

Målnummer:	3348-92	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1994-12-20		
Rubrik:	Fråga om stöd i olika former som av ett svenskt aktiebolag utgetts till dotterbolag i utlandet utgjort omkostnader i moderbolagets rörelse. Också fråga om tillämpning av den s.k. felprisregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen. Eftertaxering för 1984 samt skattetillägg.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 20 §, 29 § 1 mom., 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse vid 1984 års taxering• 114 §, 116 a § och 116 h § taxeringslagen (1956:623) i deras lydelse vid 1984 års taxering		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1936 not. Fi 223• RÅ 1943 ref. 50• RÅ 1947 not. Fi 1014• RÅ 1967 not. Fi 1247• RÅ 1967 not. Fi 1659• RÅ 1967 not. Fi 16591660• RÅ 1969 not. F 1242• RÅ 1975 Aa 823• RÅ 1981 Aa 81• RÅ 1986 not. 250• RÅ 1986 not. 251• RÅ 1991 ref. 107. Jfr även Regeringsrättens domar den 20 december 1994 i mål nr 2471--2474-1991 och 5127-1991		

REFERAT

Eka Nobel AB (Eka Nobel) bildade tillsammans med ett finskt bolag i början av 1980-talet i Finland bolaget Ekaraisio OY (Ekaraisio). I slutet av år 1983 blev Eka Nobel ensam ägare till Ekaraisio.

Under år 1983 belastades Eka Nobels rörelseresultat med två marknadsbidrag till Ekaraisio om 274 000 kr resp. 585 225 kr. Dessutom avstod Eka Nobel från att fakturera Ekaraisio 48 000 kr för hyra av s.k. BMA-anläggning, 262 359 kr för leasing och 326 000 kr för royalty på försäljning av grundkomponenter. De nämnda beloppen utgjorde sammanlagt 1 495 584 kr.

Eka Nobel bildade under år 1980 i USA dotterbolaget Eka Chemicals Inc (ECI). Under 1983 belastades Eka Nobels rörelseresultat med utbetalningar till ECI om sammanlagt 4 930 425 kr, för "management and consulting services".

Sedan taxeringsrevision företagits ansökte länsskattemyndigheten om att Eka Nobel skulle eftertaxeras för vissa belopp, däribland ovannämnda stöd till Ekaraisio och ECI om sammanlagt 6 426 009 kr. Vidare yrkades att skattetillägg skulle påföras med 40 procent av skatten på nämnda belopp. Vad gällde stödet till dessa bolag anförde länsskattemyndigheten bl.a. följande. Ekaraisio ägdes till hälften vardera av Eka Nobel och ett finskt bolag. Ekaraisio skulle i Finland verka såsom återförsäljare av såväl Eka Nobels produkter som den finske delägarens produkter. Verksamheten startade, såvitt hade kunnat utrönas vid granskningen, i september 1981. Ekaraisio gick från början med förlust. Ekaraisio hade för räkenskapsåret den 5 september 1981 - den 31 december 1982 uppburit marknadsbidrag om sammanlagt 850 000 finska mark, varav hälften betalats av Eka Nobel. Resultaträkningen för Ekaraisio uppvisade härefter en förlust om 41 887 finska mark. Utöver de

marknadsbidrag om sammanlagt 859 225 kr som Eka Nobel under år 1983 lämnat Ekaraisio hade den finska delägaren bidragit med 100 000 finska mark. Efter att hänsyn tagits till marknadsbidrag och krediteringar redovisade Ekaraisio en vinst om 41 887 finska mark för år 1983 eller exakt lika med 1982 års förlust. Även åren 1984-1985 hade det finska dotterbolagets resultat kunnat nollställas med hjälp av erhållna marknadsbidrag. - I olika handlingar, som påträffats vid granskningen, hade berörda bolag själva uppgett att de skulle täcka förlusterna i Ekaraisio med marknadsbidrag. Vid granskningen hade också framkommit uppgifter som visade bidragens storlek i förhållande till Eka Nobels försäljning till Ekaraisio. Denna jämförelse visade att de som marknadsbidrag benämnda bidragen var mycket stora i förhållande till den försäljning som Eka Nobel haft till Ekaraisio. - Framtagna uppgifter visade dessutom att övervägande delen av Ekaraisios försäljning i vart fall åren 1982-1983 avsett andra än Eka Nobels produkter. Enligt länsskattemyndighetens uppfattning framstod bidraget från Eka Nobel inte som ett marknadsbidrag utan som ett kapitaltillskott för att täcka Ekaraisios förlust. Förutsättningar för att se Eka Nobels bidrag som driftkostnad i bolagets verksamhet saknades således. Genom att avstå från att ta betalt för hyra och leasing, vilka kostnader rätteligen var hänförliga till dotterbolagets verksamhet, samt att avstå från avtalsenligt royalty fick Eka Nobel anses ha lämnat ytterligare bidrag till dotterbolagets finansiering. Även dessa bidrag hade utgjort kapitaltillskott till det finska dotterbolaget. - Redan under år 1979 påbörjade Eka Nobel planläggningen av en verksamhet i USA. Under år 1980 bildade Eka Nobel dotterbolaget ECI. Även om stora ansträngningar gjordes för att redan i början av 1980-talet kunna starta en produktion i USA i ECI:s regi, lyckades inte detta förrän under andra halvan av 1980-talet. Av ECI:s resultaträkning för år 1983 kunde utläsas bl.a. att försäljning till koncernföretag uppgetts till 672 083 dollar eller exakt motsvarande vad Eka Nobel hade utbetalt som "management and consulting services", att extern försäljning uppgått till 92 398 dollar och att consulting costs redovisats med 139 637 dollar. I princip var det svenska bolaget och det amerikanska dotterbolaget självständiga bolag och de borde då svara för sina egna normala löpande kostnader. ECI hade från början varit underkapitaliserat. De bidrag Eka Nobel hade utbetalt hade avsett att täcka dotterbolagets löpande kostnader. Några affärstransaktioner i övrigt hade inte förekommit mellan bolagen. ECI hade inte utgjort något försäljningsbolag åt Eka Nobel. Det amerikanska bolagets consulting costs var avsevärt lägre än moderbolagets utbetalningar för "management and consulting services" och det fick anses naturligt med hänsyn till dess verksamhet att det amerikanska bolaget haft sådana kostnader. Det saknades förutsättningar för att se de av Eka Nobel gjorde utbetalningarna till ECI som driftkostnader i moderbolagets verksamhet. Den som "management and consulting services" rubricerade ersättningen utgjorde i stället ett rent kapitaltillskott för att finansiera det amerikanska dotterbolagets verksamhet, vilken utan bidraget skulle utvisa förlust.

Bolaget, som bestred bifall till länsskattemyndighetens yrkanden, anförde bl.a. följande såvitt gällde stödet till Ekaraisio och ECI. Eka Nobel bedrev en världsomspännande papperskemikalierörelse. Kärnan däri var det så kallade Compozilsystemet, som marknadsfördes i hela Västeuropa, USA, Kanada, Brasilien och Australien. I maj 1980 skedde ansökan av grundpatent i Sverige. Därefter följde ett mödosamt arbete för att vidareutveckla systemet för praktiskt och kommersiellt bruk. Detta arbete kom att kännetecknas av ett oavbrutet samspel mellan försök på så kallade pilotmaskiner hos kunder i full skala, laboratorieanalyser, teoretiska studier och forskningsuppdrag hos vetenskapliga institutioner. Systemet byggde på två samverkande kemiska komponenter, BMA och BMB. Eftersom Eka Nobel var först med denna typ av system krävdes en kraftfull internationell satsning på att utveckla applikationssystem hos kunderna. Det visade sig att introduktionen och implementeringen av Ccompozilsystemet tog mellan ett och två år hos varje kund. Länsskattemyndigheten hade lagt bolaget till last bl.a. att bidragen till de nu aktuella dotterbolagen skulle ha utgjort "renodlade förlusttäckningsbidrag". Detta var - vid en integrerad verksamhet - inte något argument emot Eka

Nobels rätt till avdrag för bidrag till det amerikanska och finska dotterbolaget. Tvärtom hade ett bidrag som lett till överskott i dotterbolagen framstått som otillåten vinstöverföring såvida inte den överskottsgivande verksamheten utgjort någon slags renodlad "beställningsverksamhet" för moderbolaget. Det faktum att kostnaderna inte kunnat täckas av dotterbolagens löpande inkomster utgjorde ett avgörande moment för att medge moderbolaget avdrag. Länskattemyndigheten hade vidare hävdade att dotterbolagen varit "underkapitaliserade". Vid en bedömning av frågan om ett försäljnings- och marknadsföringsbolag utan självständig verksamhet och utan eget risktagande var underkapitaliserat eller ej måste man göra klart för sig om de kostnader, vilka täcktes med bidrag, till sin natur var driftkostnader eller investeringskostnader. Vidare måste man göra klart för sig om ett bidrag av "kapitaltillskottscharaktär" skulle anses höja anskaffningsvärdet för dotterbolaget eller likväl på annat sätt varit nödvändig i driften. De bidrag som Eka Nobel hade lämnat till sina dotterbolag hade uteslutande varit av driftkostnadscharaktär. Satsningarna i både Finland och USA utgjorde i sin helhet ett odelbart moment i marknadsföringen av BMA och Compozilsystemet på resp. marknad. Den konkreta marknadsföringsåtgärden, som bidragen avsett att täcka, var således introduktionen av hela systemet på de aktuella marknaderna. Strategin vid marknadsföringen var att moderbolaget stod för nödvändiga driftkostnader under etableringsfasen och tillgodoförde sig vinsten av produktionen, som huvudsakligen uppstod i moderbolaget, när etableringen lyckats. Någon vinstuppsamling skedde inte i dotterbolagen, utan verksamhetens resultat återfördes till moderbolaget. Någon vinstfördelning eller kapitaluppbyggnad utomlands hade det aldrig varit fråga om.

Länsrätten i Älvsborgs län (1990-12-28, ordförande Norgren), som eftertaxerade Eka Nobel för visst belopp i annan fråga, anförde såvitt gällde stödet till Ekaraisio och ECI och en del övriga frågor följande: "I övrigt finner länsrätten det ej visat att grund föreligger för att eftertaxera bolaget med ytterligare belopp". - Länsrätten avtog således länskattemyndighetens yrkande såvitt gällde stödet till det finska och amerikanska bolaget.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade bl.a. att Eka Nobel skulle eftertaxeras och påföras skattetillägg på grund av stödet till Ekaraisio och ECI.

Eka Nobel överklagade länsrättens dom i annan fråga.

Kammarrätten i Göteborg (1992-04-30), Wentz, Rosen, Brydolf, Ocklind, referent) yttrade såvitt gällde stödet till Ekaraisio och ECI följande: Målet gäller huruvida det ekonomiska stöd som Eka Nobel i olika former har lämnat Ekaraisio och ECI är att betrakta som driftkostnader i Eka Nobels rörelse. Denna fråga bör först och främst bedömas utifrån vilket samband som har förelegat mellan det svenska och de båda utländska bolagens verksamheter. Av vad Eka Nobel oemotsagt har framhållit därom framgår följande. - Satsningen i de utländska bolagen utgör ett led i utvecklingen och marknadsföringen av det s.k. Compozilsystemet, som avsätts över en stor del av världen. Systemet förutsätter för sitt framgångsrika genomförande ett nära samarbete mellan Eka Nobel och de utländska bolagen liksom mellan dessa och deras kunder. - Kammarrätten kan med hänsyn till det sagda inte finna annat än att det har förelegat ett starkt samband mellan Eka Nobels och de utländska bolagens verksamheter. - Härfter återstår att bedöma huruvida de utgifter som de utländska bolagen har haft och som har täckts genom stöd från Eka Nobel är att jämställa med utgifter i Eka Nobels egen verksamhet. Här har Eka Nobel hävdade att utgifterna har varit nödvändiga för att de utländska bolagen skulle kunna fullgöra sin roll i utvecklingen och marknadsföringen av Compozilsystemet och att stödet har kunnat förväntas ge utdelning i form av ökade intäkter hos Eka Nobel själv förr eller senare. Skattemyndigheten har inte förmått att vederlägga detta. - På grund härav finner kammarrätten att stödet är att jämställa med utgifter som Eka Nobel skulle ha haft, om verksamheten i de utländska bolagen hade bedrivits i Eka Nobels egen regi. Stödet är således inte att betrakta som kapitaltillskott till de utländska bolagen.

- Liksom länsrätten finner kammarrätten alltså att skattemyndighetens talan inte kan bifallas såvitt gäller stödet till Ekaraisio och ECI.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Eka Nobel skulle eftertaxeras med ytterligare 6 426 009 kr samt att skattetillägg skulle påföras med 40 procent av den inkomstskatt som belöpte på beloppet. Enligt RSV utgjorde bidragen till det amerikanska dotterbolaget ECI om 4 930 425 kr och det finska dotterbolaget Ekaraisio om 1 495 584 kr ej driftkostnader i Eka Nobels rörelse utan kapitaltillskott. Till stöd för sin talan åberopade RSV i allt väsentligt vad skattemyndigheten anförde i kammarrätten. Om Regeringsrätten skulle bedöma att fråga var om driftkostnader ansåg RSV att eftertaxering ändå skulle ske på grund av reglerna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL. Härvid gjorde RSV gällande att Eka Nobel subventionerat dotterbolagen genom prissättningen och att det därför inte funnits något skattemässigt utrymme för att lämna ytterligare bidrag.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1994-12-20, Björne, Berglöf, Lindstam) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är i första hand om Eka Nobel vid beräkning av inkomst av rörelse har rätt att göra avdrag för stöd som bolaget lämnat till det finska bolaget Ekaraisio och det amerikanska bolaget ECI.

Under år 1983 belastades Eka Nobels rörelseresultat med två marknadsbidrag till Ekaraisio om 274 000 kr resp. 585 225 kr samt med utbetalningar till ECI om sammanlagt 4 930 425 kr för "management and consulting services". Dessutom avstod Eka Nobel från att fakturera Ekaraisio 48 000 kr för hyra av s.k. BMA-anläggning, 262 359 kr för leasing och 326 000 kr för royalty på försäljning av grundkomponenter.

För att de av Eka Nobel till Ekaraisio utgivna bidragen och de till ECI utgivna beloppen skall få avräknas mot Eka Nobels rörelseintäkter krävs att de utgör omkostnader för att Eka Nobel skall förvärva eller bibehålla intäkter (20 § KL) och närmare bestämt att de, enligt de vid 1984 års inkomsttaxering gällande bestämmelserna i 29 § 1 mom. KL, var att anse som driftkostnader i bolagets rörelse.

Enligt den rättspraxis som anknyter till nämnda bestämmelser krävs för avdragsrätt att omkostnaderna har gett eller kan förväntas ge intäkter i den förvärvskälla till vilken omkostnaderna hänförts av det skattesubjekt som haft dem, att avdragsrätt inte kräver att de under ett år nedlagda omkostnaderna har gett upphov till intäkter under samma år för den som haft omkostnaderna samt att rätt till avdrag kan föreligga även om omkostnaderna bestått i t.ex. bidrag till ett annat rättssubjekt (se RÅ 1943 ref. 50, RÅ 1967 not. Fi 1659, RÅ 1975 Aa 823, RÅ 1981 Aa 81 och RÅ 1986 not. 250).

De skattemässiga effekterna av underlåtenheten att fakturera Ekaraisio för hyra, leasing och royalty får bedömas enligt den vid 1984 års inkomsttaxering gällande bestämmelsen i 43 § 1 mom. KL, dvs. enligt den s.k. felpreisregeln.

I fråga om Ekaraisio kan följande anmärkas. Av handlingarna i målet framgår att Eka Nobels affärer med Ekaraisio under år 1983 varit av mindre omfattning. Det framgår emellertid också att Eka Nobels etablering på den finska marknaden ingått i en större internationell satsning på en produkt benämnd BMA och det av bolaget utvecklade Compozilsystemet, i vilket BMA ingår som en del. Eka Nobel har i målet uppgivit att dessa etableringar i andra länder tagit lång tid och krävt att bolaget satsat stora resurser. Någon anledning att inte godta denna uppgift föreligger inte. Att vid sådant förhållande de redovisade affärerna mellan Eka Nobel och Ekaraisio under år 1983 varit av mindre omfattning i jämförelse med de lämnade bidragens storlek framstår därvid som förklarligt och utesluter inte att bidragen kan vara avdragsgilla för Eka Nobel.

Med hänsyn till vad som nu sagts skall bedömas om bidragen till Ekaraisio utgör sådana omkostnader för Eka Nobel som kan förväntas leda till att bolaget skulle förvärva eller bibehålla intäkter i sin svenska verksamhet. Därvid är särskilt följande förhållanden av intresse. Ekaraisio ägdes under år 1983 till hälften av Eka Nobel och till hälften av ett finskt aktiebolag. Ekaraisio hade väsentligen funktionen av ett försäljningsbolag till de båda ägarbolagen. Verksamheten har därför endast till en del avsett Eka Nobels produkter. Detta framgår också av att Ekaraisios försäljning under år 1983 enligt en av bolaget ej bestridd uppgift i målet till 65 procent avsett andra produkter än Eka Nobels. Det framstår emellertid inte som sannolikt att Eka Nobel skulle ha haft anledning att genom bidrag till Ekaraisio stödja en annan del av detta företags verksamhet än den som avsett Eka Nobels produkter. Ekaraisio har när det gäller Eka Nobels verksamhet väsentligen haft till uppgift att verka för avsättning av produkten BMA och för Compozilsystemet. Såvitt framgår av handlingarna i målet har de i Finland sålda produkterna tillverkats av Eka Nobel och någon tillverkning i Finland har inte varit aktuell.

Mot bakgrund av vad som nu sagts finner Regeringsrätten att de av Eka Nobel till Ekaraisio utgivna bidragen får anses utgöra omkostnader för intäkternas förvärvande hos Eka Nobel. Bolaget äger därför rätt till avdrag för bidragen vid beräkning av inkomst av rörelse.

Vad beträffar underlåtenheten att fakturera Ekaraisio för hyra, leasing och royalty får med hänsyn till vad Regeringsrätten funnit beträffande de till Ekaraisio utgivna bidragen underlåtenheten anses affärsmässigt motiverad och alltså tillkommen av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Skäl för att höja Eka Nobels inkomsttaxering med stöd av 43 § 1 mom. KL föreligger därför inte.

Vad härefter gäller de utbetalningar till ECI för "management and consulting services" som gjorts av Eka Nobel under år 1983 kan följande framhållas. Eka Nobel har på ett tidigt stadium varit inställt på att behovet av BMA på den amerikanska marknaden skulle få tillgodoses av en fabrik i USA. Detta framgår bl.a. av olika interna meddelanden från 1980-1981 inom koncernen, vilka återfinns i den i målet föreliggande revisionspromemorian. En fabrik har också uppförts i USA och tagits i bruk under hösten 1987. De varor som produceras där och säljs på den amerikanska marknaden ger upphov till intäkter som tillfaller det amerikanska rättssubjekt som äger fabriken. Med hänsyn härtill och till att det enligt Eka Nobels egna uppgifter tar lång tid att arbeta upp en ny marknad, särskilt den amerikanska marknaden, kan bolagets utbetalningar under år 1983 till ECI för "management and consulting services" inte anses som omkostnader som kunde förväntas ge bolaget intäkter i bolagets rörelse. Utbetalningarna kan därför inte avräknas mot bolagets rörelseintäkter.

Eka Nobel har genom att inte redovisa de gjorda utbetalningarna till ECI i sin självdeklaration lämnat oriktigt meddelande. Grund för eftertaxering föreligger därför enligt den vid 1984 års taxering tillämpliga bestämmelsen i 114 § taxeringslagen (1956:623). Vidare föreligger förutsättningar för påförande av skattetillägg enligt 116 a § samma lag. Varken den i målet aktuella skatterättsliga frågans svårighetsgrad eller någon annan särskild omständighet medför att underlåtenheten framstår som ursäktlig. Skäl för eftergift av skattetillägget finns därför inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar kammarrättens dom och bestämmer eftertaxeringarna till statlig och kommunal inkomstskatt för år 1984 till 9 521 810 kr, taxerad och beskattningsbar inkomst. Regeringsrätten förordnar att skattetillägg skall beräknas på detta belopp.

Regeringsråden Dahlman och Lavin var skiljaktiga och anförde: Vi är ense med övriga ledamöter såvitt gäller stödet till Ekaraisio. - I fråga om stödet till ECI gör vi följande bedömning. Eka Nobels bidrag till ECI har varit ett led i Eka Nobels betydande internationella satsning på det av bolaget utvecklade

Compozilsystemet - i vilket BMA endast är en komponent av flera. Syftet med Eka Nobels engagemang i ECI får - som bolaget gjort gällande i målet - antas ha varit att vinna insteg på den stora och svårarbetade amerikanska marknaden. Som bolaget framhållit i målet kunde antas att en framgång med systemets lansering i USA skulle underlätta etableringar på andra marknader, vilket på sikt torde medföra intäkter i den svenska rörelsen. Enligt bolagets obestridda uppgift blev också Compozilsystemet en försäljningssuccé i USA. Under uppbyggnadstiden - fram till hösten 1987 - levererades all BMA som behövdes i USA från Eka Nobels fabrik i Sverige. Vid en helhetsbedömning finner vi att nu angivna förhållanden bör tillmätas störst tyngd och att det därför inte finns tillräcklig anledning att frångå Eka Nobels inställning i målet att bolagets utbetalningar under år 1983 till ECI för "management and consulting services" varit att anse som omkostnader som kunde förväntas på sikt ge intäkter i bolagets rörelse. Utbetalningarna får därför - som Eka Nobel gjort - avräknas mot bolagets rörelseintäkter. - Vi avslår Riksskatteverkets överklagande.

Föredraget 1994-11-15, föredragande Håkansson, målnummer 3348-1992