

Svenskt Näringsliv
114 82 Stockholm

Uttagsbeskattning

Fråga till Skatteverket (Svenskt Näringsliv)

I skrivelse daterad den 5 mars 2020 framför Svenskt Näringsliv följande.

”Behovet att nyttja befintliga resurser på bästa sätt är en prioriterad fråga såväl inom näringslivet som för samhället i stort.

Svenskt Näringsliv har via medlemsorganisationer fått frågor som rör medlemsföretag som vill skänka bort varor som inte längre lämpar sig för försäljning. Skälet kan vara kort datum eller att viss vara utgått ur sortimentet. Det kan vara fråga om livsmedel men även andra typer av produkter. Gemensamt för dessa är att de kan klassificeras som svinn eller inkurans. Företag ser en möjlighet att hjälpa människor genom att skänka varorna istället för att, som idag, kassera dem.

Enskilda handläggare på Skatteverket ska till företag ha indikerat att det i sådana situationer föreligger en risk för uttagsbeskattning. Det är enligt Svenskt Näringsliv av största vikt att skatteregler och tolkningen av dessa inte motarbetar företag som vill tillse att varor som för dem saknar värde nyttjas istället för att kasseras (s.k. hållbarhetsåtgärder).

Svenskt Näringsliv har erhållit bifogade utlåtanden i frågan från skatteexpert Ulrika Grefberg avseende mervärdesskatt och från professor Roger Persson Österman avseende inkomstskatt. Baserat på dessa utlåtanden anser Svenskt Näringsliv att uttagsbeskattning inte ska ske i situationer som de som beskrivs i bilagda promemorior.

Den osäkerhet som idag råder hos företag medför att varor i betydande omfattning nu kasseras. I syfte att undanröja denna skadliga osäkerhet önskar Svenskt Näringsliv erhålla ett klagörande från Skatteverket centralt om att uttagsbeskattning inte ska ske i situationer som de som beskrivs i bilagda promemorior.”

Genom ett tillägg till frågeställningen i bland annat mejl av den 27 mars 2020 så har frågan även kommit att omfatta skyddsutrustning såsom munskydd, skyddshandskar, handsprit m.m. som lämnas som gåva under nu rådande situation för samhället och sjukvården.

I Roger Persson Östermans promemoria för inkomstskatt anges bl.a. att ett företag gärna skulle 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.

I Ulrika Grefbergs promemoria för mervärdesskatt anges bl.a. att frågeställningen rör ett företag som vill skänka bort varor vilka inte längre lämpar sig för försäljning. Varorna är

olämpliga att sälja p.g.a. kort datum eller för att de utgått ur sortimentet. Varorna kan vara livsmedel men även andra typer av produkter kan vara aktuella att skänka. Gemensamt för alla varor är att de kan klassificeras som ”svinn” eller inkurans. Företaget ser en möjlighet att hjälpa människor genom att skänka dessa varor. Företaget anser vidare att dagens tillvägagångssätt att kassera varorna är ett slöseri eftersom det finns människor som är i behov av varorna.

Skatteverkets svar

Uttagsbeskattning, inkomstskatt

Med uttag avses bl.a. att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (se 22 kap. 3 § II). I fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten avses med marknadsvärde 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 § II). 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, t.ex. vid upparbetande av ny affärsrelation till en viss köpare (jfr prop. 1998/99:15 s. 166). Är förhållandena sådana att något bestämt marknadspris inte kan fixeras så får man nöja sig med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga. Ligger priset i detta intervall får priset anses marknadsmässigt (jfr prop. 1998/99:15 s. 293).

Produkter som saknar ett marknadsvärde

En utgångspunkt för frågeställningen är att företag kasserar vissa varor som inte lämpar sig för försäljning p.g.a. kort datum eller för att de utgått ur sortimentet och att den kasserade varan helt saknar värde eller har ett negativt värde. Med en sådan utgångspunkt framstår det även som om varan saknar ett marknadsvärde i den mening som avses i 22 kap. 3 § II jämfört med 61 kap. 2 § tredje stycket II, varmed någon uttagsbeskattning inte ska ske. Att i en sådan situation ge bort varorna till t.ex. en hjälporganisation istället för att kassera produkterna till en tillkommande kostnad kan inte anses utgöra ett uttag i bestämmelsens mening.

Produkter som har ett marknadsvärde

Frågeställningen omfattar även produkter som har ett marknadsvärde, t.ex. skyddsutrustning såsom munskydd, skyddshandskar, handsprit mm. som lämnas som gåva under nu rådande situation för samhället och sjukvården med anledning av spridningen av covid-19. Annat har inte framkommit än att det avser produkter som är fungerande, klassade/godkända för viss typ av användning och som betingar ett marknadsvärde vid försäljning. Enligt Skatteverket ska en överlåtelse av sådana produkter under marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat föranleda uttagsbeskattning. Några skäl mot uttagsbeskattning har inte framkommit.

I promemorian för inkomstskatt redogörs även för aktörer som specialiserat sig på att handla med varor med kort hållbarhetsdatum, sekunda varor och varor av utgångna modeller m.m. (t.ex. outletmarknader). Även om ett företag inte själv handlar med sådana

varor kan det finnas möjlighet att utbjuda sådana partier på en marknad till andra kommersiella aktörer (t.ex. outletmarknader) som gör det. Exakt vilket marknadsvärde ett sådant parti ska åsättas är en bevisfråga. Enligt Skatteverket ska, i likhet med skyddsutrustning som betingar ett marknadsvärde vid en försäljning, en överlåtelse av sådana här produkter utan ersättning föranleda uttagsbeskattning.

Avdragsgilla reklamgåvor ska dock inte uttagsbeskattas.

Finns skäl att underlåta uttagsbeskattning?

Fråga har uppkommit om uttagsbeskattning kan underlåtas pga. att en sådan överlåtelse kan anses affärsmässigt motiverad. I förarbetena exemplifieras begreppet ”affärsmässigt motiverat” med rabatter i syfte att upparbeta en ny affärsrelation (jfr prop. 1998/99:15 s. 166) vilket indikerar att transaktioner sker löpande inom ett kundförhållande. Praxis har även intagit en restriktiv hållning vid tolkning av uttrycket affärsmässigt motiverat (jfr HFD 2014 ref. 31, RÅ 2010 ref. 63, RÅ 2004 ref. 94 och RÅ 2008 ref. 57). Vid bedömningen av om en överlåtelse är affärsmässigt motiverad anser Skatteverket att hänsyn ska tas till om överlåtelser till pris understigande marknadsvärdet är ett led i ett företags marknadsföring (jfr RÅ 1976 ref. 127 I, RÅ 2000 ref. 31 II och HFD 2018 ref. 55). Enligt Skatteverket krävs att varje situation bedöms i sitt sammanhang utifrån de specifika förutsättningar som gäller för det aktuella företaget och av frågeställningen framgår inte att sådana skäl föreligger. Nedan följer ett exempel på en situation där det finns skäl att underlåta uttagsbeskattning pga. att det är affärsmässigt motiverat.

I promemorian för inkomstskatt lyfts situationen att det i dagsläget kasseras livsmedel och hygienartiklar som kan hjälpa vissa människor. En sådan hantering uppfattas som ett slöseri och en förlorad chans att hjälpa utsatta människor. Enligt Skatteverket kan t.ex. ett omfattande slöseri med mat i försäljningsledet inom livsmedelssektorn anses utgöra ett sådant exempel på en situation där det finns en stor medvetenhet hos stora konsumentgrupper och där åtgärder som direkt minskar svinnet och som kommuniceras utåt genom marknadsföring även kan antas leda till positiva effekter på försäljning och resultat. Åtgärderna bör samtidigt innebära att maten kommer de hjälpbehövande till del, antingen direkt, eller genom att den delas ut av en hjälporganisation. Givet att sådana förutsättningar kan anses uppfyllda som anges i praxis (jfr HFD 2018 ref. 55) så kan det enligt Skatteverket även anses affärsmässigt motiverat att underlåta uttagsbeskattning.

Reklamgåvor

Avdrag för reklamgåvor medges enligt huvudregeln om avdrag för kostnader i 16 kap. 1 § IL. Avsaknaden av avdragsbegränsning innebär att avdragsramen måste bedömas beloppsmässigt i varje enskilt fall. I praxis har avdrag för reklamgåva inte ansetts strida mot avdragsförbudet för gåvor om det varit fråga om enklare artiklar av förhållandevis lågt värde (se t.ex. RÅ 1967 Fi 437, RÅ 1970 Fi 16, RÅ 2000 ref. 31 I och RÅ 2010 ref. 33). HFD har i RÅ 2010 ref. 33 uttalat att syftet med reklamgåvor vanligtvis är att göra produkter och varumärken kända. Reklamgåvor är därför oftast försedda med det givande företagens logotyp eller liknande och de är avsedda för en större krets. Om värdet på det bortgivna motsvarar reklamvärdet föreligger ingen gåva och det saknas förutsättningar att tillämpa

avdragsförbudet i 9 kap. 2 § IL. Avdrag för reklamgåvor medges enligt Skatteverkets allmänna råd med skäligt belopp, dock högst 300 kr alternativt 300 kr plus mervärdesskatt.

Enligt Skatteverket finns inget som hindrar att en reklamgåva kan omfatta enklare skyddsutrustning från ett företag som t.ex. är verksam inom sjukvårdsbranschen och som ger bort produkter ur eget sortiment direkt till personer verksamma inom hälso- och sjukvården. Förses enklare skyddsutrustning (t.ex. i form av ett kit) med någon form av reklamtryck så finns inget som hindrar att sådana reklamgåvor köps in av ett företag och t.ex. delas ut i anslutning till sjukhus, äldreboende eller riktas till andra riskgrupper i samhället under nu pågående smittspridning i samhället. En reklamgåva kräver att den sker direkt från givaren till respektive mottagare och givet att beloppsgränserna inte överskrids per enskild mottagare.

Uttagsbeskattning, mervärdesskatt

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att ett företag inte ska uttagsbeskatta sig för varor som det skänker bort i den situationen ni beskriver med varor som vid gåvotillfället inte är värda något och där alternativet är att varorna skulle kasseras. Vad gäller frågan om uttagsbeskattning för gåvor i form av skyddsutrustning innebär svaret att det givande företaget ska uttagsbeskatta sig enligt de allmänna bestämmelserna i ML.

I svaret utgår vi ifrån att företagen det handlar om har haft rätt till avdrag för den ingående skatten vid inköpet av varorna eller i samband med tillverkningen. Företagen ska alltså ha gjort inköpen för en verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt (8 kap. 3 § ML). I annat fall kan det inte bli aktuellt med någon uttagsbeskattning.

Produkter som saknar ett marknadsvärde

Ett företag ska inte uttagsbeskatta sig för varor som det skänker bort, om varornas värde vid gåvotillfället inte är värda något och alternativet är att varorna skulle kasseras. Så verkar vara fallet enligt förutsättningarna. Det sker visserligen ett uttag enligt 2 kap. 2 § första stycket 1 ML, eftersom företaget överlåter varorna utan ersättning. Med utgångspunkten att varorna saknar värde vid gåvotillfället, blir det ändå ingen uttagsbeskattning.

Beskattningsunderlaget för uttag av varor är varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 2 a ML). Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Bestämmelserna motsvaras av artikel 74 i mervärdesskattedirektivet. Även om det är det historiska inköpspriset alternativt självkostnadspriset som ska ligga till grund för uttagsbeskattningen enligt ML, får beskattningsunderlaget utgå ifrån marknadsvärdet när detta värde är lägre, jfr EU-domstolens mål C-63/96 Skripalle.

I de situationer ni frågar om, där varorna klassificeras som svinn eller inkurans och annars skulle kasseras, framstår det som om varorna saknar ett marknadsvärde. Därmed saknas det ett beskattningsunderlag för att kunna beräkna en utgående skatt för uttaget.

Det är dock en bevisfråga vilket marknadsvärde ett varuparti kan anses ha, jfr vad vi skriver ovan om uttagsbeskattning inkomstskattemässigt i samband med t.ex. outletmarknader.

Produkter som har ett marknadsvärde

Ett företag gör ett skattepliktigt uttag om det ger bort munskydd, skyddshandskar, handsprit m.m., för vilka företaget har gjort avdrag för den ingående skatten vid inköpet eller i samband med tillverkningen. Det är en sådan överlåtelse av varor utan ersättning som regleras i 2 kap. 2 § första stycket 1 ML och innebär att företaget ska redovisa utgående skatt på uttaget. Det gäller även om de varor som företaget ger bort ligger inom ramen för företagets verksamhet, vilket framgår av 2 kap. 2 § andra stycket ML.

Det saknar alltså betydelse om gåvan är affärsmässigt betingad eller inte. Ett företag vars personal använder skyddsutrustning i företagets skattepliktiga verksamhet eller ett företag vars verksamhet är att köpa in eller tillverka skyddsutrustning för vidareförsäljning ska därför redovisa utgående skatt om företaget också ger bort sådan utrustning. Från detta finns det ett undantag om varorna är gåvor av mindre värde. Normalt omfattas ändå ett företag i de fall som ni frågar om av uttagsbestämmelserna, eftersom värdet av de skänkta varorna ska beräknas för de samlade gåvorna till en och samma gåvomottagare vid bedömningen av om gåvorna är av mindre värde.

Det blir dock inte aktuellt med uttagsbeskattning om ett företag i stället skulle dela ut skyddsutrustning direkt till enskilda gåvomottagare (personalen) i anslutning till sjukhus, äldreboende m.m. om värdet på gåvan uppgår till högst 300 kronor exklusive mervärdesskatt. Det gäller under förutsättning att det inkomstskattemässigt ses som en reklamgåva, jfr svaret under rubriken ”Reklamgåvor” ovan. I sådana fall ses varan som en gåva av mindre värde som ges för företagets egen verksamhet (2 kap. 2 § andra stycket ML).

Begär företaget en ersättning för överlåtelsen blir det heller ingen uttagsbeskattning för mervärdesskatt. Det gäller även om ersättningen skulle understiga marknadsvärdet eller företagets kostnad för varan. Mervärdesskatt ska då redovisas på ersättningen.

Hälsningar

Thomas Karlström

Susanne Gustafsson