

Prissättning av varor och tjänster vid transaktioner mellan svenskt bolag och dess dotterbolag eller moderbolag i utlandet

Av intendenten Hans Markstedt

Prissättningen vid transaktioner mellan ett moderbolag i ett land och dess dotterbolag i ett annat land är en fråga som sedan gammalt varit föremål för de fiskala myndigheternas intresse men som efter tillkomsten av OECD-reglerna och det fiskala samarbetet inom EEC blivit föremål för allt mer ökad uppmärksamhet.

Detta intressanta spörsmål var också ett av de ämnen som var föremål för överläggningar vid International Fiscal Associations senaste kongress i Washington i oktober 1971. Till kongressen hade ett flertal representanter ingivit rapport med redogörelse för lagstiftning och praxis inom respektive land. Den svenska rapporten har författats av professor Sven-Olof Lodin och innehåller en utmärkt redogörelse för gällande svensk rätt.¹

Ämnet diskuterades livligt vid kongressen och betydande skillnader gjorde sig gällande alltifrån ett strikt fasthållande vid OECD-regelns "arm's length pieces" till den mera smidiga anpassningen till denna, som gäller vid tillämpningen av motsvarande svenska lagregler och som möjliggjort att svensk industri kunnat upparbeta viktiga exportmarknader utan att dubbelbeskattning behövt ifrågakomma. Här kan t ex nämnas svensk bilexport till vissa länder, där exportpriserna varit lägre än de inhemska priserna, men där omräkning av inkomsten enligt KL 43 § med hänsyn till ordalydelsen i lagen och förarbetena till densamma ej ansetts böra komma ifråga.

OECD-regeln

I det utkast till modell för dubbelbeskattningsavtal som utarbetats inom OECD² har i artikel 9 intagits bestämmelser som i svensk översättning skulle få ungefär följande lydelse:

Där

- a) ett företag i den ena avtalsslutande staten deltar direkt eller indirekt i ledningen eller kontrollen av eller kapitalet i ett företag i den andra avtalsslutande staten, eller
- b) samma personer deltar direkt eller indirekt i ledningen eller kontrollen av eller kapitalet i ett företag i den andra avtalsslutande staten

¹ IFA 25, Cahiers droit fiscal international, Volume LVI b, Criteria for the allocation of items of income and expense between related corporations in different states, wether or not parties to tax conventions. Sid 313 ff.

² "Draft double taxation convention on income and capital", Report of the O. E. C. D. Fiscal Committee 1963. Article 9 Associated Enterprises.

och om därvid villkor överenskommits eller bestämts mellan de två företagen i deras kommersiella eller finansiella förbindelser, som avviker från sådana villkor, som skulle ha gällt mellan två oberoende företag, då må vinst, som skulle ha tillkommit det ena företaget om inte dessa villkor hade varit och som nu på grund av dessa villkor tillkommit det andra företaget, inkluderas i detta företags vinst och beskattas i enlighet därmed.

Några särskilda kommentarer till denna artikel har inte ansetts erforderliga. Enligt min mening kan dock begreppet ”normala villkor” diskuteras, och jag återkommer till denna fråga i det följande.

Dubbelbeskattningsavtalen

Ovannämnda artikel 9 i OECD-modellen har fått tjäna som förebild för motsvarande bestämmelser i de flesta under senare år tillkomna dubbelbeskattningsavtal. Efterhand har den språkliga klädseln blivit enklare och innehållet lättfattligare. Som exempel återges här artikel 6 i avtalet mellan Sverige och Österrike (SFS 1970 nr 769):

§ 1. Därest ett företag i en av staterna deltar i ledningen av ett företag i den andra staten eller äger inflytande å detta företag i ekonomiskt hänseende och på grund härav med detta andra företag avtalar eller för detsamma föreskriver sådana villkor i fråga om företagets handelsförbindelser eller andra ekonomiska förbindelser, vilka avvika från de villkor, som skulle hava avtalats med ett oberoende företag, må inkomst, som under normala förhållanden skulle hava tillkommit ettdera företaget men som på grund av villkoren i fråga icke tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

§ 2. Paragraf 1 äger motsvarande tillämpning i förhållandet mellan två företag i sådana fall, då samma person eller personer, direkt eller indirekt, deltaga i företagets ledning eller äga del i deras kapital.

Den interna svenska lagstiftningen

De bestämmelser som reglerar beskattningen av transaktioner mellan svenska företag och deras utländska intressenter eller intresseföretag återfinns i KL 43 § 1 mom., KL 72 §, förordningen om statlig inkomstskatt 20 § samt TF 67 §. KL 43 § 1 mom., som nära överensstämmer med artikel 9 i OECD-modellen har följande lydelse:

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan utöva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

KL 43 § fick sin nya lydelse 1965 (SFS nr 573) och tillämpades första gången vid 1966 års taxering. Den förut gällande lagen kunde endast tillämpas för överflyttning av inkomst från näringsidkare här i riket till utländska moderbolag eller någon annan intressent i hans företag, vilken inte var skattskyldig här i riket, och endast om

inkomsten av företaget därigenom uppenbarligen blivit avsevärt lägre än den eljest skulle ha blivit. Bestämmelsen kunde däremot ej tillämpas på överflyttningar från svenskt moderbolag till utländskt dotterbolag.³ Den nya bestämmelserna tillkom efter förslag av dubbelbeskattningsakkunniga⁴ och avsåg att anpassa den interna lagstiftningen till OECD-modellen och i enlighet därmed införda bestämmelser i nyare dubbelbeskattningsavtal.

De nya reglerna innebar en avsevärd skärpning i förhållande till tidigare bestämmelser. Emellertid får lagen ej tolkas så, att varje avvikelse från "arm's length prices" skulle vara otillåten. I propositionen⁵ återger departementschefen vad de sakkunniga uttalat härom sålunda:

Utredningen

Såsom tidigare framhållits har dubbelbeskattningsakkunniga i sitt år 1962 avgivna betänkande (SOU 1962: 59) föreslagit att 43 § kommunalskattelagen skall ändras i enlighet med dubbelbeskattningsavtalens regler. Även enligt den förevarande utredningens mening finns fog för att bestämmelserna bringas i bättre överensstämmelse med de regler, som intagits i åtskilliga dubbelbeskattningsavtal. Om den vinstöverflyttning, som via prissättningen sker till utlandet, inte anses godtagbar från fiskal synpunkt, bör det i princip vara samma bedömning, oavsett om vinstöverföringen sker till ett utländskt moderbolag eller till ett utländskt dotterbolag. Sannolikheten för att fråga är om vinstdisposition är dock, framhåller utredningen, större, när ett svenskt dotterbolag betalar överpriser till ett utländskt moderbolag för varor och tjänster från moderbolaget än när ett svenskt moderbolag i affärer med ett utländskt dotterbolag tillämpar priser som understiger dem, som erhålls vid affärer med utomstående företag. Den låga prissättningen kan vara nödvändig för att möjliggöra för dotterföretaget att bygga upp en marknad i utlandet, och dotterbolaget redovisar kanske trots de låga inköpspriserna inte några vinster. Detta gäller framför allt under uppbyggnadsskedet. I den mån den låga prissättningen är nödvändig för att ge dotterbolaget täckning för dess löpande kostnader, kan någon erinran mot prissättningen inte göras. Moderbolaget skulle haft samma kostnader, om försäljningen skett utan dotterföretaget såsom mellanhand. Utredningen har därför övervägt möjligheten att behålla uttrycket "avsevärt" i 43 §, såvitt gäller affärer med utländska dotterföretag, men har inte velat föreslå en sådan utformning av bestämmelserna. Även om en låg prissättning vid affärer med utländska dotterbolag i vissa fall måste godtas vid inkomsttaxeringen, torde dock några berättigade invändningar knappast kunna göras mot regler avsedda att förhindra skattemässiga vinstöverföringar via prissättningen. Det kan inte vara befogat, att svenska företag t ex skall kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i anläggningstillgångar i utlandet genom överföring av obeskattade vinstmedel.

Bestämmelsen i 43 § synes därför enligt utredningens mening i princip kunna utformas enligt dubbelbeskattningsakkunnigas förslag. Borttagandet av ordet "avsevärt" innebär inte, understryker utredningen, att en låg prissättning gentemot ett utländskt dotterbolag skulle vara utesluten. Den låga prissättningen behöver inte innebära att moderbolagets inkomst blivit lägre än den eljest skulle ha blivit. Vinsten skulle kanske ha blivit lika låg, om försäljningen skett utan dotterbolaget som mellanhand. I de av utredningen föreslagna anvisningarna till 43 § anbefalls därför särskild försiktighet i tillämpningen av bestämmelserna, då fråga är om affärer av det senare slaget. De låga priserna kan nämligen avse en indirekt subventionering av exempelvis reklamkampanjer eller andra försäljningskostnader, vilka kostnader skulle ha varit avdragsgilla

³ GRS: Skattehandbok Del I 1965 sid. 492.

⁴ SOU 1962: 59, sid. 201 ff.

⁵ Prop. 1965 nr 126 sid. 57–58.

för moderföretaget, om detta självt bestritt desamma. Har vinstöverföringen däremot till syfte t ex att finansiera det utländska dotterbolagets investeringar i anläggningstillgångar, kan den inte godtas i beskattningsavseende.

Eftersom förslaget innebär, att man kräver att företagen tillämpar en normal prissättning i förhållande till utländska intresseföretag och att man således inte skattemässigt godtar en vinstöverföring genom prissättningen, uppkommer inte någon motsättning mellan de här berörda bestämmelserna och reglerna om förtäckt utdelning. En vinstöverföring till ett utländskt moderbolag, för vilken dotterbolaget vägras avdrag, är att anse som utdelning.

För egen del uttalar departementschefen bl a.

Tillämpningen av bestämmelserna ställer som utredningen och remissinstanserna framhållit stora krav på taxeringsmyndigheterna. Givetvis bör bestämmelserna tillämpas med viss försiktighet och jag kan tillstyrka att erinran härom intas i anvisningarna till 43 § i enlighet med utredningens förslag. Å andra sidan är det angeläget att taxeringsmyndigheterna ägnar särskild uppmärksamhet åt den prissättning som sker vid affärer med intressentföretag i utlandet. Jag vill i det sammanhanget understryka att det förhållande att bevisbördan i princip ligger hos taxeringsmyndigheterna inte fritar företagen från att lämna de upplysningar och det material som krävs för bedömningen. Skulle erfarenheterna ge vid handen att uttryckliga författningsbestämmelser om företagens uppgiftsskyldighet i detta hänseende erfordras för en effektiv kontroll får frågan därom tas upp till särskild utredning.

Även den definition av begreppet intressegemenskap som ges i anvisningarna till 43 § överensstämmer i huvudsak med det förslag som framlagts av dubbelbeskattningssakkunniga. De sakkunnigas förslag i denna del har godtagits eller lämnats utan erinran av så gott som samtliga remissinstanser. Det åligger givetvis företagen att på begäran tillhandahålla taxeringsmyndigheterna uppgifter angående den intressegemenskap som föreligger med utländska företag med vilka företaget har affärer.

Såsom framhållits från flera länsstyrelers sida krävs i regel en taxeringsrevision för att undersöka prissättningen. Möjligheterna för taxeringsnämnderna att införskaffa uppgifter som är tillräckliga för att motivera att bestämmelserna i 43 § 1 mom. tillämpas är mycket små. Det synes därför naturligt att bedömningen av dessa frågor överläts på prövningsnämnderna liksom f n är fallet beträffande tillämpningen av bestämmelserna i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen. Föreskrift härom föreslås skola intas i 67 § taxeringsförordningen.

I TF 67 § föreskrives att omräkning enligt KL 43 § 1 mom. ej får göras av taxeringsnämnd. Framställning om sådan omräkning skall av nämnden göras skriftligen hos skattechefen i länet, vilken har att göra framställning i frågan till skatterätten eller vid mellankommunal taxering med eget yttrande överlämna anmälan till allmänna ombudet hos mellankommunala skatterätten. Uppenbart är att ett svenskt moderbolag som levererar varor till ett dotterbolag i utlandet, ej skall beskattas för varje avvikelse från vad som skulle gälla, om släktskap ej förelåg. Såsom utredningen framhållit kan ett lägre pris mycket väl försvaras t ex under ett uppbyggnadsskede. Vidare bör det observeras att villkoret för att en omräkning överhuvudtaget skall sättas ifråga är att det svenska bolagets deklarerade inkomst blivit lägre genom prisavvikelsen än den eljest skulle bli. Antag att ett svenskt företag tillverkar en produkt som säljes i Sverige för 300 kr/st där 100 kr är vinst och fasta kostnader och 200 kr/st är rörliga kostnader. Genom att fördubbla produktionen beräknar företaget få ner de rörliga kostnaderna med 10 %. För att få avsättning för den ökade produktionen bildar företaget utländska dotterbolag, vilka säljer produkter för 210 kr/st på export. Här föreligger en prisskillnad på 30 %, men inkomsten i Sverige har inte minskat, den ökar tvärtom med 20 kr per försåld enhet.

Hur går det om samma inkomst beskattas såväl i Sverige som i utlandet?

I Filial i utlandet

Om ett svenskt företag vid transaktioner med en filial i utlandet – X-land – tillämpat en prissättning, som avviker från vad som skulle gälla om intressegemenskapen ej förelåg och som av skatterätten bedömes innebära en vinstöverflyttning från moderbolaget i Sverige till filialen i X-land, så medför detta att inkomsten tas till beskattning såväl här som i X-land. För den utländska skatten erhålles emellertid avräkning (credit of tax) enligt härför gällande regler (Si 24–28 §§)⁶. Avräkning får dock ske högst med belopp motsvarande den statliga inkomstskatt här i riket som hänför sig till inkomsten. Sistnämnda skatt skall därvid anses utgöra så stor del av den skattskyldiges statliga inkomstskatt som den utländska nettoinkomsten utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor (25 §). Emellertid bör det observeras att avräkning enligt de generella reglerna – i vissa dubbelbeskattningsavtal har avräkningsförfarandet fått en vidare omfattning – endast gäller skatt till utländsk stat eller däri ingående delstat⁷. Avräkning får ej heller ske från den svenska kommunalskatten. Den i Si 25 § föreskrivna proportioneringen innebär att allmänna avdrag – underskott i förvärvskälla, kommunalskatteavdrag, förlustavdrag (för fysiska personer även ortsavdrag) – proportioneras. Den del av den statliga inkomstskatten som belöper på den ”dubbelbeskattade” inkomsten kommer därför att understiga 40 % av inkomsten. Om den utländska skatten till stat och delstat överstiger den på detta sätt reducerade svenska statsskatten för samma inkomst erhålles ej avräkning för den överskjutande delen. Avräkning erhålles som förut nämnts ej heller för i utlandet erlagda övriga allmänna skatter (motsvarande vår kommunalskatt)⁸. För den del av den utländska skatten för vilken avräkning ej erhålles synes möjlighet föreligga att erhålla avdrag såsom för omkostnad under förutsättning att dubbelbeskattningsavtal ej föreligger. Departementschefen uttalar nämligen:

I den mån utländsk skatt av visst slag enligt de föreslagna reglerna inte kan gå i avräkning mot svensk skatt, står i allmänhet möjlighet öppen för den skattskyldige att dra av skatten som omkostnad.⁹

Vad här sagts om avräkning av utländsk skatt gäller endast i de fall då dubbelbeskattningsavtal ej föreligger. Har i dubbelbeskattningsavtalet överenskommelse träffats om uppdelning av beskattningsrätten på så sätt att viss inkomst eller inkomst av visst slag skall helt eller delvis vara fri från beskattning här i riket får avräkning för den på inkomsten belöpande utländska skatten överhuvudtaget ej äga rum¹⁰. Omfattar dubbelbeskattningsavtalet t ex endast statlig skatt kan avdrag dock erhållas för utländsk kommunal skatt som omkostnad¹¹.

Om den ifrågavarande filialen utgör sådant fast driftställe, som enligt avtalet med X-land skall beskattas där och vara undantagen från beskattning i Sverige, kan av-

⁶ Ansökan göres på särskild blankett RSN 122 eller 123.

⁷ Prop. år 1966 nr 127 sid. 58.

⁸ SOU 1962 : 59 sid. 146 ff. Prop. 1966 nr 127 sid. 60 ff.

⁹ Prop. 1966 nr 127 sid. 84–85.

¹⁰ Si 24 och 20 §§.

¹¹ Anvisningar till KL 20 § 4 p 4 st.

räkning för utländsk skatt ej göras från den svenska skatten. Om skatterätten nu finner att omräkning av inkomsten bör ske på grund av förment vinstöverföring enligt KL 43 § 1 mom., blir inkomsten effektivt beskattad i såväl Sverige som X-land. Det stackars företaget råkar här illa ut. Någon rättelse i Sverige torde ej kunna erhållas förrän ärendet efter besvär hos kammarätten och säkerligen även regeringsrätten avgjorts av Kungl. Maj:t. Att få rättelse hos skattesmyndigheterna i X-land torde få betraktas som utsiktslöst. Den skattskyldige får sätta sin lit till att ”de högsta finansmyndigheterna i berörda länder skall träffa överenskommelse då så erfordras till undanröjande av svårigheter eller tvivelsmål, som uppkomma vid avtalets tolkning eller tillämpning, ävensom till undanröjande av obillighet på grund av dubbelbeskattning i fall, som icke regleras i avtalet, såvitt fråga är om däri avsedda skatter”. Man kan på goda grunder anta att resultatet av förhandlingarna låter vänta på sig.

Den skattskyldige kan onekligen försättas i ett besvärligt finansiellt läge genom omräkningen. Fråga är då om man inte kan finna en väg att underlätta för den skattskyldige om en sådan här situation skulle uppstå. Ett sätt vore att tillämpa något slags avräkningsförfarande liknande det som gäller i de fall dubbelbeskattningsavtal ej föreligger och ge den skattskyldige anstånd med erläggande av den skatt som enligt dessa regler skulle ha avräknats. Konungen synes ha vissa möjligheter att med stöd av Si 23 § bevilja sådant anstånd eller återbetalning. En förutsättning är givetvis att garantier skapas för att den skattskyldige ej kommer i åtnjutande av restitution jämväl av den utländska skatten eller, om så sker, skatten för vilken anstånd med betalningen givits inbetalas.

II *Dotterbolag i utlandet*

Avräkningsförfarandet förutsätter att den utländska skatten erlagts av den skattskyldige själv. Avräkning kan sålunda inte erhållas för dotterbolagets skatt på sätt som förekommer t ex i USA¹². Någon möjlighet för Konungen att bevilja dispens enligt Si 23 § torde ej föreligga, eftersom det här är fråga om två skilda skattskyldiga, varav den ena inte är skattskyldig här i riket. En dubbelbeskattning på grund av omräkning av inkomsten enligt 43 § 1 mom. KL kan bli mycket betungande för den skattskyldiga koncernen, och fråga om är om inte Konungen borde ges befogenhet att bevilja dispens eller anstånd även då dubbelbeskattningen drabbar svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. En översyn av gällande bestämmelser i detta avseende är påkallad.

En vinstöverflyttning via prissättningen från ett moderbolag i Sverige till ett dotterbolag i utlandet kan ej utgöra utdelning, såvida inte dotterbolaget äger aktier i moderbolaget. Någon kupongskatt kan då ej uttagas på det överflyttade beloppet. Å andra sidan kan ej heller dotterbolaget göra gällande att den förtäckta inkomst det åtnjuter är utdelning. I de fall då utdelning från svenskt bolag är undantagen från beskattning i dotterbolagets hemland på grund av dubbelbeskattningsavtal eller intern lagstiftning kan sålunda dotterbolaget ej erhålla nedsättning under åbe-

¹² Prop. 1965 nr 126 sid. 58.

ropande av att den förmenta vinstöverflyttningen utgör utdelning. Dubbelbeskattningen blir då ett faktum om inte "de högsta finansmyndigheterna" i de berörda länderna träder i förbindelse med varandra och finner en lösning.

III *Moderbolag i utlandet*

När ett svenskt dotterbolag till sitt utländska moderbolag betalar överpriser för varor och tjänster, är presumtionen att fråga är om vinstdisposition¹³. Dotterbolaget blir då beskattat för det överförda beloppet och får i förekommande fall även betala kupongskatt. Huruvida moderbolaget i detta fall kan få rättelse av sin taxering, blir beroende av besvärreglerna i dess hemland. Om besvärstiden för moderbolaget utgått, när skatterätten fastställer omräkning av det svenska dotterbolagets inkomst, kan det utländska moderbolaget ej få någon reduktion av sin skatt och dubbelbeskattningen blir effektiv. För undvikande härav bör dubbelbeskattningsavtalen och skattelagstiftningen kompletteras med bestämmelser som gör det möjligt för de skattskyldiga i respektive länder att få nedsättning av sin taxering, när taxeringen för ett intresseföretag höjs genom omräkning av priser för varor och tjänster i transaktioner mellan företagen.

Dubbelbeskattningsavtalet med Storbritannien

Såsom Lodin påpekat (a a sid. 325) har i det senaste dubbelbeskattningsavtalet med Storbritannien intagits en bestämmelse att om vinst, som uppkommit i ett företag i en av staterna, inräknas i vinst som är hänförlig till ett företag i den andra staten, skall det företag som tillskiftats vinsten erhålla avräkning för den skatt, som betalats för samma inkomst av det andra företaget. (Artikel XXIII § 5.) Det är önskvärt att motsvarande bestämmelse intages i kommande dubbelbeskattningsavtal och vid revideringen av nu gällande avtal.

¹³ Prop. 1965 nr 126 sid. 57. KGA Sandström: Beskattning vid aktieutdelning sid. 112.