

INNEHÅLL

INNEHÅLL	1
INLEDANDE SAMMANFATTNING.....	3
FÖRORD	4
VALDA FÖRKORTNINGAR	5
1. INLEDANDE FRAMSTÄLLNING.....	6
1.1 INLEDNING TILL KAPITEL ETT	6
1.2 KORTARE BAKGRUNDSINFORMATION FÖR UPPSATSENS PROBLEMSTÄLLNING	6
1.3 MÅLSÄTTNING OCH SYFTE	6
1.4 FORSKNINGSMETOD, M. M.	7
1.5 NÅGOT OM VALDA AVGRÄNSNINGAR	7
1.6 EN ÖVERSIKTLIG DISPOSITION.....	8
2. BAKGRUND RÖRANDE OMKOSTNADER OCH RESULTAT-UTJÄMNANDE ÅTGÄRDER.....	9
2.1 INLEDNING TILL KAPITEL TVÅ.....	9
2.2 NÅGOT OM RELEVANT TERMINOLOGI	9
2.2.1 Allmänt om (om)kostnadsbegreppet	9
2.2.2 Särskilt om lämpligheten i termen ”koncernbidrag som omkostnad”	10
2.3 INLEDANDE DISKUSSION ANGÅENDE RESULTATUTJÄMNANDE ÅTGÄRDER OCH FÖRETAGSBESKATTNINGSSYSTEM.....	11
2.4 DOLDA- OCH ÖPPNA INKOMSTÖVERFÖRINGAR I FÖRHÅLLANDE TILL KONCERNBIDRAG SOM OMKOSTNAD	13
2.4.1 Dolda inkomstöverföringar i förhållande till koncernbidrag som omkostnad i det svenska systemet.....	13
2.4.2 Kort om övriga resultatutjämnande åtgärder i förhållande till koncernbidrag som omkostnad i det svenska systemet.....	14
3. SÄRSKILT OM KONCERNBIDRAG SOM OMKOSTNAD.....	15
3.1 INLEDNING TILL KAPITEL TRE	15
3.2 RÄTTSUTVECKLINGEN FRAM TILL INFÖRANDET AV DEN ÖPPNA KONCERNBIDRAGSRÄTTEN.....	15
3.2.1 SOU 1926:18 - Skatteberedningens syn på resultatutjämnande överföringar.....	15
3.2.2 Rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad tar form i praxis.....	15
3.2.3 Notismålen ger en rimligt koherent praxis och en överraskning.....	20
3.2.4 Klargörande eller förändring? – Omformulerad rättsgrund i RR.....	21
3.2.5 SOU 1964:29 - Koncernbidragsutredningen	25
3.3 RÄTTSUTVECKLINGEN EFTER INFÖRANDET AV KONCERNBIDRAGSRÄTTEN.....	26
3.3.1 Den fortsatta rättsutvecklingen	26
3.3.2 Sammanfattande diskussion angående det nuvarande rättsläget, m. m.	27
3.4 SÄRSKILT RÖRANDE KONCERNBIDRAG SOM OMKOSTNAD TILL UTLÄNDSKA FÖRETAG.....	28
3.4.1 Den inledande utvecklingen i rättspraxis	28
3.4.2 Utvecklingen från 1965	30
3.4.3 Fem notisfall från 1995 slår fast rättsläget.....	37
3.4.4 Sammanfattande diskussion angående det nuvarande rättsläget, m. m.	41
4. FÖRFATTARENS SAMMANFATTANDE KONKLUSIONER.....	42
4.1 INLEDNING TILL KAPITEL FYRA.....	42
4.2 SAMMANFATTANDE SLUTSATSER RÖRANDE UTVECKLINGEN.....	42
4.3 EN SAMMANFATTNING AV NU GÄLLANDE RÄTT.....	42
4.4 AVSLUTANDE FUNDERINGAR INFÖR FRAMTIDEN	44

5. KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	46
5.1 KÄLLOR	46
5.1.1 Offentligt tryck.....	46
5.1.2 Rättsfall från RR.....	46
5.1.3 Rättsfall från KamR.....	46
5.1.4 Muntliga källor.....	47
5.1.5 Rapporter och handledningar från RSV.....	47
5.2 BEARBETNINGAR – DOKTRIN & LÄROBÖCKER.....	47
5.2.1 Litteratur	47
5.2.2 Artiklar	48
BILAGA 1 - NÅGRA RELEVANTA DOMAR FRÅN KAMR	49

INLEDANDE SAMMANFATTNING

- Uppsatsens titel:** Koncernbidrag som omkostnad – en studie av ett rättsinstituts utveckling.
- Seminariedatum:** 30 Maj 2000.
- Ämne:** Skatterätt.
- Författare:** Carl-Magnus Ugglå.
- Huvudhandledare:** Professor Sture Bergström.
- Extern handledare:** Juris dr. Stefan Aldén, KPMG Skatt Malmö.
- Nyckelord:** Koncernbidrag som omkostnad, marknadsföringsbidrag, omkostnadsbidrag, kostnadsbidrag, driftskostnadsbidrag.
- Syfte:** Syftet med förevarande uppsats är att enligt vald metod studera och beskriva samt analysera nu gällande rätt med avseende på koncernbidrag som omkostnad. Även rättsutvecklingsprocessen skall studeras ingående. Såväl interna som internationella överföringar skall avhandlas.
- Metod:** En rättsdogmatisk forskarmetod har valts genom vilken sedvanligt juridiskt källmaterial har studerats. Det teleologiska perspektivet har anammats, dock med behörig respekt för den skatterättsliga legalitetsprincipen.
- Slutsatser:** Det har konsekvent sagts att omkostnadsbegreppet utgjort den legala grunden för avdrag för koncernbidrag som omkostnad. Rättsutvecklingen har dock rört sig från neutralitetshänsyn mot omkostnadsbegreppet som den faktiska legala grunden. Omkostnadstänkandet är dock ej helt renodlat och koncernbidrag som omkostnad får ses som Sveriges tredje form av koncernbidrag, vid sidan av de öppna- respektive dolda koncernbidrag. Förutom att ett koncernbidrag som omkostnad, för avdragsrätt, måste vara för inkomsternas bibehållande eller förvärvande krävs nämligen normalt också intressegemenskap och inre sammanhang inkluderande en viss handel mellan parterna. Författarens slutsatser inkluderar även avfärdandet av en rad andra krav vars giltighet tidvis diskuterats. Vidare har noteras att interna och internationella koncernbidrag som omkostnad behandlats enhetligt av RR sedan 1967. Slutligen har även författaren konstaterat att ett visst lagstiftningsbehov föreligger.

FÖRORD

George Lucas, skapare av Star Wars filmerna, lär ha sagt att man aldrig färdigställer en film, man bara överger den. Efter att ha skrivit detta arbete förstår jag Mr. Lucas. Man färdigställer aldrig ett examensarbete i juridik, man bara överger det...

Lucas tog sig dock en andra chans; 20 år efter premiären på Star Wars gick filmen åter på bio, men denna gång som en ”*special edition*”, något längre och utan de misshagligheter som smög sig in i originalversionen från 1977. Kanske får även jag en andra chans med detta arbete någon gång i framtiden. Under arbetets gång har jag nämligen stött på ett otal små och ibland även stora, problem vilka jag tyvärr ej haft möjligheter att fördjupa mig i p.g.a. uppgiftens avgränsning och omfång¹. Även inom avgränsningarna finns dock flera intressanta aspekter som tyvärr ej fick plats på de drygt 40 sidor jag skrivit... kanske ser jag en framtida avhandling hägra... Nu är dock klockan närmare 03:16 på morgonen och om lite drygt 4 tim och 54 min så skall jag vara på KPMG:s kontor i Stockholm city, så nu skall jag, efter att de som bör tackas har tackats, *överge* denna uppsatts.

Först av allt vill jag tacka min handledare professor Sture Bergström, en mentor bland mentorer, som på ett ypperligt sätt har coachat mig och sett till att arbetet har fått den avgränsning det bör ha, och att jag hållit mig till det omfång som vi inledningsvis ”kom överens” om. Det skall också nämnas att jag högt värderat våra diskussioner om själva naturen utav koncernbidrag som omkostnad, m. m. Jag vill vidare tacka min ”externa handledare” juris dr. Stefan Aldén, vid KPMG Tax i Malmö, som läst igenom mitt arbete mer än en gång och haft intressanta åsikter om vad som presterats och saknats. Att sedan Sture och Stefan inledningsvis haft något olika åsikter har inte skadat, utan om något givit mig anledningar att fördjupa mig i avsnitt jag annars aldrig kommit att sätta mig in i – tyvärr har dock stora delar av dessa områden i slutändan, p.g.a. utrymmesbrist och valda avgränsningar, ej inkluderats i uppsatsen. Jag vill även tacka alla i ”132:an” på KPMG Tax i Stockholm, för all den ovärderliga kunskap jag fått under den 12 veckors praktik som till del löpt parallellt med författandet av detta arbete. Särskilt vill jag tacka Jari Burmeister, den perfekta guiden i den praktiska skatterättens djungel, och som också givit mig en möjlighet och en ”ursäkt” att studera viss KamR praxis, vilket annars aldrig skett. Slutligen vill jag även tacka de nära och kära som läst min uppsats - ni vet vilka ni är!

TILL SAMTLIGA: TACK – DET HAR VARIT ROLIGT OCH LÄRORIKT!!!

Saltsjöbaden, den 8 maj 2000,

Carl-Magnus Ugglå.

¹”Ett examensarbete skall ju inte vara en ’lice’.” – Professor Sture Bergström, februari år 2000; som svar då jag beklagat mig över rekommendationen att ett examensarbete bör vara ca: 40 sidor, och ej längre.

VALDA FÖRKORTNINGAR

anvp.	Anvisningspunkt.
EEC	The European Economic Community.
f.	Följande sida.
ff.	Följande sidor.
Ibid.	Ibidem (lat.: Samma ställe).
IFA	International Fiscal Association.
KamR	Kammarrätten.
Kap.	Kapitel.
KL	Kommunalskattelagen (1928:370).
LänsR	Länsrätten.
Mom.	Moment.
Op. cit.	Opere citato (lat.: i anført arbete).
p.	Punkt.
Prop.	Regeringens proposition.
Ref.	Referat.
RN	Riksskattenämnden.
RR	Regeringsrätten.
RSV	Riksskatteverket.
RÅ	Regeringsrättens årsbok.
s.	Sidan.
SFS	Svensk författningssamling.
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt.
SN	Skattenytt.
SOU	Statens offentliga utredningar.
St.	Stycke.
SvSkT	Svensk skattetidning.
UPL	Lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris.
ÄKL	Äldre kommunalskattelagen.

Övriga förkortningar torde framgå utan ytterligare förklaring.

1. Inledande framställning

1.1 Inledning till kapitel ett

I uppsatsens första kapitel skall först en mycket introducerande bakgrund ges till ämnet och problemställningen som helhet. Vidare skall även uppsatsens syfte och den valda metoden, samt valda avgränsningar redovisas. Kapitlet avslutas med en översiktlig disposition.

1.2 Kortare bakgrundsinformation för uppsatsens problemställning

I dagens industrialiserade och informationsbaserade samhälle växer sig koncerner och andra företagskonglomerat allt större och inte sällan av bl. a. organisatoriska- och riskfördelningshänsyn alltmera uppdelade. Detta leder till att möjligheter till resultatutjämnande åtgärder och andra överföringar bolag emellan i snabb takt blir allt viktigare. Nämnas skall dock att problematiken är allt annat än ny. RR tog redan i början av 1930-talet ställning till fall med grund i förevarande problematik.²

Principiellt krävs således, av bl. a. neutralitetshänsyn i förhållande till icke sektionaliserat bolagiserade företag, att möjligheter till resultatutjämnande åtgärder bör existera inom koncerner utan att det för den skull skapas möjligheter till otillbörliga skatteförmåner. Det är utifrån denna bakgrund och problematik lagstiftning och praxis rörande koncernbidrag, kommissionärsföretag, och dolda vinstöverföringar, samt koncernbidrag som omkostnad har växt fram. Det är även med detta i beaktande förevarande arbete ämnar ta sitt avstamp då koncernbidrag som omkostnad studeras.

1.3 Målsättning och syfte

Den övergripande målsättningen med denna uppsats är att presentera nu gällande rätt med avseende på koncernbidrag som omkostnad. Utöver detta övergripande mål skall även vissa sekundära målsättningar bearbetas.

Nämnda sekundära målsättningar utgörs främst av att författaren skall redogöra för den rättsutvecklingsprocess som koncernbidrag som omkostnad har genomgått för att bli den rättsfigur den idag är. Som ett led i detta skall författaren rörande denna överföringsmetod ej endast deskriptivt redogöra för nu gällande rätt, utan även noggrant beskriva och analysera rättsutvecklingen, något som kommer ske främst utifrån praxis. Analysen skall i första hand beröra frågor som hur och när rättsinstitutet förändrats till att bli den rättsfigur den idag utgör; hur förändringarna samspelas med andra juridiska förändringar och utredningar, etc.; vilka krav som enligt praxis idag ställs och huruvida en koherent rättstillämpning föreligger; samt huruvida en skillnad kan skönjas mellan bidrag givna inom Sverige respektive till i utlandet belägna mottagare. Ytterligare ett underliggande syfte med arbetet ligger i det att författaren önskar sammanställa en förhållandevis komplett översikt över den domstolspraxis som finns på området, något som, författaren veterligen, ej gjorts sedan 1964 då en något begränsad sammanställning genomfördes i SOU 1964:29.³

Regleringen rörande koncernbidrag som omkostnad skall även presenteras mot bakgrunden av systemet utav öppna respektive dolda inkomstöverföringar. De två sistnämnda skall dock redovisas förhållandevis summariskt. Vidare skall nämnas att i syfte att skapa förståelse för den juridiska problematiken rörande resultatutjämnande åtgärder och då särskilt koncernbidrag som

²Se ex. vis: RÅ 1933 Fi 356. ; Se vidare nedan under rubrik 3.2.2.

³Se: SOU 1964:29 bilaga 1.

omkostnad skall vissa för svensk skatterätt främmande lösningar parentetiskt beröras. Detta i form av en mycket översiktlig introduktion till *consolidated tax returns*, det danska sambeskattningsystemet, och en fiktiv lösning på resultatutjämningsproblematiken. Denna del av uppsatsen kommer emellertid, som anförts, att vara mycket kortfattad och skall främst ses som ett stöd för de diskussioner som kommer att föras rörande den primära målsättningens olika underliggande syften.

1.4 Forskningsmetod, m. m.⁴

Syftet med denna uppsatts är, som redan nämnts, främst att utreda nu gällande rätt och utvecklingen därutav. Med grund i detta har som forskningsmetod en utredande rättsdogmatisk ansats anammats.⁵ Sedvanligt juridiskt källmaterial kommer att användas i denna undersökning; jag kommer således att studera lagtext och förarbeten samt ingående analysera praxis. Även doktrin skall naturligtvis studeras. Rättskällor kommer främst att granskas och tolkas utifrån ett teleologiskt perspektiv⁶, dock med en mycket behörig respekt för den skatterättsliga legalitetsprincipen.⁷

I detta sammanhang skall åter påpekas att rörande koncernbidrag som omkostnad har domstolspraxis kommit att spela en mera avgörande roll än vid utvecklingen av övriga metoder för resultatutjämnning, detta då det främst är genom praxis bemälda rättsinstitut har skapats och förhållandevis få utredningar har företagits rörande denna transaktionstyp. Vad gäller de rättsfall jag citerat vill jag särskilt framhålla att jag vid tolkningssvårigheter har använt den teleologiska tolkningsprincipen, så som återgiven i ”Argumentation inom processrätten” av Lars Heuman och Peter Westerberg, då det här på ett pedagogiskt sätt beskrivs hur rättsfall generellt bör studeras.⁸

En något utförligare metoddiskussion inkluderande bl. a. perspektivfrågor berörs i nedan finstilla parti.

Vad ankommer perspektiv skall sägas att i uppsatsens något mera generella del, d.v.s. kap. 2, så kommer ett synkront perspektiv anläggs i det att vissa juridiska företeelser särskilt kommer att lyftas fram och studeras. Med ett synkront perspektiv avses således ett mera företeelseinriktat statiskt perspektiv där en företeelse i sin nuvarande form lyfts fram. I kap 3 kommer dock det synkrona perspektivet få stå tillbaka för det diakrona då det ter sig naturligt att presentera rättsutvecklingen av en i praxis skapad juridisk figur utifrån en kronologisk framställning. Med ett diakront perspektiv avses således ett mera dynamiskt flödesperspektiv vilket typiskt sett tar sig uttryck i kronologiska beskrivningar. Rättsutvecklingen av koncernbidrag kommer vidare att beskrivas i två parallella temporala mönster i det att utvecklingen rörande koncernbidrag som omkostnad inom Sverige kommer att behandlas under rubrik 3.2 - 3.3, medan dess transnationella motsvarighet tas upp under rubrik 3.4.

Även om uppsatsen till del är en deskriptiv framställning av gällande rätt och rättsutveckling så skall utvecklingen rörande koncernbidrag som omkostnad förevisas och analyseras i ett kontextuellt perspektiv. Nämda skall ske dels i det att även bakgrunden till rättsfiguren skall förklaras. Det kommer också att ske som en naturlig följd av besvarandet av bl.a. de under rubrik 1.3 ställda frågorna.

1.5 Något om valda avgränsningar

Naturligtvis kommer den primära avgränsningen att ligga i det att jag endast kommer att sträva efter att uppfylla de mål och syften vilka satts upp ovan under rubrik 1.3; d.v.s. avgränsningen kommer att ligga i att andra resultatutjämnande åtgärder och överföringsmöjligheter än

⁴Där ej annat anges baseras författarens metodfunderingar och -appliceringar på: Bernitz, U., Heuman, L., Löfmarck, M., Ragnemalm, H., Roos, C. M., Seipel, P., Victorin, A., Att finna rätt, 2:a uppl., Stockholm 1988, kap. 3-5 och 9.

⁵Peczenik, A., Juridikens teori och metod, Göteborg 1995, s. 33f.

⁶Lehrberg, B., Praktisk juridisk metod, 2:a uppl., Uppsala 1993, s. 85f. ; jfr även: Kellgren, J., Mål och metoder vid tolkning av skattelag - med särskild inriktning på användningen av förarbeten, Uppsala 1997, kap 8.

⁷Se vidare nedan under rubrik 2.3.

⁸Heuman, L., Westerberg, P., Argumentation inom processrätten, 2:a uppl., Stockholm 1995, s. 7-15.

koncernbidrag som omkostnad endast berörs för att skapa en förståelse för det regelsystem som koncernbidrag som omkostnad utgör en del utav. Vidare är det ex. vis endast angående koncernbidrag som omkostnad som internationella förhållanden kommer att behandlas mera systematiskt.

Av utrymmes skäl kommer endast publicerad praxis från RR att refereras och analyseras mera systematiskt; dock skall det nämnas att flertalet domar från KamR har studerats ingående och några av de mera intressanta kommer att refereras i Bilaga 1.

Slutligen skall också nämnas att förståelse för regleringen rörande dolda inkomstöverföringar är mycket centralt för förståelsen av koncernbidrag som omkostnad.⁹ Emellertid kommer, av utrymmesskäl, praxis på detta område – rörande t. ex. över- respektive underprissättning – endast att beröras undantagsvis. Vidare kommer UPL:s inverkan på dessa överföringar ej att beröras då denna fråga utan tvivel förtjänar en helt egen uppsats.

1.6 En översiktlig disposition

Det **första kapitlet**, vilket nu närmar sitt slut, har syftat till att ge läsaren en första inblick i problemställningen, m. m. Vidare har syfte och metod samt avgränsningar redovisats.

I **kapitel två** kommer inledningsvis viss relevant terminologi att behandlas. Vidare kommer läsaren att förses med relevant bakgrundinformation rörande resultatutjämnande åtgärder enligt det svenska systemet. En mycket översiktlig jämförelse med ett *consolidated tax return*-system, och det danska sambeskattningsystemet av koncerner, samt en fiktiv variant av resultatutjämningsystem, skall också företas här. Vidare kommer sammanhanget mellan dolda- respektive öppna överföringar och koncernbidrag som omkostnad behandlas i detta avsnitt.

Rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad kommer på ett utförligt sätt att beskrivas och analyseras, såväl rörande nationella- som internationella aspekter, i det **tredje kapitlet**. I anslutning till refererade källor skall även kortare egna analyser vävas in. Det skall vidare poängteras att det är i detta kapitlet uppsatsens tonvikt kommer att läggas.

Författaren kommer att presentera sina slutgiltiga och sammanfattande slutsatser i **kapitel fyra**; dessa skall inneha en paritet till, och således utgöra svaret på, frågorna presenterade ovan under rubrik 1.3. Även vissa tankar de *lege ferenda* kommer att framföras.

Kapitel fem utgör en käll- och litteraturförteckning.

Mycket kortfattade referat av relevanta KamR:s domar kommer bifogas som **Bilaga 1**.

⁹Mer om sambandet mellan dolda inkomstöverföringar och koncernbidrag som omkostnad nedan under rubrik 2.4.1.

2. Bakgrund rörande omkostnader och resultatutjämnande åtgärder

2.1 Inledning till kapitel två

I förevarande kapitel skall dels viss terminologi beröras och en inledande problematiserande diskussion skall föras. Slutligen kommer även läsaren att förse med den kunskap om dolda respektive öppna vinstöverföringar som behövs för bästa tillgodogörelse av resterande delar utav uppsatsen.

2.2 Något om relevant terminologi

2.2.1 Allmänt om (om)kostnadsbegreppet

Kostnadsbegreppet är centralt i rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad då den juridiska grunden för avdrag vid dessa bidrag ytterst torde ligga i skattelagarnas kostnadsbestämmelser.¹⁰ Huvudprincipen för definitionen av kostnader stämmer för företagsbeskattningen med den allmänna regeln i 20 § KL. I enlighet med detta skall en utgift ses som en avdragsgill kostnad då den är ämnad att förvärva eller bibehålla en i näringsverksamhet skattepliktig intäkt. Denna huvudregel har försetts med såväl förtydliganden som med undantag i 20 och 23-24 §§ KL jämte anvisningspunkterna till dessa paragrafer.¹¹

Generellt sett kan det sägas att de omkostnader som godkänts av RR såtillvida att de föranlett avdrag vid transaktioner av typen koncernbidrag som omkostnad normalt, strikt sett, har belöpt på bidragsmottagaren, men varit i det givande företags intresse. Som exempel på omkostnader vilka föranlett att koncernbidrag som omkostnad har medfört avdragsrätt kan nämnas att frakt och lagerhantering utförd av helägda dotterbolag i praxis har ansetts utgöra en omkostnad för ett moderföretag vilket var verksamt i import och försäljning.¹² Som ytterligare ett gott exempel från rättspraxis kan nämnas att löner och pensioner belöpande på vissa chefer i utländska dotterbolag har ansetts utgöra avdragsgilla omkostnader för moderbolaget då aktuella chefer utöver sina ordinarie arbetsuppgifter även verkat för att tillgodose moderföretags intressen.¹³ Ett illustrerande fiktivt exempel skulle kunna bygga på tanken att ett moderbolag införskaffar ett större datorsystem för administration, vilken till del belöper på andra företag, och sedan väljer att på ett icke helt marknadsmässigt sätt övervältra kostnaden på dessa företag genom att åtnjuta ett koncernbidrag som omkostnad istället för att direkt övervältra kostnaden på företags egna slutanvändarkunder.

Avslutningsvis skall här även noteras, för fullständighetens skull och för förhindrandet av sammanblandning, att vad som skatterättsligt är betecknat som en kostnad till del kan vara definitionsmässigt skilt från den redovisningsrättsliga begreppet kostnad. Sistnämnda bygger nämligen på att en utgift blir en kostnad först om den periodiseras mot en framtida intäkt i enlighet med matchningsprincipen.¹⁴ Definitionerna ligger dock mycket nära varandra i praktiken

¹⁰Arvidsson, R., Koncernbidragsrätt för svenska företag i internationella koncerner, SvSkT 1994 nr 6-7, s. 423. ; Aldén, S. Om regelkonkurrens i inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet, Göteborg 1998, s. 104-109.

¹¹Grosskopf, G., Rabe, G., Det svenska skattesystemet, 7:e uppl., Kristianstad 1994, s. 430. ; Landerdahl, G., Avdrag för organisationskostnader och liknande kostnader i aktiebolags rörelse, SN 1986 nr. 11, s. 483ff.

¹²Se: RÅ 1943 ref. 50, vilket redovisas och analyseras nedan under rubrik 3.2.2.

¹³Se: RÅ 1986 not. 250, vilket redovisas och analyseras nedan under rubrik 3.4.2.

¹⁴Schroeder, R. G., Clark, M. W., Accounting theory – texts and readings, 6th ed., John Wiley & Sons Inc 1998, s. 101f.

då den naturliga följden av att en kostnad tas i syfte att uppnå framtida intäkter även är att en intäkt kommer att skapas varpå intäkten därmed också matchas mot utgiften. Skillnaderna är således främst att finna i det att den skatterättsliga lagstiftningen, så som författaren tolkar den, ser till syftet med utgiften medan den redovisningsrättsliga lagstiftningen har valt att se till vad som *de facto* sker i företagens kassaflöde till följd av utgiften. Således kan en utgift betecknas som en kostnad skatterättsligt för att senare antingen bli, eller inte bli, en kostnad redovisningsrättsligt beroende på huruvida syftet uppnås och intäkter därmed uppkommer.¹⁵ Distinktionen är således viktig att förstå och kan delvis ses som ett undantag från huvudregeln i 24 § KL, vilken ger att skatterätten skall följa bokföringsmässiga grunder, d.v.s. redovisningen, om ej annat ges av lag.

2.2.2 Särskilt om lämpligheten i termen ”koncernbidrag som omkostnad”

Koncernbidrag som omkostnad är i princip ett samlingsnamn på flertalet inkomstöverföringar vilka alla har gemensamt att de anses utgöra en transaktion innehållande en överföring vilken anses given ,och också avdragsgill, med grund i en uppkommen omkostnad.

Termen koncernbidrag som omkostnad kan emellertid ses som något olycklig av flera anledningar. Ex. vis har RSV påpekat att termen för tankarna till benefika transaktioner vilka i sig skulle vara oförenliga med omkostnadsbegreppet.¹⁶ Mycket likartad kritik har framförts av flera forskare och debattörer. Wiman¹⁷ har t. ex. påpekat att ett bidrag omöjligen kan utgöra en kostnad. Detta då Wiman definierar termen bidrag som att en medelsöverföring sker mellan två parter och att den mottagande parten ej utför en motprestation för att erhålla det aktuella bidraget, d.v.s. överföringen skall vara icke marknadsmässig. En omkostnad borde däremot vara marknadsmässig. Utifrån ett sådant resonemang framstår Wimans anförande att ett bidrag aldrig kan vara en kostnad som i det närmaste självklart och därmed mycket motiverat.

Andra forskare, så som ex. vis Arvidsson¹⁸ och Sundgren¹⁹, har påpekat att termen koncernbidrag som omkostnad kan ifrågasättas utifrån faktumet att det ej krävs att det rör sig om koncerninterna överföringar för att avdrag för bidraget skall medges.

Ytterligare en anledning till att se termen som illa konstruerad är att den, i författarens tycke, för tankarna till koncernbidrag, varpå vi här kan se en risk för sammanblandning mellan en ren bokslutsdisposition och vad som anges vara en kostnad. En kostnad är, som redan anförts, en utgift vilken uppkommit som en följd av i princip marknadsmässiga transaktioner i syfte att bibehålla eller uppnå intäkter. En bokslutsdisposition är däremot en åtgärd, vilken redovisas under egen rubrik skild från kostnader, normalt genomförd i syfte att sänka skatteuttaget genom att transaktionen får ett genomslag i resultaträkningens bruttobelopp utan att en faktisk utgift uppkommit.²⁰ En sammanblandning av två så skilda rättsinstitut skulle vara mycket olyckligt. I detta sammanhang bör det dock noteras att termen koncernbidrag som omkostnad är betydligt äldre än den lagstadgade bokslutsdispositionen koncernbidrag varpå det finns en historisk förklaring till termens utformning.

Den kritik författaren här ovan anförts var således ej giltig vid termens skapande, även om den är det idag. Ett sådant försvar för terminologin kan dock ej anföras angående RSV:s och Wimans kritik då deras resonemang hade varit lika giltigt vid termens skapande som idag. Vad ankommer

¹⁵20 § KL jfr. m. Ibid.

¹⁶RSV:s Rapport 1990:1, Internprissättning, s. 269.

¹⁷Wiman, B, Företagsbeskattning – utdrag ur Beskattning av företagsgrupper, Juridiska Fakulteten vid Lunds Universitet, HT99, s. 59.

¹⁸Arvidsson, R., Koncernbidragsrätt för svenska företag i internationella koncerner, SvSKT 1994 nr 6-7, s. 422.

¹⁹Sundgren, P., Avdrag för bidrag till utländska bolag, SN 1995 nr. 9, s. 488 not 1.

²⁰Thorell, P., Företagens redovisning – grundläggande räkenskapsförståelse, Uppsala 1994, s. 74ff.

Arvidsson och Sundgrens kritik kan sägas att denna fick sin grund 1972 p.g.a. av utgången i bl. a. RÅ 1972 ref. 41 (Mo och Domsjö AB) och sedan även i RÅ 1987 not. 440 (ICA AB).²¹

Till följd av bl. a. ovan aktualiserade problemen kan det ofta ses att olika författare använder sig av begrepp så som ex. vis ”omkostnadsbidrag”, ”kostnadsbidrag”, ”marknadsföringsbidrag”, och ”driftskostnadsbidrag”, m. fl.²² Dessa termer är alla på många sätt mera ändamålsenliga än termen koncernbidrag som omkostnad; sagda med undantag för termen marknadsföringsbidrag vilken av naturliga skäl endast är lämplig vid just bidrag för marknadsföring. Även dessa termer innehåller dock ordet bidrag varpå även dessa kan kritiseras utifrån RSV:s resonemang om att de för tankarna till benefika transaktioner. Författaren har i doktrin ej stött på en optimal term, men anser att ett begrepp som omkostnadsöverföring, inkomstöverföring som utgör omkostnad, eller liknande, bättre hade beskrivit substansen i rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad än någon annan term författaren studerat. I denna uppsatts kommer emellertid termen koncernbidrag som omkostnad ändock normalt att brukas p.g.a. att denna term i doktrin och praxis förefaller vara den mest inarbetade och författaren ej vill bidra till ökad begreppsförvirring.

2.3 Inledande diskussion angående resultatutjämnande åtgärder och företagsbeskattningssystem

I Sverige har vi ett företagsbeskattningssystem vilket bygger på att varje företag, vare sig utgörande del utav en koncern eller ej, normalt är att se som ett enskilt skattesubjekt.²³ Det svenska systemet, med enskilda företag som skattesubjekt, har i lagmotiv motiverats till förhållandevis ringa grad. 1924 års Skatteberedning uttryckte en viss oro över neutralitetsfrågor mellan koncerner och icke sektionaliserat bolagiserade företag, men också att det vore en alltför radikal åtgärd att beskatta koncerner istället för bolag och att det även skulle medföra stora svårigheter.²⁴ I övrigt motiveras ställningstagandet ej. I avsaknad utav lagmotiv rörande bakgrunden till den svenska modellen kan emellertid frågan ställas om inte tanken att ett företag är ett skattesubjekt även passar in i den svenska rättskulturen såtillvida att ex. vis ett AB också är en juridisk person, till skillnad från en koncern. Då en av grundtankarna med juridiska personer är att dessa självständigt skall få ådra sig rättigheter och skyldigheter kan det i förlängningen, ur detta perspektiv, därmed ses som naturligt att dessa även individuellt svarar för sin skattebörd.

I detta sammanhang skall dock noteras att det i Sverige inom koncerner, och även i vissa andra fall där intressegemenskap föreligger mellan företag, ej föreligger helt vattentäta skott mellan de olika bolagen skatterättsligt sett.²⁵ Detta då vi har en viss särreglering i det svenska skattesystemet p.g.a. dessa företags särskilda ställning och behov. Dessa behov uppkommer som en direkt följd av konflikten mellan den företagsekonomiska verkligheten med koncerner som ekonomiska enheter och den juridiska fiktionen att varje bolag är oberoende och därför bör taxeras enskilt. De undantag som existerar från sistnämnda regel torde ha sin grund i det att lagstiftare och domstolar har valt att i vissa avseenden acceptera synsättet att en koncern är en ekonomisk enhet och därav, utifrån den s.k. neutralitetsprincipen, vilken skall redovisas nedan, borde ha vissa möjligheter till resultatutjämnande åtgärder. Tanken har således varit att det ej skall innebära en större skattebelastning att organisera en näringsverksamhet i form av en koncern istället för inom ramen av endast ett bolag.²⁶ Självklart skall emellertid ej heller

²¹Dessa fall refereras och analyseras nedan under rubrik 3.3.1.

²²Sundgren, P., Avdrag för bidrag till utländska bolag, SN 1995 nr. 9, s. 488 not 1. ; Arvidsson, R., Rättsfallskommentar – Marknadsföringsbidrag, SvSkT 1995 nr. 1, s. 78 not 1.

²³Undantag utgörs av koncerner uppbyggda med en kommissionärsföretagsstruktur, se vidare under rubrik 2.4.2.

²⁴SOU 1926:18, s. 53.

²⁵Prop. 1965:126, s. 13. ; SOU 1977:86, s. 279f.

²⁶SOU 1926:18, s. 52ff. ; Prop. 1953:28, s. 40.

skattebelastningen bli mindre.²⁷ Till följd av dessa överväganden har ett förhållandevis komplicerat system för överföringar mellan företag i intressegemenskap växt fram.

Den ovan nämnda neutralitetsprincipen syftar till att skattereglerna skall vara neutrala inför den skattskyldiges olika möjliga handlingsval och därmed sakna inslag av handlingsdirigering. Neutralitetsprincipen ger följaktligen rörande företagsbeskattningen bl. a. att skatteregler ej skall påverka valet av hur en näringsverksamhet bolagiseras. Besläktad med neutralitetsprincipen är också likformighetsprincipen vilken inom företagsbeskattningen syftar till att åstadkomma en rättvis och likformig beskattning samt till att undvika möjligheter till skatteplanering genom val av företagsform, m. m.²⁸

Något som också skall noteras i detta sammanhang är att den ovan förklarade neutralitetsprincipen, ej utgör den allenarådande principen vid företagsbeskattning. Vårt skatterättsliga system bygger på flera i mycket varierande grad förenliga principer vilka i första hand har en avgörande roll vid lagstiftning, men vilka även kan komma att beaktas vid rättstillämpning. Neutralitetsprincipen kan vidare, i belysning av 8 kap. 2-3 och 5 §§ RF, ses som främst riktad till lagstiftare. Denna tolkning stöds också av att legalitetsprincipen vid tillämpningen av skatterätten ger att lagen skall följas med förutsebarhet som ledstjärna. Sagda om så på bekostnad av ex. vis neutralitetsprincipen.²⁹ Utifrån den skatterättsliga legalitetsprincipen kan det således också föras ett resonemang rörande att ett i en koncern ingående företag alltså, när uttryckliga bestämmelser ej ger annorledes, skall ses som ett skattesubjekt neutralitetsprincipen till trots. Om RR agerat i konsekvens med detta kan, och kommer även i denna uppsats att, ifrågasättas.³⁰ När så sker skall dock noteras att den skatterättsliga legalitetsprincipen ej historiskt sett har haft samma genomslagskraft som den idag har, först på 1950-talet så började principen få den tyngd den idag alltså har, och det var ej förrän 1974 som den slutligen kodifierades.

Resultatutjämningsproblematiken är vidare troligen i det närmaste global. Viktigt att veta är dock att den svenska modellen, med enskilda bolag som skattesubjekt, ej är allenarådande globalt sett, utan att flera andra lösningar är möjliga. I syfte att skapa en förståelse för detta skall här tre andra möjliga system kort beröras. Värt att redan här notera är även att RR i vissa domar resonerat i banor vilka ofta legat närmare dessa främmande rättsinstitut än kärnan i vad jag i denna uppsats benämnt som den svenska modellen.

En möjlighet att komma runt vissa av de svårigheter, för såväl företag som för fiskus, som behovet av resultatutjämnande åtgärder skapar då enskilda företag är skattesubjekt är att använda sig av ett företagsbeskattningssystem med s.k. *consolidated tax returns* av ex. vis den typ som finns i USA. Ett sådant system bygger på att en koncern i princip beskattas som en enhet, där i princip hela koncernens netto taxeras, varpå ett behov av resultatutjämnande åtgärder ej

²⁷Wiman, B, Företagsbeskattning – utdrag ur Beskattning av företagsgrupper, Juridiska Fakulteten vid Lunds Universitet, HT99, s. nr. saknas se under rubrik nr. 1.4 i anförda häfte.

²⁸Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1, 6:e uppl., Lund 1997, s. 3, 35f. ; Grosskopf, G., Rabe, G., Det svenska skattesystemet, 7:e uppl., Kristianstad 1994, s. 49ff., 351f.

²⁹Se vidare: RÅ 1994 ref. 31 och Bergström, S., Tolkning och tillämpning av skattelag, SN 1996 nr 6, s. 358, i vilka tanken att legalitetsprincipen skall tolkas längre än till endast *nullum tributum sine lege* framkommer. Detta i att det poängteras att den skatterättsliga legalitetsprincipen även bör ses som infattande faktumet att undantag från skattskyldighet enligt lag normalt endast skall kunna ges i lag, d.v.s. att lagen skall följas oavsett om till fördel eller nackdel för skattesubjektet. ; Jfr. dock: Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, 6:e uppl., Lund 1997, s. 536f och prop. 1953:28, s. 40 i vilka legalitetsprincipen främst tolkas till att endast inkludera *nullum tributum sine lege*.

³⁰Se ex. vis författarens kommentar av RÅ 1943 Fi 284 nedan under rubrik 3.2.2.

uppkommer då koncerninterna bidrag och inkomster får räknas av från koncernens inkomster vid taxering.³¹

I Danmark finns ett något annorlunda sambeskattningsystem för koncerner vilket i all korthet bygger på att koncernföretag vilka uppfyller vissa villkor kan välja huruvida de vill beskattas var för sig eller huruvida de vill sambeskattas som en enhet.³² Denna modell skapar en stor flexibilitet och kan därmed ses som tilltalande. Risken med modellen är dock att valmöjligheten kan ge obehöriga förmåner i förhållande till företag vilka ej är ordnade som koncerner.

Ytterligare ett möjligt sätt att komma till rätta med problematiken med behovet av resultatutjämnande åtgärder hade varit att ge ett företag i en koncern, som har ett överskott, en skattereduktion motsvarande andra koncernföretags underskott. Vid en implementering av detta system hade neutralitetsprincipen förverkligats till högre grad än vid något annat system författaren har studerat. Det fiktiva systemet som här beskrivits är hämtat ifrån Wiman³³ och är såvitt författaren vet ej använt i praktiken någonstans i världen.

2.4 Dolda- och öppna inkomstöverföringar i förhållande till koncernbidrag som omkostnad

2.4.1 Dolda inkomstöverföringar i förhållande till koncernbidrag som omkostnad i det svenska systemet

Definitionsmässigt är en inkomstöverföring en överföring av icke beskattade medel mellan två bolag, vilken ej är att betrakta som marknadsmässig. Termen inkomstöverföring har i denna uppsats valts framför begreppet vinstöverföring då sistnämnda term potentiellt felaktigt implicerar att det är ur ett överskott medlen för överföringen tas, något som ej behöver vara fallet då även ett företag vilket går i förlust kan företa en transaktion av aktuell art.³⁴

En dold vinstöverföring utgörs i konsekvens med ovan av en resultatutjämnande överföring av icke beskattade medel utan direkt stöd i lag mellan företag vilka normalt är i intressegemenskap. Denna typ av överföring, en intäktsminskning eller en utgiftsökning, kan ske genom bl. a. onormal prissättning, lån med icke marknadsmässig ränta, etc. Karakteristiskt för de dolda inkomstöverföringarna är även att de strider mot den s.k. armlängdsprincipen³⁵, d.v.s. att transaktionen är genomförd under sådana villkor att två parter vilka ej är i intressegemenskap skulle ha godtagit förutsättningarna som affärsmässiga.

I det svenska systemet finns vissa möjligheter för dolda inkomstöverföringar. Sådana accepteras normalt om koncernbidrag hade kunnat ges med avdragsrätt, men också i vissa andra fall så som ex. vis då onormal prissättning godtas p.g.a. affärsmässiga överväganden, etc.³⁶ I detta sammanhang bör dock även noteras att det i samband med införandet av koncernbidrag framfördes att dolda inkomstöverföringar i form av prissättning även i fortsättningen torde vara

³¹Lodin, S-O., Koncernbeskattning I USA – studier i koncernens skatterättsliga behandling, Stockholm 1974, s. 310. ; Wiman, B., Prissättning inom multinationella koncerner, Uppsala 1987, s. 112ff. ; KPMG, Banking & Finance in the United States, 6th ed., USA 1993, s. 58.

³²Engelhom Jacobsen, J. O., Pedersen, J., Siggaard, K., Winther-Sørensen, N., Skatte retten 2, 2:a uppl., Århus 1995, s. 467-476. ; Andersen, P. S., Denmark - A. Taxation of corporations. Ur: Krsti, J., (red.), European tax handbook 1998, Amsterdam 1998, s. 116ff. ; KPMG, Investment in Denmark, 4th ed., Denmark 1996, s. 49f.

³³Wiman, B., Företagsbeskattning – utdrag ur Beskattning av företagsgrupper, Juridiska Fakulteten vid Lunds Universitet, HT99, s. 59.

³⁴Op. cit., s. 72f.

³⁵Se vidare: Wiman, B., Prissättning inom multinationella koncerner, Uppsala 1987, kap. 3, i vilket denna princip i svensk rätt grundligt utreds.

³⁶Prop. 1965:126, s. 54.

tillåtna i enlighet med vad som tidigare tillåtits i praxis. Vidare sade departementschefen att det dock inte kunde bli tal om en alltför kraftig prisavvikelse då transaktionen under sådana omständigheter utgjorde en vinstdisposition och ej en omkostnad.³⁷ I sistnämnda skymtar således vad som troligen är en referens till koncernbidrag som omkostnad, varpå vi här kan se hur nära integrerade dessa rättsinstitut är och att det utifrån nämnda uttalande framstår som om koncernbidrag som omkostnad i det närmaste utgör ett specialfall av dolda inkomstöverföringar. Så som dolda inkomstöverföringar har definierats i detta avsnitt torde därmed den mest principiella skillnaden i förhållande till rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad ligga i grunden för överföringen, d.v.s. i det att koncernbidrag som omkostnad alltid är knutet till omkostnadsbegreppet, till skillnad från vad gäller övriga dolda inkomstöverföringar, vilka teoretiskt sett kan vara oberoende av faktiska omkostnader, detta om ex. vis öppna koncernbidrag kan användas med skatterättslig verkan. I övrigt är emellertid rättsfigurerna mycket besläktade, vilket redan framgått, varpå en viss kunskap om dolda inkomstöverföringar kan ses som välbehövligt vid studiet av koncernbidrag som omkostnad.

2.4.2 Kort om övriga resultatutjämnande åtgärder i förhållande till koncernbidrag som omkostnad i det svenska systemet

De övriga resultatutjämnande åtgärderna vilka finns att tillgå i Sverige är koncernbidrag och överföringar via nyttjandet av kommissionärsföretag. Deras natur skiljer sig dock förhållandevis markant från koncernbidrag som omkostnad.

Distinktionen mellan öppna koncernbidrag och koncernbidrag som omkostnad har delvis redan berörts. Här skall skillnaderna förtydligas genom att det än en gång skall poängteras att koncernbidrag som omkostnad är en rättsfigur vilken bygger på omkostnadsbegreppet till skillnad från koncernbidrag som är en bokslutsdisposition. Rättsfiguren koncernbidrag återfinns i 2 § 3 mom. SIL och kan vidare anses utgöra den tänkta huvudsakliga formen för resultatutjämning i Sverige, och bygger i all korthet på att givaren får ett avdrag för bidraget och mottagaren tar upp bidraget som en skattepliktig intäkt.³⁸

Regleringen angående inkomstöverföringar vid nyttjandet av kommissionärsföretag är i likhet med koncernbidrag lagreglerad. Det rör sig dock ej om en bokslutsdisposition, utan de överföringar som sker görs utifrån en koppling till omkostnadsbegreppet. Rent konkret kan sägas att regleringen av institutet finns i 2 § 2 mom. SIL och innebär att inkomst av näringsverksamhet som kommissionärsföretaget drivit får behandlas och redovisas hos ett eller flera s.k. kommittentföretag. På detta sätt kommer kommissionärsföretagets över- eller underskott automatiskt att redovisas hos kommittentföretaget och resultatutjämning uppnås därmed. Överföringarna sker således med grund i direkta kostnader.³⁹ Ett visst släktskap finns således trots allt till koncernbidrag som omkostnad vad avser grunden för regleringen.

³⁷Wiman, B., Företagsbeskattning – utdrag ur Beskattning av företagsgrupper, Juridiska Fakulteten vid Lunds Universitet, HT99, s. 77f.

³⁸Se vidare: Op. cit., s. 60-70. ; KPMG, Skattehandboken 1999, Kristianstad 1999, s. 155-161. ; Pelin, L., Skattereformen och fortsatt reformerande, 5:e uppl., Lund 1995, s. 266ff. ; Pelin, L., Svensk intern och internationell beskattning, Lund 1995, s. 319ff. ; RSV 302 Utgåva 16,Handledningar för beskattning av inkomst och förmögenhet m. m. Del 2, s. 1046-1052.

³⁹Se vidare: Wiman, B., Företagsbeskattning – utdrag ur Beskattning av företagsgrupper, Juridiska Fakulteten vid Lunds Universitet, HT99, s. 70ff. ; KPMG, Skattehandboken 1999, Kristianstad 1999, s. 162ff. ; Rabe, G., Johansson, G., Det svenska skattesystemet, 12:e uppl., Kristianstad 1999, s. 269ff. ; RSV 302 Utgåva 16,Handledningar för beskattning av inkomst och förmögenhet m. m. Del 2, s. 1062ff. ; Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt –en läro- och handbok i skatterätt, Del 2, 6:e uppl., Lund 1997, s. 383-388.

3. Särskilt om koncernbidrag som omkostnad

3.1 Inledning till kapitel tre

I detta kapitel skall rättsutvecklingen rörande koncernbidrag som omkostnad skärskådas. Utvecklingen rörande koncernbidrag som omkostnad inom Sverige har främst delats in i två perioder; perioden före respektive efter införandet av det öppna koncernbidraget. Avslutningsvis skall koncernbidrag som omkostnad till utländska företag studeras under egen rubrik.

3.2 Rättsutvecklingen fram till införandet av den öppna koncernbidragsrätten

3.2.1 SOU 1926:18 - Skatteberedningens syn på resultatutjämnande överföringar

Redan 1924 års skatteberedning observerade i viss mån behovet av resultatutjämnande åtgärder. Det skall dock noteras att det endast var mellan vertikalt integrerade företag vilka det ansågs föreligga ett försvarbart behov att med grund i neutralitetshänsyn tillåta resultatutjämnande åtgärder. Med vertikalt integrerade företag avsåg skatteberedningen företag vilka utgjorde olika led i en produktionskedja såtillvida att företagets verksamhet byggde på varandra som naturliga trappsteg.⁴⁰ Skatteberedningen ansåg vidare att problematiken fick en tillräcklig lösning i det att utdelningen från ett vertikalt integrerat dotterbolag befriades från skatt.⁴¹ Således accepterade skatteberedningen ej några överföringar av icke skattade medel på ett sådant sätt som koncernbidrag som omkostnad senare skulle komma att innebära. Följaktligen kan även sägas att varken resultatutjämnande åtgärder i ordets mera korrekta betydelse eller bidrag med grund i kostnadsbegreppet accepterades av skatteberedningen.

Skatteberedningens utredning ledde ej fram till någon lagstiftning rörande koncernbidrag som omkostnad och dess synpunkter kom, som vi nedan skall se, endast till förhållandevis ringa del att anammas i praxis och då endast i det att också RR främst såg vertikalt integrerade företag som skyddsvärda ur neutralitetssynpunkt. RR kom generellt sett, som vi nedan skall se, att ha en distinkt annorlunda lösning på den beskrivna problematiken än den av skatteberedningen föreslagna.

3.2.2 Rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad tar form i praxis

Flera år innan rättsfall vilka *de facto* berörde koncernbidrag som omkostnad, i termens mera snäva bemärkelse, togs upp av RR så uppmärksammades resultatutjämningsproblematiken i ett antal notisfall. I ex. vis *AB Pump-separators gjuteri*⁴² beviljades ett dotterbolag ett avdrag för rabatter vilka lämnats till dess moderbolag i klumpsummor då dessa var affärsmässigt betingade. Rabatterna ansågs affärsbetingade då de lämnats i enlighet med en överrenskommelse vilken hade sin bakgrund i att dotterbolaget tidigare levererat till överpris för att skydda sig mot förluster. De av RR godkända transaktionerna ledde som synes till att icke beskattade medel överfördes i klart resultatutjämnande syfte i strid med de principiella uttalandena av 1924 års skatteberedning. Frågan, liksom utgången, var i principiellt sett den samma i *Gösta Lindberg & c:o AB*⁴³, vilket gällde överföring av provision mellan dotter- och moderföretag. I *AB Turiz & Co*⁴⁴ hade ett moderbolag bestridit vissa kostnader för dotterbolagets varuinköp och för detta

⁴⁰SOU 1926:18, s. 51-54.

⁴¹Ibid.

⁴²RÅ 1933 Fi 356. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 147.

⁴³RÅ 1934 Fi 725. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 147.

⁴⁴RÅ 1935 Fi 476. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 147.

betingat sig 5% av dotterbolagets omsättning som ersättning. Fördelningen av kostnaderna accepterades av rätten och vi ser därmed ett omkostnadsfördelningstänkande vilket närmar sig rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad.

Ovan berörda fall rörde ej bidragsöverföringar med uttryckliga åberopanden av omkostnadsbegreppet som sådant, men kan ändå såvitt författaren tolkat dem, ses som en första fingervisning om vart utvecklingen var på väg. Uppenbarligen fanns ett uttalat behov av att integrerade företag skulle få kompensera sina medparter för kostnader vilka uppkommit hos dessa, men till del i förstnämnda företags intresse, och RR avsåg att tillgodose dessa behov. Det är utifrån denna bakgrund nedan fall, i enlighet med det teleologiska tolkningstankesättet, måste förstås.

AB Ervaco⁴⁵ från 1936 är troligen det första rättsfallet vilket rörde koncernbidrag som omkostnad i begreppets något mera preciserade och inskränkta bemärkelse. Detta då målet som ej endast rörde resultatutjämningsproblematik i allmänhet, utan fördelningen av koncerngemensamma kostnader och huruvida avdragsrätt för överföringar av icke beskattade medel p.g.a. kostnader vilka uppkommit i ett annat bolag existerade. I fallet erhöles avdrag för gottgjorda kostnader, vilka strikt sett belöpte på ett systerbolag. RR motiverade avdragsrätten med att kostnaderna som uppkommit i systerbolaget ansågs vara gemensamma för koncernen eftersom de utgjorde kostnader för den högsta ledningen av moderföretagets olika dotterföretag, i Sverige och Europa, av vilka AB Ervaco var ett.

Detta målet har tyvärr ej, författaren veterligen, varit föremål för någon djupare analys i doktrin eller liknande. Förevarande mål är vidare förhållandevis kortfattat refererat varpå en djupare analys svårligen kan företas, fallet är dock intressant att begrunda då det är det första i sitt slag. I det att avdragsrätten motiverades med att kostnaderna, även om strikt sett belägna hos systerföretaget, var gemensamma för koncernen kan vi se en klar acceptans för tanken att en koncern är en ekonomisk enhet och i vissa avseenden också bör behandlas så även skatterettsligt sett. Då referat av domen studeras kan svårligen rekvisit liknande krav läsas ut ur RR:s uttalande, utan avgörandet har snarare en *in casu*-betonad prägel. Detta intryck förstärks även utav faktumet att AB Ervaco i det mesta framstod som horisontalt integrerad, något som vi nedan skall se ej är förenligt med de mera omfattande och principiella resonemangen RR sedermera kom att ha rörande koncernbidrag som omkostnad i en rad domar. Vidare är RR:s ställningstagande särskilt förvånande i belysning av faktumet att 1924 års skatteberedning, som nu bekant, uttalat att även om en koncern ej skall beskattas hårdare än om företagen fusionerats så skall förmögenhetsöverföringar ske genom utdelning av beskattade medel varpå neutralitet skall säkras genom avskaffandet av kedjebeskattnings av utdelning, och därmed ej på annat sätt.⁴⁶

Sju år senare, 1943, kom fallet **Svenska Superfosfat Försäljningsaktiebolag**⁴⁷. I detta fall medgav RR ett avdrag för vad som i rättsfallet benämns som aktieägartillskott, vilket i normalfallet ej skall vara avdragsgillt då det enligt lagen skall ske med beskattade medel. Aktieägartillskottet gjordes emellertid i samband med en ombildning av dotterföretaget p.g.a. det mottagande bolagets stora förluster. RR motiverade avdraget med att aktieägartillskottet till följd av omständigheterna i målet får ses som en omkostnad i det givande bolagets rörelse varpå det givande företaget följaktligen har att åtnjuta ett avdrag vid taxeringen.

Ej heller detta fall har rönt någon uppmärksamhet i doktrinen. Författaren vill dock inledningsvis notera att RR, något förvånande, ovan refererade praxisutveckling till trots, i strid med lagens

⁴⁵RÅ 1936 Fi 233. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 148.

⁴⁶SOU 1926:18, s. 52f. ; Se även ovan under rubrik 3.2.1.

⁴⁷RÅ 1943 Fi 284. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 148.

bokstav medger ett avdrag för ett aktieägartillskott. Utifrån detta beslut kan det ytligt sett ses som om rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad var skapad då ett avdrag medges för en överföring med grund i omkostnadsbegreppet även om överföringen vid denna tidpunkt ”felaktigt” rubricerades som ett aktieägartillskott, och inte som vad det senare skulle komma att bli, ett koncernbidrag som omkostnad. Vidare skall nämnas att även detta rättsfall kan anklagas för att vara förhållandevis *in casu*-betonat såtillvida att RR formulerat sig med hjälp utav uttryck så som ex. vis ”omständigheterna i målet”, och ej i mera generella prejudicerande termer. Ytterligare ett tecken på att fallet till stor del är *in casu*-mässigt och därmed delvis skiljer sig från den mera generella och genomtänkta rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad som vi senare möter den finns i faktumet att frågor rörande företagets integration ej berörs i fallet, något som senare skulle bli mycket centralt för rättsinstitutet.

Under 1943 kom emellertid även ett betydligt mera uppmärksammat mål, av klart prejudicerande karaktär, på området än det ovan refererats, nämligen det s.k. *Arafartmålet*⁴⁸. Detta mål ses idag alltså som det klassiska målet rörande koncernbidrag som omkostnad.⁴⁹ I Arafart förtydligar RR sin ståndpunkt att en avdragsgill överföring av obeskattade medel kan göras med grund i omkostnadsbegreppet. I detta mål hade AB Arafart i sin inkomstberäkning gjort ett avdrag på 615 000 kr för vad som angavs vara ett koncernbidrag på 380 000 kr till A. R. Appelquist Kolimport AB och ett på 235 000 kr till AB Bränslecentralen. Samtliga nämnda bolag utgjorde vidare dotterbolag till A. R. Appelquists Förvaltningsaktiebolag, en koncern som sålde och importerade kol i Sverige. I koncernen fanns även flera andra företag, bl. a. lagerbolag. Rederibolaget AB Arafart hade tillkommit för att göra kolimporten oberoende av utomstående fraktföretag, och lagerbolagen för att förvara och sälja den importerade kolen. Företagen var således klart vertikalt integrerade. Vad ankommer integrationen skall även nämnas att vikten av resultatutjämnande åtgärder hade förutsetts vid skapandet av koncernen. Detta såtillvida att det i bolagsordningarna skrivits in att borgensåtaganden och andra för företagets verksamhet främmande transaktioner skulle få företas till förmån för de andra företagen med vilka intressegemenskap förelåg.

Vid räkenskapsgranskning av AB Arafart anmärktes i korthet följande. De som koncernbidrag rubricerade överföringarna hade till synes lämnats i vinstutjämnande syfte och saknade sammanhang med den affärsmässiga driften varpå avdrag ej kunde medges. Grunden för denna tolkning låg i att överföringarna redovisats som en intäkt hos mottagarna och att AB bränslecentralen visat ett underskott utan överföringen, samt att det ej gick att avgöra huruvida A. R. Appelquist Kolimport AB skulle komma att gå med vinst eller ej utan bidraget till följd av omläggning av räkenskapsåret. Vidare anmärktes att en koncern ej var en juridisk person med rätt att kvitta vinster och förluster mellan bolagen. AB Arafart anförde följande över anmärkningarna. Ekonomiskt och rörelsemässigt var koncernen att se som en enhet och uppdelningen på olika bolag berodde på praktiska hänsyn. Vidare påpekades från Arafats sida att vissa vinstöverflyttningar mellan företag under gemensam ledning torde vara lovliga enligt dåvarande KL 57 § 3 mom. och att AB Arafart öppet redovisat sin förlustteckning borde ej ställa dem i sämre dager än om överföringen istället skett via prissättning eller genom nyttjandet av s.k. kommissionärsföretag. Bidragen var vidare ej benefika utan väl avpassade till företagets driftskostnader samt för att bevara koncernbolagens goodwill värden. Således rör det sig om driftskostnader i termens mera vidsträckta mening.

⁴⁸RÅ 1943 ref. 50. ; Ett utförligare referat av saksomständigheterna finns att tillgå i: Swartling, C., Vinstöverflyttningar inom svenska bolagskoncerner – några reflexioner i anslutning till ett nyligen avkunnat Regeringsrättsutslag, SvSKT 1943 s. 378ff. ; SOU 1964:29, s. 60. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s.148.

⁴⁹Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, 6:e uppl., Lund 1997, s. 388.

I 1942 års mellankommunala prövningsnämnd bifölls det allmännas yrkade om att överföringarna ej skulle ses som avdragsgilla. AB Arafart överklagade och anförde i KamR att centrala krigskonjunktursskattenämnden ansåg att bidragen borde anses utgöra avdragsgilla omkostnader och att ingen anledning fanns att se frågan annorlunda vid ordinarie taxering. Det allmänna motsatte sig detta och anförde att centra krigskonjunktursskattenämndens tolkning saknade relevans för förevarande mål och att det vidare saknades författningsmässigt stöd för att endast taxera koncerners netto. Utöver detta anfördes även att överföringen ej var en utgift för inkomsternas förvärvande eller bibehållande, utan en icke avdragsgill vinstdisposition. KamR såg inga skäl att göra ändring i mellankommunala prövningsnämndens beslut. AB Arafart fullföljde sin talan. RR uttalade att med hänsyn till rådande intressegemenskap mellan givare och mottagare och det inre sammanhang som förelåg skulle berörda bidrag ses som avdragsgilla.

Detta fall har varit föremål för viss uppmärksamhet i doktrinen. Främst är det den principiella problematiken som har uppmärksamats, men även kravet på inre sammanhang har diskuterats grundligt. Swartling⁵⁰ skriver bl. a. att fallet är av praktisk och principiell vikt då RR i viss mån accepterat beskattning av koncerner, d.v.s. beskattning av den gemensamma nettovinsten, då de erkänt att en koncern i vissa avseenden bör behandlas som en ekonomisk enhet trots att de formellt sett är juridiskt skilda bolag. Swartling understryker dock att det finns en klar begränsning i RR:s uttalande då de ställer ett krav på inre sammanhang vilket bör ses som att de olika koncernbolagen skall utgöra olika trappsteg i en och samma produktionsprocess eller tillhöra samma bransch inom näringslivet. Wiman⁵¹ har tolkat kravet på inre sammanhang som en hänvisning till ÄKL 18 § anvp. 3, d.v.s. till det dåvarande förvärvskällebegreppet. Denna koppling gjordes då det enligt sagda lagrum krävdes ett inre sammanhang för att en skattskyldig som bedrev flera verksamheter skulle få ta upp dessa som en förvärvskälla.

Detta mål har som synes analyserats förhållandevis grundligt i doktrin. En möjlig anledning till den stora uppmärksamheten detta rättsfall åtnjutit, i förhållande till de ovan refererade äldre fallen, kan finnas i faktumet att detta fall har betydligt mindre utav en *in casu*-prägel än de tidigare rättsfallen. Vad ankommer de slutsatser som förts fram i doktrin synes de till största del rimliga och även förenliga. Att som Wiman se kravet på inre sammanhang som en referens till ÄKL 18 § anvp. 3 ter sig i sammanhanget som naturligt p.g.a. av denna paragrafs identiska rekvisit. Att där också tolka rekvisitet som Swartling först anger, d.v.s. som att företagen i koncernen skall utgöra trappsteg i en produktionsprocess, d.v.s. som ett krav på vertikal integration ter sig även det som rimligt i belysningen av uttalanden i ex. vis SOU 1926:18.⁵² Emellertid skall noteras att Swartling sedan fortsätter och hävdar att det alternativt hade räckt att företagen varit verksamma i samma bransch. Sistnämnda uttalande ter sig som något tvivelaktigt då inget i rättsfallet stödjer denna uppfattning och även om det med mycket god vilja kunnat tolkas på detta sättet hade ett eventuellt uttalande av RR i denna riktning varit *obiter dicta*.⁵³

Vidare skulle författaren vilja påpeka att kravet på intressegemenskap ej varit föremål för samma ingående analys som övriga delar utav rättsfallet. Detta kan bero på att kravet synes som självklart och i det närmaste överflödigt. Kravet kan nämligen uppfattas på detta sätt då det svårligen kan tänkas att två företag utan intressegemenskap önskar överföra medel mellan sig på

⁵⁰Swartling, C., Vinstöverflyttningar inom svenska bolagskoncerner – några reflexioner i anslutning till ett nyligen avkunnat Regeringsrättsutslag, SvSkT 1943 s. 381ff.

⁵¹Wiman, B., Företagsbeskattning – utdrag ur Beskattning av företagsgrupper, Juridiska Fakulteten vid Lunds Universitet, HT99, s. 74.

⁵²Se: SOU 1926:18, s. 51-54. ; Se även ovan under rubrik 3.2.1.

⁵³Med *obiter dicta* avses ”vid sidan av saken”, d. v. s. uttalanden vilka rätten gjort angående frågor vilka ej formellt varit direkt underställda deras prövning. Det har argumenterats att sådan uttalanden ej skulle vara bindande på det sätt prejudikat annars anses vara.

aktuella sätt. Innebörden i kravet skulle även kunna tas för givet genom att kravet tolkas på samma sätt som det identiska rekviritet tolkades i den dåvarande interkommunala korrigeringsregeln, 57 § 3 mom. ÄKL, d.v.s. kravet tolkas i enlighet med det då rådande skatterättsliga koncernbegreppet. Sistnämnda tolkning kom även senare att göras av koncernbidragsutredningen år 1964.⁵⁴

En mera principiell frågeställning, vilken ej kan ses som självklar och vilken författaren veterligen ej dryftats i doktrinen, härrör från att det mycket förenklat och något summariskt kan ses som att RR:s krav indikerar att integrationen företagen emellan skall vara sådan att det rör sig om en ekonomisk enhet där företagen är mer eller mindre inbördes beroende. Frågan som då kan uppstå är om det är möjligt att ha en kostnad inom en enhet? Om vi accepterar att grunden för RR:s domslut låg i omkostnadsbegreppet och även accepterar att RR:s krav leder till att det måste röra sig om en ekonomisk enhet måste svaret något förvånande bli: Ja, det är möjligt att ha en kostnad till sig själv. Om vi emellertid ej låter oss bindas vid ordalydelsen i RR:s domslut, utan istället ser till kravens reella praktiska innebörd, d.v.s. att det skall röra sig om en ekonomiskt integrerad enhet, kan det ifrågasättas om ej grunden för domslutet snarare står att finna i neutralitetsprincipen och principen om skattesystemets avsaknad av handlingsdirigering än, som det i rättsfallen antyds, omkostnadsbegreppet. I belysningen av detta kan det tänkas att de ställda kraven på integration är formulerade så att en koncern vilken ej lika gärna kunde organiserat sin verksamhet i ett bolag, vilket däremot företag vilka uppfyller kraven torde kunna göra, ej skall uppnå otillbörliga skatteförmåner genom att erhålla avdrag för en resultatutjämnande överföring. Visst försiktigt stöd för en sådan tolkning kan även hämtas ut Swartlings uttalande att RR i viss mån accepterat att en koncern i vissa avseenden bör behandlas som en ekonomisk enhet.⁵⁵

RR:s krav på inre sammanhang som ett av villkoren för att rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad skulle kunna nyttjas kom att bli föremål för tolkning i *Wennbergs Rörledningsaffär AB*.⁵⁶ I detta fall hade Wennbergs Rörledningsaffär AB gjort en överföring som de benämnde som ett koncernbidrag till Förenade Elektriker i Värmland AB. Givaren gjorde ett avdrag för detta och mottagaren tog upp motsvarande belopp som en intäkt. Trots bidraget hade mottagande företag endast förevisat ett mycket marginellt positivt resultat, varpå det uppenbarligen rörde sig om en transaktion i resultatutjämnande syfte. Vad ankommer företagens intressegemenskap innehade givande företag i detta fall majoriteten av aktierna i mottagaren. Dessutom var företagen integrerade såtillvida att innehavaren av majoriteten i Wennbergs Rörledningsaffär AB även var ägare till ett byggföretag till vilket de andra bemälda företagen fungerade som underleverantörer varpå företagskonstellationen enligt Wennbergs Rörledningsaffär AB var att se som en koncern.

Taxeringsnämnden nekade avdragsrätt varpå Wennbergs Rörledningsaffär AB anförde besvär hos prövningsnämnden. Wennbergs Rörledningsaffär AB hävdade att bidraget varit betingat av koncernens gemensamma kostnader och att hänsyn tagits till bevarandet av bolagens goodwill värden samtidigt som Förenade Elektriker i Värmland AB:s behov av bidrag för dess omkostnader tillgodosetts. Således var transaktionen att betrakta som affärsmässig och utgörande en driftskostnad i vid mening varpå den enligt Arafartmålet skulle vara avdragsgill. Taxeringsnämndens ordförande anförde dock att utjämnande åtgärder av aktuellt slag ej var motiverat p.g.a. avsaknad av vertikal integration i koncernkonstellationen, d.v.s. att företagen

⁵⁴SOU 1964:29, s. 61. ; Se även vidare nedan under rubrik 3.2.5.

⁵⁵Se: Swartling, C., Vinstöverflyttningar inom svenska bolagskoncerner – några reflexioner i anslutning till ett nyligen avkunnat Regeringsrättsutslag, SvSKT 1943 s. 382.

⁵⁶RÅ 1951 ref. 3. ; SOU 1964:29, s. 63f. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 150.

inbördes sålde och köpte i sådan utsträckning att prissättning hade kunnat föranleda kostnadsutjämningsbidrag emellan. Vidare påpekade denne att mottagaren hade osedvanligt stora administrationskostnader och avskrivningar vilka därigenom skapat ett underskott vilket moderbolaget nyttjat för att undgå beskattning. Taxeringsintendenten åberopade också uttalandet av taxeringsnämndens ordförande och anförde slutligen även att tillräcklig integration saknades för avdragsrätt. Prövningsnämnden fastställde taxeringen. Wennbergs Rörledningsaffär AB fullföljde i besvär till KamR, vilka ansåg att sådan intressegemenskap och sådant inre sammanhang förelåg att avdrag för överföringen skulle beviljas. Denna dom överklagades av taxeringsintendenten. RR anförde, utan längre motivering, att det ej förelåg ett sådant sammanhang mellan givare och mottagare att givaren har rätt att göra ett avdrag för överföringen och mottagaren har rätt att ta upp beloppet som intäkt i rörelsen.

Då utgången i fallet skall analyseras kan inledningsvis noteras att nämnda term inre sammanhang i första hand behandlas utav taxeringsnämndens ordförande, vilken poängterade vikten av vertikal integration i form av inbördes handel mellan bidragets givare och mottagare. Värt att notera är även att prövningsnämndens beslut, vilket fastställdes av RR, baserades på taxeringsintendentens yrkande, vilket i sin tur baserades på taxeringsnämndens ordförandes uttalande. Således får här noteras att RR indirekt satte s.k. vertikal integration inkluderande en viss omfattning av handel mellan företagen som förutsättning för att koncernbidrag som omkostnad skulle få ges. Sammanfattningsvis kan därmed anföras att det i belysning av detta fall stod klart att RR tolkade kravet på inre sammanhang som ett krav på vertikal integration.

3.2.3 Notismålen ger en rimligt koherent praxis och en överraskning

De ovan refererade målen följdes under första halvan utav 1950-talet av en rad notismål. I ett fall från 1951, *AB Rorava*⁵⁷, medgavs ej avdrag för en överföring betecknad kostnadsutjämningsbidrag då vertikal integration saknades. Ej heller i *AB Tomtförvaltning*⁵⁸ godkände RR gjorda avdrag. I sistnämnda fall hade en summa, utgörande vinst vid avyttring av bl. a. tomter, överförts till försäkringsbolaget Flygia vilket ägde flertalet av aktierna i företaget, men ej kunde ses som vertikalt integrerade. I fallet *Fastighetsföreningen Sjubojen*⁵⁹ anförde såväl Fastighetsföreningen Sjubojen som taxeringsintendenten besvär över taxeringsnämndens beslut. Taxeringsnämnden hade godkänt ett koncernbidrag till Fastighetsföreningen Sågen, en systerförening, samt avdrag för en del av de arvoden och löner som utbetalats till Fastighetsföreningen Sågen. Fastighetsföreningen Sjubojen yrkade till prövningsnämnden att samtliga avdrag för arvoden och löner skulle godkännas, och taxeringsintendenten yrkade att avdrag för aktuella s.k. koncernbidrag ej skulle godkännas. Prövningsnämnden biföll taxeringsintendentens yrkanden och varken KamR eller RR såg för gott att göra ändring i detta beslut. Utgången blev den samma som i sist refererade fall i *AB Malcus Holmquist*⁶⁰, och också i *Konfektionsaktiebolaget Karlson & Stareks*⁶¹ nekade RR avdragsrätt för ett koncernbidrag. RR motiverade detta, i sistnämnda fall, med att det ej framgått att ”sådant sammanhang” som krävdes var vid handen. Det får hållas för troligt att de med sådant sammanhang syftade på vad som tidigare benämns som inre sammanhang, d.v.s. vertikal integration. Inte heller i *Karlstads Tagelspinneri Adolf Nyhlén AB*⁶² godkändes avdrag för en som koncernbidrag rubricerad överföring. Omständigheterna i fallet, ett tagelspinneri hade som dotterbolag öppnat en tvättcentral, tydde på att vertikal integration saknades.

⁵⁷RÅ 1951 Fi 622. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 150.

⁵⁸RÅ 1951 Fi 781. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 150.

⁵⁹RÅ 1951 Fi 823. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 150.

⁶⁰RÅ 1951 Fi 1463. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 150.

⁶¹RÅ 1952 Fi 632. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 150.

⁶²RÅ 1952 Fi 1260. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 150.

I ett fall från 1956 hade **Rederiaktiebolaget Electra**⁶³ givit sitt moderbolag, AB Electroholm, ett stort bidrag. Vad ankommer företagens integrationen skall i övrigt påpekas att förhållandevis få affärstransaktioner företagits mellan parterna och företagen även i övrigt var främst horisontalt integrerade. Intimt samarbete saknades och om något så framstod företagen, enligt taxeringsintendenten, främst som konkurrenter. Avdrag för koncernbidraget nekades därmed utav prövningsnämnden. Ej heller i KamR medgavs avdrag. RR uttalade emellertid att med hänsyn till rådande intressegemenskap och sammanhanget mellan mottagare och givare så var Rederiaktiebolaget Electra berättigat till avdrag för bemälda överföring.

Ej heller de under denna rubrik refererade fallen har på ett utförligare sätt berörts i doktrinen. Den stora majoriteten av de notis fall som ovan refererats till är vidare förhållandevis kortfattade, något som gör en djupare analys aningen komplicerad. I samtliga fall, Rederiaktiebolaget Electra undantaget, nekades emellertid avdragsrätt för gjorda bidrag. Då det i det stora flertalet av dessa fall fanns en klar och synlig intressegemenskap kan den försiktiga slutsatsen dras att det troligen var p.g.a. bristande inre sammanhang avdrag nekades. I vissa av fallen kan sagda t. o. m. sägas vara tydligt p.g.a. hur RR uttryckt sig, m. m. Även i de något mera oklara fallen kan sägas att sakomständigheterna stödjer författarens tolkning då det ofta finns mycket som tyder på att vertikal integration saknades. Aktuella samling notisfall synes dock ej inneha en principiell vikt, utan verkar snarare vara mera utav en tillämpning av tidigare principiellt viktiga rättspraxis.

Det i detta avsnitt sist refererade fallet, Rederiaktiebolaget Electra, är dock av större intresse än övriga notisfall då det bjuder på en klar överraskning i förhållande till övrig refererad praxis. Detta då avdrag för koncernbidraget medgavs trots att ett inre sammanhang ej förelåg då handel mellan företagen i princip var obefintlig och integrationen därmed var att se som horisontell och ej vertikal. Utgången i målet strider således troligen med utgången i Arafart, och helt uppenbarligen med utgången i Wennbergs Rörledningsaffär AB, samt även med de ovan refererade notismålen, och får därmed ses som mycket överraskande. Författaren har ej identifierat något element som skulle förklara utgången i aktuella fall, med ett möjligt undantag för det äldre rättsfallet AB Ervaco vilket hade en liknande utgång. Då AB Ervaco emellertid av författaren har setts som ett *in casu*-betonat fall från tiden innan generaliserade prejudikat rörande koncernbidrag som omkostnad hade kommit, och Rederiaktiebolaget Electra endast är ett kort refererat notismål finns troligen ingen anledning att se det som en praxisförändring. Det får därmed ifrågasättas om inte RR helt enkelt brustit i sin förmåga att följa sin egen praxis på ett korrekt sett i förevarande fall. Någon annan slutsats står ej att finna.

3.2.4 Klargörande eller förändring? – Omformulerad rättsgrund i RR

1957 kom ett förhandsbesked av stort intresse för rättsutvecklingen, nämligen **RN 1957 nr 2:5** (Parternas namn finns ej angivet i referaten).⁶⁴ Ett detaljhandelsföretag i klädesbranschen vilket ägdes av en person och dennes söner planerade att expandera verksamheten genom att skapa ytterligare ett bolag vilket skulle vara helägt av det existerande bolaget, eller ägt av detta företags ägare i proportion till deras ägande i bemälda företag. En viss central ledning skulle utövas av det existerande bolaget i det att detta företag skulle handha större inköp och kontakter med utländska affärspartners för det nyskapade företags räkning. Viss vertikal integration förekom således, men i huvudsak framstod dock integrationen som horisontal. Frågan i målet var om det existerande bolaget kunde åtnjuta avdrag för koncernbidrag till det tilltänkta bolaget vid någon av de två föreslagna ägarfördelningarna. RN tillstod att oavsett vilken av ägarlösningarna som valdes skulle bolaget ha rätt till avdrag för tänkta koncernbidrag om den intressegemenskap och det inre sammanhang som i ansökan beskrivits alltjämt bestod. RR ansåg dock ej att nu

⁶³RÅ 1956 Fi 667. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 150.

⁶⁴RN 1957 nr. 2:5. ; SOU 1964:29, s. 65. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 151f.

existerande aktiebolag hade rätt till avdrag för tänkta koncernbidrag under de förhållanden som beskrivits. RR motiverade detta med att så som det nya bolagets organisation, och de två bolagens integration, beskrivits skulle ett koncernbidrag från bolaget till det nya bolaget ej kunna ses som en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

Att grunden för ett koncernbidrag redan vid denna tidpunkt formellt sett låg i omkostnadsbegreppet hade tidigare framkommit i flera fall, redan i Arafartmålet hävdades att överföringen skulle ses som en omkostnad i vid mening och skulle vara avdragsgillt om intressegemenskap samt inre sammanhang förelåg. I förevarande fall har RR emellertid frångått sin klassiska formulering. Istället anger de att ett avdrag kan ges då ett bidrag skulle kunna ses som en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande; en i andra sammanhang vanlig formulering. Detta skifte i domsformuleringen kan tolkas på två olika och inbördes oförenliga sätt. Det kan dels ses som ett förtydligande förenligt med tidigare praxis och gällande rätt, men det kan också tolkas som en helt ny legal grund och i så fall till del oförenlig med tidigare praxis. Att detta fall ej analyserats i något nämnvärt djup i doktrinen, såvitt författaren vet, kan därmed ses som något förvånande.

Rättsfallet kan, som ovan anförts, tolkas som endast innehållande ett förtydligande och ingen ändring av praxis. I tidigare fall hade nämligen vertikal integration inkluderande en viss frekvens av affärstransaktioner krävts för avdragsrätt. Det kan argumenteras att det nämnda kravet kan likställas med att omkostnaden måste vara för intäkternas förvärvande eller bibehållande då det för att intäkter skall uppstå eller bibehållas krävs en viss mån av handel mellan parterna och därmed vertikal integration. För att förtydliga kan sägas att om ingen handel sker mellan parterna kan rimligen ingen intäkt uppstå som en följd utav omkostnaden varpå det ur detta sätt att se på saken krävs vertikal integration för att ett bidrag skall kunna vara för intäkternas bibehållande eller förvärvande. Därav ingen förändring i praxis.

Det kan emellertid också argumenteras för att en materiell skillnad i rättsläget skapades i och med RR:s nya formulering i RN 1957 nr. 2:5. I min analys av Arafart ifrågasätts försiktigt om den egentliga grunden, med tanke på de mycket stränga kraven på integration, och främst vertikal sådan, verkligen låg i omkostnadsbegreppet och ej i vissa neutralitetshänsyn. I förevarande fall hade emellertid ett sådant påpekande framstått som malplacerat i det att RR här i det närmaste ordagrant citerar 20 § KL, d.v.s. det grundläggande skatterättsliga kostnadsbegreppet, och ej använder sig av de hittills så konsekvent förekommande kraven på intressegemenskap och inre sammanhang. I RN 1957 nr. 2:5 kan således utifrån denna tolkning sägas att omkostnadsbegreppet för första gången i realiteten *de facto* obestridbart låg till grund för den rättsliga bedömningen, och ej endast som tidigare framhölls som den rättsliga grunden medan den faktiska grunden *de facto* hade varit neutralitet mellan koncerner med tillräcklig vertikal integration och icke sektionaliserat bolagiserade företag.

Vilken av dessa två tolkningar som är den korrekta är mycket svårbedömt. Mycket talar dock, p.g.a. formuleringens likhet med 20 § KL, för att en glidning i den rättsliga grunden från neutralitetshänsyn emot omkostnadsbegreppet. Ett försiktigt stöd för detta står att finna i SOU 1964:29⁶⁵ där det uttalas att även om omkostnadsbegreppet får antas ha utgjort grunden för koncernbidrag som omkostnad även i de äldre fallen, en åsikt författaren dock ställer sig försiktigt tveksam till, så får principen anses förtydligad i förevarande mål.

Om vi accepterar att det har skett en viss revidering av den juridiska grunden för givandet av koncernbidrag som omkostnad, i form utav en glidning från neutralitetshänsyn och mot kostnadsbegreppet, blir den naturliga frågan huruvida detta medför några praktiska konsekvenser.

⁶⁵SOU 1964:29, s. 66.

Att det avgörande blir huruvida bidraget kan ses som en omkostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande får enligt författaren ses som något utav en skärpning av tidigare praxis. Skiftet i grunden kan nämligen ses som en skärpning av praxis såtillvida att det ej längre räcker med att bevisa en tillräcklig grad av intressegemenskap (ägargemenskap), och inre sammanhang (vertikal integration), utan att utgiften måste vara en kostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande.

Vidare ligger det en ytterligare skärpning i sagda genom att detta leder till att alla transaktioner måste ses utifrån det givande bolagets perspektiv eftersom det är i detta bolagets rörelse, (förvärvskälla), utgiften måste ses som en kostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande. Det sistnämnda leder även i sin tur till att argument som ex. vis att det skall ses som en avdragsgill kostnad och inte en vinstdisposition eftersom bidragets storlek är avpassat för motagarens utgifter blir helt irrelevanta. Argument av den anförda typen figurerade för övrigt i bl. a. målen Arafart och Wennbergs Rörledningsaffär AB, m. fl.

I ett notismål, *AB Schröders Woodexport*⁶⁶, från samma år var omständigheterna i all korthet följande. Ett företag hade till syfte att bedriva fabriks, och industri, samt handelsrörelse, men då kriget lamslog all export såg det sig nödgat att börja tillverka pudding- och såspulver i syfte att bereda anställda sysselsättning och täcka hyreskostnaderna. Verksamheten överflyttades på ett särskilt bolag då namnet på moderbolaget ansågs olämpligt ur reklamsynpunkt. Det nya dotterbolaget visade positiva resultat under två år. 1950 lämnade moderbolaget ett förhållandevis stort koncernbidrag, men trots detta uppvisade dotterbolaget en mindre förlust. Avdrag medgavs ej för detta bidrag.

Fallet är refererat på ett sådant knapphändigt sätt att det troligen ej går att presentera några konklusioner angående domstolens anledning att neka avdraget. Vilken rättsgrund som användes, den nya eller den gamla, går tyvärr ej heller att utläsa. Mellan raderna är det dock möjligt att försiktigt utläsa att RR ej ansåg att tillräcklig vertikal integration förelåg parterna emellan. Detta skulle i så fall vara en första fingervisning, efter RN 1957 nr. 2:5, om att den nya rättsgrunden vilken presenterades i nämnda fall ej vid denna tidpunkt skulle påverka kravet på inre sammanhang.

I *RÅ 1958 Fi 408* (parternas namn framgår ej av referaten)⁶⁷ begärde ett företag förhandsbesked angående en tänkt transaktion. Tanken var att överföra vissa fartyg till ett nybildat dotterbolag. Om så skedde skulle integration saknas såtillvida att inga affärstransaktioner vilka skulle kunna påverka det andra företags resultat skulle företagen emellan. Med andra ord: vertikal integration skulle saknas. Rederiaktiebolaget anförde dock att det ändock var imperativt för rörelsen att resultatutjämnningen ändå kunde ske mellan företagen så som varit möjligt innan den förestående överflyttningen. Främst var det koncernbidrag från moder till dotterbolag som skulle bli aktuellt. RN fann dock att det ej skulle finnas ett sådant samband mellan de två rörelserna att ett koncernbidrag skulle kunna ses som en omkostnad för inkomsternas förvärvande eller bibehållande. RR såg ej skäl för ändring.

I *RÅ 1958 Fi 408* nekades koncernbidragsrätten troligen p.g.a. bristande vertikal integration, något som är förhållandevis intressant då RN, i av RR fastställd dom, dessutom yttrade att det för avdrag vid givande av koncernbidrag krävs att bidraget utgör en omkostnad för inkomsternas förvärvande eller bibehållande. I detta kan ses ett bestående av den legala grunden så som formulerad i RN 1957 nr. 2:5, varpå det också framgår att omformuleringen ej var en tillfällighet, utan något som RR planerade att hålla fast vid. I RN 1957 nr. 2:5 hade det sagts att bidraget ej

⁶⁶RÅ 1957 Fi 1743. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 152.

⁶⁷RÅ 1958 Fi 408. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 152f.

sågs som en kostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande p.g.a. bolagens organisation. Vad som krävs av en organisation för att det skall vara möjligt att en utgift skall ses som en kostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande förtydligas dock något genom RÅ 1958 Fi 408. Av fallet framgår nämligen, som redan nämnts, tydligt att koncernbidrag inte skulle kunna ses som en omkostnad för inkomsternas förvärvande eller bibehållande p.g.a. bristande vertikal integration. De äldre kraven på intressegemenskap och inre sammanhang skulle därmed enligt detta fall kunna ses som kvarstående parallellt med den nya rättsgrunden såtillvida att det fortfarande krävs att dessa uppfylls för att avdrag skall medges. Denna konklusion skulle även kunna sägas stödjas av det ovan refererade fallet AB Schröders Woodexport.

I förhandsbeskedet **RN 1958 nr. 5:3** (parternas namn framgick ej av referaten)⁶⁸ anförde bolaget A att de sedan 1956 ägt 100% av bolaget B. Dessförinnan, från 1939, hade Företagen A och C ägt hälften var av B. Ledningen utav, och administrationen för, B hade dock alltid skötts av A. Ex. vis hade A skött alla fraktavtal, alla försäljningar respektive beställningar av fartyg, alla personalfrågor, och försäkringsfrågor, m. m. Vidare saknade B egna kontor då de sköttes av A:s anställda från A:s kontor. Tillika bedrev A och C samma typ av verksamhet. Med åberopande av ovan ville A veta om de under aktuella år skulle få avdrag för ett större koncernbidrag till C, och om de i så fall även skulle kunna erhålla det i framtiden. Det allmännas ombud invände mot A:s önskan då de hävdade att koncernbidrag endast fick ges om affärer bedrevs företagen emellan såtillvida att överföringen kunnat ske med en felpriissättning som var rimlig. RN fann dock att ett sådant samband fanns mellan företagen att ett koncernbidrag från moder- till dotterbolag var att se som en omkostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande. Således skulle ett koncernbidrag aktuella år vara avdragsgillt. Däremot valde RN att ej uttala sig om framtida överföringar. Taxeringsintendenten överklagade till RR. RR fann utan vidare motivation, med ändring av RN:s beslut, att A ej hade rätt till avdrag för tänkta bidrag.

Även detta fallet tyder på att den äldre praxisen alltjämt var att se som aktuell den nya rättsgrundsatsen till trots. I detta fallet ser vi nämligen än en gång att en viss inbördes handel sätts som ett krav för avdrag. Inbördes handel hade, som bekant, tidigare i flera rättsfall setts som en integral del utav kravet på inre sammanhang. Detta fallet stödjer således den framlagda hypotesen att de krav som ställts upp i den äldre praxisens fortfarande skulle ses som giltiga, även om den äldre praxisen inskränkts, efter RN 1957 nr. 2:5, till att endast omfatta bidrag vilka är att se som en omkostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande.

Ytterligare ett mål vilket konfirmerade den gällande praxisen var **Jörnstedt i Borås AB**.⁶⁹ Också i detta fall nekades avdragsrätten med hänvisning till att överföringen ej utgjorde en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

Inte heller referatfallet **AB Mikro-Verktyg**⁷⁰ bjöd på några större överraskningar, men kan ändå ses som intressant. I aktuella fall bildade AB Mikro-Verktyg ett helägt dotterbolag, AB Tordyvelen, vilket hade att bygga personalbostäder åt moderbolaget samt åt ytterligare ett helägt dotterbolag. I sin deklaration yrkade moderbolaget avdrag för ett bidrag givet åt AB Tordyvelen. Taxeringsnämnden medgav ej detta yrkande. Prövningsnämnden fann ej skäl att göra ändring i taxeringsnämndens beslut då endast 17 av 35 lägenheter var uthyrda till anställda. I KamR anförde AB Mikro-Verktyg att uppförandet av fastigheterna var en nödvändig förutsättning för att erhålla behövlig personal. Trots detta såg ej heller KamR några skäl till att göra ändring i tidigare beslut. RR däremot ansåg att halva bidraget skulle ses som avdragsgillt då hälften av lägenheterna beboddes av personal.

⁶⁸RN 1958 nr. 5:3. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 153f.

⁶⁹RÅ 1962 Fi 380. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 156.

⁷⁰RÅ 1964 ref. 47.

Detta fall är intressant såtillvida att vi här kan se att RR har valt att godkänna avdraget till den mån det faktiskt var en omkostnad för intäkternas förvärvande, samtidigt som överskjutande belopp ej medgav avdrag. Vi ser således att RR vid prövandet av koncernbidrag som omkostnad kan tänka sig att bevilja delar av givna bidrag och då till den del de utgör omkostnader för inkomsternas bibehållande eller förvärvande.

3.2.5 SOU 1964:29 - Koncernbidragsutredningen⁷¹

Denna utrednings slutsatser angående koncernbidrag som omkostnad refereras i denna uppsats med en mildare tvekan då utredningen ej föranledde någon lagstiftning i detta avseende, och det därmed kan argumenteras att de normativa uttalanden som gjordes rörande frågan således saknar något av den normerande verkan förarbeten annars ofta tillskrivs i Sverige. Emellertid har flera intressanta synpunkter presenterats i denna utredning varpå dessa ändock redovisas här.

Utredningen gör bl. a. ett försök att söka klarlägga om yttre skillnader fanns mellan de fall där koncernbidrag som omkostnad accepterats av RR och givit avdragsrätt och de fall där så ej skett. Utredningen inleder med att konstatera att avdragsrätten ej kan ses som beroende på i vilken riktning bidraget givits, (d.v.s. moder till dotter, dotter till moder, döttrar emellan). Ej heller olikheter i ägandet kan uteslutande förklara skillnaden mellan de fall där bidragen givit avdragsrätt och de där så ej skett. Vidare anges att tidpunkten för bidragets givande ej heller framstår som avgörande för avdragsrätten. Däremot anser utredningen att det kan argumenteras, även om RR ej uttryckligen gjort det, för att ett bidrag till ett nystartat bolag kan ses som ett aktieägartillskott och därmed ej borde vara avdragsgillt. Utredningen identifierar ej heller några andra yttre faktorer vilka kunnat ses som utslagsgivande för avdragsrätten.

Koncernbidragsutredningen tar istället fasta på den i praxisen, sedan Arafartmålet, frekventa formuleringen att det krävs intressegemenskap och ett inre sammanhang för avdragsrätt vid koncernbidrag. Detta då avdragsrätten, som domarna formulerats, knutits direkt till sammanhanget mellan rörelserna. Vidare poängteras att en uttrycklig förklaring från RR att det rört sig om bidrag givna med grund i en omkostnad tydligen ej setts som erforderlig i samband med de rättsfall där nämnda formulering använts.

Nästa fråga utredningen ställer sig är vad intressegemenskap och ett inre sammanhang egentligen är. Vad beträffar intressegemenskap så tolkar de dessa som koncernförhållanden i form av relationer moder - dotterföretag, alternativt företag under i huvudsak gemensam ledning. Rörande inre sammanhang poängteras först att det i Arafartmålet tolkats som vertikal integration. Vidare fortsätter de med att påpeka att begäran om avdragsrätt bifölls i Rederiaktiebolaget Electra trots att det där rörde sig om horisontal integration, varpå det slås fast att vertikal integration därmed ej kan ses som ett direkt krav för avdragsrätt.

Efter denna utläggning uppmärksammar utredningen RN 1957 nr 2:5 och anför att detta fall får ses som ett förtydligande av att det är med grund i omkostnadsbegreppet koncernbidrag som omkostnad får ges.

Om innehållet i utredningen skall kommenteras kan inledningsvis noteras att författaren i likhet med utredarna ej uppmärksammat någon yttre förutsättning vilken har varit ensamt avgörande för avdragsrätten. Författaren delar också utredningens syn på innehållet i intressegemenskap; denna synpunkt har motiverats utförligt i analysen av Arafartmålet ovan. Intressantare är emellertid utredningens tolkning av begreppet inre sammanhang. Att det för det första inbegriper vertikal integration innehållande en viss mån av handel parterna emellan är helt uppenbart. Underligare är utredningens ställningstagande att även horisontal integration skulle kunna fylla kravet på inre

⁷¹Förevarande avsnitt baseras på: SOU 1964:29, s. 60-66, 100f.

sammanhang. Utredningen drar denna slutsats med åberopandet av fallet Rederiaktiebolaget Electra, ett fall som författaren, vilket redan framgått, ej tillskrivit någon principiell betydelse av skäl som också ovan motiverats.

Värt att uppmärksamma är också att utredningen överhuvudtaget ej ens berör frågeställningen huruvida omformuleringen i RN 1957 nr 2:5 innebar några praktiska konsekvenser.

3.3 Rättsutvecklingen efter införandet av koncernbidragsrätten

3.3.1 Den fortsatta rättsutvecklingen

Möjligheten till koncernbidrag medförde av naturen ett minskat behov av koncernbidrag som omkostnad. Vissa fall av intresse har dock kommit att bedömas av RR även efter 1965.

1972 kom något av en möjlig praxisförändring i och med rättsfallet *Mo och Domsjö AB*.⁷² I detta fall drev moderbolaget, Mo och Domsjö AB, träsliperi och sågverksamhet i sitt dotterbolag Bure AB. Som ett led i behövliga rationaliseringsåtgärder inom koncernen beslutades att Bure AB skulle avvecklas. Nedläggningen skulle ske successivt under två år och skulle innebära att ett större antal anställda skulle förlora sin anställning. Därav hade arbetsmarknadsstyrelsen i samverkan med moderbolaget och det helt utomstående företaget Svenska Högtalarefabriken AB fått till stånd en överenskommelse enligt vilken sistnämnda företag skulle flytta till Bure och ta över stora delar av den uppsagda personalen. Detta byggde emellertid bl. a. på att nedläggningen tidigarelades. Detta ansåg moderbolaget skulle innebära betydande minskningar i avvecklingskostnader i form av bl. a. personalkostnader, m. m. Vidare skulle säkerställandet av arbete för de friställda arbetarna innebära en besparing av ytterligare kostnader i samband med företagets ansvar för dessa. Överenskommelsen parterna emellan byggde vidare på att Mo och Domsjö AB utgav ett större bidrag till Svenska Högtalarefabriken AB. Mo och Domsjö AB yrkade i ett förhandsbesked att bidraget skulle ses som en avdragsgill kostnad för avvecklingen av sågverksrörelsen. Det allmänna invände mot detta att utbetalningen, som i det närmast var ett bidrag för startandet av en ny verksamhet, ej var att se som avdragsgill. Detta då verksamheten i Svenska Högtalarefabriken AB saknade ett sådant samband med Mo och Domsjö AB eller Bure AB:s verksamhet att bidraget kunde anses som driftskostnader för något av dessa bolag. Mot detta anförde Mo och Domsjö AB att företaget ej hade någon anledning att stödja bidragsmottagaren utan att transaktionen skedde i eget syfte då den utfästa betalningen skulle medföra en reducering av andra, betydligt större, avdragsgilla kostnader varpå det därmed också var att se som en avdragsgill kostnad.

RSV:s nämnd för rättsärenden konstaterade i ett beslut, vilket RR ej ändrade, att bidraget hade ett sådant samband med Mo och Domsjö AB:s rörelse att det fick anses utgöra en avdragsgill omkostnad i bolagets rörelse.

Detta rättsfall kan, enligt författaren, ses som ett möjligt klarläggande i vissa avseenden, samtidigt som det även utgör en viss möjlig förändring i förhållande till tidigare praxis. Fallet kan ses som ett förtydligande av att det verkligen är omkostnadsbegreppet som skall utgöra den rättsliga grunden och ej, som författaren tolkat de äldre fallen, neutralitetshänsyn. Detta då uteslutande kostnadsbegreppet berörs, och ej integrationsfrågor överhuvudtaget. Vidare ser vi även en förändring i praxis som en följd utav detta. I de tidigare fallen RÅ 1958 Fi 408 och fallet RN 1958 nr. 5:3 synes de äldre kraven på intressegemenskap, och än mer på inre sammanhang nämligen uppehållits trots att den primära rättsgrunden varit att bidraget skall ha varit en kostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande. I Mo och Domsjö AB saknades helt uppenbart intressegemenskap så som det tidigare tolkats då det var två företag utan någon ägargemenskap

⁷²RÅ 1972 ref. 41.

eller gemensam ledning. Vidare saknades all form av inre sammanhang såtillvida att ingen integration förekom, varken horisontal eller vertikal. Trots detta så medgavs avdrag för bidraget, varpå det här eventuellt skulle kunna argumenteras att de tidigare kraven ej längre kan ses som existerande parallellt med vad författaren kallat den nya rättsgrunden. Då förevarande fall studeras skall det hållas i åtanke att det kan ifrågasättas hur fritt RR stod från politiska hänsyn som arbetsmarknadspolitiska mål för glesbygd, m. m. Faktumet att arbetsmarknadsstyrelsen stod bakom överenskommelsen vilken till del byggde på förutsättningen att bidraget kunde ges verkade knappast skada Mo och Domsjö AB:s sak. Utifrån denna fundering kan det också därmed ifrågasättas vilket prejudikatvärde aktuella fall egentligen har. Kanske är det så att fallet snarare skall ses som ett *in casu*-avgörande, och som ett tecken på att domstolar ej alltid är så fria från politiska frågor som jurister gärna väljer att tro. Därmed skall de berörda kraven på intressegemenskap och inre sammanhang ej avföras med alltför stor säkerhet.

Ett annat intressant fall är *ICA AB*⁷³. I detta fall yrkande det allmänna ombudet att företaget ej skulle erhålla avdrag för ett bidrag givet till Cancerfonden för forskning på sambanden mellan cancer, kost och hälsa. Forskningsbidrag av denna typ specialreglerades i dåvarande 29 § anvp. 18 KL.⁷⁴ I detta lagrum stod att läsa att avdrag fick göras om forskningen kunde tänkas ha betydelse för den skattskyldiges rörelse. Detta har i förarbetena tolkats som att företaget skall ha ett rimligt intresse för av det arbete de bekostar. Såväl RSV:s nämnd för rättsärenden som RR ansåg att bidraget skulle ses som utgörande en avdragsgill kostnad.

Även om 29 § anvp. 18 KL idag är upphävd kan vi ändå se, utifrån ICA AB, att rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad ej endast har att strikt bygga på formuleringen att ett bidrag skall ses som avdragsgillt endast om det utgör en omkostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande, utan att rättsfiguren bygger på hela omkostnadsbegreppet som sådant inklusive den speciallagstiftning som byggts runt den nämnda grunddefinitionen. Vi kan således se ICA AB som ett rättsfall vilket bekräftar den iakttagna trenden mot att omkostnadsbegreppet görs allt mer centralt i rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad. Vidare berörs inte kraven på intressegemenskap och inre sammanhang, krav vilka helt uppenbarligen ej är uppfyllda. Även detta fall är dock tyvärr något olämpligt att dra allt för kraftfulla slutsatser på då det berör en något speciell situation varpå vi ej heller här skall dra allt för kategoriska slutsatser.

Författaren har ej lyckats lokalisera några senare fall från RR rörande koncernbidrag som omkostnad mellan svenska bolag än det ovan refererade fallet från 1987. Se dock Bilaga 1 för nyare KamR:s praxis.

3.3.2 Sammanfattande diskussion angående det nuvarande rättsläget, m. m.

Utifrån ovan refererad rättspraxis kan det inledningsvis noteras att den rättsliga grunden för koncernbidrag som omkostnad mellan svenska företag idag utan tvivel kan sägas vara omkostnadsbegreppet i vid mening.⁷⁵ Sammanfattningsvis kan således sägas att RR medger avdragsrätt för överföringar till andra bolag om dessa överföringar är att se som omkostnader i rörelsens verksamhet.

Vad ankommer kravet på intressegemenskap så kan detta idag trots ovan inte sägas vara överspelat, men det skall dock noteras att det finns rättsfall där givare och mottagare varken har direkta ägarintressen i varandra eller stått under i huvudsak gemensam ledning.⁷⁶ Sistnämnda tyder också på en viss renodling av rättsfiguren som grundad på omkostnader, och kan även ses

⁷³RÅ 1987 not. 440.

⁷⁴Upphävd genom Lag (1990:650).

⁷⁵Se åter ovan under rubrik 2.2.1 rörande omkostnadsbegreppets innebörd.

⁷⁶Se ex. vis: RÅ 1972 ref. 41, refererat ovan under rubrik 3.3.1.

som en naturlig följd av införandet av möjligheten till öppna koncernbidrag mellan svenska koncernföretag varpå neutralitetshänsyn kan tillgodoses på annat sätt än genom aktuella rättsfigur.

Kravet på inre sammanhang har under perioder varit föremål för omfattande debatt och flera skilda tolkningar, av vilka flertalet har redovisats ovan.⁷⁷ Det skall vidare nämnas att Arvidsson⁷⁸ 1990 skrev att något visst krav på integration ej längre kan anses föreligga, men att utsikterna för uppnående av avdragsrätt torde vara bättre vid vertikal integration. Utifrån de rättsfall vi idag har att tillgå synes Arvidssons iakttagelse som i princip korrekt såtillvida att det stora flertalet av de rättsfall i vilka avdrag för bidrag medgivits byggt på situationer där det rört sig om vertikal integration. Det bör i detta sammanhang noteras att det finns fall i vilka all typ av integration saknades, men där avdrag ändå beviljats, varpå det krav som en gång fanns rörande integration idag, kanske som en följd av skiftet från neutralitetshänsyn emot omkostnadsbegreppet, får ses som något uppluckrat och det kan med detta ifrågasättas hur väl RR kommer att upprätthålla detta krav i framtiden. Det måste dock också noteras att de berörda fallen i vilka integration saknades mellan givare och mottagare ofta rör förhållandevis speciella situationer varpå kravet på integration ej till fullo skall räknas ut ännu, ett klarläggande prejudikat krävs troligen för en sådan bestämd slutsats. Författarens slutsats måste därav förbli att kravet på integration normalt sett alljämt måste uppfyllas för avdragsrätt.

3.4 Särskilt rörande koncernbidrag som omkostnad till utländska företag

3.4.1 Den inledande utvecklingen i rättspraxis

Problematiken angående koncernbidrag till och från utländska bolag är minst lika gammal som dess helt nationella motsvarighet. Redan 1933 kom ett intressant avgörande ifrån RR. I aktuella fall, *Elektriska Aktiebolaget Siemens*⁷⁹, yrkade det allmänna ombudet i den mellankommunala prövningsnämnden att avdrag skulle vägras rörande ett belopp vilket överförts till ett tyskt bolag vilket innehade nästan samtliga aktier i företaget. Elektriska Aktiebolaget Siemens anförde att överföringen var ersättning för förvaltningskostnader moderbolaget haft för företaget och att moderbolaget därmed burit kostnader vilka rätteligen borde belöpt på Elektriska Aktiebolaget Siemens. Vidare hade moderbolaget bestridit kostnader för tagna patent och reklamkostnader. Mellankommunala prövningsnämnden ansåg att i avsaknad av utredning kunde avdrag ej medges. Varken KamR eller RR gjorde någon ändring i beslutet.

Elektriska Aktiebolaget Siemens är i det närmaste ett perfekt skolboksexempel på ett koncernbidrag som omkostnad i internationella förhållanden. Faktumet att avdrag ej medgavs kan troligen ej föränleda några djupare slutsatser angående rättsfiguren koncernbidrag som omkostnad som den senare skulle komma att gestalta sig, utan får helt enkelt ses utifrån faktumet att rättsfiguren ännu ej tagit form och att RR vid denna tidpunkt ännu ej var redo att skapa en sådan rättsfigur genom vilken det svenska skatteunderlaget skulle minskas till förmån för främmande land.

Tre år efter Elektriska Aktiebolaget Siemens kom referatfallet *Linoleum Aktiebolaget Forshaga*⁸⁰. I detta fall hade det svenska företaget ingått ett s.k. poolavtal med flera utländska företag. Som ett led i detta skapades ett holdingbolag i Schweiz vilket hade till uppgift att bl. a. fördela berörda företags vinster. Avtalet gav också ett skydd mot vissa utländska konkurrenter,

⁷⁷Se ovan under rubrik 3.2.2., främst i samband med diskussionen rörande RÅ 1943 ref. 50 och RÅ 1951 ref. 3.

⁷⁸Arvidson, R., *Dolda vinstöverföringar – en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Stockholm 1990, s. 401.

⁷⁹RÅ 1933 Fi. 191. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 147.

⁸⁰RÅ 1936 ref. 14. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 148.

en jämn vinstutveckling, tillgång till flertalet patenter och företagshemligheter, samt organisatoriska fördelar, m. m. Utifrån förpliktelser i enlighet med det ingångna avtalet överförde Linoleum Aktiebolaget Forshaga ett större belopp till holdingbolaget, för vilket företaget gjorde ett avdrag. Bidraget skulle fördelas i vinstutjämnande syfte mellan företagen i sammanslutningen. Taxeringsnämnden ansåg att det rörde sig om vinstutdelning och underkände avdraget. Företaget överklagade till prövningsnämnden. I prövningsnämnden tillade även företaget att betalningen ej var att se som utdelning då den var riktad till dess avtalspartners, sammanslutningen som helhet, varpå holdingbolaget endast var att se som en kamrer vilken distribuerade pengarna. Därmed ansåg de att överföringen var en avdragsgill kostnad för de fördelar företaget önskat uppnå med avtalet. Prövningsnämnden ogillade yrkandet, ett beslut som KamR ändrade utan vidare motivation. Målet kom att överklagas av det allmänna som tillade att utöver att överföringen var att se som utdelning var det också en allmän princip att inkomst i en rörelse förvärvad vid ett fast driftställe skall beskattas där detta ligger. Linoleum Aktiebolaget Forshaga anförde att se utbetalningen som utdelning till holdingbolaget vore att förbise sammanslutningens egentliga innebörd. RegR ansåg dock ej att utbetalningarna var att se som avdragsgilla kostnader, utan fastställde prövningsnämndens beslut.

Ovan refererade fall har vissa aspekter gemensamt med AB Ervaco⁸¹, också det från 1936, i vilket fördelningen av koncerninterna kostnader godkändes mellan ett par svenska företag. Två fundamentala skillnader föreligger dock. Den första, och mest uppenbara, är att i Linoleum Aktiebolaget Forshaga skulle ett avdrag beröva Sverige en del av sitt skatteunderlag. Den andra skillnaden är att i Linoleum Aktiebolaget Forshaga skulle överföringen slussas via ett holdingbolag och ej göras direkt till de slutliga mottagarna. Utifrån dessa skillnader kan flera möjliga hypoteser sättas upp. Det kan ex. vis antagas att ingen av de påpekade skillnaderna var avgörande utan att RR helt enkelt ej ansåg att innehållet i avtalet var av sådan art överföringen kunde ses som en omkostnad.⁸² Det skulle vidare gå att argumentera att en överföring direkt till det företag vilket presterat ex. vis en patent varit en avdragsgill kostnad, men att en utbetalning till ett holdingbolag, vilket ej bestridit några kostnader för Linoleum Aktiebolaget Forshaga, ej kan ses som en omkostnad. Slutligen kan det även argumenteras utifrån faktumet att transnationella överföringar vilka berövade Sverige beskattningsunderlag helt enkelt ej sågs som i enlighet med allmänna rättsgrundsatser och gällande rätt vid denna tidpunkt. Då det, författaren veterligen, ej förekommit några äldre fall där det tillåtits att obeskattade medel förts från ett svenskt bolag till ett utländskt sådant får det hållas för rimligt att den sistnämnda hypotesen är den mest rimliga.

Aktiebolaget Regnkappfabriken⁸³ gjorde avdrag för överföringar till sin filial American Raincoat Company i USA, något som varken taxeringsnämnden eller prövningsnämnden godkände. Företaget anförde dock besvär i vilket det specificerades att delar av beloppet utgjorde

⁸¹RÅ 1936 Fi 233. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 148. ; Se även ovan under rubrik 3.2.2.

⁸²I detta sammanhang skall dock noteras att det har framförts att en domstol ej skulle ha rätt att på detta sätt pröva innehållet och behövligheten hos en transaktion vid avgörandet om en utgift utgör en kostnad enligt ex. vis 20 § KL, (se ex. vis: Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1, 6:e uppl., Lund 1997, s. 73 ; Mutén, L., Nödvändig kostnad?, SN 1959 nr. 5, s. 148. ; Mutén, L., ”Nödvändig kostnad” än en gång, SN 1959 nr. 9, s. 302ff). Författaren ställer sig dock tveksam till detta då det kan anses att RR gör just denna typ av prövning varje gång RR t. ex. underkänner en del utav ett överpris vid en transaktion. En sådan uppfattning förs också fram utav Aldén, (se: Aldén, S., Om regelkonkurrens i inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet, Göteborg 1998, s. 95-101). Författaren kan vidare ej se någon anledning till varför RR ej skulle kunna företa en liknande s.k. genomsyn utifrån innehållet i ex. vis ett avtal vid bedömningen av om en överföring verkligen utgör en kostnad eller ej.

⁸³RÅ 1946 Fi 141. ; SOU 1964:29 bilaga 1, s. 148.

organisationskostnader för upprättandet av American Raincoat Company och delar avsåg driftskostnader för sistnämnda företag. KamR ansåg emellertid ej att det fanns skäl till ändring i tidigare instansers beslut. Målet gick vidare till RR vilka beslutade att driftskostnaderna, till skillnad från organisationskostnaderna, var att se som avdragsgilla omkostnader.

Aktiebolaget Regnkappfabriken skiljer sig delvis från övriga rättsfall vilka refererats i denna uppsatts då överföringen ej formellt sett skett till ett annat bolag, utan endast till en filial. Rättsfallet är ändock intressant i sammanhanget då RR i detta fall anser att överföringar till utländsk filial för att täcka driftskostnader bör ses som avdragsgilla omkostnader. Här kan således skönjas ett embryo till koncernbidrag som omkostnad vid transnationella överföringar. Faktumet att RR ej diskuterar intressegemenskap och inre sammanhang som förutsättning för avdraget, vilket skett i flertalet i Sverige interna transaktioner vid denna tid⁸⁴, kan troligen lämnas därhän då åtminstone intressegemenskap, men troligen också inre sammanhang, kan tas för givet inom en filial av den art det rörde sig om i detta fall. Sagda bl. a. då en filial ej är en fristående juridisk person, men i detta fall också p.g.a. att dess verksamhet låg inom samma bransch.

Malmö Sidenväveri AB⁸⁵ nekades, av prövningsnämnden, avdrag för en överföring gjord till sitt moderbolag Mechanische Seidenweberi Rütli i Zürich då överföringen ansågs vara en vinstdisposition och ingen omkostnad. I Malmö Sidenväveri AB hade emellertid överföringarna bokförts på ett omkostnadskonto så som utgörande ”dispositions-kostnader”, m. m. KamR anförde att utredningen i målet fick anses ha förevisat att en viss del utav det överförda beloppet utgjorde avdragsgilla omkostnader för Malmö Sidenväveri AB, varpå, med ändring av prövningsnämndens beslut, avdrag medgavs för berörda delar. RR fann ej skäl att göra ändring i KamR:ns dom.

Förevarande fall utgör det första fallet där koncernbidrag som omkostnad i ordets något mera preciserade betydelse accepterats som avdragsgillt vid gränsöverskridande överföringar. Referatet är dock mycket knapphändigt och otydligt refererat; ingen av instanserna diskuterar de vid denna tidpunkt för koncernbidrag som omkostnad inom Sverige så centrala begreppen intressegemenskap och inre sammanhang. Varför så är fallet kan svårligen avgöras. Däremot kan en intressant notering göras i det att sättet som KamR, i den av RR fastställda domen, här fokuserar på kostnadsbegreppet på samma sätt som det senare kom att bli normen att göra även rörande koncernbidrag som omkostnad inom Sverige, men då först drygt 10 år senare.⁸⁶

3.4.2 Utvecklingen från 1965

Det i Sverige belägna företaget **Gevaert Svenska aktiebolag**⁸⁷ hade under 1960 gjort avdrag för vad det betecknade som forskningsbidrag till sitt belgiska moderbolag. Företaget bedrev försäljning av i huvudsak moderbolagets produkter, fotoutrustning, m. m., men även vissa tyska och amerikanska tillverkares produkter salufördes. Taxeringsnämnden godkände avdraget för bidraget varpå det allmänna överklagade. I prövningsnämnden anförde det allmänna att då företaget endast bedrev försäljningsverksamhet och inga intäkter kommit från tillverkning kunde

⁸⁴Se ex. vis RÅ 1934 ref. 50. och RÅ 1951 ref. 3. ; Båda fallen är refererade ovan under rubrik 3.2.2.

⁸⁵RÅ 1947 Fi 1014.

⁸⁶En materiellt sett oviktig, men dock mycket intressant iakttagelse som i detta sammanhang skall göras är att Lodin så sent som 1971 i mycket uppmärksammat artikel skrev att fall av denna art, dvs då ett svenskt dotterbolag berikat sitt utländska moderbolag genom ett koncernbidrag som omkostnad ej prövats av RR och att om så skulle komma att ske ansåg han ej att det var troligt att avdrag skulle medges. Helt uppenbarligen hade Lodin ej studerat detta rättsfall. (Se: Lodin, S-O., Svensk nationalrapport i andra ämnet (Criteria for the allocation of items of income and expence between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions) vid 1971 års IFA-kongress, Cahiers de droit fiscal international, Volume LVib., s. 315f.).

⁸⁷RÅ 1967 Fi 1247.

ett forskningsbidrag, hänförligt till tillverkning, ej ses som en avdragsgill kostnad. Prövningsnämnden avtog det allmännas yrkande, och ej heller i KamR blev det någon ändring. I RR anfördes att forskningsbidraget enbart p.g.a. att företaget ej bedrev tillverkning ej kunde ses som en icke avdragsgill kostnad då forskningen var att se som en driftskostnad för koncernen vilken företaget tillhörde. Därmed beviljades avdraget.⁸⁸

Utifrån RR:s diskussion synes det klart att grunden för avdraget var omkostnadsbegreppet i vitt hänseende. Faktumet att omkostnadsbegreppet sågs som centralt låg även i linje med den vid denna tidpunkt anammande rättsgrunden för koncernbidrag som omkostnad inom Sverige. Tyvärr ser vi i RR dock ingen precisering i form av ett uttryckligt krav på att bidraget skall vara för en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande för att vara avdragsgillt, även om det måste tas för troligt att det är detta RR avser då de säger att forskningskostnader måste ses som en omkostnad för koncernen vilken företaget tillhör. Vidare kan det noteras att frågor rörande intressegemenskap och inre sammanhang ej berördes, något som inte kan sägas vara i linje med den nationellt betingade praxisen vid denna tidpunkt, men som däremot stämmer väl med den tidigare praxis med internationell anknytning varpå det kanske ej är att uppfatta som anmärkningsvärt.

1967 kom ett fall som har rönt viss uppmärksamhet, nämligen *Aktiebolaget Marabou*⁸⁹. Nämnda företag ägde 99,9% av det danska dotterbolaget A/S Findus. Till det danska dotterbolaget gavs ett större bidrag för att täcka dess förluster, något företaget också gjorde ett avdrag för. Taxeringsnämnden godkände berörda avdrag. Det allmänna yrkade i mellankommunala prövningsnämnden att bidraget ej skulle ses som avdragsgillt och anförde vidare att det danska dotterbolaget var mindre än tre år gammalt varpå förlusten fick ses som en utgift för uppbyggnaden av en ny marknad. Vidare tillade det allmännas ombud att Aktiebolaget Marabou ej hade haft några affärer med A/S Findus, varpå, då koncernbidrag till utlandet ej tilläts, avdrag ej borde medgivas. Mellankommunala prövningsnämnden biföll det allmännas yrkande. I KamR anförde Aktiebolaget Marabou att avsikten med att stödja det danska dotterbolaget hade två grunder. Dels hade företaget önskat öka dotterbolagets avsättning, och dels så hade dotterbolaget bestridit vissa kostnader av koncerngemensam karaktär. KamR anförde att då inget hade påvisat att dotterbolaget agerat för att öka avsättningen av Aktiebolaget Marabous produkter eller några andra direkta affärstransaktioner, så kan bidraget ej ses som en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. RR anförde helt kort att då dotterbolaget ej gjort moderbolaget tjänster, eller eljest mellanhavanden förekommit, i tillräckligt omfattning lämnas Aktiebolaget Marabous besvär utan avseende.

Detta rättsfall är förhållandevis kortfattat men bjuder trots detta på flertalet intressanta aspekter. Inledningsvis kan det iakttas att det allmänna i mellankommunala prövningsnämnden argumenterar i linje med vad som framförts i koncernbidragsutredningen fyra år tidigare då de anför att förlusten i ett så ungt företag troligen beror på uppbyggnaden av en ny marknad. I detta ligger ett antydande om att det ej skulle vara en kostnad utan snarare ett kapitaltillskott.⁹⁰ En åsikt vilken dock ej uttryckligen anammas av rätten. Ytterligare en intressant detalj är att KamR väljer att använda formuleringen från 20 § KL om att en utgift skall vara en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande för att vara avdragsgill. Detta är första gången denna formulering används vid internationella koncernbidrag som omkostnad och vi kan här se att praxis med internationell anknytning närmar sig den helt nationella. Denna slutsats delas även av

⁸⁸För fullständighetens skull skall även tilläggas att fråga i målet också var angående huruvida kostnader för reklamgövor, i detta fall cigarettändare, var att se som avdragsgilla. Frågan besvarades jakande. Detta ligger emellertid utanför uppsatsens ram.

⁸⁹RÅ 1967 Fi 1659.

⁹⁰Se ovan under rubrik 3.25.

Lodin⁹¹ som till följd av förevarande rättsfall går så långt som att säga att skillnader mellan internt nationella och internationella koncernbidrag som omkostnad saknas. Det skall också noteras att RR:s mycket korta domslut ändock är förhållandevis tacksamt att analysera då de säger att dotterbolaget ej utfört tillräckligt omfattande tjänster för moderbolaget för att bidraget skall ses som en avdragsgill omkostnad. I detta ligger en klar poängtering av att dotterbolagets verksamhet måste till del ha varit i moderbolagets intresse, och ej endast i eget intresse, för att ett koncernbidrag som omkostnad skall godkännas, varpå det ej räcker med att moderbolaget vill öka dotterbolagets avsättning. Vidare så uttalar RR:s att det ej heller fanns förhållanden mellan företagen i tillräcklig utsträckning för att avdrag skulle medges. I detta har resonemanget stor paritet till det ett år äldre rättsfallet RÅ 1958 Fi 408⁹², vilket emellertid rörde koncernbidrag som omkostnad mellan svenska företag. En iakttagelse som görs blir utifrån denna jämförelse att RR, även om fokuseringen på kostnadstänkandet dominerade, också vid internationella transaktioner, i likhet med interna svenska, ej ännu var i begrepp att helt släppa kravet på integration.

Svenska Elfabriks Aktiebolag Selfa⁹³ fick sin inkomst genom fabrikation av elektriskt material, men gjorde även avdrag för stuteri och hästtransportrörelse i sin deklaration. Vidare hade företaget gjort ett avdrag för bidrag givet till sitt tyska dotterbolag Selfa Silumin Schaltgeräte GmbH. Angående detta anförde det allmänna i mellankommunala prövningsnämnden att bidraget ej borde ses som avdragsgillt och vad ankom stuteri och hästtransportrörelsen så skulle denna endast vara avdragsgill till den del den belöpte på det svenska företaget och ej på det utländska. Den mellankommunala prövningsnämnden medgav dock avdrag för bidraget, men biföll det allmännas yrkande med avseende på stuteri och hästtransportrörelsen. Det allmänna överklagade, men KamR fastställde bemälda beslut och anförde att företaget var berättigat till koncernbidrag som omkostnad, men att stuteri och hästtransportrörelsen till del bedrevs från fast driftställe i utlandet och då skulle beskattas där. RR gjorde ingen ändring.

Rörande detta fall skall endast anföras att det kan ses som en konfirmering av rätten till koncernbidrag som omkostnad till i utlandet belägna företag, något som tidvis hade ifrågasatts men ändå måste ses som i linje med uttalanden i koncernbidragsutredningen⁹⁴, uttalanden som vi nu åter kan se att RR tagit fasta på. Därmed kan denna rättsfigurs existens ses som icke ifrågasättningsbar även i gränsöverskridande sammanhang.

I **Aktiebolaget Grafoprint**⁹⁵ hade sedan många år ett svenskt dotterbolag bedrivit tillverkning av färger för den grafiska industrin. Moderföretaget hade nu även startat ett dotterföretag i Tyskland i syfte att komma in på EEC marknaden. Sistnämnda dotterföretag skulle även nyttja förstnämnda dotterföretags *know-how*. För att täcka kostnader vilka det tyska företaget ej kunde bära överförde moderbolaget medel till det tyska dotterföretaget. I enlighet med yrkande av det allmänna fann mellankommunala prövningsnämnden att bidraget ej var att se som avdragsgillt. Såväl KamR som RR delade denna uppfattning.

Refererade rättsfall är i allt väsentligt, såväl i innehåll som utgång, mycket likt Aktiebolaget Marabou. Vad som enkelt kan noteras i Aktiebolaget Marabou, vilket dock AB Grafoprints företrädare ej tycks ha förstått, och som därmed även konfirmeras i detta rättsfall, är att det

⁹¹Lodin, S-O., Svensk nationalrapport i andra ämnet (Criteria for the allocation of items of income and expence between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions) vid 1971 års IFA-kongress, Cahiers de droit fiscal international, Volume LVIIb., s. 315.

⁹²Se ovan under rubrik 3.2.4 för referat och analys av detta rättsfall.

⁹³RÅ 1969 Fi 1242.

⁹⁴Se: SOU 1964:29, s. 101.

⁹⁵RÅ 1975 Aa 823.

givande bolaget måste ha ett direkt intresse utav utgiften såtillvida att den skall vara en kostnad för intäkternas uppnående eller bibehållande för detta bolag och inte för mottagaren.

Pågens Familjebageri AB⁹⁶ var ett svenskt moderbolag vilket hade ett helägt dotterbolag i Tyskland, det s.k. försäljningsbolaget. En av huvudägarna till Pågens Familjebageri AB ägde även 99% utav ett annat tyskt företag kallat producentföretaget, den sista procenten ägde det nämnda försäljningsbolaget. Pågens Familjebageri AB hade under de gångna åren haft vissa ekonomiska mellanhavanden med de två tyska företagen. Det svenska företaget hade bistått de tyska företagen med vissa direkta bidrag, men också genom att bära vissa marknadsföringskostnader och vissa av dessa företags lönekostnader. Det svenska företaget, som motiverade transaktionerna med att Pågens Familjebageri AB försökte ta sig in på en ny marknad, hade även gjort avdrag för dessa utlägg. Delar av dessa avdrag godkändes. Det allmänna överklagade vissa delar av detta beslut till mellankommunala skatterätten, vilken dock ej gjorde någon ändring. Parterna överklagade. I KamR anförde Pågens Familjebageri AB att de hade rätt till gjorda avdrag för överföringarna då det rörde sig om koncernbidrag motiverade utav avdragsgilla driftskostnader. Det allmänna framhöll dock att Pågens Familjebageri AB hade ett mycket ringa inflytande i produktionsföretaget. Vidare framhölls bristen på integration mellan det svenska och de tyska företagen i övrigt, och att kostnaderna i försäljningsbolaget ej stod i proportion till det svenska företagens försäljning till detta företag. KamR påpekade att det i praxis uppställts krav på intressegemenskap och på sammanhang mellan bidragen och de mellan bolagen förekommande affärerna. Ingen av dessa förutsättningar var för handen vad gäller produktionsföretaget. I förhållande till försäljningsföretaget var vidare försäljningen så liten, endast 10% av företagens inköp gjordes från det svenska företaget, att det med hänsyn till korrigeringsregeln ej kunde beviljas ytterligare avdrag än de som redan beviljats i den första prövningen, och ej överklagats. RR fastställde KamR:s domslut, men förändrade dock motivationen såtillvida att det sades att med hänsyn till den modesta handeln mellan försäljningsföretaget och det svenska bolaget kunde nu aktuella belopp ej ses som omkostnader i det svenska företaget varpå de ej heller var avdragsgilla enligt 20 § KL.

I detta fall kan det klart ses att RR tar ställning för utgångspunkten att det skall vara omkostnadsbegreppet, utifrån 20 § KL, som skall ligga till grund för bedömningen av koncernbidrag som omkostnad även vid internationella förhållanden. RR relaterar även rimligheten i utgiftens storlek till denna rättsgrund, detta i motsats till KamR som valde att se till korrigeringsregeln. Värt att notera är även att krav framställdes på intressegemenskap och integration. Vad ankommer det första kravet har detta i äldre praxis angående bidrag mellan svenska företag, som bekant, tolkats som att ägandesamband skall föreligga alternativt att företagen skall stå under i huvudsak gemensam ledning. I Pågens Familjebageri AB underkändes emellertid en s.k. oäkta koncern, om detta skall ses som en skärpning av praxis är svårbedömt då frågan huruvida företagen stod under i huvudsak gemensam ledning eller ej tyvärr inte framgick av referatet. Med tanke på att ägaren till produktionsbolaget endast var en av flera huvudägare till Pågens Familjebageri AB är det dock troligt att så ej var fallet varpå detta fall ändock kan tolkas som i linje med tidigare praxis. RR tog i detta mål upp kravet på inre sammanhang, d.v.s. på vertikal integration inkluderande viss handel, för första gången sedan fallen RN 1958 nr 5:3 och RÅ 1962 Fi 380. Av detta kan slutsatsen dras att även om omkostnadsbegreppet blivit allt mer centralt vid bedömningarna av avdragsrätt för koncernbidrag som omkostnad så var det vid denna tidpunkt i vart fall ej det enda som invercade vid bedömningen. Sistnämnda kan sägas vara uppenbart i förevarande fall.

⁹⁶RÅ 1981 Aa 81.

I fallet **AB Astra**⁹⁷ anförde det allmänna ombudet besvär till mellankommunala skatterätten då AB Astra, ett moderbolag, gjort avdrag för kostnader för chefspersoner i utländska dotterbolag såtillvida att det genom överförandet av bidrag burit deras löne-, pensions-, och utbildningskostnader, m. m. Aktuella chefspersoner hade anställningsavtal med såväl moderbolaget som med de utländska dotterbolagen. AB Astra framförde att aktuella personer verkat för moderbolaget och tillvaratagit dettas intressen i dotterbolagen och att kostnaderna därav var avdragsgilla. Den mellankommunala skatterätten anförde att då chefspersonerna agerat i moderbolagets intressen hade moderbolaget att erhålla avdrag för detta, så även då det allmännas ombud ej heller bestridit att så var fallet eller visat att ersättningen härför var oskäligen. Vidare nämner rätten att genom att hålla nere kostnaderna i dotterbolagen kan moderbolaget ex. vis betinga sig högre utdelning. Det allmännas ombud överklagade och anförde att arbetet utfört av aktuella personer ej var något utöver vad som förväntades av ledande personer på utländska dotterbolag varpå dessa skulle bära kostnaden. KamR anförde att de utländska dotterbolagen, med något undantag, var försäljningsbolag vilka sålde moderbolagets produkter. Utifrån detta hade berörda personer vilka tjänstgjorde utomlands, men alltjämt också var anställda i moderbolaget, utöver sina vanliga arbetsuppgifter tagit tillvara moderbolagets intressen genom att arbeta med koncernbetonade uppgifter. Med grund i detta medgavs avdrag. RR gjorde ingen ändring.

Innan ovan fall kommenteras skall ytterligare ett fall refereras vilket i mycket påminde om AB Astra, både vad avsåg sakomständigheterna och rättsfrågan. Detta fall var **PLM Sellbergs AB**⁹⁸. I det nämnda fallet hade moderbolaget PLM Sellbergs AB överfört ett belopp till ett spanskt dotterbolag för att täcka kostnaderna för vissa utvalda tjänstemän. Det allmänna ombudet ansåg ej att det skulle ses som en avdragsgill kostnad då utgifterna var en kostnad för det spanska dotterbolaget och ej för det svenska moderbolaget. Mellankommunala skatterätten biföll ej det allmännas yrkande utan ansåg att kostnaderna var avdragsgilla. KamR gjorde ej ändring i beslutet. Det allmännas ombud fullföljde sin talan till RR. I RR specificerade det allmännas ombud sin talan såtillvida att han i första hand yrkade att avdrag ej skulle medgivas alls, och i andra hand att beloppen skulle korrigeras i enlighet med korrigeringsregeln i 43 § KL. I RR uppgav PLM Sellbergs AB följande. Det spanska dotterbolaget hade ej presterat tillfredsställande de senaste åren varpå moderbolaget hade placerat vissa tjänstemän i organisationen för att få en ökad insyn. Det var för dessa tjänstemän vissa lönekostnader, och även flyttkostnader, hade burits av moderbolaget. I något fall rörde sig löneutbetalningarna även om avvecklingslön då personen slutade hos moderbolaget för att börja på dotterbolaget. Med hänsyn till det av företaget uppgivna ansåg RR att det var riktigt att omkostnadsföra beloppen i moderbolaget och med följd av detta sågs det ej som om belopp överförts till dotterbolaget på ett sådant sätt att korrigeringsregeln ägde tillämplighet.

Tivéus⁹⁹ kommenterar ovan fall och anger att de klart visar att en lönekostnad för personal placerade i utländska dotterbolag under vissa förutsättningar kan anses utgöra driftskostnader i det svenska moderbolagets rörelse. Tivéus fortsätter sedan med att notera att det dock krävs att bidraget direkt eller indirekt är ägnade att öka givarens skattepliktiga intäkt eller annars kan anses utgöra en kostnad moderbolaget haft i egenskap av aktieägare.

Författaren delar i huvudsak ovan av Tivéus anförda iakttagelser, men ställer sig dock starkt tveksam till att även andra kostnader än de som är tagna i syfte att förvärva eller bibehålla intäkter skulle vara avdragsgilla, något som Tivéus ovan antytt. Inget i fallen tyder, enligt

⁹⁷RÅ 1986 not. 250.

⁹⁸RÅ 1986 not. 251.

⁹⁹Tivéus, U., (red.) , KPMG Bohlins Internationella skattehandboken, 3:a uppl., Kristianstad 1997, s. 134f.

författarens tolkning, på att kostnader skulle kunna vara avdragsgilla endast på den grund att de är tagna i egenskap av aktieägare. Tivéus anförde dock, under ett samtal rörande aktuella fall, att uttalandet i boken ej var ägnat att tolkas extensivt, utan skulle ses som inbegripande att bibehålla, och ej endast öka, intäkterna.¹⁰⁰ En helt tillfredsställande förklaring på passusen "...kostnad moderbolaget haft i egenskap av aktieägare"¹⁰¹ gavs dock ej. I övrigt, rörande aktuella mål, skall endast tilläggas att fallen får ses som konsekventa utifrån tidigare praxis och i det närmaste endast som klarlägganden att omkostnadsresonemangen som förts i praxis även äger tillämplighet på personal och därtill relaterade kostnader.

Eka Nobel AB¹⁰² ägde, sedan början av 1980-talet, tillsammans med ett finskt företag ett finskt dotterbolag, Ekaraisio OY. Under slutet av 1983 blev Eka Nobel AB ensam ägare. Under 1983 hade Eka Nobel AB emellertid överfört två s.k. marknadsföringsbidrag till Ekaraisio OY och man hade även avstått från att fakturera dotterbolaget för bl. a. hyra för en s.k. BMA-anläggning, och vissa leasingavgifter, samt royalty för försäljning av grundkomponenter. Eka Nobel AB hade även ett dotterbolag i USA vilket bildats under början av 1980, Eka Chemicals Inc. Under 1983 överfördes stora summor till detta företag för vad som kallades ”management and consulting services”. Länskattemyndigheten ansökte hos LänsR om eftertaxering p.g.a. ovan transaktioner. Länskattemyndigheten anförde i huvudsak följande. Eka Nobel hade i påträffade handlingar själva uppgivit att de s.k. marknadsföringsbidragen var avsedda att täcka förluster i det finska dotterbolaget. En jämförelse visar också att bidragen var mycket stora i förhållande till Ekaraisio OY:s försäljning. Detta tydde på att det ej rörde sig om en avdragsgill omkostnad utan ett kapitaltillskott för att täcka dotterbolagets förluster. Faktumet att dotterbolagen var underkapitaliserade tydde också på detta. Vad gällde överföringarna till det amerikanska dotterbolaget anfördes vidare att det av Eka Chemicals Inc:s resultaträkning gick att utläsa att försäljningen till koncernföretag var till storleken identiskt med beloppet Eka Nobel AB hade överfört. Skattemyndigheten anförde vidare att det amerikanska dotterföretaget varit underkapitaliserat från början och aldrig haft möjligheter att bära sina driftskostnader varpå Eka Nobel AB:s utbetalning skall ses som ett icke avdragsgillt kapitaltillskott. Eka Nobel AB anförde att marknadsföringsbidragen var en del i en global satsning på ett nytt s.k. composilsystem vilket byggde på komponenterna BMA och BMB, vilka aktuella dotterbolag var involverade med. Vidare angrep företaget skattemyndighetens resonemang om att det skulle vara rena förlustteckningsbidrag genom att påpeka att detta ej förhindrade avdragsrätt, tvärtom så kunde ett bidrag vilket ej endast täckte en förlust utan skapade ett överskott ses som en otillåten vinstdisposition. Avslutningsvis tillade bolaget att marknadsföringsbidragen skulle ses som en avdragsgill driftskostnad för etableringsfasen på nya marknader vilket senare skulle leda till vinster i det producerande moderbolaget. LänsR avslag skattemyndighetens yrkanden utan vidare motivering.

KamR anförde rörande ovan att den internationella satsningen på composilsystem gav ett starkt samband mellan moder- och dotterbolag, och vidare var utgifterna nödvändiga för att dotterbolagen skulle kunna skapa de marknader vilka sedan skulle skapa en avsättningsmöjlighet för moderbolaget varpå bidragen sågs som avdragsgilla.

RSV överklagade till RR och anförde i huvudsak vad som ovan nämnts, men tillade att om det rörde sig om driftskostnader så skulle ändock subventionerna till dotterbolaget beskattas genom korrigeringsregeln. RR sammanfattade först rättsläget angående bidragen genom att säga att det krävs för avdragsrätt att ”omkostnaderna har gett eller kan förväntas ge intäkter i den

¹⁰⁰Tivéus, U., KPMG Skatt Stockholm, samtal 2000-05-03.

¹⁰¹Tivéus, U., (red.), KPMG Bohlins Internationella skattehandboken, 3:a uppl., Kristianstad 1997, s. 135.

¹⁰²RÅ 1994 ref. 85.

förvärvskälla till vilken omkostnaderna hänförs av det skattesubjekt som haft dem...”¹⁰³. Vad gällde underlåtenheten att fakturera det finska dotterbolaget för bl. a. hyra, leasing och royalty så ansåg RR att detta handlande skulle bedömas enligt korrigeringsregeln. RR konstaterar sedan att då det finska dotterbolaget väsentligen var ett försäljningsbolag som sålt av det svenska moderbolaget tillverkade varor så fick bidraget till detta ses som en omkostnad för intäkternas förvärvande, och mot bakgrund av detta fick även underlåtenheten att fakturera vissa belopp ses som affärsmässigt motiverade. Vad gäller det amerikanska dotterbolaget så nämndes att då tillverkning planerades i USA vid bidragsgivandets tidpunkt och det därmed ej var troligt att det svenska företaget skulle få några direkta intäkter p.g.a. att det stöttat aktuella dotterbolag så fick dessa belopp ej räknas av emot bolagets rörelseintäkter.

Sundgren¹⁰⁴ har i en kommentar till detta rättsfall gjort den intressanta iakttagelsen att avseende frågan om hyra, leasing och royalty från det finska dotterbolaget så kan det utan en alltför extensiv tolkning noteras att då förutsättningar finns för avdrag vid användandet av koncernbidrag som omkostnad så finns, enligt RR, ingen anledning att angripa transaktionerna med 43 § 1 mom KL. Också Arvidsson¹⁰⁵ har kommenterat Eka Nobel AB. Denne poängterar att målet bekräftar att avdragsrätten ej skall ses som beroende på mottagarens ekonomi eller huruvida dessa är underkapitaliserade eller ej.

Författaren delar de i doktrin anförda åsikterna och rörande dessa skall endast tillägga att den problematik som uppstår till följd av Sundgrens mycket rimliga tolkning skall beröras nedan under referatet av AB Cerbo. Emellertid skall en annan aspekt här lyftas fram. Denna utgörs av faktumet att RR fullt logiskt nekar avdrag för bidraget till USA. Två principiella resonemang kan här ses. För det första kan noteras, som RR också gör, att framtida intäkter knappast kan påräknas den svenska rörelsen. För det andra skall det även noteras att det om bidraget tilläts skulle möjliggöra en kapitaluppbyggnad utomlands med icke skattade medel, något som knappast kan vara avsikten med tankarna bakom koncernbidrag som omkostnad.

I fallet **AB Cerbo**¹⁰⁶ önskade det svenska moderbolaget göra avdrag för en överföring rubricerad som marknadsföringsbidrag till sitt norska dotterbolag Cerbo A/S. I LänsR anfördes mycket kortfattat en förhållandevis intressant aspekt av problematiken koncernbidrag som omkostnad och dess förhållande till korrigeringsregeln. Detta i det att det sades att då försäljning mellan parterna var till självkostnadspris så fanns inget utrymme för prisjusteringar, varpå marknadsföringsbidraget enligt LänsR inte ansågs utgöra en drifts- eller omkostnad i Cerbo AB. I KamR anförde Cerbo AB att dotterbolaget var ett rent försäljningsbolag och samtliga av de kostnader som uppkommit i detta skulle ha varit avdragsgilla omkostnader om de istället uppkommit i moderbolaget. KamR konstaterade att då det förelåg intressegemenskap och även samband mellan kostnaden och de aktuella affärstransaktionerna var marknadsföringsbidraget att se som en omkostnad för intäkternas förvärvande och därmed avdragsgillt trots att det givits vid bokslutstillfället. RR delade KamR:s bedömning och fastställde deras domslut.

Rörande detta fall skall noteras att Sundgren¹⁰⁷ för ett med det rörande Eka Nobel AB identiskt resonemang angående kopplingen till korrigeringsregeln.¹⁰⁸ Ytterligare en intressant aspekt som uppmärksammas av Sundgren¹⁰⁹ är att rättsfallet klarlägger att tidpunkten för bidragets

¹⁰³RÅ 1994 ref. 85, s. 346.

¹⁰⁴Sundgren, P., Avdrag för bidrag till utländska bolag, SN 1995 nr. 9, s. 495.

¹⁰⁵Arvidsson, R., Rättsfallskommentar – Marknadsföringsbidrag, SvSkT 1995 nr. 1, s. 83.

¹⁰⁶RÅ 1994 not. 697.

¹⁰⁷Sundgren, P., Avdrag för bidrag till utländska bolag, SN 1995 nr. 9, s. 493.

¹⁰⁸Jfr. författarens resonemang nedan, se s. 37, st. 2.

¹⁰⁹Sundgren, P., Avdrag för bidrag till utländska bolag, SN 1995 nr. 9, s. 498.

utbetalande är irrelevant för avdragsfrågan. Således innebär fallet en efterlängtd klargörelse rörande, och vederläggning utav, den av RSV förfäktade och i koncernbidragsutredningen anförda åsikten att om ett bidrag ges sent på räkenskapsåret kan detta tyda på att det rör sig om ett icke avdragsgillt kapitaltillskott. Arvidsson¹¹⁰ framhåller också rörande detta rättsfall att det klargör att mottagarens ekonomiska situation skall hållas irrelevant för givarens avdragsrätt.

En annan mycket intressant aspekt i detta fall, i författarens tycke, som för övrigt i princip ignoreras av andra instanser än LänsR, är att om koncernbidrag som omkostnad tillåts under rådande förhållanden möjliggörs eventuellt ett kringgående av korrigeringsregeln. Detta då det tillåts att överföringar sker trots att internprissättningen är förlagd till självkostnadspris. Såvida ej RR i aktuella fall ansåg att det varit möjligt att en försäljning under självkostnadspris varit marknadsmässig - vilket i och för sig är möjligt - får det då noteras att en för fiskus lämplig koordinering av regelsystemen koncernbidrag som omkostnad och korrigeringsregeln saknas, sett utifrån ovan refererade fall, och även utifrån Eka Nobel AB. Emellertid kan noteras att om Sundgrens iakttagelse är korrekt, vilket den förefaller vara, så skulle denna brist på koordination vara i det närmaste medveten och korrekt i det att om förutsättningar för koncernbidrag som omkostnad föreligger så anses detta gå före korrigeringsregeln. En omkostnad torde ju vara en omkostnad oavsett korrigeringsregelns syn på prissättningsfrågan.

Om författaren skulle göra en sammanfattande slutsats angående både Eka Nobel AB och AB Cerbo skall anföras att dessa fall i mycket bekräftade den redan existerande praxisen. I båda fallen fanns en klar intressegemenskap och ett inre sammanhang, samtidigt som det också visades att kraven på inbördes handel ej skall ses för strikt. Vidare poängteras att bidraget skall förväntas ge framtida skattepliktiga intäkter, dvs vara för intäkternas bibehållande eller förvärvande och ej föranleda en kapitaluppbyggnad utomlands. Fallen ger också att om förutsättningar för avdragsrätt vid koncernbidrag som omkostnad föreligger så kan ej enskilda transaktioner angripas med korrigeringsregeln.

Avslutningsvis skall det också, närmast som kurios, nämnas att Arvidsson¹¹¹ går så långt som att säga att Eka Nobel AB och AB Cerbo tillsammans undanröjer all tveksamhet angående koncernbidrag som omkostnad, något som emellertid måste ses som önsketänkande.¹¹²

3.4.3 Fem notisfall från 1995 slår fast rättsläget

Under 1995 kom RR att ta ställning till fem i många avseenden besläktade fall rörande koncernbidrag som omkostnad. Dessa publicerades sekventiellt som notisfall och skall nedan refereras och analyseras.

I *Lindab Luftkanaler AB*¹¹³ överklagade det allmänna ett beslut till LänsR. Taxeringsnämnden hade nämligen beslutat att medge avdrag för större s.k. marknadsföringsbidrag till tre av Lindab Luftkanaler AB:s utländska dotterbolag, vilka bl. a. sålde moderbolagets produkter. LänsR biföll det allmännas yrkanden om att avdrag ej skulle ges med hänvisning till korrigeringsregeln då Lindab Luftkanaler AB ej kunnat visa att utbetalningen berott på annat än den uppenbara intressegemenskapen. Lindab Luftkanaler AB överklagade domen, men KamR avlog Lindab Luftkanaler AB:s yrkanden i princip utan motivering då de endast anförde att klaganden ej lyckats visa att bidraget var en omkostnad. Bolaget fullföljde dock sin talan till RR. RR anförde att det för avdragsrätt för bidrag av aktuella art krävs att bidragen utgör omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande och att de därmed är att se som driftskostnader i

¹¹⁰Arvidsson, R., Rättsfallskommentar – Marknadsföringsbidrag, SvSkT 1995 nr. 1, s. 80.

¹¹¹Op. cit., s. 85.

¹¹²Se nedan under rubrik 4.4 där författaren bl. a. diskuterar framtida utredningsbehov.

¹¹³RÅ 1995 not. 384.

givarens bolag. I aktuella fall rörde det sig ej om bolag som endast sålde i Sverige tillverkade produkter, men då utredningen visar att dotterbolagens försäljningskostnader för de svensktillverkade produkterna översteg bidragets storlek bör dessa ses som omkostnader för Lindab Luftkanaler AB och därmed vara avdragsgilla.

Wiman¹¹⁴ kommenterar detta fall och lyfter särskilt fram att RR:s poängtering av att försäljningskostnaderna för de svensktillverkade produkterna översteg bidragets storlek troligen bör ses som ett svar på det allmänna yrkande om att avdrag skulle nekas till den del det belöpte på i utlandet tillverkade produkter. Wimans tolkning av RR:s uttalande torde därmed kunna ses som ett förordande av att även icke rena försäljningsbolag torde kunna motta koncernbidrag som omkostnad under förutsättning att bolagets försäljningskostnader för de svenska produkterna överstiger bidragets storlek. Wimans tolkning får även stöd av Arvidsson¹¹⁵, som också han lyfter fram samma aspekt av rättsfallet.¹¹⁶

Utöver vad som anförts i doktrin, vilket i författarens tycke ter sig som korrekt, kan noteras att RR i detta fall till del frångår sin vanligtvis använda formulering att bidrag skall vara omkostnader för inkomsternas förvärvande eller bibehållande för att vara avdragsgilla då de till detta uttryck fogar bisatsen att bidraget därmed skall vara att driftskostnader i givarens bolag för att vara avdragsgillt. Tilläget ses av författaren ej ses en materiell förändring utan endast som ett poängterande av omkostnadsbegreppets vikt och att det är utifrån givarens perspektiv bedömningen skall göras. Denna nya formulering återfinns i samtliga notisfall från 1995.

Slutligen skall här endast tilläggas att den noggranne läsaren kan notera att LänsR:s bedömning i allt väsentligt korresponderar med LänsR:s bedömning i AB Cerbo varpå vi kan konstatera att det vid denna tidpunkt fanns en konsekvent underrättspraxis vilken emellertid ej var i linje med den bedömning som RR senare skulle komma att göra. Särskilt intressant är detta då det kan noteras att KamR fortfarande verkar tveksam inför att anamma RR:s praxis.¹¹⁷

Mont Blanc Industri AB¹¹⁸ överklagade ett av taxeringsintendenten vägrat avdrag för bidrag för igångsättningskostnader till dess tyska dotterbolag. LänsR biföll bolagets talan med följande motivation. Dotterbolagets enda uppgift var att sälja moderbolagets produkter. Dotterbolaget var vidare både helägt och vertikalt integrerat varpå bidragen var att se som avdragsgilla omkostnader för moderbolaget. Skattemyndigheten överklagade till KamR vilken biföll överklagandet med motivationen att bolaget ej visat att det funnits åtaganden från dotterbolagets sida att utföra marknadsföringsarbete för moderbolagets räkning. Därmed såg KamR ej bidraget som en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. RR konstaterade att dotterbolaget var bildat i syfte att sälja moderbolagets produkter och har detta som enda verksamhet. Vidare noteras att för avdrag krävs att bidraget utgör en omkostnad för att moderbolaget skall förvärva eller bibehålla intäkter och att det är att anse som en driftskostnad hos moderbolaget. Med tillämpning av denna rättsregel ansåg därmed RR att bidraget, under rådande förutsättningar, var avdragsgillt för moderbolaget.

Då detta rättsfall kommenteras i doktrinen påpekas inget direkt anmärkningsvärt utan fallet refereras i princip endast.¹¹⁹ Detta anser författaren emellertid vara naturligt då fallet i det mesta

¹¹⁴Wiman, B., Koncernbeskattning, SN 1996 nr. 6, s. 348.

¹¹⁵Arvidsson, R., Nya mål om marknadsföringsbidrag, SvSkT 1996 nr. 1, s. 101.

¹¹⁶Här skall helt parentetiskt nämnas att KamR i Sundsvall ej tycks dela Wimans och Arvidssons tolkning av detta avgörande. Se: KamR i Sundsvall dom 2000-03-24, mål 2198-1998. ; Målet är refererat i Bilaga 1.

¹¹⁷Jfr. Ibid.

¹¹⁸RÅ 1995 not. 385.

¹¹⁹Se ex. vis: Arvidsson, R., Nya mål om marknadsföringsbidrag, SvSkT 1996 nr. 1, s. 100.

endast framstår som en konsekvent tillämpning av gällande rätt; varpå ej heller författaren har något ytterligare att tillägga.

I **EMS-TOGO AB**¹²⁰ överklagade RSV ett beslut i vilket taxeringsnämnden medgivit avdrag för såväl, vad som benämnts som, marknadsföringsbidrag till ett helägt dotterbolag i Singapore som ett driftskostnadsbidrag till ett engelskt dotterbolag, vilket också det var helägt. I LänsR bifölls RSV:s talan då bidraget till dotterbolaget i Singapore ansågs ha karaktären av ett öppet icke avdragsgillt koncernbidrag till den del det ej ansågs vara ämnat för icke avdragsgill förlusttäckning; och bidraget till det engelska dotterföretaget ansågs till del vara för icke avdragsgilla lageravskrivningar och också i övrigt för täckandet av icke avdragsgilla kostnader. Moderbolaget överklagade, men KamR avtog utan vidare motivering dess yrkanden varpå bolaget fullföljde till RR. I RR påpekade RSV att bidraget till dotterbolaget i Singapore hade, till den del det ej använts för att täcka förluster, slussats vidare till bolag i USA. Moderbolaget anförde att förlusterna i dotterbolaget uppkommit som en följd av en satsning på nya asiatiska marknader, och vad gällde överföringen till USA sades att dotterbolaget hade övertagit en distributionskanal från det amerikanska systerbolaget och nu sålde på kommission åt det amerikanska företaget varpå utbetalningar gjordes till detta. Vad ankom bidragen till det engelska dotterföretaget anförde moderbolaget att en kostsam satsningen på marknadsföring, vilken ej föll väl ut, skett helt på moderbolagets initiativ och att kostnaderna för avskrivningen av ett nu icke avsättningsbart lager därför låg på dem. Rörande ovan anförde RR att för att ett bidrag skall ses som avdragsgillt krävs att det utgör en omkostnad för att moderbolaget skall förvärva eller bibehålla intäkter och att det är att anse som en driftskostnad hos moderbolaget. Utifrån detta biföll en oenig RR överklagandet och medgav avdrag för samtliga bidrag.

Också detta fall har i doktrinen undgått en djupare analys då det i princip endast refererats.¹²¹ Detta kan ses som något olyckligt då fallet är aningen svårtillgängligt och även bjuder på vissa intressanta problemställningar. Två regeringsråd ville i förevarande fall neka avdragsrätt för bidraget till dotterbolaget i Singapore till den del det slussats vidare till det amerikanska systerbolaget. Detta då det ej ansåg det visat att den slutgiltiga mottagaren av bidraget hade ett sådant förhållande till den ursprungliga givaren att bidraget kunde ses som en avdragsgill driftskostnad. Utifrån minoritetens uttalande kan det ses som om skiljaktigheten främst låg i en bevisfråga, men då majoritetens motivation skärskådas kan det dock noteras att det ej framkommer huruvida de såg till förhållandena mellan den första bidragsmottagaren och den slutgiltiga mottagaren, eller mellan den ursprungliga givaren och den slutgiltiga mottagaren. Detta ger vid handen att det möjligen kan finnas en skillnad även på det materiella juridiska planet. Detta skapar vidare en ovisshet angående gällande rätt då majoriteten ej uttryckligen tar ställning till mellan vilka parter de olika förhållandena skall bedömas. Mycket talar för att det endast rör sig om en bevisfråga och att majoriteten gjort samma rättsliga bedömning som minoriteten, en viss oklarhet kvarstår dock.¹²²

ABB Refrigeration AB¹²³ tillgodogjorde sig avdrag i sin deklaration för bidrag till ett amerikanskt dotterbolag för marknadsstöd och ”consulting and servicing fees”. Det amerikanska bolaget verkade endast som en säljkanal i USA för moderbolagets produkter. Taxeringsnämnden godkände därför yrkade avdrag varpå det allmänna överklagade och yrkade att avdrag skulle vägras. LänsR biföll överklagandet då de ansåg att bidraget varit ägnat att täcka omstruktureringskostnader vilka hade mer utav en karaktär påminnande om kapitalkostnader,

¹²⁰RÅ 1995 not. 386.

¹²¹Se ex. vis: Arvidsson, R., Nya mål om marknadsföringsbidrag, SvSkT 1996 nr. 1, s. 99f.

¹²²Jfr. författarens diskussion *de lege ferenda* under rubrik 4.4.

¹²³RÅ 1995 not. 387.

som ex. vis nyetableringskostnader, än utav driftskostnader. Detta trots att moderbolaget anförde att en omstrukturering varit nödvändig för att moderbolaget i framtiden skulle kunna få avsättning för sina produkter på den amerikanska marknaden. Bolaget överklagade och yrkade avdrag i KamR då omstruktureringen skett av vad bolaget benämnde som marknadsskäl. KamR ansåg emellertid att bidragen snarare var att se som kapitaltillskott varpå avdrag ej kunde beviljas. Bolaget fullföljde sin talan i RR och anförde att de förluster som uppkommit i dotterbolaget och föranlett behovet av en omstrukturering hade föranletts utav ett olönsamt projekt initierat av moderbolaget i eget intresse. RR noterade vidare att det ej fanns någon anledning att tro att moderbolaget hade bekostat omstruktureringen om det ej förväntade sig bibehålla eller förvärva intäkter genom handlandet. Därav var bidragen att se som för förvärvandet eller bibehållandet av intäkter och att var då att anse som en driftskostnad hos moderbolaget, och således avdragsgilla.

Ej heller detta fall har tolkats i doktrinen. Författaren anser emellertid att fallet är intressant då RR intar, så som författaren tolkar fallet, en osedvanligt välvillig ståndpunkt. Detta i det att de anför att det ej finns någon anledning att tro att moderföretaget skulle ge bidrag till ett utländskt dotterbolag om ej för att bibehålla eller förvärva intäkter. Personligen anser författaren att det helt uppenbart kan finnas andra skäl till att ge ett bidrag än förväntade framtida intäkter, som ex. skulle kunna nämnas skatteminimering. Om RR:s formulering skall hårddras skulle det i det närmaste kunna sägas att rättsfallet öppnar upp för transnationella koncernbidrag som omkostnad vilka i det närmaste liknar öppna koncernbidrag! En sådan praxis är dock ej att vänta varpå formuleringen i RR:s dom i princip möjligen endast får ses som något slarvig, eller möjligen som ett uttalande hänförligt till bevisfrågan, och ej som ett uttalande angående innehållet i den materiella skatterätten.

Dobel AB¹²⁴ hade överfört medel till ett av sina norska dotterföretag, DN, ett norskt systerföretag, SSAS, och till ett finskt systerföretag, SSOY, samt till ett danskt dotterföretag, DCS. Över detta, och vad parterna anför, yttrade LänsR följande. Att bidragen till de norska bolagen lämnats med grund i avtal om full täckning av försäljningskostnader gör dem ej avdragsgilla. Detta då underskott ej med avdragsrätt får kompenseras med kapitaltillskott i situationer som denna. Vad ankom SSOY avsåg bidraget täckande av uppkommen kundförlust med anledning av konkurs varpå detta sågs som utav den karaktär icke avdragsgilla kapitaltillskott har. Ej heller bidraget till det DCS sågs som avdragsgillt då moderföretaget ej lyckats visa att det var för täckandet av kostnader vilka varit avdragsgilla om de uppkommit i moderbolaget. KamR förde ett visst resonemang utifrån tanken att ett bidrag måste varit givet i eget intresse för att vara avdragsgillt. Vidare kommenterades förhållandet mellan korrigeringsregeln och koncernbidrag som omkostnad, dock mycket ytligt. Därefter konstaterades att bidraget till DN var avpassat efter DN:s utgifter för marknadsföring av Dobel AB:s produkter och att aktuella bidrag var framförhandlat som mellan oberoende parter, varpå det var att se som en avdragsgill omkostnad. Vad gäller SSAS yttrades att bidraget ej var avsett för särskilda åtgärder och ej heller var att hänföra till sådana förhållanden som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. Detta, och faktumet att SSAS var ett systerbolag, ledde till att KamR ej ansåg att Dobel AB hade den kontroll över, och den integration med, SSAS som krävdes för avdragsrätt. Vad ankom SSOY var bedömningen i allt väsentligt identisk med SSAS. Vad slutligen avsåg DCS ansåg KamR att de kostnader som där uppkommit var avdragsgilla då de var ägnade att täcka utgifter för avgångsvederlag, m. m., för personal vilken utfört arbete för Dobel AB, men också förlorat jobbet p. g. a. en omstrukturering genomförd enligt Dobel AB:s önskemål. Dobel AB överklagade domen till den del de ej fått bifall för sin talan. RR noterade att

¹²⁴RÅ 1995 not. 388.

fallet hade väsentliga likheter med bl. a. EKA Nobel och AB Cerbo, dock med skillnaden att det här rörde sig om systerbolag och ej dotterbolag. Då systerbolagen ändock var att se som viktigare säljkanaler på respektive område var bidragen också att se som avdragsgilla omkostnader.

Detta fall är intressant då RR godkänner koncernbidrag som omkostnad till ett systerbolag, något som även Arvidsson¹²⁵ noterar. Detta hade ej skett sedan AB Ervaco¹²⁶ från 1936. Ytterligare en intressant aspekt på detta fall är att avdrag för bidrag till SSAS medgavs trots att bidraget ej var avsett för särskilda åtgärder utan snarare hade generell karaktär, något som det periodvis ifrågasatts, dock främst från fiskala intressen.

Författaren har ej lyckats lokalisera några nyare fall från RR rörande koncernbidrag som omkostnad i internationella förhållanden än de ovan refererade fallen från 1995. Se dock Bilaga 1 för nyare KamR:s praxis.

3.4.4 Sammanfattande diskussion angående det nuvarande rättsläget, m. m.

Här kan det lämpligen inledningsvis noteras att Lodin¹²⁷ har angivit att det 1971 ej förekom några skillnader i rättsläget rörande inhemska och internationella koncernbidrag som omkostnad. Då författaren i allt väsentligt delar denna åsikt, vad ankommer rättsläget efter 1967¹²⁸, kan här i mycket med fördel hänvisas till avsnitt 3.3.2. Vissa ytterligare iakttagelser skall dock göras.

Wiman¹²⁹ sammanfattar den bild 1995 års notisfall ger utav rättsläget genom att framhäva att dessa fall stadfäster den utveckling som i princip avslutats med Eka Nobel AB. Wiman fortsätter med att påpeka att det utifrån dessa fall, för avdrag, krävs att bidragen måste utgöra en omkostnad i rörelsen och att det krävs ett inte obetydligt samband mellan verksamheten hos givare och mottagare. Om sådant samband existerar får bidragen ses som avdragsgilla om utgifterna varit avdragsgilla i moderbolaget självt.

Författaren delar i grunden ovan påpekanden, men skulle i förtydligande syfte vilja anföra följande. Klart är att rättsläget i det mesta är identiskt med det rörande helt svenska interna överföringar. Emellertid har praxisutvecklingen klargjort vissa frågor, både generella och sådana särskilt intressanta för transnationella bidrag.

Om vi inledningsvis ser till de generella frågorna kan noteras att RR till sin klassiska formulering om omkostnader för inkomsternas förvärvande eller bibehållande i och med 1995 års fall lagt till att bidraget för att vara avdragsgill skall vara att se som driftskostnader i givarens bolag. Tilläget ses inte av författaren som en materiell förändring utan endast som ett poängterande av omkostnadsbegreppets vikt och att frågan skall bedömas ur givarens perspektiv. Vidare kan noteras att den i detta avsnitt refererade praxisen också klargör faktumet att tidpunkten för bidragets givande är irrelevant för avdragsrätten.

En fråga av särskild vikt vid internationella överföringar som har klarlagts av RR rör förhållandet mellan koncernbidrag som omkostnad och KL 43 § 1 mom. Det har i detta avseende klargjorts att det nu står klart att om förutsättningar för koncernbidrag som omkostnad föreligger kan enskilda transaktioner ej angripas med korrigeringsregeln.

¹²⁵Arvidsson, R., Nya mål om marknadsföringsbidrag, SvSkT 1996 nr. 1, s. 101.

¹²⁶RÅ 1936 Fi 233. ; Fallet finns refererat och analyserat ovan under rubrik 3.2.2.

¹²⁷Lodin, S-O., Svensk nationalrapport i andra ämnet (Criteria for the allocation of items of income and expence between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions) vid 1971 års IFA-kongress, Cahiers de droit fiscal international, Volume LVib., s. 315.

¹²⁸Sagda p. g. a. utgången i RÅ 1967 Fi 1659. ; Se ovan under rubrik 3.4.2 där fallet refereras och analyseras.

¹²⁹Wiman, B., Koncernbeskattning, SN 1996 nr. 6, s. 349.

4. Författarens sammanfattande konklusioner

4.1 Inledning till kapitel fyra

I förevarande kapitel skall först rättsutvecklingen och sedan situationen *de lege lata* rörande koncernbidrag som omkostnad sammanfattas. Kapitlet avslutas därefter med några funderingar angående *de lege ferenda*.

4.2 Sammanfattande slutsatser rörande utvecklingen

Författaren har i de olika analysdelarna utav uppsatsen frekvent fört fram egna slutsatser varpå detta avsnitt främst skall fungera som en uppsummering av de viktigare iakttagelserna.

Om rättsutvecklingen skall sammanfattas kan inledningsvis noteras att avdrag för icke helt marknadsmässiga överföringar företag emellan tog sitt avstamp, under 1930-talet, i avgöranden vilka i mycket hade en viss *in casu*-prägel, men som ändock vittnade om ett behov utav resultatutjämningsmöjligheter. De kommande drygt 20 åren var formellt sett omkostnadsbegreppet den legala grunden för avdragsrätten vid dylika bidrag, men resonemang angående olika neutralitetshänsyn låg frekvent i förgrunden och bidrog till skapandet av en ny rättsfigur; koncernbidrag som omkostnad. Efter detta följde i praxis en trend, vilken inleddes med RN 1957 nr 2:5, mot ett något mer renodlat omkostnadstänkande. Denna trend avtog dock innan renodlingen var fullständig, och trenden vek åter tillbaka emot en något striktare tillämpning av de krav som redan tidigare ställts upp av RR. Det blev därmed återigen tydligt att rättsfiguren skulle utgöra Sveriges tredje form av koncernbidrag, och ej endast en omkostnad bland andra. Omkostnadstänkandet förblev dock alltså tydligare och mera centralt än vad som tidigare varit fallet.

Om de förändringar som skett skall studeras i sin juridiska kontext kan det noteras att förändringarna i praxis till del har samspelat med andra juridiska förändringar, författarens syftar då på införandet av de öppna koncernbidragen 1965. Efter införandet av nämnda regel kom i RR:s praxis i princip endast koncernbidrag som omkostnad att förekomma i internationella transaktioner. Sagda med undantag för vissa mycket speciella situationer.

Den RR praxis som berört koncernbidrag som omkostnad vid internationella förhållanden var inledningsvis, tämligen förvånande, något mer centrerad runt omkostnadsbegreppet än sin helt nationella motsvarighet. Det skall dock poängteras att inga skillnader synes existera efter 1967¹³⁰, varpå författaren nedan, under rubrik 4.3, har valt att behandla inhemska och internationella koncernbidrag som omkostnad tillsammans.

4.3 En sammanfattning av nu gällande rätt

Följande krav kan utifrån praxis anses förekomma för medgivande av avdragsrätt vid koncernbidrag som omkostnad:

1. **Bidraget skall utgöra en omkostnad för intäkternas bibehållande eller förvärvande.**¹³¹
Detta kan sägas utgöra det mest basala och grundläggande kravet för att avdrag skall medges. Övriga krav kan sägas utgöra delmoment i syfte att säkra detta övergripande krav.

¹³⁰Sagda p. g. a. utgången i RÅ 1967 Fi 1659.

¹³¹Här kan hänvisas till i princip nära nog samtliga citerade domar. Särskilt framträdande är aktuella övergripande krav dock i publicerad RR praxis som kommit i och med samt efter RN 1957 nr. 2:5. Formuleringarna i de rättsfall som citerats under rubrik 3.4.3, d.v.s. RÅ 1995 not. 384 - 388, torde emellertid vara de tydligaste angående detta övergripande krav.

Om grundtanken skall sammanfattas kan sägas att transaktionen i varje fall som minst skall kunna förväntas leda till bibehållna eller ökade skattepliktiga intäkter hos givaren, och även vara avdragsgill om den uppkommit direkt i givarens verksamhet. Som en följd av detta övergripande krav följer även att bidragen ej får föranleda en kapitaluppbyggnad av utländskt företag.¹³²

2. **Intressegemenskap.** Kravet på intressegemenskap har i en lång rad rättsfall från såväl RR¹³³ som KamR¹³⁴ tolkats som att ett koncernförhållande skall föreligga, i vilket emellertid även eventuella utländska bolag accepteras på i princip lika villkor som de svenska. Detta krav har i två fall eftergivits av RR då de i dessa förhållandevis särpräglade situationer tillåtit att koncernbidrag som omkostnad givits med avdragsrätt till helt externa bolag.¹³⁵
3. **Inre sammanhang inkluderande ett visst mått av handel parterna emellan.** Inre sammanhang har i äldre praxis förhållandevis konsekvent ansetts utgöra vertikal integration, d.v.s. att företagen skall utgöra olika trappsteg i någon form av produktionsprocess.¹³⁶ Detta krav har i ett mindre antal fall luckrats upp i det att även främst horisontalt integrerade företag har erhållit avdrag för bidrag sinsemellan.¹³⁷ I två fall har t. o. m. parter helt utan integration medgivits avdrag för bidrag sinsemellan.¹³⁸ Det skall slutligen även noteras att kravet på handel parterna emellan ej skall överdrivas¹³⁹, samt att RR:s fokus generellt sett skiftat från en formell bedömning rörande integrationstyp och handelsfrekvens till att i ökad grad se till det ovan benämnda övergripande kravet, se ovan p. 1. Det skall dock framhållas att det troligen starkt ökar möjligheterna till avdrag om detta krav uppfylls.¹⁴⁰
4. **Bidragen skall ha ett direkt samband med affärstransaktionerna mellan bolagen.** Detta krav har i här aktuella lydelse främst förekommit i KamR:s praxis¹⁴¹ och kan i det närmaste ses som en omformulering av RR:s uttryck att inre sammanhang inkluderande ett visst mått av handel parterna emellan skall förekomma. Anledningen till omformuleringen kan möjligen sökas i det nämnda skiftet från en mera formell bedömning till mera materiella omkostnadsresonemang. KamR har här generellt sett varit strängare i sin bedömning än RR.

Avslutningsvis skall också nämnas att det under perioder diskuterats om nedan krav kan anses generellt förekomma och vara motiverade. Dessa krav har emellertid till stor del direkt falsifierats eller i vart fall kraftigt minskat i betydelse genom domstolarnas rättstillämpning:

1. **Krav på att bidraget ej lämnas i samband med bokslutsarbetet eller sent på året eller till helt nystartat företag.** RSV hävdade under en period att det då skulle föreligga en form av presumtion för att det skulle röra sig om ett aktieägartillskott. Detta har ej tillstyrkts i praxis.¹⁴²
2. **Krav på mottagarens ekonomi.** Det står numera klart att mottagaren ej behöver uppvisa ett positivt resultat för att avdrag skall medges för givaren. Förlustteckning godkänns således

¹³²Se ex. vis: RÅ 1994 ref. 85.

¹³³Se ex. vis: RÅ 1943 ref. 50. ; RÅ 1951 ref. 3 ; RÅ 1986 not. 250.

¹³⁴Se ex. vis: KamR i Stockholm, dom 1999-12-15, mål 4691--92-1993. ; Målet är refererat i Bilaga 1.

¹³⁵Se: RÅ 1972 ref. 41. ; RÅ 1987 not. 440.

¹³⁶Se ex. vis: RÅ 1951 ref. 3. ; RÅ 1951 Fi 622. ; RÅ 1951 Fi 781. ; RÅ 1952 Fi 1260.

¹³⁷Se ex. vis: RÅ 1956 Fi 667. ; RÅ 1995 not. 388.

¹³⁸Se: RÅ 1972 ref. 41. ; RÅ 1987 not. 440.

¹³⁹Se ex. vis: RÅ 1994 re. 85. ; RÅ 1994 not. 697.

¹⁴⁰Se ex. vis: KamR i Stockholm, dom 1995-03-02, mål 140-994. ; Målet är refererat i Bilaga 1.

¹⁴¹Se ex. vis: KamR i Stockholm, dom 1991-12-19, mål 3912-1990. ; KamR i Jönköping, dom 1993-06-17, mål 3235-1990 3236-1990. ; KamR i Stockholm, dom 1998-12-15, mål 1604-1994. ; Målen är refererade i bilaga 1.

¹⁴²Se ex. vis: RÅ 1994 not 697. ; RÅ 1967 Fi 1659. ; KamR i Stockholm, dom 1994-07-19, mål 7901-1993. : Sistnämnds mål är refererat i Bilaga 1.

under förutsättning att de ovan nämnda kraven är uppfyllda och det därigenom står klart att det ej rör sig om ren resultatutjämning.¹⁴³

3. **Krav på att mottagaren är ett rent försäljningsföretag.** Angående detta krav skall en viss försiktighet iakttagas och kravet skall ej avvisas för kategoriskt då det troligen är betydligt lättare att få avdrag för bidrag till rena försäljningsbolag. RR har dock i ett par fall medgivit avdrag för bidrag trots att mottagande företag ej varit ett rent försäljningsbolag, detta då t. ex. bidragets storlek understigit mottagarens försäljningskostnader för moderbolagets produkter, m.m.¹⁴⁴ Generellt sett har KamR upprätthållit detta krav hårdare än RR.¹⁴⁵
4. **Krav på direkt motprestation.** Ett sådant krav har ej uppehållits på ett konsekvent sätt i RR.¹⁴⁶ Det har dock förekommit att KamR även på senare år vägrat avdrag p. g. a. avsaknad utav synlig motprestation.¹⁴⁷ Generellt sett kan sägas att det troligen är enklare att få avdrag för riktade än för generella bidrag, men det kan sannolikt inte sägas finnas något krav på att bidraget ej skall vara ett generellt bidrag.
5. **Strängare krav för avdrag för bidrag till utlandet.** Några formella eller teoretiskt motiverade krav vilka skulle föranleda en strängare bedömning av bidrag till utlandet har ej redovisats av annan än RSV. Detta har dock motsagts av flertalet välrenommerade forskare, däribland Lodin¹⁴⁸, men också i RR:s praxis¹⁴⁹. Stöd för att den internationellt relaterade praxisen ej heller borde vara strängare kan också härledas ur det att korrigeringsregeln t.o.m. är något generösare i sin utformning än motsvarande regleringar för transaktioner inom Sverige.¹⁵⁰ Då RR:s praxis, som sagt, ej stödjer RSV:s ståndpunkt ställer sig författaren starkt tveksam till denna och ger istället sitt medhåll till Lodin, m. fl.
6. **Bidrag kan ej ges om inte felprissättning kan tillåtas enligt KL 43 § 1 mom.** Detta krav har helt underkänts av RR då det där framgått att om bidraget utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande skall enskilda transaktioner ej bedömas utifrån felprisregeln.¹⁵¹

4.4 Avslutande funderingar inför framtiden

Arvidsson¹⁵² har i en artikel angivit att det i Sverige skulle finnas tre former av koncernbidrag; öppna och dolda samt sådana som utgör omkostnad. På ett principiellt teoretiskt akademiskt plan skulle författaren *vilja* säga att han har fel då det teoretiskt sett borde finnas öppna- respektive dolda koncernbidrag samt rena omkostnader, vilka då ej är koncernbidrag. I praktiken har Arvidsson dock rätt. I den gällande rätt som RR skapat med sin praxis kan det ej sägas att omkostnadstänkandet har renodlats till en sådan grad att koncernbidrag som omkostnad endast är att se som en omkostnad bland andra.

Önskvärt, från en teoretisk och akademisk synpunkt, hade dock *de lege ferenda* varit att RR hade

¹⁴³Se ex. vis: RÅ 1995 not. 386.

¹⁴⁴Se ex. vis: RÅ 1995 not. 384.

¹⁴⁵Se ex. vis: KamR i Sundsvall, dom 2000-03-24, mål 2198-1998. ; Målet är refererat i Bilaga 1.

¹⁴⁶Se ex. vis: RÅ 1972 ref. 41. ; RÅ 1987 not. 440. ; RÅ 1995 not. 388.

¹⁴⁷Se ex. vis: KamR i Jönköping, dom 1994-11-28, mål 2291-1991. ; Målet är refererat i Bilaga 1.

¹⁴⁸Se: Lodin, S-O., Svensk nationalrapport i andra ämnet (Criteria for the allocation of items of income and expence between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions) vid 1971 års IFA-kongress, Cahiers de droit fiscal international, Volume LVIIb, s. 315.

¹⁴⁹RÅ 1967 Fi 1659.

¹⁵⁰Aldén, S., KPMG Skatt Malmö, telefonsamtal 2000-04-29. ; Jfr. även: Pelin, L., Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, Lund 1995, s. 90.

¹⁵¹Se ex. vis: RÅ 1994 ref. 85. ; RÅ 1994 not. 697.

¹⁵²Arvidsson, R., Koncernbidragsrätt för svenska företag i internationella koncerner, SvSkT 1994 nr. 6-7, s. 406.

renodlat sitt omkostnadsresonemang. En sådan renodling är dock ej att vänta i belysning av den praxisutveckling som förekommit under de gångna decennierna.

RR:s praxis har under senare år varit berömvärdt konsekvent, varpå det vid en första analys kan te sig som om rättsfiguren är reglerad på ett tillfredsställande sätt i gällande rätt. Vissa situationer har dock ej underställts RR på senare år varför de endast regleras genom uttalanden i äldre och ej lika koherent praxis. Detta, samt att KamR:ns tillämpning ej varit helt konform med RR:s praxis, föranleder att författaren ändock anser att ett lagstiftningsbehov existerar rörande den i denna uppsats behandlade problematiken.

De sistnämnda iakttagelserna har till del gjorts som en direkt följd av att författaren under sin praktik på KPMG Skatt Stockholm haft anledning att arbeta praktiskt med förevarande problematik, för ett större börsbolags räkning. Under nämnda arbete har det även framkommit att flera frågor, så som t. ex. huruvida stöd till ett dotterbolag - som utgör en utländsk regions huvudbolag - vilket sedan slussas vidare till icke helt rena försäljningsbolag är avdragsgillt eller ej, inte är helt lösta i praxis. Det är således ej endast teoretiska utan även praktiska hänsyn vilka format författarens åsikt att ett lagstiftningsbehov föreligger.

Avslutningsvis skall också nämnas att det på finansdepartementet tyvärr ej för närvarande finns några planer på att utreda lagstiftningsbehovet på detta område.¹⁵³

¹⁵³Salden-Arnerius, A., sakkunnig vid företagsbeskattningenheten på finansdepartementet, telefonintervju 2000-05-04.

5. Käll- och litteraturförteckning

5.1 Källor

5.1.1 Offentligt tryck

Prop. 1953:28.	SOU 1926:18.	SOU 1964:29 bilaga 1.
Prop. 1965:126.	SOU 1964:29.	SOU 1977:86.

5.1.2 Rättsfall från RR

RÅ 1933 Fi 191.	RÅ 1951 ref. 3.	RÅ 1981 Aa 81.
RÅ 1933 Fi 356.	RÅ 1952 Fi 1260.	RÅ 1986 not. 250.
RÅ 1934 Fi 725.	RÅ 1952 Fi 632.	RÅ 1986 not. 251.
RÅ 1935 Fi 476.	RÅ 1956 Fi 667.	RÅ 1987 not. 440.
RÅ 1936 Fi 233.	RÅ 1957 Fi 1743.	RÅ 1994 not. 697.
RÅ 1936 ref. 14.	RÅ 1958 Fi 408.	RÅ 1994 ref. 31.
RÅ 1943 Fi 284.	RÅ 1962 Fi 380.	RÅ 1994 ref. 85.
RÅ 1943 ref. 50.	RÅ 1964 ref. 47.	RÅ 1995 not. 384.
RÅ 1946 Fi 141.	RÅ 1967 Fi 1247.	RÅ 1995 not. 385.
RÅ 1947 Fi 1014.	RÅ 1967 Fi 1659.	RÅ 1995 not. 386.
RÅ 1951 Fi 1463.	RÅ 1969 Fi 1242.	RÅ 1995 not. 387.
RÅ 1951 Fi 622.	RÅ 1972 ref. 4.	RÅ 1995 not. 388.
RÅ 1951 Fi 781.	RÅ 1972 ref. 41.	RN 1957 nr. 2:5.
RÅ 1951 Fi 823.	RÅ 1975 Aa 823.	RN 1958 nr. 5:3.

5.1.3 Rättsfall från KamR

KamR i Stockholm, dom 1991-12-19, mål 3912-1990.
KamR i Göteborg, dom 1991-12-27, mål 6716-1989.
KamR i Göteborg, dom 1992-03-31, mål 2304-1990.
KamR i Stockholm, dom 1992-12-09, mål 4833-1990.
KamR i Jönköping, dom 1993-02-09, mål 2076-1998.
KamR i Jönköping, dom 1993-06-17, mål 3235-1990 3236-1990.
KamR i Göteborg, dom 1993-12-13, mål 2160-1990 1901-1992.
KamR i Jönköping, dom 1994-11-28, mål 2291-1991.
KamR i Stockholm, dom 1995-03-02, mål 140-1994.
KamR i Stockholm, dom 1995-04-04, mål 8344--8345-1993.
KamR i Stockholm, dom 1995-11-09, mål 13667-1992.

KamR i Stockholm, dom 1995-11-10, mål 1548-1993.

KamR i Stockholm, dom 1997-07-01, mål 109-1996 1023-1997.

KamR i Jönköping, dom 1998-02-24, mål 4933-1995.

KamR i Stockholm, dom 1998-12-15, mål 1604-1994.

KamR i Stockholm, dom 1999-12-15, mål 4691--92-1993.

KamR i Stockholm, dom 1999-12-20, mål 1366-1996.

KamR i Stockholm, dom 2000-02-23, mål 6824--6826-1996.

KamR i Sundsvall, dom 2000-03-24, mål 2198-1998.

4.1.4 Muntliga källor

Aldén, Stefan, KPMG Skatt Malmö, telefonsamtal 2000-04-29.

Salden-Arnerius, Anita, sakkunnig vid företagsbeskattningsenheten på finansdepartementet, telefonintervju 2000-05-04

Tivéus, Ulf, KPMG Skatt Stockholm, samtal 2000-05-03.

5.1.5 Rapporter och handledningar från RSV

RSV 302 Utgåva 16, Handledningar för beskattning av inkomst och förmögenhet m. m. Del 2.

RSV:s Rapport 1990:1, Internprissättning.

5.2 Bearbetningar – Doktrin & läroböcker

5.2.1 Litteratur

Aldén, S., Om regelkonkurrens i inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet, Göteborg 1998.

Andersen, P. S., Denmark - A. Taxation of corporations. Ur: Krsti, J., (red.), European tax handbook 1998, Amsterdam 1998.

Arvidson, R., Dolda vinstöverföringar – en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Stockholm 1990.

Bernitz, U., Heuman, L., Löfmarck, M., Ragnemalm, H., Roos, C. M., Seipel, P., Victorin, A., Att finna rätt, 2:a uppl., Stockholm 1988.

Engelhom Jacobsen, J. O., Pedersen, J., Siggaard, K., Winther-Sørensen, N., Skatte retten 2, 2:a uppl., Århus 1995.

Grosskopf, G., Rabe, G., Det svenska skattesystemet, 7:e uppl., Kristianstad 1994.

Heuman, L., Westerberg, P., Argumentation inom processrätten, 2:a uppl., Stockholm 1995.

Kellgren, J., Mål och metoder vid tolkning av skattelag - med särskild inriktning på användningen av förarbeten, Uppsala 1997.

KPMG, Banking & Finance in the United States, 6th ed., USA 1993

KPMG, Investment in Denmark, 4th ed., Denmark 1996

- KPMG, Skattehandboken 1999, Kristianstad 1999.
- Lehrberg, B., Praktisk juridisk metod, 2:a uppl., Uppsala 1993.
- Lodin, S-O., Koncernbeskattning I USA – studier i koncernens skatterättsliga behandling, Stockholm 1974.
- Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1, 6:e uppl., Lund 1997.
- Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, 6:e uppl., Lund 1997.
- Peczenik, A., Juridikens teori och metod, Göteborg 1995.
- Pelin, L., Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, Lund 1995.
- Pelin, L., Svensk intern och internationell beskattning, Lund 1995.
- Pelin, L., Skattereformen och fortsatt reformerande, 5:e uppl., Lund 1995.
- Rabe, G., Johansson, G., Det svenska skattesystemet, 12:e uppl., Kristianstad 1999.
- Schroeder, R. G., Clark, M. W., Accounting theory – texts and readings, 6th ed., John Wiley & Sons Inc 1998.
- Thorell, P., Företagens redovisning – grundläggande räkenskapsförståelse, Uppsala 1994.
- Tivéus, U., (red.) , KPMG Bohlin's Internationella skattehandboken, 3:a uppl., Kristianstad 1997.
- Wiman, B, Företagsbeskattning – utdrag ur Beskattning av företagsgrupper, Juridiska Fakulteten vid Lunds Universitet, HT99.
- Wiman, B., Prissättning inom multinationella koncerner, Uppsala 1987.

5.2.2 Artiklar

- Arvidsson, R., Koncernbidragsrätt för svenska företag i internationella koncerner, SvSkT 1994 nr. 6-7.
- Arvidsson, R., Rättsfallskommentar – Marknadsföringsbidrag, SvSkT 1995 nr. 1.
- Arvidsson, R., Nya mål om marknadsföringsbidrag, SvSkT 1996 nr. 1.
- Bergström, S., Tolkning och tillämpning av skattelag, SN 1996 nr. 6.
- Landerdahl, G., Avdrag för organisationskostnader och liknande kostnader i aktiebolags rörelse, SN 1986 nr. 11.
- Lodin, S-O., Svensk nationalrapport i andra ämnet (Criteria for the allocation of items of income and expence between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions) vid 1971 års IFA-kongress, Cahiers de droit fiscal international, Volume LVIIb.
- Mutén, L., Nödvändig kostnad?, SN 1959 nr. 5.
- Mutén, L., ”Nödvändig kostnad” än en gång, SN 1959 nr. 9.
- Sundgren, P., Avdrag för bidrag till utländska bolag, SN 1995 nr. 9.
- Swartling, C., Vinstöverflyttningar inom svenska bolagskoncerner – några reflexioner i anslutning till ett nyligen avkunnat Regeringsrättsutslag, SvSkT 1943.
- Wiman, B., Koncernbeskattning, SN 1996 nr. 6.

BILAGA 1 - Några relevanta domar från KamR

KamR i Stockholm, dom 1991-12-19, mål 3912-1990. Svecia Silkscreen Maskiner AB yrkade avdrag för bekostandet av tyskt dotterbolags säljkampanjer och utställningar, m. m. LänsR angav att det för avdragsrätt krävdes att kostnaderna i fråga har ett direkt samband med de affärstransaktioner vilka förekommer mellan moder- och dotterbolag. Kostnaderna måste därvid öka moderbolagets försäljning till dotterbolaget för att vara avdragsgill. Avdrag medgavs ej av LänsR och KamR ändrade ej domen.

KamR i Göteborg, dom 1991-12-27, mål 6716-1989. IDK Datakonsulter AB yrkade avdrag för en utbetalning till systerbolag i Norge. Bidraget gavs då det svenska och norska bolaget arbetat parallellt med vissa kunder, medan all debitering skett via det Svenska företaget, varpå ett schablonbidrag givits för det norska företagens arbetsinsats. Avdrag medgavs ej av KamR.

KamR i Göteborg, dom 1992-03-31, mål 2304-1990. Metod-Ekonomi AB yrkade avdrag för marknadsföringsbidrag till amerikanskt dotterbolag. Dotterbolaget inledde emellertid aldrig någon egentlig verksamhet varpå KamR ej ansåg att bidraget kunde ses som avdragsgillt.

KamR i Stockholm, dom 1992-12-09, mål 4833-1990. Sjögren & Wikström AB yrkade avdrag för marknadsföringsbidrag till sitt dotterbolag ABSAM. Beloppet avsåg kostnader för lön, m. m., i samband med avvecklandet av en agentur, Onduline. Utöver bidraget hade mycket ringa intäkter redovisats hos mottagaren. Några mot bidraget svarande utgifter har ej uppkommit hos mottagaren. KamR fann ej att bidraget var att se som en avdragsgill omkostnad.

KamR i Jönköping, dom 1993-02-09, mål 2076-1998. Munksjö Intressenter AB yrkade avdrag för marknadsföringsbidrag till sitt danska dotterbolag. Bidraget avsåg dotterbolagets inkråmsförvärv av annat danskt företag. Affären var avsedd att öka bidragsgivarens försäljning via dotterbolaget och att ge ett ökat sortiment. KamR slog fast att till den del förvärvet var ämnat att ge ett ökat sortiment rörde det sig ej om en avdragsgill driftskostnad. Vidare har underlag för den förväntade försäljningsökningen ej förevisats. Med hänsyn till dessa brister kan bidraget ej ses som en avdragsgill omkostnad för givaren.

KamR i Jönköping, dom 1993-06-17, mål 3235-1990 3236-1990. Ernfin Export AB tog upp lån i brittiska pund och överförde dessa till sitt engelska dotterbolag Lema utan att tillgodogöra sig ränta eller annan ersättning. Inga affärstransaktioner förekom parterna emellan. Även ett marknadsföringsbidrag gavs. Avdrag medgavs ej av KamR för lånetransaktionen då transaktionen bedömdes enligt 43 § 1 mom. KL. Inte förvånande gjordes samma bedömning angående bidraget, mycket förvånande hänvisades dock även här till 43 § 1 mom. KL, och ej till 20 § KL.

KamR i Göteborg, dom 1993-12-13, mål 2160-1990 1901-1992. Opcon Autosystems AB gjorde en överföring till ett amerikanskt dotterbolag bl. a. i syfte att detta skulle genomföra en marknadsundersökning åt moderbolaget. Då inget framkom vilket de facto tydde på att undersökningen blev genomförd nekade KamR avdrag.

KamR i Jönköping, dom 1994-11-28, mål 2291-1991. Korrugal Construction AB gav ett bidrag till Finspångs kommun för uppförande av en idrottshall. Taxeringsnämnden godkände delar av avdraget. Företaget angav att hela bidraget möjliggjorde en ovärdelig förmån i det att lokalen

kunde användas till friskvård för anställda och vidare skulle reklamytorna få brukas utan ytterligare ersättning. KamR fastställde taxeringsnämndens beslut då de ansåg att gåvoavsikt funnits eftersom företaget ej erhållit motprestation till ett motsvarande värde.

KamR i Stockholm, dom 1995-03-02, mål 140-1994. AB Rexroth Mecman yrkade avdrag för marknadsföringsbidrag till dotterbolaget Mecman Inc i USA. Dotterbolaget marknadsförde och sålde moderbolagets produkter på den amerikanska marknaden. Således förelåg inre sammanhang inkluderande icke obetydlig handel företagen emellan. KamR godkände därav avdraget då det utgjorde en omkostnad för intäkternas förvärvande.

KamR i Stockholm, dom 1995-04-04, mål 8344--8345-1993. I detta fall ansåg ej KamR frågan om avdragsrätt för bidrag till dotterbolag vara av sådan karaktär, sådan svårighetsgrad, att det fanns anledning att efterge ett påfört skattetillägg då bolag ej lämnat erforderliga uppgifter.

KamR i Stockholm, dom 1995-11-09, mål 13667-1992. Geotronics AB yrkade avdrag för bidrag till utländska försäljningsbolag. Bidragen var ämnade att täcka avvecklingskostnader för olika produktgrupper. KamR ansåg att transaktionerna på sikt skulle öka intäkterna hos givaren och medgav därför avdrag.

KamR i Stockholm, dom 1995-11-10, mål 1548-1993. RFSU AB yrkade att avdrag medgavs motsvarande deras marknadsföringsbidrag till det amerikanska dotterbolaget Etac USA Inc. Bolaget anförde att Etac USA var ett rent försäljningsföretag utan egen produktion, och att Etac USA betalat så höga priser på de svensk tillverkade produkterna att full täckning ej kunnat tas ut genom försäljningsintäkter i USA. Därav, hävdade bolaget, borde bidragen prövas utifrån 43 § 1 mom. KL. KamR biföll RFSU AB:s yrkande och anförde att bidraget skulle vara avdragsgillt då det var att se som en omkostnad hos givaren.

KamR i Stockholm, dom 1997-07-01, mål 109-1996 1023-1997. ABB Generation AB yrkade avdrag för bidrag till ett amerikanskt dotterbolag, ABB Rockaway Inc., som skötte moderbolagets marknadsföring, m. m., i USA. I den mån dotterbolaget skulle få en order skulle leveranserna ske ifrån Sverige. Skattemyndigheten bestred yrkandet och påpekade att endast 1 av 7 sju röster i bolaget kontrollerades av ABB Generation AB och att joint venture projekt enligt RÅ 1986 ref. 2 skall ses som självständigt bedrivna verksamheter under rådande förutsättningar varpå avdrag ej kan bli aktuellt. Vidare hade till bidragen knutits skuldebrev, vilka emellertid moderbolaget ansåg mest utgöra kvitton på betalning. KamR ansåg ej att avdrag skulle medges då transaktionerna var att betrakta som lån.

KamR i Jönköping, dom 1998-02-24, mål 4933-1995. Weland AB överförde genom marknadsföringsbidrag medel till ett engelskt dotterbolag. Dotterbolaget arbetade bl. a. med att marknadsföra moderbolagets produkter. Då emellertid, enligt dotterbolagets resultaträkning, reklamkostnaderna ej uppgått till summor som ens i närheten motsvaras av bidraget ansågs bidraget ej vara avdragsgillt.

KamR i Stockholm, dom 1998-12-15, mål 1604-1994. AB Skogaholms bröd gjorde en satsning på försäljning av sina produkter i Danmark genom att etablera ett lokalt försäljningsbolag. Ett bidrag, motsvarande detta bolags förlust, överfördes till nämnda bolag. Intressegemenskap fanns helt uppenbarligen och bidraget var avsett att täcka kostnader med ett direkt samband med de transaktioner som förekom mellan parterna. Skattemyndigheten medgav bifall för AB Skogaholms yrkande om avdrag för bidraget. KamR medgav avdrag då det ej fanns anledning att betvivla att bidraget var betingat av bolagets önskan att få en vinstgivande försäljning av sina produkter i Danmark. Därmed var bidraget en avdragsgill omkostnad hos moderbolaget.

KamR i Stockholm, dom 1999-12-15, mål 4691--92-1993. Dissousgas Kapital AB yrkade

avdrag för marknadsföringsbidrag till det spanska dotterbolaget Ovako Acero SA. Bidraget hade avsett täcka löpande kostnader som löner, hyra, och konsultarvoden, samt reklamkostnader, m. m. Bidraget var vidare lämnat under mottagarens första verksamhetsår. KamR anger, utan vidare motivering, att det ej finns någon anledning att ej godta bolagets uppgifter varpå avdrag skall medges.

KamR i Stockholm, dom 1999-12-20, mål 1366-1996. Volvo Construction Equipment Holding genomförde en bidragstransaktion med VEMA, i USA, som mottagare. Den aktuella transaktionen hade följande upplägg: Volvo Construction Equipment Holding återköpte ett lager till ett pris överstigande vad det tidigare erlagt för det, för att sedan åter sälja det till VEMA för det ursprungliga priset. VEMA var, för övrigt, ett i huvudsak tillverkande företag av samma storlek som Volvo Construction Equipment Holding. Bidragsöverföringen hade enligt RSV skett genom oriktig prissättning. Det svenska bolaget bestred att felaktigt pris förekommit, och påpekade att VEMA bidragit till en ökad avsättning av det svenska företagets produkter. KamR fann att överföringen ej kunde anses vara av sådan art att den skulle generera framtida intäkter hos givarens rörelse varpå avdrag ej medgavs.

KamR i Stockholm, dom 2000-02-23, mål 6824--6826-1996. Andersen Consulting AB har överfört belopp till Arthur Andersen Worldwide SC för deltagandet i ett internationellt nätverk rörande bl. a. kompetensbevarande, samt till Andersen Consulting OY för att säkra närvaron i Finland. Bidraget till Andersen Worldwide SC kan till del ha täckt kostnader och förluster i andra företag. KamR ansåg ej att utredningen visat att bidraget till Andersen Worldwide SC utgjorde en avdragsgill omkostnad hos givaren. Samma konstaterande görs rörande bidraget till Andersen Consulting OY.

KamR i Sundsvall, dom 2000-03-24, mål 2198-1998. Sandvik AB vägrades avdrag till fyra utländska dotterbolag vilka endast till 50% sålde Sandvik AB:s svensktillverkade produkter, och vidare hade viss egen tillverkning. Detta trots att de försiktigt framräknade bidragen endast bedömdes utgöra 50% av dotterföretagens administrations- och försäljningskostnader. KamR uttalade att det förelåg en risk att förluster på utländska produkter täcktes med svenska bidrag.