



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Inkomstskatteeffekter vid verksamhet i joint ventures

Med fokus på FoU-samarbeten

Magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Mattias Håkansson och Linus Petersson

Handledare: Jan Kellgren

Framläggningsdatum 2008-01-17

Jönköping januari 2008



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Income tax effects of activities within joint ventures

With focus on R&D-cooperations

Master's thesis within Tax Law

Author: Mattias Håkansson och Linus Petersson

Tutor: Jan Kellgren

Jönköping januari 2007

Magisteruppsats inom Skatterätt

Titel:	Inkomstskatteeffekter vid verksamhet i joint ventures – med fokus på FoU-samarbeten
Författare:	Mattias Håkansson och Linus Petersson
Handledare:	Jan Kellgren
Datum:	2008-01-17
Ämnesord	skatterätt, joint venture, FoU och enkla bolag

Sammanfattning

Rättsläget vad gäller beskattningen av FoU-samarbeten i enkla bolag synes i vissa avseenden vara oklart. Trots detta har inkomstskatterättsliga implikationer av FoU-samarbeten mellan företag inte behandlats i någon större utsträckning i doktrinen. Tyngdpunkten i denna uppsats ligger på den resultatfördelning och de förmögenhetsöverföringar som kan uppstå i samband med FoU-samarbeten och de tänkbara inkomstskatterättsliga effekter som de för med sig. Vid en belysning av dessa transaktioner har vi funnit att det finns ett behov av klargöranden för hur dessa skall behandlas inkomstskatterättsligt.

Utifrån vår studie framgår det att samarbetsavtalet får en avgörande betydelse för beskattningen i enkla bolag. Den rådande uppfattningen synes alltså vara att ett bolagsavtal kan ha skatterättslig verkan avseende inkomstfördelningen utan att en äganderättsförändring behöver ske. Det torde dock krävas, som lyfts fram i doktrinen, att fördelningen kan anses vara företagsekonomiskt motiverad och inte endast betingad av skatteskal. Exakt var denna gräns går är dock inte helt klart. Vad gäller förmögenhetsöverföringar inom ramen för ett samarbete torde det i vissa fall kunna bli aktuellt med uttagsbeskattning.

I vår jämförelse med andra former av samverkan har vi funnit att det föreligger skillnader avseende periodiseringen av inkomster och utgifter, vilket innebär att det kan finnas inkomstskatterättsliga incitament till att bedriva FoU-verksamhet i ett enkelt bolag framför andra former av samverkan.

Master's Thesis in Tax Law

Title:	Income tax effects of activities within joint ventures – With focus on R&D-cooperations
Author:	Mattias Håkansson and Linus Petersson
Tutor:	Jan Kellgren
Date:	2008-01-17
Subject terms:	Income tax, joint venture and R&D

Abstract

The legal position concerning income taxation of R&D-cooperations in “simple companies” (enkla bolag) seems to be somewhat uncertain. Despite this, income tax effects of R&D-cooperations have been sparsely discussed in the doctrine. The emphasis of this thesis is on the possible income tax effects of the division of income and the possible income tax effects of those transfers of property that may arise in connection with R&D-cooperations. When studying these transactions we have found that there is a need for clarifications on how they shall be treated in the income tax law.

On the basis of our thesis it is clear that the cooperation contract is of decisive importance for the taxation of “simple companies”. The current opinion seems to be that a cooperation contract can be of importance for the division of income at the income taxation without the need of a previous transfer of property. Nevertheless it should be required, as put forward in the doctrine, that the division is considered to be economically motivated and not only based on tax evasion purposes. Transfers of property within a cooperation could in some cases conduct withdrawal taxation.

In our comparison with other forms of cooperation we have found that there are some differences concerning the point of time of taxation for income and the time for deducting expenses. This means that there could be income tax incentives to run R&D-cooperations in a “simple company” rather than in other forms of cooperation.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	1
1.3	Metod.....	1
1.4	Avgränsningar	2
1.5	Frågedisposition.....	2
2	Vad avses med joint venture och FoU?	4
2.1	Definitioner av joint venture.....	4
2.2	Olika typer av joint ventures	5
	<i>Gemensamt styrda verksamheter.....</i>	<i>5</i>
	<i>Gemensamma tillgångar</i>	<i>5</i>
	<i>Gemensamt styrda företag.....</i>	<i>5</i>
2.3	Definitioner av forskning och utveckling	6
3	Civilrättsligt perspektiv	8
3.1	Allmänt	8
3.2	Det enkla bolagets rättsliga ställning.....	8
3.3	Förmögenhetsöverföringar	9
3.4	Resultatfördelning	10
4	Beskattning i enkla bolag	11
4.1	Allmänt	11
4.2	Beskattningseffekter av förmögenhetsöverföringar	11
4.3	Den inkomstskatterättsliga resultatfördelningen	12
	4.3.1 Praxis.....	12
4.4	Särskilt om fördelning av förluster i ett enkelt bolag	15
4.5	Inkomstslag och utnyttjande av underskott	15
5	Uttagsbeskattning i samband med joint venture	16
5.1	Allmänt	16
5.2	22 kap. IL	16
5.3	Intressegemenskap.....	17
5.4	23 kap. IL	18
6	Sambandet mellan redovisning och beskattning.....	19
6.1	Allmänt	19
6.2	Det materiella, formella och processuella sambandet.....	19
6.3	Redovisningsrättens normgivning	20
7	Omfångsfrågan avseende FoU-utgifter.....	22
7.1	Allmänt	22
7.2	Avdragsrätt för FoU-utgifter	22
8	Periodisering av FoU-utgifter	24
8.1	Allmänt	24
8.2	Redovisningsrätten och FoU-utgifter	24
	8.2.1 Identifierbarhet.....	25
	8.2.2 Kontroll	25

8.2.3	Framtida ekonomiska fördelar	26
8.2.4	Internt upparbetade immateriella tillgångar.....	27
8.3	18 kap. IL och externt förvärvade FoU-arbeten	28
8.4	Värdeminskningssavdrag	28
8.5	Allmänt om värdeminskningssavdrag i ett enkelt bolag.....	29
8.6	Incitament för aktivering	30
8.7	Nedskrivningar	30
9	Jämförelse mellan uppdrag, byten och samarbeten.....	32
9.1	Allmänt	32
9.2	Uppdrag	32
9.2.1	Uppdragstagarens avdragsrätt	33
9.2.2	Uppdragstagarens periodisering av inkomster och utgifter	34
9.2.3	Uppdragsgivarens skattemässiga situation	36
9.3	Byten	36
9.3.1	Redovisningsrätt	37
9.3.2	Skatterätt	37
9.3.3	Byten av FoU-arbeten.....	39
9.4	Skatterättsliga skillnader mellan samverkansformerna	39
9.4.1	Periodisering av FoU-inkomster.....	40
9.4.2	Periodisering av FoU-utgifter	40
9.4.3	Gränsdragningen mellan tjänstebyten och samarbeten	41
10	Slutdiskussion.....	42
	Referenslista	45

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Svenska företag lägger varje år ned stora resurser på forskning och utveckling (FoU). I en internationell jämförelse investerar Sverige mer i FoU i relation till BNP än alla andra OECD-länder. Endast Israel satsar mer på FoU som andel av BNP än Sverige. År 2006 investerades totalt 108,2 miljarder kronor i forskning och utveckling (FoU) i Sverige vilket var en ökning jämfört med 2005. Den största procentuella ökningen skedde bland småföretagarna.¹

I takt med den ökade globaliseringen hårdnar konkurrensen mellan företag, vilket ställer högre krav på kostnadseffektivitet. Ett sätt att effektivisera och förbättra sin FoU-verksamhet kan vara att samarbeta med andra företag. Att söka samverka med andra företag sker inte enbart för att minska kostnaderna utan det kan även finnas andra incitament.

Det är vanligt att det uppstår synergieffekter då olika företag förenar sitt kunnande och sin kompetens. Ett exempel på ett sådant joint venture där parterna kunnat dra nytta av varandras kunnande och kompetens inom sina respektive områden och då det uppstått synergieffekter är samarbetet mellan Sony och Ericsson.

Eftersom FoU-samarbeten blivit allt mer vanligt förekommande i näringslivet och troligtvis även i framtiden kommer att spela en viktig roll för företagets forsknings- och utvecklingsverksamhet är det av intresse att undersöka detta fenomen ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv. Detta torde vara särskilt givande då fenomenet inte behandlas i någon större utsträckning i doktrin.

1.2 Syfte

Vi avser belysa inkomstskatterättsliga implikationer av FoU-samarbeten mellan aktiebolag. Tyngdpunkten kommer att ligga på resultatfördelning och förmögenhetsöverföringar som kan uppstå i samband med FoU-samarbeten och de tänkbara inkomstskatterättsliga effekter som de för med sig. En närmare beskrivning av vad vi ämnar behandla i uppsatsen finns i avsnitt 1.5.

1.3 Metod

För att uppnå vårt syfte har vi valt att inte göra en helt traditionell rättsutredning. Istället för att som vid en traditionell rättsutredning utgå ifrån specifika lagar och lagrum och ställa sig frågan vilka situationer som kan tänkas falla under reglernas tillämpningsområden, kommer vi i denna uppsats utgå ifrån fenomenet FoU-samarbeten och undersöka vilka regler som kan tänkas komma att bli tillämpliga på företagssektorn ifråga.

Genom att undersöka olika lagar och lagrum och analysera dem med utgångspunkt i detta samhällsfenomen, avser vi uppnå vårt syfte med att belysa skatterättsliga implikationer av FoU-samarbeten mellan aktiebolag. För att hitta relevant rättspraxis har vi studerat doktrin, skatteverkets handledningar och databaserna Westlaw och Rättsbanken. I analysen kommer

¹ SCB Nr: 2007:274.

vi att utgå vi ifrån en klassisk rättsdogmatisk metod. För att fördjupa denna analys kommer vi även att göra en jämförelse mellan alternativa former av FoU-samverkan. Genom en sådan jämförelse är det möjligt att visa på distinktioner, problem och oklarheter i den inkomstskatterättsliga behandlingen.²

1.4 Avgränsningar

Vi har i framställningen gjort vissa avgränsningar. Av tidsskäl har vi valt att enbart fokusera på joint ventures bedrivna inom landets gränser. Juridiska frågor som kan uppstå vid samarbeten mellan företag i olika länder berörs därför inte i denna uppsats. Vi har vidare valt att endast undersöka sådana joint ventures där det inte bildas ett särskilt bolag för ändamålet, t ex aktiebolag eller handelsbolag. Även denna avgränsning har vi gjort på grund av det begränsade tidsutrymme som en magisteruppsats innebär.

1.5 Frågedisposition

I **kapitel 2** kommer vi att definiera begreppen joint venture och FoU, vilka får ses som två nyckelbegrepp i denna uppsats.

Då civilrätten får genomslag vid beskattningen avser vi att i **kapitel 3** utreda ett joint ventures civilrättsliga ställning. Vi ställer oss frågorna vem som äger tillgångarna i ett joint venture och om äganderätten kan förändras under samarbetets fortgång. Vidare undersöker vi om äganderätten kan förändras för sådana tillgångar som tillskjuts ett joint venture.

I **kapitel 4** berörs de inkomstskatterättsliga konsekvenser som kan följa av samarbetsavtalet avseende förmögenhetsöverföringar. Vidare avser vi försöka besvara frågan hur inkomster/utgifter och vinster/förluster i ett joint venture inkomstskatterättsligt skall behandlas och hur långt den civilrättsliga avtalsfriheten avseende resultatfördelningen sträcker sig vid beskattningen.

Vid transaktioner mellan bolag i ett samarbete bör reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL uppmärksammas. En fråga är i vilken utsträckning reglerna kan bli tillämpliga på förmögenhetsöverföringar och utnyttjande av resurser i verksamheten. En annan fråga är huruvida bestämmelserna kan bli tillämpliga på en resultatfördelning som regleras i samarbetsavtalet. Detta kommer vi att beröra i **kapitel 5**.

Vid en periodisering av FoU-utgifter har redovisningen betydelse för beskattningen. Det är därför av intresse att belysa detta samband närmare, vilket vi ämnar göra i **kapitel 6**. Kapitel som i huvudsak är deskriptivt ämnar ge läsaren en bättre förståelse för den fortsatta framställningen.

I **kapitel 7** avser vi besvara frågan vilka möjligheter till avdragsrätt som finns för FoU-utgifter som uppstår i ett joint venture. När skall FoU-utgifter kostnadsföras och föreligger det någon skillnad mellan internt bedrivna och externt förvärvade FoU i detta hänseende? Dessa frågor behandlas i **kapitel 8**.

För att fördjupa vår analys kommer vi även att göra en jämförelse mellan alternativa former av FoU-samverkan. Genom en sådan jämförelse är det möjligt att visa på distinktioner, problem och oklarheter i den inkomstskatterättsliga behandlingen. Frågan vi ställer oss i

² Kellgren, Att skriva uppsats i rättsvetenskap – råd och reflektioner, s. 30-31.

Error! Style not defined.

kapitel 9 är således hur behandlingen av FoU-verksamhet bedriven i ett joint venture skiljer sig inkomstskatterättsligt gentemot andra former av samverkan.

I **kapitel 10** ämnar vi föra en konstruktiv slutdiskussion kring de centrala delarna av framställningen.

2 Vad avses med joint venture och FoU?

2.1 Definitioner av joint venture

Joint venture är numera ett vedertaget begrepp både internationellt och i det svenska språket. Andra begrepp som ofta används synonymt är samriskföretag, konsortium, samarbetsbolag och gemensamt företag. Det finns ingen allmängiltig definition av begreppet joint venture. Som så många andra begrepp skiljer sig dess betydelse mellan olika rättsystem och sammanhang.³ Eftersom begreppen inte förekommer i inkomstskattelagen⁴ (IL) är det därför av intresse att visa på olika definitioner av termen joint venture hämtade från olika rättsområden.

I boken *Juridikens termer* har joint venture definierats som ”*två eller flera företag som partiellt går samman för att driva viss gemensam verksamhet*”.⁵

Ur ett associationsrättsligt perspektiv beskrivs joint venture av Nial-Johansson som ”*att två eller flera företag träffar avtal om samverkan genom ett särskilt bolag, aktiebolag eller handelsbolag, s.k. joint venture. Avtalet brukar då bestämma vad samarbetet skall avse, dvs. samarbetsbolagets ändamål och verksamhetsföremål, vad parterna skall tillskjuta i kapital, know how etc., hur bestämmanderätt, vinst och förlust skall fördelas, när och hur avtalet skall upphöra m.m. Avtalet kan innebära att enkelt bolag föreligger mellan parterna. [...] Det bör dock observeras att termen joint venture används i en mängd olika betydelser, och att det knappast går att säga att en viss innebörd av termen är allmänt accepterad*”.⁶

En konkurrensrättslig definition som ofta citeras i utländsk litteratur är: “[An] integration of operations between two or more separate firms, in which the following conditions are present: (1) the enterprise is under the joint control of the parent firms, which are not under related control; (2) each parent makes a substantial contribution to the joint enterprise; (3) the enterprise exists as a business entity separate from its parents; and (4) the joint venture creates significant new enterprise capability in terms of new productive capability, new technology, a new product, or entry into a new market”.⁷

Inom redovisningsrätten beskrivs ett joint venture som ”*ett avtalsbaserat förhållande där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten*”.⁸ Med detta menas att parterna gemensamt, med stöd av ett avtal, har rätt att utforma strategier för en gemensam ekonomisk verksamhet i syfte att få ekonomiska fördelar. Den redovisningsrättsliga innebörden tycks ha fått genomslag även på skatterättsens område.⁹

³ Svernlöv, *Internationella joint ventures*, s. 13.

⁴ Inkomstskattelag (1999:1229).

⁵ Bergström, Sune, *Juridikens termer*, 9:e uppl., Almqvist & Wiksell 2002, s. 92.

⁶ Johansson, Svante, *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 8:e omarb. uppl., Norstedts juridik 2001, s. 305.

⁷ Brodley, *Joint Ventures and Antitrust Policies*, 95 Harv. L. Rev. s. 1526 (1983).

⁸ IAS 31, p. 3.

⁹ Skatteverket, *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007*, s. 263.

Även om definitionerna skiljer sig något mellan olika sammanhang och rättssystem så finns det ändå gemensamma nämnare. Vad som tycks vara gemensamt för alla definitioner av joint venture är att det handlar om två eller flera företag som avtalar om att samarbeta och att parterna i någon utsträckning har ett gemensamt inflytande över enheten.

2.2 Olika typer av joint ventures

Joint ventures kan se väldigt olika ut och bedrivs i olika civilrättsliga former såsom enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag. Vanligtvis brukar man skilja mellan avtalsbaserade joint ventures (contractual joint venture) som i princip består av ett samarbetsavtal mellan flera parter, och den sortens joint ventures som även materialiseras i form av ett samägt företag (equity joint venture).

I IAS 31 p. 7 identifieras tre huvudtyper av joint ventures; ***gemensamt styrda verksamheter***, ***gemensamma tillgångar*** och ***gemensamt styrda företag***. Två av dessa former, gemensamt styrda verksamheter och gemensamma tillgångar, faller inom den engelska benämningen ”contractual joint venture”. Den tredje huvudtypen, gemensamt styrda företag, faller inom benämningen ”equity joint venture”.

Gemensamt styrda verksamheter

I denna form av joint venture använder delägarna egna tillgångar och resurser i stället för att det bildas en separat juridisk person, såsom ett aktiebolag eller ett handelsbolag. Varje samägare står för sina egna kostnader och skulder, samt ordnar sin egen finansiering. I samarbetsavtalet regleras vanligtvis fördelningen av de inkomster och kostnader som hänförs till samarbetet. Varje delägare skall i sin redovisning ta upp de tillgångar som denne bestämmer över och de skulder som denne ådrar sig. Vidare skall varje delägare redovisa sin del av de kostnader och intäkter som är kopplade till samarbetet.¹⁰ Civilrättsligt är denna typ av joint venture ett enkelt bolag.¹¹

Gemensamma tillgångar

I denna form av joint venture har samägarna ett gemensamt bestämmande inflytande över, ofta gemensamt ägda, tillgångar som tillförts eller köpts in. Varje samägare redovisar sin andel av dessa tillgångar, skulder han ådragit sig för egen del samt hans andel av gemensamma skulder. Vidare skall varje samägare redovisa sin andel av gemensamma intäkter och kostnader liksom egna kostnader.¹² Civilrättsligt är även denna typ av joint venture ett enkelt bolag.¹³

Gemensamt styrda företag

Den tredje typen av joint venture bygger på att ett aktiebolag, handelsbolag eller annan juridisk person bildas. Företaget fungerar egentligen precis som ett vanligt företag, förutom

¹⁰ IAS 31, p. 13-17.

¹¹ Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007, s. 263.

¹² IAS 31, p. 18-23.

¹³ Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007, s. 264.

att det finns ett avtal mellan samägarna som anger att de gemensamt delar på det bestämmande inflytandet över företagets verksamhet. I den juridiska personen redovisas verksamheten enligt anskaffningsvärdemetoden.¹⁴

FoU-samarbeten mellan företag sker ofta som rent avtalsbaserade joint ventures.¹⁵ Vi har därför valt att fokusera vår studie på denna typ av joint venture. När vi i uppsatsen använder termerna joint venture eller samarbeten syftar vi således på dessa s.k. ”contractual joint venture”.

2.3 Definitioner av forskning och utveckling

Någon klar definition av begreppen forskning och utveckling förekommer varken i IL eller i förarbetena. I prop. 1970:135, förarbetena till 16 kap. 9 § IL, konstateras dock att begreppen torde ha en tämligen vidsträckt betydelse. Av denna anledning infördes inte någon definition av begreppen i lagtexten.¹⁶ Det finns dock i förarbetena en rad exempel på vad som kan utgöra FoU-verksamhet. Här konstateras att ”[d]et kan gälla nya produkter, produkternas utformning och standardisering, produkternas sammansättning, förbättrad administration och distribution, organisatoriska förändringar, förbättrade metoder för planering, kontroll etc., utnyttjande av stordriftsfördelar m.m.”.¹⁷ Vidare framhålls att FoU-begreppet även omfattar forskning inom miljövardens, industrins, jordbrukets och skogsbrukets områden. Även andra typer av forskning, såsom kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi, arbetshygien och arbetsskydd, personalvård och informationsteknisk forskning ges som exempel på FoU-verksamhet. Det klargörs även i förarbetena att FoU-arbetet inte behöver vara rent vetenskapligt eller teoretiskt utan att ”praktiska maskinstudier kan komma ifråga i detta sammanhang”. Det är viktigt att framhålla att förarbetsuttalandena inte skall betraktas som en definition av FoU-begreppet, utan skall ses som en detaljerad exemplifiering av vad som kan utgöra FoU-verksamhet.¹⁸ I de fall förarbetena inte ger något direkt svar bör man, enligt Staberg, söka ledning i Statiska Centralbyråns definition av FoU.¹⁹

SCB:s definition överensstämmer med den som utvecklats inom OECD: *Forsknings- och utvecklingsverksamhet (FoU) är systematiskt arbete för att söka efter ny kunskap eller nya idéer med eller utan en bestämd tillämpning i sikte. Vidare ingår systematiskt arbete som utnyttjar forskningsresultat, vetenskaplig kunskap eller nya idéer för att åstadkomma nya material, varor, tjänster processer, system, metoder, eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana.*²⁰

I enlighet med OECD delar även SCB in FoU i tre grupper²¹:

¹⁴ IAS 31, p. 24-39.

¹⁵ Svernlöv, Internationella joint ventures, s. 15-16.

¹⁶ Prop. 1970:135 s. 32.

¹⁷ Prop. 1970:135 s. 32.

¹⁸ Prop. 1970:135 s. 33.

¹⁹ Staberg, Avdragsrätt för kostnader för forskning och utveckling (FoU) , s 727.

²⁰ SCB:s råd och definitioner till: Forskning och utveckling (FoU) 2005, s. 2.

²¹ SCB:s råd och definitioner till: Forskning och utveckling (FoU) 2005, s. 3.

Error! Style not defined.

- Grundforskning: att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning.
- Tillämpad forskning: att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte.
- Experimentell utvecklingsarbete: att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer och nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana.

Eftersom FoU-utgifter hör till det kopplade området är även den redovisningsrättsliga definitionen av intresse. Då det i årsredovisningslagen (ÅRL) inte finns någon definition av forskning och utveckling, får den redovisningsrättsliga definitionen av FoU sökas i den kompletterande normgivningen. I IAS 38 ges följande definitioner av FoU:²²

- Forskning: är planerat och systematiskt sökande med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.
- Utveckling: är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Värt att notera är att IAS 38 definition i stora drag stämmer överens med SCB:s definition av FoU.

²² IAS 38 p. 8 .

3 Civilrättsligt perspektiv

3.1 Allmänt

Samarbeten betecknade som exempelvis joint venture, konsortium eller samarbetsavtal är i legalt hänseende ofta ett enkelt bolag.²³ Detta under förutsättning att det inte bildas en separat juridisk person.

Det är oklart hur många enkla bolag det finns i Sverige då samverkansformen inte kräver någon registrering. Det är dock rimligt att anta att samverkansformen är vanligt förekommande då det är en relativt smidig form av samverkan.²⁴ Svernlöv menar vidare, som även konstaterats tidigare, att enkla bolag skulle vara speciellt vanligt förekommande vid FoU-samarbeten.²⁵

3.2 Det enkla bolagets rättsliga ställning

Enkla bolag regleras främst genom bestämmelserna i lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL). Av 1 kap. 3 § HBL framgår att ett enkelt bolag föreligger om två eller flera personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Ett enkelt bolag utgör därmed en form av restpost när ett bolag inte är ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan specialreglerad bolagsform.²⁶ Då det inte föreligger något krav på registrering av enkla bolag torde det följaktligen vara tillräckligt att de tre grundläggande bolagsrekvisiten är uppfyllda;²⁷

- I. ett avtal om samverkan mellan minst två parter
- II. ett gemensamt bolagsändamål
- III. en förpliktelse att verka för det gemensamma bolagsändamålet

För det fall något av de tre rekvisiten brister föreligger alltså inte ett enkelt bolag. Rekvisiten används för att dra gränsen gentemot andra former av avtal såsom uppdragsavtal, nyttjanderättsavtal, lån och anställningsavtal.²⁸ Det föreligger inte något krav på att bolagsavtalet skall vara skriftligt utan avtalet kan ingås även muntligt eller genom konkludent handlande.²⁹

Av 1 kap. 4 § HBL framgår att ett enkelt bolag inte är en juridisk person, vilket innebär att egendom inte kan ägas av det enkla bolaget. Tillgångarna ägs istället direkt av bolagsmännen. Ett enkelt bolag kan på samma grund inte heller förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter. Detsamma gäller avseende möjligheten att kära och svara inför domstol samt

²³ Kleist, Beskattning av verksamhet i enkelt bolag, Skattenytt nr 9, 2006, s. 479.

²⁴ Sandström., Handelsbolag och enkla bolag, s. 15.

²⁵ Svernlöv, Internationella joint ventures, s. 15-16.

²⁶ Karnovs lagkommentar till 1 kap. 3 § HBL.

²⁷ Carl Hemström, Bolagens rättsliga ställning, 5:e uppl., 2004, s. 13-14.

²⁸ Carl Hemström, Bolagens rättsliga ställning, 5:e uppl., 2004, s. 15.

²⁹ Stefan Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag: en kommentar, 2001, s. 1048-1049.

ansvar för utomobligatorisk skada. Rättigheter och skyldigheter hänförs alltså direkt till bolagsmännen för verksamhet bedriven i ett enkelt bolag. Det får till följd att det inte är möjligt att överlåta en andel i ett enkelt bolag på samma sätt som i ett handelsbolag. Överlåtelse av en ”andel” i ett enkelt bolag kan inte avse överlåtelse av en bolagsmans totala ekonomiska rättigheter och förpliktelser, utan överlåtelsen får istället avse en andel av de skilda tillgångarna.³⁰

3.3 Förmögenhetsöverföringar

Tillgångar som används inom ramen för samarbetet kan delas in i tre olika kategorier avseende ägandet. De kan ägas av bolagsmännen individuellt, med samäganderätt eller ingå i en gemensam förmögenhetsmassa. Sistnämnda kategori anses kunna uppstå avseende tillgångar som genom verksamheten förändras genom till exempel inköp, försäljning, förbrukning, avkastning etc. till den grad att man inte längre bör kunna ha ett anspråk på ett visst objekt utan istället bör ha ett anspråk på en andel i den förmögenhetsmassa som tillgångarna utgör. Till skillnad från vad som gäller för individuellt ägd egendom och egendom som är samägd torde bolagsmännens andelar i den gemensamma förmögenhetsmassan inte vara oföränderlig utan tvärtom förändras över tiden beroende på bolagsmännens olika rätt till vinst respektive förlust, tillskott, uttag och arbetsinsats.³¹

Det torde inte alltid vara självklart var gränsen mellan tillgångskategorierna skall dras. Det är en tolkning av bolagsavtalet som avgör hur en tillgång skall kategoriseras. För det fall bolagsavtalet är oklart får ledning sökas i övriga omständigheter, till exempel om tillgången tillförts bolaget av en enskild bolagsman eller om den förvärvats från en utomstående.³² Tillgångar som förvärvas av en utomstående för att ingå i det enkla bolagets verksamhet torde normalt sett anses förvärvade med syftet att ingå i förmögenhetsgemenskap. Det kan dock givetvis framgå av avtalet att förvärvade tillgångar skall tillhöra enskild bolagsman eller bolagsmän till på förhand bestämda andelar och då har avtalet företräde.³³

Vad som träder istället för en tillgång som används i bolaget (surrogat) torde behålla samma karaktär som den ursprungliga tillgången. Säljlikvid för en tillgång som ägs individuellt av en bolagsman bör tillfalla denne och vice versa. Detta får anses gälla såvida inte annat följer av bolagsavtalet.³⁴

Vad gäller avkastning som härrör ifrån en tillgång som används i bolaget så bör den fördelas efter vad som får anses avtalat eller följer av omständigheterna i övrigt. In dubio torde avkastningen från gemenskapsägd egendom få samma karaktär som den ursprungliga tillgången. Motsvarande behöver dock inte gälla avkastningen från individuellt ägd egendom.³⁵

Huruvida tillskjutande av tillgångar till ett enkelt bolag kan resultera i en äganderättsövergång beror i huvudsak på bolagsavtalets innehåll. För att undvika en sådan äganderätts-

³⁰ Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s. 289.

³¹ Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 375.

³² Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 377-378.

³³ Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 382.

³⁴ Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 384.

³⁵ Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 384.

övergång kan bolagsmännen i bolagsavtalet föra in ett äganderättsförbehåll. Tillgången ägs då fortfarande individuellt av bolagsmannen eller med samäganderätt om flera gemensamt skjutit till egendomen. Vid bolagets upplösning återgår sådan egendom med full dispositionsrätt till ägaren/ägarna.³⁶

I de fall tillgångar skjuts till av en bolagsman utan ett uttalat äganderättsförbehåll kan det uppstå oklarheter, då det ibland kan vara svårt att veta vad parterna avsett. In dubio torde äganderätten till en anläggningstillgång enligt vår mening fortfarande vara förbehållen bolagsmannen som tillskjutit tillgången. Tillgångar som avses att förbrukas eller säljas i verksamheten torde dock normalt sett få anses gemenskapsägd.³⁷ Omständigheterna i det enskilda fallet kan dock givetvis leda till en annan bedömning.

Det är, som sagts, utformningen av bolagsavtalet och omständigheterna i det enskilda fallet som avgör om en äganderättsövergång skall anses ha skett. På samma sätt torde en omförhandling av avtalet under bolagets fortbestånd kunna medföra en äganderättsövergång.

Ett samarbetsavtal torde dock i huvudsak reglera fördelningen av inkomster och utgifter. Att per definition tolka in en äganderättsövergång i ett sådant avtal vore enligt vår mening att gå för långt. Ett samarbetsavtal bör i första hand ses som en fördelning av rätten till framtida resultat och inte som en fördelning av äganderätten.

För det fall en bolagsman skjuter till egendom till en förmögenhetsgemenskap torde köprättens regler vara analogiskt tillämpliga bolagsmännen emellan såvida inget annat är avtalat. Till exempel vad gäller tidpunkten för riskens övergång och påföljder vid rättsligt fel.³⁸

3.4 Resultatfördelning

Civilrättsligt står det bolagsmännen i princip fritt att avtala om vinst- och förlustfördelning med den begränsning som, i vissa fall, kan följa av 36 § avtalslagen³⁹. För det fall ingen överenskommelse om fördelning av vinster i ett enkelt bolag har ingåtts gäller istället HBL:s dispositiva bestämmelser. Vinster i ett enkelt bolag skall då fördelas lika mellan bolagsmännen efter huvudtalet. Detta gäller oavsett vilka insatser respektive bolagsman har gjort i bolaget. Har bolagsmännen kommit överens om en fördelningsgrund avseende vinster gäller denna fördelningsgrund även förluster och vice versa, såvida inget annat är avtalat.⁴⁰

³⁶ Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 378.

³⁷ Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 378.

³⁸ Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 380.

³⁹ Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område.

⁴⁰ Se 2:8 HBL jämte 4:2 HBL. Se även Johansson, Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag, s. 80.

4 Beskattning i enkla bolag

4.1 Allmänt

Att ett FoU-samarbete utgör ett enkelt bolag får även skatterättsliga konsekvenser. Då det saknas inkomstskatterättsliga regler avseende enkla bolag får beskattningen ske enligt allmänna regler på grundval av de civilrättsliga förutsättningarna i det enskilda fallet.⁴¹

Det finns en hel del oklarheter avseende beskattningen av FoU-samarbeten som utgör enkla bolag. Några av dessa oklarheter avser vi belysa i detta kapitel. Vi har för avsikt att dels undersöka vilka inkomstskatterättsliga effekter bolagsavtalet kan få avseende förmögenhetsöverföringar. Likaså anser vi det vara av intresse att försöka belysa hur långt den civilrättsliga avtalsfriheten sträcker sig vid beskattningen avseende resultatfördelningen.

4.2 Beskattningseffekter av förmögenhetsöverföringar

Det är, som nämnts, utformningen av bolagsavtalet och omständigheterna i det enskilda fallet som avgör om en äganderättsövergång skall anses ha skett. Enligt IL utgör en avyttring en beskattningsgrundande händelse. Det inkomstskatterättsliga begreppet avyttring skall som huvudregel likställas med ett enligt civilrätten bindande avtal om en äganderättsövergång.⁴²

Eftersom det inte krävs en uttrycklig viljeförklaring i bolagsavtalet för att en äganderättsövergång skall kunna ske bör bolagsmännen vara tydliga vid upprättandet av avtalet. För att undvika en ofrivillig äganderättsövergång och de skatterättsliga konsekvenser som kan följa av en sådan övergång bör ett äganderättsförbehåll göras i kontraktet för de tillgångar som respektive bolagsman skjuter till.

Enligt doktrin torde det vara så, som nämnts tidigare, att äganderätten för tillgångar i förmögenhetsgemenskap förändras kontinuerligt över tiden. Det får anses oklart hur sådana förändringar skall behandlas inkomstskatterättsligt. En lösning skulle kunna vara att en avstämning görs för de prestationer som bolagsmännen gjort under beskattningsåret. Den part som gjort störst insatser blir kompenserad vid resultatfördelningen. Oavsett vilken form kompensationen har blir bolagsmannen beskattad för dess värde. Att kompensationen sker genom en ökad ägarandel torde inte göra någon skillnad i beskattningshänseende.⁴³

FoU-samarbeten torde dock i huvudsak avse prestationer i form av tjänster. Enligt Kellgren uppstår i normalfallet ingen beskattningsgrundande händelse då tjänster tillförs det enkla bolaget. Det är först när exploateringen lett till regelrätta avyttringar av tjänster och produkter som intäktsföringen sker.⁴⁴

⁴¹ Kleist, Beskattning av verksamhet i enkelt bolag Skattenytt nr 9, 2006, s.486.

⁴² Grosskopf/Grönfors, Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget, SN 1990, s. 353-367.

⁴³ Jfr Kleist, Beskattning av verksamhet i enkelt bolag Skattenytt nr 9, 2006, s. 484.

⁴⁴ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 140.

4.3 Den inkomstskatterättsliga resultatfördelningen

Ett enkelt bolag utgör, som nämnts ovan, varken en egen juridisk person eller ett skattesubjekt. Det finns inte heller några tvingande generella regler avseende deklaration, redovisning, bokföring, revision m.m. Delägarna måste var för sig se till att räkenskaper förs, årsredovisning upprättas och revisor utses, i den utsträckning som detta följer av Bokföringslagen (BFL)⁴⁵, Årsredovisningslagen (ÅRL)⁴⁶ och de regler som gäller enligt Aktiebolagslagen (ABL)⁴⁷. Någon särredovisning för verksamhet bedriven i ett enkelt bolag behöver inte göras.⁴⁸

Inkomster som härrör ifrån ett enkelt bolag skall hänföras direkt till bolagsmännen, motsvarande deras andel i bolagets inkomster. Detta innebär i princip att den civilrättsliga inkomstfördelningen även ligger till grund för beskattningen.⁴⁹ Det bör härvidlag inte spela någon roll hur inkomsterna disponeras. Någon skillnad torde alltså inte föreligga i beskattningshänseende mellan de fall då inkomster används i bolagets verksamhet och då dessa lyfts av bolagsmannen under beskattningsåret.⁵⁰

I doktrinen har hävdats att det i princip finns två olika metoder för att beräkna resultatet vid taxeringen i bolag som inte utgör skattesubjekt. Den ena metoden innebär att bruttointäkterna och kostnaderna beräknas individuellt hos respektive bolagsman. Den andra metoden innebär att en nettointäkt först beräknas för verksamheten i bolaget som sedan fördelas på respektive bolagsman efter deras rätt till andel i vinsten. Det torde stå bolagsmännen i princip fritt att välja vilken metod som skall användas.⁵¹ Enligt SKV är det möjligt att låta en av bolagsmännen redovisa verksamhetens samtliga inkomster och utgifter, skattemässiga avskrivningar och övriga justeringar för den gemensamt bedrivna verksamheten i deklarationen. Därefter fördelas nettoresultatet bolagsmännen emellan. Övriga bolagsmän redovisar endast sin andel i resultatet.⁵² Det torde alltså föreligga en valmöjlighet i det här avseendet.

4.3.1 Praxis

Regeringsrättens praxis avseende beskattning av inkomster som härrör ifrån verksamhet som bedrivs inom ramen för ett enkelt bolag är tämligen sparsam. Ett rättsfall som dock berör frågan är RÅ 1958 ref. 54.

I målet hade fyra syskon kommit överens om att äga och förvalta jordbruksfastigheter i ett enkelt bolag. Enligt bolagsavtalet skulle fastigheterna tillhöra det enkla bolaget och avkastningen från fastigheterna skulle delas lika mellan de fyra syskonen, tillika bolagsmän. Noterbart är att en av bolagsmännen inte tillsköt någon fastighet.

⁴⁵ Bokföringslag (1999:1078).

⁴⁶ Årsredovisningslag (1995:1554).

⁴⁷ Aktiebolagslag (2005:551).

⁴⁸ Sandström, Handelsbolag och enkla bolag, s. 44.

⁴⁹ Analogisk tolkning av vad som får anses gälla för handelsbolag, se SOU 1991:100 s. 107.

⁵⁰ Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s. 136.

⁵¹ Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s. 137-139.

⁵² SKV:s broschyrer Dags att deklarera SKV 283 och SKV 285.

Error! Style not defined.

I enlighet med bolagsavtalet hade syskonen tillskjutit det enkla bolaget de fastigheter som omfattades av avtalet. Av avtalet framgick att fastigheterna skulle tillhöra bolaget oavsett vem som hade lagfart för fastigheten. Vidare följde att avkastningen från fastigheterna skulle delas lika mellan bolagsmännen efter det att fastighetsskatt och övriga kostnader dragits av.

Taxeringsintendenten i målet argumenterade framgångsrikt i de två första instanserna att de faktiska äganderättsförhållandena skall ligga till grund för beskattningen och att någon äganderättsövergång i förevarande fall ej hade skett på grund av det ingångna bolagsavtalet. Bolagsmännen skulle därmed enligt taxeringsintendenten beskattas för inkomst härrörande ifrån de fastigheter respektive bolagsman var lagfaren ägare för.

Regeringsrätten var dock av en annan uppfattning och yttrade; ”[e]när omständigheterna i målet icke giva fog för att fränkänna det mellan syskonen ingångna bolagsavtalet laga verkan eller att på annan grund vid Rydells inkomsttaxering frångå den i avtalet angivna fördelningen av bolagets vinst...” Noterbart är att bolagsavtalet även fick genomslag vid beräkningen av skattepliktig förmögenhet.

Hur Regeringsrättens avgörande i RÅ 1958 ref. 54 skall tolkas är inte helt klart. Avgörandet kan tolkas som att beskattningen strikt följer äganderätten. En annan tolkning är att bolagsavtalet som sådant har inkomstskatterättslig verkan utan att någon äganderättsförändring behöver ske i civilrättslig mening. Med beaktande av de bakomliggande omständigheterna i rättsfallet tyder det mesta på att det i detta fall faktiskt har skett en äganderättsförändring genom bolagsavtalet. En omständighet som särskilt talar för denna uppfattning är att bolagsavtalet även fått genomslag vid beräkningen av skattepliktig förmögenhet. Att låta avtalet styra förmögenhetsbeskattningen om inte en äganderättsförändring anses har skett torde vara uteslutet. Vidare synes en äganderättsövergång ha varit eftersträvad av parterna som ingått avtalet.

Även om nu en äganderättsförändring synes ha skett genom bolagsavtalet i RÅ 1958 ref. 54 behöver betydelsen av rättsfallet inte vara begränsat till att avse endast de fall då bolagsavtalet medför en äganderättsförändring. En sådan ståndpunkt har även stöd i doktrinen.⁵³

Mattsson hävdar till exempel att det verkar som om Regeringsrätten utgått ifrån att som huvudregel skall gälla att en fördelning av inkomster i ett enkelt bolag som överensstämmer med bolagsavtalet bör accepteras.⁵⁴ Lodin m fl. anser att ”[en] överenskommelse om vinstens fördelning har skatterättslig giltighet, så att envar direkt utan någon inkomstöverföring beskattas för sin del. Vinstfördelningen skall dock vara företagsekonomiskt motiverad och får inte innebära ett förtäckt periodiskt understöd eller i annat avseende endast vara betingad av skatteskal.”⁵⁵

Bolagsmännen torde inte heller vara bundna av den i bolagsavtalet ursprungligt avtalade resultatfördelningen utan denna kan omförhandlas allteftersom.⁵⁶ Regeringsrätten har dessutom i RÅ 1970 Fi 105 accepterat en fördelning som bolagsmännen gjort i deklARATIONERNA trots att denna avvek ifrån den uppgivna fördelningsnyckeln. Beräkningen gjordes i det fallet enligt ”nettointäktsmetoden”. Rättsfallet ger enligt vår mening stöd för den uppfattning som förs fram i doktrinen.

⁵³ Kleist, Beskattning av verksamhet i enkelt bolag Skattenytt nr 9, 2006, s. 481.

⁵⁴ Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s. 141.

⁵⁵ Lodin m. fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 426.

⁵⁶ Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s. 139.

Den rådande uppfattningen synes alltså vara att ett bolagsavtal kan ha skatterättslig verkan avseende inkomstfördelningen utan att en äganderättsförändring behöver ske. Det torde dock krävas, som lyfts fram i doktrinen, att fördelningen kan anses vara företagsekonomiskt motiverad och inte endast betingad av skatteskal. Exakt var denna gräns går är dock inte helt klart. För handelsbolag gäller att avtalet skall ligga till grund för den skatterättsliga bedömningen såvida inte avtalet innebär en obehörig överföring av inkomsten mellan bolagsdelägarna.⁵⁷ Vid en bedömning av om en fördelning av inkomster i ett handelsbolag är rimlig skall hänsyn tas till bland annat ägarförhållandena och delägarnas faktiska deltagande i den bedrivna verksamheten, storleken på delägarnas kapital- och arbetsinsatser samt förekomsten av affärsmässiga överväganden och risktaganden i verksamheten. Det kan dessutom finnas andra omständigheter i det enskilda fallet som gör att fördelning kan anses vara orimlig.⁵⁸ Det är rimligt att anta att den bortre gräns som gäller för handelsbolag är analogiskt tillämplig även på enkla bolag.

Då resultatfördelningen i ett enkelt bolag inte behöver spegla äganderättsförhållandena kan det medföra vissa problem och oklarheter avseende tillgångar med särskilda regler. Exempel på tillgångar som särregleras i IL är fastigheter och näringsbetingade andelar. En kapitalvinst som uppstår i samband med en fastighetsavyttring skall avseende näringsfastigheter tas upp till 90 % och en kapitalförlust dras av med 63 %.⁵⁹ Frågan är hur en sådan kapitalvinst respektive kapitalförlust som uppstår inom ramen för ett enkelt bolag skall behandlas. Eftersom resultatfördelningen inte behöver motsvara de aktuella ägarförhållandena i de tillgångar som avyttras uppkommer frågan om en person som inte är civilrättslig ägare till tillgångarna, men som har en andel i vinsten/förlusten skall omfattas av särregleringen för specifika tillgångsslag. Samma problematik uppstår avseende kapitalvinster/kapitalförluster på näringsbetingade andelar då de varken är skattepliktiga eller avdragsgilla.⁶⁰ Rättsläget torde vara oklart.⁶¹

En möjlig lösning är att låta alla bolagsmän omfattas av reglerna för specifika tillgångsslag oavsett om de är civilrättsliga ägare eller inte till den avyttrade tillgången. Att låta en bolagsman som inte är civilrättslig ägare till en tillgång omfattas av särreglerna kan dock tyckas vara lite märkligt. En annan möjlig lösning är att enbart låta de bolagsmän som är civilrättsliga ägare omfattas av särreglerna. Nackdelen med en sådan lösning är dock att bolagsmännen riskerar att beskattas olika för samma inkomst. Situationen kan också vara sådan att en bolagsman visserligen äger en mindre del i en särreglerad tillgång, men har rätt till en större andel av resultatet ifrån försäljningen. I vilken utsträckning skall en sådan bolagsman i så fall omfattas av särregleringen?⁶²

Den mest rimliga lösningen torde vara att endast den del av resultatet som motsvarar en bolagsmans ägarandel i tillgången bör omfattas av särreglerna för specifika tillgångsslag.

⁵⁷ RÅ1988 not 291.

⁵⁸ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering Del 3, s. 110.

⁵⁹ 25 kap. 2 § IL jämte 45 kap. 33 § IL.

⁶⁰ 25a kap. 5 § IL.

⁶¹ För en diskussion kring frågeställningen se Kleists artikel Beskattning av verksamhet i enkelt bolag, Skattenytt nr 9 2006.

⁶² Kleist, Beskattning av verksamhet i enkelt bolag Skattenytt nr 9, 2006, s. 485.

4.4 Särskilt om fördelning av förluster i ett enkelt bolag

Rättsläget avseende fördelning av förluster i ett enkelt bolag torde i många avseenden påminna om vad som gäller för fördelning av vinster.⁶³ En civilrättsligt giltig överenskommelse om fördelning av förluster i ett enkelt bolag har även i det här fallet företrädande framför HBL:s dispositiva bestämmelser. Den civilrättsliga fördelningen av förluster får, precis som vid fördelningen av vinster, genomslag vid beskattningen.⁶⁴ Det skall dock när vi berör frågan om fördelning av förluster påpekas att den avtalade fördelningen inte alltid bör få genomslag vid avdragsrättsfrågan. För det fall den bolagsman som enligt avtalet skall bära förlusten är insolvent och det föreligger ett solidariskt ansvar för en annan bolagsman och denne faktiskt infriar förpliktelsen bör denne istället ha rätt till kostnadsavdrag i deklarationen för förlusten. Det bör dock poängteras att bolagsmännen i ett enkelt bolag normalt sett inte är solidariskt ansvariga för varandras förpliktelser.⁶⁵

4.5 Inkomstslag och utnyttjande av underskott

All näringsverksamhet som en skattskyldig juridisk person bedriver skall räknas som en enda näringsverksamhet.⁶⁶ Det innebär att även näringsverksamhet som bedrivs inom ramen för ett enkelt bolag av en juridisk person räknas in i dennes övriga näringsverksamhet.

Som huvudregel kan därmed underskott som följer av verksamhet i ett enkelt bolag kvittas mot inkomster i bolagsmännens övriga verksamhet och vice versa.⁶⁷ Ett underskott som inte kan utnyttjas fullt ut beskattningsåret kan rullas framåt enligt bestämmelsen i 40 kap. 2 § II.

⁶³ 2 kap. 8 § HBL jämte 4 kap. 2 § HBL. Se avsnittet ovan om vinstfördelning.

⁶⁴ Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s. 216.

⁶⁵ Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s. 218-222.

⁶⁶ 14 kap. 10 § II.

⁶⁷ 14 kap. 21 § II.

5 Uttagsbeskattning i samband med joint venture

5.1 Allmänt

Vid transaktioner mellan bolag i ett samarbete bör reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL uppmärksammas. En fråga är i vilken utsträckning reglerna kan bli tillämpliga på förmögenhetsöverföringar och utnyttjande av resurser inom ramen för FoU-samarbeten. En annan fråga är huruvida bestämmelserna kan bli tillämpliga på den resultatfördelning som regleras i samarbetsavtalet.

5.2 22 kap. IL

För det fall prissättningen inte kan anses ha skett på villkor som är marknadsmässiga kan det bli aktuellt med en korrigerande av en eller flera av bolagsmännens skattepliktiga inkomster. Detta följer av bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Med uttag avses överlåtelse av en tillgång mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det kan anses vara affärsmässigt motiverat eller då en tillgång överförs till en annan näringsverksamhet.⁶⁸ Även tillhandahållande av tjänster kan utlösa uttagsbeskattning.⁶⁹ Följden av uttagsbeskattning är att den tillgång eller tjänst som tagits ur näringsverksamheten behandlas som om den avyttrats mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet.⁷⁰

När det gäller tillgångar och tjänster från den egna näringsverksamheten anses marknadsvärdet vara 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.⁷¹ I samband med FoU-arbeten bedrivna i ett enkelt bolag kan det vara svårt att fastställa ett exakt marknadspris. Enligt ett uttalande i förarbetena är det dock tillräckligt med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset bör ligga. Ligger priset inom detta intervall får det anses vara marknadsmässigt och ingen uttagsbeskattning blir då aktuell.⁷² Det bör i sammanhanget uppmärksammas att uttagsbeskattning inte torde aktualiseras p.g.a. en överflyttning av personal ifrån ett företag till ett annat. Det kan motiveras med att personal inte utgör en tillgång som kan avyttras.⁷³ Det skulle kunna förhålla sig på ett annat sätt om det finns ett kontrakt som gör det möjligt att kontrollera och avyttra personal, t.ex. för vissa nyckelpersoner.⁷⁴ Utgången kan även bli en annan om en hel verksamhetsgren kan anses avyttrad: även om värdet i verksamheten till största delen utgörs av personalens kompetens.⁷⁵

⁶⁸ 22 kap. 2-3 §§ IL.

⁶⁹ 22 kap. 4 § IL.

⁷⁰ 22 kap. 7 § IL.

⁷¹ 61 kap. 2 § 3 st. IL

⁷² Prop. 1998/99:15 s. 293.

⁷³ RÅ 1998 not. 213.

⁷⁴ Så kan vara fallet för t. ex. idrottsmän som är bundna via kontrakt till sina klubbar.

⁷⁵ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 144.

Vi anser att bestämmelserna om uttagsbeskattning i vissa fall kan bli tillämpliga på förmögenhetsöverföringar och utnyttjande av resurser inom ramen för FoU-samarbeten. Enligt vår bedömning torde en snedfördelning av resultatet däremot inte kunna angripas med stöd av bestämmelserna i 22 kap. IL. Detta då reglerna synes ta sikte på situationer där befintliga resurser överförs eller tillhandahålls till ett pris understigande marknadsvärdet, men inte fördelningen av framtida resultat. Däremot torde resultatfördelningen kunna motivera ett i övrigt affärsmässigt omotiverat nyttjande av resurserna och vice versa. Likaså kan samarbetsavtalet i stort innebära att ”affärsmässighetsvillkoret” efter en helhetsbedömning kan anses vara uppfyllt. Utfallet av en sådan prövning beror på hur avtalet är utformat. Även andra omständigheter som inte regleras i samarbetsavtalet torde kunna göra att villkoret ”affärsmässigt motiverat” får anses vara uppfyllt. Det kan till exempel röra sig om kunskap som kommer den skattskyldige till del inom ramen för samarbetet utan att något för den delen behöver vara avtalat härom. Även ”goodwill” kopplat till samarbetet torde kunna få betydelse vid en prövning av affärsmässighetsvillkoret. Så kan vara fallet när ett mindre eller nystartat företag samarbetar med en mer etablerad partner för att på så vis få ett ökat erkännande och/eller uppmärksamhet.

Uttagsbeskattning skall dock inte ske i de fall en överlåtelse av en tillgång omfattas av bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, se avsnitt 5.4 nedan.

5.3 Intressegemenskap

Det är möjligt att FoU-arbeten bedrivs i ett enkelt bolag där intressegemenskap föreligger mellan bolagsmännen. Normalt sett är det ingen skillnad mellan de fall då intressegemenskap föreligger och övriga fall så länge resultatfördelningen och prissättningen är marknadsmässig. En skillnad är dock att det processuellt sett torde föreligga en stark presumtion för att en överenskommelse mellan oberoende parter är affärsmässigt motiverad; vilket inte torde vara fallet då intressegemenskap föreligger mellan parterna. En domstol torde vara mer benägen att lägga bevisbördan på den skattskyldige vid affärsmässighetsprövningen då ett avtal ingåtts mellan parter i intressegemenskap. Även i de fall då en överenskommelse mellan oberoende parter verkar vara uppenbart affärsmässigt omotiverad torde domstolen kunna tillämpa en omvänd bevisskyldighet.

Det kan bli aktuellt att omklassificera transaktioner mellan intresseföretag, så att t.ex. en del av en för högt erlagd ersättning istället bör behandlas som förtäckt utdelning, aktieägartillskott eller koncernbidrag.⁷⁶

Det torde vara tillåtet att genomföra transaktioner till ett pris understigande marknadsvärdet utan att det föranleder uttagsbeskattning om det överlåtande företaget kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till förvärvaren. Redovisning bör då ske öppet i deklarationen. Sådana transaktioner torde dock även i de fall en redovisning inte sker öppet i deklarationen accepteras. Även då förvärvaren/mottagaren innehar näringsbetingade andelar torde en överlåtelse till underpris accepteras så länge överfört belopp ryms inom utrymmet för skattefri utdelning.⁷⁷

⁷⁶ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 144.

⁷⁷ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 87-89.

5.4 23 kap. IL

Som konstaterats ovan skall uttagsbeskattning dock inte ske i de fall en överlåtelse av en tillgång omfattas av bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL.

Tillhandahållande av tjänster omfattas inte av underprisreglerna utom för de fall då tjänsten tillhandahålls i samband med överlåtelse av tillgång som omfattas av bestämmelserna i 23 kap. IL.⁷⁸ Eftersom tillhandahållande av tjänster torde vara vanligt förekommande vid FoU-samarbeten kommer reglerna om underprisöverlåtelser i många fall inte bli tillämpliga.⁷⁹

Dessutom innebär villkoret som finns i 23 kap. 17 § IL ett ytterligare hinder. Här fastslås att en förutsättning för att underprisreglerna överhuvudtaget skall kunna bli tillämpliga är att det föreligger koncernbidragsrätt mellan parterna eller att underprisöverlåtelser avser en hel verksamhet, verksamhetsgren eller en ideell andel därav.

⁷⁸ 23 kap. 9 § IL jämte 22 kap. 12 § IL.

⁷⁹ Vi kommer inte närmare gå in på bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL här utan hänvisar istället till bl. a. Lodin m. fl.

6 Sambandet mellan redovisning och beskattning

6.1 Allmänt

Inom den svenska företagsbeskattningen finns det en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Redovisningens normgivning får i första hand genomslag vid periodiseringen av inkomster och utgifter. Vilka intäkter som är skattepliktiga respektive skattefria och vilka kostnader som är avdragsgilla respektive icke avdragsgilla regleras däremot helt och hållet av särskilda skatteregler.⁸⁰

Redovisningens koppling till beskattningen innebär i praktiken att ett företags räkenskaper som huvudregel skall ligga till grund för beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet avseende periodiseringen. Detta förutsätter dock att räkenskaperna är upprättade i enlighet med god redovisningssed och det inte finns särskilda skatterättsliga periodiseringsregler. Detta framgår av 14 kap. 2–6 §§ IL.

I 14 kap. 2 § IL anges det att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att inkomster skall tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. I detta lagrum anges två begrepp som visar på beskattningens koppling till redovisningsrätten; ”bokföringsmässiga grunder” och ”god redovisningssed”. Inga av dessa begrepp definieras särskilt i skattelagstiftningen. Av förarbetena till inkomstskattelagen framgår det dock att med begreppet ”bokföringsmässiga grunder” menas att inkomsterna och utgifterna i näringsverksamheten skall periodiseras.⁸¹ Det vill säga, inkomster skall tas upp och utgifter dras av den period som de belöper sig på. Vad gäller begreppet ”god redovisningssed” så framgår det av rättspraxis att begreppet har samma innebörd skatterättsligt som i redovisningsrätten. Inom redovisningsrätten är ”god redovisningssed” dock ett väldigt vitt begrepp och omfattar bland annat klassificering av transaktioner och värdering av tillgångar, skulder och avsättningar. Inom inkomstbeskattning används dock god redovisningssed egentligen bara för att bestämma själva beskattningstidpunkten, det vill säga när inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad.⁸²

6.2 Det materiella, formella och processuella sambandet

Det faktum att ett företags räkenskaper, såvida det följer vedertagna redovisningsregler och god redovisningssed, ligger till grund för den skatterättsliga periodiseringen av utgifter och inkomster benämns i doktrinen för det **materiella sambandet** mellan redovisning och beskattning. I doktrinen beskrivs även ett så kallat formellt och processuellt samband mellan redovisning och beskattning. Ett **formellt samband** råder när skatterättsliga regler ställer upp särskilda krav på företagets räkenskaper för att de skall bli tillämpliga. Ett exempel på en sådan skatterättslig regel är 18 kap. 14 § IL, som reglerar räkenskapsenlig avskrivning. I denna paragraf fastslås att en förutsättning för att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning är att avdraget i deklARATIONEN motsvarar avskrivningen i bokslutet.⁸³ Vad som i doktrinen be-

⁸⁰ Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007, s. 27.

⁸¹ Prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 176.

⁸² Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007, s. 29-30.

⁸³ Kellgren, Redovisning och beskattning, s. 125-126.

nämns som ett **processuellt samband** syftar på redovisningens betydelse som bevismedel i skattetvister.⁸⁴

6.3 Redovisningsrättens normgivning

Inom redovisningsrätten är lagstiftningen endast en del i ett större regelverk. Årsredovisningslagen (ÅRL) och bokföringslagen (BFL), som är de mest centrala författningarna på området, är utformade som ramlagar och innehåller i huvudsak enbart allmänna redovisningsprinciper. Lagstiftningen behöver därför i många fall kompletteras med normer som mer i detalj beskriver hur redovisningen skall utformas. Behovet av kompletterande normgivning framgår bland annat av 2 kap. 2 § ÅRL genom dess hänvisning till god redovisningssed.⁸⁵ Det är utifrån denna rättsliga standard, god redovisningssed, som de normgivande organen ger ut kompletterande normer som fungerar som utfyllnad till den ramlagsutformade redovisningslagstiftningen.⁸⁶

I förarbetena definierades god redovisningssed som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ krets bokföringsskyldiga”.⁸⁷ Att redovisa i överensstämmelse med god redovisningssed handlar dock i praktiken först och främst om att tolka och följa den aktuella lagen. I de fall där en traditionell lagtolkning inte är tillräcklig för att komma till rätta med ett visst redovisningsproblem ska en utfyllande tolkning göras utifrån den kompletterande normgivningen.⁸⁸

Enligt 8 kap. 1 § BFL har Bokföringsnämnden (BFN) det övergripande ansvaret för den kompletterande normgivningen och för utvecklingen av god redovisningssed. Även om Redovisningsrådet ansvarar för de frågor som har med års- och koncernredovisning för noterade företag att göra, har BFN i förhållande till Redovisningsrådet en överordnad ställning.⁸⁹

BFN har sedan 1987 gett ut rekommendationer och uttalanden. Sedan 1999 benämns denna kompletterande normgivning BFNs allmänna råd, BFNAR.⁹⁰ Dessa allmänna råd, som alltså i huvudsak riktar sig till onoterade företag, gäller bara under en övergångsperiod. BFN är på gång med att ge ut en internationellt anpassad normgivning bestående av fyra separata regelverk. K1, regelverket för enskilda näringsidkare, började gälla 1 januari 2007. För resterande företag gäller tillsvidare BFNs allmänna råd.

I BFNAR 2000:2 klargörs vilken kompletterande normgivning som kan respektive skall tillämpas av de onoterade företagen vid upprättande av årsbokslut, årsredovisning eller koncernredovisning. Här slås det fast att onoterade företag kan välja att följa antingen BFN:s

⁸⁴ Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 38-40.

⁸⁵ Se även 4 kap. 2 § BFL.

⁸⁶ Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 63-64.

⁸⁷ Prop. 1975:104. s. 148.

⁸⁸ FAR, Samlingsvolymen 2007 del 1, s. 533.

⁸⁹ Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007, s. 93.

⁹⁰ FAR, Samlingsvolymen 2007 del 1, s. 458.

råd eller Redovisningsrådets motsvarande rekommendationer så länge normerna tillämpas i sin helhet.

Från och med den 1 januari 2005 skall, enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, företag som är noterade på en reglerad marknad inom EG upprätta koncernredovisning i enlighet med IFRS/IAS.⁹¹

Som en följd av Redovisningsrådets uppfattning om att den finansiella rapporteringen för moderföretag skall hålla samma kvalitet som rapporteringen för koncerner infördes en ny rekommendation, RR 32, den 1 januari 2005. Enligt denna rekommendation skall juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats som huvudregel tillämpa de IFRS/IAS som tillämpas i koncernredovisningen.⁹² Även BFN har i BFNAR 2000:2 (och dess uppdatering BFNAR 2004:5) gett icke-noterade företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättats med tillämpning av internationella redovisningsstandarder samma möjlighet att redovisa i enlighet med IFRS/IAS.⁹³

På grund av IAS-förordningen och den ändrade inriktningen på svensk kompletterande normgivning har IFRS/IAS fått en central roll inom svensk redovisningsrätt. Därför har vi i denna uppsats valt att utgå från IFRS/IAS när vi redogör för den kompletterande normgivningen och vad som utgör god redovisningssed.

⁹¹ FAR, Samlingsvolymen 2007 del 1, s. 1513 (RR 32).

⁹² FAR, Samlingsvolymen 2007 del 1, s. 1514 (RR 32).

⁹³ BFNAR 2002:2, p. 5 c.

7 Omfångsfrågan avseende FoU-utgifter

7.1 Allmänt

Avdragsrätten för utgifter i en näringsverksamhet regleras främst genom huvudregeln i 16 kap. 1 § IL. Av huvudregeln framgår att endast utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dock dras av även om ett sådant samband saknas.⁹⁴

För FoU-utgifter gäller en utvidgad avdragsrätt genom bestämmelsen i 16 kap. 9 § IL. Bakgrunden till bestämmelsen som infördes 1970 är att lagstiftaren ville utvidga avdragsrätten för FoU-utgifter till att även omfatta kostnader av mer allmän karaktär, till exempel grundforskning. Med den praxis som tidigare utvecklats hade avdrag i princip endast medgivits för kostnader för så kallad målforskning där forskningen varit av ”direkt eller påtaglig betydelse för bidragsgivarens intäktsförvärv.”⁹⁵

7.2 Avdragsrätt för FoU-utgifter

Av bestämmelsen i 16 kap. 9 § 1 st. IL följer att ”[u]tgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten skall dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.” Avdragsrätten kan gälla för såväl forskning och utveckling som bedrivs i egen regi som för sådan som läggs ut på någon annan.⁹⁶

Två rekvisit ställs upp enligt 16 kap. 9 § IL. Det första är att det måste röra sig om utgifter för FoU-arbete. Noteras bör att vid extern FoU ställs även ett visst krav på motprestation vilket får anses följa av det första rekvisitet. Pahlsson menar att bestämmelsen förutsätter att aktiva forsknings- eller utvecklingsinsatser utförs eller förväntas utföras för att avdragsrätt skall föreligga. Däremot finns dock inget direkt krav på motprestation från bidragsmotagare till bidragsgivare.⁹⁷

Det finns också ett krav på samband mellan den näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver och FoU-utgifterna. Det krav på samband som ställs verkar dock vara tämligen lågt. Av förarbetena framgår att det räcker med att ett ”rimligt intresse” föreligger hos den skattskyldige av det bedrivna FoU-arbetet för att avdrag skall medges.⁹⁸ Inte heller verkar det ställas några större krav på att det skall röra sig om branschbunden forskning och utveckling eller att densamma har en viss vetenskaplig eller teknisk karaktär. Av förarbetena följer också att det är utan betydelse för avdragsrätten om resultatet även kommer andra till del än den skattskyldige, vilket kan vara särskilt intressant avseende FoU-arbete som bedrivs i samarbete med andra.⁹⁹ Det torde alltså endast vara FoU-utgifter som normalt sett

⁹⁴ 16 kap. 1 § st. 1 p. 2 IL.

⁹⁵ Pahlsson, Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen, sd 380.

⁹⁶ Pahlsson, Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen, s. 380.

⁹⁷ Pahlsson, Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen, s. 381-382.

⁹⁸ Prop. 1970:135 s. 33.

⁹⁹ Prop. 1970:135 s. 28.

Error! Style not defined.

helt faller utanför näringsverksamheten som inte omfattas av avdragsrätten enligt bestämmelsen i 16 kap. 9 § IL.¹⁰⁰ Även praxis synes ligga i linje med lagstiftarens intentioner om en utvidgad avdragsrätt för FoU-utgifter.¹⁰¹

För det fall då FoU-arbete bedrivs genom samarbete mellan två eller flera olika parter inom ramen för ett enkelt bolag torde i praktiken avdrag medges för kostnader som hänför sig till sådant arbete. En skattskyldigs rätt till avdrag minskar inte, som konstaterats tidigare, på grund av att flera kan tillgodogöra sig resultatet av det FoU-arbete som bedrivs.

¹⁰⁰ Prop. 1970:135 s. 33.

¹⁰¹ Se exempelvis RÅ 1988 ref. 88 och 1987 not 440.

8 Periodisering av FoU-utgifter

8.1 Allmänt

Ett FoU-samarbete bygger på att parterna tillskjuter resurser och delar med sig av erfarenheter och kunskap. I detta kapitel avser vi belysa två exempel på hur ett FoU-samarbete kan påverka periodiseringen av FoU-utgifter i ett inkomstskatterättsligt perspektiv. För det första avser vi behandla periodiseringen av FoU-utgifter som uppkommer inom ramen för ett enkelt bolag. För det andra ämnar vi beröra situationen då någon av parterna låter en hos denne redan befintlig immateriell anläggningstillgång nyttjas inom ramen för samarbetet.

Den avgörande frågan vid periodiseringen av utgifter för FoU är om de skall kostnadsföras genom årliga avskrivningar eller om de skall kostnadsföras direkt den period då de uppkommer.

Den skatterättsliga FoU-regeln i 16 kap. 9 § IL ger inte svar på periodiseringsfrågan. Regeringsrätten har slagit fast att 16 kap 9 § IL hör till det kopplade området och att periodiseringen således skall grundas på företagens räkenskaper såvida de är upprättade i enlighet med god redovisningssed.¹⁰² Redovisningsrättens normsystem får därför stor betydelse för beskattningen av FoU-samarbeten. Detta gäller dock endast för internt bedriven FoU-verksamhet och sådan extern FoU-verksamhet som inte omfattas av inventariereglerne i 18 kap. IL.¹⁰³

Internt bedriven FoU-verksamhet kan innefatta såväl FoU-verksamhet i egen regi som gemensamt bedriven verksamhet inom ramen för ett samarbete. Externt förvärvat FoU innefattar i huvudsak inköp och byten. Eftersom intern FoU-verksamhet och sådan extern FoU-verksamhet som inte omfattas av 18 kap. IL hör till det kopplade området blir det redovisningsrättsliga normsystemet prejudicerande vid beskattningen i detta hänseende. Det är sådana FoU-utgifter som vi avser att behandla i avsnittet nedan (8.2).

8.2 Redovisningsrätten och FoU-utgifter

I redovisningslagstiftningen regleras FoU-utgifter i 4 kap. 2 § ÅRL. Där fastställs att utgifter för forskning och utveckling som är av **väsentligt värde** för företaget under kommande år får tas upp som en immateriell anläggningstillgång. För det fall de inte tas upp som en immateriell anläggningstillgång skall utgifterna kostnadsföras direkt. Utöver regeln i ÅRL finns ett flertal redovisningsrekommendationer som behandlar FoU-utgifter. På grund av IAS-förordningen och den ändrade inriktningen på svensk kompletterande normgivning har IAS 38 fått en central betydelse för redovisningen av FoU-utgifter i Sverige.¹⁰⁴

Syftet med IAS 38 är att klargöra hur forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten skall redovisas och under vilka förutsättningar dessa utgifter skall aktiveras i balansräkningen. I IAS 38 har man, till skillnad från Bokföringsnämndens R 1, valt att tydligt de-

¹⁰² RÅ 2004 ref. 113.

¹⁰³ Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 327.

¹⁰⁴ Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s 335.

finiera vad som utgör en immateriell tillgång. I IAS 38 p. 10 fastslås att en tillgång är en resurs som ett företag har **kontroll** över till följd av inträffade händelser och som förväntas ge företaget **ekonomiska fördelar i framtiden**. Vidare definieras en immateriell tillgång som en **identifierbar** icke-monetär tillgång utan fysisk substans.¹⁰⁵ I IAS 38 p. 9-10 utvecklas innebörden av begreppet och det ges även exempel på företeelser som kan utgöra immateriella tillgångar. Uppräkningen omfattar bland annat programvaror, patent, upphovsrätter, filmer, kundregister och franchiseavtal.

För att en aktivering överhuvudtaget skall bli möjlig krävs att utgiften uppfyller ovanstående kriterier angående identifierbarhet, kontroll och framtida ekonomiska fördelar. Om en FoU-utgift inte uppfyller dessa kriterier, skall den enligt huvudregeln kostnadsföras direkt när den förvärvats eller upparbetats internt.¹⁰⁶

8.2.1 Identifierbarhet

Identifierbarhetskriteriet är till för att särskilja en immateriell tillgång från goodwill. De största svårigheterna med identifierbarheten torde vara hänförliga till *internt upparbetade immateriella tillgångar*.¹⁰⁷ IAS 38 framgår det att det finns två sätt att fastställa att en tillgång är identifierbar.

Ett första tydligt tecken på identifierbarhet är om tillgången går att avskilja.¹⁰⁸ En tillgång är avskiljbar om tillgången kan avskiljas eller delas av från företaget, enligt IAS 38 p. 12. Det ska alltså finnas en möjlighet att sälja, överlåta, licensiera ut, hyra ut eller byta ut tillgången utan att därmed göra sig av med de framtida ekonomiska fördelarna av andra tillgångar som används inom samma intäktsskapande verksamhet.¹⁰⁹

För det andra uppfyller en tillgång alltid kriteriet på identifierbarhet om tillgången uppkommer ur en juridisk rättighet, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter eller förpliktelser.¹¹⁰

8.2.2 Kontroll

Med kravet på att ett företag måste ha kontroll på resursen menas att företaget kan säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och samtidigt begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar.¹¹¹ Kontroll över resursen har vanligtvis sin grund i legala rättigheter, men inte alltid. Det föreligger således inget krav på att företaget innehar en tillgång med äganderätt för att få aktivera den. Detta framgår av st. 57 i IASB:s föreställningsram, där det uttalas att *"[t]rots att ett företags möjlighet att gottgöra sig värdet av en tillgång vanligtvis utgör en följd av legala rättigheter kan en överensstämmelse med definitionen för en tillgång*

¹⁰⁵ IAS 38, p. 8-10.

¹⁰⁶ IAS 38, p. 10.

¹⁰⁷ Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 342.

¹⁰⁸ IAS 38 p. 11-12.

¹⁰⁹ Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 340.

¹¹⁰ IAS 38 p. 12.

¹¹¹ IAS 38 p. 13.

föreligga, även utan att sådana rättigheter föreligger". Om legala rättigheter saknas försvåras dock möjligheten att påvisa kontroll över tillgången.

Det är även viktigt att klargöra att äganderätt inte heller är en garant för att ett företag skall ha möjlighet att redovisa en tillgång i balansräkningen. Anledningen till detta är att nyttjandet av tillgången kan vara inskränkt enligt lag eller genom avtal.¹¹²

I IAS 38 ges det exempel på situationer där företag inte anses uppfylla kontrollrekvisitet. Till exempel motsvarar vanligtvis inte utgifter för utbildning av personal definitionen av en immateriell tillgång, detta eftersom företaget inte har kontroll över hur länge de anställda stannar kvar i företaget.¹¹³ Samma sak gäller för sådana utgifter som ett företag har för att upprätthålla kundrelationer och kundlojalitet.¹¹⁴ Inte heller i dessa situationer har företaget vanligtvis tillräcklig kontroll över de ekonomiska fördelarna av sådana aktiviteter för att definitionen av en immateriell tillgång skall vara uppfylld.¹¹⁵

När FoU-verksamhet bedrivs gemensamt i ett enkelt bolag torde kontrollrekvisitet ofta brista eftersom det är svårt att begränsa de andra bolagsmäns möjligheter att ta del av de förväntade ekonomiska fördelarna som är förknippade med FoU-arbetet. Detta då det ligger i samarbetets natur att samarbetsparterna drar nytta av varandras kunskaper och erfarenheter inom ramen för samarbetet. Det är visserligen möjligt att genom avtal begränsa övriga bolagsmäns rätt till resultatet av ett FoU-arbete, men huruvida detta räcker för att uppfylla kontrollrekvisitet framgår inte av bestämmelserna i IAS 38. Rimligt är dock att ett sådant avtal under vissa omständigheter skulle kunna anses begränsa övriga bolagsmäns möjligheter att ta del av de förväntade ekonomiska fördelarna tillräckligt mycket för att uppfylla kontrollrekvisitet.

8.2.3 Framtida ekonomiska fördelar

Med kravet på att tillgången måste förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden menas inte bara intäkter från försäljning av produkter eller tjänster, utan även framtida kostnadsbesparingar eller andra fördelar av användandet av tillgången. Till exempel kan användandet av en immateriell tillgång i en tillverkningsprocess minska framtida tillverkningskostnader i stället för att öka framtida intäkter, något som torde vara vanligt i FoU sammanhang.¹¹⁶

Efter att ha konstaterat att utgiften faller inom ramen för vad som är att betrakta som en immateriell tillgång, dvs. uppfyller ovanstående kriterier, skall ytterligare två krav vara uppfyllda för att den immateriella tillgången ska kunna aktiveras i balansräkningen. För det första skall det vara troligt att de ekonomiska vinsterna som kan kopplas till tillgången kommer att komma företaget till del. För det andra skall den immateriella tillgångens anskaffningsvärde kunna bedömas på ett tillförlitligt sätt.¹¹⁷ Är även dessa kriterier uppfyllda skall

¹¹² Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, 344.

¹¹³ IAS 38 p. 15.

¹¹⁴ IAS 38 p. 16.

¹¹⁵ Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 345.

¹¹⁶ IAS 38, p. 17.

¹¹⁷ IAS 38, p. 21.

en aktivering av de immateriella tillgångarna ske i företagens balansräkning, såvida det inte handlar om internt upparbetade tillgångar. För sådana tillgångar krävs att ytterligare kriterier måste vara uppfyllda innan en aktivering kan bli aktuell (se nedan).

8.2.4 Internt upparbetade immateriella tillgångar

För att avgöra om utgifter för internt upparbetad FoU uppfyller kriterierna för att tas upp i balansräkningen delar IAS 38 upp arbetet med att skapa en immateriell tillgång i två faser, en forskningsfas och en utvecklingsfas.¹¹⁸ Enligt IAS 38 kan enbart sådana utgifter som är hänförliga till utvecklingsfasen aktiveras i balansräkningen. Utgifter som uppkommer i forskningsfasen skall således kostnadsföras direkt när de uppkommer.¹¹⁹ Är det omöjligt att avgöra om en utgift tillhör forsknings- eller utvecklingsfasen ska utgiften anses tillhöra enbart forskningsfasen och därmed kostnadsföras direkt när den uppkommer.¹²⁰

Däremot **skall** utgifter som uppkommer i utvecklingsfasen aktiveras i balansräkningen **om och endast om** samtliga nedanstående förutsättningar är uppfyllda.¹²¹

- Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.
- Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.
- Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Företaget kan visa hur den immateriella tillgången kommer att generera troliga framtida ekonomiska fördelar.
- Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången.

Trots att det i IAS 38 p. 57 konstateras att under förutsättning att alla kriterier är uppfyllda skall en aktivering ske, har man när det kommer till internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar inom svensk redovisningsrätt, öppnat upp för en valfrihet. Enligt RR 32, p. 67 kan i redovisningen för juridiska personer sådana utgifter för utveckling som enligt IAS 38 p. 57 skall tas upp som en tillgång i balansräkningen kostnadsföras direkt. Detta trots att alla kriterier för aktivering är uppfyllda.

¹¹⁸ IAS 38, p. 52.

¹¹⁹ IAS 38, p. 54.

¹²⁰ IAS 38, p. 53.

¹²¹ IAS 38, p. 57.

8.3 18 kap. IL och externt förvärvade FoU-arbeten

Av 18 kap. 1 § 2 st, 1 p IL följer att *koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan* omfattas av bestämmelserna i 18 kap. IL. Det är således bara förvärvad FoU som kan omfattas av reglerna i 18 kap. IL. Att egenproducerade immateriella tillgångar inte omfattas av 18 kap. IL utan istället skall följa god redovisningssed har även slagits fast i praxis.¹²²

En fråga som bör uppmärksammas är hur begreppet ”liknande rättigheter” skall tolkas. En restriktiv tolkning av begreppet ”liknande rättigheter” skulle innebära att i princip endast legala rättigheter eller sådana immateriella tillgångar som är rättsligt skyddade skall omfattas av definitionen. I förarbetena öppnas det dock upp för en lite vidare tolkning av begreppet. Av förarbetena följer att ovanstående lagrum utformats för att överensstämma med ÅRL:s definition av immateriella tillgångar i 4 kap. 2 § ÅRL.¹²³ Begreppet bör därför inte ges en alltför snäv innebörd. Externt förvärvad FoU som uppfyller kraven för en immateriell anläggningstillgång torde därmed omfattas av termen ”liknande rättigheter” även om den inte utgör en legal rättighet. I RÅ 2004 ref. 81 diskuterades huruvida balanserade utvecklingskostnader för datorprogram skall omfattas av 18 kap. IL. Även om frågan om vad som utgör en rättighet inte var uppe för bedömning i målet tycks SRN i sitt resonemang inte göra någon åtskillnad mellan balanserade utvecklingsutgifter och definitionen av immateriella rättigheter i 18 kap. IL. Därmed inte sagt att ett likhetstecken skall råda mellan aktiverade FoU-utgifter och ”liknande rättigheter” i 18 kap. IL. Det skulle däremot kunna tyda på att begreppet inte skall tolkas alltför restriktivt.

Externt förvärvade FoU-utgifter som faller utanför 18 kap. IL:s tillämpningsområde hör till det kopplade området och det är därför god redovisningssed som styr den skatterättsliga periodiseringen. I praktiken så medför kontrollrequisitet, som förklarats ovan, dock att avsaknaden av en legal rättighet försvårar möjligheten att påvisa kontroll över tillgången.

8.4 Värdeminskingsavdrag

Som konstaterats ovan blir IL:s 18:e kapitel om inventarier tillämpligt för vissa utgifter för externt förvärvad FoU. I 18 kap. 3 § IL anges att utgifter för att anskaffa inventarier skall dras av genom årliga värdeminskingsavdrag, och att avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 13-22 §§ om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Av huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning, 18 kap. 13 § IL, anges att värdeminskingsavdrag får göras vid räkenskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget. Vad som utgör avskrivningsunderlaget beskrivs i paragrafens andra stycke. Här framgår det att i underlaget ingår bl.a. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång.

För internt upparbetade tillgångar är det istället god redovisningssed som styr avskrivningarna. Detta följer av förarbetena till IL, men har även fastslagits av regeringsrätten.¹²⁴ I RÅ 2004 ref. 81, hade ett företag aktiverat utvecklingsutgifter i balansräkningen, som sedan skrevs av under en treårsperiod. Företaget frågade om bestämmelserna i 18 kap. IL var till-

¹²² RÅ 2004 ref. 81 och RÅ 1994 ref. 94.

¹²³ Prop 1995/96:104 s. 54 och SOU 1995:43 s. 130-131.

¹²⁴ Prop. 1999/2000:2 s. 231.

lämpliga eller om bokföringsmässiga grunder skulle tillämpas. Regeringsrätten fastslog med hänvisning till utformningen av avdragsbestämmelserna och uttalandet i förarbetena till IL att den periodisering som följer av god redovisningssed skall godtas vid beskattningen.

I ÅRL stadgas att immateriella tillgångar skall skrivas av över fem år, om inte annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. För alla avskrivningsbara tillgångar, så också immateriella tillgångar, gäller att de skall skrivas av över sin ekonomiska livslängd. Om ett företag med rimlig säkerhet kan påvisa att nyttjandeperioden för en immateriell tillgång överstiger fem år så skall tillgången skrivas av över denna längre period.

I IAS 38 beskrivs tre olika avskrivningsmetoder, linjära, degressiva och produktionsberoende avskrivningar. Linjära avskrivningar innebär att ett fast årligt avskrivningsbelopp används över hela nyttjandeperioden. Degressiva avskrivningar innebär att avskrivningsbeloppen minskar successivt, medan produktionsberoende avskrivningar innebär att avskrivningsbeloppet bestäms på basis av den förväntade användningen eller produktionen. Enligt IAS 38 skall den avskrivningsmetod användas som bäst återspeglar hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Om förbrukningstakten inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, skall alltid den linjära avskrivningsmetoden användas.¹²⁵

Avskrivningar redovisas vanligtvis som kostnader i resultaträkningen. Under vissa förhållanden ingår dock avskrivningarna i anskaffningsvärdet för andra tillgångar. Till exempel inkluderas avskrivningar på immateriella tillgångar som används i en tillverkningsprocess i värdet på varulagret.

8.5 Allmänt om värdeminskningssavdrag i ett enkelt bolag

Av bestämmelserna i 18 kap. IL följer att det är ägaren som skall ha rätt till värdeminskningssavdrag.¹²⁶ Då ett enkelt bolag inte har någon rättspersonlighet tillkommer rätten till värdeminskningssavdrag bolagsmännen. En bolagsman har rätt till värdeminskningssavdrag för tillgångar som vederbörande äger individuellt och för sin andel i gemensamt ägda tillgångar.¹²⁷

Det torde vara möjligt för bolagsmännen att använda sig av olika avskrivningsmetoder. En anledning till att bolagsmännen väljer att använda sig av olika avskrivningsmetoder kan vara att de förvärvat sin andel i tillgången vid olika tidpunkter och att avskrivningsunderlaget därmed kan variera mellan bolagsmännen.¹²⁸

Det torde också vara möjligt, då nettointäktsmetoden används, att fördela rätten till värdeminskningssavdrag efter bolagsmännens rätt till andel i resultatet. Enligt SKV är det möjligt att låta en av bolagsmännen redovisa verksamhetens samtliga inkomster och utgifter, skattemässiga avskrivningar och övriga justeringar för den gemensamt bedrivna verksamheten i deklarationen. Därefter fördelas nettoresultatet bolagsmännen emellan. Övriga bolagsmän

¹²⁵ IAS 38 p. 98.

¹²⁶ Se exempelvis RÅ 1998 ref. 58 I-III.

¹²⁷ Sandström, Handelsbolag och enkla bolag, s. 96.

¹²⁸ Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s. 155.

redovisar endast sin andel i resultatet.¹²⁹ Indirekt är det därmed möjligt att fördela rätten till skattemässiga avskrivningar.

8.6 Incitament för aktivering

Att en aktivering medför en senareläggning av kostnadsföringen jämfört med ett direktavdrag är uppenbart. För företag som går med vinst innebär en aktivering alltså i praktiken en tidigareläggning av beskattningstidpunkten. Även om en senareläggning av beskattningen i de flesta fall är att föredra kan det finnas andra skäl för ett företag att vilja aktivera. För juridiska personer finns det dock inga skatterättsliga incitament till att välja aktivering framför direkt avdrag. Detta eftersom ett direktavdrag kan ”rullas framåt” utan tidsbegränsning. Det kan dock finnas företagsekonomiska skäl, särskilt för företag som ändå inte kan utnyttja ett direktavdrag fullt ut.

För företag som är noterade kan ett skäl till aktivering vara att blåsa upp tillgångssidan i balansräkningen för att på så vis höja aktiekursen. En annan anledning till aktivering av immateriella tillgångar kan vara interna incitamentsprogram. Personer med ledande befattningar och som omfattas av programmet, kan då tendera att välja aktivering före direkt avdrag för att företaget skall göra ett högre resultat och således få sig en större bonus.

Gentemot långgivare kan det finnas olika skäl att visa på en stark balansräkning. Det kan gälla både möjligheten att få en kreditansökan beviljad och p.g.a villkor i ett befintligt kreditavtal. Det kan även finnas lagtekniska skäl för en aktivering. Ett högre resultat gör det möjligt att ge större utdelning till aktieägarna. En förstärkt balansräkning kan också hjälpa ett bolag att undvika tvångslikvidation.

8.7 Nedskrivningar

Det torde inte vara ovanligt att parterna i ett FoU-samarbete nyttjar varandras immateriella tillgångar. För det fall att en part har aktiverat sådana tillgångar i balansräkningen kan ett nyttjande av dessa inom ramen för samarbetet leda till att värdet på tillgången minskar. Enligt 4 kap. 5 § ÅRL skall en anläggningstillgång skrivas ned om värdet på denna understiger det redovisade värdet och värdeminskningen antas vara bestående. Enligt god redovisningssed skall en prövning göras om det föreligger någon indikation på att en anläggningstillgång minskat i värde utöver den planerade värdeminskning som beaktas i avskrivningarna. En sådan prövning görs post för post. I många fall kan det vara svårt att bedöma huruvida en prövning skall göras eller ej. Utgångspunkten är dock att en prövning skall göras så fort det finns anledning att befara en värdeminskning. Med prövning menas att tillgångens s.k. återvinningsvärde ställs emot dess redovisade värde.¹³⁰ Återvinningsvärdet är det högsta av en tillgångs nyttjandevärde respektive nettoförsäljningsvärde.¹³¹ Att låta en befintlig immateriell anläggningstillgång användas inom ramen för ett samarbete kan vara en indikation som föranleder en prövning om nedskrivning. Detta då en sådan tillgång kan riskera att förlora en del av sitt värde när kunskapen inte längre är exklusiv i samma utsträckning som tidigare för parten som tillhandahåller tillgången.

¹²⁹ SKV:s broschyrer ”Dags att deklarerar” SKV 283 och SKV 285.

¹³⁰ IAS 36, p. 8-14.

¹³¹ IAS 36, p. 18.

För sådana immateriella tillgångar som inte omfattas av inventariereglererna i 18 kap. IL får ovan beskrivna redovisningsbestämmelser genomslag vid beskattningen. Detta då det föreligger ett materiellt samband i det här avseendet mellan redovisningen och beskattningen.

Tillgångar som omfattas av bestämmelserna i 18 kap. IL får endast skrivas ned om det skattemässiga värdet överstiger det verkliga värdet på inventarierna enligt 18 kap. 18 § IL. Det bör dock påpekas att paragrafen, till skillnad från vad som gäller enligt god redovisningssed, tillämpas på kollektiv nivå d.v.s. det verkliga värdet på den skattskyldiges samtliga inventarier skall jämföras med deras skattemässiga värde.

Inkomstskatterättsligt medför en nedskrivning av tillgångar inga direkta nackdelar. Där emot kan det finnas andra skäl till att en samarbetspart vill undvika en nedskrivning av sina tillgångar. Dessa skäl torde i princip vara de samma som diskuteras i avsnitt 8.6. Ett bolag som funderar på att samarbeta med någon annan aktör bör vara medveten om dessa risker innan denne låter sina immateriella tillgångar nyttjas inom ramen för samarbetet.

9 Jämförelse mellan uppdrag, byten och samarbeten

9.1 Allmänt

Som konstaterades tidigare finns det många fördelar med att i FoU-sammanhang söka samverka med andra företag. Samverkan mellan företag kan ske i en mängd olika former, allt från att lägga ut FoU-arbeten på entreprenad till att bilda gemensamma FoU-bolag.

Det är därför av intresse att belysa de skillnader i beskattningshänseende som finns mellan olika former av FoU-samverkan. Då vi fokuserar på joint ventures som bedrivs som enkla bolag har vi valt att jämföra denna form av samarbete med uppdrag och byten. Detta eftersom vi anser att dessa former får utgöra alternativa former av samverkan till ett sådant FoU-samarbete.

Ett uppdrag i FoU-sammanhang föreligger då ett företag (uppdragsgivaren) betalar ett annat företag (uppdragstagaren) för att utföra ett FoU-projekt. Denna form av samverkan kan i jämförelse med byten och samarbeten ses som den svagaste formen av samverkan. Vi har valt att belysa de inkomstskatterättsliga konsekvenserna utifrån både uppdragsgivaren och uppdragstagarens perspektiv.

Vad gäller byten så liknar denna form av samverkan i många avseenden samarbetsformen. Det är därför av intresse att inte enbart visa på de inkomstskatterättsliga konsekvenser som följer av bytestransaktioner utan även belysa gränsdragningen mellan byten och samarbete.

9.2 Uppdrag

Det som vi väljer att beteckna som uppdragsavtal i framställningen kan avse olika situationer och förhållanden. Varken inom redovisnings- eller skatterätten finns det en tydlig och väl avgränsad definition av vad som skall anses utgöra ett uppdrag eller uppdragsavtal. Kellgren hävdar dock att det synes möjligt att även i ett skatterättsligt och redovisningsrättsligt sammanhang utgå ifrån den allmänspråkliga definitionen att ett uppdrag är ”en arbetsuppgift som någon tilldelats för utförande under viss tidsrymd”. De typer av uppdrag som främst blir aktuella rörande FoU-arbeten är tjänsteuppdrag och entreprenader.¹³²

Enligt IAS 11 definieras ett entreprenaduppdrag som ”[e]tt uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning”. Ett entreprenadavtal kan till exempel avse produktion av en byggnad för uppdragsgivarens räkning.¹³³

Enligt IAS 18 innebär ett tjänsteuppdrag normalt sett att ett företag utför ett enligt avtal överenskommet uppdrag inom överenskommen tid. Uppdraget kan utföras under en period eller sträcka sig över flera perioder. Det bör nämnas att vissa tjänsteuppdrag som får anses underordnade ett entreprenadavtal skall ses som en del av entreprenadavtalet och behandlas därefter.¹³⁴

¹³² Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 108.

¹³³ IAS 11, p. 3 och p. 4.

¹³⁴ IAS 18, p. 4.

9.2.1 Uppdragstagarens avdragsrätt

Utgifter i samband med FoU-arbeten torde normalt sett vara avdragsgilla för uppdragstagaren på grund av att utgifterna antingen är att hänföra till uppdragsutgiften eller utgör FoU-utgifter. Avdragsrätten för utgifter hänförliga till uppdragsutgiften följer av 16 kap 1 § IL, medan avdragsrätten för FoU-utgifter följer av 16 kap. 9 § IL.¹³⁵

För att kunna uppskatta värdet på och resultatet av ett uppdrag behöver uppdragsutgiften på något sätt beräknas. Inom skatterätten saknas i princip regler avseende beräkningen av uppdragsutgiften varför ledning får hämtas ifrån redovisningsrätten.¹³⁶

I ett förarbetsuttalande avseende pågående arbeten ges exempel på vad som kan ingå i uppdragsutgiften:¹³⁷

Till direkta kostnader bör räknas bl.a. kostnader för material och insatsvaror samt löner och andra ersättningar till anställda som är verksamma med arbetet i fråga (direkta löner). Som direkt lönekostnad bör räknas även socialförsäkringsavgifter och andra lönebikostnader för nu nämnd personal. Arvoden till eventuella underentreprenörer och konsulter ingår också bland de direkta kostnaderna. Typiska indirekta kostnader är allmänna administrationskostnader inkl. lön m.m. till kontors och förrådspersonal, värdeminskning och underhåll av byggnader, maskiner och andra inventarier samt ränte- och försäkringskostnader.

Enligt IAS 11 skall utgifter anses höra till uppdragsutgiften om de har ett direkt samband med det enskilda uppdraget, om de avser uppdragsverksamhet i allmänhet och om de kan fördelas ut på det enskilda uppdraget eller om de utgör sådana utgifter som enligt avtalet kan debiteras uppdragsgivaren.¹³⁸ Trots att IAS 11 i huvudsak tar sikte på entreprenaduppdrag får den antas vara analogiskt tillämplig även på tjänsteuppdrag.¹³⁹ Således skall sådana utgifter som inte kan hänföras till uppdragsverksamheten eller inte kan fördelas ut på något enskilt uppdrag inte ingå i uppdragsutgiften.¹⁴⁰

FoU-utgifter skall inte ingå i uppdragsutgiften såvida inte ersättning härför skall utgå enligt uppdragsavtalet.¹⁴¹ Enligt Kellgren är det inte helt klart när ersättning för FoU-utgifter skall anses ha utgått i enlighet med avtalet. Han menar dock att för de fall ett visst antal FoU-timmar finns specificerat i avtalet skall endast dessa ingå i uppdragsutgiften. Ofta torde dock inte antalet FoU-timmar specificeras i avtalet varför en skönsmässig bedömning får göras istället.¹⁴²

¹³⁵ Angående avdragsrätten för FoU-utgifter se kapitel 7.

¹³⁶ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 113.

¹³⁷ Prop. 1980/81:68 s. 144-145.

¹³⁸ IAS 11, p. 16.

¹³⁹ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 113-114.

¹⁴⁰ IAS 11 p. 20.

¹⁴¹ IAS 11 p. 20 (c).

¹⁴² Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 115.

9.2.2 Uppdragstagarens periodisering av inkomster och utgifter

Periodiseringen av uppdragsinkomster och uppdragsutgifter torde normalt sett inte vålla några problem i de fall då uppdraget avslutas innan bokslutet upprättas. De bokförs i dessa fall oftast som intäkter respektive kostnader redan under innevarande år.¹⁴³

För de fall uppdraget sträcker sig över bokslutet blir bestämmelserna om pågående arbeten tillämpliga, vilket innebär att intäktsföringen och kostnadsföringen som huvudregel följer vad som gäller enligt god redovisningssed såvida inte annat följer av 17 kap. IL.¹⁴⁴

Det finns ingen definition av pågående arbeten vare sig i IL, ÅRL eller i IAS. Pågående arbeten har dock i prop. 1980/81:68 beskrivits enligt följande: ”Med pågående arbeten menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång ej avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning.”¹⁴⁵ Definitionen torde i hudsak gälla även på redovisningsrättens område.¹⁴⁶

Definitionen av pågående arbeten kan innefatta både tjänster och egendom. Exempelvis omfattas såväl pågående reparationer och ombyggnader som pågående utredningsarbeten. Däremot utesluts ifrån pågående arbeten så kallade tillverkningskontrakt vilka istället följer reglerna för varuförsäljning.¹⁴⁷ Inte heller arbeten som utförs för det egna företaget bör normalt sett omfattas av definitionen pågående arbeten.¹⁴⁸

Enligt IAS 11 skall som huvudregel intäktsföringen och kostnadsföringen ske enligt principen om så kallad successiv vinstavräkning. Det innebär att periodiseringen skall ske allteftersom uppdraget färdigställs. En förutsättning är dock att utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt på balansdagen.

För att utfallet för ett fastprisuppdrag ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt ställer IAS 11 upp följande villkor:¹⁴⁹

- Den totala uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt.
- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren.
- Såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.
- De uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget kan klart identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt så att jämförelse med tidigare beräkningar kan göras.

¹⁴³ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 117-118.

¹⁴⁴ 14 kap. 2 § IL och 17 kap. 23 § IL.

¹⁴⁵ Prop. 1980/81:68 s. 138.

¹⁴⁶ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 110.

¹⁴⁷ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, 110-111.

¹⁴⁸ SKV M 2005:4.

¹⁴⁹ IAS 11, p. 22-35.

För att utfallet för ett uppdrag utfört på löpande räkning skall kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt ställs följande villkor:

- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren.
- De uppdragsutgifter som, oavsett om det uttryckligen framgår att de skall ersättas eller ej, hänför sig till uppdraget samt klart kan identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisningsrådet har dock genom RR 32 givit juridiska personer en möjlighet att redovisa pågående arbeten enligt färdigställandemetoden. Detta innebär att slutredovisning får ske när uppdraget är slutfört enligt 2 kap. 4 § ÅRL och intill dess redovisas enligt bestämmelserna i 4 kap. 9 § ÅRL.¹⁵⁰ Det innebär att utgifter för uppdrag som på balansdagen inte är avslutade aktiveras och överförs till den period då intäktsföring skall ske enligt matchningsprincipen. Utgifterna för uppdraget tas upp som en omsättningstillgång i balansräkningen och värderas i enlighet med nämnda bestämmelser i 4 kap. 9 § ÅRL.¹⁵¹

Företagen har således i många fall en valmöjlighet mellan de två metoderna. Ur ett rent skatterettsligt perspektiv torde det vara fördelaktigt att redovisa pågående uppdrag enligt färdigställandemetoden. Detta eftersom metoden innebär en senareläggning av beskattningen och medför därmed i praktiken en räntefri skattecredit för uppdragstagaren.

Som huvudregel gäller, som konstaterats ovan, god redovisningssed avseende periodiseringen av pågående arbeten. Det finns dock i 17 kap. 23-33 IL särskilda bestämmelser för vissa typer av pågående arbeten. Dessa regler är tillämpliga på byggnads-, anläggningshantverks- och konsultrörelse. Begreppet konsultrörelse skall enligt förarbetena ges en vid tolkning.¹⁵² När det gäller uppdragsförhållanden avseende FoU-verksamhet torde det vara tämligen vanligt att uppdragstagaren i lagens mening anses bedriva konsultrörelse.

IL:s bestämmelser avseende pågående arbeten skiljer på arbeten som utförs på löpande räkning och de som utförs till fast pris. Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen bestäms efter ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången eller de faktiska utgifterna för arbetet. Alla andra fall anses utförda till fast pris.¹⁵³

Enligt IL skall pågående arbeten utförda på löpande räkning följa faktureringen.¹⁵⁴ Sedan Regeringsrätten i RÅ 1998 ref. 18 slagit fast att metoden om successiv vinstavräkning inte strider mot den i 17 kap. 27 IL nu aktuella bestämmelsen är det i praktiken god redovisningssed som styr periodiseringen för pågående arbeten utförda till fast pris. Pågående arbeten utförda till fast pris och som inte slutredovisats får dock inte tas upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet.¹⁵⁵ Om den skattskyldige tar emot ersättning innan slutredovisning har skett skall beloppet tas upp som en skuld till uppdragsgi-

¹⁵⁰ RR 32, p. 21.

¹⁵¹ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 118.

¹⁵² Prop. 1980/81:68 s. 139.

¹⁵³ 17 kap. 25 § IL.

¹⁵⁴ 17 kap. 26 § IL.

¹⁵⁵ 17 kap. 27 § IL.

varen istället för att intäktsföras.¹⁵⁶ Både för arbeten utförda till fast pris och arbeten utförda på löpande räkning finns en regel i 17 kap. 31 § IL som avser att hindra otillbörligt utnyttjande av de skatterättsliga bestämmelserna.¹⁵⁷

För det fall FoU-arbete ökar kompetens- och kunskapsnivån hos uppdragstagaren och denna kunskap avses att användas i framtiden bör det även vara möjligt att aktivera en del av utgifterna som en immateriell anläggningstillgång. Det torde alltså i flera fall föreligga en valmöjlighet för företagen mellan att aktivera utgiften som en immateriell anläggningstillgång och att låta utgiften ingå i uppdragsutgiften.¹⁵⁸

9.2.3 Uppdragsgivarens skattemässiga situation

Uppdragsgivaren har i princip alltid avdragsrätt för utgifter avseende beställning av FoU-arbete hos en uppdragstagare.¹⁵⁹ Tidpunkten för kostnadsföringen av utgifterna är dock inte helt oproblematisk och får nog sägas variera beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. När uppdragsgivaren förvärvar sådana immateriella rättigheter som omfattas av 18 kap. IL skall utgifterna kostnadsföras genom årliga värdeminskningssavdrag. För sådana externt förvärvade immateriella anläggningstillgångar som eventuellt skulle falla utanför 18 kap. IL skall periodiseringen ske utifrån god redovisningssed och utgifterna kostnadsföras genom årliga avskrivningar. I dessa fallen är det inte möjligt att göra skattemässiga överavskrivningar vilket är möjligt vid en tillämpning av 18 kap. IL. Utgifter för förvärvade FoU-arbeten som inte uppfyller kraven för immateriella anläggningstillgångar torde som huvudregel kostnadsföras direkt. Kellgren anser dock att utredningsarbeten i vissa fall istället kan kostnadsföras vid leveranstidpunkten.¹⁶⁰

9.3 Byten

I IL ges ingen tydlig beskrivning av vad som är kännetecknande för ett byte. I de fall det saknas skatterättsliga definitioner får det civilrättsligt motsvarande begreppet normalt sett genomslag i skatterätten.¹⁶¹ Byten liksom köp definieras i civilrätten som onerösa överlåtelser. Med onerösa överlåtelser menas överlåtelser där vederlag utgår.¹⁶² En bytesaffär innebär att två eller flera parter byter varor eller tjänster med varandra. Vad som skiljer byte från köp är således att det inte förekommer någon penningprestation.

¹⁵⁶ 17 kap. 28 § IL.

¹⁵⁷ Regeln kommenteras inte vidare här. För kommentarer till bestämmelsen se Stig von Bahr och Per Thorell i Skattenytt, 1991, sid. 348 ff. Se även RÅ 1990 not 101.

¹⁵⁸ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 115-116. Detta under förutsättning att kraven för aktivering kan anses uppfyllda, se kapitel 8.

¹⁵⁹ 16:1 IL, 16:9 IL. Se även kapitel 7.

¹⁶⁰ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 120.

¹⁶¹ Grosskopf/Grönfors, Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget, SN 1990, s. 353.

¹⁶² Agell och Malmström, Civilrätt, s. 133.

9.3.1 Redovisningsrätt

På grund av redovisningsrättens nära koppling till skatterätten synes det befogat att innan de inkomstskatterättsliga implikationerna av bytestransaktioner behandlas redogöra för hur bytestransaktioner skall hanteras redovisningsmässigt.

I 4 kap. 1 § BFL framgår det att ett företag löpande skall bokföra alla sina affärshändelser. Med affärshändelse avses enligt 1 kap. 2 § BFL alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Enligt 4 kap. 2 § skall bokföringen av affärshändelser ske i överensstämmelse med god redovisningssed.

Vad som utgör god redovisningssed vid redovisning av bytestransaktioner framgår framförallt av IAS 18. I IAS 18 p. 12 konstateras att när en vara eller tjänst byts mot en annan vara eller tjänst, som är av liknande slag och värde, skall bytet inte ses som en intäktsskapande transaktion. Anskaffningsvärdet för den tillbytta tillgången utgörs av det bokförda värdet på den eller de tillgångar som lämnats i byte. Eventuellt måste en justering ske om betalning lämnats eller tagits emot på grund av att bytestransaktionerna inte var helt värdemässigt likvärdiga.

Exempel på sådana bytestransaktioner av liknande slag, är enligt IAS 18, byten av homogena råvaror såsom olja och mjölk. Enligt bokföringsnämndens yttrande i målet RÅ 2001 not 146 ställs inte kravet på liknande så högt att det måste handla om helt identiska varor. Enligt Kellgren torde dock byten av FoU-arbeten i de flesta fall inte kunna betraktas som likartade.¹⁶³

När bytestransaktionen består av olikartade varor och tjänster, skall däremot bytet ses som en transaktion som genererar intäkter. I och med bytet anses intjänandeprocessen ha avslutats. Intäkten utgörs då av det verkliga värdet av de varor och tjänster som tagits emot, justerat med eventuella kontantbelopp eller motsvarande. I de fall ett verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt motsvaras intäkten av det verkliga värdet av de varor och tjänster som lämnats i byte, justerat för eventuella överförda likvida medel.¹⁶⁴

9.3.2 Skatterätt

Trots att det i IL inte ges någon tydlig definition av vad som utgör ett byte förekommer begreppet på flera ställen i lagen.¹⁶⁵ Utifrån dessa lagrum ges en indirekt vägledning om hur skatterätten ser på bytestransaktioner.

I 15 kap. 1 § IL framgår att ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt. I detta lagrum framgår också att en värdering av inkomster i annat än pengar skall ske utifrån bestämmelserna 61 kap. IL. Av 61 kap. 2 § IL kan utläsas att inkomster i annat än pengar normalt skall värderas till marknadsvärdet.

¹⁶³ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 139-140.

¹⁶⁴ IAS 18, p. 12.

¹⁶⁵ 44 kap. 3 § IL och 18 kap. 7 § IL.

När det gäller tillgångar och tjänster från den egna näringsverksamheten anses marknadsvärdet vara 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. I samband med bytestransaktioner av FoU-arbeten kan det vara svårt att fastställa ett exakt marknadspris. Enligt ett uttalande i förarbetena är det dock tillräckligt med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset bör ligga. Ligger priset inom detta intervall får det anses vara marknadsmässigt och ingen uttagsbeskattning blir då aktuell.¹⁶⁶

Vid byten av kapitaltillgångar framgår det av 44 kap. 3 § IL att sådana transaktioner är att betrakta som avyttringar. Enligt 44 kap. 26 § IL skall beskattning av en eventuell kapitalvinst ske det beskattningsår då tillgången byts. I samband med bytestransaktioner av FoU-arbeten torde det i huvudsak handla om byte av tillgångar som inte utgör kapitaltillgångar. Hur byten av andra tillgångar än kapitaltillgångar skall hanteras skatterättsligt framgår av avgöranden från Regeringsrätten.

9.3.2.1 Praxis

Ett av dessa mål, RÅ 2001 not 146, handlade om ett företag som hade aktier i Pharmacia men som till följd av samgåendet mellan Pharmacia och Procordia bytte dessa aktier mot aktier i Procordia. I deklarationen tog inte företaget upp någon inkomst eller utgift på grund av bytet. De mottagna aktierna togs upp till de utbytta aktiernas bokförda värde. Den vinst som i praktiken uppstod genom bytet, kom därigenom inte att redovisas i deklarationen för taxeringsåret 1991.

Företaget motiverade sitt handlande med att det inte fanns några skatterättsliga särregler angående aktier som utgör omsättningstillgångar och att god redovisningssed därför skulle ligga till grund för beskattningen. Enligt god redovisningssed skall byten av likartade tillgångar, som konstaterats tidigare, inte utgöra en resultatpåverkande händelse och skall således inte heller tas upp som intäkt.

Regeringsrätten konstaterade att byten av tillgångar, som inte utgör kapitaltillgångar, skatterättsligt skall behandlas som avyttringar. Regeringsrätten menade därför att bytet gett upphov till dels en skattepliktig inkomst motsvarande marknadsvärdet på Procordia-aktierna, dels en avdragsgill utgift på grund av förvärvet av aktierna i Procordia, motsvarande marknadsvärdet på Pharmacia-aktierna. Regeringsrätten klargjorde att det var fel av företaget att inte ta upp inkomsten i deklarationen. Av domen framgår att byten av sådana aktier leder till beskattning, trots att aktierna redovisningsmässigt ansågs vara av liknande slag och det därför inte inom redovisningsrätten var fråga om en intäktsgenererande transaktion.

I RÅ 2002 not 133 slog Regeringsrätten återigen fast att beskattning av byten skall ske oavsett om bytesobjekten är av liknande slag eller ej. Till skillnad från RÅ 2001 not 146 var kärnfrågan i detta mål inte huruvida bytestransaktioner skall beskattas eller ej, utan hur bytestransaktioner skall värderas.

Företaget anförde att den tillbyta egendomen i enlighet med god redovisningssed skulle tas upp i räkenskaperna till det bokförda värdet på den bortbytta egendomen. Eftersom det enligt företaget inte fanns någon särskild skatterättslig regel som reglerade värderingen av

¹⁶⁶ Prop. 1998/99:15 s. 292-293.

det tillbyta anförde företaget att god redovisningssed skulle ligga till grund även vid beskattningen.

Regeringsrätten konstaterade att värderingen av denna intäkt inte utgör någon periodiseringsfråga och att värderingsfrågan dessutom finns reglerad i IL. Den bokföringsmässiga värderingen får därför inte genomslag vid beskattningen. I enlighet med 61 kap. 2 § IL skall inkomster i annat än pengar värderas till marknadsvärdet.

9.3.2.2 Skatteverkets syn på bytestransaktioner

Skatteverket har gett sin syn på rättsläget kring bytestransaktioner.¹⁶⁷ Med stöd av 15 kap. 1 § IL, 61 kap. 2 § IL och rättspraxis anser Skatteverket att byte av tillgångar, oavsett om det handlar om kapitaltillgångar eller andra tillgångar, utlöser beskattning. Skatteverket betonar att god redovisningssed således inte styr vad som är skattepliktig inkomst och att en skattemässig bedömning inte heller påverkas av betalningssättet. Skatteverket poängterar vidare att denna skattemässiga bedömning även torde vara tillämplig på byte av tjänster.

9.3.3 Byten av FoU-arbeten

Vad gäller bytestransaktioner så skiljer sig redovisningsrätten således från skatterätten. Som konstaterats tidigare är inom redovisningsrätten enbart sådana bytestransaktioner som avser olikartade nyttigheter intäktsskapande, medan inom skatterätten i princip alla byten ger upphov till skattepliktiga intäkter.¹⁶⁸ Eftersom det inom FoU-området i första hand torde handla om ett utbyte av tjänster, vilka sällan kan betraktas som likartade nyttigheter, är dessa bytestransaktioner intäktgrundande i både redovisningen och beskattningen.

När det gäller kostnadsföringen av utgifter vid bytesaffärer så sker den i normalfallet, i enlighet med matchningsprincipen, senast när intäktsredovisningen sker.¹⁶⁹ När den skattskyldige byter till sig (förvärvar) sådana immateriella rättigheter som omfattas av 18 kap. IL skall utgifterna kostnadsföras genom årliga värdeminskningsskattdrag. För sådana externt förvärvade immateriella anläggningstillgångar som eventuellt skulle falla utanför 18 kap. IL skall periodiseringen ske utifrån god redovisningssed. Enligt god redovisningssed finns en möjlighet att antingen kostnadsföra utgifterna direkt eller att kostnadsföra utgifterna genom årliga avskrivningar. För det fall utgifterna aktiveras finns det ingen möjlighet att göra skattemässiga överavskrivningar, vilket är möjligt vid en tillämpning av 18 kap. IL.

9.4 Skatterättsliga skillnader mellan samverkansformerna

De skatterättsliga konsekvenserna av de olika formerna av FoU-samverkan skiljer sig i många avseenden. De skillnader som torde vara av störst betydelse ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv berör periodiseringsfrågan.

¹⁶⁷ Skatteverket, Redovisning och beskattning av bytestransaktioner, Dnr 765-03/100.

¹⁶⁸ Observera de transaktioner där särskilda skatteregler undanröjer beskattningen, t.ex. reglerna om andelsbyten i 48a och 49 kap. IL.

¹⁶⁹ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 140.

9.4.1 Periodisering av FoU-inkomster

Vad gäller intäktsföringen blir denna skillnad särskilt tydlig mellan samarbeten och byten. Som konstaterats tidigare sker intäktsföringen vid byten i samband med bytestransaktionerna, detta eftersom dessa betraktas som intäktgrundande affärshändelser. I ett joint venture, som i många avseenden kan likna bytestransaktioner, sker intäktsföringen normalt sett först när samarbetet har lett till regelrätta avyttringar av varor eller tjänster.¹⁷⁰ Detta eftersom många av de prestationer som parterna tillför samarbetsprojektet inte behandlas som intäktgrundande affärshändelser. Enligt IAS 18 skall nämligen en intäkt redovisas först när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och då dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Intäkter som är hänförliga till samarbetet delas då upp mellan parterna i enlighet med samarbetsavtalet. Tillskjutande av en tillgång till ett FoU-samarbete kan utgöra en beskattningsgrundande händelse i vissa fall då äganderätten förändras. En sådan övergång torde dock i många fall kunna undvikas med ett äganderättsförbehåll.

Att en bytestransaktion skatterettsligt betraktas som en intäktgrundande affärshändelse får den följden att beskattningen tidigare läggs jämfört med FoU-verksamhet bedriven i egen regi eller inom ramen för ett joint venture. Detta gör att det finns skatterettsliga incitament till att undvika bytesformen till förmån för samarbete i ett enkelt bolag.¹⁷¹

Samarbeten torde också ur ett rent skattemässigt perspektiv vara att föredra gentemot uppdragsformen. Detta eftersom intäktsföringen vid samarbeten vanligtvis sker senare än då parterna agerar uppdragstagare och uppdragsgivare. Uppdragstagarens intäktsföring från FoU-arbetet ligger vanligtvis tidigare i tiden jämfört med om FoU-arbetet var en del av ett samarbete mellan två bolag. Indirekt torde denna tidigareläggning av beskattningen hos uppdragstagaren leda till ett högre pris och därmed högre kostnad för uppdragsgivaren.

9.4.2 Periodisering av FoU-utgifter

Periodiseringen av FoU-utgifter skiljer sig också åt mellan olika samverkansformer. Detta då externt förvärvad FoU och internt upparbetad FoU behandlas olika. Samarbeten torde i huvudsak behandlas som internt bedriven FoU-verksamhet, medan uppdragsavtal och byten som externt förvärvad FoU.

Under förutsättning att externt förvärvad FoU uppfyller kraven för immateriella anläggningstillgångar kan de behandlas på i princip två olika sätt.¹⁷² Utgör tillgången en sådan rättighet som faller inom 18 kap. IL:s tillämpningsområde skall rättigheten skrivas av genom årliga värdeminskningsavdrag. Faller tillgången utanför 18 kap. IL skall den istället enligt god redovisningssed aktiveras i balansräkningen och skrivas av årligen över den till den ekonomiska livslängden. Det är i sistnämnda fall inte möjligt att använda sig av skattemässiga överavskrivningar. Rör det sig varken om en immateriell rättighet enligt 18 kap. IL eller en immateriell anläggningstillgång enligt redovisningsrätten skall istället utgiften kostnadsföras direkt.

¹⁷⁰ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 140-141.

¹⁷¹ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s. 141.

¹⁷² Vi avser inte att behandla korttidsinventarier i den här framställningen.

Utgifter för internt upparbetad FoU hör till det kopplade området. Enligt god redovisningssed kan immateriella anläggningstillgångar under vissa förutsättningar aktiveras i balansräkningen och kostnadsföras genom årliga avskrivningar. Det finns dock, trots att kriterierna för en aktivering är uppfyllda, en möjlighet att kostandsföra utgifterna direkt. För de fall då kraven inte är uppfyllda skall utgifterna kostnadsföras direkt. En aktivering av FoU-utgifter innebär i de flesta fall helt eller delvis en tidigareläggning av beskattningstidpunkten vilket gör att den skattskyldige i dessa fall går miste om en ”räntefri skattecredit”.

Det finns således ett incitament, i det här hänseendet, till att bedriva FoU-verksamhet i egen regi eller inom ramen för ett joint venture i de fall arbetet förväntas uppfylla kraven på en immateriell anläggningstillgång. Detta eftersom det vid internt upparbetad FoU finns en valmöjlighet mellan aktivering och direkt kostnadsföring. Denna valmöjlighet finns inte på samma sätt för externt förvärvat FoU.

9.4.3 Gränsdragningen mellan tjänstebyten och samarbeten

Byten av FoU-tjänster liknar i många avseenden FoU-samarbeten. Eftersom beskattningsekvenserna skiljer sig åt mellan samarbeten och tjänstebyten avseende intäktsföringen och kostnadsföringen är det av intresse att belysa hur gränsdragningen mellan dessa former av samverkan kan se ut i ett FoU-sammanhang. Enligt Jan Kellgren är denna gränsdragning inte alltid självklar eftersom det i båda fallen handlar om företag som tillför tjänster och kunskap och som får liknande nyttigheter i utbyte. Utifrån IAS 31 definition av ett joint venture lyfter Kellgren dock fram några specifika egenskaper som kan läggas till grund för denna gränsdragning.¹⁷³

- Vid samarbeten presterar man i högre utsträckning för gemensamma syften, än vid bytestransaktioner. Byten kan mycket väl innebära att ett företag gör något för det andra företaget, som endast är till nytta för det andra företaget.
- I ett samarbete arbetar personalen i respektive företag i högre grad tillsammans än vid bytestransaktioner. Vid byten ombesörjer respektive företag sin egen prestation självständigare.
- Samarbeten förutsätter vanligtvis ett större mått av riskdelning och ömsesidighet än byten. Likaså kännetecknas samarbeten i högre utsträckning av fortgående utbyte och lojalitet än vad som är fallet vid bytestransaktioner.
- Målet med ett samarbete är i högre utsträckning än vid byten att utnyttja det som respektive företag bidrar med. Byten tenderar istället att ske mer växelvis.
- Dessutom torde samarbetsavtalet i större utsträckning reglera organisatoriska frågor än bytesöverenskommelsen.

Jan Kellgren menar dock att även om gränsdragningen inte är självklar torde den i de flesta fall vara oproblematiske.

¹⁷³ Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, s 141-142.

10 Slutdiskussion

Den typ av joint venture som vi har valt att behandla i denna uppsats är civilrättsligt att betrakta som ett enkelt bolag. Enkla bolag regleras i lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, men då merparten av bestämmelserna är av dispositiv karaktär spelar samarbetsavtalet en mycket central roll för regleringen av enkla bolag.

Beroende på avtalets utformning kan äganderätten till de tillgångar som tillskjuts samarbetet förändras. En civilrättslig äganderättsövergång får genomslag vid beskattningen då det är att betrakta som en avyttring i skatterättsligt hänseende. För att inte riskera en ofrivillig äganderättsövergång som utlöser beskattning, bör bolagsmännen förbehålla sig äganderätten i samarbetsavtalet för tillskjutna tillgångar. Ett samarbetsavtal torde dock i huvudsak reglera fördelningen av inkomster och utgifter. Att per definition tolka in en äganderättsövergång i ett sådant avtal vore enligt vår mening att gå för långt. Ett samarbetsavtal bör i huvudsak ses som en fördelning av rätten till uppkomna framtida resultat och inte en fördelning av äganderätten. Avtalet kan dock givetvis leda till en annan bedömning.

Civilrättsligt står det bolagsmännen i princip fritt att avtala om vinst- och förlustfördelning med den begränsning som, i vissa fall, kan följa av 36 § AvtL. En civilrättsligt giltig fördelning av vinster och förluster i ett enkelt bolag bör som huvudregel också ligga till grund för beskattningen. Rättspraxis på området är tämligen sparsam. Rättsläget torde dock vara sådant att en överenskommelse om fördelning av inkomster och utgifter har skatterättslig giltighet, så att bolagsmännen direkt utan någon äganderättsövergång beskattas för sin del. Fördelningen skall dock vara företagsekonomiskt motiverad och får inte innebära ett förtäckt periodiskt understöd eller i annat avseende endast vara betingad av skatteskal. En överenskommelse om fördelning mellan oberoende parter bör i de flesta fall accepteras då en stark presumtion får anses föreligga att avtalet är affärsmässigt motiverat av parterna i dessa fall. Då intressegemenskap föreligger mellan parterna kan det dock finnas anledning att närmare granska villkoren i samarbetsavtalet och dess överensstämmelse med bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Även i de fall då en överenskommelse mellan oberoende parter verkar vara uppenbart affärsmässigt omotiverad kan det finnas anledning att närmare granska villkoren och omständigheterna närmare.

Vår tolkning angående fördelningsfriheten synes delas av såväl Mattson som Lodin m.fl. Även om denna tolkning verkar rimlig kan den leda till problem och oklarheter i vissa fall. Så är det till exempel rörande behandlingen av tillgångar som är specialreglerade. Oklarheter uppkommer här kring vem som skall omfattas av särbestämmelserna.

Avdrag torde i princip medges för samtliga utgifter som uppkommer i samband med ett FoU-arbete. Detta eftersom det endast torde vara FoU-utgifter som normalt sett helt faller utanför näringsverksamheten som inte omfattas av avdragsrätten. För det fall då FoU-arbete bedrivs genom samarbete mellan två eller flera olika subjekt inom ramen för ett enkelt bolag torde i praktiken avdrag medges för kostnader som hänförs till sådant arbete. En skattskyldigs rätt till avdrag minskar således inte på grund av att flera kan tillgodogöra sig resultatet av det FoU-arbete som bedrivs.

FoU-arbete bedrivet inom ramen för ett samarbete är att betrakta som internt upparbetad FoU. Peridiseringen av utgifter för internt upparbetad FoU styrs av god redovisningssed. Det finns alltid en möjlighet att kostnadsföra dessa utgifter direkt. För det fall en aktivering i balansräkningen är önskvärd skall kriterierna i IAS 38 vara uppfyllda. Av kriterierna i IAS 38 är det framförallt ”kontrollkriteriet” som kan utgöra ett hinder för aktivering vid samarbeten. Detta eftersom det inom ramen för ett samarbete kan finnas svårigheter att begränsa

andras möjligheter att få del av de ekonomiska fördelar som är förknippade med FoU-arbetet.

En bolagsman som funderar på att tillskjuta en immateriell tillgång till samarbetet bör vara uppmärksam på nedskrivningsreglerna. Detta eftersom det annars finns en risk att vederbörande blir tvungen att skriva ned värdet på den tillskjutna tillgången. Risken består främst i att en immateriell tillgång som tillförs samarbetet kan förlora i exklusivitet för dess befintliga ägare när övriga samarbetsparter får del av kunskapen.

Ur ett neutralitetsperspektiv är det intressant att jämföra beskattningen av olika samverkansformer i ett FoU-sammanhang. Vi har jämfört samarbeten med byten och uppdrag och funnit att det föreligger neutralitet vad gäller skatteplikten för inkomster uppkomna ur ett samarbete och rätten till avdrag för FoU-utgifter. Däremot vad gäller periodiseringen av sådana inkomster och utgifter har vi sett betydande skillnader i neutralitetshänseende. Skillnaden avseende utgifter har sin utgångspunkt i att det råder en inkomstskatterättslig skillnad i behandlingen av externt förvärvat FoU och internt upparbetad FoU. FoU-arbete bedrivet inom ramen för ett samarbete är att betrakta som internt upparbetad FoU, medan uppdrag och byten anses vara externt förvärvat FoU.

Som konstaterats ovan finns det alltid en möjlighet att kostnadsföra internt upparbetad FoU direkt. För externt förvärvat FoU gäller istället att sådana immateriella rättigheter som omfattas av 18 kap. IL skall kostnadsföras genom årliga värdeminskningssavdrag. För sådana externt förvärvade immateriella anläggningstillgångar som eventuellt skulle falla utanför 18 kap. IL skall periodiseringen istället ske utifrån god redovisningssed och utgifterna kostnadsföras genom årliga avskrivningar. I dessa fallen är det inte möjligt att göra skattemässiga överavskrivningar vilket är möjligt vid en tillämpning av 18 kap. IL. Utgifter för förvärvade FoU-arbeten som inte uppfyller kraven för immateriella anläggningstillgångar torde som huvudregel kostnadsföras direkt. För FoU-arbete som uppfyller kriterierna för immateriella anläggningstillgångar föreligger således inte neutralitet i periodiseringshänseende mellan de olika samverkansformerna.

I neutralitetshänseende föreligger det också skillnader avseende nedskrivningar mellan FoU-utgifter som behandlas enligt bestämmelserna i 18 kap. IL och de som faller utanför dess tillämpningsområde. Enligt god redovisningssed görs nämligen prövningen som avgör om nedskrivning skall ske post för post medan prövningen enligt 18 kap. IL sker kollektivt för samtliga inventarier.

I ett samarbete sker intäktsföringen först när samarbetet lett till regelrätta avyttringar av varor och tjänster. Detta eftersom de prestationer som parterna tillför samarbetsprojektet normalt sett inte behandlas som intäktgrundande händelser. Vid byten sker däremot intäktsföringen redan i samband med bytetransaktionerna eftersom dessa transaktioner betraktas som intäktgrundande händelser. Skillnaden i den skatterättsliga behandlingen av byten och samarbeten kan tyckas något märklig då de både samverkansformerna i många fall kan påminna om varandra.

Samarbeten torde också ur ett rent skattemässigt perspektiv vara att föredra gentemot uppdragsformen. Detta eftersom intäktsföringen vid samarbeten vanligtvis sker senare än då parterna agerar uppdragstagare och uppdragsgivare. Uppdragstagarens intäkt från FoU-arbetet ligger vanligtvis tidigare i tiden jämfört med om FoU-arbetet var en del av ett samarbete mellan två bolag. Indirekt torde denna tidigareläggning av beskattningen hos uppdragstagaren leda till ett högre pris och därmed högre kostnad för uppdragsgivaren.

Error! Style not defined.

Det föreligger således även brister i neutraliteten avseende intäktsföringen till fördel för samarbetsformen. Då både den skatterättsliga intäkts- och kostnadsföringen synes vara mer förmånlig för samarbetsformen torde det finnas ett skatterättsligt incitament till att bedriva FoU-verksamhet genom samarbete i jämförelse med bytes- och uppdragsformen.

Rättsläget vad gäller beskattningen av FoU-samarbeten är i vissa avseenden oklart. Det vore önskvärt om antingen domstolarna eller lagstiftaren i vissa fall kommer med klargöranden. Detta gäller t. ex. problematiken kring samarbetsavtalets betydelse för äganderätten och de inkomstskatterättsliga effekter som kan följa av en äganderättsövergång. Detsamma gäller för hur långt avtalsfriheten för inkomster och utgifter fördelning sträcker sig vid beskattningen. Vidare behövs klargöranden för vad som gäller vid beskattningen av specialreglerade tillgångar eftersom det råder osäkerhet kring vem som omfattas av särregleringen.

I vår jämförelse med andra former av samverkan fann vi att det förelåg väsentliga skillnader avseende periodiseringen av inkomster och utgifter. Huruvida detta kan anses motiverat med hänsyn till neutralitetsprincipen ställer vi oss frågande till.

Referenslista

Offentligt tryck

Författningar

Aktiebolagslag (2005:551)

Bokföringslag (1999:1078)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område

Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Årsredovisningslag (1995:1554)

Förarbeten

Prop. 1970:135 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Prop. 1998/99:5 Omstruktureringar och beskattning

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Prop. 1975:104 med förslag till ny bokföringslag m.m.

Prop. 1995/96:104 Skatteregler med anledning av nya årsredovisningslagar, m.m.

Prop. 1980/81:68 med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten m.m.

SOU 1995:43 Sambandet redovisning - beskattning

Rättsfall

RÅ 1958 ref. 54

RÅ 1970 Fi 105

RÅ 1990 not 101

RÅ 1994 ref. 94

RÅ 1998 ref. 18

Referenslista

RÅ 1998 ref. 58 I-III

RÅ 1998 not. 213

RÅ 2001 not 146

RÅ 2002 not 133

RÅ 2004 ref. 81

RÅ 2004 ref. 113

Litteratur

Agell Anders, Malmström Åke, *Civilrätt*, 20:e uppl., Liber 2007

Bergström, Sture, *Juridikens termer*, Almqvist & Wiksell 2002

Brodley, *Joint Ventures and Antitrust Policies*, 95 Harv. L. Rev. s. 1526 (1983)

Bjuvberg, Jan, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, Mercurius 2006

FAR, *Samlingsvolymen 2007 del 1*, FAR 2007

Hemström, Carl, *Bolagens rättsliga ställning: om enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag*, 5:e uppl., Norstedts juridik 2004

Johansson, Svante, *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 8:e omarb. uppl, Norstedts juridik 2001

Kellgren Jan, Holm Anders, *Att skriva uppsats i rättsvetenskap – råd och reflektioner*, Studentlitteratur 2007

Kellgren, Jan, *Kunskapsutveckling och beskattning: om den inkomstskatterättsliga behandlingen av aktiebolagens utgifter för kunskapsutveckling*, Norstedts juridik 2005

Kellgren, Jan, *Redovisning och beskattning: om redovisningens betydelse för beskattningen*, Studentlitteratur 2004

Kleist, David, *Beskattning av verksamhet i enkelt bolag*, Skattenytt nr 9 2006, s. 478-486

Lindskog, Stefan, *Lagen om handelsbolag och enkla bolag: en kommentar*, Norstedts juridik 2001

Lodin, Sven-Olof m. fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 10:e uppl, Studentlitteratur 2005

Mattsson, Nils, *Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter: en inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag*, Norstedt 1974

Nial, Håkan, *Om handelsbolag och enkla bolag*, 3:e omarb. uppl., Norstedts juridik 1992

Referenslista

- Påhlsson, Robert, *Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen* i Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedt juridik 2003
- Sandström, Torsten, *Handelsbolag och enkla bolag: en lärobok*, 5:e uppl., Norstedts juridik 2006
- Skatteverket, *Dags att deklarerera Näringsverksamhet utan årsbokslut SKV 283*, utgåva 10, Skatteverket 2007
- Skatteverket, *Dags att deklarerera Näringsverksamhet med årsbokslut SKV 285*, utgåva 10, Skatteverket 2007
- Skatteverket, *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*, Fritzes offentliga publikationer 2007
- Skatteverket, *SKV M 2005:4*
- Staberg, Lennart, *Avdragsrätt för kostnader för forskning och utveckling (FoU)*, Skattenytt 1993, s. 724-733
- Statistiska Centralbyrån, *Råd och definitioner till: Forskning och utveckling (FoU) 2005*, SCB 2006
- Svernlöv, Carl, *Internationella joint ventures: samriskföretag*, Norstedts juridik 1997
- Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedts juridik 2002

Internetkällor

- SCB Nr: 2007:274, http://www.scb.se/templates/pressinfo____215655.asp (Publicerad 2007-10-16 09:30, lydelse 2007-11-21 13:50)
- Skatteverket, *Svar från RSV på redovisnings- och skattefrågor 2003:3 Redovisning och beskattning av bytestransaktioner*, Dnr. 765-03/100
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/redovisning/svarparedovisningsochskattefragor/2003/notiser200303.4.6c878d7e103dae55db4800015143.html>
(Lydelse 2007-12-10 10:25)