

Målnummer:	1380-00	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-01-21		
Rubrik:	Fråga i mål om eftertaxering för inkomst dels om innebörden av kammarrättens dom, dels - i sak - om tillämpning av den s.k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (jfr 14 kap. 19 § inkomstskattelagen).		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370)• 33 § förvaltningsprocesslagen (1971:291)		
Rättsfall:	RÅ 1991 ref. 107		

REFERAT

Skattemyndigheten i Södermanlands län ansökte om att VME Holding Sweden AB (tidigare Volvo BM AB), numera Volvo Construction Equipment Holding Sweden AB, nedan genomgående benämnda Holding, skulle åsättas eftertaxering för ett belopp om 8 722 000 kr samt påföras skattetillägg på samma belopp. Beloppet avsåg en kostnad som åsamkats bolaget i samband med återköp inom VME-koncernen av ett lager, vilken kostnad inte ansågs avdragsgill.

Holding bestred skattemyndighetens yrkanden.

Länsrätten i Södermanlands län (1995-12-11, ordförande Carle) yttrade, efter att ha redovisat parternas yrkanden och utveckling av talan i målet: Eftertaxering - För att eftertaxering enligt 114 § taxeringslagen (1956:623), TL, i tidigare lydelse skall kunna ske krävs att en skattskyldig i uppgift eller upplysning avgiven till ledning vid hans taxering lämnat oriktigt meddelande och att meddelandet följts eller meddelandet eljest föranlett att skatt enligt uppördslagen (1953:272) på grund av taxeringen påförts med för lågt belopp. - Skattemyndigheten har i sin ansökan om eftertaxering redogjort för omständigheterna i sak. Dessa är i huvudsak följande. - Holding ingår i den s.k. VME-koncernen med moderbolaget VME Group N.V. i Holland. VME-koncernen är en betydande internationell tillverkare av anläggningsmaskiner. Koncernen är världens största tillverkare av ramstyrda dumprar och en av de största tillverkarna av hjullastare och tipptruckar. Sedan koncernstarten 1985 har det inom koncernen utvecklats, tillverkats och marknadsförts maskiner med de tre varumärkena Volvo BM, Michigan och Euclid. Under 1991 har även tillkommit de två varumärkena Åkermans och Zettelmeyr. - Sedan 1985 har de svenska VME-bolagen sålt monteringskit till hjullastare och dumprar till VMEA (VME Americas Inc.). Monteringskiten kallas "kits" eller "knocked down kits". Monteringskiten har innehållit merparten av det material som krävts för att tillverka kompletta maskiner. Hos VMEA har kiterna monterats till kompletta maskiner. Detta har skett i VMEA:s fabrik i Asheville i USA. Vid monteringen har förutom monteringskiten från Sverige även använts vissa komponenter och annat material som inköpts av VMEA i USA. De färdigmonterade maskinerna har sedan sålts av VMEA i Nord- och Centralamerika under namnet Michigan. Före den 15 november 1988 utgjorde Holdings försäljning av monteringskit vanlig varuförsäljning. Det vill säga så snart som försäljning och leverans hade skett så ingick inte monteringskiten i Holdings varulager. Den 15 november 1988 ingicks mellan Holding och VMEA ett muntligt kommissionsavtal. Avtalet trädde i kraft omedelbart och bekräftades i sina huvuddrag skriftligt den 17 november samma år. Ett fullständigt skriftligt avtal upprättades drygt ett år senare, i december 1989. När kommissionsavtalet

trädde i kraft i november 1988 ägde VMEA ett lager bestående av såväl kits och komponenter inköpta av Holding som komponenter inköpta i USA. Lagret bestod i övrigt av färdiga produkter (maskiner), produkter under montering samt produkter på väg från Holding till VMEA. Härutöver ägde VMEA även andra lagervaror som avsåg en helt annan produktion än produktionen av VME-maskiner. I § 25 i det aktuella fullständiga kommissionsavtalet anges att VMEA vid kommissionsavtalets ikraftträdande ägde nämnda lager av kits, lokala komponenter m.m. Eftersom lagret inte skulle kunna hållas isär från ett kommande kommissionslager köpte Holding detta lager av VMEA. Äganderätten skulle övergå till Holding per den 1 december 1988 och det avtalade priset blev 12 696 909 USD. Av detta belopp avsåg 10 095 105 USD kits m.m. som VMEA tidigare köpt från Holding. Beloppet har kostnadsförts hos Holding med 64 608 672 kr. I december 1988 sålde Holding successivt tillbaka det nyssnämnda lagret till VMEA. Det skedde allteftersom lagervarorna monterades till färdiga produkter och VMEA gjorde s.k. självintråde med stöd av ingånget kommissionsavtal. Lagret av kits m.m. överläts sålunda tre gånger inom VME Group-koncernen. I första skedet skedde det genom vanlig varuförsäljning från Holding till VMEA. I andra skedet skedde det genom Holdings återköp av lager per den 1 december 1988. I tredje skedet skedde det genom försäljningen av hela maskiner vari de nyssnämnda lagerkomponenterna ingick. Prissättningen skedde på så sätt att Holding vid återköpet av lagret (skede 2) betalade ett pris, standardpris = kalkylerad tillverkningskostnad, som var 13,5 procent högre än det pris som gällde vid försäljningarna enligt skede 1 och 3. Återköpet av lagret enligt skede 2 har inte omnämnts i deklarationen och taxeringsnämnden har därför inte haft möjlighet att ta ställning till de frågor som aktualiserats i målet. - Frågan i målet är om det högre priset vid skede 2, vilket pris i förhållande till priset vid skede 1 och 3 enligt ovan utgjort 8 722 000 kr, är en kostnad för bolaget som kan anses avdragsgill vid taxeringen och därjämte om prissättningen kan anses otillåten och på grund därav medföra att korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall tillämpas. Fråga är också om bolaget, för det fall att avdragsrätt för beloppet i fråga inte skulle anses föreligga, har lämnat sådant oriktigt meddelande att taxeringen kan rättas genom eftertaxering enligt 114 § TL i tidigare lydelse. - Skattemyndigheten har i eftertaxeringsansökan redogjort för reglerna för avdragsrätt respektive tillämpning av korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL i koncernsammanhang. Skattemyndigheten anser att avdrag inte skall medges bl.a. därför att beloppet (stödbeloppet) på 8 722 000 kr inte lett till någon verklig större försäljning eller vinst för Holding. Skattemyndigheten anser också vid bedömning av om korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL skall tillämpas bl.a. att de villkor som avtalats har varit sådana att det är uppenbart att två av varandra oberoende parter inte skulle ha avtalat på samma sätt. De avtalade villkoren måste enligt skattemyndigheten antas ha berott på den ekonomiska intressegemenskap som funnits mellan Holding och VMEA. - Länsrättens bedömning. - I målet har framkommit att det pris som Holding betalade vid återköpet av aktuellt lager från VMEA i USA var ett standardpris, vilket motsvarade en kalkylerad tillverkningskostnad för produkten för det aktuella tillverkande VME-bolaget. Standardpriserna bestäms årsvis i förväg. När Holding sålde sina produkter (kits) till VMEA var priset emellertid 13,5 procent lägre än nämnda standardpris. Det lägre priset föranleddes av att viss rabatt lämnades varjämte tillägg utgörande s.k. produktändringstillägg och kampanjpålägg gjordes. När lagret återköptes av Holding skedde ingen faktisk förflyttning av lagret. Detta fanns, efter försäljningen enligt skede 1 ovan, i VMEA:s fabrik i Asheville i USA och förblev kvar där till försäljningen skedde av de färdiga produkterna enligt skede 3. Det kan framstå som märkligt att lagret inte återköptes för samma pris som tillämpades vid försäljning av produkter till VMEA. Det kan då också ifrågasättas om det avtal som ingåtts mellan ifrågavarande bolag skulle ha ingåtts mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. - Problematiken rörande frågeställningar kring avdragsrätt för bidrag eller stöd av olika benämningar som svenska bolag utbetalar till utländska koncernbolag har aktualiserats av bl.a. de i målet omnämnda två regeringsrättsdomarna rörande AB Cerbo och Eka Nobel AB. Domarna har kommenterats av båda parterna i målet. Länsrätten finner domarna ge viss

vägledning så tillvida att rättspraxis på aktuellt område på senare tid inte blivit restriktivare. Länsrätten finner Holdings utförliga argument tala för att det ifrågavarande återköpet av lagret och den därvid tillämpade prissättningen får anses vara betingat huvudsakligen av affärsmässiga skäl. Länsrätten anser inte att skattemyndigheten tillräckligt har visat att fråga är om en ej avdragsgill kostnad eller att förutsättningar föreligger att tillämpa korrigeringsregeln enligt 43 § 1 mom. KL på ett sådant sätt att det utgör grund för ett påstående att oriktigt meddelande lämnats i deklarationen. - Skattetillägg - I konsekvens med utgången i eftertaxeringsfrågan skall ansökan avslås. - Länsrätten avslår ansökan om eftertaxering och skattetillägg.

Skattemyndigheten fullföljde sin i länsrätten förda talan och anförde till stöd härför bl.a. följande. Ett bidrag från Holding till VMEA skulle kunna vara avdragsgillt för Holding om VMEA behövt ekonomisk hjälp för att finansiera sin försäljningsverksamhet för Holding. Ett sådant behov torde inte vara ovanligt beträffande rena försäljningsbolag (jfr RÅ 1994 ref. 85 och RÅ 1994 not. 697). Emellertid ställer sig saken annorlunda om bidraget inte utnyttjas för att öka bidragsgivarens intäkter, vilket kan vara fallet om bidragsmottagaren även bedriver annan verksamhet än försäljningsverksamhet för bidragsgivarens räkning. VMEA är ett i huvudsak tillverkande företag och det är av samma storleksordning som Holding. VMEA har en vittomfattande produktionsverksamhet. Förutom fabriken i Asheville, där maskindelarna från Holding slutmonteras, har bolaget fabriker i Canada. VMEA är alltså inte något renodlat försäljningsföretag för Holding. VMEA torde kunna sägas ha en stabil ekonomisk situation. Det kan därför inte antas att ett bidrag från Holding till VMEA skulle ha varit en förutsättning för vidtagandet av åtgärder för att öka avsättningen för Holdings produkter och därmed medföra ökade intäkter för Holding. Någon dokumentation som styrker att bidraget varit avsett för renodlade försäljningsansträngningar finns inte.

Holding bestred bifall till överklagandet och yrkade vidare ersättning med 24 000 kr för kostnader i målet i kammarrätten. Holding anförde bl.a. följande. Skattemyndigheten grundar sin talan på att bidrag har lämnats från Holding till VMEA genom en oriktig prissättning. För att ett bidrag överhuvudtaget skall anses föreligga måste skattemyndigheten först visa att en oriktig prissättning föreligger och att denna beror på intressegemenskap mellan bolagen. Först därefter uppkommer frågan om Holding har rätt till avdrag för bidraget. Av vad som tidigare anförts från Holdings sida framgår att skattemyndigheten inte visat att prissättningen vid återköpet av det aktuella lagret inneburit sådant avtalsvillkor som till Holdings nackdel avviker från vad två av varandra oberoende parter skulle ha avtalat. Det faktiska förhållandet är tvärtom att om VMEA hade varit oberoende hade bolaget förmodligen krävt väsentligt lägre priser av Holding. Det saknas således grund för skattemyndighetens påstående om oriktig prissättning. Även om oriktig prissättning hade förelagat skall någon justering av inkomsten ändå inte ske eftersom Holding har rätt till avdrag för bidrag till VMEA. Den enda produktion VMEA har är monteringen av svensktillverkade monterings-satser i Asheville-fabriken. Förutom de i Sverige tillverkade produkterna säljer VMEA även produkter som tillverkas av ett kanadensiskt bolag, vilket till 71 procent ägs av VMEA, samt reservdelar till såväl svensk- som kanadattillverkade produkter. Utöver denna försäljning har VMEA även "product-responsibility" (produktutveckling samt samordning av marknadsföring och prisstruktur) för produktslagen Michigan och Euclid. Omsättningen 1988 i Holding och VMEA var 3,4 miljarder kr resp. 1,9 miljarder kr. Holding är alltså betydligt större än VMEA. De förutsättningar som skattemyndigheten grundar sitt beslut på överensstämmer således inte med verkligheten. Försäljningen i USA av svensktillverkade produkter har ökat mycket kraftigt. VMEA:s verksamhet har direkt lett till väsentliga intäkter i Sverige. Holdings kostnader för att uppnå detta har varit motiverade och utgör driftkostnader i bolaget. Bolaget åberopar till stöd för sin talan rättsfallen RÅ 1994 ref. 85, RÅ 1994 not. 697 och RÅ 1995 not. 384--388.

I yttrande anförde skattemyndigheten bl.a. följande. VMEA har inte varit i

behov av bidrag för att öka sin försäljning av Holdings produkter eftersom bolaget redan varit "självgående". De ökade intäkterna i Holding saknar således samband med bidraget från Holding. Det måste även framhållas att VMEA inte bör anses vara ett renodlat försäljningsbolag. En icke oväsentlig del av VMEA:s verksamhet avser slutproduktion av de från Holding inköpta produkterna, vilket innebär att det är mer eller mindre uppenbart att det hos VMEA sker en kapitaluppbyggnad och att detta bolag kan räkna med högre intäkter till följd av bidraget från Holding än det annars skulle ha haft.

I genmäle yttrade Holding bl.a. följande. Skattemyndigheten har fortfarande inte prövat prissättningen mellan Holding och VMEA enligt korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL. VMEA är ett försäljningsbolag med ansvar för montering av de monteringsstatser som köps från Sverige. Organisationen är den mest effektiva och motsvarar den som föreligger i RÅ 1995 not. 385. Någon kapitaluppbyggnad har inte förekommit i VMEA eftersom bolaget till och med sålt vissa av de svensktillverkade produkterna med förlust. Genom den avtalade prissättningen har Holding tillförts intäkter. Det påstådda bidraget har således lett till intäkter i bolaget. Skattemyndigheten har fortfarande inte visat att grund för eftertaxering föreligger.

Kammarrätten i Stockholm (1999-12-20, Lindgren, Jonson, Sjökvist, referent) yttrade: Domskalet. - Holding har av VMEA återköpt ett lager till ett pris överstigande det pris som VMEA tidigare erlagt för lagret. Lagret har därefter åter sålts till VMEA för ett belopp motsvarande det ursprungliga priset. Genom transaktionerna har VMEA tillförts ett belopp om 8 722 000 kr. - För att de av Holding till VMEA utgivna beloppen skall få avräknas mot Holdings rörelseintäkter krävs att de utgör omkostnader för att Holding skall förvärva eller bibehålla intäkter (20 § KL) och närmare bestämt att de, enligt de vid 1989 års taxering gällande bestämmelserna i 29 § 1 mom. KL var att anse som driftkostnader i bolagets rörelse (jfr RÅ 1994 ref. 85, RÅ 1994 not. 697 och RÅ 1995 not. 384--388). Därvid är särskilt följande förhållanden av intresse. - Systerbolagen Holding och VMEA ingår i den internationella VME-koncernen som bildades 1985 i samband med att AB Volvo och Clark Equipment Company beslutade att sammanföra sina verksamheter inom anläggningsmaskinbranschen. VMEA köpte under åren 1985-1988 monteringsstatser från Holding. Efter inköp av annat material i USA ("lokala komponenter") monterade VMEA nämnda delar till färdiga maskiner som alltså kan konstateras ha varit av blandat ursprung. VMEA sålde därefter maskinerna. Eftersom VMEA ägt maskinerna ifråga har försäljningen skett för egen räkning, dvs. uppkommen vinst eller förlust har tillfallit resp. drabbat detta bolag. Parterna ingick i november 1988 ett kommissionsavtal, varvid Holding köpte hela den del av VMEA:s lager som hänförde sig till Holding-maskiner. Därutöver ägde VMEA ett annat lager som avsåg annan produktion, dvs. VMEA:s produktion har inte varit begränsad till montering av Holding-maskiner. Sedan kommissionsavtalet trätt i kraft har VMEA successivt monterat ihop Holding-maskiner och därefter, i samband med att bolaget sålt de färdiga maskinerna till återförsäljare, gjort självinträde, dvs. köpt maskinerna från Holding. Maskinerna har således fortfarande, såsom var fallet innan kommissionsavtalet ingicks, sålts till slutkunderna för VMEA:s räkning. Uppkommen vinst eller förlust har därmed även fortsättningsvis tillfallit resp. drabbat VMEA. Enligt uppgift har Holding inte kunnat påverka de priser som VMEA kunnat ta ut på maskinerna, vilket framstår som en logisk konsekvens av att maskinerna inte sålts för Holdings räkning. Holdings försäljning till VMEA uppgick det första året, 1985, till 11 milj. kr. År 1987 uppgick försäljningen till 296 milj. kr, 1988 till 311 milj. kr och 1989 till 569 milj. kr. Omsättningen i VMEA uppgick under 1988 och 1989 till 1,9 miljarder kr resp. 3,1 miljarder kr. Mot bakgrund av dessa siffror och Holdings påstående att VMEA sålt vissa av de svensktillverkade produkterna med förlust får VMEA:s verksamhet under nu aktuellt beskattningsår i vart fall till mycket stor del anses ha avsett andra produkter än sådana som härrör från Holding. Enligt uppgift av Holding har huvuddelen av de stora tillverkarna av sådana anläggningsmaskiner varom fråga nu är svag lönsamhet vid försäljningen av maskinerna medan

lönsamheten på reservdelar till maskinerna är mycket god. Holding har vidare uppgivit att VME-koncernen, för att kunna upprätthålla och öka den långsiktiga lönsamheten för den samlade svenska verksamheten, måste vara etablerad på samtliga strategiskt viktiga marknader samt att den amerikanska marknaden är en sådan marknad. Kammarrätten kan mot bakgrund av dessa uppgifter konstatera att syftet med den aktuella överföringen i första hand inte synes ha varit att denna skulle vara till gagn för Holding utan snarare för VME-koncernen som sådan. - På grund av det anförda finner kammarrätten att skattemyndigheten visat att överföringen av det aktuella beloppet från Holding till VMEA inte kan anses utgöra sådana omkostnader som kunde förväntas ge Holding intäkter i bolagets rörelse. Utbetalningen kan därför inte avräknas mot bolagets rörelseintäkter. Holdings deklaration för taxeringsåret 1989 har inte innehållit några uppgifter om de transaktioner som ägt rum med avseende på det aktuella lagret och det ekonomiska utfallet härav. Grund för eftertaxering med 8 722 000 kr och skattetillägg beräknat på ett underlag motsvarande detta belopp föreligger således i enlighet med skattemyndighetens yrkanden. Skäl för eftergift av skattetillägget föreligger inte. Skattemyndighetens överklagande skall därför bifallas. - Holding har i kammarrätten yrkat ersättning av allmänna medel för sina kostnader med 24 000 kr. Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall en skattskyldig som haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt beviljas ersättning för kostnaderna om 1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet 2. målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller 3. det finns synnerliga skäl för ersättning. Kammarrätten finner att förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten inte föreligger. Yrkandet härom skall därför avslås. - Domslut. - Kammarrätten fastställer med ändring av länsrättens dom taxeringsnämndens beskattningsåtgärder. - Kammarrätten påför Holding skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på 8 722 000 kr. - Kammarrätten avslår Holdings yrkande om ersättning för kostnader i målet.

Holding överklagade och yrkade, som talan slutligen bestämts, i första hand att Regeringsrätten skulle fastställa att rättsverkningarna av kammarrättens domslut skulle vara de som framgick av domslutets ordalydelse, dvs. att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder skulle fastställas; alternativt yrkades att bolagets överklagande skulle avvisas eftersom kammarrättens dom inte gått bolaget emot i sakfrågan. I andra hand yrkade Holding att Regeringsrätten, vid en prövning av sakfrågan, skulle fastställa taxeringsnämndens beskattningsåtgärder samt att påfört skattetillägg skulle undanröjas. Vidare yrkade Holding ersättning för kostnader i målet i kammarrätten med 24 000 kr samt i Regeringsrätten med 25 200 kr.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet. För det fall Regeringsrätten skulle finna förutsättningar föreliggande för att bevilja ersättning för kostnaderna i målet ansåg RSV att ersättningen borde beviljas med ett skäligt belopp, som inte skulle överstiga 20 000 kr avseende kostnaderna såväl i kammarrätten som i Regeringsrätten.

Holding hänvisade till stöd för förstahandsyrkandena bl.a. till uttalanden i SOU 1988:21 s. 186 och prop. 1989/90:74 s. 381, som föregick den nya taxeringslagen (1990:324). Enligt bolaget framhölls i angivna förarbetsuttalanden vikten av utformningen av domslutet för att skattemyndigheten med ledning av detta skulle kunna vidta korrekta debiteringsåtgärder. De visade vidare att rättsverkningarna av en dom är knutna till domslutet. Holding hänvisade även till rättsfallet RÅ 1990 not. 45, där det bl.a. anges att talan mot en dom kunde föras endast i vad avsåg domslutet medan domskälen som sådana inte kunde komma under självständig prövning genom besvär.

RSV anförde i denna del bl.a. att det av vad kammarrätten anför under rubriken Domskäl klart framgick att rätten ansett att grund för eftertaxering

och påförande av skattetillägg förelegat och att fråga var om en ren misskrivning under rubriken Domslut. Detta förhållande underströks enligt RSV:s mening också av skrivningen under rubriken Domslut där det angavs "med ändring av länsrättens dom".

Holding anförde i sakfrågan huvudsakligen följande. Den prissättning som tillämpades vid bolagets återköp av komponentlagret från VMEA syftade till att uppnå marknadspris på försäljningarna i deras helhet och därmed ett marknadsmässigt resultat för VMEA:s montering och försäljning av svenskmonterade maskiner. Att priset vid komponentlagerförsäljningarna totalt sett inte översteg vad som var marknadsmässigt framgår av följande omständigheter. VMEA har tvingats sälja vissa av de i Sverige tillverkade produkterna med förlust. De i Sverige tillverkade produkterna, som sålts till den amerikanska marknaden, har varit utsatta för en kraftig negativ påverkan av pris- och valutaförändringar. Om en oberoende näringsidkare på grund av valutakursförändringar eller annat inte kan avyttra varor till ett pris som medför skälig handelsvinst, är det uppenbart att han kommer att begära kompensation från producenten. Vid ingående av kommissionsavtalet mellan Holding och VMEA var det endast en månad kvar till dess att standardpriset skulle höjas. Det var därför uppenbart att hela det av bolaget återköpta komponentlagret inte skulle hinna bli utnyttjat för montering av maskiner, beträffande vilka VMEA skulle göra självinträde före utgången av 1988. Om någon prisjustering inte hade skett, hade VMEA således gjort en ytterligare förlust till följd av själva ingåendet av kommissionsavtalet.

RSV anförde till stöd för sitt bestridande i denna del i huvudsak följande. Med hänsyn till de priser som Holding under lång tid har tillämpat vid försäljning till VMEA kan priset vid återköpet inte betraktas som marknadsmässigt. Vid bedömningen av marknadsmässigheten måste båda parter situation beaktas. Det låga priset måste alltså även vara godtagbart för säljaren. Försäljningen av monteringsatser, s.k. kits, till VMEA har pågått sedan 1985. Priset har hela tiden varit VMEA:s standardpris minus 13,5 procent. Standardpriset är lika med priset för att tillverka varorna enligt självkostnadskalkyl och utan vinstpåslag. Med hänsyn till omständigheterna föreligger inte någon normal internprissättningssituation. Transaktionerna med återköp av ett kvarliggande lager som strax därefter säljs på nytt till samma motpart innebär svårigheter att göra en bedömning enbart med utgångspunkt från korrigeringsregeln. Sett enbart ur prissättningssynpunkt torde transaktionerna sammantaget starkt avvika från hur oberoende parter skulle ha agerat. RSV anser inte att det av omständigheterna framgår att prissättningen vid dessa transaktioner har gjorts av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen. Det föreligger inte generellt något hinder att genom eftertaxering tillämpa korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL.

Regeringsrätten (2004-01-21, Ragnemalm, Nordborg, Ersson, Almgren, Dexe) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Vad först gäller frågan om innebörden av kammarrättens dom och huruvida den gått bolaget emot gör Regeringsrätten följande bedömning.

Enligt då gällande bestämmelser har länsrätten som första instans prövat en ansökan från skattemyndigheten om att Holding skulle åsättas eftertaxering för ett belopp om 8 722 000 kr samt påföras skattetillägg baserat på samma belopp. Länsrätten har avslagit ansökningen i dess helhet. Skattemyndighetens överklagande av avslagsbeslutet har besvarats av kammarrätten i utförliga domskäl, utmynnande i följande slutsats: "Grund för eftertaxering med 8 722 000 kr och skattetillägg beräknat på ett underlag motsvarande detta belopp föreligger således i enlighet med skattemyndighetens yrkanden. Skäl för eftergift av skattetillägget föreligger inte. Skattemyndighetens överklagande skall därför bifallas." I domslutet har kammarrätten följdenligt dels förklarat sig ändra länsrättens dom, dels påfört Holding skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på 8 722 000 kr.

Den i målet aktualiserade frågan gäller om kammarrätten, trots denna i både domskäl och domslut klart dokumenterade viljeyttring, kan anses ha beslutat helt annorlunda, då man i domslutet också fastställt "taxeringsnämndens beskattningsåtgärder".

Inledningsvis kan noteras att parterna i målet ursprungligen varit eniga om att Holding förlorat i målet i kammarrätten vad gäller både eftertaxering och skattetillägg. RSV har inte överklagat kammarrättens dom, eftersom den inte gått det allmänna emot, medan Holding i överklagande genom sitt ombud uttryckt missnöje med domen och yrkat "att Regeringsrätten undanröjer kammarrättens dom och taxerar Holding i enlighet med mina yrkanden i kammarrätten" samt "vidare att skattetillägg inte skall påföras". I en senare kompletterande skrivelse har bolaget emellertid gjort helt om och yrkat "att Regeringsrätten fastställer att rättsverkningarna av kammarrättens domslut är de, som framgår av domslutets ordalydelse, dvs. att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder fastställs"; alternativt framställer bolaget det i och för sig förståeliga men processuellt egenartade yrkandet att Regeringsrätten skall avvisa dess överklagande på grund av att kammarrättens dom inte gått Holding emot i sakfrågan.

Kammarrättens användning, i första meningen av domslutet, av frasen "med ändring av länsrättens dom" är central. Då vad som ändras är länsrättens avslag på skattemyndighetens ansökan om eftertaxering och påförande av skattetillägg, kan kammarrätten inte rimligen ha kommit till samma slut som länsrätten. Vid prövning av ett överklagande i högre instans är föremålet för prövningen just underinstansens domslut. Överinstansens primära skyldighet är att redovisa hur man förhåller sig till detta - om man godtar det eller ändrar det, helt eller delvis. Då man i förarbetena till gällande taxeringslag framhåller vikten av att domsluten utformas på ett tydligt och ändamålsenligt sätt understryks också särskilt den i och för sig självklara omständigheten, att av slutet klart skall framgå "om prövningen inneburit någon ändring" (SOU 1988:21 s. 186 och prop. 1989/90:74 s. 381). Vari den i kammarrättens domslut angivna ändringen består framstår som uppenbart och framgår också av vad i samma domslut uttalas i skattetilläggsfrågan.

Då kammarrätten i sitt domslut "påför Holding skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på 8 722 000 kr" har man samtidigt klart preciserat den "ändring av länsrättens dom" som nyss berörts. Skattemyndighetens yrkande om eftertaxering med angivet belopp har bifallits. Att kammarrätten helt i strid med skattetilläggsystemet skulle påföra sådant tillägg, beräknat på grundval av den skatt som belöper på det belopp som yrkandet om eftertaxering avser, samtidigt som det grundläggande yrkandet om eftertaxering underkänns, framstår som verklighetsfrämmande. Vad gäller domslutet kan också pekas på det förhållandet, att kammarrätten blankt "avslår Holdings yrkande om ersättning för kostnader i målet", vilket vore ägnat att förvåna om bolaget vunnit målet.

Det hittills sagda, som föranlett slutsatsen att kammarrätten beslutat att åsätta Holding eftertaxering för ett belopp om 8 722 000 kr (samt påföra bolaget skattetillägg), har uteslutande baserats på vad som sägs i domslutet. Härtill kommer att kammarrätten i sin motivering i klara ordalag, som ovan citerats, fastslagit att eftertaxering skall ske med det nyss angivna beloppet och att överklagandet således skall bifallas. Mot denna bakgrund måste enligt Regeringsrättens mening bortses från den olyckliga passage i kammarrättens domslut, där man förklarar sig fastställa "taxeringsnämndens beskattningsåtgärder", vilken uppenbarligen utgör en ren lapsus.

Då kammarrättens dom således gått Holding emot, är bolaget behörigt att enligt 33 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) överklaga domen hos Regeringsrätten. Enligt meddelade prövningstillstånd skall både eftertaxerings- och skattetilläggsfrågan prövas i sak.

Målet gäller i sak transaktioner som företagits mellan Holding och VMEA. Holding har av VMEA återköpt ett komponentlager till ett pris överstigande det pris VMEA tidigare erlagt för lagret.

Kammarrätten har lagt de vid det aktuella taxeringsåret gällande bestämmelserna i 29 § 1 mom. KL till grund för beslutet om eftertaxering. Enligt Regeringsrättens mening utgör dock den s.k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL, jfr 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (jfr Andersson, Saldén Enérus och Tivéus, Inkomstskattelagen, En kommentar, utgåva 2003, s. 379). De skattemässiga effekterna av det i målet aktuella återköpet av komponentlagret skall således bedömas enligt korrigeringsregeln.

I korrigeringsregeln föreskrevs följande.

Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att

- a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,
- b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och
- c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Såsom framgår av ordalydelsen tar regeln sikte på fall då en näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. För en tillämpning av korrigeringsregeln krävs således förutom att en prisavvikelse kan konstateras att denna avvikelse negativt påverkat näringsverksamhetens resultat. Därvid måste avtalsparternas samtliga mellanhavanden beaktas. Av rättspraxis, RÅ 1991 ref. 107, framgår att s.k. kompensationsinvändningar inte behöver avse aktuellt år utan kan avse även andra år.

Den utredning som RSV förebragt i målet ger inte stöd för en eftertaxeringsvis tillämpning av korrigeringsregeln. Beslutet om eftertaxering och skattetillägg skall därför upphävas.

Med hänsyn till utgången i målet finner Regeringsrätten att Holding skall beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina kostnader i kammarrätten respektive Regeringsrätten. Ersättning medges med yrkade belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut länsrättens dom innehåller.

Regeringsrätten beviljar Volvo Construction Equipment Holding Sweden AB ersättning med 24 000 kr för kostnader i kammarrätten och med 25 200 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2003-12-10, föredragande Ringvall, målnummer 1380-00

Sökord: Eftertaxering; Besvärsrätt kontraritet

Litteratur: SOU 1988:21 s. 186; prop. 1989/90:74 s. 381; Andersson, Saldén Enérus och Tivéus, Inkomstskattelagen, En kommentar, utgåva 2003, s. 379