procent, ligger inom det armlängdsmässiga intervallet både enligt E AB:s interna jämförelsestudie och enligt Skatteverkets jämförelsestudie, om än i nedre delen. Mot bakgrund av att det i målet inte har framkommit något som visar att en viss transaktion i jämförelsestudierna varit mer jämförbar än någon annan samt att det är fråga om eftertaxering anser kammarrätten att det inte är visat annat än att en armlängdsmässig royaltyn för bolaget i Indonesien kan anses uppgå till en procent. E AB AB:s talan i denna del ska således bifallas.

**E** **z.o.o. (Polen)**

Skatteverket har uppskattat att 10 procent av det polska bolagets omsättning för inkomstår 2005 och 15 procent av omsättningen för inkomstår 2006 avser produkter som tillverkats med teknologi från **E AB** utan licensiering samt ansett att royalty bör utgå med 3 procent. Förvaltningsrätten har ansett att en armlängdsmässig royaltynivå för aktuell teknologiöverföring till det polska bolaget motsvarar den av **E AB** accepterade nivån om 2 procent. Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att **E AB** genom att inte redovisa intäkter hänförligt till upplåtelse av teknologi till det polska bolaget har lämnat sådan oriktig uppgift som är grund för eftertaxering. Även vad gäller royaltynivån och andelen omsättning som avser försäljning av varor med teknologi från **E AB** gör kammarrätten samma bedömning som förvaltningsrätten. Förvaltningsrättens dom avseende teknologiöverföring till **E** **Sp z.o.o.** ska därmed stå fast.

**E** **Ltd (Indien)**

**E AB** förvärvade under 1980- och 1990-talen ett antal indiska bolag som slogs samman till **E** **Ltd**. Bolaget är noterat på den indiska börsen. Det indiska bolaget har betalat royalty till **E AB** för nyttjande av teknologi avseende ett begränsat antal produkter. Skatteverket har uppskattat att 40 procent av **E** **Ltd**:s försäljning avsett produkter för vilka teknologi från **E AB** använts. **E AB** har accepterat en inkomstkorrigering om 566 356 kr för 2005 och om 460 140 kr för 2006. Det är ostridigt att en marknadsmässig royalty avseende teknologiöverföring till Indien bör uppgå till 3 procent.

Skatteverket anför följande. Det indiska bolaget erbjuder hela **E**:s produktsortiment trots att bolaget inte bedriver någon egen forskning och utveckling. Enligt produktpresentationer används all **E**:s svetserfarenhet och den nyaste tekniken i tillverkningen. Det är inte korrekt att

den indiska marknaden är outvecklad och endast efterfrågar enklare produkter. I bolagets årsredovisning för 2006 beskrivs marknaden som mer komplex, och det framgår att produkter baserade på teknologiupplåtelser från E introducerats under året och blivit väl mottagna av kunderna. Av ett licensavtal som E Indien Ltd tecknat med E AB i augusti 2005 framgår att E Indien Ltd under tid som föregått avtalet fått del av E ab:s know-how och tekniska information. Enligt ett kompletterande avtal kan E Indien Ltd fortsätta utnyttja E AB:s teknologi. Royalty ska enligt avtalet erläggas med 5 procent för nya produkter medan den teknologiöverföring som skett före och efter avtalstidpunkten avseende gamla produkter ska vara fri från royalty. Det innebär i realiteten att 97–98 procent av de produkter som tillverkas av det indiska bolaget inte omfattas av avtalet.

E AB har gjort gällande att EHL:s ägande i E Indien Ltd under inkomståren 2005 och 2006 uppgick till 37,31 procent, att resterande del av aktierna ägdes av investerare på den indiska börsen samt att det inte förelåg intressegemenskap mellan E AB och E Indien Ltd de i målet aktuella åren.

Ekonomisk intressegemenskap anses enligt 14 kap. 20 § IL föreligga om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital. Vidare anses ekonomisk intressegemenskap föreligga om samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital. Mot bakgrund härav och vad som upplysts om EHL:s ägande i E indien Ltd får det enligt kammarrättens mening anses ha förelegat sådan intressegemenskap som kan grunda inkomstkorrigering.



Vittnet J [REDACTED] har berättat bl.a. följande angående verksamheten i Indien. Produkterna som tillverkas av E Indien [REDACTED] Ltd är relativt enkla och vidareutvecklas inte. De har varit oförändrade sedan 1960- och 1970-talet. Den indiska marknaden är inte lika utvecklad som den svenska och efterfrågar enkla och billiga produkter. När företag förvärvas ändras inte i det förvärvade bolagets produktsortiment. Av försäljningen i Indien utgör 65 procent handsvetselektroder som nästan uteslutande tillverkas med teknik som utvecklats i Indien eller som förvärvats av andra bolag. Av försäljningen utgörs 27 procent av solidtråd. Produktunderhåll sköts av två personer som har fullt tillräcklig kapacitet. Det faktum att det finns ett avtal som reglerar teknologiöverföring från E AB [REDACTED] till det indiska bolaget innebär inte att någon överföring faktiskt skett.

E AB [REDACTED] har tillhandahållit en sammanställning över produkter med uppgift om ägare till respektive immateriella tillgång. E AB [REDACTED] anför också att även om avtalet lämnar en öppning för hjälp, har E AB [REDACTED] inte gett någon teknisk assistans till E Indien [REDACTED] Ltd i fall som rör historiska produkter eftersom något behov av assistans inte har förekommit.

Kammarrätten konstaterar att det är fråga om eftertaxering vilket förutsätter uppfyllande av ett högt beviskrav. E AB [REDACTED] har accepterat att en inkomst-korrigerings ska ske avseende viss faktisk teknologiöverföring för vilken E AB [REDACTED] underlåtit att ta ut ersättning.

Det har upplysts att E Indien [REDACTED] Ltd kan erbjuda hela E [REDACTED] koncernens utbud tillverkat med den nyaste tekniken och att det finns ett avtal om att teknologiöverföring ska ske till det indiska bolaget utan ersättning. Kammarrätten anser dock, mot bakgrund av de uppgifter som lämnats i målet av E AB [REDACTED] om vilket bolag som äger de immateriella rättigheterna för respektive produkt och de sammanställningar som tagits fram avseende hur stor del av omsättningen som hänförs till produkter med äldre teknik, att



det inte är visat att bolaget har lämnat en oriktig uppgift utöver den inkomstkorrigerings som medgetts av E AB . Det saknas därför grund för eftertaxering utöver den inkomstkorrigerings som accepterats av E AB . Bolagets inkomst ska korrigeras med 566 356 kr för taxeringsår 2006 och med 460 140 kr för taxeringsår 2007.

**E (Brasilien)**

Det brasilianska bolaget har under 2000-talet inte betalat någon royalty till E AB för nyttjande av teknologi. Skatteverket har beslutat att korrigera E AB :s inkomst avseende utebliven royaltybetalning från bolaget i Brasilien och ansett att en royaltynivå om 3 procent är arm-längdsmässig. Det brasilianska bolagets försäljning av produkter med teknologi från E AB har uppskattats till 50 procent av omsättningen för 2005. Eftersom Skatteverket saknar uppgifter angående bolagets omsättning för 2006 uppskattas försäljningen för detta år till samma belopp som för 2005. E AB har medgett att teknologiöverföring har skett i ett fall efter 1989 och accepterat en inkomstkorrigerings med 45 768 kr för 2005 och med 63 336 kr för 2006. Förvaltningsrätten har funnit att det inte är visat i tillräcklig utsträckning att marknadsmässig royalty bör utgå med en högre procentsats än 2 procent. Vad som framkommit i målet ger enligt kammarrättens bedömning inte anledning att bestämma royaltynivån till ett lägre belopp.

Skatteverket anför följande avseende överföring av teknologi till Brasilien. Det brasilianska bolaget tillverkar alla E produkter och erbjuder hela E :s produktsortiment. Skatteverket anser att det är osannolikt att det brasilianska bolaget helt isolerat från E -koncernen i övrigt utvecklat produkter som är identiska eller nästan identiska med de produkter som E Ab utvecklat i Sverige. Utgifterna för forskning och utveckling synes ha varit låga hos det brasilianska bolaget, 80 procent av

koncernens forskning och utveckling står E AB för och i princip all teknologi får anses ha överförts från E AB.

E AB anför bl.a. följande. Det brasilianska bolaget har en egen avdelning för forskning och utveckling med 13 anställda. Majoriteten av produkterna utvecklas och underhålls lokalt och marknaden är inte lika utvecklad som i Europa. I vissa fall tillverkar och säljer E AB väsentliga komponenter till bolaget i Brasilien och det immateriella värdet ingår då i priset för varan. E AB har fått ersättning för den tekniköverföring som skedde på slutet av 1980-talet och Skatteverket har inte visat att det är motiverat att fortfarande ta ut ersättning för den överförda teknologin. Möjlighet att beskatta en överföring av sådana tillgångar kan lagligen inte ske 20 år efter transaktionen. Samma resonemang som för Indien gäller avseende möjligheten att underhålla produktportföljen utan stöd från E AB, med undantag för att det brasilianska bolaget även har möjlighet att förvalta och utveckla sin produktportfölj med hänsyn till de egna resurser som finns.

E AB har tillhandahållit en sammanställning över produkter med uppgift om ägare till respektive immateriella tillgång.

Kammarrätten konstaterar att även det brasilianska bolaget erbjuder i stort sett samma produktsortiment som resterande del av koncernen men att E AB endast i begränsad omfattning fått ersättning för teknologiöverföring. Kammarrätten anser dock även vad gäller det brasilianska bolaget att Skatteverket, mot bakgrund av de uppgifter som E AB lämnat om nyttjande av äldre teknik och det brasilianska bolagets egna resurser för forskning och utveckling, inte kan anses ha uppfyllt beviskravet vid eftertaxering utöver den inkomstkorrigering som medgetts av E AB. Bolagets inkomst ska därför korrigeras avseende teknologiöverföring till det brasilianska bolaget med de belopp som accepterats av

bolaget, dvs. med 45 768 kr för taxeringsår 2006 och med 63 336 kr för taxeringår 2007.

#### 4. Skattetillägg

Skatteverket har ansett att E AB har lämnat oriktig uppgift och påfört skattetillägg avseende taxeringsår 2006 och 2007. Förvaltningsrätten har satt ner skattetillägget till hälften.

E AB yrkar att påförda skattetillägg ska undanröjas eftersom det i tvistiga delar enligt bolaget inte är visat att någon oriktig uppgift lämnats.

E AB anför vidare att påförande av skattetillägg alltid borde kunna uteslutas i frågor där grunden för beskattningsåtgärden bygger på subjektiva värderingsinslag och där det aldrig med säkerhet går att visa att den skattskyldiges bedömningar är felaktiga. E AB anser att bolaget i vart fall ska befrias från skattetillägg med beaktande av frågans komplicerade natur, att skattetillägget inte står i rimlig proportion till eventuella fel som kan ha begåtts samt att det förflutit fem år sedan revisionen avseende de aktuella frågorna inleddes och att fördröjningen inte beror på bolaget.

Kammarrätten har i det föregående funnit att E AB lämnat sådan oriktig uppgift som utgör förutsättning för eftertaxering. I enlighet med den bedömningen finns det också förutsättningar för att ta ut skattetillägg. Skäl att medge befrielse från skattetillägget utöver det som följer av förvaltningsrättens dom har inte framkommit. Det ankommer dock på Skatteverket att räkna om skattetillägget med utgångspunkt i kammarrättens bedömning i beskattningsfrågan.

### 5. Ersättning för kostnader

E AB har delvis vunnit bifall till sin talan och är därför berättigat till ersättning för kostnader för ombud som skäligen behövs för att tillvarata dess rätt i kammarrätten.

Skriftväxlingen i kammarrätten har varit begränsad. I allt väsentligt har det inte framkommit något nytt utöver vad som framförts i förvaltningsrätten. Med hänsyn härtill finner kammarrätten att ersättning bör beviljas med skäliga 50 000 kr.

---

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

referent