

Om prissättning av varor och tjänster vid uttag ur förvärvskälla och leverans till annan skattskyldig i intressegemenskap

Av intendenten Hans Markstedt

1. Leverans till annan skattskyldig i riket

För bestämmelserna om öppna koncernbidrag har utförlig redogörelse lämnats av kammarrättsrådet C O Sandström i denna tidskrift år 1966 nr 3 sid. 59 f. f. I artikeln behandlas även dolda koncernbidrag i samband med redogörelse för ändringen av KL 57 § 3 mom. Ämnet har även tagits upp av Bertil af Klercker-Erik Eklund i skriften Skatteproblem för företagen. Det påpekas där att departementschefen framhållit följande:

”Är avvikelserna i prissättningen (från vad som skulle ha gällt om intressegemenskap ej förelegat) alltför stor kan det, som utredningen framhåller, inte längre sägas vara fråga om en prissättning i egentlig mening vid affärer mellan företagen. Det är då fråga om en vinstdisposition och inte om omkostnad och intäkt i förvärvskälla. Det får ankomma på Riksskattenämnden att här söka ge vägledande anvisningar för att åstadkomma en enhetlig tillämpning.”

Författarna påpekar vidare:

”De vidtagna ändringarna i 57 § 3 mom. KL har sålunda knappast bidragit till att skapa någon klarhet. Så mycket är dock uppenbart, att den av förutvarande allmänna ombudet hos Mellankommunala prövningsnämnden tillämpade liberala regeln om att en fördubbling resp halvering av ”normal” prissättning i allmänhet kunde accepteras ur skattsynpunkt inte längre har någon giltighet. Från Riksskattenämndens sida föreligger inga anvisningar i ämnet. Införandet av bestämmelserna om öppna koncernbidrag torde dock ha löst vinstöverföringsfrågan för de flesta praktiska fallen.”

Detta skrevs 1971 och några anvisningar från riksskatteverket har efter vad RSV på förfrågan uppgivit ännu inte utfärdats. Näringsidkare svävar alltså alltjämt i okunnighet om hur stor den ifrågavarande prisavvikelsen får vara utan att inkomstöverföringen betraktas som utdelning i stället för omkostnad respektive intäkt i förvärvskällan. Inte mycken hjälp får man heller av bevillningsutskottets utlåtande (BevU 1965: 43). Utskottet uttalar beträffande dold vinstöverföring mellan intresseföretag:

Nuvarande lagstiftning tillåter en viss dold vinstöverföring mellan intressentföretag via prissättningen på varor och tjänsteprestationer. Ingripanden från beskattningsmyndigheternas sida enligt bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. kommunalskattelagen kan för närvarande endast ske, när avvikelserna från normal prissättning är avsevärd. Genom nämnda bestämmelser har

lagstiftaren velat förhindra, att vinstmedel överföres obeskattade till utlandet och att kommunernas beskattningsunderlag alltför mycket påverkas av vinstöverföringar mellan företag, som beskattas i skilda kommuner.

I syfte att skapa större möjligheter att ingripa mot obehöriga vinstöverföringar föreslås i propositionen, att kravet på att överföringen skall vara avsevärd slopas. I fråga om vinstöverföringar till utlandet föreslås sålunda att taxeringsmyndigheterna skall kunna ingripa så snart oriktig prissättning tillämpats och i fråga om vinstöverföringar mellan företag, som beskattas i olika kommuner här i riket, om den onormala prissättningen medfört att inkomst av verksamheten i inte oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats om intressegemenskap inte förelegat.

Vad först angår dylika vinstöverföringar från Sverige till utlandet ger de nuvarande reglerna i 43 § kommunalskattelagen inte de svenska beskattningsmyndigheterna möjligheter till ingripanden i samma utsträckning som gäller enligt de mellan Sverige och andra stater ingångna dubbelbeskattningsavtalen. Förslaget i propositionen innebär en anpassning av de svenska reglerna till internationellt vedertagna på detta område och föranleder från denna synpunkt inga erinringar från utskottets sida. Utskottet vill emellertid särskilt framhålla, att den praktiska tillämpningen av bestämmelserna ställer stora krav på taxeringsmyndigheterna. I anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen har också intagits en uppmaning att vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag särskild försiktighet måste iakttas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall.

Vad härefter angår vinstöverföringar av här avsett slag mellan näringsidkare, som är skattskyldiga i olika kommuner här i riket, visar de framställningar, som under senare år i skilda sammanhang gjorts i syfte att tillgodose kommunernas intressen, att en viss skärpning av bestämmelserna kan vara motiverad. Fråga har därvid i första hand varit om kommuner, som för sitt beskattningsunderlag är särskilt beroende av sådana skatteobjekt som vattenkraftsanläggningar, gruvfyndigheter och skogar. Genom den successiva avvecklingen av fastighetsbeskattningen har dessa kommuner otvivelaktigt kommit i en relativt sämre ekonomisk ställning än tidigare. Det synes dessutom ha blivit allt vanligare att genom överenskommelser rörande prissättningen mellan å ena sidan företag, som exploaterar naturtillgångar, och å andra sidan företag, vilka står i intressegemenskap med sådana företag, avkastningen av naturtillgångarna i betydande omfattning redovisas i annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats, om intressegemenskap inte förelegat mellan företagen. På grund av den betydelse, som skatteintäkterna av olika slag av naturtillgångar har för kommunernas ekonomi, framför allt i glesbygderna, och då det även i andra fall är angeläget, att beskattningsmyndigheterna beredes större möjlighet än hittills att ingripa mot vinstöverföringar genom onormal prissättning på varor och tjänster, tillstyrker utskottet förslaget i propositionen även i denna del.”

Det säger sig själv att någon klar definition av begreppet ”i icke oväsentlig mån” inte kan ges. Man förstår att det är ett snävare begrepp än det tidigare använda ”i avsevärd mån” på samma sätt som en liten del är mindre än en stor del. Icke förtydligar sig artikelförfattaren att till denna fråga knyta några allmänna reflexioner.

Näringsidkare – det är ju den kategorin skattskyldiga som avses i 43 § 1 mom. och 57 § mom. KL. – har ett flertal priser att välja på, dels olika inköpspriser, dels försäljningspriser. Priserna varierar under året och kan vara beroende av en mängd faktorer, exempelvis orderstorlek och – när fråga är om långvariga kontrakt – tidpunkten för inköp och leverans. Om vi tänker oss ett aktiebolag som driver grosshandel med ägg i en kommun och samtidigt har ett dotterbolag som tillverkar äggpulver i en annan kommun så kan bolaget resonera så här. Äggen säljs visserligen till detaljister-

na till noterade fasta priser, men vissa kunder är så små och så avlägsna att det lönar sig bättre att sälja till ett lägre pris till äggpulverfabriken. Man kan också resonera som så, att genom att pulverfabriken finns så kan grosshandeln göra stora inköp och därigenom få ett billigare inköpspris. Man kan också säga att vore inte äggpulverfabriken så skulle grosshandelsbolaget kunna avstå från de dyraste inköpskällorna som vissa tider skulle åsamkat grosshandelsbolaget förlust om äggen sålts till äggpulverfabriken till samma pris som detaljisterna betalar. Pulverfabriken bör därför betala ett högre pris än detaljisterna. Pulverfabriken kan å andra sidan säga, att hade man inte varit tvungen att köpa från moderbolaget så kunde man ha gjort ett långtidskontrakt när priserna var låga mot vilket grosshandeln givetvis genmäler att hade man inte varit tvungen att leverera till pulverfabriken så kunde man ha sålt på långtidskontrakt när priserna var höga.

Att avgöra vilka priser som skulle ha gällt om intressegemenskapen inte förelegat förefaller lika svårt som att fördela kostnaderna för ett får på köttet och skinnet. Man får här fasthålla vid den princip som Örne fastslog i skatteberedningen till 1928 års kommunallag nämligen att beträffande den interkommunala beskattningen utgå från att beskattningen av integrerade, formellt självständiga företag inte kunde göras hårdare än om respektive företag sammanslöte sig till ett enda företag. (jfr SOU 1964:29, sid. 47–50) Detta hindrar inte att flagranta missbruk av denna regel bör medföra att taxeringen omprövas t. ex. om ett kommunägt kraftbolag i annan kommun sätter ett extra lågt pris på elkraften som levereras till hemkommunen, eller om ett statligt affärsdrivande verk skulle ta ut ett omotiverat högt pris för varor eller tjänster till ett statligt bolag eller om ett enskilt företag via prissättningen gör en dold vinstöverföring från en kommun med hög kommunalskatt till en med betydligt lägre utdebitering och därigenom gör obehörig skattevinst. När de flesta kommuner nu börjar nå samma tak, lär väl detta incitament inte ha stor betydelse.

För att återgå till exemplet med äggpulverfabriken så är det svårt att se att mellankommunala skatterätten skulle ha anledning att ingripa om avräkningspriset från grosshandeln till fabriken ligger någonstans mellan under årets noterade högsta försäljningspris och lägsta inköpspris. Den tidigare av Annell tillämpade tumregeln synes därför ha varit en praktisk lösning på problemet.

Det bör också här erinras om vad Näringslivets skattedelegation uttalade i sitt remissyttrande över förslaget till ändring av 57 §.

”Enligt vår uppfattning är det numera knappast nödvändigt att bereda kommunerna ett särskilt skydd mot inkomstöverföringar genom prissättning som avviker från det normala. Till motivering av denna vår uppfattning kan vi i första hand hänvisa till utredningens nyss refererade uttalanden om utjämningen av skattetrycket och sammanslagningen till storkommuner. Vi erinrar också om den reglering som lagstiftningsvägen har genomförts i fråga om kraftverksföretagens taxering, vilket torde vara den fråga som särskilt väckt intresse i den offentliga debatten. Genom den lagstiftningen torde kraftverkskommunerna ha blivit tillförsäkrade ett skäligt skatteunderlag. Övriga kommunintressen torde, i den mån de ej skyddas redan genom omräkningsregeln, kunna bli fullt tillräckligt tillgodosedda genom en föreskrift att sådan överflyttning av taxering, som nu omförmäles i 57 § 3 mom, kommunalskattelagen, skall göras när öppet koncernbidrag medfört väsentlig ändring av inkomstredovisningen för koncernföretag.”

Bevillningsutskottets uttalande att ”särskilt stor försiktighet måste iaktas vid bedömningen av prissättningen mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall” gäller givetvis även beträffande affärer mellan svenska koncernföretag.

2. Leverans till eller från koncernföretag i utlandet

När det gäller inkomstöverföring till koncernföretag i utlandet via prissättningen är lagreglerna som framgår av KL 43 § 1 mom. och bevillningsutskottets utlåtande betydligt strängare än vad som gäller för affärer mellan koncernföretag inom riket. Enligt KL 57 § 3 mom. skall fiskus kunna ingripa om inkomsten i icke oväsentlig mån hamnat i fel kommun. Vid affär med koncernföretag i utlandet skall taxeringsmyndigheterna kunna ingripa så snart oriktig prissättning tillämpats. Svårigheten är här att rätt bedöma vad som är oriktig prissättning. I propositionen har departementschefen återgivit vad dubbelbeskattningsutredningen uttalat sålunda:

”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 prissättning 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 utländskt 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 KL 43 § innebär inte att ett svenskt exportföretag skall tillämpa samma priser vid export till ett dotterbolag i utlandet som gäller för leveranser till återförsäljare i Sverige. Om företaget önskar upparbeta en marknad i USA medför detta avsevärda introduktionskostnader. Går försäljningen via ett dotterbolag i USA är det nödvändigt med en betydande prisreduktion i initialskedet. Detta behöver ej innebära att priserna är lägre än vad som skulle ha gällt om intressegemenskapen ej förefunnits. Samma prisreduktion hade säkerligen varit nödvändig för att förmå en

från bolaget fristående importör att ta hand om introduktionen. Så länge exportpriser ger ett täckningsbidrag till moderbolagets fasta kostnader och därmed ökar dess vinst är prissättningen försvarbar. Anledning för skattemyndigheterna att ingripa föreligger inte förrän vinsten per enhet i importlandet börjar överstiga vinsten per enhet i moderbolaget.

Måhända kan någon frestas att ta ut extra högt pris vid export till ett dotterbolag i utlandet, exempelvis därför att skatterna är högre eller valutaförhållandena är osäkra där.¹ Författaren har i en tidigare artikel påpekat att en sådan åtgärd kan leda till att dotterbolaget blir beskattat för förtäckt utdelning och att detta leder till en effektiv dubbelbeskattning som knappast kan korrigeras. Detsamma gäller vice versa när ett svenskt företag blir beskattat för oriktig prissättning vid affärer med utländskt intresseföretag. Det varnas alltså från att vid affärer med utländskt koncernföretag tillämpa en prissättning som inte kan godkännas av taxeringsmyndigheterna i *båda* länderna.

3 Leverans till eller från filial i utlandet

Vad ovan sagts om prissättning vid leveranser till koncernföretag i utlandet gäller i princip även vid leveranser till fast driftställe i utlandet, i det fall det fasta driftstället har särskild redovisning och taxeras för den där redovisade vinsten. Här föreligger dock den skillnaden att om samma inkomst beskattas både här och i utlandet kan avräkning av den utländska skatten erhållas enligt förordningen om statlig inkomstskatt 24–25 §§.

4. Uttag ur förvärvskälla

Regler om prissättningen vid uttag ur förvärvskälla återfinnes i KL 42 §. Om vi bortser från bostadsförmåner och liknande i fråga om vilka värdesättningen är allmänt känd genom anvisningar som utfärdats av taxeringsmyndigheterna, så gäller följande enligt anvisningarna till KL 42 §.

”Värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, skall beräknas efter det pris, som i orten gällt, därest det varit fråga om att för penningar förskaffa sig dem. Kan ej dylikt pris direkt angivas, skola nyttigheterna upptagas till det belopp, som med hänsyn till föreliggande förhållande kan beräknas hava åtgått, om de skolat gäldas i penningar, eller, då fråga är om produkter eller varor från egen jordbruksfastighet eller egen rörelse, det belopp, som det kan beräknas, att den skattskyldige skulle hava erhållit vid försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter.”

Vad här har sagts om produkter, varor och andra naturaförmåner får anses även gälla tjänster, även om detta ej särskilt angivits i anvisningarna. Det bör observeras att kommunalskattelagen här angivit vissa bestämda regler för hur nyttigheterna skall värdesättas, vilka inte återfinnas i 43 § och 57 §. Anledningen härtill får antas vara dels att lagstiftaren ej velat medge inkomstöverföring från en förvärvskälla till en annan, dels att det här ofta är fråga om uttag för privat konsumtion, därvid inkomstminskningen i förvärvskällan ej motsvaras av en ökning av den taxerade inkomsten

¹ Jfr Hornhammar, SN 1969 s 174 o ff.

för den som gjort uttaget. En jordbrukare som tillgodogör sig gårdens produkter måste som inkomst av jordbruksfastighet ta upp värdet av dessa produkter till ortens pris.

Värdet av varor som uttas ur förvärvskälla skall i första hand upptagas med det belopp som skulle ha erhållits vid försäljning av samma varor (Se RR 1932 ref. 54). I RR 1960 ref. 4 komplicerades prissättningsfrågan. Det var här fråga om ett aktiebolag som drev rörelse (handel med byggnadsmaterial) och tog ut virke ur rörelsen för att uppföra en kontors- och lagerbyggnad. PN hade vid taxeringen tillämpat samma pris å byggnadsmaterial som bolaget skulle ha erhållit vid försäljning. KR: Ej ändring. RR: ”finner bolaget icke kunna undgå att vid nu ifrågavarande taxering beskattas för värdet av den ur handelsrörelsen uttagna byggnadsmaterialen, men när den för bolagets rörelse avsedda kontors- och lagerbyggnaden jämlikt 100 § i aktiebolagslagen ej må i räkenskaperna upptagas till högre värde än det, vartill kostnaderna för dess anskaffning eller tillverkning hava uppgått, och värdet å förenämnda uttag ur rörelsen förty bör beräknas efter bolagets självkostnader . . .”

Inom skogsindustrin sker råvaruförsörjningen dels från företagens egna skogar och dels genom köp av leveransvirke och avverkning från förvärvade avverkningsrätter. Att utröna vad företaget skulle ha erhållit om det i stället för att förädla virket i egen industri hade försålt det låter sig i allmänhet ej göra. Man får då i stället söka beräkna det pris som industrin skulle ha fått betala, därest samma kvantitet som erhållits från egna skogar skulle ha inköpts. Det föreligger emellertid normalt betydande skillnader mellan anskaffningskostnaden för de dyraste – i regel virke från rotposter – och billigaste virket. Företaget bör då ha möjlighet att sätta avräkningspriset någonstans mellan anskaffningskostnaden för det dyraste och det billigaste köpet. Att med någon bestämdhet kunna uttala sig om vad anskaffningskostnaden för den kvantitet virke som uttagits från egna skogar skulle ha utgjort om den i stället inköpts är, åtminstone när det gäller de större skogsbolagen, ej möjligt.