

2004 -02- 18

Avdelning 2
Mål nr 1159-01

Meddelad i
Sundsvall

KLAGANDE OCH MOTPART

W AB

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket
Skattekontoret i Gävle
801 73 Gävle

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Länsrättens i Dalarnas län dom den 28 mars 2001 i mål nr 633-00
(bilaga A)

SAKEN

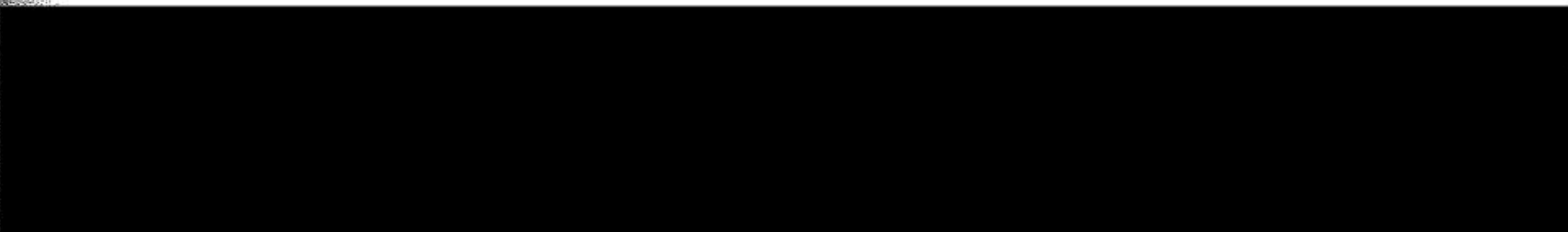
Näringsverksamhet; kostnad för flyttning av verksamhet
Skattetillägg
Inkomsttaxering 1998 i Ovanåker

YRKANDEN

W AB (bolaget) yrkar att påfört skattetillägg avseende reservering för pensionskostnader skall beräknas efter den procentsats som gäller för s.k. periodiseringsfel, dvs. 10 procent i stället för påfört skattetillägg efter 40 procent.

Skatteverket yrkar att kammarrätten, med ändring av länsrättens dom, skall fastställa dåvarande skattemyndighetens beslut att vägra bolaget avdrag för kostnader för flyttning av maskiner m.m. och att skattetillägg skall påföras bolaget.

Parterna bestrider bifall till varandras yrkanden.



DOMSKÄL

Skattetillägg avseende pensionskostnader

Bolaget anför till stöd för sin talan bl. a. följande. Bolaget har i bokslutet för 1997 gjort avdrag för en reservering för under 1997 avtalade pensionskostnader avseende i förtid avgången personal (s.k. avtalspensioner). Enligt civilrättsliga redovisningsregler förelåg ingen möjlighet att underlåta denna reservering i 1997 års bokslut. Skattelagstiftningen inom detta område har uppställt ett regelsystem som stundom bortser från vad redovisningslagstiftningen kräver. Först vid 1999 års taxering förelåg uppfyllelse även av skattelagstiftningens specialregler. Felet i fråga är ett sådant typiskt periodiseringsfel som medför att skattetillägget skall nedsättas och beräknas till 10 procent av skatten.

Skatteverket anför bl. a. följande. Avdraget för pensionskostnader är inte vägrat på den grunden att det skulle vara fråga om felperiodisering utan för att avdragsrätt saknas på grund av att tryggandet av pensionsutfästelserna skett först när berörda personer inte längre var anställda och uppbar lön från bolaget. Skattetillägg skall därför utgå med 40 procent av den undanhållna skatten. Skäl för befrielse från skattetillägget har inte visats föreligga.

Kostnad för flyttning av verksamhet

Till stöd för sin talan anför Skatteverket bl. a. följande. Bolaget har inte företett avtal avseende överlåtelsen varför de villkor som gällt vid överlåtelsen inte är dokumenterade. Utöver maskiner och utrustningar har även varulager överförts till det amerikanska bolaget till bokfört värde, dock utan att fysiskt flyttas till USA. Den överflyttade verksamheten kommer i fortsättningen att generera intäkter som inte kommer den svenska delen av koncernen till del. Under sådana förhållanden kan inte flyttkostnaderna – om man ser dessa kostnader isolerat – anses utgöra avdragsgilla driftskostnader i bolaget. För att omstruktureringskostnaderna skall kunna

anses avdragsgilla som driftskostnader krävs att bolaget kan visa att hänsyn tagits till att bolaget skulle bära dessa kostnader vid prissättningen av de överlåtna tillgångarna. I det fall bolaget inte vid prissättningen av överlåtna tillgångar tagit hänsyn till att bolaget skulle bära omstruktureringskostnaderna blir bolagets bestridande av dessa kostnader att bedöma som ett inte avdragsgillt bidrag till det amerikanska bolaget. Länsrätten har i sin dom prövat om 43 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, är tillämplig på transaktionen. Det innebär att länsrätten ansett att omstruktureringskostnaderna haft samband med prissättningen på de överförda tillgångarna. Länsrätten har dock inte funnit att förutsättningarna för tillämpning av 43 § KL förelegat. Länsrätten synes därvid ha ansett att bolaget kompensrats för att det bestritt omstruktureringskostnaderna genom att tillgångarna i form av maskiner, lager m.m. överlåtits till överpris. Det ankommer på den skattskyldige att visa att förutsättningar för yrkat avdrag föreligger. Vid tillämpningen av 43 § KL gäller vidare att det är den skattskyldige som har bevisbördan för kompensationsinvändningar. Att överprisöverlåtelse förekommit måste alltså visas av bolaget. Utredning om marknadsvärdet av den överlåtna utrustningen saknas. Det kan konstateras att överlåtelsen skett till pris motsvarande bokförda värden. Avsikten var att verksamheten skulle fortsätta att drivas i USA-bolaget, inte att denna skulle upphöra. Det har således inte funnits anledning att värdera tillgångarna efter annan princip än fortlevnadsprincipen. Det bör kunna presumeras att tillgångarnas verkliga värde inte varit lägre än bokförda värden. Utredning som visar något annat har bolaget inte kommit in med. Vid en överlåtelse till utomstående hade hela den överlåtna verksamheten värderats och inte bara de tillgångar som är synliga i balansräkningen utan också immateriella värden i form av marknadsposition, upparbetade marknadsandelar, distributionskanaler, varumärken, produktionskunnande m.m. Det finns anledning att anta att vid beaktande av dessa tillgångar den överlåtna verksamheten för en utomstående haft ett avsevärt marknadsvärde. Den inbesparing som skulle bli följden av synergieffekter, och som årligen beräknats uppgå till

8 426 441 kr, skulle i sin helhet komma det amerikanska bolaget till del. Det fanns således vid tiden för överlåtelsen en positiv syn inom koncernen på ifrågavarande verksamhet och överflyttningen av densamma. Även detta talar med styrka mot att marknadsvärdet av den överlåtna verksamheten inklusive maskiner och inventarier understigit bokförda värden. Eftersom tillgångarna överförts till bokförda värden finns det inte skäl att anta annat än att de bokförts till samma värde i det förvärvande bolaget.

Omständigheterna talar för att marknadsvärdet på tillgångarna överstigit bokfört värde. Bolagets kostnader för flyttning av verksamheten kan med hänsyn härtill inte anses som omkostnader för förvärvande av intäkter i bolaget varför yrkat avdrag skall vägras. Bolaget har genom att yrka avdrag för kostnader för flyttning av verksamheten utan att redovisa omständigheterna kring dessa kostnader lämnat oriktig uppgift i sin deklaration. Förutsättning för påförande av skattetillägg föreligger därför. Bolaget ingår i en stor multinationell koncern och får därmed förutsättas ha god kunskap inom skatteområdet inkluderat internationella skattefrågor. Skäl för eftergift av skattetillägg föreligger därför inte.

Till stöd för sin inställning anför bolaget bl. a. följande. Att skriftliga avtal saknas medför inte att vad bolaget anfört om villkoren kan underkännas. Överföringen av verksamheten fick till följd att bolaget slapp att belastas med de driftunderskott som förelegat före överlåtelsen till USA-bolaget och vilka underskott i fortsättningen i stället uppkom för det köpande bolaget efter överföringen. Bolaget har därför kommit ekonomiskt gynnsamt ur den förlustsituation som en fortsatt drift av verksamheten i Sverige skulle ha inneburit. Skatteverkets antagande att den överlåtna verksamheten för en utomstående skulle ha haft ett avsevärt marknadsvärde saknar varje tillstymmelse till verklighetsförankring. Det är riktigt att det amerikanska bolaget använt bokfört värde som sitt anskaffningsvärde. Sett i efterhand och med hänsyn till den bristande lönsamheten i verksamheten även i USA

kan konstateras att det amerikanska bolaget betalade för mycket för rörelsen, inte för lite. Skattetillägg bestrids under alla omständigheter.

Skatteverket anför i genmäle bl.a. följande. Att tillgångarna vid den senare användningen i USA-bolaget eventuellt gått ned i värde påverkar inte den bedömning av värdet som skall ske vid överlåtelsen 1997. Detta innebär att bolaget genom att betala flyttningen av tillgångarna endast erhållit netto 3 062 526 kr för tillgångarna exklusive lager trots att dessa tillgångar varit värda minst 5 173 000 kr.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Skattetillägg avseende pensionskostnader

Genom att yrka avdrag för pensionskostnader utan att i deklARATIONEN lämna nödvändiga uppgifter för bedömning av avdragsrätten har bolaget lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för skattetillägg. Vad som framkommit visar inte att fråga är om s.k. periodiseringsfel. Omständigheter som kan medföra befrielse från skattetillägg har inte framkommit.

Kostnad för flyttning av verksamhet

Bolaget har betalat kostnader för flyttning av maskiner m.m. med 2 110 474 kr i samband med att tillgångar i form av maskiner och utrustning överläts till ett amerikanskt koncernbolag till ett pris motsvarande det bokförda värdet för tillgångarna, 5 173 000 kr. Enligt kammarrättens mening har de som omstruktureringskostnader betecknade flyttningskostnaderna ett sådant samband med prissättningen av de överlåtna tillgångarna att flyttningen och överlåtandet skall ses som en transaktion. Fråga är då om transaktionen sammantaget har skett till för lågt pris. För aktuellt taxeringsår gällde följande lydelse av 43 § 1 mom. KL.

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.

Regeringsrätten har i RÅ 1991 ref. 107, i fråga om tillämpligheten av bestämmelsen, uttalat bl.a. följande.

Av förarbetena till 43 § 1 mom. KL framgår att föreskriften om hänsynstagande till affärsmässiga skäl ger uttryck för en allmän princip som har tillämplighet också i situationer som inte faller in under föreskriften i anvisningspunkten. Den generella innebörden framgår ännu tydligare efter den ändring av lagrummet som gjordes 1983. Då infördes en allmän föreskrift som innebär att korrigerings enligt 43 § 1 mom. KL inte skall ske om det av omständigheterna framgår att villkor, som innefattar avvikelse från armlängdsnormen, tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Det som här nämnts innebär att korrigerings enligt 43 § 1 mom. KL inte alltid skall ske i situationer där avvikelse från armlängdspriset kan konstateras och där kravet på inkomsteffekt i och för sig är att anse som uppfyllt. Det är nödvändigt att väga in olika affärsmässiga aspekter innan det kan avgöras om en korrigerings är motiverad. I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företags affärer med varandra och att därvid beakta bl.a. transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen (jfr i detta sammanhang RÅ79 1:40, RÅ80 1:59 och RÅ84 1:16). En sådan helhetsbedömning kan leda till att korrigerings inte skall ske trots att en klar prisavvikelse förekommit. Det nu sagda har i första hand avsett de fall då transaktioner och avtalsförhållanden som är föremål för bedömning enligt 43 § 1 mom. KL har haft direkta motsvarigheter på marknaden och det varit möjligt att bestämma ett faktiskt marknadspris eller, med lagtextens ord, "de i allmänhet gällande" priserna. Vid affärer mellan närstående företag förekommer dock ofta att de varor och tjänster som prövningen avser har ett sådant innehåll eller tillhandahålls under sådana förhållanden att det inte är möjligt att urskilja någon direkt motsvarighet på marknaden. Även i dessa fall måste ett armlängdspris fastställas. Det torde då i vissa fall vara lämpligt att göra bedömningen med utgångspunkt i t.ex. det säljande företags kostnader eller de priser som det köpande företaget tar ut vid en vidareförsäljning. Saknas utredning om sådana förhållanden, finns knappast annan utväg än att grunda bedömningen på hypotetiska överväganden om vad av varandra oberoende parter skulle ha kommit överens om i ett liknande faktiskt affärsläge som det som skall

undersökas mot bakgrund av 43 § 1 mom. KL. Vid övervägande av vilka priser en fristående köpare av varor eller tjänster skulle ha varit beredd att acceptera är det självfallet nödvändigt att väga in olika affärsmässiga aspekter. Bedömningen av vad som är affärsmässigt, inbegripet den form av helhetsbedömning som nyss berördes, aktualiseras således i de nu åsyftade fallen redan vid prövningen av om prisavvikelserekvisitet är uppfyllt eller ej. I sammanhanget kan tilläggas att hypotetiska överväganden av det slag som här avses naturligtvis blir utomordentligt vanskliga när de avtal som är föremål för bedömning utgör led i långvariga relationer mellan företag som tillhör samma koncern.

Bolaget överlät tillgångarna till bokförda värden. Någon utredning som visar att de skulle varit upptagna till för höga värden har bolaget inte kommit in med. Bolaget har anfört bl.a. att fråga var om maskiner av lite äldre datum, att svårigheter förelåg att hitta utomstående värderingsexperter, att det varit fråga om skraddarsydd maskiner och att bolaget genom försäljningen gjort sig av med en förluskälla. Vid bedömningen av vad som utgör marknadsvärdet måste en jämförelse göras med det pris som kunnat erhållas vid en överlåtelse till utomstående. Vid en överlåtelse till utomstående hade hela den överlåtna verksamhetens värderats och inte bara de tillgångar som är synliga i balansräkningen. Därvid skulle förutom den synliga substansen i form av maskiner och inventarier även vid värdering beaktas immateriella värden i form av marknadsposition, upparbetade marknadsandelar, distributionskanaler, varumärken [REDACTED] produktionskunnande m.m. Vidare har [REDACTED] koncernen bedömt att den årliga inbesparingen till följd till följd av bl.a. synergieffekter vid en flyttning av verksamheten till USA skulle uppgå till 8 426 441 kr. Inbesparingen skulle i sin helhet komma det amerikanska bolaget till del. Kammarrätten finner med hänsyn till det anförda att marknadsvärdet för de överlåtna tillgångarna i vart fall inte har understigit bokfört värde. Bolaget kan därför inte medges avdrag för flyttkostnaderna. Skatteverkets talan i denna del skall således bifallas.

Skattetillägg avseende flyttkostnader

Bolaget har genom att yrka avdrag för kostnader för flyttning av verksamheten utan att redovisa omständigheterna kring dessa kostnader lämnat oriktig uppgift i sin deklaration. Förutsättningar för påförande av skattetillägg föreligger därför. Skäl till befrielse från skattetillägg har inte framkommit.

DOMSLUT

Med ändring av länsrättens dom beslutar kammarrätten att bolaget skall vägras avdrag för kostnader för flyttning av maskiner m.m. med 2 110 474 kr och att skattetillägg skall påföras med 40 procent av skatten på beloppet.

Kammarrätten avslår bolagets överklagande.

Hur man överklagar, se bilaga B (formulär 3).

