

Något om den skattemässiga behandlingen av filialverksamhet i utlandet i belysning av ny intern rätt och ändrad svensk internationell policy

Av skattejurist Björn Andersén, Arthur Andersen & Co

Inledning

Från och med 1988 års taxering gäller enligt 22 § lagen om statlig inkomstskatt (SIL) och 74 § kommunalskattelagen (KL) att avdrag inte medges för kostnader hänförliga till intäkt som på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal inte beskattas här.

Genom lagändringarna har klargjorts (prop 1985/86:131), att avdrag för underskott av filial i land, med vilket Sverige har avtal som föreskriver tillämpning av exemptmetoden för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst från fast driftställe, inte längre medges vid den svenska taxeringen.

I det internationella perspektivet är Sveriges inställning numera, att exemptmetoden bör tillämpas på inkomst från fast driftställe. Denna policy har redan kommit till uttryck i bl a det nya nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1987:384).

Syftet med denna artikel är att försöka belysa ett par frågeställningar som kan uppkomma med anledning av nyheterna i lagstiftningen och den internationella policyn. Härvid är främst 22 § SIL och 74 § KL som ”fiskala korrigeringsverktyg” av intresse.

Varför filial?

Svenska exportföretag förlägger gärna viss produktion och försäljning i nära anslutning till utlandsmarknaden. I samband med utlandsetableringen beaktar man inte bara de rent företagsmässiga aspekterna utan även de skattemässiga. De skattemässiga förhållandena såväl i etableringslandet som i hem-

landet är därvid av betydelse. Möjligheterna till resultatutjämnning under framförallt en kostnadskrävande uppstartningsfas är av yttersta vikt för företagen.

Om man väljer att bilda ett dotterbolag i etableringslandet kan någon skattemässigt effektiv resultatutjämnning normalt inte uppnås. Konsolideringsmöjligheter i form av s k öppna koncernbidrag finns inte. (Jag bortser här från dispensmöjligheterna.)

Väljer man istället att öppna en filial i etableringslandet behandlas både den svenska verksamheten och verksamheten i utlandet som en förvärvskälla. Om filialen under t ex uppstartningsfasen genererar underskott, kan dessa kvittas mot överskott av den verksamhet, som bedrivits i Sverige. T o m 1987 års taxering synes detta ha gällt oavsett om tillämpligt dubbelbeskattningsavtal föreskrivit exempt- eller creditmetoden för inkomst av rörelse från fast driftställe.

Utvidgat avdragsförbud

22 § SIL och 74 § KL i de nya lydelsena innebär en skärpning av den interna rätten i förhållande till vad som tidigare allmänt antagits gälla. Kvittnings- och avdragsrätten är ju numera borttagen såvitt gäller "exemptländerna". Starka skäl talar för att detta är riktigt. Det finns ingen rimlig anledning att vid den svenska taxeringen tillåta kvittning av underskott av filial i ett "exemptland", eftersom ju ett överskott av samma verksamhet inte skulle beskattas här. Det framstår likaledes som rimligt, att en kostnad, som nedlagts för förvärvande eller bibehållande av en här i riket icke beskattningsbar intäkt, inte heller är avdragsgill här.

Jag avser emellertid att peka på en annan följd av avdragsförbudet, vilken synes ha förbigåtts av lagstiftaren. Innan jag utvecklar resonemanget i den delen, kan det vara på sin plats att fråga sig, hur de svenska företagen med filialer i utlandet kan tänkas komma att ställa sig till det utvidgade avdragsförbudet. Svenska filialer i de nordiska länderna omfattas redan under innevarande taxeringsår i de flesta fall av förbudet till följd av exemptbestämmelsen i det nya avtalet. Mot bakgrund av Sveriges "exemptpolicy" kommer även utomnordiska filialer att i framtiden omfattas av 22 § SIL och 74 § KL.

Tänkbara handlingsalternativ för företagen

Man kan tänka sig i första hand två alternativa överväganden som de svenska företagen med förlustbringande filialer i utlandet kommer att göra.

a) Filialen avvecklas och ett dotterbolag bildas i dess ställe

I sin renodlade form har detta alternativ inga skattemässiga fördelar. Det

medför inga möjligheter till resultatutjämning mellan moder- och dotterbolag. Koncernen går vidare miste om de i verksamhetslandet lokalt ansamlade förlustavdragen. Även om företaget tidigare utnyttjat dem vid den svenska taxeringen, torde det inte frivilligt avstå från dem vid en omstrukturering, i vart fall inte om de uppgår till betydande belopp.

Om en förlustbringande uppstartningsfas närmar sig slutet eller om verksamheten av annan anledning snart kan väntas bli vinstgivande, skulle således det nybildade dotterbolaget snabbt komma i en situation där man får betala skatt och där man alltså inte kan utnyttja verksamhetens förluster från dess tid som filial. Om å andra sidan förluster kan väntas under ytterligare en tid framöver kan resultatet inte utjämnas inom koncernen. Dessutom kan dotterbolaget råka i finansiella svårigheter och behöva tillskott från aktieägaren.

b) Filialen behålls, men görs mindre kostsam

Detta alternativ innebär, att företaget gör en översyn av principerna för internprissättning och kostnadsallokering mellan huvudkontor och filial. Man frågar sig t ex: Är det rimligt att filialen debiteras kostnader för administration och andra overheads i samma utsträckning som tidigare? Kan huvudkontoret ta på sig en större del av de gemensamma kostnaderna för att förbättra filialens situation?

De överväganden företaget därvid har att göra skiljer sig i praktiken på intet sätt från de överväganden ett moderbolag gör i förhållande till sitt utländska dotterbolag. I moder- och dotterbolagsförhållandet gäller 43 § 1 mom KL i den interna svenska rätten. Parterna i intressegemenskapen får inte avtala om priser på varor och tjänster, som avviker från vad som kan antas ha avtalats mellan oberoende parter. Om prissättningen befinns ha varit avvikande, kan skattemyndigheten initiera en korrigering av inkomsten i det svenska företaget så, att vinsten framkommer där den rätteligen hör hemma.

I senare doktrin har frågan rests, huruvida 43 § 1 mom KL är tillämplig på transaktioner mellan svenskt företag och dess utländska filial. Det har hävdats, att så inte är fallet rent allmänt, men att lagrummet "eventuellt" kan vara tillämpligt om filialen finns i ett "exemptland" (se Wiman: Prissättning inom multinationella koncerner). Om lagrummet inte är tillämpligt i dessa fall, kan då prissättningen anses vara helt fri? Synbarligen inte. 22 § SIL och 74 § KL förbjuder numera avdrag för kostnader nedlagda i filial i "exemptland". Det svenska huvudkontoret kan alltså inte med avdragsrätt vid sin taxering bestrida kostnader hänförliga till filialen.

En viktig fråga kvarstår dock: Skall svenska skattemyndigheter vid tillämpning av 22 § SIL och 74 § KL beakta armlängdsprincipen vid bedömning av huruvida en kostnad, som burits av huvudkontoret och för vilken detta tillgogjort sig avdrag, rätteligen skall hänföras till filialen?

Är armlängdsprincipen tillämplig på transaktioner mellan huvudkontor och filial?

I förarbetena till den dåvarande (1955) lagen om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket uttalade departementschefen, att 43 § 1 mom KL inte skulle tillämpas på transaktioner mellan utländska bolag och deras svenska filialer. Departementschefen ansåg att dylika transaktioner skulle kunna korrigeras med stöd av de allmänna grunderna för beräkning av beskattningsbar inkomst. Han torde därmed ha åsyftat 20, 28, och 29 §§ KL.

Som Wiman påpekat, kan det vara tveksamt vilken betydelse departementschefens uttalande skall tillmätas från skattemässig synpunkt. Uttalandet gjordes ju i samband med införande av civilrättslig lagstiftning.

Man torde emellertid kunna anta, att 43 § 1 mom KL inte är tillämplig på transaktioner mellan utländskt bolag och dess svenska filial. Men vad gäller då omvänt, d v s beträffande transaktioner mellan svenskt företag och dess utländska filial?

Jag hänvisar återigen till Wiman, som hävdar att lagrummet "eventuellt" kan vara tillämpligt om den, till vilken inkomst överförts som en följd av exemptbestämmelse i tillämpligt avtal inte är skattskyldig här i riket. Wimans slutsats kan angripas på två grunder. Om man för det första ser till ordalydelsen av 43 § 1 mom KL förutsätts det, att den klandervärda transaktionen skett mellan näringsidkare. Det svenska huvudkontoret och den utländska filialen är en och samme näringsidkare. För det andra medför detta att den, till vilken inkomsten överförts, alltid är skattskyldig här i riket enligt intern rätt. En annan sak är att Sverige i tillämpligt avtal må ha avstått från den beskattningsrätt, som följer av den interna rätten.

En tänkbar slutsats är således, att 43 § 1 mom KL inte är tillämplig på transaktioner mellan svenskt bolag och dess utländska filial. Å andra sidan torde i linje med departementschefen uttalande 1955 frågor rörande prissättning i dessa fall få bedömas enligt de allmänna grunderna för beräkning av beskattningsbar inkomst.

Vad innebär då detta? Lagtexten ger föga ledning. Enligt 20 § KL skall vid beräkning av inkomst från särskild förvärvskälla avräknas de omkostnader som den skattskyldige under året fått vidkännas för att förvärva och bibehålla intäkterna. Enligt 28 § samt punkt 6 anvisningarna till samma lagrum skall till intäkt av rörelse hänföras allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren tillgodo ävensom intäkt av i utlandet bedriven rörelse, vilken utgjort allenast en gren (filial) av en rörelse inom riket. Vad som är att anse som driftkostnader, för vilka avdrag får göras från rörelseintäkterna, definieras i 29 §. I denna stadgas bl a att förlust, som har uppstått i rörelse, får dras av under vissa förutsättningar.

Lagtexten ger således ingen närmare vägledning för vad som enligt de allmänna grunderna för beräkning av beskattningsbar inkomst skall vara av-

dragsgillt i filialfallen. Där i 22 § SIL och 74 § KL talas om "kostnader. . .hänförliga till intäkten" torde emellertid i första hand avses sådana driftkostnader som räknas upp i 29 § KL (driftkostnader i egentlig mening).

I Artikel 9 i OECD:s modellavtal finns motsvarigheten till medlemsländernas interna armslängdsregler. Artikeln är enligt kommentarerna tillämplig på moder- och dotterbolag samt bolag under gemensam kontroll. Tillämpligheten av artikeln förutsätter att det finns en motsvarande intern regel i respektive land. För Sveriges del är den interna bestämmelsen alltså 43 § 1 mom KL.

I Artikel 7 i modellavtalet stadgas bl a att till fast driftställe skall hänföras den inkomst som det kan antagas att det fasta driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett i förhållande till huvudkontoret i alla avseenden fristående företag (punkt 2). Vidare stadgas (punkt 3), att det fasta driftstället skall medges avdrag för utgifter som uppkommit för detta, härunder inbegripet utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes. I kommentarerna till artikeln anges klart, att armslängdsprinciper skall gälla vid bedömning av huruvida intäkter och kostnader hänförs till "rätt" land. I svensk intern rätt motsvaras således dessa regler av 22 § SIL och 74 § KL. En kvarstående fråga är dock, om svensk intern rätt mot bakgrund av bl a departementschefens uttalande 1955 överhuvudtaget innehåller en armslängdsregel för filialfallen. Så mycket är i vart fall klart, att prissättningen mellan huvudkontor och filial inte är fri, utan att den begränsas av 22 § SIL och 74 § KL samt av allmänna grunder för beräkning av beskattningsbar inkomst.

Det skulle emellertid förvåna, om inte svensk skattemyndighet som en följd av t ex taxeringsrevision hos ett svenskt företag med filial i "exemptland" skulle motivera en inkomstkorrigerig på grundval av debitering av overheadkostnader just med hänvisning till armslängdsprincipen.

Det återstår att se vilken genomslagskraft 22 § SIL och 74 § KL kommer att få. Lagrummen kommer sannolikt att tillämpas i förstone med avseende på det nya nordiska avtalet.

Avslutningsvis vill jag fästa uppmärksamheten på den olikhet i processuellt hänseende, som 43 § 1 mom KL visar i förhållande till 22 § SIL och 74 § KL.

43 § 1 mom KL samt 22 § SIL och 74 § KL — en jämförelse

Dessa lagrum fungerar alltså som korrigeringsverktyg för skattemyndigheten i de fall prissättning mellan moder- och dotterbolag eller huvudkontor och filial i "exemptland" befunnits avvika från vad som kan anses acceptabelt.

För att 43 § 1 mom KL skall kunna tillämpas måste vissa krav av framförallt processuell karaktär vara uppfyllda. För det första krävs, att taxeringsnämnden hänskjuter frågan till länskattemyndigheten (tidigare skattechefen) för bedömning. Myndigheten skall härefter, försåvitt den anser

förutsättningar för tillämpning av lagrummet vara för handen, underställa frågan domstols (länsrättens) prövning. Rätten skall enligt lagstiftarens uttryckliga mening tillämpa lagrummet med viss försiktighet. Den fiskala sidan åläggas en förhållandevis långtgående bevisbörda för att den åberopade transaktionen dels är av avvikande karaktär, dels att den har sin grund i parternas intressegemenskap. Bevisbördan har i praktiken visat sig svår att bära, speciellt när internationella transaktioner varit föremål för bedömning. Det synes som om domstolarna, helt i enlighet med lagstiftarens intentioner, varit försiktiga med att tillämpa lagrummet.

För tillämpning av 22 § SIL och 74 § KL krävs från formell synpunkt inget mer än ett vanligt beslut i taxeringsnämnd. Nämnden har i princip att ta ställning till ett avdragsyrkande vilket som helst. Det stadgas inga krav på att läns-skattemyndigheten skall kopplas in för en mera övergripande fiskal bedömning eller att saken skall underställas domstols prövning. Bevisbördan åvilar helt och hållet den skattskyldige. Någon allmän försiktighet i tillämpningen av lagrummen har inte förutskickats av lagstiftaren.

Det må vara osagt, huruvida dessa diskrepanser är ägnade att inge de skattskyldiga förhoppningar eller farhågor. Från rättssäkerhetssynpunkt framstår det emellertid som besynnerligt, att i praktiken samma slags transaktioner i det ena fallet kräver en mer kvalificerad analys än den som uppenbarligen anses tillgänglig i taxeringsnämnderna, medan transaktionerna i det andra fallet inte anses behöva en liknande uppmärksamhet. Det torde visserligen förekomma mera sällan i praktiken, att en taxeringsnämnd som första instans tar ställning till frågan, huruvida avvikande prissättning förekommit. Från formell synpunkt finns det emellertid inte anledning att omgärda moder- och dotterbolagsförhållanden med ett bättre processuellt skydd än huvudkontor- och filialförhållanden.

Slutord

Mot bakgrund av Sveriges nya policy vad gäller beskattning av inkomst från fast driftställe kan man utgå ifrån att förlustbringande filialer med tiden kommer att bli föremål för rekonstruktionsåtgärder från de svenska huvudkontorens sida. Avveckling av en filial kommer därvid att framstå som ett mindre attraktivt alternativ i vart fall där de lokalt ansamlade förlustavdragen är av någon betydelse. För många huvudkontor måste alltså andra alternativ övervägas. Det kan inte uteslutas att företagen därvid frestas att se över internprissättning och kostnadsallokering på ett sätt som från fiskal synpunkt kan komma att överskrida gränserna för det tillåtna. Även om man från företagets sida i dessa sammanhang strävar att iaktta armslängdsprincipen medför de nya interna reglerna en risk för att frågeställningarna kommer att bedö-

mas utifrån helt andra utgångspunkter och med vitt skilda krav på bl a bevisning än de som gäller enligt 43 § 1 mom KL. Detta måste betecknas som olyckligt från rättsäkerhetssynpunkt. Det vore intressant att få del av läsekretsens åsikter i denna fråga.

REVISION- & REDOVISNINGSBYRÅ

med två st godkända revisorer överlåtes.
Byrån är belägen i nordvästra Skåne och har ett hundratal klienter, varav drygt hälften är aktiebolag.

Svar och övriga upplysningar:
Tel. 042/14 47 37 (kvällstid)