

Uttagsbeskattning – en promemoria om gällande rätt

Roger Persson Österman, professor i finansrätt vid Stockholms universitet

Sakfrågan

Ett företag skulle gärna vilja skänka bort produkter som inte lämpar sig för försäljning, till exempel för att de har kort datum eller för att de utgår ur sortimentet. Det kan handla om livsmedel men även om andra typer av produkter som också kan klassificeras som "svinn" eller inkurans. I dagsläget kasseras dessa produkter, vilket företaget anser vara ett slöseri, och dessutom en förlorad chans att kunna hjälpa människor som kanske behöver men inte har råd att köpa hygienartiklar m.m.

Företaget har haft kontakt med Skatteverket som pekar på risker för s.k. uttagsbeskattning.

Sammanfattande slutsats

Förutsättningen är alltså att ett företag inte säljer utan kasserar vissa varor på grund av att de har kort datum eller för att de utgår ur sortimentet. Den kasserade varan har alltså inget värde för företaget, eller eventuellt ett negativt värde, eftersom kassationen i sig kan föranleda kostnader.

Kassationen leder till ett kostnadsavdrag eftersom det skattemässiga restvärdet (det bokförda värdet) dras av.

Vad gäller om företaget istället utan ersättning överläter varan till annan person? Enligt min analys saknar det betydelse för den skatterättsliga rättsföljden att företaget, istället för att kassera varan, utan ersättning överläter varan till annan person. Det finns inte grund för att påstå att värdet i den alternativa transaktionen har ett högre värde för företaget än tidigare. Värdet är oberoende av förhållandet av att den som mottar varan subjektivt kan uppleva att varan har ett värde för denne.

Förhållandet att företag och mottagare är oberoende av varandra och att överlåtelsen inte har som syfte att skapa en skattemässig fördel är av relevans och stödjer slutsatsen.

Slutsatsen stöds även av att det främsta syftet bakom uttagsbeskattningsregeln är att ett företag ska behandlas neutralt och inte påverkas av skattekonsekvenser vid val av handlingsalternativ (läroboken Inkomstskatt, 2019, avsnitt 9.3.2, Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman). Det kan inte anses neutralt att ett företag uppfattar sig tvunget att kassera en vara för att slippa beskattning, när ett handlingsalternativ är att överlåta varan utan ersättning till annan person.

Slutligen kan nämnas att företaget kan anses ha en alternativ möjlighet att tillkännage överlåtelseerna genom marknadsföringsåtgärder och därigenom kunna erhålla kostnadsavdrag enligt synsättet som etablerats i det s.k. Arlamålet, HFD 2018 ref 55.

Regelverket

Bestämmelser om beskattning av uttag i näringsverksamhet finns i 22 kap. inkomstskattelagen, IL. Uttag föreligger dels vid tillgodogörande för privat bruk, 2 §, dels vid överlåtelser där ersättningen understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat; 3 §. Det kan t.ex. handla om en gåva.

En affärsmässigt motiverad nedsättning föreligger exempelvis när försäljningen eller gåvan sker i reklamsyfte eller för att komma in på en marknad.

Ett uttag ska behandlas som om en avyttring skett mot ersättning motsvarande marknadsvärdet; 7 §. Det betyder redovisningsmässigt att företaget kostnadsför tillgångens skattemässiga restvärde (det ”bokförda värdet”). Det är alltså skillnaden mellan det bokförda värdet och marknadsvärdet som blir en tillkommande skattepliktig intäkt för företaget.

Med marknadsvärde menas i detta sammanhang det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga; 61 kap. 2 § 3 st. IL.

Det finns lagregler som medger undantag från uttagsbeskattning i 23 kap. IL, dessa regler är inte relevanta för frågan i detta PM och de lämnas därför utanför.

Förarbeten

Lagregeln infördes genom prop. 1998/99:15 ”Omstruktureringar och beskattning”. Av intresse är följande uttalande i propositionen s 165 – 166.

”Enligt 42 § andra stycket KL skall värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet.

I anslutning härtill anges följande i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL. Med marknadsvärde avses det pris som betalas på orten, om det varit fråga om att för kontanta medel inköpa produkter, varor eller andra förmåner som ingår i lön eller annan inkomst. Om ett sådant pris inte direkt kan anges, skall värdet tas upp till det belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Är det fråga om produkter eller varor från egen näringsverksamhet, skall som värde tas upp det belopp som det kan beräknas att den skattskyldige skulle ha fått vid en försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter.

Skattelagskommittén har – som påpekas av utredningen – föreslagit följande huvudbestämmelser om värdering av intäkter i annat än pengar (56 kap. 1 § förslaget till inkomstskattelag):

Intäkter i annat än pengar, exempelvis i form av varor, tjänster eller andra förmåner, skall värderas till marknadsvärdet.

Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige själv skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

I fråga om varor, tjänster eller andra förmåner från den egna näringsverksamheten avses med marknadsvärde det belopp som den skattskyldige skulle ha fått om han sålt eller tillhandahållit motsvarande kvantiteter under liknande förhållanden.

Skattelagskommitténs förslag till definition av marknadsvärde baseras således såvitt gäller varor från den egna näringsverksamheten på det pris som den skattskyldige skulle ha fått om han sålt motsvarande kvantiteter under liknande förhållande. I denna del

överensstämmer definitionen med gällande rätt. När det gäller att bedöma om en överlåtelse av en tillgång skett till ett pris som understiger marknadsvärdet är situationen regelmässigt den att det föreligger någon form av intressegemenskap mellan säljaren och köparen. En jämförelse med det pris som säljaren skulle ha kunnat få vid en försäljning under liknande (jämförbara) förhållanden är inte relevant, eftersom man söker någon sorts objektivt jämförelsepris. Utredningens förslag är i stället att uttagsbestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL kompletteras med följande definition av marknadsvärde:

Med marknadsvärde avses det pris som det kan antas att den skattskyldige eller, om överlåtaren är ett handelsbolag, detta skulle ha kunnat erhålla om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden under villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Regeringen anser att den av utredningen föreslagna definitionen är ändamålsenlig i en bestämmelse om uttagsbeskattning.

I vissa fall kan det för ett företag framstå som långsiktigt fördelaktigt att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden. Det kan t.ex. vara fråga om att företaget önskar arbeta upp en affärsrelation till en viss köpare. I fall som detta när ett pris som avviker från marknadsvärdet är affärsmässigt motiverat saknas anledning till uttagsbeskattning.”

På s 292 anför:

”Begreppet marknadsvärde definieras i fjärde stycket. Definitionen motiveras i avsnitt 5.6. Där behandlas även uttrycket affärsmässigt motiverat. Uttag föreligger givetvis inte om priset är lågt på grund av att överlåtaren gjort en dålig affär. Antag att en skattskyldig har överlåtit en tillgång till annan till ett pris under marknadsvärdet och inte kunnat göra sannolikt att priset är affärsmässigt motiverat. Även om den skattskyldige till äventyrs kan göra sannolikt att ett högre pris – fortfarande under marknadsvärdet – skulle ha varit affärsmässigt motiverat, skall uttagsbeskattning ske till marknadsvärdet.

Förhållandena torde ofta vara sådana att något bestämt marknadspris inte kan fixeras. Man får då nöja sig med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga. Ligger priset i detta intervall får priset anses marknadsmässigt. Skall uttagsbeskattning ske, bör tillgången anses ha avyttrats för det lägsta pris som kan anses ligga i intervallet. Förslaget innebär att det i KL kommer att finnas två definitioner av marknadsvärde, dels den nu aktuella definitionen som gäller vid tillämpning av bestämmelserna om uttag och i underprislagen, dels definitionen i punkt 1 av anvisningarna till 42 §, som gäller vid beräkning av värde av löneförmån och liknande. En samordning har skett i lagrådsremissen om en ny inkomstskattelag.”

Praxis

RÅ 2008 ref 57

”I målet är ostridigt att den ersättning som stiftelsen erhållit vid uthyrningen av semesterbostäderna understiger marknadsvärdet. Stiftelsen anser dock att det är affärsmässigt motiverat att hyra ut bostäderna till underpris då det skulle strida mot stiftelsens stadgar att ta ut ett marknadsmässigt pris. Regeringsrätten gör i denna del samma bedömning som kammarrätten och finner att vad stiftelsen anfört inte innebär att uthyrningen till underpris är affärsmässigt motiverad i de aktuella bestämmelsernas mening. Något annat skäl för att underlåta uttagsbeskattning har inte kommit fram varför stiftelsen ska uttagsbeskattas för den uthyrning som skett till underpris.”

Kammarrätten anförde i sina skäl, som alltså Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, delade:

”Syftet med bestämmelserna om uttagsbeskattning är att korrigera inkomstberäkningen för en transaktion där verksamhetens vinstsyfte inte varit det primära skälet till att den genomförts. Det avgörande är om transaktionen varit affärsmässigt motiverad eller inte. Enligt kammarrättens bedömning får med uttrycket affärsmässigt motiverad förstås att transaktionen gjorts för att på något sätt gynna en normalt vinstdrivande verksamhet. Däremot kan det inte anses affärsmässigt motiverat att, på sätt stiftelsen gjort, gynna anställda hos Apoteket AB genom att hyra ut semesterbostäder till priser understigande marknadsvärdet. Uttagsbeskattning skall därför ske. Detta gäller oaktat att stiftelsen ansett sig vara förhindrad enligt stadgarna att ta ut ett marknadsmässigt pris för uthyrningen.”

RÅ 2010 ref 63

HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden som anförde:

”Möjligheten att åberopa att en överlåtelse till underpris är affärsmässigt motiverad är utformad som ett undantag från vad som normalt förekommer. Vad som sägs i förarbetena ger uttryck för att undantaget ska tillämpas snävt (*min anmärkning inte tydligt i prop, jfr ovan*). När motsvarigheten till 22 kap. 3 § IL infördes år 1998 anförde regeringen att det i vissa fall kunde framstå som långsiktigt fördelaktigt för ett företag att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången utbjudits på marknaden. Som exempel nämndes att företaget önskade arbeta upp en affärsrelation till viss köpare. I ett sådant fall när ett pris som avvek från marknadsvärdet var affärsmässigt motiverat saknades enligt regeringen anledning till uttagsbeskattning (se prop. 1998/99:15 s. 166 samt prop. 1999/2000:2 del 2 s. 298). - Praxis har också intagit en restriktiv hållning vid tolkning av uttrycket (RÅ 2004 ref. 94, RÅ 2008 ref. 57 samt RÅ 1999 not. 208 såvitt avser 2000 års taxering). - Den prissättning som föreningen tillämpar, med försäljning till självkostnadspris, gäller generellt i förhållande till alla kunder, dvs. medlemmarna i föreningen. Någon försäljning till andra än medlemmar förekommer inte. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av det anförda finner Skatterättsnämnden att försäljningen av el till underpris inte kan anses som affärsmässigt motiverat i bestämmelsens mening.”

RÅ 2014 ref 31

HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden som anförde:

”Uttrycket ”affärsmässigt motiverat” preciseras inte närmare i lagtexten. - Möjligheten att åberopa att en överlåtelse av en tillgång eller ett tillhandahållande av en tjänst till

underpris är affärsmässigt motiverat är utformad som ett undantag från vad som normalt förekommer. Förarbetena ger uttryck för att undantaget ska tillämpas snävt, t.ex. då ett lägre pris tas ut för att företaget önskar arbeta upp en affärsrelation till en viss köpare (prop. 1998/99:15 s. 166). I praxis har också uttrycket tillämpats restriktivt (RÅ 2004 ref. 94, RÅ 2008 ref. 57 och RÅ 2010 ref. 63). - För de lån som Z AB har från båda aktieägarna, X AB och Y, gäller för närvarande identiska villkor, vilket bl.a. innebär att räntesatsen för år 2013 är sju procent. Med en så hög räntenivå riskerar Z AB:s räntebetalningar till Y att träffas av den begränsning av rätten till avdrag för ränteutgifter till personer som är skattskyldiga till avkastningsskatt. - För att undvika detta och även fortsättningsvis upprätthålla lika villkor mellan de båda delägarna överväger X AB alltså att sänka räntan på befintliga lån till samma nivå som Y, knappt fyra procent. - Med hänsyn till att syftet med den prissättning som ska tillämpas är att gynna enbart det joint venture som X AB deltar i kan prissättningen till underpris inte anses affärsmässigt motiverad (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 298)”

HFD 2017 ref 14

”Med marknadsvärde på tjänster från den egna näringsverksamheten avses enligt 61 kap. 2 § tredje stycket inkomstskattelagen det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Av förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 293) framgår att förhållandena ofta torde vara sådana att något bestämt marknadpris inte kan fixeras. Man får då nöja sig med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga. Ligger priset i detta intervall får priset anses marknadsmässigt. Ska uttagsbeskattning ske, bör tillgången anses ha avyttrats för det lägsta pris som kan anses ligga i intervallet.

I situationer där det inte finns relevanta och jämförbara transaktioner som kan ligga till grund för att fastställa ett marknadsvärde kan det vara såväl nödvändigt som rimligt att i stället utgå ifrån att den hyra som föreningen betalar dels ska leda till att det skattskyldiga bolaget får täckning för sina kostnader för lokalerna, dels innehåller ett skäligt vinstpåslag. En sådan metod tillämpas även i internationella sammanhang i fråga om oriktig prissättning mellan parter i ekonomisk gemenskap, bl.a. i situationer när det saknas jämförbara oberoende transaktioner.”

Analys

Vid en överlåtelse av en tillgång ska först bedömas om den har ägt rum till ett pris under marknadsvärdet. Marknadsvärdet är som ovan framgått det pris som det kan antas att företaget skulle ha kunnat erhålla om tillgången *bjudits ut på marknaden under villkor som med hänsyn till företagets affärsmässiga situation framstår som naturliga*. Som det står i förarbetet: ”man söker någon sorts objektivet jämförelsepris”.

Enligt Mahmut Baran, justitieråd i HFD, torde priser mellan fristående parter normalt kunna förutsättas vara affärsmässigt motiverade. Uttag föreligger således inte bara för att överlåtaren gjort en dålig affär (Lexino databas avläst 23 januari 2020).

Föreligger någon form av intressegemenskap mellan säljare och köpare föreligger dock inte en sådan presumtion, utan då måste prissättningen analyseras närmare. Framkommer det att prissättningen kan

anses motiverad av en önskan att uppnå någon form av skattefördel kan den i princip aldrig anses affärsmässigt motiverad. Detta framgår tydligt av praxis ovan.

En gåva kan, som ovan påpekas, utlösa uttagsbeskattning. Det finns ingen speciell uttagslagregel som gäller gåvor (benefika överlåtelse) utan det är samma regel (22 kap. 3§ IL) som blir tillämplig. En gåva är en överlåtelse utan ersättning, alltså en överlåtelse under marknadsvärdet. För att en gåva ska föreligga krävs dessutom att tre rekvisit är uppfyllda; gåvoavsikt, frivillighet och förmögenhetsöverföring (Persson Österman Kontinuitetsprincipen 1997 s 171).

Det kan således konstateras att även vid analysen av förekomsten av gåva är värderingen helt avgörande för beskattningskonsekvensen. Ett värde måste *lämna företaget* och övergå till någon annan, annars föreligger ingen gåva. Det kan orsakas av att den aktuella varan saknar värde för företaget. En förmögenhetsöverföring vid gåva förutsätter naturligtvis att givarens förmögenhet minskar. Det spelar i princip ingen roll att det för mottagaren ("gåvotagaren") skulle kunna upplevas ha ett värde, bedömningen av värdet ska som ovan visas utgå ifrån företagets unika affärsmässiga situation.

Det kan naturligtvis konstateras att en defekt och skadad vara kan helt sakna värde för företaget. Av propositionen följer att det är det aktuella företagets egna och unika affärsmässiga situation som ska läggas till grund för bedömningen. Ett företag som inte säljer sekunda varor kan således inte jämföras med ett företag som bedriver handel med sekunda och defekta varor. En normal livsmedelsbutik kan således inte jämföras med en butik som säljer utgångna varor på en nischad marknad (till exempel "Matmissionen"). Har företaget en egen marknad för t.ex. varor i retur (outlet) gäller dock att marknadsvärdet får sättas utifrån den prissättning som normalt används i outlet.

Det kan naturligtvis också vara på det sättet att det för företaget framstår som ett billigare och mer kostnadseffektivt sätt att inte försöka sälja en sekunda vara på en outlet, utan istället helt enkelt kassera den. I en sådan situation får varan anses sakna värde för företaget, oberoende av att någon annan skulle kunna subjektivt uppleva att varan har något värde. Det kan inte heller uteslutas att varan har ett negativt bokfört värde om kassationen i sig föranleder kostnader (till exempel kostnader för återvinning m.m.)

Sammanfattande slutsats

Förutsättningen är att ett företag inte säljer utan kasserar vissa varor som inte lämpar sig för försäljning på grund av att de har kort datum eller för att de utgår ur sortimentet. Den kasserade varan har alltså inget värde för företaget, eller eventuellt ett negativt värde, eftersom kassationen i sig kan föranleda kostnader.

Kassationen leder till ett kostnadsavdrag eftersom det skattemässiga restvärdet (det bokförda värdet) dras av.

Det saknas vägledande prejudikat från HFD. Analysen är därför en prognos. Enligt min analys saknar det betydelse för den skatterättsliga rättsföljden att företaget, istället för att kassera varan, utan ersättning överlåter varan till annan person. Det finns inte grund för att påstå att värdet nu är högre för företaget än tidigare. Värdet är enligt min mening oberoende av förhållandet av att den som mottar varan subjektivt kan uppleva att varan har ett värde för denne. Förhållandet att företag och mottagare är oberoende av varandra och att överlåtelsen inte har som syfte att skapa en skattemässig fördel är av relevans och stödjer slutsatsen.

Slutsatsen stöds även av att det främsta syftet bakom uttagsbeskattningsregeln är att ett företag ska behandlas neutralt och inte påverkas av skattekonsekvenser vid val av handlingsalternativ (läroboken Inkomstskatt, 2019, avsnitt 9.3.2, Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman). Det kan inte anses neutralt att ett företag uppfattar sig tvunget att kassera en vara för att slippa beskattning, när ett handlingsalternativ är att överlåta varan utan ersättning till annan person.

Slutligen kan nämnas att företaget kan anses ha en alternativ möjlighet att tillkännage överlåtelseerna genom marknadsföringsåtgärder och därigenom kunna erhålla kostnadsavdrag enligt synsättet som etablerats i det s.k. Arlamålet, HFD 2018 ref 55.