

KUNSKAPSUTVECKLING OCH BESKATTNING

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>

Jan Kellgren

Kunskapsutveckling och beskattning

Om den inkomstskatterättsliga behandlingen
av aktiebolagens utgifter för kunskapsutveckling

NORSTEDTS JURIDIK

Adress till förlaget:

Norstedts Juridik AB, 106 47 Stockholm

Fax 08-690 90 70, telefon 08-690 91 00

Beställningar:

www.njab.se

e-post: kundservice.njab@liber.se

fax: 08-690 91 91, telefon: 08-690 91 90, växel 08-690 91 00

postadress: Norstedts Juridik AB, Kundservice, 106 47 Stockholm

KUNSKAPSUTVECKLING OCH BESKATTNING.

Om den inkomstskatterättsliga behandlingen
av aktiebolagens utgifter för kunskapsutveckling

Jan Kellgren

Upplaga 1:1

ISBN 91-39-01083-X

© 2005 författaren och Norstedts Juridik AB

Sättning: Elanders Infologistics Väst, Solna 2005

Tryck: Elanders Gotab, Stockholm 2005

Att mångfaldiga innehållet i denna bok, helt eller delvis, utan medgivande av Norstedts Juridik AB, är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom tryckning, kopiering, bandinspelning etc.

Till Susanna, Gabriel och Nathanael

Förord

Denna bok utgör huvudrapport i ett skatterättsligt forskningsprojekt om kunskapsutveckling och beskattning. Det har varit mycket intressant och utvecklande att arbeta med projektet, men det har också känts som min hittills svåraste forskningsuppgift. Den största utmaningen har legat i att utforma ett övergripande ramverk för analysen. Ett sådant ramverk ska ge förutsättningar för både en rättsutredande och en rättspolitiskt utvärderande undersökning av relationen mellan å ena sidan en så förhållandevis obestämd företeelse som kunskapsutveckling och å andra sidan den konkreta inkomstbeskattningen. En annan svårighet har utgjorts av det faktum att kunskapsutveckling sker i en stor mängd olika situationer. Genom kunskapsutvecklingens stora bredd aktualiseras en mängd olika skatteregler i undersökningen. Detta har nödvändiggjort avgränsningar och prioriteringar för att i möjligaste mån göra det möjligt att på ett förhållandevis brett sätt kasta ljus över nämnda relation, utan att förlora för mycket i djup och detaljer i studiens kärnfrågor. Jag hoppas att de många svårigheter som är förenade med en uppgift av detta slag har kunnat bemästras i åtminstone en sådan utsträckning att boken kan bidra med något av värde inom det studerade området.

Jag har fått många kloka synpunkter på manuskriptet till denna bok, och även i andra samtal om detta projekt. Jag vill i detta sammanhang särskilt nämna Jan Bjuvberg vid Handelshögskolan i Stockholm; Axel Hilling vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping; Arne Fagerström, Maria Hilling, Patrick Lindevall, Lennart Nordenfelt och Fredrik Tell vid Linköpings universitet; Claes Norberg vid Lunds universitet; Eskil Henriksson och Klas Innerstedt vid Skatteverket samt Asbjörn Eriksson vid Umeå universitet. Jag har också haft förmånen att få diskutera ämnet vid rättsvetenskapliga seminarier vid Linköpings universitet och vid Uppsala universitet. Slutligen vill jag nämna att Stefan Melin har gjort ett mycket fint arbete som förlagets språkgranskare. Stort tack till er alla! Ansvar för kvarvarande brister i framställningen är självfallet mitt eget.

Ekonomiskt stöd till arbetet med projektet har i första hand kommit från Vetenskapsrådet, men även från Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet och Marianne och Marcus Wallenbergs Stiftelse. Tryckningsbidrag till denna bok har lämnats av Emil Heijnes stiftelse för rättsvetenskaplig forskning.

Förutom föreliggande arbete har projektet kunskapsutveckling & beskattning hittills resulterat i publikationerna "Om forskningsstipendiars skattefrihet" (1999), "Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden" (2003), "Donationer ur ett skatterättsligt perspektiv" (2004 med Maria Boyce), "Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen" (2004) samt "Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?" (publiceras i oktober 2005).

Nyckeln till inspiration och resultat i forskningen ligger, åtminstone för mig, i hög grad i ett lyckligt privatliv. Grunden till detta står att finna hos min hustru Susanna och våra söner Gabriel och (alldeles nytilkomne) Nathanael. Utan er vore livet fattigt!

Synpunkter på framställningen mottas med stort intresse på janke@eki.liu.se.

Linköping, den 5 augusti 2005

Jan Kellgren

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee (IASC ombildades år 2001 till IASB)
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.	Proposition
RR	Rekommendation från Redovisningsrådet. Används i kombination med nummer, t.ex. RR 15
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SIC	Standard Interpretation Committee
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Innehåll

Förord 7

Förkortningar 9

Del I: Inledning 15

- 1 Kort om ämnet och studiens syfte och motiv 17
- 2 Studieföremålet, angreppssätt och avgränsningar 20
 - 2.1 Vad är kunskapsutveckling och vilken kunskapsutveckling ska studeras? 20
 - 2.2 Skatter och kunskapsutveckling – från vidvinkelbild till ett mer begränsat studieföremål 29
 - 2.3 Rättsutredningens huvuduppgifter och ramverk 33
 - 2.4 Ytterligare några avgränsningar och klarlägganden 39
- 3 Metodfrågor 44
 - 3.1 Allmänt om juridisk metod 44
 - 3.2 Om redovisningsrättens betydelse i den rättsutredande delen 47
- 4 Allmänt om kostnader och intäkter 50
 - 4.1 Något om tillgångsbegreppet – i ljuset av IASBs föreställningsram 50
 - 4.2 Något om kunskapsutveckling och intäktsredovisning 65

Del II: Rättsläget 71

- 5 Löner, arvoden och utbildningskostnader – normalfallet 73
 - 5.1 Inledning 73
 - 5.2 Löneutgifter och utbildningskostnader 73
 - 5.3 Arvoden 76
- 6 Immateriella anläggningstillgångar, särskilt om FoU-utgifter 79
 - 6.1 Inledning 79
 - 6.2 Allmänt om FoU-utgifter 80

6.3	Avdragsrätt	82
6.4	Periodisering (med anskaffningsvärdebedömning)	83
6.5	Något om beskattning av mottagare av forskningsmedel	90
6.6	Om finansiärens exploatering av FoU-resurser	92
6.7	Några gränsdragningsfrågor	93
7	Materiella anläggningstillgångar	95
7.1	Inledning	95
7.2	Relationen materiella anläggningstillgångar–kunskapsutveckling	95
7.3	Avdragsrätt	97
7.4	Periodisering (med anskaffningsvärdebedömning)	98
8	Varulager	102
8.1	Inledning	102
8.2	Relationen lager–kunskapsutveckling	102
8.3	Avdragsrätt	104
8.4	Periodisering (med anskaffningsvärdebedömning)	105
9	Uppdrag	108
9.1	Inledning	108
9.2	Terminologi	108
9.3	Relationen uppdrag–kunskapsutveckling	111
9.4	Uppdragsutgiften	113
9.5	Avdragsrätt	117
9.6	Periodisering	117
9.7	Något om uppdragsgivarens skattemässiga situation	120
10	Företagsförvärv	122
10.1	Inledning	122
10.2	Relationen företagsförvärv–kunskapsutveckling	122
10.3	Andelsförvärv	124
10.4	Inkråmsförvärv	126
10.5	Om utredningsutgifter inför förvärv	131
10.6	Något om överlåtarens skattemässiga situation	135
11	Byten och samarbeten	138
11.1	Inledning	138
11.2	Byten	138
11.3	Samarbeten	140

12	Kunskapsutveckling inom koncerner	143
12.1	Inledning	143
12.2	Koncerninterna uppdrag och koncerninternt resursutnyttjande	144
12.3	Övrigt om betydelsen av koncerntillhörighet	146
Del III. Utvärdering		149
13	Utvärdering	151
13.1	Inledning	151
13.2	Rättssäkerhet m.m. – ett formellt perspektiv	154
13.3	Om neutralitetsbrister m.m. – ett materiellt perspektiv	168
14	Något om återstående forskningsbehov	195
Källor		198
Sakordsregister		207

Del I: Inledning

I Kort om ämnet och studiens syfte och motiv

Kunskaper tycks bli allt viktigare i det ekonomiska livet, även om de naturligtvis i princip alltid varit centrala för både samhället och den enskilda människan. Ord som "kunskapsföretag" och "kunskapssamhälle" används alltmer. Även om dessa uttryck i någon mån är modeord, indikerar språkbruket att kunskapernas position anses vara särskilt central i denna tid.¹ Forskning, utbildning och överhuvudtaget utveckling och förvärv av kunskaper anses vara av stor vikt för att bibehålla eller öka välståndet i landet.² De immateriella investeringarna sägs överstiga de materiella³ och de produkter som säljs är alltmer avancerade.

Vad som sker i ett samhälle påverkas av många faktorer, inte minst av den ekonomiska politiken. Inom den ekonomiska politiken har skattesystemet en stor betydelse. Kunskapsutveckling kan ske på en mängd olika sätt och i många olika sammanhang. Det finns skäl att anta att skattereglerna påverkar i vilken mån kunskapsutveckling sker, vilka kunskaper som utvecklas och vilka metoder som används. Det är t.ex. mer attraktivt att göra sådana kunskapsutvecklingsinvesteringar som leder till avdragsrätt för utgifterna än sådana som måste betalas med beskattade medel. Skatterna kan stimulera, hämma eller på andra sätt styra kunskapsutvecklingen i samhället och det framstår därför som motiverat att närmare utforska skatternas betydelse i sammanhanget.

Syftet med denna bok är att från ett skatterättsligt perspektiv kasta ljus över relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning och

1. Se t.ex. Axelsson 1988. Det finns dock de som menar att vi i dag faktiskt behöver *mindre* kunskap än förr för att leva och/eller att det är mer centralt att *omsätta* våra nuvarande kunskaper i handling än att generera mer kunskap (se Bjurklo & Kardemark 2003 s. 26 med vidare hänvisningar). Det råder dock knappast någon tvekan om att kunskap är ett ytterst centralt instrument för både individer och organisationer, t.ex. för att hävda sig i den hårda konkurrens som råder inom en rad områden.

2. Se t.ex. Eklund 2004 s. 214 ff. om tillväxtbefrämjande institutioner.

3. Artsberg 2003 s. 234.

även att ge ett bidrag till frågan om nuvarande rättsläge synes vara ändamålsenligt.⁴ Närmare bestämt undersöks hur svenska företags utgifter för att erhålla nya kunskaper behandlas i den svenska inkomstbeskattningen. I de två närmast följande kapitlen presenteras studieföremålet och studiens metod och avgränsningar. Därpå följer en principiellt orienterad rättsutredande del (kapitel 5–12) och slutligen en rättspolitisk del (kapitel 13).

Det kan vara motiverat att redovisa de främsta skälen till den studie som redovisas i boken:⁵

- 1) Kunskapsutveckling har en mycket stor betydelse i dagens samhälle och skatterna har potential att i hög grad påverka denna utvecklings omfattning, form och inriktning. Det är därför angeläget att skatteeffekterna vid företagens utgifter för kunskapsutveckling kartläggs.
- 2) Relationen mellan kunskapsutveckling och inkomstbeskattning är mycket komplex. Därtill är reglerna inte sällan komplicerade och det skatterättsliga rättsläget i vissa delar osäkert.
- 3) De i sammanhanget relevanta skattereglerna uppvisar brister med avseende på bl.a. klarhet, regelteknisk enhetlighet och neutralitet. Därför behövs en rättspolitisk diskussion.
- 4) Relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning är, kanske något överraskande, mycket sparsamt behandlat i doktrinen.⁶ Det finns också skäl att peka på att studien, vid sidan av att ge information om rättsläget i flera viktiga frågor, också utgör ett bidrag till ”metodfrågan” om hur studier av relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning kan genomföras.⁷

4. Se närmare kapitel 2.

5. En sådan redogörelse kan fylla flera funktioner. Den viktigaste funktionen är att beskrivningen kan hjälpa läsaren att se det som kan vara användbart i boken och att den därför kommer till användning på avsedda sätt.

6. Det saknas en sammanhållen studie om dessa frågor i svensk rätt. Däremot har vissa delfrågor av relevans i sammanhanget belysts i doktrinen (se t.ex. källorna i litteraturföreteckningen i slutet av boken). Rättsvetenskapen förefaller dock, i den mån kunskapsutvecklingsområdet tangeras, vara mer inriktad på immateriella tillgångar eller rättigheter än på just kunskaper och kunskapsutveckling (se även Sandgren 1995 s. 23). Området kunskapsutveckling och beskattning spänner dock över ett avsevärt bredare fält än så. Denna bredd har hittills inte diskuterats på något sammanhållet sätt.

7. Den svåraste delen av arbetet med detta forskningsprojekt har faktiskt varit just att skapa ett användbart gränssnitt för analysen av relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning.

Bokens titel, Kunskapsutveckling och beskattning, leder kanske tanken till sådana företag som brukar kallas kunskapsföretag.⁸ Strävan efter att förvärva eller utveckla kunskaper är dock inte något fenomen som är specifikt för dessa.⁹ I konsekvens härmed har undersökningen inte inriktats mot just kunskapsföretag. Den är i stället mer generellt upplagd. En annan sak är att studien kanske kan vara av särskilt intresse för kunskapsintensiva företag.

8. Kunskapsföretag definieras ibland som företag som utmärks av att deras produktion är icke standardiserad, kreativ, starkt individberoende och komplext problemlösande (Nyllinge 1999 och Sveiby & Riesling 1986 s. 13). Se Sandgren 1995 s. 28 ff., för en diskussion om begreppet och för hänvisningar till litteraturen. Jag vill dock peka på dessa ord av Engström (1999): "Mer korrekt vore att kalla kunskapsföretagen för 'kompetensföretag' då kompetens utgör summan av 'de fem fingrarna'; engagemang, färdighet, handlingsförmåga, kunskap samt social förmåga och att knappast något 'kunskapsföretag' kan överleva genom att bara sälja kunskap."

9. Ekström (2000) skriver träffande att "Det är inte alltid självklart att ett företag som har ett stort intellektuellt kapital är ett kunskapsföretag. Även tillverkande företag i den 'gamla' ekonomin kan ha ett stort intellektuellt kapital. Skillnaden mellan dessa företag och den nya ekonomins företag är magnituden i det intellektuella kapitalets påverkan på värdeskapandet."

2 Studieföremålet, angreppssätt och avgränsningar

2.1 Vad är kunskapsutveckling och vilken kunskapsutveckling ska studeras?

Inledning

Kunskapsutveckling används i det följande som samlingsbeteckning för resultatet av, eller syftet med, de utgifter som här studeras från ett skatteperspektiv. Eftersom uttrycket kunskapsutveckling inte har någon entydig innebörd behövs en förklaring av hur det används i den fortsatta framställningen. Målet med avsnittet är att klargöra vilken sorts kunskapsutveckling som är föremål för det huvudsakliga intresset vid undersökningen. Därmed framkommer också en del av studiens avgränsningar.

Det bör till att börja med sägas att en välgrundad och riktigt tydlig definition av orden kunskap och kunskapsutveckling förutsätter en ingående kunskapsfilosofisk diskussion. Bl.a. har dessa termer starka beröringspunkter med flera andra komplicerade uttryck, t.ex. sanning, objektivitet, klokhet och omdöme, rationalitet och kompetens. Det kan emellertid inte bli aktuellt att här göra någon fördjupning inom detta område.¹⁰ Intensionsdjupet vad gäller filosofisk precision avseende an-

10. Se t.ex. Gustavsson 2000 och Hartman 1998 s. 19 ff. för en inledning till frågan. Sandgren 1995 s. 23 ff. diskuterar begreppet kunskap från ett rättsligt perspektiv. Se också Eriksson 1985, bl.a. kapitel 3.

vändningen av uttrycket kunskapsutveckling är inte heller stort. Tanken är att den diskussion som förs nedan om vad som kan förstås med uttrycket kunskapsutveckling ska ge en övergripande klarhet och avgränsning avseende ”kunskapsdelen” i undersökningsföremålet men samtidigt lämna tillräckligt vida ramar för att ge utrymme för ett praktiskt välfungerande, förnuftsbaseerat urval av frågor att analysera.

Närmast följer en redogörelse för de centrala överväganden som gjorts när det gäller avgränsningen av uttrycket kunskapsutveckling i studien. Redogörelsen bör förstås mot bakgrund av att kunskapsutveckling kan ske på en mängd olika sätt. Med en utgångspunkt i företagens situation kan de t.ex. utbilda eller rekrytera personal, förvärva kunskapsintensiva företag, bedriva egen forskning eller lägga ut utredningsuppdrag på entreprenad. Dessa och andra metoder för kunskapsutveckling studeras ingående i boken andra del (kapitel 5–12).

Specialkunskaper respektive mer allmänna kunskaper

En viktig avgränsning är att utgifter som i princip enbart bidrar till en ökning av mänsklig mognadsgrad och/eller till yrkeskunnandet i en mycket allmän mening hos företagets personal i princip inte diskuteras. Detsamma gäller utveckling av kunskapen om kollegernas levnadsförhållanden, kunskaper och personlighet etc., som t.ex. kan uppnås genom olika sorters mer eller mindre organiserade umgängen i kollegiekretsen. En viss utveckling av dessa slag är i princip alltid förenad med mänsklig aktivitet (av inte helt trivialt slag) i yrkesrollen och utan nämnda avgränsning skulle studieföremålet därför bli nära nog obegränsat.¹¹

Trots att en sådan ökning av personkännedomen och av den mänskliga mognadsgraden kan vara av stor betydelse för att arbetstagarna ska kunna lösa sina uppgifter på ett effektivt sätt, kommer undersökningen att koncentreras till kunskapsutveckling av *mer kvalificerat och yrkesspecifikt slag*. När det är nödvändigt används i det följande uttrycket *specialkunskap* för att avgränsa sådan kunskap från andra, mindre yr-

11. Ibland görs en åtskillnad mellan *kunskap* och *kompetens*. Kompetens tycks då få utgöra ett vidare begrepp än kunskap och innefatta en persons kunskaper i alla former inklusive personlighetsmässiga förmågor, t.ex. olika former av social kompetens (se Bjurklo & Kardemark 2003 s. 26 f.). I förhållande till en sådan begreppsanvändning är föreliggande studie främst inriktad på just kunskap.

kesspecifika, kunskaper. Exempel på utveckling av specialkunskap är när för företaget ny och mer specifik kunskap utvecklas, t.ex. know-how inom kemiindustri, eller nya transport- eller mätmetoder. Någon avgränsning görs dock inte till just sådan kunskap som uppfyller särskilda juridiska krav, t.ex. kraven för att få redovisas som en tillgång i företagens räkenskaper.¹²

Utgiftens närhet till kunskapsutveckling

Frågan vilka utgifter som kan sägas bidra till kunskapsutveckling i ett företag har också att göra med hur hårt en avgränsning görs i tiden och till utgiftens närhet till en faktisk kunskapsutveckling. Det kan i princip hävdas att hela företaget är en förutsättning för att nya kunskapsutvecklingsinvesteringar ska vara möjliga. Sålunda behövs ofta t.ex. en personalavdelning, en långsiktigt arbetande företagsledning och diverse lokaler och maskiner för att det ska vara möjligt för ett företag att i längden kunna utföra det arbete som man ”kan ta betalt för”, d.v.s. de varor och tjänster som företaget säljer. Utan denna *institutionella bas* saknas ju de för kunskapsutvecklingen nödvändiga resurserna.

I en mening kan därför en mycket stor del av företagens utgifter, även bakåt i tiden, sägas vara utgifter för (bl.a.) kunskapsutveckling. Det kunde därför eventuellt hävdas att studieföremålet måste göras i motsvarande mån brett. Det är förvisso riktigt att studieföremålet i denna bok bör vara förhållandevis brett, men ett så brett anslag skulle göra diskussionen ohanterligt bred. Det finns även en risk att kunskapsutvecklingsaspekten skulle drunkna i framställningen. Därför koncentreras analysen i det följande till utgifter som är *mer direkt relaterade till en enskild och specifik kunskapsutvecklingsinsats*, t.ex. till ett visst forskningsprojekt, en viss utredning eller en särskild utbildningsinsats.

Däremot sker ingen inskränkning till kunskapsutveckling i någon särskild del av företagen, såsom utvecklings- och produktionsavdelningarna. Utgifter för kunskapsutveckling inom personalavdelningen är alltså i princip lika intressanta som utgifter för FoU-verksamhet.

12. Se vidare strax nedan.

Kunskapsutveckling som huvudsyfte respektive bieffekt

En aktivitet eller en utgift kan ha som huvudsyfte att ge kunskapsutveckling, men kunskapsutvecklingen kan också vara en bieffekt av en utgift.¹³ När ett företag betalar för anställda forskares arbetstid, är den forskningsrelaterade kunskapsutvecklingen huvudsyftet med utgiften. Då nya kunskaper utvecklas i samband med användningen av en materiell anläggningstillgång – t.ex. stegvis vunna insikter om hur skrotbilar bäst krossas i en industriell avfallsskvarn – är det i stället i huvudsak fråga om kunskapsutveckling som en bieffekt. Bieffekter kan i sin tur vara mer eller mindre förutsedda. Man vet t.ex. att intrimning och drift av en ny och avancerad maskin vanligen ger en viss kunskapsutveckling hos företagets personal, men det kan också hända att man i något sammanhang oväntat ”snubblar över” värdefulla upptäckter.¹⁴

Blandade syften av olika slag kan förstås också förekomma, t.ex. när ett företag väljer att själva göra en tillverkningsmaskin i stället för att köpa in den, därför att det finns en önskan om att utveckla detta kunnande. Här är syftet med beslutet att skapa ny kunskap, men på en mer övergripande nivå är målsättningen (antagligen) att få säkra leveranser av ändamålsenliga anläggningstillgångar till ett rimligt pris.

Distinktionen mellan kunskapsutveckling som huvudsyfte respektive bieffekt synes inte vara av någon central betydelse i studien. I första hand studeras sådana utgifter som typiskt sett ofta torde leda till kunskapsutveckling och där kunskapsutvecklingsinslaget inte är helt underordnat andra aspekter av utgiften. Vanligen blir det då i första hand sådana utgifter där kunskapsutveckling är ett huvudsyfte som diskuteras.¹⁵

13. Det kan vara värt att skilja mellan vad jag här kallar huvudsyfte respektive ultimära mål med en verksamhet. Med huvudsyfte avser jag det mer omedelbara syftet med en åtgärd (t.ex. en investering) och med ultimära mål avser jag vad som kan kallas verksamhetens yttersta målsättning. Att kunskapsutveckling i vissa fall är ett huvudsyfte hindrar inte att det yttersta målet med verksamheten kan vara att öka företagets vinst (eller något annat).

14. Många värdefulla upptäckter görs förmodligen i oväntade sammanhang och med metoder som kan anses icke vedertagna vid tidpunkten. Se t.ex. Feyerabend 2000 om sambandet mellan vetenskapliga framsteg och brott mot den samtida vetenskapens försanthållanden och arbetsmetoder.

15. Se dock diskussionen om inventarietjänande kunskaper i kapitel 7.

Kunskapsförvärv

I en kunskapsfilosofisk mening är det förstås en stor skillnad mellan att någon tillgodogör sig befintliga kunskaper och att, i en mer abstrakt och global mening, nya kunskaper utvecklas. Att kalla utgifter för sådana syften som utbildningsinsatser, nyrekrytering av personal med expertkompetens och företagsförvärv för kunskapsutvecklande insatser är inte självklart korrekt, eftersom uttrycket kunskapsutveckling skulle kunna reserveras för fall där *verkligt ny* kunskap utvecklats – kanske i så snäv bemärkelse som ”ny för mänskligheten”. Termen kunskapsutveckling skulle då kunna användas så snävt att den endast rymmer sådant som ny vetenskaplig kunskap (om t.ex. nya grundämnen, matematiska sanningar eller vissa ekonomiska samband) och kanske kunskap med tekniskt nyhetsvärde.

Med en sådan snävare definition av kunskapsutveckling finge t.ex. utbildning snarare benämnas lärande eller kanske kompetensutveckling, eftersom det här i första hand handlar om att förvärva redan existerande kunskaper.¹⁶ Vid företagsförvärv utvecklas inte heller några nya kunskaper, åtminstone inte i och med själva förvärvet.¹⁷ Det som anskaffas är ju egentligen ”bara” ett företag som i och för sig har intressanta ”tillgångar”, bl.a. i form av kunskaper.¹⁸ Det vore därför egentligen mer riktigt att här tala om *kunskapsförvärv*. Motsvarande kan sägas om nyrekrytering som metod för kunskapsutveckling.

För det förvärvande företaget är det dock fråga om nya kunskaper även i utbildnings och företagsförvärvsfallen (och i andra liknande situationer). Det är detta förhållande som föreliggande studie tar fasta på.¹⁹ Anskaffande av värdefulla kunskaper kan förmodligen ofta i princip lika

16. Terminologin från Kellgren 1999.

17. Jag bortser här från eventuell kunskapsutveckling avseende ändamålsenliga metoder för företagsförvärv och liknande. Se för övrigt avsnitt 10.5 om utgifter för detta syfte.

18. Det bör nämnas att personal och kunskap sällan uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar i företagens räkenskaper. Något paradoxalt kan dock förekomsten av kunskap vara starkt bidragande till företagets marknadsvärde. Personalens ”värde” kan därigenom i realiteten representera en betydande del av det redovisade värdet på aktier i företag som äger aktier i det företag där de är verksamma. Situationen att (i den mån så får ske) spelarlicenser aktiveras som en tillgång liknar också tillgångsredovisning av personal.

19. Det kan påpekas att det inte är givet att anse att en utbildningsinsats bidrar till ny kunskap för företaget om någon i företaget redan gått samma kurs. Företaget förvärvar i detta fall visserligen mer kunskaper, men det är fråga om kunskaper som redan finns där, om än hos alltför få personer.

gärna ske genom FoU-verksamhet som genom t.ex. företagsförvärv. Ur ett företagsperspektiv torde det vara av underordnad betydelse om kunskaper härrör från direkta investeringar i en egen kunskapsutvecklingsprocess, från förvärv av genomförda FoU-projekt eller från ett företagsförvärv. Någon inskränkning till ”verkligt ny kunskap” görs därför inte i det följande. Sålunda kommer företagsförvärv och kompetensutveckling, och liknande former av kunskapsutveckling för företaget, att behandlas, trots att det i dessa fall egentligen inte är fråga om någon utveckling av ny kunskap.

Skriftlig information

En annan fråga är om skriftlig information, t.ex. i form av instruerande texter, bör kallas kunskap innan någon har tillgodogjort sig den. Kanske bör ordet kunskap förbehållas sådan information som någon ”har i huvudet”. En sådan avgränsning ligger antagligen nära den vardagliga förståelsen av termen.

Eftersom företag normalt får antas förvärva enbart sådan information som är av relevans för företaget kommer man dock, i normalfallet, ganska snart se till att någon eller några inom företaget tillgodogör sig åtminstone huvuddelen av den förvärvade skriftliga informationen. Det verkar mot denna bakgrund rimligt att i det här sammanhanget använda termen kunskapsutveckling även för förvärv av själva informationsbäraren (t.ex. böcker, inspelningar, film eller datafiler) och att behandla sådana utgifter i framställningen. Även om det som finns att hämta i informationsbärarna faktiskt aldrig inhämtas av någon i företaget, utgör det i alla fall en i företaget *befintlig potens* till kunskap – och man har haft en utgift för att skaffa denna potens. Det är sedan möjligt att vid behov hämta fram nödvändiga data. Sådana potenser kan vara både praktiskt och ekonomiskt värdefulla.²⁰

Även andra ting än skriftliga alster avsedda för läsning (eller motsvarande) kan bidra till kunskapsutveckling. T.ex. kan värdefulla kunska-

20. Det finns för övrigt en mängd kunskaper som inte kommer till direkt nytta för företaget, trots att de ”nått och stannat i huvudet” hos någon i personalen. Mycket information eller kunskap kommer ju i praktiken sällan till användning, t.ex. för att den sedermera glöms bort eller inte visar sig vara användbar eller för att den person som besitter kunskapen slutar. Kunskap och nytta är skilda företeelser – även om de har mycket med varandra att göra.

per utvecklas i samband med inköpsprocess avseende, eller vid handhavande av, maskiner. Det är också möjligt att köpa eller hyra en produkt för att lära sig hur den är uppbyggd, i syfte att förbättra de egna förutsättningarna att tillverka liknande produkter.²¹

Kunskap respektive tro och övertygelse

En av filosofins kärnfrågor är vad som är kunskap respektive tro och övertygelse.²² Denna fråga har betydelse för föreliggande framställning eftersom den i första hand tar sikte på utveckling av den ena av dessa två storheter, nämligen kunskap. Vore det rationellt att bortse från sådana utgifter för kunskapsutveckling som av olika skäl inte bär frukt? Nej, en så renlärig avgränsning skulle för det första kräva en metod för att skilja mellan kunskap respektive tro och övertygelse, vilket är en synnerligen komplicerad uppgift (om ens möjlig att lösa). För det andra får det sägas vara av stort praktiskt intresse att också studera exempelvis sådana utgifter som sker *i en realistisk förhoppning* om att öka mängden användbara kunskaper i ett företag, även om så inte alltid faktiskt sker.

En annan sak är att den utvecklade kunskapens användbarhet, eller prognoser om möjligheten att nå kommersiellt gångbara resultat med en verksamhet för vilken ett företag har utgifter, kan vara av betydelse för den skatterättsliga behandlingen av en utgift. Utgifter för kunskapsutvecklingsprojekt som kan antas vara "hopplösa" för företagets vinstgenerering behandlas ofta på ett annat sätt än utgifter som synes relevanta.²³

21. "Blotta åsynen" av t.ex. en maskin kan åskådliggöra hur ett problem eller en uppgift kan lösas och därmed sägas bidra till mängden tillgängliga kunskaper i ett företag. Inte minst kan så vara fallet inom designområdet. Den som för första gången ser ett hjul i användning har ju samtidigt i praktiken dramatiskt utvecklat sina kunskaper inom transporttekniken...

22. Se närmare Hartman 1998 s. 26 ff.

23. Det vore t.ex. sannolikt kommersiellt högtintressant att lyckas upprätta kontakt med spöken, tomtar och troll, men det är ändå mycket tveksamt om avdragsrätt föreligger för investeringar i verksamheter som syftar till att upprätta sådana kontakter. Utgifterna skulle sannolikt anses vara levnadskostnader (eller möjligen lönekostnader). Se närmare om levnadskostnader, Pahlsson 1997. För rätten att aktivera utgifter behöver så utstuderade exempel inte användas. För t.ex. utgifter för misslyckade forskningsansträngningar föreligger ingen aktiveringsrätt (se RR 15 punkt 45). Se dock BFN U 90:9 (Utgifter för förkastade alternativ), som visar att det är möjligt att i anskaffningsvärdet för ett projekt som burit frukt, och som får aktiveras, inräkna vissa utgifter för förkastade alternativ.

Tyst kunskap

Ibland talas om tyst kunskap. Därmed brukar åsyftas kunskap som inte kan formuleras fullständigt i språklig form. Ofta kommer uttrycket till användning när man talar om kunskap utvecklad under ett långt yrkesliv. Det kan vara fråga om allt från en högt utvecklad empati för hur patienter eller affärskontakter bör bemötas till en fingertoppskänsla för hur olika tekniska arbetsuppgifter och uppdrag bäst kan utföras.²⁴ Kanske kan den tysta kunskapen sägas vara en form av intuition. Även om viss kunskap är svår att förmedla i ord eller text kan det vara rimligt att kalla den för kunskap och den kan säkert vara mycket viktig för många företag. Kunskapsformen utesluts därför inte ur framställningen.

En annan sak är att de regler som är relevanta i den rättsutredande delen generellt sett inte ger den tysta kunskapen någon särskild juridisk position. Utveckling av tyst kunskap får därmed i princip prövas efter samma regler och principer som gäller för annan kunskapsutveckling. Så är också föreliggande framställning upplagd; den tysta kunskapen diskuteras i sitt sammanhang, men den blir inte föremål för någon särskild behandling i andra fall än där det ansetts vara särskilt motiverat.

Kunskap och juridiska krav

Det vore förstås möjligt att begränsa studieföremålet till sådana kunskaper och sådan kunskapsutveckling som *uppfyller vissa juridiska krav*. T.ex. kunde en avgränsning göras till utveckling av kunskap som i någon mening kommer att ägas av företaget eller som företaget kan skydda med rättsliga medel (t.ex. patent, upphovsrätt, kontraktsviten eller regler om företagshemligheter) och/eller som uppfyller kraven på att redovisas som en tillgång i företagens räkenskaper.

Någon sådan avgränsning tillämpas dock inte här. Målet är att studera sådan kunskapsutveckling som upplevs som relevant från ett praktiskt företagsperspektiv. Därför är målet "helt enkelt" att belysa skatteeffekterna vid sådan kunskapsutveckling som kan antas öka förutsättningarna för personalen vid det företag som har utgifterna att lösa sina uppgifter på ett för företaget mer effektivt sätt. Enligt min mening bör

24. Se närmare Rolf 1995. I viss mån kan kanske den tysta kunskapen fångas in genom filmsekvenser, ljudupptagningar, metaforer eller med andra metoder att beskriva något som inte passar att fånga med mer traditionellt tekniska beskrivningar.

en sådan begreppsbestämning inte förenas med några särskilda rättsliga förutsättningar. Det går nämligen knappast att uppställa någon rättslig definition som fångar in ett så brett utbud av kunskaper som ryms inom det här aktuella intresseområdet. Kunskapsutveckling kan vara värdefull även utan något särskilt rättsligt skydd föreligger och utan någon särskild rättslig status uppnåts.

Däremot kan olika civil- och offentligrättsliga följder av och aspekter på utgifter för kunskapsutveckling vara av betydelse för kunskapernas värde och för skatteeffekterna av utgiften. T.ex. ökar naturligtvis vanligtvis värdet på kunskaper om de kan skyddas och också får exploateras. Sådana faktorer är ofta relevanta när tillgångar värderas.²⁵

Slutsats

Mot denna bakgrund kan vi se att uttrycket kunskapsutveckling inte är så lätt att ringa in i detalj och att det inte tycks vara givet vad som är en rimlig avgränsning för en skatterättslig studie av föreliggande slag. Mot bakgrund av ovanstående resonemang har uttrycket kunskapsutveckling i detta arbete fått tjäna som en *grov samlingsbeteckning* för resultatet av, eller ibland syftet med, de utgifter som diskuteras. Avsikten är att studera *sådana utgifter som kan förväntas öka förutsättningarna för personalen att genom företagets nyförvärvade specialkunskaper lösa sina uppgifter på ett för företaget mer effektivt sätt än tidigare, eller att lösa uppgifter man inte tidigare kunnat klara. Utgifterna ska vara tämligen direkt relaterade till en enskild och specifik kunskapsutvecklingsinsats*. Ett särskilt fokus kommer att ligga på utgifter där kunskapsutvecklingen typiskt sett kan antas vara åtminstone *ett centralt syfte* med dessa. Förhoppningen är att denna definition – som alltså medvetet är ganska öppen – inte ska vara en svaghet utan fungera som en öppning för ett väl fungerande urval av skatterättsligt intressanta frågor.

Det kan redan här sägas att som tänkbart kunskapsökande utgifter har diskuterats utgifter av så varierad karaktär som t.ex. internbedrivna FoU-projekt, personalutbildningar, inköp av utredningar och företagsförvärv. Därtill sker, som sagt, i många fall en betydelsefull kunskapsutveckling som något av en bieffekt i samband med företagens övriga verksamhet, som i det ovan givna exemplet med den industriella avfallsvar-

25. Se t.ex. RR 15 (Immateriella tillgångar) punkt 14 och 15.

nen. Det finns en rad utgiftstyper som, från ett företagsledningsperspektiv, *under vissa förutsättningar* (med bortseende från skatteaspekterna) bör kunna vara i hög grad likvärdiga för en del kunskapsutvecklingssyften. Naturligtvis behöver dock dessa alternativa metoder inte vara likvärdiga i varje enskilt fall. Ofta fyller de inte ens likartade funktioner.

Efter ovanstående beskrivning av kunskapsdelen av studieföremålet kan det vara lämpligt att ge en översiktlig bild av relationen mellan kunskapsutveckling och inkomstbeskattning. Det sker i nästa avsnitt. Förhoppningen är att en sådan bild ska illustrera något av komplexiteten i förhållandet kunskapsutveckling–beskattning och att den även kan visa på betydelsen av de avgränsningar som varit nödvändiga att göra.

2.2 Skatter och kunskapsutveckling – från vidvinkelbild till ett mer begränsat studieföremål

Relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning är komplex. Både kunskapsutveckling och beskattning aktualiseras i samband med en mycket stor mängd händelser – och kunskapsutvecklingsinsatser har i många fall betydelsefulla inkomstskatterättsliga konsekvenser. Det är i praktiken en omöjlig uppgift att heltäckande beskriva relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning. I föregående avsnitt klargjordes vilken sorts kunskapsutveckling som ligger i fokus vid denna undersökning. Närmast följer en liknande redogörelse avseende de skatterättsliga reglerna, samtidigt som bredden på relationen mellan kunskapsutveckling och inkomstbeskattning illustreras. Insnävningen av studieföremålet kommer sedan att fortsätta i kapitlets återstående två avsnitt.

Relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning kan studeras på en övergripande nivå och analysen kan då komma att inbegripa en mängd frågor, inte minst spörsmål av samhällsekonomisk och allmänpolitisk karaktär:

- Avkastningen efter skatt på en utbildningsinsats får antas påverka intresset för vidareutbildning. Skatteeffekterna både under och efter utbildningsinsatsen är av intresse. Inte minst är marginalskatternas storlek relevant; om utbildning ger högre lön ger låga marginalskatte

privatpersoner ett förstärkt ekonomiskt incitament till utbildning.²⁶ Det bör dock också framhållas att en viss omfördelning via skattesystemet av de ekonomiska resurserna i samhället kan göra att fler får råd att studera, t.ex. genom att skatteintäkter möjliggör fria universitetsutbildningar och studiefinansiering.²⁷ De regler om kompetenskonton som diskuterats en del under senare år²⁸ kan vara ett annat exempel på regler som kan påverka incitamentstrukturen till kunskapsutveckling.

- Höga marginalskatter kan även styra kunskapsutvecklingen på olika sätt. I den mån marginalskatten gör att det saknas starka ekonomiska incitament att anstränga sig extra mycket i eller för yrkeskarriären – t.ex. genom att studera ämnen inom vilka arbetsgivarna behöver kompetens eller att välja arbete i stället för fritid – kan det upplevas som mer lockande att lägga ned tid på att studera något som svarar mot rent personliga intressen. Resonemanget kan illustreras med att det får antas vara vanligare att pensionärer (som ju vanligen inte behöver arbeta för sin försörjning) går på kurser om Strindberg eller i akvarellmålning, än fördjupar sig i koncernbeskattning eller Vektoranalys.
- Den omfördelning av ekonomiska resurser som beskattningen ofta innebär kan också styra omfattningen av och inriktningen på kunskapsutvecklingen i ett samhälle. T.ex. får den som har en skattepliktig intäkt inte rätten att styra över användningen av de medel som går till skatt. Denna rätt tillfaller i stället först de politiker som styr över användningen av skattemedlen och sedan den eller de personer som genom transfereringar tilldelas skattemedlen.
- Eftersom skattesystemet påverkar hela samhällsekonomin, och överhuvudtaget samhällsförhållandena, kan beskattningen göra det mer

26. Detta brukar kallas att *utbildningspremien* är hög (se Eklund 2004 s. 220). Det finns en omfattande diskussion om vilken betydelse ett högt skattetryck får för människors intresse av att anstränga sig mer än minimalt för att generera inkomster. Denna diskussion kretsar bl.a. kring begreppen *substitutionseffekt* respektive *inkomsteffekt*. I den mån substitutionseffekten får genomslag prioriterar skattskyldiga fritid (fritidssysslor är ju vanligen skattefria – men förmodligen är de inte något helt igenom samhällsekonomiskt gynnsamt sätt att använda människors tid) framför arbete och i den mån inkomsteffekten är avgörande "tvingar" höga skatter de skattskyldiga att arbeta mer – för att de ska få råd med det som de behöver och önskar. Det tvistas naturligtvis om vilken av dessa två effekter som får störst betydelse i olika situationer. Se Eklund 2004 s. 101 ff. och Hansson & Norrman 1996 s. 105 ff. och 125 ff.

27. Jämför Eklund 2004 s. 221.

28. Se t.ex. Virin 2002.

eller mindre lönsamt att bedriva högkvalificerad verksamhet i Sverige.²⁹ Skattesystemet kan därigenom få betydelse (självfallet tillsammans med många andra faktorer) för kunskapsutvecklingen. Det får nämligen antas att arbetsgivarna i ett land med en stor, framgångsrik och avancerad ekonomi (med t.ex. en sofistikerad industri) lägger ut mer pengar på utbildning, och överhuvudtaget på kunskapsutveckling, än vad som är fallet med ett land med en, med traditionella mått mätt, liten och primitiv ekonomi.³⁰ Både behovet av³¹ och det ekonomiska utrymmet för utbildning och annan kunskapsutveckling är större i det förra fallet. I ett land där inkomsterna är höga har privatpersoner vanligen också ett stort privatekonomiskt utrymme för kunskapsutvecklande verksamheter.³²

- Rättssystemet kan på olika sätt uttrycka eller ge en bild av vilka beteenden "samhället" uppmuntrar respektive önskar motverka. Så är t.ex. fallet om innehav av miljövänliga bilar beskattas lindrigare än innehav av mer miljöbelastande bilar fordon. Skattesystemet ger i dessa fall ett direkt ekonomiskt incitament, men reglerna kan också bidra till att implementera en moralisk värdering hos samhällsmedborgarna – nämligen att miljövänliga bilar är något som individen bör välja, också av moraliska skäl. På liknande sätt kan skattesystemet komma att bidra till normer om att utbildning, eller andra former av kunskapsutveckling, är värdefullt, prestigehöjande och "allmänt önskvärt" – alternativt att "vanligt hederligt arbete", eller någon annan verksamhet, är att föredra framför kunskapsutveckling.
- Skattereglerna kan via styrning av efterfrågan påverka vilken typ av kunskapsutveckling som sker. För att återanvända exemplet med miljövänliga bilar, kommer ett gynnande av sådana fordon i beskatt-

29. Vad som kännetecknar ett skattesystem som gör det lönsamt att bedriva högkvalificerad näringsverksamhet i ett land är en mycket stor fråga. Storleken på de skatter som belastar näringsverksamheter (inklusive ägarbeskattningen) är självfallet av betydelse, men faktorer som utbildningsnivå och infrastruktur (som båda kan gynnas av ett inte alltför lågt skatetryck) spelar också stor roll för näringsklimatet.

30. Det kan nämnas att det ofta hävdas att småföretag är mindre forskningsintensiva än större företag, som har större resurser.

31. T.ex. poängterar Eklund 2004 s. 214 utbildningens potential att bidra till tillväxt. Enligt Lundgren m.fl. 2005 s. 91 tycks efterfrågan på mer kvalificerad arbetskraft i förhållande till okvalificerad arbetskraft öka i Sverige. Det torde hänga samman med att de varor och tjänster som produceras i Sverige blir alltmer sofistikerade och att det därför krävas mer kunskaper för att producera dem.

32. En annan fråga är förstås om de har tillräckligt med fritid för att hinna och orka ägna sig åt personlig kunskapsutveckling.

ningen att, via ett ökat köptryck efter sådana bilar, öka kunskapsutvecklingen rörande teknologi för hur sådana fordon bäst tillverkas. Industrin behöver ju i så fall sådan kunskap. Privatpersoner kommer, som nämnts, sannolikt också att i viss mån vara benägna att utbilda sig på ett sätt som motsvarar arbetsmarknadens behov – vilket t.ex. kan vara kunskap om hur man bygger miljövänliga bilar.

Bilden av relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning kunde naturligtvis utvecklas långt mer.³³ Redan denna anspråkslösa skiss visar dock att det är nödvändigt att begränsa studien till någon mer bestämd delaspekt av området. Som ovan beskrivits studeras således i denna bok företagens utgifter för ny kunskap för företaget och dessa utgifter belyses från ett inkomstbeskattningsperspektiv. Dessa två val innebär en omfattande avgränsning, men de följande exemplen torde visa att även den återstående delen av relationen kunskapsutveckling–beskattning är mycket komplex.

- För det första kan företag få fram ny kunskap på ett stort antal *olika sätt*. De kan t.ex. utbilda eller rekrytera personal, förvärva kunskapsintensiva företag, bedriva egen forskning och lägga ut utredningsuppdrag på entreprenad. Det finns skatteaspekter på valet mellan sådana olika metoder och strategier för kunskapsutveckling – inte minst skiljer sig både avdragsrätten och periodiseringen markant åt mellan flera, i vissa fall, för kunskapsutvecklingssyftet ekonomiskt likvärdiga handlingsalternativ. T.ex. dras forskningsutgifter ofta av redan samma år som utgiften äger rum, medan utgifter för köp av ett företag, där motsvarande kunskaper redan finns, numera oftast inte får dras av överhuvudtaget.³⁴
- Kunskapsutvecklingsprocesser har i de flesta fall ekonomisk och skatterättslig relevans också *utanför det företag* som står i begrepp att utveckla ny kunskap och som gör en investering för detta syfte. Kunskapsutvecklingen sker t.ex. ofta med hjälp av andra företag eller på uppdrag av, alternativt för en tänkt försäljning till, andra företag. Det är alltså sällan fråga om helt företagsinterna processer. Det är därför

33. T.ex. hävdar Larsson (1999) att de s.k. 3:12-reglerna missgynnar kunskapsföretag och andra företag med en stor andel immateriella tillgångar. Se också Silfverberg 2002 om värdering av kunskapsföretag i samband med generationsskifte enligt (numera avskaffade) AGL.

34. Det ska dock påpekas att en framtida eventuell vinstförsäljning av andelarna inte heller leder till beskattning.

egentligen inte tillräckligt att utreda skatteeffekterna av en kunskapsutvecklingsinsats för ett företag, eftersom bilden inte blir komplett med mindre än att skatteeffekterna för andra inblandade associationer och individer också utreds.

- Kunskapsutveckling leder i bästa fall till *intäkter* för företagen – syftet med utgifter är ju nästan alltid att antingen minska kostnader eller att generera intäkter. Det vore därför intressant att studera också den intäktsbeskattning som kan komma att följa på olika utgifter för kunskapsutveckling. Det skulle göra bilden av skatteeffekterna av utgifter för kunskapsutveckling mer komplett, på ett inte oviktigt sätt.

Bakgrunden visar att det är nödvändigt att bestämma syfte och avgränsningar än mer precist än vad som hittills skett. Det görs i de två följande avsnitten.

2.3 Rättsutredningens huvuduppgifter och ramverk

Syftet med denna studie är dels att utreda inkomstskatteeffekterna med anledning av svenska aktiebolags utgifter för kunskapsutveckling, dels att utvärdera det sålunda utredda rättsläget från ett rättspolitiskt perspektiv. Bokens rättsutredande del (d.v.s. del 2, som utgörs av kapitel 5–12) får därmed den dubbla funktionen att utgöra undersökning avseende det inkomstskatterättsliga läget i dessa frågor och att ge det skatterättsliga faktaunderlaget till den därpå följande rättspolitiska diskussionen. Närmast följer en presentation av det ramverk inom vilket den rättsutredande analysen har ägt rum och var huvudintresset legat i undersökningen.

Kunskapsutveckling i ett företag är i hög grad beroende av att företaget har *utgifter*, som finansierar den verksamhet (eller liknande) som ger kunskapsutveckling. Visserligen kan kunskaper uppstå som en ”bieffekt” i vissa fall men i praktiken är det åtminstone så gott som alltid nödvändigt att företagets personal lägger ned arbetstid för att ny kunskap av någon omfattning ska kunna utvecklas eller tillgodogöras. Många gånger krävs också andra utgifter än för personalens arbetstid. Exempelvis kan kunskapsutveckling förutsätta kostsam mätutrustning. De eventuella undan-

tagsfall där utgifter inte behövs är av begränsat intresse i detta sammanhang och kommer inte att diskuteras i det följande.³⁵

Den rättsutredande undersökningen har strukturerats på så sätt att utgifter för olika slags kunskapsutveckling relateras till olika i sammanhanget relevanta skatterättsliga kategorier. Kategorierna kan sägas vara samlingsbeteckningar för skatterättsliga regelgrupper som synes vara betydelsefulla i det aktuella sammanhanget. Genom att hänföra olika kunskapsutvecklingsutgifter till respektive kategori blir det möjligt att fastställa skatteeffekterna av olika former av kunskapsutveckling. Kategoriseringen av kunskapsutvecklingsutgifterna får betydelse för skatteutfallet genom att respektive kategori har skatteregler som styr det skatterättsliga utfallet för utgifter hänförliga till kategorin.³⁶ De kategorier som ska diskuteras är: Löner, arvoden och utbildningskostnader; Immateriella anläggningstillgångar; Materiella anläggningstillgångar; Varulager; Uppdrag, Företagsförvärv samt Byten och samarbeten.^{37 38} Därtill undersöks skatteeffekter vid kunskapsutveckling inom koncerner.

Det kan vara svårt att dra skarpa gränser mellan de olika kategorierna och även inom respektive sådan kategori. Det är t.ex. inte alltid enkelt att avgöra om en utgift ska hänföras till ett pågående arbete eller om den i stället ska klassificeras som en FoU-utgift. Dessutom kan katego-

35. Det kan t.ex. vara fråga om att ägaren till ett enmansaktiebolag arbetar med en uppfinning utan att ta ut lön (eller utdelning), att en anställd studerar arbetsrelevanta ämnen på fritiden eller att ett företag får en utredning gjord kostnadsfritt av studenter. Det är dock delvis en definitionsfråga vad som egentligen ska anses vara utgifter för en kunskapsutvecklingsinsats. Anta t.ex. att en ägare till ett aktiebolag utan direkt ersättning utvecklar nya kunskaper som sedermera resulterar i en framgångsrik och för företaget vinstgenererande produkt. När ägaren sedan i form av lön tillgodogör sig vinsten från försäljningen förefaller det inte orimligt att se denna lön som en utgift för ifrågavarande kunskapsutveckling, även om lönen utbetalas efter arbetsinsatsen och arbetsinsatsen inte var villkorad av att lön skulle utbetalas. Det är därför inte givet att arbetet bör sägas ha utförts "gratis". Det kan dock noteras att det i doktrinen förekommer att sådana immateriella resurser diskuteras "som skapats utan påvisbara direkta utgifter för företaget" (Hansen 1971 s. 303 f. med vidare hänvisningar). Också i sådana fall får det i princip anses finnas en utgift, men den kan vara svår att värdera i kronor.

36. Det är dock inte så att varje kategori har för kategorin specifika skatteregler i varje skatterättsligt betydelsefull fråga. Se not 41.

37. Kategorierna är inte uppställda efter någon helt entydig princip, även om flera av dem i hög grad korresponderar med t.ex. Redovisningsrådets rekommendationer. Kategoriindelningen har en rent pragmatisk grund (se närmare om pragmatism, Rorty 2003).

38. Kunskap är huvudsakligen immateriell till sin karaktär. Det kunde därför tyckas att kunskapsutveckling endast skulle aktualisera immateriella inkomstskatterättsliga kategorier, såsom lön och FoU. Så är dock inte fallet utan vissa utgifter för kunskapsutveckling ska eller får hänföras till materiella kategorier (se t.ex. kapitel 7).

rierna delvis överlappa varandra. T.ex. ingår ofta löneutgifter som en del i ett företags FoU-utgifter (se kapitel 6). Eftersom en post inte (om den inte delas upp) kan höra till flera kategorier samtidigt måste i dessa fall avgöras vilken kategori som ”tar över”.

Alla de valda kategorierna kan ha med kunskapsutveckling att göra, men till kategorierna kan också andra utgifter än sådana som bör kallas kunskapsutvecklingsutgifter vara hänförliga. Företagsförvärv kan t.ex. vara ett sätt att förvärva kunskaper och också ha helt andra syften, exempelvis att komma över några skeppslaster säljbara cyklar. På liknande sätt kan pågående arbeten ibland kräva mycket kunskapsutveckling i det utförande företaget och andra gånger nästan ingen alls. Undersökningen är naturligtvis inriktad på just kunskapsutvecklingsaspekten av respektive kategori. Detta märks särskilt i form av en koncentration på utgifter som i en mer direkt mening bidrar till kunskapsutveckling i företag (d.v.s. i exemplet nämnda utredning, men inte cyklarna). Många ytterligare frågor borde ha berörts om framställningen hade haft en mer allmän inriktning.

Flera av kategorierna nedan är ”tillgångskategorier”, d.v.s. kategorier där det med anledning av en utgift ofta blir aktuellt att redovisa en ny tillgång i företagets balansräkning (därför att utgiften aktiveras). Det är dock ofta så att kunskapsutvecklingsutgifter som är hänförliga till en sådan kategori inte kommer att aktiveras. I t.ex. kapitel 6 (om immateriella anläggningstillgångar) diskuteras utgifter som ofta inte uppfyller kraven på att få redovisas som en tillgång.

Framställningen i de rättsutredande kapitlen är uppbyggd kring fyra huvudsakliga frågeställningar (som delvis går in i varandra).³⁹

1) Den första frågeställningen rör *relationen mellan utgifter, kunskapsutveckling och de skatterättsliga kategorierna*. Det är denna första fråga som är den mest centrala i undersökningen. Målet är här att visa hur de olika kategorierna aktualiseras i samband med olika kunskapsutvecklingsinsatser⁴⁰ och, i grova drag, vilken relationen mellan kunskapsut-

39. I en tidigare rapport inom ramen för projektet om kunskapsutveckling och beskattning (Kellgren 2004) uppställs en taxonomi över de frågor som måste besvaras när det skatterättsliga rättsläget med anledning av en händelse ska fastställas. Dessa frågor kallas inkomstskatterättens grundfrågor. För en närmare presentation av dessa frågor och taxonomi hänvisas till nämnda arbete.

40. Uttrycket ”insats” ska inte läsas som att en strikt avgränsning i det följande görs till situationer där kunskapsutvecklingen är ett huvudsyfte (jämför ovan avsnitt 2.1).

veckling och kategorin är. T.ex. utreds i kapitel 9, enkelt uttryckt, hur kunskapsutveckling och kategorin uppdrag hänger samman. I första hand är det en fråga om i vilken mån kunskapsutvecklingsutgifter av olika slag bör hänföras till respektive kategori. De följer i så fall kategorins regler om till exempel periodisering.⁴¹

2 och 3) Den andra och den tredje frågeställningen rör rättsläget i *omfångs- respektive periodiseringshänseende* för kategorierna. Omfångs- och periodiseringsfrågan belyses mindre ingående än den första frågan. Det viktiga är här att visa på huvuddragen i omfångs- respektive periodiseringshänseende, inte att redogöra för varje fråga av betydelse i dessa hänseenden.⁴²

4) Den fjärde och sista frågeställningen rör det skatterättsliga rättsläget *för de affärsparter* som har en central roll i de affärshändelser som är omedelbart kopplade till respektive diskuterad kunskapsutvecklingsinsats.⁴³ Kunskapsutvecklingsprocesser har vanligen ekonomisk och skatterättslig relevans också utanför det företag som gör en investering i syfte att erhålla ny kunskap. De är med andra ord sällan helt företags-interna processer. Kunskapsutvecklingen sker t.ex. ofta med hjälp av andra företag eller på uppdrag av, alternativt för en tänkt försäljning till, andra företag (se bilden).

41. Det är inte så att varje kategori har egna och specifika regler i varje skatterättslig grundfråga. T.ex. följer avdragsrätten för utgifter, hänförliga till de flesta nedan behandlade kategorierna, den allmänna regeln om avdragsrätt i inkomstlagen näring 16 kap. 1 § 1L.

42. Det kan noteras att klassificeringsbehoven, särskilt de i den första frågan diskuterade gränsdragningarna mellan och inom de olika undersökta kategorierna, i högsta grad får sin betydelse just p.g.a. skillnader i rättsläget avseende de olika inkomstskatterättsliga grundfrågorna. T.ex. ligger det kanske största intresset för gränsdragningen mellan kategorierna materiella anläggningstillgångar respektive varulager i reglerna för periodisering. En utredning om tillämpningsområdet för en kategori, t.ex. ett konstaterande av att vissa kunskapsutvecklingsutgifter passar in i kategorin lager, kommer därför att utgöra väsentlig information rörande rättsläget i omfångs- och periodiseringshänseende för dessa utgifter.

43. Se t.ex. avsnitt 10.6 om skatteeffekterna för överlåtaren vid en företagsöverlåtelse.

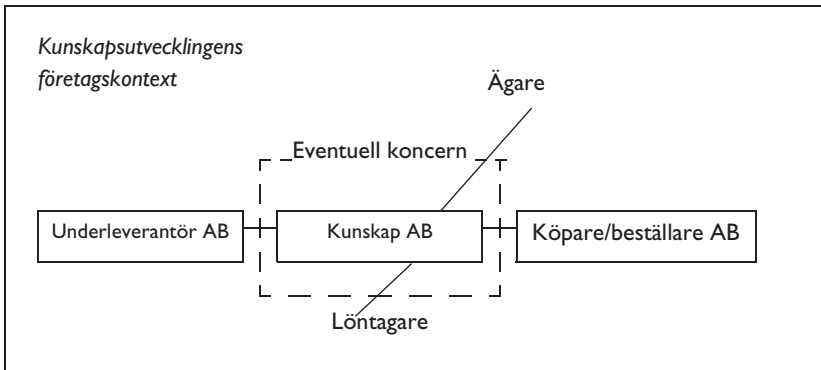


Bild: Kunskapsutvecklingens företagskontext

Det kan mot denna bakgrund konstateras att en utredning av inkomstskatteeffekterna vid kunskapsutveckling, för att vara fullständig, bör beakta alla inblandade företag. Bland annat försvåras en analys av neutraliteten i skattesystemet om inte rättsläget för samtliga relevanta parter belyses.⁴⁴ Önskemålet om fullständighet har dock fått vägas mot andra hänsyn, inte minst överväganden om tillgänglig forskningstid och om studiens omfång.

Analysen har lagts upp så att i de rättsutredande delarna av boken diskuteras huvudfrågan i undersökningen, nämligen den skattemässiga behandlingen av utgifter från *ett bestämt företags utgifter* för kunskapsutveckling. Däremot undersöks inte skatteeffekterna genomgående (d.v.s. så snart en motpart kan tänkas finnas) med anledning av investeringen för det investerande företags olika affärspartners. Det skulle göra studien alltför otymplig. En sådan diskussion sker i de fall där det framstår som särskilt motiverat; närmast när det är naturligt att vid kunskapsutvecklingen använda sig av underleverantörer eller när kunskapsutvecklingen har ett nära samband med en försäljning. En liknande belysning åstadkoms också av att det enskilda företags skattesituation i många fall belyses utifrån *ett antal olika roller* som företaget kan ha.

44. Se närmare avsnitt 13.3. Också för företag som står inför affärsförhandlingar (t.ex. inköp för kunskapsutvecklingssyftet) bör det ofta vara intressant att veta hur motparten kommer att beskattas med anledning av den eventuellt förestående affären. Denna information är t.ex. av intresse vid prisförhandlingar (se t.ex. avsnitt 10.6). En bredare belysning är alltså också motiverad av det praktiska närings- och rättslivets behov.

Därför kan företagets skattemässiga situation diskuteras både som t.ex. beställare av kunskapsutveckling och som underentreprenör i en kunskapsutvecklingsprocess. Analysen av den skattemässiga situationen för det kunskapsutvecklande företagets affärsparter är, i de fall den förekommer, markant inriktad på att visa huvuddragen i rättsläget.

Personalen i det företag som gör en kunskapsutvecklingsinvestering räknas i framställningen (kanske i sak diskutabelt) inte som en annan affärspart, utan som en del av företaget. Självfallet beaktas dock skattekostnaderna med anledning av anställningsförhållandet och nedlagd arbetstid.

De fyra ovan presenterade frågeställningarna ges inte en lika ingående behandling i alla kapitel och vissa frågor berörs inte heller i varje rättsutredande kapitel. Urvalet och omfattningen härvidlag styrs av överväganden om spörsmålets relevans för att uppfylla studiens syfte. Vissa frågor kan anses vara mycket viktiga, medan andra har en mer marginell betydelse. Frågorna kan också vara mer eller mindre komplicerade och somliga frågor är tidigare ingående behandlade medan andra är i hög grad vetenskapligt obearbetade.

Den inbördes ordningen mellan de delfrågor som behandlas inom ramen för diskussionen av respektive kategori får också variera något beroende på framställningstekniska överväganden.

I bokens tredje och avslutande del diskuteras om de i bokens andra del behandlade rättsreglerna synes vara rimliga och rationella. Här undersöks om eller i vilken mån nämnda regler är ägnade att uppfylla rättspolitiska mål som förutsebarhet, likformighet och skatterättslig neutralitet. Här diskuteras också om åtgärder borde vidtas för att förbättra uppfyllelsen av nämnda mål.

Boken sista kapitel utgörs av en mindre inventering av ett antal relevanta återstående forskningsfrågor inom området.

Den studie som redovisas i föreliggande arbete är snarare inriktad mot att utforska en bred relation (mellan kunskapsutveckling och beskattning), än mot att klargöra rättsläget i en hårdare avgränsad del av det skatterättsliga regelsystemet. Denna relation regleras inte i någon samlad och enhetlig del av inkomstskattelagstiftningen. Kunskapsutveckling äger i stället rum i vitt skilda sammanhang och den relevanta rättsliga materian får hämtas på många olika håll. Det rättsliga materialet blir därför heterogent. I många frågor inom området råder också stor rättsosäkerhet.

Trots svårigheterna har ambitionen varit att ge en relativt bred bild av skatteeffekterna av företagens utgifter för kunskapsutveckling. Denna inrikt-

ning har dock gjort det nödvändigt att, särskilt i vissa delar, ge utredningen en ganska markerat principiell inriktning – i stället för att t.ex. utförligt redogöra för sådant som praxis från lägre instanser, rättsläget i andra länder och diskuterade reglers historiska framväxt.

Studiens ”poänger” kommer mot bakgrund av nämnda bredd inte i första hand att utgöras av en maximalt ingående belysning av varje delfråga. Den skiljer därigenom något från gängse rättsdogmatiska studier inom skatteområdet. I mer traditionella och hårdare avgränsade undersökningar finns det ofta en mer naturlig materialavgränsning som gör det lättare att gå på djupet i detaljerna.

Den här valda, mer principiella, inriktningen behöver inte ses som en nackdel. Om bredden tillför användbar och vetenskapligt hållbar kunskap, som inte snävare ansatser kan ge, synes ansatsen motiverad. Tanken är att bredden här ska möjliggöra uppmålandet av ett ramverk för den skatterättsliga situationen avseende en viktig och svårgripbar fråga. Därigenom blir det inte minst möjligt att visa på, och utvärdera, den stora heterogenitet som råder både avseende var de relevanta reglerna återfinns och deras ekonomiska effekter. Förhoppningsvis kan framställningen ge bränsle till politisk diskussion och fortsatt forskning om relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning. Det finns stort utrymme för ytterligare studier inom detta område.⁴⁵

2.4 Ytterligare några avgränsningar och klarlägganden

Kunskapsutveckling äger rum i samband med en mängd olika händelser och verksamheter i ett företag. Även med den insnävning av studieföremålet som gjorts ovan öppnar det valda temat för en mycket omfattande undersökning. För att analysen ska bli överskådlig och kunna ges ett tillräckligt djup är det nödvändigt att göra ytterligare några avgränsningar. Dessa presenteras här.

- Undersökningen har en i princip helt *nationell* inriktning, varför situationer med en internationell anknytning endast undantagsvis uppmärksammas. Någon rättsjämförande undersökning företas inte heller, trots att en sådan skulle kunna ge intressanta resultat.
- Analysen av kunskapsutveckling *inom koncerner* har koncentrerats till ett enda, och ganska kortfattat, kapitel (kapitel 12). Det har delvis helt enkelt med tidsskäl att göra. En annan anledning är att affärer inom koncerner ofta på ett eller annat sätt motiveras av koncern-

45. Se kapitel 14.

intressen och att metoden att genomföra sådana affärer (t.ex. avseende prissättning eller uppgiftsfördelning mellan olika koncernbolag) också kan ha sin förklaring delvis i sådan hänsyn. Optiken riktas i detta arbete mot ett annat håll, nämligen mot affärer som genomförs av svenska aktiebolag – mellan vilka ägargemenskap saknas – till marknadspris och i vinstsyfte.

- Företagsförvärv är, som diskuterats ovan, många gånger en central metod för kunskapsutveckling. Företagsförvärvet som metod för kunskapsutveckling behandlas främst i kapitel 10. Undersökningen av de *omstruktureringsformer* som kan vara relevanta vid företagsförvärv är dock mycket kortfattad. Fokus ligger i stället på ”traditionella” förvärv av andelar eller inkråm, som sker genom kontant ersättning till säljaren. Utredningen är också inriktad på företag som är i ett fortvarande tillstånd (s.k. *going concern*), d.v.s. som varken är i ett startskede eller står inför avslutande av rörelsen. Start- och avslutskostnader innefattas därför inte i diskussionen.
- P.g.a. det samband mellan redovisning och beskattning som råder i svensk företagsbeskattning blir det i det följande i många fall nödvändigt att söka svaren på skatterättsliga frågor i redovisningsrätten.⁴⁶ Svensk redovisningsrätt är f.n. inne i en intensiv utvecklingsfas. För noterade företag gäller från och med 2005 att IFRS/IAS ska tillämpas i koncernredovisningen. Även i övrigt pågår en anpassning till IFRS/IAS, vilket inte minst märks i att flera principiellt viktiga ändringar gjorts i ÅRL.⁴⁷ En annan betydelsefull förändring av den svenska redovisningsrätten är att Redovisningsrådet har övergett sin tidigare metod att implementera IFRS/IAS genom egna rekommendationer, efter vissa anpassningar till svenska förhållanden. Vidare har BFN annonserat en betydande förändring i sin normgivningsteknik. Man avser att överge den tidigare linjen att ansluta till Redovisningsrådets rekommendationer med modifieringar av dessa normer. I stället kommer BFN att utarbeta egna samlade regelverk för olika företagskategorier.⁴⁸ BFN:s nya normer är dock inte färdigutvecklade

46. Se närmare Kellgren 2004 och avsnitt 3.2.

47. Se närmare prop. 2004/05:24.

48. Bokföringsnämnden Dnr 28/04. Se även Bengtsson 2004. Man kan kalla BFN:s nya inriktning för deras *tredje normgivningsfas*. Den första fasen skulle då vara nämndens ursprungliga normgivningsinriktning, som innebar en tolkning av i första hand BFL. Den andra fasen kan sägas utgöras av den period då BFN:s normer i första hand utgjordes av anpassningar av Redovisningsrådets rekommendationer. Den tredje fasen är den ovan nämnda planerade nyordningen, med en ny, mer självständig normgivningsinriktning.

och det är därför svårt att f.n. säga något mer konkret om vilket innehåll de till sist kommer att få. Slutligen ska sägas att många IAS också är föremål för översyn.⁴⁹ I denna turbulenta situation har valet gjorts att låta kärnan i det redovisningsrättsliga materialet utgöras av ÅRL, IFRS/IAS och av Redovisningsrådets rekommendation RR 32 (Redovisning för juridiska personer).⁵⁰ BFN:s normgivning har sålunda fått spela en klart undanskymd roll i undersökningen. Skälet till nämnda val är att IFRS/IAS erbjuder ett viktigt och förhållandevis enhetligt arbetsmaterial som tillsammans med ÅRL och RR 32 åtminstone f.n. får sägas utgöra något av kärnan i den svenska redovisningsrätten, i alla fall innan BFN:s nya normer har etablerats. Att på detta sätt koncentrera den rättsutredande delen av undersökningen synes svara väl mot den förhållandevis principiella inriktningen på denna del.⁵¹

- Ytterligare en principiellt viktig avgränsning i metoden för utredning av gällande redovisningsrätt ska nämnas.⁵² Den svenska redovisningsrättens nav kan sägas vara den rättsliga standarden god redovisningssed. Begreppet god redovisningssed inbegriper en *tillämpningsaspekt*.⁵³ Det vore mot denna bakgrund i princip önskvärt att kunna redogöra för vad som f.n. utgör redovisningspraxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga, inklusive eventuell branschpraxis.⁵⁴ Någon kartläggning av faktiskt förekommande redovisningspraxis kommer dock inte att göras här. Motivet till denna avgränsning är primärt arbetsekonomisk – det är helt enkelt nödvändigt att avgränsa arbetsmaterialet. Denna avgränsning synes också

49. Se närmast www.IASB.org/organisation.uk.

50. Se närmare RR 32 (Redovisning för juridiska personer) inledning samt punkt 1–3 och BFN:s information och tabell i FAR:s samlingsvolym 2005 s. 360 f.

51. Den komplexa frågan vilka redovisningsregler som gäller för vilka frågor behandlas av Pranhäll & Wikerfelt 2004.

52. Tolkning av redovisningsrätt har behandlats i Kellgren 2003 (och liknande även dens. 2004 kapitel 3). En mer aktuell och ingående analys kan väntas i Jan Bjuvbergs under hösten 2005 annonserade avhandling.

53. Kellgren 2004 s. 62 ff.

54. Se närmare Kellgren 2003 s. 336 f. och 2004 s. 51 f. med vidare hänvisningar. Den ofta återgivna definitionen av god redovisningssed (i förarbetena till bokföringslagen, prop. 1975:104 s. 148) lyder: "en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga".

svara väl mot underökningens tidigare nämnda principiella inriktning.⁵⁵

- Framställningen ger en avsevärt mer omfattande belysning av den skattemässiga behandlingen av *utgifter* för kunskapsutveckling än av beskattningen av de *inkomster* den förvärvade eller utvecklade kunskapen förhoppningsvis bidrar till att inbringa. Uppläggningsmotiveras främst av att utgiftssidan i dessa fall obestriddligen blir relevant p.g.a. att utgifter föreligger och måste ”hanteras” skatterettsligt, samtidigt som anknytningen till intäkter är ganska svag när det gäller hanteringen av de flesta av de här aktuella utgifterna. Det är t.ex. vid FoU-utgifter klart att en utgift föreligger, medan inkomsten kan komma långt senare. Dessutom är de rättsregler som styr beskattningen med anledning av utgifter för kunskapsutveckling generellt sett mer heterogena och svärgenomträngliga än reglerna om intäktsredovisning. Därför får utgiftsfrågorna anses vara av större vetenskapligt intresse, åtminstone i det här aktuella sammanhanget. Resonemanget om intäktsredovisning utvecklas i avsnitt 4.2.
- Nedan diskuteras nästan enbart kunskapsutveckling i *aktiebolag*. Det är dock viktigt att vara på det klara med att mycket kunskapsutveckling i Sverige sker med medel som på ett eller annat sätt passerar andra skattesubjekt än *aktiebolag*.⁵⁶ Dessa andra associationsformer lämnas i princip helt utanför föreliggande framställning.
- Inkomstskatterettsliga analyser får ofta en ytterligare aspekt när något av de aktuella skattesubjekten är ett *fåmansaktiebolag*. För att renodla undersökningen diskuteras inte fåmansföretagsfrågor i det följande. Det torde inte vara alltför svårt för skatterettsligt bevandrade läsare att applicera ett fåmansföretagsperspektiv på utredningens rättsutredande del. Det bör dock sägas att relativt få av de transaktioner som diskuteras nedan torde komma att få någon särskild aspekt avseende fåmansföretag.

55. Det tycks också vara så att den relativa vikt som tillmäts svensk redovisningspraxis vid fastställande av det redovisningsrättsliga rättsläget f.n. minskar, till förmån för en lagtolkning som i högre grad tar fasta på att tolka nationella redovisningsregler i överensstämmelse med internationella rättskällor eller på att direkt tolka och tillämpa sådana internationella redovisningsregler (Kellgren 2004 s. 64).

56. Det kan t.ex. vara fråga om stiftelser (tänk inte minst på alla forskningsstiftelser!), universitet och högskolor (de får ofta ta emot medel för forskning och utbildning) och ekonomiska föreningar (bl.a. är Cancerfonden och Studieförbundet för Näringsliv och Samhälle [SNS] ekonomiska föreningar).

- *Stipendier* berörs endast kortfattat. Skälet till detta är att stipendier ofta lämnas av andra subjekt än aktiebolag och att de kan sägas ha en delvis benefik karaktär.⁵⁷
- Det kommer att framgå att skattereglerna rörande kunskapsutveckling ofta är icke-neutrala mellan olika metoder för kunskapsutveckling. Bristande neutralitet öppnar för skatteplanering och skatteplanering sätter i sin tur frågan om förutsättningarna för *genomsyn* och tillämpning av skatteflyktslagen på dagordningen. Här kommer dock inte tänkbara öppningar för skatteplanering respektive eventuella förutsättningar för *genomsyn* och liknande att diskuteras på något mer heltäckande sätt.
- En diskussion av skatteeffekter av utveckling, inköp och användning av dataprogram skulle kunna vara av intresse i föreliggande sammanhang. Rättsläget avseende dessa frågor är dock både svårtillgängligt och frågorna synes inte helt centrala för denna studie. Detsamma gäller avtalsformerna för programvaruförvärv och programvaru-användning samt de tekniska förutsättningarna för en diskussion om dessa frågor. På grund av dessa skäl förs inte någon särskild diskussion om dataprogram.⁵⁸

57. Se Kellgren 1999 (med vidare hänvisningar) om det skatterättsliga rättsläget avseende forskningsstipendier.

58. Se i stället närmast Melsom 1996 och Skatteverket Handledning I & F 2005 del II s. 89 ff.

3 Metodfrågor

3.1 Allmänt om juridisk metod

Huvuddelen av denna bok utgörs av en rättsutredande studie. Förståelsen av och provbarheten hos en rättsutredande text ökar troligen om den åtföljs av något slags ”programförklaring” rörande sådana frågor som efter vilka principer tolkningsargument har generats och avvägts mot varandra. Detsamma gäller förhoppningsvis dess förutsättningar att övertyga läsare. En sådan programförklaring kan innehålla både klarläggande och argumenterande inslag.

Behovet av att skriva något om den juridiska metod som använts får, som en allmän regel, anses öka om den använda metoden framstår som kontroversiell eller ovanlig eller om metodvalet på något annat sätt får stor betydelse för förståelsen av texten. I den rättsutredande delen av denna bok undersöks det inkomstskatterättsliga rättsläget avseende utgifter som ger eller kan ge kunskapsutveckling på ett sätt som i hög grad ansluter till traditionell juridisk metod. Syftet är inte i första hand att finna ”den i sak allra mest önskvärda tolkningen” av nu gällande regler, utan i stället att i möjligaste mån fastställa vilket rättsläget torde vara i nuläget. Följande framställning om juridisk metod kan därför hållas förhållandevis kort.

Rättsutredande texter kan ha åtminstone tre inriktningar, nämligen beskrivning, prognos och rekommendation.⁵⁹ Många rättsvetenskapliga texter innehåller moment av alla dessa inriktningar och gränsen mellan dem är i praktiken sällan glasklar – och bör kanske inte vara det.⁶⁰

- 1) Syftet med en *beskrivning* får, i rättsvetenskapliga sammanhang, ofta sägas vara att lägga fram objektiva fakta om något förhållande, i den mån så är möjligt. Det kan t.ex. vara frågan om vad som sagts i för-

59. Tredelningen från Rodhe 1996–97 s. 1 ff.

60. Se Andréasson 2004.

arbetena till en viss regel eller vilka ståndpunkter i en fråga som förekommer i doktrinen.

- 2) *Prognoser* utgör försök att förutsäga hur något skulle komma, eller kommer, att bli eller göras. Här är målsättningen också en form av objektivitet – författarens egna värderingar om vad som är önskvärt ska i princip hållas utanför resonemanget. En prognosinriktad framställning kan t.ex. ta sikte på att förutsäga hur den högsta instansen skulle döma i en fråga.
- 3) *Rekommendationer* bygger, åtminstone till en del, på författarens egna uppfattningar om vad som är önskvärt.⁶¹ Därutöver är givetvis ofta fakta, antaganden och tolkningar av olika slag av betydelse.⁶²

Valet av metodologiskt anslag anpassas förstås lämpligen efter det aktuella kunskapsintresset. Den huvudsakliga ambitionen med föreliggande arbete är att kartlägga hur rättsläget *de facto* torde se ut (och sedan att diskutera det önskvärda i detta rättsläge. Trots denna till synes, i princip, renlärliga metodologiska inriktning, finns det anledning att säga något närmare om den valda metoden i den rättsutredande undersökningen. Därvid återknyts till ovan beskrivna tredelning.

Texten i bokens rättsutredande del är *deskriptiv* i så motto att undersökningen tar sin utgångspunkt i det centrala juridiska källmaterialet. Innehållet (så vitt det kan utläsas) i de källor som normalt sett anses vara bindande behandlas som en rättslig fakticitet. Överhuvudtaget gäller att källor och argument som brukar tillmätas stor vikt också här tillmäts stor vikt. För att fastställa hur rättsläget faktiskt torde se ut är det alltså inte aktuellt att göra några lagtolkningar som avviker från innehållet i centrala rättskällor (annat än vid eventuella normkonflikter).

Framställningen är *prognosinriktad* i den meningen att urvalet av juridiskt källmaterial, och genererandet och vägandet av tolkningsargument, i hög grad bygger på en bedömning av hur det kan antas att den högsta instansen, d.v.s. i första hand Regeringsrätten, kunde väntas komma att resonera i, och avgöra, motsvarande fall.⁶³

61. Se närmare t.ex. Thomas 1993 s. 14 f. och 153–160 (om *is-ought gap*).

62. Se Kellgren 2002 s. 525.

63. Det kunde kanske hävdas att en maximalt ambitiös prognos i princip borde inbegripa avancerade sociologiska och statistiska analyser av t.ex. domarnas olika förhållanden, värderingar och förehavanden. Så avancerad är dock inte denna studie och intresset, till den del inriktningen på rättsutredningen kan sägas vara något slags prognos, är i första hand inriktat mot de skäl som används för att rättfärdiga beslut (context of justification). Se även Kellgren 1997 s. 16 ff.

Ambitionen är alltså att utföra undersökningen på ett i princip "normalt sätt" – i princip som detta sätt att resonera kan iakttas i Regeringsrättens domar. Arbetet sker således, så att säga, arbeta inom en etablerad argumentationspraxis. En annan sak är att rättsläget, även med beaktande av nämnda argumentationspraxis, ofta är oklart. Därtill är Regeringsrättens domskäl inte helt transparenta med avseende på använda lagtolkningsprinciper, vilket förstås gör det svårt att veta om man argumenterar likadant som domstolen.

Slutligen får framställningen till en del anses bygga på eller utmynna i *rekommendationer*, och det på flera sätt. För det första synes det rimligt att hävda att den traditionella svenska juridiska metoden ändå ger förhållandevis rimliga resultat och att den därför är försvarbar.⁶⁴ Därigenom får de resultat som den ovan beskriva "prognosmetoden" genererar ses som något i hög grad rimligt, givet lagreglernas innehåll. Därtill kommer att den traditionella metoden har en legitimitet i det att den får sägas i rätt hög grad bidra till rättstillämpningens förutsebarhet och likformighet och att den även tar fasta på i demokratisk ordning fastställda normer. För det andra är det ofrånkomligt att något så förhållandevis öppet som den juridiska metoden inte kan tillämpas utan att tillämparens egna värderingar om vad som är önskvärt får en viss betydelse för slutsatserna. Det är sålunda ofrånkomligt att texten kommer att vara påverkad av mina värderingar rörande såväl varat som bört. Målet är emellertid att mina värderingar rörande vad som är ett lämpligt sakernas tillstånd ska spela en klart underordnad roll i denna del av boken.⁶⁵

Det är för mig inte helt klart i vilken grad den här beskrivna metoden avviker från traditionella rättsutredande rättsvetenskapliga texter. Det är nog, enkelt uttryckt, ofta så att den rättsutredande rättsvetenskaparen inleder med en tämligen "ren beskrivning" av innehållet i de vanliga rättskällorna och av övriga rättsliga förutsättningar, arbetar vidare med något slags blygsam prognos samt att återstående luckor fylls ut delvis med hjälp av egna värderande ställningstaganden (inom vissa ramar).

64. Därmed inte sagt att den svenska juridiska metoden och rättskälleläran inte skulle kunna utvecklas.

65. Detta beslut bör dock inte förstås som att jag hävdar att normativa resonemang bör undvikas i rättsvetenskapliga sammanhang (se Kellgren 2002).

3.2 Om redovisningsrättens betydelse i den rättsutredande delen

Vid behandlingen av många av de spörsmål som diskuteras nedan finns, som nämnts, starka eller tvingande skäl att söka ledning i redovisningsrätten, vilket också sker i det följande. Sambandet mellan redovisning och beskattning har utvecklats ingående i en delrapport till det forskningsprojekt i vilken denna bok utgör huvudrapport.⁶⁶ Här kan dock finnas anledning att kommentera några spörsmål av principiell betydelse för den fortsatta framställningen.⁶⁷

Det huvudsakliga skälet till att använda redovisningsrättsligt material i en inkomstskatterättslig framställning är det samband mellan redovisning och beskattning som etableras genom 14 kap. 2–6 §§ IL. Detta samband innebär i korthet att när det gäller hänförandet i tiden av ett företags avdragsgilla respektive skattepliktiga poster till rätt beskattningsår (d.v.s. vid periodiseringen) följs i beskattningen den beräkning som gjorts i företagets räkenskaper. Detta gäller under de två förutsättningarna att räkenskaperna är upprättade i enlighet med god redovisningssed och att det inte finns särskilda skatterättsliga periodiseringsregler (dessa har i så fall företräde).

Sambandet är dock i realiteten mer omfattande och komplicerat än så. Redovisningsrätten och företagets räkenskaper kan ha betydelse för flera inkomstskatterättsliga grundfrågor⁶⁸ än periodiseringen. Här finns särskilt anledning att peka på betydelsen i beskattningen av redovisningsrättsliga regler och beslut om klassificering med anledning av olika affärshändelser.

Till att börja med ska då sägas att i de fall där det råder att materiellt samband mellan redovisning och beskattning, måste skatterätten i princip godta redovisningsrättens regler och externredovisningar som följer dessa regler. Vid beskattningen är man alltså *bunden* i den eller de frågor som sambandet avser. Det innebär för en periodiseringsfråga att både själva tidsbeslutet, rörande periodiseringen av en post, och det eller de

66. Kellgren 2004.

67. Resonemanget kommer i sin helhet från Kellgren 2004, särskilt kapitel 2–4.

68. Teorin om företagsbeskattningens åtta grundfrågor presenteras i Kellgren 2004 kapitel 2. Grundfrågorna är frågor som vid rättstillämpningen måste besvaras när det skatterättsliga rättsläget med anledning av en affärshändelse ska fastställas. Två viktiga grundfrågor är omfångsfrågan och periodiseringsfrågan.

klassificeringsbeslut som föregår avgörandet i tidsfrågan hämtas ur redovisningsrätten och i princip blir bindande vid beskattningen.

Det får vidare anses vara en vanligen utsagd målsättning för inkomstskatterättsligt tänkande att synen på vad som hänt och på hur dessa händelser ska klassificeras rättsligt i möjligaste mån bör vara densamma, när alla företagsbeskattningens olika grundfrågor besvaras i samband med taxeringen av ett företag. Detta kan kallas *målsättningen att använda en enhetlig verklighetssyn*. Det är t.ex. inte rimligt att i beskattningen samtidigt hävda att ett företag köpt en tillgång och samtidigt behandla betalningarna som hyresbetalningar. Det kan normalt sett inte heller vara korrekt att hävda att en maskin är anskaffad för 100 000 kr och att endast medge värdeminskningssavdrag från ett lägre belopp. Är anskaffningsvärdet 100 000 kr är det en mycket stark utgångspunkt att samma belopp ska vara avgörande också vid periodiseringen. Vidare gäller t.ex. att om en tillgång anses utgöra en lagertillgång i periodiseringen, bör den normalt utgöra en lagertillgång även vid bedömningen av omfångsfrågan och andra grundfrågor. Genom nämnda grundsats och beskattningens ofta rådande bindning till redovisningen kan också andra skatterättsliga frågor än periodiseringsfrågan påverkas på ett betydelsefullt sätt.⁶⁹

Det är mot denna bakgrund långt ifrån givet att skatterättsliga termer och begrepp kan ges en rent skatterättslig tolkning (och inom ramen för det materiella sambandet ska rent redovisningsrättsliga begrepp definitivt ges en redovisningsrättslig tolkning). Ovanstående resonemang kan få stor betydelse för skatterättslig lagtolkning, inte minst i fall där skatterätten och redovisningsrätten har eller synes ha olika termer. Det är t.ex. i ljuset av ovanstående tankegångar inte alls givet att skatterättsliga förarbetsuttalanden, t.ex. rörande innebörden av olika termer, bör eller kan tillmätas en så stor betydelse inom företagsbeskattningen som de hittills ofta gjort i skatterättslig lagtolkning.

Redovisningsrätten utgör inom företagsbeskattningsområdet, på många sätt, något av en utgångspunkt för beskattningen och det får anses vara en princip att avsteg från redovisningsrätten i normala fall åtminstone ska framgå tydligt i lagtext. Det skulle också lätt leda till onödiga komplikationer att söka efter en särskild parallell skatterättslig syn på den stora mängd frågor som behandlas i redovisningsrätten och räkenskaper. Det vore t.ex. märkligt att vid tolkningen av uttrycket

69. Se t.ex. Kellgren 2004 om RÅ 1992 ref 55.

”[u]tgifter för forskning och utveckling” i 16 kap. 9 § IL ge uttrycket FoU en annan innebörd än den redovisningsrättsliga innebörd som ändå är bindande i beskattningens periodiseringsfråga.⁷⁰ Självklart måste dock rent skatterättsliga termer och rekvisit tolkas utifrån skatterättsliga utgångspunkter. Här finns ju överhuvudtaget ingen redovisningsrättslig motsvarighet att ta fasta på. Betydelsen av de ovan skisserade svårigheterna bör inte heller överdrivas då de två rättsområdena i de allra flesta fall torde harmoniera.

70. Se avsnitt 6.4 om det materiella sambandet vid FoU-utgifter.

4 Allmänt om kostnader och intäkter

4.1 Något om tillgångsbegreppet – i ljuset av IASBs föreställningsram

Inledning

Denna bok handlar om inkomstskatteeffekter av utgifter för kunskapsutveckling. Som framgått ovan blir frågor om klassificering av utgifter samt om avdragsrätt och periodisering centrala spörsmål i detta sammanhang. Det är när nämnda frågor (särskilt periodiseringsfrågor) besvaras ofta av stor betydelse att avgöra om en utgift för kunskapsutveckling kommer att redovisas som en tillgång i bokslutet för utgiftsåret eller om den ska kostnadsföras direkt. Ett led i besvarandet av dessa frågor är också att avgöra om en kunskapsutvecklingsutgift ska ingå i anskaffningsvärdet för någon annan (eventuellt redan i företaget befintlig⁷¹) tillgång eller om den ska behandlas separat. T.ex. kan en utgift som ger kunskapsutveckling komma att läggas till anskaffningsvärdet för ett pågående arbete eller en materiell anläggningstillgång. Utgiften kan dock också komma att kostnadsföras direkt. Den kan även aktiveras som en egen post, utan att hänföras till någon annan tillgång. I det sistnämnda fallet kan den t.ex. behandlas som en FoU-utgift. Här nämnda frågeställningar om tillgångsbegreppet är av likartad betydelse inom både redovisningen och beskattningen. Dessa båda områden har även betydande likheter med avseende på hur frågorna löses (se vidare nedan).⁷²

Det finns mot denna bakgrund anledning att göra en allmän presentation av tillgångsbegreppet, vilket är syftet med detta avsnitt. Denna

71. I dessa fall talas om ”tillkommande utgifter” (se t.ex. RR 15 punkt 60–62).

72. Det bör dock särskilt understrykas att inom redovisningsrätten saknar omfångsfrågan självständig betydelse (se närmare Kellgren 2004 s. 53 f. och 93 ff.).

presentation kommer därefter att utgöra en byggsten vid den fortsatta analysen i bokens andra avdelning. Det ska emellertid betonas att här berörs just och endast frågan om *huruvida en tillgång*, i redovisningsrättslig mening, bör anses föreligga i företaget. Däremot berörs inte *värderingen* av ifrågavarande (eventuella) tillgång närmare.⁷³ Inte heller diskuteras *vilket slags tillgång* det kan vara fråga om, mer än att det är en sådan resurs som ska eller får behandlas som en tillgång i företagets balansräkning.

Eftersom föreliggande framställning har en skatterättslig inriktning är det *just balans- och resultaträkningen* som är av intresse av de olika redovisningshandlingar som ett företag upprättar. Förvaltningsberättelse, noter, och eventuell annan text i årsredovisningen, samt löpande bokföring, spelar däremot en helt underordnad roll. Av detta skäl kommer sådana redovisningsmetoder eller frågor som ligger utanför balans- och resultaträkningen att utelämnas i diskussionen.

Det finns inte någon allmän definition på vad som kännetecknar en tillgång i svensk redovisningslagstiftning och det kan knappast heller i övrigt sägas föreligga någon mer specifik, allmänt accepterad svensk teoretisk definition.⁷⁴ I redovisningsrättsliga källor finns emellertid ändå en mer utvecklad syn på tillgångsbegreppet än vad som är fallet inom skatterätten. Även i en skatterättslig framställning finns starka skäl att studera, och även i hög grad ta fasta på, denna redovisningsrättsliga syn. P.g.a. sambandet mellan redovisning och beskattning får det nämligen sägas vara en principiell utgångspunkt att beskattningen ska följa redovisningens syn på när en tillgång ska anses föreligga och även hur denna tillgång ska klassificeras.⁷⁵ En annan sak är att nämnda samband inte råder i alla frågor. I en utredning om de principiella utgångspunkterna avseende tillgångsbegreppet är dock undantagen, naturligen, av underordnad betydelse.

73. Att en post finns med på tillgångssidan i balansräkningen kan sägas vara resultatet av åtminstone två principiellt olika beslut, nämligen rörande frågor som brukar kallas *recognition* respektive *measurement*. Recognition-frågan avser i princip om en tillgång (eller en skuld) ska tas med i balansräkningen eller ej, medan measurement-frågan avser tillgångars (och skulders) storlek.

74. Edenhammar & Thorell 2005 s. 65.

75. Se avsnitt 3.2.

IABs normgivning har, som ovan nämnts, gradvis fått en allt starkare ställning inom svensk redovisningsrätt och utgör numera en i flera betydelsefulla sammanhang bindande redovisningsrättslig rättskälla.⁷⁶ Detta gör att det ofta är relevant eller nödvändigt att vid fastställande av god redovisningssed studera rättsläget enligt IFRS/IAS. Rättsläget enligt IFRS/IAS utläses i konkreta fall i hög grad, och i möjligaste mån, ur enskilda IFRS/IASer. Viktiga här är också de tolkningsuttalanden som gjorts av IASBs akutgrupp, kallad IFRIC (tidigare SIC). Av betydelse, särskilt på ett allmänt plan, är också den Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter⁷⁷ (föreställningsramen) som utarbetats av dåvarande IASC. I föreställningsramen behandlas grundläggande begrepp och principer för utformning av finansiella rapporter.⁷⁸

Föreställningsramen har betydelse på flera sätt inom redovisningsrätten (se strax nedan) och den utgör en bra källa till *en allmän bild* av den rådande redovisningsrättsliga synen på sådana begrepp som tillgångsbegreppet. En annan sak är att gällande redovisningsrätt inte i alla fall helt igenom harmonierar med den syn som kommer till uttryck i föreställningsramen. T.ex. kan enskilda IFRS ge vissa redovisningsfrågor en lösning som avviker från föreställningsramen. Därtill ska förstås sägas att inte alla svenska företag redovisar enligt IFRS/IAS och RR 32.⁷⁹

Vad menas egentligen med redovisning av kunskap?

Det är alltså mot bakgrund av bl.a. nedan beskrivna principer som prövningen ska ske av i vilken mån kunskaper, kunskapsutveckling och/eller utgifter för kunskapsutveckling ger upphov till att tillgångar ska eller får redovisas i företaget.

Vad bör då egentligen i ett kunskapssammanhang avses med uttrycket ”att tillgångar redovisas”? Till att börja med kan företagens kunskaper vara av betydelse för att man gör vinstgivande affärer som i sin tur

76. Se Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 och Bjuvberg 2004:2.

77. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.

78. Sådana grundläggande begrepp och principer måste sedan operationaliseras och preciseras (se t.ex. Kam 1990 kapitel 4 och 5).

79. Se BFN:s information och tabell i FAR:s samlingsvolym 2005 s. 360 f. Även i dessa fall får dock föreställningsramen sägas kunna ge betydelsefulla tolkningsargument. Det ska dock sägas att det är svårt att avgöra föreställningsramens betydelse för tolkning av svenska redovisningsregler som inte är mer omedelbart baserade på IFRS/IAS.

gör att tillgångarna ökar. Det är emellertid en fråga som i hög grad faller utanför denna studie. Det är sålunda inte tillgångsredovisning p.g.a. försäljningsintäkter som ska diskuteras, utan om företaget har resurser som uppfyller kraven på att redovisas som en tillgång.⁸⁰

Det är ett välkänt faktum att redovisningsnormerna sällan tillåter att kunskaper tas upp som tillgångar och att detta kan leda till undervärdering av bl.a. kunskapsintensiva företag.⁸¹ Det är dock inte ovanligt att kunskapsutvecklingsutgifter tillgångsredovisas. De tillgångar som skulle kunna redovisas i detta senare sammanhang är i princip dels ”rena kunskapsposter”, dels poster i vilka utgifter för kunskapsutveckling ingår i det redovisade värdet. Med ”rena kunskapsposter” avses att kunskapen skulle ge upphov till att tillgångar redovisas vilkas värde så gott som helt har sin grund i vissa kunskaper som finns i företaget.⁸² Så kan t.ex. vara fallet med utgifter för vissa utvecklingsprojekt som gett upphov till kunskapsutveckling i företaget och som aktiverats. Att utgifter för kunskapsutveckling ingår i anskaffningsvärdet för ”en annan tillgång” betyder att det kan finnas tillgångar vilkas värde till en del har sin grund i företagets kunskaper eller utgifter för kunskapsutveckling. Det kan t.ex. vara fråga om att vissa kunskapsutvecklingsutgifter ingår i egentillverkade materiella anläggningstillgångars redovisade värde.

Tillgångsredovisning och kostnadsrapporteringens tre huvudprinciper

Externredovisningen är i de flesta fall intäktsorienterad. Detta innebär att man börjar med att fastställa vilka intäkter som hör till perioden. Mot intäkterna ställs sedan de kostnader som gått åt för att tjäna in dessa. Detta kallas för att intäkter och kostnader matchas.⁸³ Matchning kan ske i två former; 1) intäktsanknytning av kostnaderna och 2) planmässig fördelning av kostnaderna.⁸⁴ Exempel på intäktsanknytning av kostna-

80. En annan sak är, som vi ska se nedan, att det enligt föreställningsramen är ett villkor för redovisningen av en resurs som en tillgång att resursen ska ”förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden”.

81. Se t.ex. Ekström 2000, Fjellström 2002, Nilsson 1997 och Nyllinge 1999.

82. Det betyder inte att det skulle vara fråga om att direkt tillgångsredovisa företagets personal, vilket f.n. inte är tillåtet. Se även not 18.

83. Se om matchning Artsberg 2003 s. 342 ff.

84. Se t.ex. RSV Dnr. 9471-02/100 (Subventionering av mobiltelefoner) och även Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 56.

der är kostnader för sålda varor eller tjänster. Exempel på planmässig fördelning av kostnader är avskrivning av anläggningstillgångar.

Därtill finns 3) s.k. icke periodanknutna kostnader. Avseende dessa kostnader sker inte direkt någon matchning utan kostnadsföringen följer andra principer – den grundläggande frågan är därvid till vilken period kostnaden bör anses vara hänförlig. Exempel på denna typ av kostnader är utdömda skadestånd, förluster på misslyckade affärer och de flesta försäljningskostnader.

De ovan nämnda principerna för kostnadsrapporteringen kan ses som ett sätt att pedagogiskt strukturera metoderna för periodisering av företagets utgifter. Denna taxonomi har dock inte någon omedelbar relevans för den principiella frågan om *när* en resurs faktiskt ska anses uppfylla definitionen av en tillgång. Den frågan måste lösas av redovisningsnormer som ger konkret ledning. Det bör redan här sägas att strävan efter matchning inte ska leda fram till att tillgångar redovisas som inte uppfyller definitionen på en tillgång.⁸⁵

Närmare om föreställningsramens innehåll

Rörande föreställningsramens övergripande struktur kan till att börja med sägas att den inte primärt är uppbyggd utifrån redovisningsprinciper. Den tar i stället avstamp i två grundläggande antaganden, nämligen de om bokföringsmässiga grunder och om företagets fortlevnad (föreställningsramen punkt 22–23). Utifrån dessa antaganden ställs krav på de kvalitativa egenskaper i informationshänseende som de finansiella rapporterna ska uppfylla (se punkt 24–42). Fyra kvalitativa egenskaper nämns och preciseras: begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Därefter görs vissa uttalanden om avvägningar mellan de kvalitativa egenskaperna (punkt 43–45).⁸⁶ Nästföljande avdelning av föreställningsramen har rubriken ”De finansiella rapporternas huvudgrupper” (punkt 47–81). Här konstateras att huvudgrupperna i företagets balansräkning och resultaträkning är tillgångar, skulder och eget kapital respektive intäkter och kostnader. Grupperna definieras på följande sätt:

85. Se vidare kommentaren till föreställningsramens punkt 95 nedan.

86. Innebörden av dessa delar av föreställningsramen utvecklas kortfattat i Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 47 f.

- 1) En *tillgång* är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden (punkt 49a)
- 2) En *skuld* är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser, vilken förväntas ge upphov till ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar (punkt 49b).
- 3) *Eget kapital* utgörs av företagets nettotillgångar, det vill säga skillnaden mellan tillgångar och skulder (punkt 49c).
- 4) En *intäkt* är en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana öningar av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna (punkt 70a).
- 5) En *kostnad* är en minskning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av utbetalningar eller minskning av tillgångars värde, eller ökning av skulder med en minskning av eget kapital som följd, förutom sådana minskningar av eget kapital som utgörs av överföringar till ägarna (punkt 70b).

Definitionerna ovan anger posternas viktigaste kännetecken men anger inte de kriterier som måste vara uppfyllda för att de ska tas med i balans- eller resultaträkningen.⁸⁷ Dessa kriterier utvecklas i stället främst i föreställningsramens sjätte avsnitt. Detta avsnitt har rubriken ”När skall en post redovisas i balans- eller resultaträkningen?” Här ska de punkter i föreställningsramen som är mest relevanta i det aktuella sammanhanget, d.v.s. för att avgöra under vilka förutsättningar en tillgång ska redovisas i balansräkningen, presenteras och kommenteras. Det blir då i första hand aktuellt att gå närmare in på punkterna i sistnämnda avsnitt.

Föreställningsramen är av litet äldre datum (1989). Därför används de äldre beteckningarna IASC och IAS, i stället för de numera aktuella IASB respektive IFRS.

I. Denna föreställningsram behandlar begrepp och grundprinciper för utformning av finansiella rapporter avsedda för externa användare. Syftet med föreställningsramen är att:

87. För tillgångar och skulder följer detta av punkt 50 som lyder: ” Definitionen på en tillgång respektive skuld anger deras huvudsakliga kännetecken men omfattar inte de kriterier som måste vara uppfyllda för att de skall tas upp i balansräkningen. Definitionerna omfattar således även poster som inte tas upp som tillgång respektive skuld, om de inte uppfyller kriterierna enligt punkterna 82 till 98. /.../ ”.

a) vägleda IASCs styrelse i arbetet med att utforma framtida internationella redovisningsstandarder (IAS) och i arbetet med att omarbета dessa,

b) vägleda IASCs styrelse i arbetet med att främja utvecklingen mot en harmonisering av redovisningsreglering, standarder och metoder för att presentera finansiell information. Dokumentet tillhandahåller en grund som gör det möjligt att minska antalet alternativa redovisningsprinciper som tillåts i IAS,

c) vägleda normgivare i arbetet med att utforma nationella redovisningsstandarder,

d) vägleda dem som upprättar finansiella rapporter att tillämpa IAS och hantera frågor som ännu inte behandlas i någon IAS,

e) vägleda revisorer då de skall bedöma om de finansiella rapporterna är upprättade i enlighet med IAS,

f) vägleda användare vid tolkning av information i finansiella rapporter som upprättats i enlighet med IAS samt att

g) ge dem som är intresserade av IASCs arbete kunskap om tankegångarna bakom innehållet i IAS.

2. Denna föreställningsram är inte en IAS och behandlar således inte frågor som rör värdering eller upplysningar på enskilda områden. Innehållet är inte överordnat innehållet i enskilda IASer.

3. IASCs styrelse är medveten om att det i ett begränsat antal fall kan finnas konflikter mellan den föreställningsram som beskrivs i detta dokument och innehållet i enskilda IAS:er. När en sådan konflikt föreligger gäller det som anges i en IAS. Eftersom föreställningsramen kommer att vara vägledande för IASCs styrelse i arbetet med revidering av IAS kommer antalet sådana konflikter att minska i framtiden.

Av föreställningsramens första punkt framgår att syftet med denna bl.a. är att vägleda normgivare, både IASC (numera IASB) och nationella normgivningsorgan, i arbetet med att ta fram redovisningsnormer. Den ska bl.a. också ge ledning vid avgörande av tillämpningsfrågor rörande redovisning, t.ex. när finansiella rapporter ska upprättas. Genom att både Redovisningsrådets rekommendationer och en stor del av BFN:s normgivning i hög grad byggs upp utifrån IFRS/IAS har föreställningsramen stor betydelse för tolkning även av dessa redovisningsnormer.⁸⁸

Den andra punktens första mening förtydligar att föreställningsramen är ett generellt dokument, som således inte ger någon mer specifik information i enskilda redovisningsfrågor. Att så är fallet är en naturlig konsekvens av föreställningsramens allmänna inriktning.

88. Skatteverket Handledning R & B 2005 s. 51.

Den andra punktens andra mening är viktig. Här framgår att föreställningsramen inte är överordnad innehållet i enskilda IFRS/IASer. Denna information följs upp i punkt 3, där det framgår att det kan finnas konflikter mellan föreställningsramen och innehållet i enskilda IFRS/IASer. För dessa fall har innehållet i enskilda IFRS/IASer företräde vid upprättande av redovisningshandlingar.

Slutligen konstateras att eftersom föreställningsramen ska ligga till grund för IASBs normgivning kommer antalet konflikter att minska i takt med att nya IFRS framställs. Detta gäller givetvis endast i den utsträckning som föreställningsramen kommer att fortsätta att styra normgivningen och att den inte ändras.

Även om föreställningsramen kan ge – och ger – viktig vägledning i enskilda tillämpningsfrågor bör dess betydelse inte överskattas. Det har redan nämnts att enskilda IFRS/IAS har företräde framför föreställningsramen. Viktigt är också att framhålla att ett alternativ till att söka ledning i föreställningsramen ibland kan vara att göra analogier med andra IFRS eller att ta fasta på normer från andra normgivare inom redovisningsområdet.⁸⁹ Detta gäller inte minst vid redovisning i juridiska personer som inte redovisar enligt RR 32. Självfallet är också ÅRL och andra svenska redovisningsrättsliga källor av stor betydelse i många fall. Med detta i minnet finns ändå goda skäl att undersöka vilken ledning föreställningsramen kan ge för tillgångsdefinitionen i redovisningsrätten.

35. För att information på ett korrekt sätt skall återge de transaktioner och andra händelser som den avser att återge, måste de redovisas i enlighet med ekonomisk innebörd och inte enbart i enlighet med juridisk form. Den ekonomiska innebörden av en transaktion eller annan händelse överensstämmer inte alltid med vad som framgår av den juridiska formen. Ett företag kan överlåta en tillgång till en annan part på så sätt att dokumentationen utvisar att äganderätten juridiskt övergått på köparen, men med en samtidig överenskommelse om att företaget även framgent kommer att åtnjuta de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången. Under sådana omständigheter skulle en redovisning av en försäljning inte återge transaktionen på ett korrekt sätt (om en transaktion överhuvudtaget kan anses ha förekommit).

Punkt 35 relaterar till det klassiska begreppsparet form respektive verklig innebörd, som är av stor betydelse inom både skatterätten och redovisningsrätten. Här stipuleras att den ekonomiska innebörden är avgö-

89. Jämför ÖPWC 2002 s. 6.

rande. Detta är förstås i princip viktigt, även om det inte är någon nyhet i redovisningssammanhang. Det bör också betonas att det är först när ställning tas i mer specifika spörsmål och i enskilda fall som det visar sig vilken reell betydelse detta ställningstagande får.

För frågan huruvida utgifter för kunskapsutveckling kan ge upphov till en tillgång (i redovisningsrättslig mening) torde nämnda princip vara av begränsad betydelse. Principen om verklig innebörd synes framför allt få betydelse när transaktioner ska klassificeras (t.ex. som en uthyrning eller som en försäljning), inte för frågan om en tillgång ska anses föreligga.^{90 91}

37. Den som upprättar finansiella rapporter måste hantera den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter, såsom möjligheten att få betalt för osäkra fordringar, sannolik nyttjandeperiod för anläggningstillgångar och antalet garantianspråk som kan förutses. Sådan osäkerhet hanteras genom upplysningar om dess natur och omfattning samt genom att försiktighetsprincipen tillämpas när de finansiella rapporterna upprättas. Försiktighetsprincipen innebär att de bedömningar som måste göras under osäkerhet görs med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattas och skulder och kostnader inte underskattas. Den innebär dock inte att dolda reserver och omotiverat stora reserveringar tillåts, inte heller avsiktliga underskattningar av tillgångar eller intäkter, eller avsiktliga överskattningar av skulder eller kostnader. I så fall skulle de finansiella rapporterna inte vara neutrala och således inte heller tillförlitliga.

I punkt 37 kommer försiktighetsprincipen till uttryck. Det är dock fråga om en rimlig försiktighet. Som framgår av punktens senare del är omotiverad försiktighet inte önskvärd, eller ens acceptabel. För frågan i vilken mån utgifter för kunskapsutveckling ger upphov till en tillgång i redovisningsrättslig mening betyder punkten att en rimlig grad av försiktighet ska användas i värderingen av den framtida nytta utgiften kan antas ge upphov till. Jämför även vid punkt 82 och 83 nedan.

49. De huvudgrupper som direkt har betydelse för mätningen av den finansiella ställningen är tillgångar, skulder och eget kapital. De definieras enligt följande:

90. En annan sak är principen om redovisning enligt transaktioners verkliga innebörd kan få betydelse för frågan om i vilket företag en viss tillgång ska anses föreligga. Så kan t.ex. vara fallet vid bedömning av leasingtransaktioner (se Kellgren 2004 s. 161 ff.).

91. Även punkt 51 ligger till innehållet mycket nära punkt 35. Punkten inleds enligt följande: "Vid bedömningen om en post utgör en tillgång /.../ skall hänsyn tas till dess underliggande verkliga ekonomiska innebörd och inte enbart till dess juridiska form."

a) En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.

b) En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser, vilken förväntas ge upphov till ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.

c) Eget kapital utgörs av företagets nettotillgångar, det vill säga skillnaden mellan tillgångar och skulder.

Här återfinns den tidigare återgivna grundläggande tillgångsdefinitionen. En tillgång ska:

- 1) kontrolleras av företaget,
- 2) till följd av inträffade händelser och
- 3) förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.

Dessa villkor utvecklas i senare punkter i föreställningsramen. Som kommer att framgå i det följande ska bl.a. tillgångens värde kunna mätas på ett tillförlitligt sätt, för att tillgångsredovisning ska vara tillåten.

53. De framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med en tillgång utgörs av möjligheten att de, direkt eller indirekt, bidrar till inflöde av likvida medel till företaget. Ett exempel är möjligheten att producera inom ramen för företagets verksamhet eller möjligheten att omvandla tillgången till likvida medel. Ett annat är möjligheten att minska företagets utbetalningar, såsom en alternativ tillverkningsprocess som medför lägre tillverkningskostnad.

54. Ett företag utnyttjar vanligtvis sina tillgångar till att producera varor eller tjänster som uppfyller kunders önskemål eller behov. Kunderna är beredda att betala för dessa varor och tjänster och bidrar därigenom till inbetalningarna till företaget. Likvida medel innefattar nytta för företaget genom att de kan omvandlas till andra resurser.

55. De framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med innehavet av en tillgång kan tillgodogöras företaget på olika sätt. En tillgång kan

- a) användas, enskilt eller tillsammans med andra tillgångar, för produktion av varor eller tjänster som företaget kan sälja,
- b) bytas mot andra tillgångar,
- c) användas för att reglera en skuld eller
- d) utdelas till företagets ägare.

Här utvecklas innebörden av uttrycket framtida ekonomiska fördelar, som användes i ovan diskuterade punkt 49a. Termen är inte särskilt pre-

cis och informativ. I korthet kan framtida ekonomiska fördelar sägas innebära ett inflöde av likvida medel till företaget, t.ex. genom att tillgången används i företagets produktion, att den kan avyttras eller att den kan minska företagets kostnader.

Punkt 55 utvecklar på vilket sätt olika tillgångar kan ge upphov till ekonomiska fördelar för det företag i vilka de utgör en resurs. För kunskaper som så att säga ska redovisas som en tillgång i sig själva är framförallt den första punkten relevant. Det är då fråga om att kunskaperna ska användas för produktion av varor eller tjänster som företaget kan sälja. Det är i och för sig möjligt att överlåta kunskaper, så i vissa fall kan kunskaper också medföra ekonomiska fördelar genom avyttring, byte eller för att reglera skulder. Det torde dock vara svårt att dela ut kunskaper till företagets ägare. Det bör också noteras att s.k. organisationskostnader ofta inte ryms i ovanstående definition.

56. Många tillgångar, exempelvis fastigheter, maskiner och inventarier, har fysisk form. Detta är emellertid inte en avgörande egenskap för en tillgång. Följaktligen utgör exempelvis patent och upphovsrätter tillgångar om de förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden, förutsatt att företaget har det bestämmande inflytandet över dem.

För kunskapsutvecklingsutgifter är punkten 56 viktig i och med att den öppnar för att immateriella resurser kan utgöra en tillgång i balansräkningen. Man bör emellertid ha i åtanke att, som ovan diskuterats, även flera materiella kategorier kan vara aktuella i dessa sammanhang. Kunskap är i och för sig immateriell till sin karaktär, men kunskapsutvecklingsutgifter kan alltså ingå i det redovisade värdet på tillgångar som har fysisk form.

57. Många tillgångar, exempelvis fordringar och fastigheter, är förknippade med legala rättigheter, såsom äganderätt. Då det gäller att fastställa en tillgångs existens är äganderätten inte avgörande. Således utgör leasad egendom en tillgång om företaget har det bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången. Trots att ett företags möjlighet att gottgöra sig värdet av en tillgång vanligtvis utgör en följd av legala rättigheter kan en överensstämmelse med definitionen för tillgång föreligga, även utan att sådana rättigheter föreligger. Exempelvis kan sådan kunskap, som är ett resultat av ett genomfört utvecklingsarbete, utgöra en tillgång så länge kunskapen kan hemlighållas och företaget har det bestämmande inflytandet över de framtida ekonomiska fördelar som kunskapen representerar.

I punkt 57 framkommer information som är av stor betydelse för redovisning avseende utgifter för kunskapsutveckling. Sådana utgifter leder sällan fram till någon direkt legal rättighet för företaget (själva kunskapen är åtminstone ofta i hög grad rättsligt oskyddad). Detta behöver emellertid inte hindra att utgifterna kan aktiveras. Detta är av stor principiell betydelse för t.ex. redovisningen med anledning av FoU-investeringar.⁹² Det är dock viktigt att det ska vara fråga om en resurs som i tillräcklig grad kontrolleras av företaget (jämför första villkoret i punkt 49 a).

Då utgifter för kunskapsutveckling i redovisningen kan ingå i t.ex. traditionella materiella kategorier är frågan om möjligheten till legalt skydd av kunskapen, eller annan form av kontroll över densamma, inte av fullt så stor så betydelse för redovisningen av kunskapsutvecklingsutgifter som man kanske skulle kunna tro.

Av punkten framgår också att det kan vara möjligt att utöva kontroll genom att hemlighålla kunskap, vilket är en viktig upplysning.

Punkt 58 och 59 nämner i redovisningssammanhang förhållandevis elementära principer. Enligt punkt 58 kan endast inträffade transaktioner eller händelser ge upphov till en tillgång. Punkt 59 klargör dels att förekomsten av utgifter inte med automatik medför att företaget erhållit något som motsvarar definitionen av en tillgång, dels att frånvaron av en utgift inte hindrar att en tillgång kan anses ha uppstått.

82. Fastställandet av om en post skall tas med i balans- eller resultaträkningen föregås av en process. Processen innefattar

a) en bedömning av om posten motsvarar definitionen enligt punkt 49 respektive 70,

b) en bedömning av om kriterierna enligt punkt 83 är uppfyllda samt

c) en beskrivande text rörande posten.

Poster som uppfyller dessa kriterier skall redovisas i balans- eller resultaträkningen. Underlåtenhet att redovisa sådana poster i balans- eller resultaträkningen kan inte rättfärdigas genom att förhållandet framgår av redogörelser om tillämpade redovisningsprinciper, av notuppgifter eller av annan form av information.

83. En post som motsvarar definitionen på en huvudgrupp skall redovisas i balans- eller resultaträkningen då:

a) de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillföras eller lämna företaget i framtiden samt

b) postens kostnad eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

92. Se avsnitt 6.4.

Punkt 82 och 83 är centrala för tillgångsredovisningen. En post som motsvarar definitionen på en tillgång ska alltså enligt dessa regler tas in i balansräkningen om – och endast om – de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillföras företaget i framtiden och postens värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Mot dessa villkor ska således prövningen av rätten till tillgångsredovisning, med anledning av en utgift för kunskapsutveckling, i princip ske. I praktiken regleras dock många redovisningsfrågor av enskilda IFRS/IAS och i dessa fall får föreställningsramen en ganska perifer ställning.

Något kan också sägas om uttrycket ”skall”, som används i båda punkterna (samt t.ex. i punkt 89). Formuleringen ger inte utrymme för någon valrätt, utan en plikt att tillgångsredovisa inträder i princip så snart kriterierna för en tillgång är uppfyllda. Rimlig försiktighet bör därvid iakttas, men försiktighetstänkandet får som nämnts inte gå så långt att dolda reserver skapas (se punkt 37). Det finns dock anledning att erinra om att nämnda ”skall”(-regler) kan tunnas ut rejält i enskilda redovisningsrekommendationer. Det är alltså inte alltid så att tillgångsredovisning måste ske, så snart kraven i punkt 83 är uppfyllda.

86. Det andra kriteriet i punkt 83 är att postens kostnad eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt enligt punkterna 31 till 38. I många fall måste kostnaden eller värdet uppskattas. Rimliga uppskattningar utgör en viktig del av bokslutsarbetet och undergräver inte tillförlitligheten. Om en rimlig uppskattning inte låter sig göras, skall posten inte redovisas i balans- eller resultaträkningen. Utfallet av en dom i en rättsvist kan exempelvis förväntas ge upphov till poster som motsvarar definitionen på tillgång respektive intäkt, och som uppfyller sannolikhetskriteriet för att den skall tas in i balans- respektive resultaträkningen. Om det emellertid inte är möjligt att uppskatta det förväntade beloppet med rimlig tillförlitlighet, skall posterna inte redovisas i balans- och resultaträkningen som tillgång respektive intäkt. Upplysning om anspråket skall dock lämnas i not, tilläggsupplysningar eller kompletterande uppställningar.

Det framtida värdet av utgifter för kunskapsutveckling kan vara svårt att mäta. Enligt punkt 86 är det naturligt att en uppskattning av postens värde måste göras, men ett krav för tillgångsredovisning är att det förväntade beloppet ändå ska gå att uppskatta med rimlig tillförlitlighet.

87. En post som vid en tidpunkt inte uppfyller kriterierna enligt punkt 83 kan uppfylla villkoren vid ett senare tillfälle, till följd av inträffade händelser eller förändrade omständigheter.

Av punkt 87 följer att det faktum att en post vid ett tillfälle inte ansetts uppfylla kraven för att redovisas som en tillgång inte utesluter att den senare kan göra det, om förhållandena ändras. Ett företags finansiella ställning kan t.ex. vara så svag att ett i och för sig lovande utvecklingsprojekt inte bör tillgångsredovisas, men om ställningen förbättras kan det vara korrekt att aktivera projektutgifterna.

Punkt 87 är oklar i frågan om huruvida senare inträffade händelser eller förändrade omständigheter kan ge upphov till aktivering av tidigare kostnadsförda utgifter. Texten skulle, rent lexikaliskt, kunna läsas antingen på det sättet att endast utgifter för tillgången som äger rum efter de händelser eller omständigheter som rättfärdigar aktivering kan få aktiveras, eller på det sättet att även tidigare (kostnadsförda) utgifter skulle kunna aktiveras i efterhand. Detta spörsmål rör dock i första hand tillgångsvärdering, inte frågan om en tillgång ska tas upp i balansräkningen. Den utvecklas därför inte närmare.

Det bör dock påpekas att enligt t.ex. IAS 38 punkt 71 gäller att ”Utgifter avseende en immateriell tillgång som ursprungligen kostnadsfördes skall inte senare redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång.”. Här gäller alltså den, mer restriktiva principen.

Det är för övrigt inte givet att diskussionen rörande aktivering av tidigare utgifter är så relevant i en diskussion om ett redovisningssystem (d.v.s. IFRS/IAS) som öppnar sig alltmer för en värdering till marknadsvärden. Själva utgiftens storlek får ju i dessa fall en underordnad betydelse.

89. En tillgång skall redovisas i balansräkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillföras företaget och när anskaffningskostnaden eller värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Punkt 89 utgör i allt väsentligt en upprepning av vad som tidigare fastlagts i föreställningsramen, inte minst i punkt 83. Tillgångsredovisning förutsätter sålunda att det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med innehavet kommer att tillföras företaget och postens anskaffningskostnad eller dess värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

90. En utgift skall inte redovisas som tillgång i balansräkningen om det bedöms som osannolikt att ekonomiska fördelar till följd av utgiften kommer att tillföras företaget under efterföljande redovisningsperioder. Utgiften skall då i stället kostnadsföras i resultaträkningen. En sådan behandling av utgiften skall inte ses som ett tecken på att ledningens avsikt inte var att tillföra företaget framtida ekonomiska fördelar eller att beslutet fattades på felaktig grund. Den betyder endast att det inte är tillräckligt sannolikt att ekonomiska fördelar kommer att tillföras företaget

i framtida redovisningsperioder för att det skall vara motiverat att redovisa utgiften som tillgång.

95. Redovisningen av kostnader i resultaträkningen baseras på en direkt koppling mellan kostnader för och intäkter från en viss post. En vanlig benämning på detta är matchning. Innebörden är att intäkter och kostnader som uppkommer till följd av samma transaktion eller annan händelse redovisas samtidigt. Exempelvis redovisas de olika delposter som tillsammans utgör kostnad för sålda varor samtidigt med intäkten från en varuförsäljning. Tillämpning av matchningsprincipen enligt denna föreställningsram innebär emellertid inte att poster, som inte motsvarar definitionen på en tillgång respektive skuld, får redovisas i balansräkningen.

97. Då en utgift inte bedöms medföra en ökning av de framtida ekonomiska fördelar eller då den inte uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i balansräkningen, skall den omedelbart redovisas som kostnad i resultaträkningen.

Av punkt 90 följer att utgifter som inte ingår i anskaffningsvärdet på en tillgång som redovisas i balansräkningen ska kostnadsföras. En följd av denna regel lyfts fram i punkt 95, nämligen att en strävan efter matchning mellan intäkter och kostnader inte får ge upphov till att poster som inte motsvarar definitionen av en tillgång får redovisas i balansräkningen.⁹³ Det är en viktig norm. Tillgångsdefinitionen kan sålunda sägas vara överordnad matchningsprincipen i denna situation.

Det kan i sammanhanget också sägas att matchningsprincipen kan innebära att i de fall där en redovisad tillgång inte längre kan bedömas medföra några framtida ekonomiska fördelar ska den kostnadsföras.⁹⁴ Detta ligger i linje med punkt 97. Det kan för övrigt noteras att matchning är av mindre betydelse inom ramen för ett balansräkningsorienterat synsätt – ett synsätt som har större betydelse inom föreställningsramen än inom mer traditionellt svenskt redovisningstänkande, där ett resultaträkningsorienterat synsätt haft stor betydelse.⁹⁵

Punkt 97 synes inte tillföra något egentligt nytt i förhållande till ovan kommenterade punkter.

Med detta sagt om tillgångsbegreppets allmänna innebörd inom redovisningsrätten finns anledning att, som bokens sista mer allmänna och in-

93. Se även IAS 1 punkt 26 (se även RSV: Subventionering av mobiltelefoner, Dnr. 9471-02/100).

94. Se även Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 56.

95. Jämför Jönsson-Lundmark 1999 s. 98.

producerande parti, något diskutera förhållandet mellan kunskapsutveckling och intäktsredovisning.

4.2 Något om kunskapsutveckling och intäktsredovisning

Den mest framträdande frågeställningen när kunskapsutveckling och beskattning diskuteras i det följande är hur utgifter ska behandlas. Som nämnts kan det hävdas att kunskapsutveckling i princip alltid kostar pengar.⁹⁶ Klassificerings-, periodiserings- och omfångsfrågorna avseende sådana utgifter ger i flera fall upphov till tolkningsproblem. Utgiftshanteringens relevans i en studie om kunskapsutveckling och beskattning är därför odiskutabel.

Samtidigt är det förstås så att kunskaperna oftast, på ett eller annat sätt, används i syfte att generera vinst i företaget. Ur ett företagsekonomiskt perspektiv är endast sådan kunskapsutveckling som, åtminstone på sikt, kan väntas bidra till inkomster eller besparingar rationella för det investerande företaget.⁹⁷ Således finns här en relevant relation också till intäktsredovisning.⁹⁸

Relationen mellan kunskapsutveckling och inkomster är emellertid oftast ganska indirekt. De intäkter en kunskapsutvecklingsinsats kan generera behöver sålunda inte ligga särskilt nära i tiden eller annars ha en enkel och direkt relation till kunskapsutvecklingen. Så är t.ex. fallet med mer allmän kompetensutveckling av personal; sådan kompetensutveck-

96. Se avsnitt 2.3.

97. Det kan påpekas att kunskapsutvecklingsinsatser avseende kunskaper som inte framstår som i någon omedelbar mening relevanta för företagets verksamhet – t.ex. att personalen på en advokatbyrå lär sig tekniken bakom stavgång – kan fungera som ett incitament för personalen. Sådana utgifter kan på denna grund tänkas vara relevanta för företagets långsiktiga vinstgenerering. Utgifter för sådan, i första hand rent personalvårdande, kunskapsutveckling diskuteras dock inte vidare. Skatterettsligt är dessa utgifter i hög grad jämförbara med vanliga löneutbetalningar, även om värderingen kan vara i viss mån särpräglad. Det finns också vissa möjligheter till skattefria sådana förmåner.

98. I föreställningsramen definieras intäkter på följande sätt: "En intäkt är en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana öknings av eget kapital som kommer av tillskott från ägarerna." Av punkt 71 framgår dock att denna definition endast anger begreppets viktigaste kännetecken, men inte syftar till att ange de kriterier som måste vara uppfyllda för att de skall tas med i resultaträkningen. Dessa kriterier diskuteras i punkterna 82 till 98.

ling är ofta nödvändig för företagets framtida intäkter, men det är för det mesta svårt att påvisa att en bestämd utbildningsinsats lett till en viss intäkt (eller ens till intäkter). Denna indirekta relation återspeglas också i redovisningsreglerna, där både kompetens- och kunskapsutveckling oftast hanteras separat från de inkomster utvecklingen sedermera kan resultera i.

Mot denna bakgrund framstår utgiftshanteringen som den centrala frågan när kunskapsutveckling och beskattning diskuteras, och inkomstsidan som något som åtminstone förtjänar att beröras, inte minst av skäl som kommer att framgå nedan. Här ska relationen mellan kunskapsutveckling och intäktsredovisning diskuteras översiktligt.

Som visas nedan behandlas alltså utgifter för kunskapsutveckling ofta åtskilda från de affärer som genererar intäkter. Så är t.ex. fallet med FoU-utgifter som syftar till att förbättra produktionsmetoderna i det företag som har utgiften. Det är alltså ofta fråga om kostnader som i redovisningen i regel inte kopplas direkt till någon specifik produkt eller försäljning. Detta märks kanske tydligast i att utgifterna för kunskapsutvecklingen ofta inte aktiveras i tillverkade materiella tillgångars anskaffningsvärde, vilket typiskt sett skulle ha ökat graden av matchning mot intäkterna. Så är fallet trots att det kan vara fråga om kunskapsutvecklingsutgifter som lett fram till kunskap som varit av avgörande betydelse för att generera intäkter i företaget (t.ex. kunskap om hur en produkt kan konstrueras och tillverkas).⁹⁹

Visserligen kan i vissa situationer en viss matchning med försäljningsintäkten ske t.ex. genom aktivering av utgifterna för kunskapsutveckling som en immateriell anläggningstillgång och en därpå följande anpassad kostnadsföring av tillgången. Relationen mellan intäktsredovisning och

99. Fler motiv kan anges för en sådan ordning. Bl.a. kan värderingen av enheter som ska tillverkas under flera år bli besynnerlig och komplicerad om utvecklingskostnaden ska fördelas på dessas anskaffningsvärden. Det är ofta inte möjligt att veta hur länge tillverkningen ska fortsätta och det gör det svårt att fördela utvecklingskostnaderna på produkterna. Om ingen fördelning av utvecklingskostnaderna sker kommer anskaffningsvärdet för tillgångar tillverkade första året att bli mycket högre än anskaffningsvärdet för tillgångar tillverkade senare år, vilket också verkar orimligt. Problemet är likartat vid tjänsteproduktion; hur skulle för uppdraget nödvändiga kunskapsutvecklingsutgifter, som lett fram till generellt användbara kunskaper, fördelas mellan enskilda tjänsteförsäljningar på ett i sak rimligt samtidigt och praktiskt hanterligt sätt? Slutligen ska också sägas att kunskap ibland kan exploateras utan att tappa i värde (se t.ex. Jönsson 1989). Det vore därför missvisande att kostnadsföra aktiverade kunskapsutvecklingsutgifter i takt med försäljning eller produktion. Se även Söderquist 1986 s. 235 ff. och Kam 1990 s. 161 ff.

kunskapsutveckling är då emellertid inte särskilt direkt eller säker. Kopplingen till produktion, intäktsredovisning och försäljningar är inte heller särskilt stark i redovisningsnormer om aktivering och avskrivning.¹⁰⁰ Också andra faktorer spelar en stor roll för periodiseringen av sådana utgifter.¹⁰¹

Intäktsredovisningen är dock på flera sätt av betydelse för frågan om kunskapsutveckling och beskattning.

- För det första kan det förstås allmänt sett vara av intresse att se när intäktsredovisning ska, bör eller får ske vid försäljningar där kunskaper och kunskapsutveckling i det säljande företaget varit av betydelse för att möjliggöra ifrågavarande affärer.
- För det andra förbättras förutsättningarna för en träffsäker utvärderande analys av regelsystemet om det görs en bred analys av skatteeffekterna för det kunskapsutvecklande företags affärsparter. För sådana syften kan det vara motiverat att närmare diskutera intäktsredovisning.¹⁰²
- För det tredje och slutligen kan de rättsliga förutsättningarna för en kommande intäktsredovisning ha betydelse för redovisningen av utgifter för kunskapsutveckling, t.ex. för rätten eller plikten att aktivera dessa utgifter.

Intäktsredovisningen är i varierande mån viktig att studera närmare. I vissa av de kommande kapitlen synes det vara mer motiverat än inom andra kapitel att tillföra ett intäktsredovisningsperspektiv. T.ex. gäller att vid vissa försäljningar påverkas redovisningen av för året aktuella eller tidigare utgifter för kunskapsutveckling överhuvudtaget inte på något mer direkt och betydelsefullt sätt med anledning av försäljningen. Så är t.ex. vanligen fallet vid avyttring från lagret av egentillverkat schampo eller vid utrangering av en specialbyggd anläggningstillgång. Kostnadsföringstakten avseende t.ex. en aktiverad FoU-investering påverkas i princip inte av en sådan försäljning, ens om investeringen varit nödvändig för framtagande av nämnda schampo eller nämnda ma-

100. Se t.ex. RR 15 (Immateriella tillgångar) punkt 74 där s.k. produktionsberoende avskrivning bara är en av flera avskrivningsmöjligheter.

101. T.ex. är nyttan av de utvecklade kunskaperna för andra produkter av betydelse liksom graden av kontroll över de resurser utgiften lett fram till.

102. Se kapitel 13 och avsnitt 2.4 (om betydelsen av att kunskapsutveckling sällan är en helt företagsintern process).

teriella anläggningstillgång.¹⁰³ I sådana fall kommer intäktsredovisning inte att diskuteras nedan.¹⁰⁴

Det finns dock försäljningar där behandlingen av kunskapsutvecklingsutgifter påverkas mer tydligt vid försäljningar och där de också utgör en ekonomiskt stor del av kostnaderna i den redovisning som sker med anledning av den aktuella försäljningen. Så kan t.ex. vara fallet vid pågående arbeten i konsultbranschen och vid vissa tjänsteförsäljningar (avseende t.ex. utredningsuppdrag). När intäkten av sådana arbeten realiseras kostnadsförs också de kunskapsutvecklingsutgifter som aktiverats i det pågående arbetets anskaffningsvärde.

Försäljningar där kunskapsutvecklingsaspekten är central vid redovisningen med anledning av försäljningen, d.v.s. den andra gruppen, är mer intressanta att studera i detta sammanhang. Där det synes vara motiverat diskuteras därför intäktsredovisning i sitt sammanhang nedan – även om fokus definitivt ligger på utgifterna.

De rättsliga förutsättningarna för en kommande intäktsredovisning har i vissa fall betydelse för rätten eller plikten att aktivera kunskapsutvecklingsutgifter. Inte minst i senare normgivning förutsätter aktivering nämligen ofta att det är sannolikt att den tillgångspost som skulle skapas genom aktiveringen i balansräkningen bidrar till ekonomiska fördelar i form av sannolika intäkter eller besparingar (jämför avsnitt 4.1). Detta tänkande kommer kanske mest tydligt till uttryck i föreställningsramens punkt 90.¹⁰⁵

En utgift skall inte redovisas som tillgång i balansräkningen om det bedöms som osannolikt att ekonomiska fördelar till följd av utgiften kommer att tillföras företaget under efterföljande redovisningsperioder. Utgiften skall då i stället kostnadsföras i resultaträkningen. En sådan behandling av utgiften skall inte ses som ett tecken på att ledningens avsikt inte var att tillföra företaget framtida ekonomiska fördelar eller att beslutet fattades på felaktig grund. Den betyder endast att det inte är tillräckligt sannolikt att ekonomiska fördelar kommer att tillföras företaget

103. Jag förutsätter att ifrågavarande FoU-utgift inte lagts till den materiella tillgångens anskaffningsvärde.

104. Se avsnitt 2.4.

105. Det kan påpekas att de rekommendationer som i första hand styr svensk intäktsredovisning är IAS 11 (Entreprenadavtal) respektive IAS 18 (Intäkter). Se även t.ex. IAS 17 (Leasingavtal), IAS 21 (Effekterna av ändrade valutakurser) och IAS 39 (Finansiella instrument: Redovisning och värdering). För en introduktion till intäktsredovisning enligt IFRS/IAS, se Jönsson Lundmark 1999 kapitel 5. Intäktsredovisning i skatterätten behandlas främst av Norberg 1999.

i framtida redovisningsperioder för att det skall vara motiverat att redovisa utgiften som tillgång.

Denna skrivning innebär ett krav på att kommande intäkter eller kostnadsbesparingar ska vara sannolika för att en utgift ska få aktiveras.¹⁰⁶ Synsättet är detsamma i flera IFRS/IASer och i t.ex. RR 15 (Immateriella tillgångar punkt 17).

Intäktsredovisning (och besparingar) är alltså av betydelse för utgiftsperiodiseringen och överhuvudtaget för tillgångsredovisningen. Intäkters själva periodisering tycks dock inte vara av någon mer påtaglig betydelse för aktieringen av en utgift. Till den del utgiftsperiodiseringen är beroende av intäkter är det snarare, åtminstone i första hand, frågan om att intäkterna ska vara tillräckligt sannolika, men alltså inte till exakt vilken period de kan komma att hänföras. Detta gör att forskningsintresset vid en diskussion om aktivering (för den händelse det är fråga om intäkter och inte besparingar) bör vara förutsättningarna för en kommande intäkt.¹⁰⁷

I doktrinen har också diskuterats om det kan vara så att s.k. förutbetalda kostnader inte ska få tillgångsredovisas med mindre de kan förväntas leda till en framtida intäkt.¹⁰⁸ Denna diskussion utvecklas inte i föreliggande framställning.

I framställningens fyra första kapitel har nu den grund lagts som gör det möjligt att konkretisera undersökningen och gå in på de kategorier som närmare ska belysa förhållandet mellan kunskapsutvecklingsutgifter och svensk företagsbeskattning.

106. Se t.ex. Epstein & Mirza 2004 s. 329.

107. Av intresse bör också intäkternas storlek vara, eftersom dessa (samt storleken på eventuella sannolika besparingar) torde utgöra ett tak för värderingen av den aktiverade utgiften. Av t.ex. BFN R1 punkt 12–15 följer att aktivering får ske bara för utgifter som uppkommer fr.o.m. den tidpunkt då man kan bedöma att programmet är kommersiellt gångbart och att utgifterna får aktiveras till högst ett värde som svarar mot beräknade framtida försäljningsintäkter. Intäktsredovisning och besparing bör kunna vara aktuellt samtidigt eftersom ett företag kan tänkas utveckla en teknik som både går att sälja och samtidigt kan minska det egna företags kostnader.

108. Se till frågan bl.a. Huldén 2002.

Del II: Rättsläget

5 Löner, arvoden och utbildningskostnader – normalfallet

5.1 Inledning

Mycket ofta förutsätter kunskapsutvecklingsinsatser olika former av personalutgifter, inte minst i form av löner, för det företag som önskar uppnå kunskapsutvecklingen. Ett exempel på detta är att någon ur företagets personal sätts att utreda en fråga. Genom sådana utredningar utvecklas nya kunskaper i företaget, till priset av bl.a. lönekostnader. Situationen är likartad för utbildningskostnader; att skicka personal på utbildningar ökar företagets kunskapsmängd¹⁰⁹, vilket av företaget betalas i form av kursavgifter och lön under utbildningen etc. Nyrekrytering av personal kan ha en liknande funktion. Löner, arvoden och utbildningskostnader är alltså centrala poster i kunskapsutvecklingssammanhang.

5.2 Löneutgifter och utbildningskostnader

I korthet och som huvudregel gäller för löner, arvoden och utbildningsutgifter att avdragsrätten med anledning av utgifterna är oproblematisk.¹¹⁰ Vidare gäller att avdrag vanligen får göras redan under utgiftsåret.¹¹¹ Detta följer av att skatterätten faller tillbaka på god redovisnings sed och att sådana utgifter i de flesta fall kostnadsförs samma år som löneutbetalningen sker.¹¹²

För företagets personal är lönen naturligtvis skattepliktig. Däremot

109. Det kan inflikas att det i och för sig är fråga om ”för det förvärvande företaget nya kunskaper” endast om ingen inom företaget redan genomgått samma eller motsvarande utbildning. Jämför avsnitt 2.1.

110. Avdragsrätten styrs här i första hand av 16 kap. 1 § IL.

111. För t.ex. utbildningsutgifter framgår uttryckligen av IAS 38 (Immateriella tillgångar) punkt 69 att utgifter för utbildning normalt kostnadsförs när de uppkommer.

112. Se 14 kap. 2 och 4 §§ IL. Jag bortser här från mer speciella fall, som semesterlöner, inestående lön, ersättningar efter avslutad anställning etc. Det bör noteras att det finns viktiga särskilda skatteregler om pensioner.

kan utbildningar i tjänsten visserligen vara skattepliktiga, men de presumeras vara skattefria fortbildning. Längre eller mer allmänna utbildningar ses emellertid som en skattepliktig förmån i tjänsten.¹¹³ Det betalande aktiebolaget har i mycket hög grad avdragsrätt för relevanta utbildningskostnader, oavsett skatteutfallet för den som får genomgå utbildningen (se vidare nedan). P.g.a. den inkomstbeskattning som sker i förmånsbeskattningsfallet kan dock företagens kostnad sägas bli högre när förmånsbeskattning sker.

De materiellrättsliga svårigheterna med löner, arvoden och utbildningskostnader kan sägas vara av främst två slag: dels finns det ett antal relevanta omfångs- och periodiseringsfrågor inom kategorin, dels kan det vara komplicerat att fastställa hur kategorin ska avgränsas gentemot andra kategorier.¹¹⁴

För det företag som har en löne- eller utbildningsutgift är avdragsrätten nästan alltid oproblematiske.¹¹⁵ Att vägra avdrag för sådana utgifter kan bli aktuellt endast i mycket särpräglade fall. Avdrag kan dock komma att nekas t.ex. med anledning av att utgifterna kan vara hänförliga till en skatterättslig kategori där avdrag inte medges (se strax nedan om kategorisering).¹¹⁶

Också utbildningskostnader får vanligen dras av. Avdrag kan dock komma att vägras i särpräglade fall, t.ex. om det är fråga om en utbildningsinsats som endast är av personligt intresse för en aktieägare i företaget. Utbildningskostnaden kan i så fall ses som en utdelning. I princip kan också rörelsefrämmande utbildningsutgifter tänkas förekomma.¹¹⁷

113. LLMS 2005 s. 88 f.

114. Dessa frågeställningar hänger delvis samman, se Kellgren 2004 (i första hand kapitel 2 och 4).

115. Avdragsrätten följer av den allmänna regeln i 16 kap. 1 § IL. För en allmän framställning av inkomstbeskattningens omkostnadskriterier, se Pahlsson 1997 s. 32 ff.

116. Se t.ex. avsnitt 10.5 om utredningsutgifter som enligt RÅ 1992 ref 55 I (Autoliv) och II (Nolato) ska hänföras till förvärvade aktiers omkostnadsbelopp och som därför ofta inte blir avdragsgilla.

117. Även om de är rörelsefrämmande, vilket vid något tillfälle kan tänkas motivera avdragsvägran, kan de i stället bli avdragsgilla såsom lönekostnader. I så fall blir dock mottagaren skattskyldig för värdet av kursen och företaget ska betala arbetsgivaravgifter på motsvarande belopp. Se närmare om den inte helt klarlagda möjligheten att vägra aktiebolag avdrag för rörelsefrämmande utgifter: Gäverth 1999 s. 870 ff., Rabe & Bojs 2005 s. 328, SOU 1998:116 s. 95, Tjernberg 1994 s. 531 ff. och dens. 2000 s. 182 f. Det kan nämnas att frågan om rörelsefrämmande poster inte har någon direkt betydelse inom redovisningsrätten (se närmast Kellgren 2004 s. 93 f.). Om en utgift skulle anses vara rörelsefrämmande kan det dock i något fall bli aktuellt att redovisa den som en utdelning i stället för som en rörelsekostnad.

Periodiseringen av löner, arvoden och utbildningsutgifter är ofta mer komplicerad än frågan om avdragsrätten. Periodiseringen har ett starkt samband med den ovan nämnda frågan om kategorins avgränsning gentemot andra kategorier. Här bör framförallt observeras (som ovan nämnts) att i detta kapitel diskuterade utgifter ofta kan eller ska ingå i anskaffningsvärdet för övriga nedan diskuterade kategorier. Nämnda utgifter kommer då att behandlas enligt de periodiseringsregler som gäller för respektive sådan kategori, i stället för enligt de regler som vanligtvis gäller för lönekostnader.¹¹⁸

T.ex. kan vissa lönekostnader, som avser en kunskapsutvecklande verksamhet, ingå i ett pågående arbete eller i lagervärdet på företagets egentillverkade varor. Periodiseringsreglerna för pågående arbeten respektive lager gäller i så fall också för dessa löneutgifter. Det finns dock också talrika exempel på löneutgifter m.m. som ger kunskapsutveckling men där utgiften inte hänförs till andra kategorier. Så är t.ex. fallet med sådan kunskapsutveckling som äger rum inom ramen för verksamhet i olika servicenäringar och i samband med kvalificerat butiksarbete.

Däremot torde utbildningsutgifter endast undantagsvis vara hänförliga till andra kategorier. Eventuellt kan dock detta bli fallet vid beställningsarbeten som förutsätter särskilda utbildningsinsatser av det utförande företagets egen personal – åtminstone om det är fråga om utbildningar som inte är generellt användbara för företaget och om ersättning för utbildningen utgår enligt beställningskontraktet avseende det som tillverkas.¹¹⁹ Som utvecklas i kapitel 6 är det en stark huvudregel att utbildningsutgifter inte får aktiveras som immateriella anläggningstillgångar eller hänföras till anskaffningsvärdet på sådana tillgångar.

För löne- och utbildningskostnader som inte ska hänföras till övriga, nedan diskuterade, kategorier gäller att avdrag ska göras under den period som utgifterna belöper sig på, d.v.s. det år ersättningen intjänats (och vanligen under samma år som utgiften äger rum).¹²⁰ Detta följer av att utgifterna inte uppfyller kriterierna för en tillgång.

118. Se t.ex. IAS 38 (Immateriella tillgångar) punkt 66 a) (jfr dock punkt 67 c).

119. Relevanta källor är närmast IAS 2 (Varulager) punkt 10, 12 och 15 och IAS 11 (Entreprenadavtal) punkt 16–21. Enligt IAS 38 (Immateriella tillgångar) punkt 67 gäller att utgifter för att utbilda personal i att använda en internt upparbetad immateriell tillgång inte får hänföras till tillgångens anskaffningsvärde.

120. Se bl.a. IAS 19 (Ersättningar till anställda).

En stor mängd andra frågor kan aktualiseras med anledning av ett företags löner, arvoden och utbildningskostnader.¹²¹ Många av dessa har dock ingen särskild kunskapsutvecklingsaspekt och behandlas därför inte här. Det finns emellertid många ytterligare frågor som visserligen skulle vara intressanta att behandla närmare i förevarande sammanhang, men som får anstå p.g.a. behovet av att koncentrera framställningen.

En intressant sådan fråga är vilka periodiseringseffekterna är av att medel sätts av till anställdas kompetenskonton.¹²²

Gränsdragningen mellan stipendier och avlöningar är också av intresse ur ett kunskapsutvecklingsperspektiv. Denna fråga utvecklas inte här, men har undersökts tidigare inom ramen för detta forskningsprojekt.¹²³

Slutligen finns bara möjlighet att nämna att reglerna om s.k. expertskatt som under vissa förutsättningar gör det skattemässigt attraktivt att rekrytera utländska experter. Dessa regler gör det möjligt att få tillgång till kunskaper (i form av personer) till särskilt gynnsamma villkor.¹²⁴ Expertskattereglerna synes inte vara neutrala, sett ur ett strikt nationellt perspektiv.¹²⁵

5.3 Arvoden

Arvoden kan avse allt från t.ex. utredningar i tekniska, ekonomiska eller juridiska frågor till intrimningsarbeten av företagets maskiner. Som fallet är med de flesta i denna bok behandlade kategorier kan arvoden bidra till kunskapsutveckling i det företag som beställer arbetena. Så är det förstås inte alltid. Exempelvis bidrar nog många arvoden för beställda juristarbeten snarare ofta till att lösa, hantera eller förebygga juridiska

121. Se t.ex. IAS 19 (Ersättningar till anställda), Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 257 ff. och Edvardsson 2002.

122. Se prop. 2001/02:175 och RÅ 2002 ref 83 (som kommenteras av Virin 2003).

123. Kellgren 1999. Denna studie var dock inte särskilt generell utan avsåg den litet speciella frågan om skatteeffekterna för forskningsstipendier, i första hand sådana stipendier som ges från universitetet.

124. Se 11 kap. 22–23 §§ IL och Rabe & Bojs 2005 s. 233.

125. Ett starkt skäl till att reglerna infördes var att liknande regler införts i viktiga konkurrentländer (se prop. 2000/01:12). Från en internationell skatterättslig synvinkel kan det möjligen därför hävdas att reglerna på sätt och vis ökar neutraliteten i beskattningen.

problem än till att i någon högre grad utveckla kunskaper hos det köpande företaget.

Rättsläget för arvoden är i huvudsak detsamma som för löner till anställda. Normalt är också arvoden avdragsgilla och de kostnadsförs vanligen redan under utgiftsåret. Liksom löner kan arvoden vara att hänföra till de kategorier som belyses i bokens senare kapitel, t.ex. lager, pågående arbeten eller förvärvade aktier. Framställningen om dessa frågor rörande löneutgifter är därför i motsvarande mån giltig för arvodesutgifter.

Ett i kunskapsutvecklingssammanhanget principiellt viktigt förhållande är att advokat- och rättegångskostnader, och andra liknande kostnader, är avdragsgilla endast under förutsättning att de utgör kostnader för att förvärva eller bibehålla skattepliktiga intäkter eller för att sänka avdragsgilla kostnader.¹²⁶ Kostnader för skatteutredningar i samband med skatteplanering, taxeringsprocesser, deklarationshjälp och liknande är däremot inte avdragsgilla. Det beror på att denna senare grupp av utgifter uppkommer som en följd av taxeringen, inte som en följd av själva driften.¹²⁷ Kostnader för att upprätta bokslut är dock avdragsgilla. Det har i doktrinen påpekats att skillnaden i avdragshänseende mellan olika skatteprocesser, och mellan andra liknande utgifter, kan leda till gränsdragningsproblem.¹²⁸

Mottagaren av arvodesutgifter, d.v.s. det företag som utför det arvoderade arbetet, beskattas i princip alltid fullt ut för dessa inkomster. Det råder därför en bristande reciprocitet och neutralitet i beskattningen när det är fråga om sådana, ovan diskuterade, icke avdragsgilla arvodesut-

126. Se Skatteverket Handledning I & F 2005 del II s. 117 (med rättsfallshänvisningar) samt LLMS 2005 s. 95. Se även Laestander 2002:1 och 2002:2.

127. SOU 1995:137 s. 118, LLMS 2005 s. 85 och Skatteverket Handledning I & F 2005 del II s. 117. Se t.ex. Kammarrätten i Göteborg den 15 januari 2002, mål nr 5132-1999, som gällde om ett företag skulle ha rätt att dra av utgifter för ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Förhandsbeskedet utgjorde underlag för bedömningen om aktier som företaget ägde i ett dotterbolag skulle avyttras eller inte. Kostnaderna ansågs inte avdragsgilla, med hänvisning till praxis att kostnader för skatteprocesser inte är avdragsgilla. Domstolen anförde även att detta också gäller kostnader för skatteplanering. I RÅ 1986 ref. 128 medgavs dock avdrag vid inkomsttaxeringen för omkostnader i en mervärdesskatteprocess. Det innebär dock inte att kostnader för ombud i taxeringsprocess är avdragsgilla. Ombudsarvodet ansågs ha ett samband med företagets rörelse, till skillnad från vad som är fallet med inkomstbeskattningen. Mervärdesbeskattningen utgör, till skillnad mot inkomstbeskattningen, en skatt som kan påverka företagets resultat. Kostnader i samband med en process rörande rätt till avdrag vid mervärdesbeskattning bör således vara avdragsgilla. Se Wennerholm & Grankvist 1996 s. 174 och Laestander 2002:1 och 2.

128. LLMS 2005 s. 95 och Munck-Persson 1992 s. 181.

gifter som samtidigt utgör skattepliktiga inkomster för utföraren av arbetet. Periodiseringen av arvodesinkomster följer i de flesta fall bokföringsmässiga grunder eftersom skatterätten endast sällan har särskilda regler för sådana inkomster.

6 Immateriella anläggningstillgångar, särskilt om FoU-utgifter

6.1 Inledning

Kunskapsutvecklande verksamhet får inte sällan till resultat att en immateriell anläggningstillgång redovisas i företagets räkenskaper, eller åtminstone att det i företaget uppstår en immateriell resurs för stadigvarande bruk. Det finns ingen definition av uttrycket immateriell tillgång i IL, men ledning i definitionsfrågan torde kunna hämtas från redovisningsrätten.¹²⁹ Här brukar en immateriell tillgång definieras som en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används för produktion eller tillhandahållande av varor och tjänster samt för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål.¹³⁰

Kunskapens huvudsakligen immateriella karaktär gör immateriella anläggningstillgångar till en central kategori för en studie om kunskapsutveckling och beskattning. Mer eller mindre alla utgifter hänförliga till FoU-projekt kan sägas vara utgifter för kunskapsutveckling. Den ökning av "kunskapsinslaget" i det ekonomiska livet som skisserades i bokens inledning understryker betydelsen av immateriella tillgångar och av reglerna kring dessa tillgångar.¹³¹ Utgifter för kunskapsutveckling kan som nämnts också komma att hänföras till andra skatterättsliga kategorier.

129. Se avsnitt 3.2 och 6.2 samt Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 208.

130. RR 15 (Immateriella tillgångar) inledning punkt 2. Definitionen i IAS 38 punkt 8 lyder "En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form". Som redogjorts för i avsnitt 4.1 är en tillgång en resurs som a) ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser och som b) förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden. 4 kap. 2 § ÄRL ger också viss ledning avseende terminologin: "Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång."

131. Se även Epstein & Mirza 2004 s. 325.

Det finns därför behov av en utredning avseende skattereglerna för dessa kategorier och avseende gränsdragningen mot och mellan dessa.¹³²

I detta kapitel ska i första hand skatteeffekterna med anledning av forsknings- och utvecklingskostnader behandlas. Immateriella anläggningstillgångar behöver dock inte vara FoU-tillgångar. Enligt ÅRL gäller att, utöver FoU-arbeten och liknande arbeten får även "liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill)".¹³³ Dessa övriga immateriella anläggningstillgångar har dock, typiskt sett, en svagare relation till kunskapsutveckling¹³⁴ och de diskuteras i huvudsak inte här.¹³⁵

Bytestransaktioner kan aktualiseras i de sammanhang som behandlats i detta kapitel, men bytesfrågor behandlas först i kapitel 11.¹³⁶

6.2 Allmänt om FoU-utgifter

Forsknings- och utvecklingsutgifterna kan vara en stor del av de utgifter som bidrar till kunskapsutvecklingen i ett företag. Deras syfte är ju just att utveckla nya kunskaper och det är också fråga om en många gånger kostsam verksamhet.¹³⁷ Enligt ÅRL får "utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år" tas upp som immateriell anläggningstillgång.¹³⁸ Villkoren för aktivering av FoU-utgifter utvecklas framförallt i IAS 38 (Immateriella tillgångar).

132. Se inte minst avsnitt 6.7 nedan.

133. 4 kap. 2 § ÅRL.

134. Så behöver dock inte alltid vara fallet. T.ex. utgör kund- och marknadsundersökningar inte FoU-utgifter, men ökar ändå kunskapsmängden i ett företag.

135. Indirekt kan dock en del ledning hämtas i resonemangen om FoU-utgifter.

136. Se Epstein & Mirza 2004 s. 331 om byten avseende just immateriella tillgångar.

137. Detta syfte är visserligen vanligen instrumentellt i förhållande till syftet att generera vinst i företaget. Kunskapsutvecklingssyftet kan även vara instrumentellt i förhållande till mål som är instrumentella i förhållande till vinstmålet. T.ex. kan FoU-kunskaperna vara ett instrument för att kunna producera konkurrenskraftiga produkter, som man planerar att sälja med god vinst.

138. 4 kap. 2 § ÅRL.

Enligt IAS 38 är forskning ”planerat och systematiskt sökande med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt” medan 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”.¹³⁹ Liknande definitioner finns också i BFN R1 (Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader) och i SCB:s råd och definitioner.¹⁴⁰

Den skatterättsliga lagtexten saknar definition av termerna forskning och utveckling. Enligt förarbetena till nuvarande 16 kap. 9 § IL ingår dock i termen FoU både grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbeten, där utvecklingsarbetet sägs utgöra en systematisk tillämpning och utnyttjande av resultaten från forskningen. Vidare anges att forsknings- och utvecklingsarbeten inte behöver vara helt vetenskapligt eller teoretiskt inriktade, utan att även mer praktiskt orienterade undersökningar kan ingå i denna kategori. I förarbetena har nämnts inte bara teknisk forskning på t.ex. industrins område utan också kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetsmiljöfrågor, informationsteknisk forskning och miljövårdsforskning.¹⁴¹ Någon egentlig definition av vilken slags verksamhet som utgör FoU-verksamhet ges dock inte i förarbetena och inte heller uppställs några kvalitativa krav eller någon begränsning avseende forskningens inriktning.¹⁴²

De olika definitioner av termen FoU som förekommer överensstämmer möjligen inte i varje detalj, men i stora drag får definitionen av FoU sägas vara enhetlig och tillräckligt tydlig.¹⁴³ Frågan vilka kunskapsutvecklingsutgifter som är hänförliga till kategorin FoU diskuteras i avsnitt 6.5.

Det kan vara ändamålsenligt att förvärva företag för att på så sätt komma över kunskaper (i det förvärvade företaget) och/eller att åstadkomma förbättrade förutsättningar för den egna fortsatta kunskapsutvecklingen (FoU-verksamheten). I en praktisk mening kan sådana förvärv, helt eller delvis, få samma effekt som ”vanlig” FoU-verksamhet. Från ett skatterättsligt perspektiv är situationen emellertid en annan, se kapitel 10.

139. IAS 38 punkt 8.

140. SCB 2003 s. 4 f.

141. Se särskilt prop. 1970:135 s. 32 f. Se även Andersson m.fl. 2004 s. 420 f och Söderquist 1986 s. 230 f.

142. Staberg 1993 s. 725 ff.

143. Se närmare Rost 2005 s. 24 ff. och 35 ff.

6.3 Avdragsrätt

Forsknings- och utvecklingskostnader är i hög grad avdragsgilla för företaget.¹⁴⁴ Avdragsrätten följer både av den allmänna avdragsrätten¹⁴⁵ och av en förstärkt avdragsrätt i 16 kap. 9 § 1 IL. Denna förstärkta avdragsrätt avser endast FoU-utgifter, inte utgifter för andra immateriella tillgångar.¹⁴⁶ Rättsläget avseende avdragsrätten för FoU-utgifter är förhållandevis klart, bl.a. till följd av relativt utförliga förarbetsutlåtanden¹⁴⁷ och en ganska omfattande rättspraxis. Avdragsrätten får sägas vara tämligen liberal, men det finns vissa inskränkningar.

Avdragsrätten är inte villkorad av att det måste vara det i kunskapsutveckling investerande företaget självt som utför forskningen, utan det går att låta externa aktörer – t.ex. forskningsföretag, stiftelser eller universitet – utföra forskningsarbeten ”på entreprenad”. Dessa externa organ kan i sin tur uppdra åt andra att utföra kunskapsutvecklingen. Forskningen behöver inte heller utföras samma år som avdrag yrkas. Förutsättningen är dock hela tiden att det kan visas att medlen ska komma till avsedd användning.¹⁴⁸

Avdrag för externa FoU-utgifter förutsätter att det företag som finansierar verksamheten får en motprestation. Det är dock för avdrag tillräckligt att finansiären har ett rimligt intresse av den verksamhet som avdragsyrkandet avser. Avdrag hindras inte av om även andra än bidragsgivaren får del av forskningsresultaten, vilket får sägas vara i någon mån anmärkningsvärt. Något speciellt behov hos finansiären av forskningsinsatsen behöver inte visas och de forskningsaktiviteter som krävs hos den externa forskningsorganisationen för att finansiären ska få avdrag behöver inte riktas mot just finansiärens verksamhet. Finansiären måste dock alltså ha ett rimligt intresse av arbetet. Förväntad goodwill eller reklamvärde kan enligt förarbetena inte ensamt motivera avdragsrätt.¹⁴⁹

144. Frågan om avdragsrätt för FoU-utgifter har utretts av Pålsson (2003:1). Om inte annat anges bygger framställningen i detta avsnitt (6.3) på nämnda källa.

145. Se 16 kap. 1 § IL.

146. Se Andersson m.fl. 2004 s. 420 ff. och Staberg 1993 om skälen bakom införandet av den förstärkta avdragsrätten.

147. Se särskilt prop. 1970:135.

148. Se t.ex. RÅ 2000 not 158. Krav torde också ställas på att man med rimlig säkerhet kan förutse att mottagaren verkligen vidareförmedlar forskningsmedlen inom rimlig tid (se RÅ 1991 ref 71, Skatteverket Handledning I & F 2005 del II s. 91 f.).

149. Se närmare om förutsättningarna för avdrag för s.k. sponsring: Pålsson 2000 och regeringens skrivelse 2003/04:175.

Frågan om vilken betydelse för avdragsrätten det har att en FoU-utgift i första hand kommer till nytta för koncernbolag, snarare än för utbetalande bolag, behandlas i avsnitt 12.3.

Avdragsrätt för bidrag till Stiftelsen Tekniska museet skulle normalt inte kunna komma ifråga enligt reglerna i 16 kap. 9 § IL. Eftersom en sådan avdragsrätt ändå anses önskvärd har föreskrift därom tagits in i 16 kap. 10 § IL.¹⁵⁰

Avdragsrätten för andra potentiellt ”kunskapsökande immateriella utgifter” än FoU-utgifter är också för det mesta oproblematisht.¹⁵¹ Eftersom sådana utgifter inte är hänförliga till forsknings- och utvecklingskostnader gäller i dessa fall endast den allmänna avdragsrättsregeln i 16 kap. 1 § IL.¹⁵² Avdragsrätten är alltså inte lika liberal som för FoU-utgifter, men skillnaden torde vara av praktiskt betydelse endast i förhållandevis särpräglade fall.

6.4 Periodisering (med anskaffningsvärdebedömning)

Den skatterättsliga utgångspunkten är att periodiseringen av sådana utgifter för kunskapsutveckling som ska klassificeras som FoU-utgifter följer god redovisningssed. Detta är en följd av det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning.¹⁵³ Det materiella sambandet innebär att redovisningsrätten blir avgörande inom beskattningen, dels avseende den redovisningsrättsliga klassificering som är nödvändig för den redovisningsrättsliga bedömningen av under vilken period utgifterna bör kostnadsföras, dels avseende själva beslutet rörande rätt period för kostnadsföringen.¹⁵⁴

Från huvudregeln om ett materiellt samband finns dock vissa bety-

150. Se närmare Andersson m.fl. 2004 s. 422.

151. Exempel på sådana utgifter kan vara kostnader för marknadsundersökningar och försäljningskampanjer, kvalitetskontroll och annan sedvanlig provning av material eller produkter samt prospekteringar, provborrningar och andra liknande åtgärder i fråga om naturfyndigheter.

152. Den förstärkta avdragsrätt som åstadkoms genom 16 kap. 9 § IL innebär inte att avdragsrätten enligt den allmänna regeln i 16 kap. 1 § IL skulle ha inskränkts jämfört med tidigare (prop. 1970:135 s. 34).

153. Se även RÅ 2004 ref 113 (kommenteras av Pålsson 2005).

154. Kellgren 2004 s. 99 f. Innebörden av det s.k. materiella sambandet utvecklas ingående i a.a. kapitel 4. Se också avsnitt 3.2 ovan.

delsefulla undantag – av delvis oklar omfattning. Inte minst bör nämnas att för materiella anläggningstillgångar som har använts i FoU-verksamhet, men som omfattas av särskilda skatterättsliga periodiseringsregler, gäller dessa särskilda regler.¹⁵⁵ Så är t.ex. fallet med inventarier och fastigheter.¹⁵⁶ Också utgifter för externt förvärvade immateriella resurser kan i vissa fall komma att omfattas av periodiseringsreglerna i 18 kap. IL (se nedan).

Den centrala redovisningsrättsliga rättskällan avseende definitionen av FoU-utgifter, och avseende FoU-utgifters periodisering, är IAS 38 (Immateriella tillgångar).¹⁵⁷ Principen i IAS 38 är att utvecklingskostnader under vissa omständigheter ska aktiveras, medan forskningsutgifter inte får aktiveras.¹⁵⁸ RR 32 ger emellertid juridiska personer rätt att kostnadsföra också utvecklingskostnader redan under utgiftsåret.¹⁵⁹ Företagen har alltså i vissa fall rätt att välja mellan att aktivera eller att kostnadsföra utvecklingsutgifter. Aktivering, för det fall där aktivering är aktuellt, får enligt IAS 38 bara ske för utgifter från och med den tidpunkt då förutsättningar för aktivering är uppfyllda, men inte för tidigare kostnadsförda utgifter.¹⁶⁰

IAS 38 är upplagd så att utgifter för immateriella tillgångar måste passera två test, innan de ska (får) aktiveras. För det första ska utgifterna anses utgöra en immateriell tillgång och för det andra ska vissa kriterier uppfyllas för att de ska få redovisas som en tillgång. Närmare bestämt gäller 1) att en immateriell tillgång ska vara identifierbar, 2) att företaget ska ha kontroll över tillgången och 3) att tillgången ska förväntas skapa framtida ekonomiska fördelar för företaget. Om dessa tre villkor är uppfyllda, men endast då, görs en bedömning av om tillgången ska redovisas i balansräkningen. En sådan tillgång ska redovisas i balansräkningen om 4) det finns en tillräcklig sannolikhet för framtida ekonomiska fördelar för företaget och 5) utgiften kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Dessa fem punkter ska här kort kommenteras, med inriktning på kunskapsutvecklingsutgifter.

155. Se 16 kap. 9 § 2 st. IL och avsnitt 7.4 (slutet).

156. Se prop. 1999/00:02 del 2 s. 196 för en motivering till regeln i 16:9 2 st.

157. Notera att BFN:s normgivning (närmast BFN R1) inte diskuteras här (jämför avsnitt 2.4).

158. IAS 38 punkt 54 respektive 57.

159. RR 32 (Redovisning för juridiska personer) punkt 55.

160. IAS 38 punkt 71.

Identifierbarhetskravet (punkt 11–12) har framförallt funktionen att avskilja immateriella tillgångar från förvärvat och upparbetad goodwill.¹⁶¹ Om en tillgång är avskiljbar, så att den kan hyras eller lånas ut utan att företaget samtidigt måste göra sig av med ekonomiska fördelar hänförliga till andra tillgångar, säljas eller liknande, talar det för att den är identifierbar.¹⁶² Avskiljbarheten är dock inget helt nödvändigt kriterium, utan kriteriet på identifierbarhet kan uppfyllas när en tillgång uppkommer ur "avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser".¹⁶³

Kontrollkriteriet (punkt 13–16) är viktigt i kunskapsutvecklingssammanhang eftersom det ofta är svårt att kontrollera kunskap och kunskapsbärare. Kontroll förutsätter att företaget både kan säkerställa att framtida ekonomiska fördelar från tillgången kommer företaget till del och begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Kontrollkriteriet är ofta förhållandevis lätt att uppfylla om det är fråga om legala rättigheter, t.ex. ett patent. Kunskap bärs dock ofta av personal – som ju är svårare att kontrollera i en redovisningsrättslig mening. När ett mer direkt rättsligt skydd saknas blir det svårare, men inte alltid omöjligt, att uppfylla kontrollkriteriet.¹⁶⁴ Om företag t.ex. har möjlighet att hemlighålla kunskapen – t.ex. genom att underkasta personalen en effektiv tystnadsplikt – och samtidigt kan utöva kontroll över det ekonomiska utfallet av användningen av denna kunskap kan kontrollkriteriet vara uppfyllt. Så kan vara fallet med landvinningar inom ramen för ett utvecklingsprojekt men inte (åtminstone nästan aldrig) med utbildning av personal.¹⁶⁵

Som skisserats i avsnitt 4.1 kan framtida ekonomiska fördelar bestå i intäkter eller kostnadsbesparingar för företaget.¹⁶⁶ För att tillgångsredovisning ska aktualiseras måste det också föreligga en tillräcklig stor sannolikhet för nämnda framtida ekonomiska fördelar för företaget.¹⁶⁷

161. Epstein & Mirza 2004 s. 327 och ÖPWC 2002 s. 17. I ÖPWC 2002 s. 18 f ges även illustrativa exempel.

162. Epstein & Mirza 2004 s. 328.

163. IAS 38 (Immateriella tillgångar) Punkt 12 b.

164. Jämför Epstein & Mirza 2004 s. 328 f.

165. ÖPWC 2002 s. 20 respektive Epstein & Mirza 2004 s. 329 och ÖPWC 2002 s. 24.

166. IAS 38 punkt 17. Se närmare Epstein & Mirza 2004 s. 329.

167. Punkt 21 a. Bedömningen av om så är fallet ska självfallet vara realistisk och välunderbyggd (punkt 22).

Det sista villkoret är att utgiften för att förvärva tillgången ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.¹⁶⁸ Detta kriterium är på flera sätt betydelsefullt i förevarande sammanhang. En uppenbar relevans av punkten är den som redan har nämnts, nämligen att detta kriterium är av avgörande betydelse för rätten att tillgångsredovisa en immateriell tillgång. Viktigt är också att det inom ramen för fastställandet av anskaffningsvärdet, avgörs vilka utgifter som är hänförliga till kategorin (d.v.s. till respektive tillgång). Utgiftsmätningen styr alltså vilka (kunskapsutvecklings)utgifter som ska ingå i respektive tillgångspost.

Tillgångar kan förvärfvas på flera sätt. Det finns anledning att något kommentera metoderna för anskaffning i samband med företagsförvärv genom inkråmsförvärv, separat förvärv och intern upparbetning. För de två förvärvsmetoderna gäller principen att tillgångens anskaffningsvärde utgörs av utgiften för tillgången respektive den del av utgiften för (inkråms)förförvärvet som är hänförlig till ifrågavarande tillgång. Att fastställa utgiften för en tillgång är givetvis lättast när det är fråga om ett separat förvärv. Vid inkråmsförvärv är det ju nödvändigt att fastställa hur stor del av en större utgift som är hänförlig till just en viss tillgång, vilket kan kräva subtila uppskattningar. Problematiken är inte specifik för kunskapsutvecklingsfrågor och utvecklas inte vidare.¹⁶⁹ Det kan också sägas att metoden för att fastställa anskaffningsvärdet vid ett separat förvärv liknar den som används vid förvärv av materiella anläggningstillgångar.¹⁷⁰

Det är vanligtvis väsentligt svårare att fastställa ett korrekt anskaffningsvärde på internt upparbetade FoU-tillgångar än på förvärvade.¹⁷¹ I dessa fall finns oftast ett behov av att avgöra vilka av ett stort antal olika utgifter som ska anses hänförliga till ett FoU-projekt. Det kan härvid noteras att löner för personal som deltar i arbetet med att utveckla internt upparbetade FoU-tillgångar ska hänföras till anskaffningsvärdet för dessa men att kostnader för att utbilda personalen för arbetet att använda tillgången inte ingår i anskaffningsvärdet.¹⁷²

För periodiseringen av internt bedrivna FoU-projekt är det också av stor betydelse att avgöra vilka utgifter som ska anses hänförliga till

168. Punkt 21 b.

169. Inkråmsförvärv behandlas dock i kapitel 10.

170. Epstein & Mirza 2004 s. 329. Se om dessa frågor i kapitel 7.

171. Se bl.a. IAS 38 punkt 65.

172. IAS 38 punkt 66 b respektive punkt 67 c.

forskningsprocessen, till utvecklingsprocessen, respektive till en (eventuell) därpå följande tillverkningsprocess. Endast utgifter hänförliga till utvecklingsprocesser kan aktiveras som FoU-tillgångar.¹⁷³ Notera att det kan vara betydelsefullt att fastställa anskaffningsvärdet på samtliga resurser som är ett utflöde av ett FoU-arbete. I och med att avdragsrätten för FoU-utgifter är specialreglerad blir det viktigt att veta vilka utgifter som ska anses vara FoU-utgifter – oavsett vilka utgifter som kan komma att aktiveras.

IAS 38 gör med avseende på periodiseringen ingen direkt skillnad mellan internt och externt bedriven FoU-verksamhet.¹⁷⁴ Periodiseringen av utgifterna kan dock ändå se något olika ut vid intern respektive externt genomförda FoU-projekt. Periodiseringen påverkas nämligen av om ett tvåpartsförhållande råder (d.v.s. mellan beställaren och utföraren).¹⁷⁵ Exempelvis är förutsättningarna för kontroll över arbetsprocessen och dess utfall inte identiska vid internt och externt bedriven FoU-verksamhet, vilket får betydelse för redovisningen av utgifterna. Detsamma gäller sådant som betalningar och förpliktelser mellan utförare och uppdragsgivare.

Värderingen av immateriella anläggningstillgångar är ofta svårt, även sedan anskaffningsvärdet fastställts. Det har bl.a. att göra med att de så att säga ligger tidigt i en produktionscykel, vilket gör att värderingen kommer att avgöras mer av företagets egna åsikter än av en marknadsprissättning.¹⁷⁶ IAS 38 har två huvudsakliga metoder för periodisering – anskaffningsvärdemetoden och omvärderingsmetoden. Anskaffningsvärdemetoden innebär att efter det första redovisningstillfället ska en immateriell tillgång tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärdet, efter avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och ackumule-

173. IAS 38 punkt 54 och 57. Se även ÖPWC 2002 s. 36 f. och Epstein & Mirza 2004 s. 332 f.

174. Däremot är det olika frågor som måste lösas i de olika fallen, vilket också leder till att det finns delvis olika regler för de olika metoderna för FoU. Särskilt att märka är att det är speciellt komplicerat att fastställa anskaffningsvärdet för ett internbedrivet FoU-projekt. Med internt bedriven FoU-verksamhet avses verksamhet som bedrivs i företagets lokaler av i första hand företagets anställda. Externt bedriven FoU-verksamhet utförs i stället i första hand utanför företagets egna lokaler och i första hand av andra personer än företagets egen personal. Externt bedriven FoU-verksamhet kan ske på direkt uppdrag; baserat på lämnat stöd för FoU-verksamhet som beräknas komma till allmän kännedom eller som helt självständigt bedrivna projekt som sedermera avyttras.

175. Något tvåpartsförhållande i denna mening kan inte sägas föreligga vid internt bedriven FoU-verksamhet.

176. Artsberg 2003 s. 235.

rade nedskrivningar.¹⁷⁷ Omvärderingsmetoden innebär att efter det att en immateriell tillgång har redovisats första gången, skall den redovisas till omvärderat belopp – det verkliga värdet vid omvärderingstidpunkten, efter avdrag för eventuella tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar.¹⁷⁸

IAS 38 öppnar alltså genom omvärderingsmetoden för en värdering till verkligt värde, även om detta överstiger tillgångens anskaffningsvärde. Det finns naturligtvis mycket att säga om att denna för svensk redovisningsrätts del nydanande och omvälvande värderingsmetod blivit tillgänglig vid redovisning i svenska juridiska personer.¹⁷⁹ I detta sammanhang kan det emellertid vara tillräckligt att konstatera att ett krav för uppvärdering till marknadsvärdet är att det finns en aktiv marknad för den aktuella tillgångstypen. Någon sådan torde ytterst sällan föreligga för utvecklingsutgifter.¹⁸⁰ F.n. torde regeln om värdering till verkligt värde därför knappast få någon praktisk betydelse inom FoU-området.¹⁸¹

God redovisningssed är som en utgångspunkt styrande för periodiseringen av utgifter för immateriella tillgångar.¹⁸² Det kan dock hävdas att om ett företag förvärvar ett pågående eller färdigt forskningsprojekt, upparbetade forskningsresultat eller liknande tillgångar från någon utomstående, är det i skattemässig mening en (immateriell) *rättighet* som förvärfvas. Därför skulle bestämmelserna i kapitel 18 IL om "koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärfvats från någon annan"¹⁸³ kunna vara tillämpliga på sådana FoU-utgifter. Kostnadsföringen skulle därför ske i form av värdeminskningssavdrag enligt de principer som anges i IL:s 18:e kapitel.

177. IAS 38 punkt 74.

178. IAS 38 punkt 74 respektive 75.

179. Se t.ex. SOU 2005:53 s. 44.

180. Se IAS 38 punkt 75 och 78 och 8.

181. Se SOU 2005:53 s. 44 f. (på s. 45 anges att "Sammantaget får det i praktiken anses uteslutet att de företag som tillämpar IAS 38 skulle kunna värdera egenupparbetade immateriella tillgångar till verkligt värde, eftersom dessa regelmässigt är sådana unika rättigheter för vilka det inte finns en aktiv marknad"). Se även RR 32 (Redovisning för juridiska personer) punkt 53, Lundmark 1999 s. 121 och Epstein & Mirza 2004 s. 337.

182. Se t.ex. Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 209.

183. 18 kap. 1 § st. 2 IL. Lagrummet lyder: "Som inventarier behandlas också 1. koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärfvats från någon annan, och 2. anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen."

Skatteverkets syn tycks vara att kapitel 18 är tillämpligt på förvärvade FoU-projekt.¹⁸⁴ Det är dock inte säkert att denna uppfattning är korrekt för alla förvärv av immateriella tillgångar. Delvis torde svaret på frågan om kapitel 18 är tillämpligt på förvärvade FoU-tillgångar följa av en analys av begreppet "rättighet".¹⁸⁵ För åtminstone vissa fall torde dock reglerna i kapitel 18 kunna bli tillämpliga, t.ex. om det är fråga om inköp av patent.¹⁸⁶ Det synes dock långt ifrån givet att alla förvärvade pågående eller färdiga forskningsprojekt, eller upparbetade forskningsresultat, bör ses som rättigheter. De förvärvade FoU-resurserna kan visserligen vara *tillgångar eller resurser*, men frågan är när de också är *rättigheter*. Det är just rättigheter lagrummet tar fasta på.

Det kan kanske, vid avgörandet av om förvärvade FoU-resurser utgör en "liknande rättighet" i den mening som åsyftas i 18 kap. 1 § 2 st. IL, vara rimligt att skilja mellan å ena sidan sådan extern FoU-verksamhet som är aktivt styrd av det finansierande företaget, men som utförs med hjälp av underentreprenörer som tilldelas bestämda uppgifter, och å den andra sidan förvärv av resultat framtagna mer självständigt av utförande part (det kanske överhuvudtaget inte är något beställningsarbete). Den första typen av FoU-förvärv – det kan t.ex. vara fråga om en avrapportering av resultatet av beställda laborationer – förefaller inte ge upphov till resurser som ligger lika nära begreppet rättighet som den andra typen. Den första typen av FoU-utgifter torde komma att periodiseras enligt god redovisningssed även i beskattningen. Utgifter för den andra, mer passiva, formen av FoU-förvärv kan dock förmodligen, i åtminstone fler fall, vara att periodisera enligt 18 kap. IL.

Avtalsvillkoren för forskningsförvärvet torde kunna vara av betydelse för bedömningen av om 18 kap. ska tillämpas. Om det som förvärvas kan sägas innefatta en rättighet i snävare mening (kanske med ensamrätt till resultaten och tystnadsplikt för utföraren) är det mer som talar för

184. Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 217, RSV rapport 1998:6 avsnitt 4.9.3 och 7.8.2. Se även Möller 1999 och SOU 2005:53 s. 44.

185. I Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 217 anges, utan motivering, att "[s]om framgår av 18 kap. IL ovan föreligger skattemässig balanseringsplikt [enbart] för immateriella tillgångar som förvärvats 'från någon annan'." Att samtliga immateriella tillgångar som förvärvats från någon annan skulle följa reglerna i 18 kap. IL är dock knappast någon självklar tolkning av lagrummets ordalydelse, som ju talar om just "koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter" (min kursivering).

186. Endast ett patentköp ökar dock i sig knappast kunskaperna i köparföretaget. Sådana förvärv kan dock ingå som ett viktigt led i en kunskapsutvecklande process.

att tillämpa 18 kap. IL, än om det ”bara” är fråga om att förvärva information om resultat av en FoU-verksamhet.

Övriga immateriella anläggningstillgångar följer redovisningsrättsligt IAS 38, med vissa undantag.¹⁸⁷ Skatterättsligt är utgångspunkten här, som eljest inom företagsbeskattningen, att periodiseringen följer god redovisningssed. Ett flertal förvärvade immateriella anläggningstillgångar omfattas dock av ovan beskrivna regler i 18 kap. IL.

6.5 Något om beskattning av mottagare av forskningsmedel

Ovan har den skattemässiga situationen diskuterats för sådana företag som finansierar FoU-arbeten. Finansiären kan, som visats, välja mellan att själv utföra FoU-arbeten och att köpa in tjänster eller produkter från andra aktörer. ”Leverantören” vid externt bedriven FoU-verksamhet kan bidra med tjänster eller produkter av starkt varierande slag, och den skattemässiga situationen med anledning av ifrågavarande affärer kan variera högst väsentligt. I detta avsnitt ska den skattemässiga situationen skisseras för företag som mottar ersättningar som i det utbetalande företaget behandlas som FoU-utgifter.¹⁸⁸

För det företag som mottar ersättningar, som hos finansiären behandlas som FoU-utgifter, kan skatteeffekterna se mycket olika ut, beroende på förutsättningarna i det enskilda fallet. Klart är till att börja med att vad som är en FoU-utgift för finansiären inte behöver vara en inkomst som har någon anknytning till FoU-projekt hos leverantören. Ett inköp av en mätapparat kan t.ex. vara en FoU-utgift för det köpande företaget, men för den som säljer utrustningen kan affären vara en ordinarie försäljning av en lagervara.

I övrigt är det förmodligen helt enkelt mest korrekt att säga att skatteeffekterna hos utföraren är en effekt av vilken sorts affär det är fråga om från det utförande företags perspektiv. Det torde vanligtvis vara fråga om vanliga uppdrag, varuförsäljningar eller eventuellt pågående arbeten. FoU-projekt som utgör anläggningstillgångar kan också avyttras, t.ex. med anledning av verksamhetsomläggningar eller kapitalbe-

187. Se IAS 38 punkt 2–7.

188. Framställningen tar alltså sikte på subjekt som i skissen i avsnitt 2.4 kallas Underleverantör AB.

hov. Någon större grad av överensstämmelse råder alltså inte avseende klassificeringen i utförande och beställande företag.

När det först gäller skatteplikten hos leverantören kan konstateras att utgångspunkten är att inkomster av här diskuterat slag vanligen är fullt ut skattepliktiga.¹⁸⁹ Kostnaderna med anledning av affären är i princip fullt avdragsgilla. Beskattning av mottagaren, av medel för FoU-verksamhet, kan dock utebli p.g.a. regler rörande subjektets skattskyldighet.¹⁹⁰ T.ex. kan utföraren vara en skattebefriad stiftelse. Då blir det ett skattebortfall för staten om finansiären får avdrag för en utbetalning till stiftelsen.¹⁹¹ Detta innebär i så fall en bristande reciprocitet i beskattningen.¹⁹² Genom den liberala avdragsregeln kan avdragsrätt föreligga även för vissa bidrag till forskningsverksamhet som nog inte kan sägas vara fullt motiverad, rent företagsekonomiskt. Detta gör den bristande reciprociteten särskilt sällsam.¹⁹³ Inte minst i kombination med att stiftelsen i många fall kan använda stipendieformen för att finansiera kunskapsutvecklingen, kan skattebortfallet bli stort jämfört med om företaget hade anställt egna avlönade forskare.¹⁹⁴

Periodiseringen av utförarens inkomster och utgifter, med anledning av här diskuterade affärer, följer de regler som gäller för den sorts affär det är fråga om från det utförande företagets perspektiv.¹⁹⁵ Uppdragsintäkter beskattas i regel löpande och de flesta uppdragsutgifter

189. Skatteplikten följer här av den allmänna regeln i 15 kap. 1 § IL. Se dock kapitel 12 om kunskapsutveckling inom koncerner.

190. Detta är en annan skatterättslig grundfråga, se Kellgren 2004 kapitel 2.

191. Se t.ex. SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999 om Skattskyldighet för stiftelse och avdragsrätt för bidrag till stiftelse. Stiftelsen hade som ändamål att bevara och göra tillgänglig för vetenskaplig forskning och allmänhet de kultur- och industrihistoriska miljöerna kring en gammal gruva m.m. Stiftelsen ansågs begränsat skattskyldig, medan ett bolag med anknytning till gruvbranschen fick avdrag för bidrag till samma stiftelse. Stiftelsen skulle för övrigt även utge stipendier. Det kan inflikas att enligt RÅ 2004 ref 131 är det inte ett villkor för forskningsstiftelsers begränsade skattskyldighet att deras verksamhet inriktas på att göra nytta för just staten eller det svenska samhället i övrigt.

192. Boyce & Kellgren 2003 och Pålsson 2003:1 s. 379. Se om reciprocitetsbegreppet: Kellgren 2005.

193. Se även kapitel 13.

194. Se närmare Kellgren 1999 och Boyce & Kellgren 2003. Om en skattebefriad stiftelse betalar sedvanliga löner till personer som ska utföra forskning neutraliserar reciprocitetsbristen genom att stiftelsen inte får avdrag för lönekostnaderna.

195. Enligt Jönsson-Lundmark 1999 gäller att "[I]mmateriella resurser, som är avsedda att överlåtas på annan /.../ bör /.../ klassificeras som lager respektive som pågående arbete för annans räkning och värderas analogt med motsvarande materiella tillgångar."

matchas med intäkten. Om det är fråga om pågående arbeten finns möjligheter att skjuta upp vinstbeskattningen till färdigställandetidpunkten (se kapitel 9). Varuförsäljningar beskattas förstås enligt principerna för varuförsäljningar.¹⁹⁶

Vinstpåslaget på kunskapsutvecklingsarbetet tas sålunda fram till beskattning när utföraren intäktsredovisar uppdragsintäkten. Om beställaren hade utfört kunskapsutvecklingsarbetet i egen regi hade beskattningstidpunkten avseende denna vinst inträtt vid en senare tidpunkt, nämligen när kunskapsutvecklingen omsatts till något som företaget kan ta betalt för (t.ex. en produkt) och intäktsredovisning med anledning av försäljningar avseende denna nytta skett. Den tidigareläggning av beskattningstidpunkten som sker när kunskapsutveckling läggs ut på uppdrag gör att det typiskt sett är skattemässigt mest förmånligt att utföra kunskapsutvecklingen i egen regi.¹⁹⁷

6.6 Om finansiärens exploatering av FoU-resurser

Företagens FoU-verksamhet bedrivs som nämnts oftast i syfte att generera nya intäkter eller kostnadsbesparingar till finansiären. Exploateringen av de utvecklade eller inköpta FoU-resurserna kan t.ex. ske genom att forskningsresultat avyttras eller genom att finansiärens tjänster, produkter eller tillverkningsmetoder kan förbättras som en följd av FoU-verksamheten. Här ska något sägas om skatteeffekterna med anledning av detta utnyttjande av FoU-resurser.

Skatteeffekterna med anledning av finansiärens exploatering av sina FoU-resurser överensstämmer i hög grad med de skatteeffekter för utförarföretag som beskrivits i föregående avsnitt. Också här gäller således att intäkterna regelmässigt är skattepliktiga och att periodiseringen styrs utifrån vilken sorts avyttring det är fråga om. Uppdragsintäkter beskattas som nämnts i regel löpande, men när det är fråga om pågående arbeten finns vissa möjligheter att skjuta upp beskattningstidpunkten. Varuförsäljningar beskattas förstås enligt principerna för sådana försäljningar.

196. Se i första hand IAS 18 (Intäkter) och avsnitt 4.2.

197. Se även avsnitt 12.2 om koncerninterna uppdrag.

FoU-utgifter aktiveras i princip inte till värdet av lager eller pågående arbeten (se även avsnitt 8 och 9). Därför kommer försäljningar som blivit möjliga p.g.a. FoU-utgifterna inte att på något omedelbart sätt påverka periodiseringen av nämnda utgifter. Indirekt kan de dock vara av betydelse för FoU-redovisningen, i och med att försäljningar kan påverka eller ge indikationer rörande FoU-resursernas värde. Om försäljningarna avser själva FoU-resurserna, påverkas redovisningen av företagets FoU-resurser på ett mer påtagligt sätt. Om t.ex. ett FoU-projekt avyttras på ett sådant sätt att det framgent saknar värde för säljaren kan det givetvis inte kvarstå som en FoU-tillgång i säljarens balansräkning. Kostnadsföring ska i så fall ske.

6.7 Några gränsdragningsfrågor

Det finns en del skatterettsligt betydelsefulla gränsdragningar mellan i detta kapitel diskuterade investeringar som ger kunskapsutveckling och investeringar som också ger kunskapsutveckling men som tillhör andra i boken behandlade kategorier. Dessa gränsdragningsbehov ska här presenteras och belysas.

Utgifter för av det egna företaget bedriven FoU-verksamhet består ofta till mycket stor del av just personalutgifter (eller av arvoden). Rättsläget för dessa utgifter är i korthet, att om de anses vara hänförliga till ett FoU-projekt så tar denna kategori i princip över. Lönerna och arvodena periodiseras då inte enligt principerna i den ovan behandlade kategorin Löner, arvoden och utbildningsutgifter. Beskattningen sker i stället som för FoU-projektets övriga utgifter.¹⁹⁸

Mot de huvudsakligen materiella tillgångskategorierna materiella anläggningstillgångar och lager måste också avgränsningar göras. Huvudregeln är här att FoU-utgifter, utbildningsinsatser, marknadsundersökningar etc. inte ingår i de enskilda tillverkade anläggnings- respektive omsättningstillgångarnas anskaffningsvärden, utan att de så att säga stannar i sin egen kategori. Vissa utgifter som ger kunskapsutveckling ska eller får dock hänföras till anskaffningsvärdet för lager eller materi-

198. Detta beslut kan förstås få betydelse för periodiseringen av löneutgifterna. Att hänföra löneutgifter till kategorin FoU gör också att prövningen av avdragsrätten för ifrågavarande löneutgifter kommer att ske enligt den förstärka avdragsrätt som p.g.a. 16 kap. 9 § IL råder för FoU-utgifter (se 6.3). Det kan tänkas få betydelse i speciella fall. Notera också vad som sagts om 16 kap. 9 § 2 st. IL vid not 155.

ella anläggningstillgångar. Se närmare under dessa kapitel (8 respektive 7).

Det kan också vara så att ett kunskapsutvecklingsprojekt i sig utgör ett pågående arbete, t.ex. om ett företag utför forskningsuppgifter på entreprenad. Ett FoU-arbete kan också vara en lagervara, nämligen om det är avsett för försäljning.¹⁹⁹ Det kan mot denna bakgrund konstateras att FoU-projekt som ett företag arbetar med vid beskattningen kan följa skattereglerna om FoU, om pågående arbeten, om materiella anläggningstillgångar eller om lagertillgångar. Se vidare i det följande.

Även ett företagsförvärv kan i praktiken fylla en funktion motsvarande en FoU-investering, nämligen om förvärvets huvudsakliga motiv är att komma över kunskaper som finns i företaget (hos personalen eller i form av dokumentation). Om för köparföretaget ointressanta tillgångar ingår i ett företagsförvärv kan dessa avyttras efter förvärvet. Detta framstår då i praktiken som en ren kunskapsutvecklingsinvestering. Enligt gällande rätt torde det knappast föreligga några rättsliga svårigheter att skilja dessa kategorier från varandra. Företagsförvärv följer andra regler än FoU-reglerna (se kapitel 9), även om köpeskillingen kan ha en klart FoU-liknande funktion.

Förhållandet mellan olika koncernförhållanden och kunskapsutveckling, även forsknings- och utvecklingsarbeten inom koncerner, behandlas i kapitel 12.

199. Jämför Jönsson-Lundmark 1999 s. 113. Det bör i så fall inte redovisas som en FoU-tillgång.

7 Materiella anläggningstillgångar

7.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är att på ett principiellt plan belysa den inbördes relationen mellan kunskapsutveckling i företag, företagens utgifter för anskaffande och användning av materiella anläggningstillgångar och svensk inkomstbeskattning. Inledningsvis undersöks relationen mellan materiella anläggningstillgångar och kunskapsutveckling. Därefter tillförs den skatterättsliga dimensionen. I avsnitt 7.3 behandlas sålunda avdragsrättsfrågor med anledning av utgifter för materiella anläggningstillgångar och i avsnitt 7.4 diskuteras periodiseringen av utgifter som har koppling till materiella anläggningstillgångar och olika former av kunskapsutveckling i företaget. De resonemang som förs nedan om inventarier äger i hög grad giltighet även för andra anläggningstillgångar, t.ex. fastigheter.

7.2 Relationen materiella anläggningstillgångar– kunskapsutveckling

Kategorin materiella anläggningstillgångar kan sägas ha en tvådelad relation till kunskapsutveckling. Denna relation ska här beskrivas.

Den första aspekten på relationen mellan materiella anläggningstillgångar och kunskapsutveckling är att inköp eller tillverkning, i-drifttagande (inklusive intrimning, handhavandeutbildning etc.) och underhåll av anläggningstillgångar ofta är förenade med kunskapsutveckling relaterad till själva tillgången. Det är alltså en kunskapsutveckling som är en kon-

sekvens av syftet att se till att företaget har ändamålsenliga anläggningstillgångar som man kan använda på ett korrekt sätt. Ett exempel på sådan kunskapsutveckling kan vara att ett forskningsföretag inventerar marknaden för en ny typ av mätapparat, köper en sådan apparat och låter företagets personal lära sig att använda och underhålla den. I detta fall ger marknadsinventeringen och utbildningen kunskapsutveckling i företaget. I samband med användning av en materiell anläggningstillgång uppstår ibland kunskaper om hur tillgången bäst används. Dessa kunskaper kan vara värdefulla för ett företag och kan i vissa fall fortsätta att utvecklas och fördjupas långt efter att tillgången anskaffats.²⁰⁰ Denna form av kunskapsutveckling kan kallas *inventarietjänande* kunskapsutveckling och resultatet av denna kallas *inventarietjänande* kunskaper.²⁰¹

Utgifter för att förvärva inventarietjänande kunskaper kan t.ex. utgöras av löneutgifter och andra utgifter för nedlagd arbetstid samt av utbildningsutgifter. Till utgifterna för att förvärva inventarietjänande kunskaper hör förstås också inköpspriset för själva den materiella anläggningstillgången, även om tillgången i sig endast sällan på något mer markant sätt ökar kunskapsmängden i det köpande företaget. FoU-utgifter inför tillverkning av en egenutvecklad materiell anläggningstillgång kan i princip också hänföras hit.²⁰²

Även om inventarietjänande kunskaper inte är huvudsyftet med ett företags verksamhet kan det vara kunskaper som är helt centrala för att lösa dess intäktsgenererande uppgifter och åtaganden. Inventarietjänande kunskaper är således i högsta grad instrumentella, men ändå viktiga. Vilken nytta gör t.ex. en inte ändamålsenlig maskin eller en ändamålsenlig maskin som hanteras på fel sätt?

Den andra aspekten på nämnda relation är att materiella anläggningstillgångar ofta används som ett hjälpmedel i en kunskapsutvecklande verksamhet som ett företag bedriver, t.ex. en FoU-verksamhet. Det är här fråga om att utveckla kunskaper om något annat än inventarieanskaffning och inventarieanvändning.

200. Jämför t.ex. exemplet om den industriella avfallskvarnen i avsnitt 2.1.

201. Det kan påpekas att inte alla materiella anläggningstillgångar är inventarier, men begreppsapparaten framstår som språkligt smidigare om uttrycket *inventarium* skrivs ihop med nyttjande respektive tjänande, än om uttrycket materiell anläggningstillgång används.

202. Den hanteras dock i redovisningen separat från maskinen. Se avsnitt 6.4.

Det kan synas lämpligt att benämna denna andra form av kunskapsutveckling *inventariennyttjande* kunskapsutveckling. Exempelvis måste man i ett forskningsföretag visserligen veta hur en mätapparat för vetenskapliga syften ska skötas för att framgångsrikt kunna utföra experiment med den (inventarietjänande kunskaper), men maskinen ska i första hand användas för att generera kunskaper inom det utforskade området (inventariennyttjande kunskaper).

Den rent principiella gränsdragningen mellan inventarietjänande kunskaper och inventariennyttjande kunskaper torde i de flesta fall inte vara särskilt svår. Däremot förekommer båda formerna av kunskapsutveckling ofta samtidigt, t.ex. inom ramen för ett utvecklingsprojekt. Sålunda lär sig den som ska göra avancerade vetenskapliga uträkningar på en dator ofta också en hel del om hur datorn och dess programvara fungerar.²⁰³

Ovanstående resonemang är tämligen abstrakt och ger inte mycket klarhet i rättsligt hänseende. De här lanserade termerna – inventarietjänande respektive inventariennyttjande kunskapsutveckling – har för närvarande inte någon omedelbar rättslig relevans i sig. De är t.ex. inte hämtade från rekvisit i någon skatteregel. De gjorda distinktionerna kan dock anses vara användbara terminologiska verktyg för den fortsatta diskussionen.

7.3 Avdragsrätt

Avdragsrätten för kostnader förenade med utveckling av inventarietjänande kunskaper är vanligtvis oproblematiske. Normalt sett föreligger självfallet avdragsrätt för samtliga kostnader förenade med anskaffandet av materiella anläggningstillgångar.²⁰⁴ Utgifter för den utveckling av inventarietjänande kunskaper som är nödvändig i sådana sammanhang utgör inget undantag.

En förutsättning för avdrag är dock att avdrag inte kan vägras av särskilda skäl. Det finns flera sådana tänkbara skäl som kan vara relevanta, och de kan få betydelse på i princip två olika nivåer. Det kan för det för-

203. För övrigt lär sig väl de flesta författare mycket om ordbehandlingsprogram i samband med skrivandet.

204. Avdragsrätten följer av den grundläggande regeln för avdragsrätt i 16 kap. 1 § IL.

sta vara så att avdrag inte beviljas för enskilda poster som ingår i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång. Sådana enskilda utgiftsposter kan i princip tänkas avse t.ex. icke avdragsgilla skadestånd, mutor eller representationsutgifter som överskrider tillåtna nivåer.²⁰⁵ För sådana utgifter medges inte avdrag även om själva anskaffandet av anläggningstillgången som sådan berättigar till avdrag. Däremot föreligger fortfarande avdragsrätt för övriga delar av anskaffningsvärdet för ifrågavarande tillgång.²⁰⁶ Det kan för det andra vara så att anläggningstillgångarna används för syften som inte berättigar till avdragsrätt, exempelvis för utdelning eller för att betala överdriven representation.²⁰⁷ Det är i detta andra fall fråga om samma grunder för avdragsvägran som i det första fallet, men avdragsrätten förloras här för hela anläggningstillgångens anskaffningsvärde.

Kostnader förenade med utveckling av inventariennyttjande kunskaper är vanligtvis också oproblematiska vad avser avdragsrätten. Det kan t.ex. vara fråga om avdrag för kunskapsutvecklingsutgifter med anledning av pågående arbeten eller FoU-projekt, där inventarier kommit till användning för kunskapsutvecklingen. Full avdragsrätt råder naturligtvis i de allra flesta fall för kostnader av detta slag. Diskussionen om denna fråga förs dock inom de kapitel i denna bok där de inventariennyttjande kunskaperna är relevanta.²⁰⁸

7.4 Periodisering (med anskaffningsvärdebedömning)

Utgifter för att utveckla inventarietjänande kunskaper utgörs alltså (utöver själva köpeskillingen för den materiella tillgången) i första hand av utgifter för nedlagd arbetstid i olika former och för utbildning. Den

205. Jag gör här den i och för sig betydelsefulla förenklingen att jag inte diskuterar om det vore korrekt att hänföra här nämnda utgifter till anskaffningsvärdet på anläggningstillgångar.

206. Avdrag skulle sålunda, i nämnda fall, vägras enligt principen om *lex specialis*. T.ex. får avdragsförbudet avseende mutor i 9 kap. 10 § IL anses ha företräde framför den eljest gällande regeln att utgifter för att anskaffa anläggningstillgångar är avdragsgilla.

207. Se i not 117 angivna källor om möjligheten till vägra avdrag med anledning av rörelsefrämmande utgifter.

208. Se t.ex. kapitel 6, 8 och 9.

centrala svårigheten när det gäller periodisering av dessa utgifter är att det inte är givet till vilka kategorier de ska hänföras. Det är i första hand aktuellt att antingen hänföra kunskapsutvecklingsutgiften till den materiella tillgångens anskaffningsvärde eller att kostnadsföra den löpande.²⁰⁹

Den redovisningsrättsliga bedömningen av vad som ska ingå i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång får anses vara i hög grad ledande för motsvarande skatterättsliga fråga.²¹⁰ Svaret på frågan om i vilken mån utgifter för utveckling av inventarietjänande kunskaper ska hänföras till anskaffningsvärdet för respektive anläggningstillgång får därför närmast sökas i IAS 16 (Materiella anläggningstillgångar).

Enligt IAS 16 punkt 16 ingår i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång utöver dess inköpspris även "eventuella utgifter, som är direkt hänförliga till tillgången, för att bringa den på plats och i skick att användas på det sätt som var företagsledningens avsikt", samt uppskattad utgift för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där den finns. Bland de exempel på direkt hänförliga utgifter som ges i IAS 16 punkt 17 finns flera utgiftstyper som kan leda fram till inventarietjänande kunskaper. Så är t.ex. fallet med (a) "utgifter för ersättningar till anställda /.../ som uppkommer i samband med uppförande eller förvärv av den materiella anläggningstillgången, (e) utgifter för provning av tillgångens funktioner /.../ och (f) utgifter för konsulttjänster.

Bland de exempel på utgifter som enligt IAS 16 punkt 19 inte ingår i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång kan det i förevarande sammanhang vara av intresse att nämna: (a) utgifter för att öppna en ny anläggning; (c) utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder (inklusive utgifter för personalutbildning); (d) administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

Enligt IAS 16 punkt 20 ska utgifter inte längre räknas till en materiell anläggningstillgång när denna befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att kunna användas på det sätt som varit företagsledningens avsikt. Därför innefattas inte utgifter som uppkommer i samband med användning eller omplacering av tillgången i dess redovisade värde.

209. Se även t.ex. RÅ 1992 ref 55 I (Autoliv) och II (Nolato) – närmare behandlade i avsnitt 10.5 – om utredningsutgifter inför andelsförvärv. Se till frågan även RÅ 1994 ref 18 och von Bahr & Thorell 1993 s. 306 f och des. 1995 s. 310 f.

210. Se i allmänhet avsnitt 3.2 ovan och om just anskaffningsvärdet på inventarier LLMS 2005 s. 287 och RSV rapport 1998:6 avsnitt 4.6.1 (och även 4.3.3 samt 4.5.2).

Ett exempel på utgifter som inte ingår inte i en materiell tillgångs redovisade värde är (c) utgifter för omplacering och omorganisation av delar av eller hela verksamheten i ett företag. Utgifter av det slag som ger inventarietjänande kunskaper i samband med användningen av en anläggningstillgång ska alltså inte heller ingå i dess redovisade värde.²¹¹

Enligt IAS 16 punkt 22 gäller att anskaffningsvärdet för egentillverkade materiella anläggningstillgångar fastställs på samma sätt som för förvärvade tillgångar. För företag som framställer lagervaror för försäljning i sin normala verksamhet beräknas anskaffningsvärdet på samma sätt som för dessa (se IAS 2).

Utgifter som ger inventarietjänande kunskaper kan sålunda i viss mån ingå i värdet för materiella anläggningstillgångar. Dessa kunskaper kan vara av värde för ett företag även vid framtida förvärv av tillgångar av olika slag. Till den del utgifterna leder fram till i mycket hög grad generellt användbara kunskaper, torde de dock också kunna komma att behandlas separat från de materiella anläggningstillgångar vid vilkas iordningsställande de utvecklades. De kan då i princip behandlas som en ”vanlig” löpande kostnadsförd kostnad eller, i mycket speciella fall, eventuellt som en separat immateriell tillgång.²¹²

Det löper sålunda en inte helt skarp demarkationslinje mellan kunskapsutvecklande installationskostnader av olika slag, sådan ”vanliga” löne-, arvodes och utbildningsutgifter som i princip kostnadsförs direkt och andra eventuellt relevanta utgiftskategorier. Utgifter för inventarietjänande kunskapsutveckling kommer hur som helst till övervägande del att antingen hänföras till inventariebeståndet eller kostnadsföras direkt. Till den del utgifter för inventarietjänande kunskapsutveckling hänförs till värdet av anskaffade inventarier kommer de att kostnadsföras enligt reglerna i 18 kap. IL.²¹³

Materiella anläggningstillgångar och inventarietjänande kunskaper kan, som beskrivits ovan, vara av betydelse för utveckling av inventarienyttjande kunskaper. Bra exempel på när så är fallet är när anläggningstill-

211. I avsnitt 2.1 användes exemplet vid användningen av en industriell avfallskvarn stegvis vunna insikter om hur skrotbilar bäst krossas i kvarnen.

212. Se närmare IAS 38 (Immateriella tillgångar).

213. IAS 16 möjliggör under vissa förhållanden omvärdering av tillgångar till verkligt värde, se punkt 29–42. I SOU 2005:53 (se särskilt s. 42 ff.) diskuteras förändringar av 18 kap. IL för att förhindra att obeskattade vinster med anledning av uppvärderingar över marknadsvärdet delas ut till aktieägarna.

gångar används i en FoU-verksamhet, eller i ett pågående arbete som kräver kunskapsutveckling.

Periodiseringen av dessa utgifter är lite speciell. Som nämndes i föregående avsnitt följer utgifter för utveckling av denna form av kunskaper inte reglerna för materiella anläggningstillgångar. I stället gäller reglerna för respektive verksamhet eller liknande inom vilken de inventariennyttjande kunskaperna utvecklas eller används. Sålunda följer t.ex. utgifterna i en FoU-verksamhet de regler som beskrivits i kapitel 6.

Därtill kan avskrivningen av inventarier i redovisningen ibland vara att hänföra till anskaffningsvärdet på de tillgångar som de används för att producera.²¹⁴ T.ex. ska avskrivningar på materiella anläggningstillgångar som används för att producera immateriella tillgångar hänföras till anskaffningsvärdet för denna immateriella tillgång.²¹⁵ Motsvarande gäller vissa andra tillgångar, inte minst vid tillverkning av lagervaror.²¹⁶ Skatterettsligt gäller dock i dessa fall ändå de särskilda reglerna i 18 kap. IL för inventarier.²¹⁷ Också fastigheter följer särskilda skatterättsliga regler, trots att avskrivningen på en fastighet, enligt vad som ovan beskrivits, ibland kan hänföras till anskaffningsvärdet på en annan tillgång.²¹⁸

214. Se IAS 16 punkt 49.

215. Se t.ex. RR 15 (Immateriella tillgångar) punkt 54 d).

216. Se IAS 2 (Varulager) punkt 12.

217. För just FoU-verksamhet finns en särskild regel med denna innebörd i 16 kap. 9 § 2 st. IL. Som påpekades i prop. 1999/00:2 del 2–3 s. s. 201 behövs egentligen inte upplysningen om att avskrivningsreglerna i förekommande fall skall tillämpas. Den behölls dock i lagtexten för att undvika missförstånd. Se även SOU 2003:71 s. 370 f. och Söderquist 1986 s. 233 och 236 ff.

218. Se t.ex. SOU 2003:71 s. 371.

8 Varulager

8.1 Inledning

I detta kapitel ska den inbördes relationen mellan kunskapsutveckling i företag, lagertillgångar och inkomstbeskattning belysas. Som diskuterades i avsnitt 2.1 har ofta en betydande del av kunskapsutvecklingen i ett företag ett starkt samband med framtagandet av de tjänster eller produkter som företaget säljer. Detta betyder dock inte att detta samband i särskilt hög grad återspeglas i beskattningen, t.ex. i form av att utgifter för kunskapsutveckling hänförs till lagervärdet. Som vi ska se nedan behandlas nämligen kunskapsutvecklingsprocessen väsentligen som en från lagervärderingen separat post. Utgifter för kunskapsutveckling hänförs i stället i hög grad till andra kategorier, inte minst FoU, eller så behandlas de som ”vanliga lönekostnader” (se kap. 5).

Kapitlet är upplagt så att först undersöks relationen mellan å ena sidan ett företags inköp och tillverkning av lagertillgångar och å andra sidan den kunskapsutveckling som är förenad med dessa verksamheter. Därefter avhandlas kortfattat avdragsrätten för utgifter för att förvärva och framställa lagertillgångar, med orientering mot utgifter för kunskapsutveckling. Slutligen undersöks periodiseringen avseende lagerkostnader, särskilt rörande frågan om utgifter för kunskapsutveckling ingår i lagervarors anskaffningsvärde.

8.2 Relationen lager– kunskapsutveckling

Relationen mellan kunskapsutveckling i ett företag och dess lager kan delas upp i två huvudsakliga komponenter; dels krävs ofta kunskapsutveckling för att ett företag ska kunna frambringa ett lager av ändamålsenliga handelsvaror, dels kan lagret i vissa fall sägas fungera som en bärare av kunskap. Dessa två aspekter ska här utvecklas.

Den mest uppenbara aspekten på sambandet mellan å ena sidan inköp och tillverkning av lagertillgångar och å andra sidan kunskapsutveckling är att det behövs kunskaper för att framställa lagertillgångar. Sambandet mellan kunskapsutveckling och lagret kan vara mycket direkt, som när ett företag behöver kunskap om vissa specifika tekniska landvinningar för att kunna producera en konkurrenskraftig produkt. Nämda samband kan dock också vara mer indirekt, som när en mer generell vidareutbildning sker av personalen vid ett företags konstruktionsavdelning. I båda fallen kan kunskapsutveckling vara helt central för en långsiktigt framgångsrik produktion och försäljning av företagets produkter.

Vid den löpande produktion av lagertillgångar som tar vid efter utvecklingsfasen sker också en kunskapsutveckling. Det rör sig då om sådana kunskaper som hur tillverkningsprocessen kan förfinas. Den kunskapsutveckling som sker i utvecklingsfasen är med stor sannolikhet oftast mer markant än den som äger rum i samband med den löpande produktionen.²¹⁹

Också vid förvärv av lagertillgångar för vidareförsäljning både sker och krävs ofta kunskapsutveckling, t.ex. i form av utredningsutgifter inför förvärv av tillgångarna. Kunskapsutvecklingsinslaget är då inte lika markerat som när det gäller egentillverkade varor.

Lagertillgångar kan i de flesta fall inte i sig själva ge kunskapsutveckling hos den som sedermera köper dessa.²²⁰ T.ex. krävs kunskap för att tillverka marknads förnämsta tandborste, men produkten kan bara i en uttunnad mening i sig själva sägas utveckla köparens kunskaper.²²¹ En annan sak är naturligtvis att sådana tillgångar hos köparen kan komma att användas för kunskapsutveckling. När det gäller produkter som tandborstar, mjöl eller bräder torde själva produktens egen roll som kunskapsbärare vara så gott som obefintlig. Det finns dock tillgångar som på ett mer direkt sätt bär kunskaper, eller kanske rentav kan sägas utgöra kunskaper.²²² Ett sådant exempel är skriftliga verk som beskriver rationella arbetsmetoder eller dokumenterar resultatet av vetenskapliga

219. I det senare fallet finns för övrigt också ett viktigt gränssnitt mot sådan kunskapsutveckling som rör frågor om hur tillverkningsmaskiner bäst används – en form av kunskapsutveckling som i kapitel 7 hänförs till vad som kallats inventarietjänande kunskapsutveckling.

220. Situationen var liknande med inköp av materiella anläggningstillgångar, se kapitel 7.

221. Se närmare avsnitt 2.1.

222. Se avsnitt 2.1.

undersökningar. Dylika skriftliga verk utgör dock inte alltid lagertillgångar hos säljaren, utan kan också vara beställningsarbeten av olika slag.

Den fortsatta diskussionen i detta kapitel tar sikte på utgifter för den kunskapsutveckling som är nödvändig för att framställa eller anskaffa lagertillgångar. Någon ytterligare diskussion förs sålunda inte med anledning av vissa lagertillgångar i sig själva kan sägas överföra, eller rent av utgöra, kunskap till köparen av varorna.

Det kan påpekas att kunskaper som utvecklats i samband med anskaffande av företagets lager i varierande utsträckning kommer att ha kvar sitt värde för företaget när produkterna sedermera säljs. Ibland är det möjligt att skydda kunskaperna från att spridas i samband med försäljning. Så kan t.ex. vara fallet när produkterna i sig själva inte i någon mer direkt mening blottlägger de kunskaper som varit nödvändiga för att framställa (jämför ovan om mjöl och brädor), under förutsättning att kunskaperna också i övrigt kan skyddas (t.ex. genom patent eller reglerna om företagshemligheter). Avseende mer utpräglad kunskapsbärande produkter, t.ex. forskningsrapporter, gäller oftast att det relativa kunskapsövertag som det utvecklande företaget skaffat sig genom de studier som ligger bakom rapporterna i större eller mindre grad upphör i och med, eller i takt med, försäljningen.

8.3 Avdragsrätt

Det är vanligen inga svårigheter att få avdrag för utgifter som skatterättsligt är hänförliga till lagret. ”Kostnad sålda varor” kan sägas vara det kanske mest klassiska och närliggande exemplet på en avdragsgill kostnad i inkomstslaget näring.²²³ Detsamma kan sägas om posten inkurans i varulager. Om lagertillgångar används för syften som inte är avdragsgilla, t.ex. för att betala överdriven representation, vägras naturligtvis avdrag. Liksom fallet var med materiella anläggningstillgångar kan avdrag för lagerkostnader vägras i speciella fall.²²⁴

En mängd utgifter som är relevanta för framställandet av lagret hänförs dock inte till lagervärdet. Så är t.ex. vanligen fallet med FoU-utgifter och personalutbildningar (se nedan). Dessa utgifter är dock i och för sig också för det mesta avdragsgilla, men avdrag sker inte via lagervärderingen. Frågan vilka utgifter som ska anses vara hänförliga till lagervär-

223. Avdragsrätten följer av 16 kap. 1 § IL.

224. Se avsnitt 7.3.

det diskuteras inom ramen för periodiseringsfrågan, d.v.s. i närmast följande avsnitt.

8.4 Periodisering (med anskaffningsvärdebedömning)

De skatterättsliga reglerna för periodisering av lagerkostnader återfinns i första hand i 17 kap. 3–4 §§ IL. Enligt dessa regler gäller att lagertillgångar inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, d.v.s. lägsta värdets princip gäller.²²⁵ Vidare stadgas att de lagertillgångar som finns kvar i lagret vid beskattningsårets utgång anses vara de som anskaffats eller tillverkats senast (principen om först in – först ut).²²⁶ Därtill gäller att lagret får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde, med undantag för lager av fastigheter och liknande, lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande.²²⁷

Litet förenklat kan man kanske säga att det inte bereder några avgörande svårigheter att förstå det som de skatterättsliga lagerreglerna faktiskt säger, men att det finns svårigheter att fastställa rättsläget avseende några frågor i vilka reglerna inte ger besked. Det är t.ex. inte alltid lätt att avgöra vad som är lagrets nettoförsäljningsvärde och vilka utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet på egentillverkade lagertillgångar. När det gäller frågan om verkligt värde har bland annat s.k. inkurranstrappor diskuterats i doktrinen och prövats i rättspraxis.²²⁸ I det här aktuella sammanhanget är det främsta kunskapsintresset emellertid att få klarhet i frågan om i vilken mån kostnader för kunskapsutveckling i samband med konstruktion, tillverkning och intrimning etc. ska inrymmas i lagervärdet.

Det skatterättsliga lagerbegreppet (”tillgång som är avsedd för omättning eller förbrukning”) har i huvudsak samma innebörd som inom redovisningsrätten.²²⁹ I konsekvens härmed bör redovisningsrätten ses som i hög grad vägledande för frågan vilka tillgångar som är att klassi-

225. 17 kap. 3 § 1 st. IL.

226. 17 kap. 3 § 2 st. IL.

227. 17 kap. 4 § IL.

228. Se t.ex. Skatteverket Handledning I & F 2005 s. 128 f. och RÅ 2003 not 167.

229. Se Rabe & Bojs 2005 s. 346. Det bör noteras att IAS 2 (Varulager) inte omfattar lager av finansiella instrument (punkt 2 b) men att finansiella instrument kan vara en lagertillgång i inkomstbeskattningen.

ficera som lager och vilka utgifter som ska hänföras till anskaffningsvärdet av en lagertillgång. Avseende innebörden i uttrycket "anskaffningsvärde" och "nettoförsäljningsvärde" framgår det uttryckligen att redovisningsrätten styr beskattningen.²³⁰

Av särskilt intresse för dessa frågor är förhållandevis kortfattade IAS 2 (Varulager) och då i första hand reglerna om anskaffningsvärdets beräkning.²³¹ Den allmänt hållna rättsliga utgångspunkten i frågan ligger i punkt 10 enligt vilken "Anskaffningsvärdet för varulager skall innefatta alla kostnader för inköp, kostnader för tillverkning samt andra kostnader för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick". Till anskaffningsvärdet läggs för det första kostnader som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, såsom löner till personal verksamma i tillverkningen (punkt 12). Därtill ingår systematiskt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen av färdiga varor (punkt 12). Andra kostnader inräknas i anskaffningsvärdet endast i den mån de är nödvändiga för att bringa varan till dess aktuella plats och skick (punkt 15). Här ges exemplet att det kan vara lämpligt att inkludera omkostnader som inte är hänförliga till tillverkningen och även kostnader för att utforma varor för enskilda kunder.

Reglerna är inte särdeles informativa. Forsknings- och utvecklingskostnader ingår dock normalt sett inte i anskaffningsvärdet på lagertillgångar hos det företag som genomfört kunskapsutvecklingen.²³² De anses inte ingå bland de kostnader som bringar varan till dess tillstånd och plats.²³³ Emellertid kan många utgifter för verksamhet som ger upphov

230. Se 17 kap. 2 § IL. Se närmare Andersson m.fl. 2004 s. 456 f. och även Kellgren 2004 s. 111 f. För det säkert ovanliga fallet att någon i lagervärdet ingående post inte skulle vara avdragsgill, torde dock lagervärdet behöva justeras skatterättsligt (jfr avsnitt 7.3)

231. Principerna för beräkning av anskaffningsvärde avseende lagervaror påminner mycket om principerna för beräkning av anskaffningsvärdet på materiella anläggningstillgångar. Därför kan ledning också hämtas i föregående kapitel (se särskilt avsnitt 7.4).

232. I bästa fall har det säljande företags kunskapsutvecklingsutgifter resulterat i så konkurrenskraftiga produkter att de kan sägas få betalt för kunskapsutvecklingen i samband med försäljningen av lagervarorna. I och med att de sålunda försålda produkterna i de flesta fall initialt kommer att redovisas till anskaffningsvärdet hos köparen, kan man säga att kunskapsutvecklingsutgifterna, i en indirekt mening, i senare led kommer att utgöra en del av dessa tillgångars värde.

233. Det framgår inte uttryckligen av IAS 2 att forsknings- och utvecklingsutgifter inte ska ingå i lagervärdet. Föregångaren till RR 2:02 (Varulager), RR 2 (Redovisning av varulager), var tydligare i detta hänseende, se punkt RR 2 punkt 20. Se även Epstein & Mirza 2004 s. 213 och (rörande svenska normer) LLMS 2005 s. 279, Rabe & Bojs 2005 s. 349, Staberg 1993 samt Söderqvist 1986 s. 235 ff.

till sådana färdigheter, insikter och mindre innovationer, som utvecklas eller uppstår mer som en bieffekt av normal produktion och iordningställande, komma att inräknas i lagervärdet. Det beror på att sådan kunskapsutveckling uppstår under arbetstid som är hänförlig till denna kategori. Det kan på denna grund vara fråga om betydande belopp som både ger kunskapsutveckling och är hänförliga till lagervärdet.

För säljaren av lagervaror sker vanligen kostnadsföringen avseende sålda varor när denne själv fullgjort sin prestation i samband med en försäljning. Något avdrag sker normalt inte innan dess. Lägsta värdets princip gäller dock, så en viss kostnadsföring kan ske p.g.a. inkurans. Köparen gör direktavdrag, värdeminskingsavdrag eller periodiserar enligt de skatterättsliga lagerreglerna, beroende på tillgångens värde, egenskaper och användning.²³⁴

Det kan alltså sammanfattningsvis konstateras att lagret är en produkt av kunskapsutveckling, men att lagervärdet inte i någon högre grad utgörs av utgifter för den nödvändiga kunskapsutvecklingen. Vissa utgifter som ger en mindre påtaglig kunskapsutveckling hänförs dock till anskaffningsvärdet.

234. Se till frågan om vid vilken tidpunkt tillgångar ska ingå respektive utgå ur lagret, RÅ 1987 ref 45 och RÅ 2002 ref 88. Se även LLMS 2005 s. 280, Pahlsson 2003:2 s. 376, Rabe & Bojs 2005 s. 346 f. och Skatteverket Handledning I & F 2005 s. 121 f.

9 Uppdrag

9.1 Inledning

I detta kapitel ska huvuddragen i den inbördes relationen mellan kunskapsutveckling, uppdragsverksamhet och inkomstbeskattning klarläggas. Kapitlet inleds med en redogörelse för vissa termer av betydelse för den fortsatta framställningen. Därefter beskrivs relationen mellan kunskapsutveckling och olika former av uppdrag. Mot denna bakgrund utreds sedan skattefrågorna. Först diskuteras i vilken mån kunskapsutvecklingsutgifter ingår i uppdragsutgiften och därför i beskattningen behandlas enligt de principer som gäller för respektive uppdrag. Efter detta ges en översiktlig bild av de i förevarande sammanhang mest relevanta delarna av rättsläget i omfångs- respektive periodiseringshänseende rörande uppdrag. Slutligen diskuteras den skatterättsliga situationen för uppdragsgivare.

9.2 Terminologi

Samlingsbeteckningen för de affärshändelser som diskuteras i innevarande kapitel är uppdrag. Termen uppdrag kan avse många olika förhållanden och den saknar entydig innebörd och avgränsning i skatte- och redovisningsrätten. I allmänspråklig mening är emellertid ett uppdrag en arbetsuppgift som någon (nedan kallad utföraren) tilldelats för utförande under viss tidsrymd.²³⁵ Uttrycket får anses ha motsvarande innebörd inom skatte- och redovisningsrätten. I föreliggande framställning diskuteras sådana uppdrag som givits åt ett aktiebolag av ett annat aktiebolag (nedan kallat beställaren).

De uppdrag som kan vara aktuella är i första hand tjänsteuppdrag och entreprenader.²³⁶ Sådana uppdrag kan, men behöver inte, vara eller

235. Se Norstedts Stora Svenska Ordbok.

236. Jämför närmast IAS 18 respektive IAS 11.

bli s.k. pågående arbeten, d.v.s. uppdrag som utförs för annans räkning och som inte har avslutats vid räkenskapsårets utgång.²³⁷ Här används termen uppdrag som en samlingsbeteckning för nämnda uppdragsformer. Till klassen uppdrag hänförs här dock inte beställningar ur ett företags ordinarie produktsortimentet (s.k. produkter i arbete eller varor i tillverkning).²³⁸

Det kan finnas anledning att något ytterligare kommentera vad som avses med uttrycken tjänsteuppdrag, entreprenader och pågående arbeten. Uttrycken *tjänsteuppdrag* och *entreprenader* används nedan i enlighet med innebörden av begreppen enligt IAS 18 (Intäkter) respektive IAS 11 (Entreprenadavtal).²³⁹ Det får antas att dessa definitioner har i princip motsvarande betydelse inom inkomstbeskattningen, till den del de är av betydelse där.

- Ett *entreprenaduppdrag* definieras i IAS 11 (punkt 3) som "... ett 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". Det handlar alltså om produktion av ett specialbeställt objekt.
- IAS 18 beskriver *tjänsteuppdrag* enligt följande: "Ett tjänsteuppdrag innebär normalt att ett företag utför ett enligt avtal överenskommet uppdrag inom en överenskommen tid. Uppdraget kan utföras under en period eller sträcka sig över flera perioder."²⁴⁰

Pågående arbeten brukar sägas vara arbeten som en näringsidkare har åtagit sig att utföra för annans räkning och som inte har avslutats vid räkenskapsårets utgång. Den grundläggande redovisningsregeln för

237. För en ingående analys av reglerna om pågående arbete i tjänsteföretag, se Eriks-son 1995.

238. Frågor om skatteeffekter med anledning av tillverkning och försäljning av företags lagertillgångar behandlades i kapitel 8.

239. Dessa begrepp används inte i ÅRL. Där förekommer däremot begreppet pågående arbete (4:11 ÅRL), som innefattar vissa entreprenader och vissa tjänsteuppdrag. (Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 158)

240. IAS 18 punkt 4. Se även definitionen i Skatteverket Handledning R & B 2004 s. 168 f. Därtill görs i IAS 18 punkt 4 följande avgränsning från entreprenadavtal: "Vissa avtalade tjänsteuppdrag är direkt hänförliga till ett entreprenadavtal, såsom tjänster som tillhandahålls av projektledare eller arkitekter. Intäkter från sådana avtal behandlas inte i denna standard. Redovisningen av sådana intäkter behandlas i IAS 11 Entreprenadavtal."

pågående arbeten återfinns i 4 kap. 10 § ÅRL. Här ges dock inte någon definition av vad ett pågående arbete egentligen är. Det talas endast om ”pågående arbeten för någon annans räkning”. I IAS 11 eller 18 ges inte heller någon klargörande definition.²⁴¹

Skattereglerna om pågående arbeten finns i 17 kap. 23-32 §§ IL. Där saknas också en närmare definition av vad som avses med uttrycket pågående arbete. Innebörden torde hur som helst, i huvudsak, överensstämma mellan ÅRL och skattereglerna.²⁴² Därför finns även för skatteändamål anledning att söka ledning i såväl redovisningsrekommendationer som i skatterättsliga källor för att söka besvara dessa två frågor.

Förarbetena till 4 kap. 10 § ÅRL ger ingen egentlig ledning i frågan vad som utgör ett pågående arbete. Det sägs visserligen att bestämmelsen ”är avsedd att lämna ett visst utrymme för successiv vinstavräkning i bolag som bedriver olika slag av entreprenadverksamhet” men att den emellertid också bör kunna tillämpas ”för resultatavräkning vid vissa slag av tjänsteuppdrag, t.ex. omfattande konsultarbeten”.²⁴³ Denna skrivning ger visserligen viss information om vad lagstiftaren avsett med uttrycket ”pågående arbete”, men uttalandets huvudsakliga uppgift i sammanhanget är att indikera i vilka situationer successiv vinstavräkning skulle kunna aktualiseras, inte att klarlägga vad som är ett pågående arbeten.

I ett (skatte)propositionsuttalande från 1980, som ofta citeras, ges dock följande definition av pågående arbeten: ”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.”²⁴⁴ I doktrin och lagförarbeten finns ytterligare ledning rörande termen pågående arbeten: Pågående arbeten kan avse en mängd olika företeelser, såsom arbeten på byggnader eller olika utredningsuppdrag.²⁴⁵ De är typiskt sett beställda innan de påbörjas och saknar ofta i stort sett

241. Se närmast IAS 11 punkt 27: ”En uppdragstagare kan i sin redovisning ha tagit in uppdragsutgifter som avser framtida arbete på uppdraget. Dessa utgifter redovisas som en tillgång under förutsättning att det är sannolikt att de kommer att återvinnas. Sådana utgifter representerar en fordran på beställaren och klassificeras ofta som pågående arbete”. I IAS 18 nämns inte ens uttrycket pågående arbete.

242. Jämför Eriksson 1995 s. 425 respektive 452 f. och avsnitt 3.2 ovan. Den särskilda skatterättsliga regleringen omfattar inte alla sorters pågående arbeten, men innebörden av vad som utgör ett pågående arbete i IL får antas vara generell. Det är alltså en annan sak att IL:s regler om pågående arbeten inte har någon självständig betydelse för periodiseringen av vissa former av pågående arbeten.

243. Prop. 1995/96:10 del 2 s. 207.

244. Prop. 1980/81:68 s. 138.

245. Eriksson 1995 s. 425.

värde för andra än beställaren. Pågående arbeten kan avse både egendom och tjänster.²⁴⁶ För materiella pågående arbeten, som reparationer eller ombyggnader, ligger äganderätten i princip hos beställaren.²⁴⁷ Det gör att exempelvis tillverkning av lös egendom enligt ett tillverkningskontrakt inte regleras enligt reglerna för pågående arbete utan enligt reglerna för varuförsäljning.²⁴⁸ Arbeten som utförs för det egna företaget räknas normalt sett inte heller som pågående arbeten.²⁴⁹ Det är således inte fullt klarlagt vad som egentligen utgör och kännetecknar ett pågående arbete, men avgränsningen är inte heller helt igenom oklar.

Med uttrycket uppdragsutgift avses här de utgifter som ska eller får hänföras till uppdraget. Definitioner av fastprisuppdrag respektive uppdrag på löpande räkning finns i IAS 11 punkt 3.

9.3 Relationen uppdrag–kunskapsutveckling

Relationen mellan uppdrag och kunskapsutveckling kan se ut på många sätt och skillnaden mellan olika fall kan få betydelse för beskattningen. Här skisseras huvuddragen i nämnda relation, utan att beskattningen berörs.

Vissa uppdrag innefattar en hög grad av kunskapsutveckling hos beställaren. Så är ofta fallet med utrednings- eller utbildningsuppdrag, där kunskapsutvecklingen typiskt sett är uppdragets ”huvudprodukt”. I dessa fall sker vanligen en kunskapsutveckling också hos utföraren, som ju måste ta fram den information eller liknande som ska levereras. Den framtida nyttan för utföraren av sådan kunskapsutveckling kan variera mycket. Det kan t.ex. hända att ett forskningsintensivt företag får beställning på en studie som man i alla fall hade behövt genomföra för att kunna slutföra ett eget forskningsprojekt. Det är självfallet attraktivt för utföraren att få betalt för något som går att ”sälja eller använda på nytt”.²⁵⁰ Det är dock inte alltid så att det vid utförandet av ett uppdrag sker en kunskapsutveckling som utföraren har egen nytta av. Detta kan

246. Se Eriksson 1995 s. 425 f.

247. LLMS 2005 s. 281 samt Eriksson 1995 s. 425 ff. (särskilt not 151).

248. Prop. 1980/81:68 s. 138 och Eriksson 1995 s. 428.

249. RSV Dt 1993:1 s. 2.

250. Det ger också upphov till intressanta redovisnings- och skattefrågor.

bero på att de utvecklade kunskaperna till sin natur är sådana att de är till nytta endast för beställaren (eller åtminstone att de inte skulle komma till nytta i utförarens egna verksamhet) eller på att bestämmelser i uppdragsavtalet förhindrar utföraren att exploatera den levererade informationen.²⁵¹

Det kan också vara så att ingen mer omfattande kunskapsutveckling sker hos utföraren även om kunskapsutvecklingen hos beställaren är en väsentlig målsättning med uppdraget. Så kan exempelvis vara fallet om det är en utbildning som säljs och uppdraget att ge denna utbildning inte förutsätter några direkta kunskapsökande förberedelser hos utföraren. Detsamma gäller om det skulle vara fråga om att till uppdragsgivaren presentera data som utföraren redan har tillgång till.

Kunskapsutveckling hos utföraren kan vidare vara nödvändig för färdigställandet av ett arbete som i sig inte, eller i ringa mån, kommer att öka kunskaper i beställarföretaget. Ett jordnära exempel på denna typ av uppdrag är en skomakares arbete: Det förutsätter kunskaper som inte i sig själva kommer kunderna till del, annat än i form av fungerande skor. På liknande sätt förutsätter ett revisionsuppdrag ofta långt större kunskaper hos utföraren än vad uppdragsgivaren i någon mer direkt mening får del av för egen del. Situationen är likartad när det gäller t.ex. ett entreprenaduppdrag avseende en omfattande eller avancerad ombyggnad av en uppdragsgivares fabrikslokaler. Att utföra entreprenaden kan i sådana fall kräva en omfattande kunskapsutveckling hos utföraren, men ger förmodligen ”bara” ändamålsenliga lokaler för uppdragsgivaren.

En annan sak är att uppdrag som på detta vis inte direkt i sig ökar uppdragsgivarens kunskaper kan vara en nödvändig del av en process som syftar till att generera andra kunskaper hos beställaren. Så är t.ex. fallet med ett revisionsuppdrag avseende ett forskningsintensivt företag eller med en ombyggnad av lokaler där avancerad produktutveckling äger rum. Varken revisionskostnaden eller ombyggnadskostnaden ger på något mer påtagligt sätt nya kunskaper till uppdragsgivaren, men det är nödvändiga kostnader för att kunna generera de kunskaper som företaget avser att sedermera exploatera.²⁵²

251. Det är naturligtvis en annan sak att kunskaperna ofta är en nödvändig förutsättning för att kunna fakturera med anledning av uppdraget.

252. De kan därmed sägas ingå i vad som i avsnitt 2.1 kallats kunskapsutvecklingens institutionella bas.

Det kan i samtliga här nämnda fall vara så att det företag som utför uppdraget kan åstadkomma den för uppdraget nödvändiga kunskapsutvecklingen genom egenbedriven kunskapsutveckling eller genom att i sin tur beställa utredningar eller liknande av underentreprenörer.

9.4 Uppdragsutgiften

För att kunna beräkna värdet hos och resultatet av ett uppdrag måste det avgöras vilka utgifter som ska eller får hänföras till uppdragsutgiften.²⁵³ Detta gäller både för uppdrag till fast pris och för uppdrag på löpande räkning. Inkomstskatterätten saknar i huvudsak närmare regler om vilka utgifter som är hänförliga till uppdragsutgiften. Vissa regler i frågan finns rörande pågående arbeten (se nedan), men i övrigt får ledning i första hand anses vara att hämta i redovisningsrätten. Nedan diskuteras först de redovisningsrättsliga reglerna med avseende på uppdrag i allmänhet. Därefter behandlas de särskilda reglerna om pågående arbeten. Undersökningen är inriktad mot frågan i vilken mån utgifter för kunskapsutveckling ska ingå i uppdragsutgiften.

Uppdrag regleras alltså redovisningsrättsligt i första hand i IAS 11 (Entreprenadavtal) och i IAS 18 (Intäkter). Av dessa två rekommendationer är det endast IAS 11 som ger någon ledning avseende uppdragsutgiftens beräkning. Därför har analysen rörande uppdragsutgiftens beräkning inriktats på nämnda rekommendation.²⁵⁴

Det förefaller också sakligt sett vara den mest naturliga och rationella lösningen att låta principerna för fastställande av uppdragsutgiften vara desamma för i princip samtliga uppdragsformer, d.v.s. både för materiella entreprenader och för tjänsteuppdrag och även för pågående arbeten såväl som för uppdrag avslutade inom räkenskapsåret. En sådan teknik

253. Fastställande av uppdragsutgiften är en del av periodiseringsprocessen, även om den också kan få betydelse för omfångsfrågan. Se Kellgren 2004 avsnitt 2.8, 2.9 och 4.7.

254. Notera dock att IAS 18 i punkt 21 anger att ” Den metod som används för intäktsredovisning som är baserad på uppdragets färdigställandegrad på balansdagen benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt denna metod redovisas intäkter i den redovisningsperiod då arbetet utförs. En sådan redovisning av intäkter ger användbar information om tjänsteuppdragets omfattning och resultat under en period. Även IAS 11 Entreprenad avtal kräver att intäktsredovisning sker enligt denna metod. Nämnda standards krav är i regel tillämpliga även vid redovisning av inkomster och utgifter som är hänförliga till tjänsteuppdrag.”

ger inte minst ett mer lättillgängligt rättsläge. Det vore också märkligt och kostnadskrävande att behöva räkna om uppdragsutgiften för den händelse att ett uppdrag som var avsett att påbörjas och avslutas under samma räkenskapsår drar ut på tiden och därmed får karaktären av ett pågående arbete. En enhetlig teknik ger också förutsättningar för större förutsebarhet, genom att den praxis och doktrin som utvecklas får en generell giltighet. Därtill synes i regel samma redovisningsrättsliga och skatterättsliga ändamålsskäl vara relevanta i alla dessa fall – det tycks generellt sett inte föreligga bärande skäl att beräkna uppdragsutgiften efter olika principer för olika former av uppdrag.²⁵⁵ En annan sak är att principerna för periodiseringen²⁵⁶ av uppdragsutgiften kan tänkas variera. Mot denna bakgrund blir det alltså centralt att analysera reglerna om beräkning av uppdragsutgiften i IAS 11.

Till uppdragsutgiften hör, enligt IAS 11 punkt 16, för det första ”utgifter som har ett direkt samband med det enskilda uppdraget”. Detta uttalande utvecklas i punkt 17. Här framgår att i uppdragsutgiften ingår bl.a. ”utgifter för arbetskraft inklusive utgifter för arbetsledning” samt ”utgifter för utformning och teknisk hjälp som är direkt hänförliga till uppdraget”. I den mån kunskapsutveckling kan inordnas under dessa kategorier, och har ett direkt samband med uppdraget, ska de alltså hänföras till uppdragsutgiften. Bestämmelsen måste dock ses i samband med ytterligare regler i rekommendationen (se nedan).

Enligt punkt 16 räknas också ”utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget” till uppdragsutgiften. Här finns exempel i punkt 18 som kan få betydelse för kunskapsutvecklingsutgifter. Till uppdragsutgiften räknas nämligen ”utgifter för utformning och teknisk hjälp utan direkt anknytning till ett enskilt uppdrag” samt ”gemensamma utgifter för uppdragsverksamheten”. På denna grund synes ytterligare kunskapsutvecklingsutgifter vara att hänföra till uppdragsutgiften.²⁵⁷

255. Däremot har tjänsteuppdrag respektive materiellt tunga entreprenader i hög grad olika kostnadstyper. Materialkostnaden är klart mer väsentlig vid en entreprenad än vid ett tjänsteuppdrag. Det sagda hindrar dock inte att *principerna* för beräkning av uppdragsutgiften kan vara desamma för samtliga uppdragstyper.

256. Med uttrycket periodisering avses här just *tidsbeslutet* inom periodiseringen, inte fastställandet av uppdragsutgiften.

257. Se närmare Epstein & Mirza 2004 s. 260.

Slutligen nämns i punkt 16 "sådana övriga utgifter som enligt entreprenadavtalet kan debiteras beställaren". Dessa kan enligt punkt 19 innefatta "vissa allmänna administrationsutgifter och utvecklingsutgifter". Också på denna grund kan vissa utgifter som lett till kunskapsutveckling föras till uppdragsutgiften.

Punkt 20 tillför också viktig information. Här framgår att utgifter "som inte kan hänföras till uppdragsverksamhet eller inte kan fördelas ut på något enskilt uppdrag inte ingår i uppdragsutgifterna". Särskilt bör punkten c) uppmärksammas. Enligt denna ska forsknings- och utvecklingsutgifter inte ingå i uppdragsutgiften "utom i de fall ersättning härför skall utgå enligt entreprenadavtalet". Bestämmelsen är viktig i vårt sammanhang, men den är oklar. Det framgår inte hur det ska avgöras vilka utgifter som ska anses bli ersatta enligt entreprenadavtalet. Avtalets utformning får förstås betydelse för avgörandet av vilka – om några – FoU-utgifter som ska hänföras till uppdragsutgiften. Är ett visst antal FoU-timmar specificerat i kontraktet torde det vanligen vara dessa timmar, och endast dessa, som bör anses ingå i det pågående arbetet. Så är dock sannolikt sällan fallet, då beställare troligen oftare föredrar att specificera pris och resultat av ett arbete, än att bestämma hur många timmar som ska gå åt för detta. Saknas i kontraktet bestämda uppgifter av nämnda slag, får förmodligen en delvis skönsmässig avgränsning göras mellan FoU-utgifter som är hänförliga till det särskilda kontraktet respektive till utförarens övriga FoU-utgifter. Eventuellt kan något slags vinstpåslagsschablon användas för att hänföra ett visst antal timmar till uppdraget. Det torde också vara av betydelse om FoU-tid eller FoU-resultat framstår som avgjort specifika för ett visst uppdrag eller om tiden och resultaten också skulle kunna vara hänförliga till företagets övriga FoU-verksamhet.

Som diskuterats ovan är det möjligt att ett företag i samband med ett uppdrag utvecklar kunskaper som man kan väntas få nytta av för egen del. Det kan t.ex. vara möjligt att ta betalt för arbetet flera gånger (d.v.s. av flera köpare²⁵⁸) eller att låta kunskaperna komma till nytta i den egna produktutvecklingen. I sådana fall kan det diskuteras om det är mest korrekt att hänföra utgifterna till (den första) uppdragsutgiften eller att hantera kunskapsutvecklingsutgiften i annan ordning, t.ex. att aktivera

258. Det kan givetvis diskuteras i vilken mån detta är etiskt eller tillåtet. Att företag i vissa fall kan minska sina uppdragsutgifter genom att använda sig av kunskaper man redan har är dock en självklarhet. Det betyder dock inte att det skulle vara i sin ordning att debitera tidsåtgång på ett oärligt sätt.

den som en immateriell anläggningstillgång. Sannolikt föreligger här i praktiken en viss valrätt för företagen.²⁵⁹

Utredningsutgifter i övrigt är inte på samma tydliga sätt som FoU-utgifter bortskurna från uppdragsutgiften. Det torde därför i praktiken vara lättare att hänföra sådana utgifter till uppdragsutgiften. Ur ett sakligt perspektiv är dock utredningsutgifter och FoU-utgifter likartade och det är svårt att se några avgörande ändamålsskäl till att behandla dessa på andra sätt än FoU-utgifter.

I förarbetena till de skatterättsliga reglerna om pågående arbeten anges som exempel på uppdragsutgifter: direkta utgifter, utgifter för material, löner och andra ersättningar till de anställda som är aktiva i uppdraget samt arvoden till eventuella konsulter och underentreprenörer. Indirekta utgifter kan vara allmänna administrationsutgifter, värdeminskning och underhåll av inventarier, byggnader och maskiner samt utgifter för räntor och försäkringar.²⁶⁰ 17 kap. 29 § IL utesluter uttryckligen värdet av arbete som den skattskyldige själv, dennes make eller barn under 16 år, har utfört i uppdraget, från att räknas in i uppdragsutgifterna. För andra uppdrag än pågående arbete saknas särskilda skatteregler för beräkning av uppdragsutgiften.

I övrigt får svaret på frågan vilka utgifter som i inkomstbeskattningen får eller ska hänföras till ett pågående arbete (när det i ett första steg klarlagts att ett pågående arbete föreligger) i första hand sökas i redovisningsrätten. Den skatterättsliga doktrinen är mycket tunn i denna fråga.²⁶¹ Det vore, som diskuterats ovan, också olämpligt om uppdragsutgiften utan goda skäl skulle fastställas efter olika principer i olika men i sak likartade sammanhang. Det synes därför vara en rimlig utgångspunkt att uppdragsutgiften ska beräknas efter samma principer för i princip samtliga uppdragsformer, både inom redovisningen och inom beskattningen. Det är svårt att se några särskilda skatterättsliga systematiska skäl eller ändamålsskäl som skulle tala för en annan beräkningsprincip inom beskattningen. Skatterättsliga undantag och uttalanden i skatterättsliga förarbeten etc. rörande uppdragsutgiftens beräkning bör mot denna bakgrund tolkas restriktivt, i ljuset av utgångspunkten att i

259. Se även i slutet av avsnitt 11.2.

260. Se prop. 1980/81:68 s. 144 f.

261. Se dock Brockert 2002 s. 73.

princip samtliga uppdragsutgifter bör beräknas på ett enhetligt sätt och efter samma principer inom redovisningen och beskattningen.

Liksom avseende FoU-verksamhet kan det i vissa situationer vara ändamålsenligt att förvärva företag som ett medel för att kunna genomföra ett större uppdrag. I ett kunskapsutvecklingssammanhang finns särskilt anledning att peka på att företagsförvärv kan vara ett sätt att komma över kunskaper eller att på annat sätt förbättra förutsättningarna för den kunskapsutveckling som behövs för ett (eller flera) uppdrag. I en praktisk mening kan utgiften för sådana förvärv, helt eller delvis, ses som uppdragsutgifter. Från ett rättsligt perspektiv är situationen emellertid en annan (se kapitel 10).

9.5 Avdragsrätt

När det sålunda avgjorts att det är fråga om ett uppdrag, och vilka utgifter som är hänförliga till uppdragsutgiften, ska omfångs- och periodiseringsfrågorna prövas. En mycket stark utgångspunkt i omfångsfrågan är att avdragsrätt föreligger för uppdragsutgifter.²⁶² Det kan endast i mycket särpräglade fall bli aktuellt att vägra avdrag för utgifter av detta slag.²⁶³

Utgifter för kunskapsutvecklingsutgifter som inte ska hänföras till uppdragsutgiften är vanligen också avdragsgilla. Det kan t.ex. vara fråga om olika utbildningsutgifter eller FoU-utgifter.²⁶⁴

9.6 Periodisering

När det gäller uppdrag som avslutas före bokslutstillfället är periodiseringen av uppdragsutgiften i de flesta fall en ganska lätt uppgift.²⁶⁵ I

262. Avdragsrätten följer av 16 kap. 1 § IL.

263. De grunder för att vägra avdrag som diskuteras i avsnitt 7.3 synes ha i princip motsvarande giltighet för uppdragsutgifter som för materiella anläggningstillgångar. Det kan nämnas att för det fall att ett svenskt företag vill att en uppdragsutgift ska kunna inrymma representationskostnader överskridande de svenska reglerna, utan att avdragsrätten går förlorad, kan det vara möjligt att låta utländska koncernbolag utgöra underentreprenör i uppdraget. Detta utländska bolag kan då stå för – och, förutsatt att så är tillåtet enligt detta lands skatteregler, dra av – kostnaderna för representation och sedan fakturera det svenska koncernbolaget för motsvarande kostnader. Sker ingen genomsyn torde det svenska företaget i så fall i praktiken ha avdragsrätt för fakturerat belopp.

264. Avdragsrätten följer även i detta fall av 16 kap. 1 § IL (och för FoU-utgifternas del även om 16 kap. 9 § IL).

265. Notera att fastställandet av uppdragsutgiften egentligen är ett delmoment i periodiseringen (se Kellgren 2004 kapitel 2). Eftersom fastställandet av uppdragsutgiften har behandlats ovan (avsnitt 9.4) är det här just tidsbeslutet som ska behandlas.

princip gäller att samtliga utgifter hänförliga till uppdragsutgiften kostnadsförs under året. Visserligen kan vissa mer intressanta periodiseringsfrågor uppkomma också i dessa fall²⁶⁶, men i stort kan hävdas att de mest intressanta periodiseringsfrågorna rör pågående arbeten. Nedan diskuteras därför endast periodisering vid sådana arbeten.

IAS 11 är utgångspunkten att s.k. successiv vinstavräkning skall ske i takt med uppdragets färdigställandegrad.²⁶⁷ Detta förutsätter dock att den totala uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt, att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren, att de totala utgifterna för att slutföra uppdraget, och färdigställandegraden på balansdagen, kan mätas på ett tillförlitligt sätt samt att de uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget kan klart identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt så att jämförelse med tidigare beräkningar kan göras.²⁶⁸

IAS 11 är dock ”punkterad” i RR 32 (Redovisning för juridiska personer). Det är nämligen för juridiska personer tillåtet att redovisa enligt färdigställandemetoden.²⁶⁹ Punkteringen har sin huvudsakliga förklaring i att beskattningen i hög grad följer redovisningen när det gäller pågående arbeten och att ett krav på successiv vinsthemtagning därför skulle leda till en tidigareläggning av skattekostnaden.²⁷⁰

Huvudregeln i beskattningen rörande periodiseringen av pågående arbeten är, liksom egentligen för alla periodiseringsfrågor i företagsbeskattningen, att de periodiseras enligt god redovisningssed.²⁷¹ IL har

266. Det kan t.ex. uppstå frågor rörande framtida garantikostnader (se om garantikostnader Elofsson & Gäfvert 2002) eller om betydelsen av osäkra kundfordringar.

267. Se IAS 11 punkt 22, som lyder: ”När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. En befarad förlust på ett entreprenaduppdrag skall omedelbart redovisas som kostnad /.../”.

268. IAS 11 punkt 23.

269. RR 32 punkt 21 lyder ”På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver reglerna i IAS 11 beträffande intäktsredovisning (p. 11–15, 22–35 och 38) inte tillämpas i juridisk person. Entreprenadavtal får där alternativt resultatredovisas enligt 2 kap. 4 § ÄRL när entreprenaden är färdigställd. Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning avseende entreprenadavtal enligt 4 kap. 9 §.”

270. Att framtinga en successiv vinstavräkning hade – särskilt innan Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 trädde i kraft – kunnat äventyra en enhetlig utveckling av god redovisningssed. Se om ”punkteringar” (eller ”ventiler” om man så vill) Kellgren 2004 s. 59 f. och 136 ff och även Bjurberg 2004:1 s. 318 ff.

271. 14 kap. 2 § IL. Detta bekräftas bl.a. i RÅ 1998 ref 18 (kommenteras av von Bahr & Norberg 1999 s. 301).

dock särskilda regler för vissa slag av pågående arbeten (17 kap. 23–33 §§). Dessa gäller enbart företag som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. Begreppet konsultrörelse skall dock enligt förarbetena ha en ganska vidsträckt innebörd.²⁷² Många s.k. kunskapsföretag omfattas sålunda av reglerna. För sådana branscher som inte omfattas av de särskilda skattereglerna baseras dock inkomstberäkningen på den allmänna bestämmelsen om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder.²⁷³

De särskilda skatterättsliga reglerna om pågående arbeten skiljer mellan arbeten på löpande räkning och arbeten till fast pris.²⁷⁴ Utgångspunkten är i båda fallen att den redovisning som gjorts i räkenskaperna ska följas vid beskattningen, om den inte strider mot någon bestämmelse i skattereglerna. Det betyder att det inte är möjligt att senarelägga beskattningstidpunkten i förhållande till den periodisering som skett i företags externredovisning.²⁷⁵

För fastprisarbeten som inte har slutredovisats gäller till att börja med att de inte får tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.²⁷⁶ Det är dock en minimivärderingsregel, varför en eventuell snabbare vinsthemtagning i redovisningen får genomslag även vid beskattningen.²⁷⁷ Om utföraren får ersättning under kontraktstiden ska den inte tas upp som intäkt.

Det finns också några särskilda regler, som ska hindra missbruk av regelsystemet, samt en särskild jämningsregel för den händelse att skattereglerna skulle komma att medföra en högre beskattning än som vore fallet om god redovisningssed följdes vid beskattningen.

272. Prop. 1980/81:68 s. 139.

273. Andersson m.fl. 2003 s. 462 och LLMS 2005 s. 281.

274. Gränsdragningen behandlas i 17 kap. 25 § IL: "Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

275. Se Brockert 2002 s. 69 och LLMS 2005 s. 281.

276. 17 kap. 27 § IL. För byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får de pågående arbetena trots bestämmelserna i första stycket tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet.

277. Se RÅ 1998 ref 18 och LLMS 2005 s. 281. Det är dock en förutsättning att den successiva vinstavräkningen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

För arbeten på löpande räkning gäller enligt IL att kostnads- och intäktsredovisning följer faktureringen.²⁷⁸ Också här finns en särskild missbruksregel och en jämningsregel.²⁷⁹ (Enskilda näringsidkare med liten årlig bruttomsättning i näringsverksamheten får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris.)

9.7 Något om uppdragsgivarens skattemässiga situation

Den skatterättsliga situationen för det företag som ger uppdrag (uppdragsgivaren) är ofta förbigången i den skatterättsliga litteraturen. Det beror kanske på att det saknas särskilda regler för beställarens beskattning. Det gör att allmänna regler gäller, t.ex. om tidpunkt för kostnadsföring. Frågan om beställarens beskattning är dock av intresse när skattesystemets rationalitet och inre koherens diskuteras. Det är bl.a. av intresse att veta om periodreciprocitet föreligger mellan beställare och utförare. Här ska huvudlinjerna i uppdragsgivarens skatterättsliga situation tecknas.

Om det beställda är en utredning är det i princip leveranstidpunkten som avgör när kostnadsföring ska få ske. Huvudalternativet får sägas vara att direktavdrag ska eller får göras. Utgångspunkten är att en utredning inte utgör en aktiveringsbar utgift. Avskrivning kan dock i vissa fall ske, t.ex. med stöd av ovan diskuterade regler om förvärvad FoU.²⁸⁰ Situationen är likartad med andra konsulttjänster. Utgifter med anledning av materiella uppdrag, t.ex. rörande ombyggnad av egen egendom, kostnadsförs i normalfallet när de är utförda och klara att tas i bruk. Också i dessa fall kan det emellertid bli aktuellt att aktivera arbetena, t.ex. som en större ombyggnad av en byggnad.

I flera fall har beställaren en valrätt mellan olika periodiseringsalternativ. Det finns ingen garanti för att beställarens intäktsredovisningstid-

278. Se 17 kap. 26 § IL. Se närmare om redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 11 mars 2005 (med kommentarer av Virin och Bengtsson i FAR INFO nr 4 2005), Brockert 2002 s. 71, Olsson & Schröder 2003 och Törnqvist 2001.

279. 17 kap. 31 § respektive 32 § IL.

280. Se avsnitt 6.4.

punkt kommer att sammanfalla med beställarens kostnadsföringstidpunkt. Periodreciprocitet kommer därför inte alltid att råda. Avdragsrätt respektive skatteplikt för nämnda kostnader respektive intäkter föreligger dock i de allra flesta här diskuterade fall. Omfångsreciprocitet föreligger därmed vanligen.

Den intäkt som uppstår vid ett uppdrag motsvaras ofta inte av en kostnad vid samma tidpunkt hos beställaren. Typiskt sett ligger utförarens intäkt tidigare i tiden än beställarens kostnadsföring av motsvarande utgift. Detta förhållande utgör ett skatterättsligt incitament att bedriva kunskapsutveckling i egen regi. När kunskapsutveckling sker i egen regi uppstår nämligen ingen skattepliktig intäkt förrän de utvecklade kunskaperna börjar generera intäkter med anledning av försäljning eller liknande.²⁸¹

281. Jag bortser här från att företagets anställda naturligtvis bli får skatta för eventuella inkomster med anledning av arbetet på projektet.

10 Företagsförvärv

10.1 Inledning

Ett sätt att tillfredsställa ett kunskapsbehov kan vara att genomföra företagsförvärv. I detta kapitel ska relationen mellan företagsförvärv, kunskapsutveckling och inkomstbeskattning belysas. Framställningen är särskilt inriktad på skatteeffekterna i avdragshänseende för förvärvaren vid sådana företagsförvärv som i hög grad ägt rum p.g.a. en önskan att komma över kunskaper som finns i det förvärvade företaget.

Framställningen inleds med en översikt över relationen mellan företagsförvärv och kunskapsutveckling. Därefter behandlas i två avsnitt skatteeffekterna för det förvärvande företaget vid företagsförvärv genom andelsförvärv respektive genom ”inkrångsförvärv”. Sedan diskuteras den skatterättsliga behandlingen av sådana utredningsutgifter som det förvärvande företaget kan ha inför ett företagsförvärv. Kapitlet avslutas med en undersökning av säljarens skattemässiga situation vid en företagsöverlåtelse.

10.2 Relationen företagsförvärv–kunskapsutveckling

Företagsförvärv kan ha många motiv och funktioner.²⁸² Inte minst kan de vara ett sätt att komma i åtnjutande av kunnande som finns representerat i ett annat företag, t.ex. inför etablering inom nya affärsområden. Företagsförvärv kan sålunda vara i hög grad motiverade av att personalen i det uppköpta företaget har kunskaper som genom förvärvet kan väntas komma till nytta för det köpande företaget. Företagsförvärv kan dock också ge kunskapsutveckling genom att man i och med

282. Se t.ex. Sevenius 2003 om motiven till företagsförvärv.

förvärvet kommer över dokumenterad kunskap, i form av t.ex. manualer och arbetsbeskrivningar.²⁸³

Det yttersta målet med kunskapsutveckling i företag är typiskt sett att öka företagets förmåga att generera vinst. De utvecklade kunskapernas mer specifika planerade användning kan dock variera högst väsentligt. Kunskapsutvecklingen kan t.ex. vara ett led i företagets FoU-verksamhet eller behövas för att kunduppdrag ska kunna fullföljas.

Som tidigare påpekats kan företagsförvärv naturligtvis också ha som mål att komma över tillgångar som inte direkt ger någon kunskapsutveckling, t.ex. båtmotorer eller olika rättigheter och tillstånd. Målet med ett företagsförvärv med kunskapsutvecklingssyfte behöver dock inte vara att komma över befintliga kunskaper. Förvärvet kan också vara ett led i en strävan att utveckla nya kunskaper. Exempelvis kan personalen i det förvärvade företaget ha kunskaper som tillsammans med de kunskaper som finns representerade i det förvärvande företaget förväntas komma att utgöra en god grund för kunskapsutveckling. Visionen kan t.ex. vara att en sammanslagen utvecklingsavdelning (och därmed företaget i övrigt) ska njuta frukterna av synergieffekter. I nämnda exempel skulle förvärvets syfte vara en kombination av en önskan att komma över befintlig kunskap (den skickliga personalen) och en förhoppning om att kunna utveckla nya kunskaper (den nya, gemensamma utvecklingsavdelningens uppgift).

Om målet med ett företagsförvärv är att utveckla nya kunskaper, men inte direkt att förvärva några i det förvärvade företaget befintliga kunskaper är det förmodligen i första hand mätapparater eller andra ”döda ting”, som förväntas ge förutsättningar för kunskapsutveckling, som varit det huvudsakliga skälet till förvärvet. I sådana fall är det egentligen inte fråga om kunskapsförvärv, men väl av förvärv i syfte att i framtiden generera kunskaper.

Kunskapsutveckling kan också vara något av en bieffekt i samband med processen att köpa in företag. En sådan form av kunskapsutveckling är att kunskaper finns representerade i det förvärvade företaget som inte var kända av förvärvaren eller inte ansågs utgöra vägande skäl till förvärvet. En annan form av kunskapsutveckling ligger i den utrednings-

283. S.k. kvalitetssäkring av företag innefattar ofta ett dokumentationsarbete avseende arbetsprocesser och liknande. Sådan dokumentation kan i vissa fall kallas kunskap (i en vid mening), se avsnitt 2.1.

verksamhet som ofta föregår ett företagsförvärv. Det är i detta andra fall fråga om en kunskapsutveckling som inte bygger på förvärv av kunskaper i ett annat företag, utan som är oberoende av om avsikten med det planerade företagsförvärvet är att komma över kunskaper i ett annat företag. Kunskapsutveckling med anledning av utredningsverksamhet kan alltså äga rum även om det inte är fråga om någon kunskapsutvecklingsinvestering som planeras.

I innevarande kapitel är sådana utredningsutgifter föremål för en övergripande analys. Liknande utredningsutgifter kan vara nödvändiga inför många andra förvärv än just företagsförvärv. Exempelvis kan utredningar inför förvärv av lagertillgångar och maskiner också sägas vara utgifter för kunskapsutveckling avseende företagets behov och avseende rationella metoder att tillfredsställa dessa behov. Det är ett mål med avsnittet om utredningsutgifter inför förvärv att kasta ljus över rättsläget, även för utredningsutgifter inför sådana andra förvärv.

10.3 Andelsförvärv

Den skatterättsligt minst komplicerade formen av företagsförvärv är andelsförvärven. Redovisningsmässigt gäller för dessa fall att det är de anskaffade aktierna som tas upp i det köpande företagets balansräkning, inte det uppköpta företagets enskilda tillgångar och skulder.²⁸⁴ (Situationen är en annan i koncernredovisningen.) Aktiernas värde kommer då att innefatta hela köpeskillingen, d.v.s. även de eventuella delar av köpeskillingen som egentligen utgör s.k. goodwill.²⁸⁵ Detsamma gäller andra förvärvade tillgångar och skulder – det är endast aktierna som syns i moderbolagets balansräkning.

Skatterättsligt gäller vid köp av aktier, som inte utgör lagertillgångar, att utgiften periodiseras enligt reglerna i inkomstslaget kapital.²⁸⁶ Det saknas regler i IL om värdeminskingsavdrag när det gäller aktier. Enligt reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster medges avdrag med an-

284. Här diskuteras endast effekter i årsredovisningen. Koncernredovisningen berörs däremot inte. Se i stället i första hand IFRS 3 (Rörelseförvärv) och IAS 27 (Koncernredovisning och separata finansiella rapporter) och den omfattande litteraturen i ämnet.

285. Den del av köpeskillingen som motsvarar goodwill kommer alltså inte att skiljas ut i moderbolagets årsredovisning (Rabe & Bojs 2005 s. 293 f.). Se strax nedan om goodwill.

286. Se 14 kap. 9 § IL och 25 kap. IL.

ledning av andelsförvärv först vid en avyttring av aktierna. Rättsläget är därför att utgifter med anledning av inköp av företag får dras av först när aktierna avyttras eller om de definitivt går ned i värde.²⁸⁷

I många fall får köpeskillingen inte alls dras av. I och med att beskattningen och avdragsrätten vid avyttring av näringsbetingade andelar i hög grad har avskaffats kommer någon skatterättslig kostnadsföring inte att ske av sådana kunskapsutvecklingsutgifter.²⁸⁸ En eventuell framtida vinstförsäljning blir förstås inte heller skattepliktig. För det fall att motivet till ett företagsförvärv varit att komma över kunskap, innebär nämnda skatteregler ofta en utebliven eller mycket sen avdragsrätt, vilket är skattemässigt oförmånligt jämfört med inkråmsförvärv och de flesta andra kunskapsutvecklingsformer. Detta gäller alltså trots att förvärv av kunskap genom andelsförvärv, från ett praktiskt perspektiv, i många fall kan vara i hög grad jämförbart med ett direkt förvärv av kunskaper.

Det är vid andelsförvärv viktigt att veta om eventuella utredningsutgifter inför förvärvet ska hänföras till aktiernas omkostnadsbelopp eller om de ska behandlas separat. Denna fråga behandlas i avsnitt 10.5.

Det är också viktigt att ha klarhet över skatteeffekterna vid en eventuell användning av de resurser som finns i det förvärvande företaget. Om ett företagsförvärv ska ge kunskapsutveckling är det ju sällan tillräckligt att förvärva andelarna. Det är också nödvändigt att därefter använda de resurser som finns i det förvärvade företaget. Dessa frågor diskuteras i avsnitt 12.2.²⁸⁹

I den svenska inkomstbeskattningen är systematiken den att ett aktiebolag i princip inte påverkas skatterättsligt av ägarbyten eller av vem som är dess ägare. Ett viktigt skatterättsligt undantag från denna princip är

287. Om en kapitalförlust vid avyttring av ett företag uppstår p.g.a. moderföretaget tidigare tillgodogjort sig till värden/substans i dotterföretaget hindrar 44:23 IL i många fall att moderföretaget får avdrag för förlusten. Bara verkliga kapitalförluster skall nämligen behandlas som kapitalförluster. Se närmare Andersson m.fl. 2003 s. 1089 ff.

288. Se kap. 25 och 25a IL och LLMS 2005 s. 349 ff. samt Rabe & Bojs 2005 s. 399 ff. Se dock dir. 2002:28 och LLMS 2005 s. 350.

289. Motsvarande fråga aktualiseras inte när ett företagsförvärv har formen av inkråmsförvärv. I dessa fall kommer ju de förvärvade resurserna att finnas i det förvärvande företaget.

dock att förlustavdrag i det överlåtna företaget kan gå förlorade p.g.a. reglerna om förluster vid företagsöverlåtelser (40 kap. IL).

10.4 Inkråmsförvärv

Skatteeffekterna vid inkråmsförvärv skiljer sig väsentligt från effekterna vid andelsförvärv. Vid inkråmsförvärv kommer de förvärvade enskilda tillgångarna att redovisas direkt i det köpande företags årsredovisning, i stället för att "döljas" bakom posten andelar i dotterföretag. Om köpeskillingen vid ett företagsförvärv avseende inkråm överstiger det redovisade värdet (i det förvärvande företags räkenskaper) av de förvärvade tillgångarna utgör den överskjutande delen av köpeskillingen s.k. goodwill.²⁹⁰ I sådana fall kommer en goodwillpost att redovisas i det förvärvande företags balansräkning.

Goodwill är egentligen en restpost – hela likviden med anledning av förvärvet måste redovisas på något sätt och den eventuella del av likviden som inte svarar mot det redovisade värdet av förvärvade tillgångar kallas för, och redovisas som, goodwill. Det är dock en annan sak om denna del av likviden bör få aktiveras. Goodwill uppfyller t.ex. inte den definition av en immateriell tillgång som ges i IAS 38. Inte minst bör noteras att goodwill inte är identifierbar. 4 kap. 2 § ÅRL tillåter emellertid att förvärvad s.k. inkråmsgoodwill tas upp som tillgång.²⁹¹ Internt upparbetad goodwill får dock inte aktiveras.²⁹²

Goodwillposten skrivs i beskattningen av som en immateriell anläggningstillgång. Den skatterättsliga kostnadsföringen sker enligt reglerna i 18 kap. IL, d.v.s. genom årliga avskrivningar.²⁹³

Det kanske bör sägas att definitionen av goodwill omspänner fler situationer än den då "överbetalningen" motsvarar just kunskapsutvecklingsutgifter som inte kan aktiveras som "sedvanliga tillgångar", eller att tillgången inte får eller kan värderas till marknadsvärdet. Ett vanligt skäl till att en goodwillpost redovisas är att det förvärvade företaget har ett gott renommé, för vilket förvärvaren har betalat extra.

290. För en översikt över skatte- och redovisningsrättsliga regler avseende goodwill, se Bjuvberg 1999.

291. ÖPWC 2002 s. 16.

292. Thorell 1996 s. 176 och Svensson & Edenhammar 2000 s. 145.

293. 18 kap. 1 § 2 st. punkt 1. Notera att regeln i 18 kap. 4 § IL, om omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde, inte är tillämplig på goodwill.

Det är vid ett inkråmsförvärv betydelsefullt att klargöra till vilka belopp olika tillgångar ska anses ha förvärvats vid företagsöverlåtelsen. Det sker i en s.k. förvärvsanalys. Ett centralt skäl till att hänförandet av köpeskillingen till olika förvärvade tillgångar är centrala är att olika tillgångar kostnadsförs olika snabbt skatterättsligt.

Rättsläget är emellertid inte särskilt tydligt med avseende på hur köpeskillingen vid företagsöverlåtelsen ska fördelas på olika förvärvade tillgångar. Detta gäller både i redovisningsrätten och i skatterätten. I princip ska transaktionens verkliga innebörd vara avgörande för vilket värde de olika förvärvade tillgångarna ska åsättas i det förvärvande företags räkenskaper.²⁹⁴ Inte minst bevisproblem kan dock göra det svårt att fullt ut fastställa de korrekta värdena vid ett företagsförvärv. En komplicerande faktor är t.ex. att företagsöverlåtelsens parter kan tänkas komma överens om en för parterna skattemässigt förmånlig fördelning av köpeskillingen på de olika förvärvade tillgångarna (se avsnitt 10.6). Det är i sådana fall inte alltid lätt att visa att en annan fördelning på ett bättre sätt svarar mot de olika tillgångarnas respektive verkliga värde vid förvärvstidpunkten. Värderingsproblemen kan alltså vara stora, vilket i och för sig inte är någon direkt ovanlighet inom skatterätten.

Inte minst när det gäller immateriella anläggningstillgångar gör det faktum att det ofta saknas en s.k. aktiv marknad för sådana tillgångar värderingen särskilt svår.²⁹⁵ Enligt IAS 38 (Immateriella tillgångar) och IFRS 3 (Rörelseförvärv) gäller emellertid att om en immateriell tillgång förvärfas i ett företagsförvärv, är denna immateriella tillgångs anskaffningsvärde dess verkliga värde vid förvärvstidpunkten.²⁹⁶

Redovisningsrätten, och den förvärvsanalys som görs i redovisningssammanhang, torde böra tillmätas stor principiell betydelse också vid fastställandet i beskattningen av till vilka belopp olika tillgångar, inklusive goodwill, ska anses ha förvärvats vid företagsöverlåtelsen.²⁹⁷ I grunden är denna fråga de facto i första hand en periodiseringsfråga.²⁹⁸ I de fall där särskilda skatterättsliga regler om fastställandet av förvärvade tillgångars anskaffningsvärde saknas får det materiella samband som

294. Se särskilt IFRS 3 (Rörelseförvärv) punkt 24 och 36 och även t.ex. RR 15 (Immateriella tillgångar) punkt 27.

295. Se t.ex. IAS 38 punkt 78.

296. Se närmare IAS 38 punkt 33 och 34. IFRS 3 ersätter IAS 22.

297. Eventuella särskilda skatterättsliga regler och hänsyn kan dock göra det vanskligt att använda redovisningens siffror direkt i beskattningen.

298. Köpeskillingen vid inkråmsförvärv är ju i allt väsentligt avdragsgill.

etableras genom 14 kap. 2 § IL anses ge god redovisningssed en stark ställning i nämnda fråga.²⁹⁹

Som visats i tidigare kapitel kan ett företag under vissa förutsättningar aktivera utgifter för kunskapsutveckling, som t.ex. en FoU-tillgång. Kraven för att detta ska få göras är i flera fall ganska hårda och om de aktiveras, t.ex. som immateriella anläggningstillgångar, ska avskrivningar som huvudregel göras i en förhållandevis rask takt (se 4 kap. 2 § 2 2 st. ÅRL). En stor del av ett företags kunskapsutveckling kommer sålunda, så att säga, inte att göra några mer direkta avtryck i (det sedermera överlåtande) företags balansräkning – annat än genom att, enkelt uttryckt, kassan minskar.

En stor del av sådana utgifter för kunskapsutveckling som höjer företags värdet (genom att ge företaget förväntade förutsättningar att åstadkomma framtida intäkter eller kostnadsbesparingar) kommer därmed att kostnadsföras direkt eller snabbt. Detta kan antingen bero på att redovisningsrättens regler framtvingar en direkt eller snabb kostnadsföring avseende utgifter för kunskapsutveckling, eller på att god redovisningssed ger en valrätt mellan en snabb och en långsam kostnadsföring och att företaget, kanske av skatteskäl, då väljer att kostnadsföra utgifterna tidigt.³⁰⁰ Därtill kommer att inte heller en aktivering av utgifter för kunskapsutveckling nödvändigtvis leder till en redovisning som visar kunskapernas verkliga värde. Dess verkliga värde kan ju tänkas väsentligt överstiga till och med storleken på anskaffningsvärdet (d.v.s. den samlade anskaffningsutgiften) på tillgången. Det verkliga värdet av kunskaper som finns i ett företag kan av dessa skäl kraftigt överskrida det (eventuella) redovisade värdet av kunskaperna.

Det behöver inte råda någon överensstämmelse mellan redovisningen avseende kunskaperna (eller avseende andra tillgångar/resurser) i det överlåtande företaget respektive i det förvärvande företaget.³⁰¹ Likheten avseende redovisningen av tillgångar/resurser är emellertid i många fall stor. Om exempelvis en FoU-utgift inte kunnat aktiveras i utgiftsföretaget får några FoU-tillgångar vanligen inte heller tillgångsredovisas i det företag som köper det överlåtande företaget. De krav på kontroll etc. över tillgångar som redovisningsrätten uppställer är i princip lika rele-

299. Frågan tangeras av Arnell & Burmeister 1999.

300. Se Kellgren 2004 kapitel 5 och 6 om s.k. skattedriven redovisning.

301. Se t.ex. IFRS 3 punkt 44.

vanta för det företag som utvecklar kunskap som för det företag som, genom ett företagsförvärv, förvärvar kunskaperna. Därför gäller i båda fallen att utgifter för utbildningsinsatser eller forskningsutgifter (som en stark huvudregel) inte får tillgångsredovisas.

Som nämnts redovisas dock utgiften för förvärv av tillgångar som inte aktiveras som separata tillgångar i det förvärvande företags balansräkning som en del av goodwillbeloppet. Mot bakgrund av redovisningsrättens restriktiva inställning till aktivering som separata tillgångar, av den del av köpeskillingen som är hänförlig till kunskaper, kan posten goodwill till en väsentlig del vara hänförlig till förvärvade kunskaper.

En annan sak är att det förvärvande företaget kan ha andra förutsättningar än det förvärvade företaget, t.ex. avseende finansiell styrka, och att detta förhållande kan få betydelse för rättsläget avseende redovisning (och därmed beskattning) av de förvärvade tillgångarna. Exempelvis kan det vara så att det förvärvande företaget har bättre ekonomiska förutsättningar än det förvärvade företaget att föra ett utvecklingsprojekt till en punkt där det blir lönsamt.³⁰² Det kan också vara så att ett utvecklingsprojekt har större förutsättningar att göra nytta i det förvärvande företaget än i det överlåtande.

Det bör under alla omständigheter understrykas att det i princip är av underordnad betydelse hur de förvärvade resurserna är värderade i det överlåtande företags balansräkning; vilken fördelning av köpeskillingen som gjorts i överlåtelsekontraktet; hur tillgångarna har använts i det överlåtande företags verksamhet; liksom till vilket belopp de en gång köptes in. Det är i stället i grund och botten fråga om att fastställa tillgångarnas verkliga värde vid tiden för företagsförvärvet (och deras andel av köpeskillingen).

Tillgångarna ska i princip, i redovisningen, behandlas efter deras planerade användning i det köpande företaget. Det är ju vid inkråmsöverlåtelser fråga om förvärv av ett antal olika resurser, som måste värderas utifrån sina egna förutsättningar. Det är då rent principiellt ingen större skillnad mellan att förvärva FoU-resultat, eller någon annan tillgång som kan ge kunskapsutveckling, tillsammans med andra tillgångar och att förvärva dem genom ett "isolerat". I båda fallen gäller att aktivering får ske om villkoren för detta är uppfyllda.

302. Se även avsnitt 12.3 om betydelsen av de respektive företagens koncerntillhörighet.

Också andra tillgångsposter i det säljande företags balansräkning kan, som visats i tidigare kapitel, innehålla utgifter för kunskapsutveckling. Så kan t.ex. vara fallet med materiella anläggningstillgångar (se kapitel 7). När dessa tillgångar sedermera förvärvas av det köpande aktiebolaget kommer de, enkelt uttryckt, att kostnadsföras i detta enligt de regler som gäller för respektive tillgång. Deras anskaffningsvärde bestäms enligt ovan nämnda principer.

Det är långt ifrån givet att förvärv av tillgångar, vars bokförda anskaffningsvärde i det överlåtande företags räkenskaper innefattar utgifter för kunskapsutveckling (vid framtagandet eller förbättring av tillgången), också på något mer direkt sätt kommer att bidra till kunskapsutveckling i det förvärvande företaget. Sålunda kan anskaffningsvärdet på t.ex. lagertillgångar eller inventarier delvis utgöras av utgifter för arbetstid för kunskapsutveckling, utan att förvärv av dessa tillgångar kommer att öka kunskapsmängden i det förvärvande företaget.³⁰³ Så kan dock bli fallet om de personer vars kunskaper ökade vid framtagandet av tillgången kommer att arbeta för det förvärvande företaget (som då får ”fortsatt” nytta av deras i det överlåtande företaget utvecklade kunskaper) eller om en informativ och ändamålsenlig dokumentation medföljde tillgångarna.³⁰⁴

Förvärvade resurser ska i princip behandlas efter deras planerade användning i det förvärvande företaget. När exploatering av sådana resurser sker inom ramen för det förvärvande företags olika projekt och uppgifter – t.ex. uppdrag eller FoU-verksamhet – kommer kostnaden med anledning av exploateringen i princip att utgöra en kostnad för respektive sådant projekt. Eftersom det inte är någon avgörande skillnad mellan tillgångar förvärvade genom inkråmsförvärv av ett företag och det förvärvande företags övriga tillgångar (sedan deras anskaffningsvärde väl fastställts), följer kostnadsföringen för nämnda exploatering de regler som diskuterats i tidigare kapitel.³⁰⁵

303. Situationen är här i princip densamma som när t.ex. en enskild egentillverkad materiell anläggningstillgång, eller en materiell lagervara, säljs. Anskaffningsvärdet för säljaren kan innefatta kunskapsutvecklingsutgifter, men ofta ökar inte köparens kunskaper genom förvärvet (se avsnitt 8.2).

304. Jämför not 283 och även avsnitt 2.1. Kunskapsutvecklingen i det förvärvande företaget beror i så fall på att personalen och/eller dokumentationen övergår till det förvärvande företaget, inte på köpet av de materiella tillgångarna.

305. Se kapitel 5–9 och även kapitel 11–12.

10.5 Om utredningsutgifter inför förvärv

Kunskapsutveckling sker ofta i samband med inköpsprocesser, t.ex. inför företagsförvärv.³⁰⁶ De utgifter som är aktuella i dessa sammanhang avser företrädesvis nedlagd arbetstid, d.v.s. lön eller konsultarvoden för olika former av utredningsarbete. Sådana utgifter i samband med inköpsprocesser kallas i det följande utredningsutgifter.³⁰⁷ Detta avsnitt behandlar i första hand utredningsutgifter inför förvärv av andelar (aktier), om inte annat sägs eller framgår. Framställningen har dock mer generell giltighet och kan därför ge viss ledning även i liknande sammanhang.

Utredningsutgifter inför förvärv kan i princip hänföras antingen till anskaffningsvärdet på den tillgång som utredningsarbetet legat till grund för eller hanteras separat från de sedermera (eventuellt) förvärvade tillgångarna.³⁰⁸ I det första fallet blir utredningsutgiften ofta aktiverad tillsammans med köpeskillingen för tillgången. Om utgiften behandlas separat kostnadsförs den vanligen redan när den äger rum, men den kan i mycket speciella fall tänkas bli aktiverad som en immateriell tillgång.³⁰⁹ Utredningsutgifter avseende förvärv som inte genomförs kan av uppenbara skäl inte läggas till anskaffningsvärdet för den tidigare potentiella tillgång utredningen avsåg. Det är dock inte självklart att utgiften för att utreda ett eventuellt företagsförvärv bör hanteras som en separat post om förvärvet inte genomförs. Det är ju tänkbart att en sådan utgift i stället kan ses som en del av en större utredningsutgift, i syfte finna lämpliga förvärvsobjekt. I så fall kan det övervägas om hela den större utredningsutgiften bör läggas till anskaffningsvärdet för det eller de förvärv som faktiskt genomfördes. Rättsläget i periodiseringshänseende diskuteras mer rättsligt konkret nedan.

Skatterättsligt aktualiseras förstås också frågan om avdragsrätt föreligger för utredningsutgifterna, d.v.s. omfångsfrågan. Avdragsrätten för utredningsutgifter är för det mesta oproblematisht. Det finns visserligen

306. Kunskapsutveckling kan naturligtvis lika gärna uppstå i samband med inköpsprocesser inför förvärv av enskilda tillgångar och inför inköp av tjänster.

307. Termen används inte i IL.

308. Se t.ex. Laestander 2002 samt, om inventarier, Wennerholm & Grankvist 1996 s. 171 och 172. Det kan bli aktuellt att lägga utredningsutgifter till anskaffningsvärdet såväl vid andelsförvärv som vid köp av andra tillgångar.

309. Se närmast IAS 38 (Immateriella tillgångar).

en allmän princip om att avdrag inte medges för förvärv eller utvidgning av förvärvskällor. Principen skulle kunna användas som argument för att mer eller mindre samtliga utredningsutgifter inför utvidgningar eller förändringar av verksamheten i ett företag skulle vara icke avdragsgilla. Så är dock inte fallet utan utgångspunkten är att avdragsrätt föreligger för aktiebolags utredningsutgifter inför företagsförvärv.³¹⁰ Också utredningsutgifter inför andra typer av förvärv är vanligen avdragsgilla.

Ett väsentligt undantag från nämnda utgångspunkt om avdragsrätt för utredningsutgifter ska dock uppmärksammas här. Undantaget har sin grund det viktiga inbördes sambandet mellan periodiseringsfrågan och omfångsfrågan. Som vi ska se nedan gäller i periodiseringen att vissa utredningsutgifter läggs till anskaffningsvärdet för förvärvade andelar. Detta får betydelse inte bara för periodiseringen, utan också för omfångsfrågan. Om utredningsutgifter läggs till anskaffningsvärdet för förvärvade andelar och någon skatteplikt eller avdragsrätt inte föreligger vid avyttring av andelar kommer ju inte utredningsutgifterna att dras av.³¹¹ Om de i stället behandlas separat från aktieköpet blir de däremot vanligen avdragsgilla, dessutom i regel redan under utgiftsåret.

När det sedan gäller rättsläget avseende periodiseringen av utredningsutgifter kan konstateras att skatterättens regler inte ger särskilt god ledning i frågan om vilka utredningsutgifter som ska ingå i värdet på förvärvade andelar. Vid anskaffning av aktier (lageraktier undantagna) gäller som nämnts 44 kap. IL. Här framgår endast att i omkostnadsbeloppet ingår dels utgifter för anskaffningen, dels eventuella utgifter för förbättring av tillgången.³¹²

Skatterättspraxis ger dock viktig information. Det ledande rättsfallen är *RÅ 1992 ref 55 I och II* (Autoliv respektive Nolato), där frågan var hur kostnader i samband med större andelsförvärv skulle kostnadsföras.³¹³ Skulle företagen vara berättigade till omedelbart avdrag för utredningsutgifter inför planerade respektive genomförda andelsförvärv?

310. Se von Bahr & Thorell 1993 s. 306, Munck-Persson 1992 och Wennerholm & Grankvist 1996 s. 172. Notera dock vad som i avsnitt 5.3 sagts om avdragsrätt för skattemåttrelaterade utredningsutgifter.

311. Se närmare Kellgren 2004 s. 94 f.

312. Se 44 kap. 14 § IL. Se närmare Andersson m.fl. 2004 s. 1162 f.

313. Se närmare von Bahr & Thorell 1993; von Bahr & Thorell 1995, Kellgren 2004 s. 38 och 95, Munck-Persson 1992 samt Wennerholm & Grankvist 1996. Se även RÅ 2003 ref 2, där rättegångskostnader med anledning av fel i fastighet ansågs utgöra del av anskaffningsvärdet för fastigheten.

Ett liknande spörsmål hade tidigare berörts av Regeringsrätten i *RA 1970 Fi 2071* (Svenska kullagerfabriken).

1970 års mål gällde kostnader i samband med förvärv av aktier i ett utländskt företag. Företaget uppgav att förvärvet var ett led i strävan att bibehålla och befästa sin ledande ställning på marknaden samt att möjliggöra rationaliseringar. Regeringsrätten fann att kostnader för allmän planering av bolagets verksamhet och undersökningar av olika marknader för försäljning av bolagets produkter måste anses utgöra driftkostnad för bolaget. De var därför avdragsgilla direkt. För kostnader direkt sammanhängande med andelsförvärvet, såsom kostnader för samarbetsavtal eller liknande överenskommelser som ett led i andelsförvärvet, gavs dock inget omedelbart avdrag. Det var alltså i målet nödvändigt att göra en bedömning av om utredningsutgiften var av allmän karaktär, till exempel om ett företagsförvärv har föregåtts av allmän planering av företagets fortsatta verksamhet, eller om utgifterna var mer direkt hänförliga till förvärvet. Utgifter som har direkt samband med ett förvärv lades alltså till anskaffningsvärdet på tillgången medan utgifter av mer allmän karaktär drogs av löpande som driftkostnader.

I *RA 1992 ref 55 I* uppkom den principiellt intressanta frågan om kostnader för konsultuppdrag, som inte resulterat i något andelsförvärv, var att jämföra med kostnader för förvärv av aktier (vilket underinstanserna funnit) eller om kostnaderna skulle få dras av direkt. Regeringsrätten gick på samma linje som i 1970 års mål och medgav direktavdrag för kostnader för planerade men inte genomförda andelsförvärv. De sågs som direkt avdragsgilla driftkostnader. För kostnader (bl.a. konsultkostnader) i samband med genomförda andelsförvärv medgavs i *1992 ref 55 II*, i linje med 1970-års avgörande, inte omedelbart avdrag.³¹⁴

Ovan beskrivna rättsläge medför vissa tillämpningsproblem. För det första ska företagens utredningsutgifter fördelas på olika projekt, vilket kan vara komplicerat om projekten är funktionellt eller på annat sätt integrerade, sammanhängande eller likartade. Det kan även, med hänsyn till principen om beskattningsårets slutenhet, vara svårt att vid beskattningsårets slut veta om ett förvärvsprojekt kommer att genomföras eller ej.³¹⁵ Slutligen kan det vara vanskligt att avgöra frågan om utredningsutgifter för icke genomförda förvärv ska läggas till anskaffningsvärdet för sådana förvärv som genomförts.

314. Se närmare i von Bahr & Thorell 1993 s. 306 f.

315. von Bahr & Thorell 1993 s. 307.

De flesta utredningsutgifter torde avse utredningsutgifter rörande förvärv av tillgångar som följer de vanliga näringsbeskattningsreglerna, i stället för de kapitalbeskattningsregler som aktualiseras vid andelsförvärv. Arbetsordningen blir då den för företagsbeskattningen sedvanliga. Sålunda gäller att i första hand tolkas och tillämpas de skatteregler som gäller för respektive tillgångsslag och i andra hand får ledning sökas i redovisningsrätten.

I detta sammanhang är inte minst de praktiskt och principiellt viktiga reglerna i 18 kap. IL, om inventarier, av intresse. Den centrala regeln rörande anskaffningsvärde anger här endast att det är "utgiften för förvärvet" som utgör anskaffningsvärdet vid bl.a. köp.³¹⁶ Vad som skall räknas som utgifter för förvärvet framgår dock inte. I förarbetena hänvisas till den tidigare formuleringen i kommunalskattelagen.³¹⁷ Där framgår emellertid endast att med anskaffningsvärdet på inventarier avses "den verkliga utgiften" för deras anskaffande.³¹⁸ De skatterättsliga reglerna för inventarier ger sålunda inte mycket vägledning.

Redovisningsrätten är inte heller särskilt handfast i nämnda fråga. Det finns ingen särskild regel angående utredningsutgifter. Enligt ÅRL anges bara att i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar inräknas, utöver inköpspriset, "utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet".³¹⁹ Periodiseringen får därför avgöras utifrån olika redovisningsrekommendationer och utifrån allmänna principer för kostnadsföring. Framförallt torde punkt 29 i IFRS 3 (Rörelseförvärv) vara av intresse. Här anges att "[a]nskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv innefattar alla kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet, exempelvis arvoden till revisorer, juridiska rådgivare, värderingsmän och andra konsulter som anlitats för att genomföra förvärvet. Allmänna administrationsutgifter, såsom utgifter för en avdelning som hanterar förvärv, och andra utgifter vilka inte är direkt hänförliga till det specifika förvärvet inkluderas inte i anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet. Sådana utgifter kostnadsförs i stället när de uppkommer". Principerna för beräkning av anskaffningsvärde enligt IAS 16 (Materiella anläggningstillgångar) har redan diskuterats.³²⁰ Där ges föga ledning i ifrågavarande fråga, men det nämns att konsulttjänster är ett exempel på utgifter som kan vara direkt hänföriba-

316. Se 18 kap. 7 § IL.

317. SOU 1997:2 del II, s. 179

318. Se 23 § anv.p. 13 2 st. KL. Se även prop. 1938:258 s. 239.

319. Se 4 kap. 3 § 2 st. ÅRL och prop. 1995/96:10 del 2 s. 198.

320. Se avsnitt 7.4.

ra till förvärvet.³²¹ FAR Nr 12. (Redovisning av aktier och andelar) anger att ”förutom köpeskillingen bör courtage, omsättningsskatt och andra avgifter som direkt kan hänföras till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet”. Något ålderstigna BFN U 90:9 (angående utgifter för förkastade alternativ) kan också nämnas. Uttalandet gäller situationen att ett företag planerar inköp av en anläggningstillgång och utreder flera tänkbara alternativ. Enligt uttalandet bör utgifter för projektering av den anskaffade tillgången inräknas, och har flera alternativ projekterats får de utgifter som hänförs till de förkastade alternativen inräknas om utgifterna är skäligen med hänsyn till tillgångens anskaffningsvärde i övrigt.

10.6 Något om överlåtarens skattemässiga situation

Framställningen ovan har inriktats på skatteeffekterna för det köpande företaget. Närmast ska huvuddragen i det skatterättsliga rättsläget för säljaren tecknas.

När det gäller avyttring av aktier och dotterbolsaktier bör först och främst erinras om att beskattningen respektive avdragsrätten vid avyttring av dotterbolsaktier har avskaffats i de flesta fall. Någon beskattning sker därför inte. Fortfarande återstår emellertid beskattningen i många fall. Bl.a. har fysiska personer skatteplikt och avdragsrätt för vinst respektive förlust vid aktieavyttringar. Inte minst i dessa fall kan det därför bli aktuellt att överväga vilken avyttringsform som är mest förmånlig (andels- eller inkråmsöverlåtelse).

Både för företag och fysiska personer finns möjlighet att tillämpa reglerna om andelsbyten.³²² Ett andelsbyte innebär att en säljare avyttrar sina andelar i ett företag till ett företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget. Under förutsättning att lagens krav är uppfyllda betalas skatt med anledning av en eventuell kapitalvinst först när de förvärvade andelarna sedermera övergår till annan eller upphör att existera.³²³

321. IAS 16 punkt 17 f.

322. 48a och 49 kap. IL.

323. Se närmare LLMS 2005 s. 450 ff., Rabe & Bojs 2005 s. 463 ff. och Wiman 2002:1 s. 169 ff.

Vid inkråmsöverlåtelse, d.v.s. när ett företag avyttrar sina "vanliga" tillgångar i näringsverksamheten sker full beskattning – i princip efter vanliga principer för försäljning av företagets tillgångar. Det innebär att beskattning sker till de sålda tillgångarnas fulla värde och att avdrag får göras för skatterättsligt inte tidigare kostnadsförda belopp. Skattekostnaden kan bli stor i sådana fall.

Uppskov med beskattningen vid inkråmsöverlåtelse kan aktualiseras genom reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL. En verksamhetsavyttring innebär att ett företag avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet, eller i en verksamhetsgren, till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget.³²⁴ Om en fysisk person avyttrar tillgångar i en enskild näringsverksamhet sker beskattning av de flesta tillgångarna i inkomstlaget näringsverksamhet, men i vissa fall i inkomstlaget kapital.³²⁵ Reglerna om verksamhetsavyttringar är inte tillämpliga i detta fall, men det finns vissa möjligheter att föra över tillgångarna i rörelsen till ett aktiebolag genom en underprisöverlåtelse.³²⁶

För säljaren är en andelsöverlåtelse vanligtvis skattemässigt mest förmånlig, förutsatt att avyttringen sker med vinst. Vad som är mest förmånligt totalt sett kan dock avgöras först efter en analys i ljuset av den skattemässiga situationen för både köpare och säljare. Den lösning som är skattemässigt oförmånlig för säljaren är kanske så skattemässigt förmånlig för köparen att denne är beredd att ge en så mycket högre köpeskillning att nettot ändå blir högre för säljaren.

Den stora skillnaden i beskattningseffekt mellan inkråms- och andelsöverlåtelse motiverar förstås en analys i varje enskilt fall av vilken överlåtelseform som är den mest förmånliga för köparen och säljaren. Särskilt i det fallet att ingen skattepliktig vinst uppstår för säljaren vid en inkråmsöverlåtelse, t.ex. om det föreligger stora balanserade underskott i det överlåtande företaget, är en avyttring av inkråm att föredra, eftersom den rätt köparen får att snabbt kostnadsföra köpeskillningen är värd mycket för denne.

Som nämnts ovan kan säljare och köpare vid en inkråmsöverlåtelse också vilja avtala om en fördelning av köpeskillningen mellan olika tillgångsslag som ger det mest förmånliga skatteutfallet. För säljaren kan beskattning i vissa fall ske i inkomstlaget kapital, vilket är mer förmånligt än om beskattningen

324. Se 38 kap. 2 § IL. Se närmare om verksamhetsavyttringar, Wiman 2002:1 s. 143 ff. och LLMS 2005 s. 456 f.

325. Se 15 kap. 1 § och 13 kap. 6–8 §§ IL och LLMS 2005 s. 388 ff.

326. Se närmare om dessa regler, Wiman 2002:1 s. 121 ff. och LLMS 2005 s. 441 ff.

sker i inkomstslaget näring. Köparen vill typiskt sett ha så mycket som möjligt av köpeskillingen hänförd till tillgångar som kan kostnadsföras snabbt i beskattningen. Dessa köparens och säljarens intressen kan i vissa fall mötas och de kan därför ha delvis sammanfallande intressen rörande ”skattedriven värdering” i överlåtelsekontrakt. P.g.a. att transaktionens verkliga innebörd ska vara avgörande för beskattningen är det dock långt ifrån givet att sådana intressen och intentioner kan realiseras inom ramen för gällande rätt.

II Byten och samarbeten

II.1 Inledning

Det kan ofta vara ändamålsenligt att söka samverkan med andra företag i syfte att utveckla kunskap. En enkel form av samverkan kan vara att lägga ut vissa kunskapsutvecklingsuppgifter på entreprenad. Det kan också bli aktuellt att byta tjänster eller tillgångar mellan företag men även att samverka tätare än så, t.ex. med gemensamma kunskapsutvecklingsprojekt. En ännu mer långtgående form av samverkan är att starta gemensamma utvecklingsbolag eller att genomföra samgåenden.

Nedan ska först beskattningseffekterna undersökas vid bytestransaktioner mellan företag med inriktning på kunskapsutvecklingsverksamhet. Därefter behandlas det skatterättsliga läget vid samarbeten mellan företag. Endast den situationen berörs att inga särskilda aktie- eller handelsbolag etableras för samarbetssyftet. Utgångspunkten är således att samarbetet sker med insatser i varje enskilt fall från respektive företag. Skattefrågor med anledning av kunskapsutveckling i dotterbolag och liknande behandlas i kapitel 12.

II.2 Byten

När det först gäller bytestransaktioner synes det ändamålsenligt att inleda framställningen med en redogörelse för det redovisningsrättsliga läget avseende bytestransaktioner. Här gäller att när tjänster eller varor byts mot andra tjänster eller varor ska en intäktsskapande transaktion anses ha ägt rum om bytet avser olikartade nyttigheter, men inte om bytet avser likartade nyttigheter.³²⁷ Skälet till denna regel är att byten av

327. Intäkten utgörs i intäktsredovisningsfallet av det verkliga värdet av det man erhåller (se främst IAS 18 punkt 12, men jfr Brekell 1990). En justering sker dock för eventuella kontantbelopp. Den intäkt som kan uppstå vid ett byte balanseras av den kostnad som uppstår med anledning av förvärvet av det som erhållits i utbyte. Anta att en bortbytt vara, X, kostat 50 att tillverka men har ett marknadsvärde på 100 och att den vara som erhålls i utbyte, Y, också är värd 100. Transaktionen ger avseende vara X upphov till en vinst på 50 (100 minus 50), men förvärvet av Y ger samtidigt upphov till en utgift uppgående till 100. Utgiften för att förvärva Y kan dock komma att periodiseras över flera år genom att utgiften aktiveras.

olikartade tillgångar anses avsluta en intjänandeprocess, medan detta inte är fallet med byten av likartade tillgångar.³²⁸ Vid byte av likartade tillgångar sker i redovisningen således en resultatpåverkan först vid de affärshändelser som äger rum efter bytet. Det kan då bli aktuellt att förbruka eller sälja den tillbytta tillgången. Redovisningen sker, enkelt uttryckt, som om det vore fråga om försäljning eller liknande av den ursprungliga tillgången.

”Likartade tillgångar” behöver inte vara identiska. Sålunda gäller t.ex. att byten mellan olika FoU-arbeten i princip ger en intäkt för parterna, men normalt sett inte byten av typen olja mot olja eller mjölk mot mjölk.

Skattemässig behandlas i princip samtliga bytestransaktioner som avyttringar.³²⁹ Byten ger alltså upphov till en skatteplikt intäkt. Detta gäller i princip samtliga bytestransaktioner, *även* byten mellan likartade nyttigheter.³³⁰ Ett undantag görs förstås för de transaktioner där särskilda skatteregler undanröjer beskattning.³³¹ Vidare finns det rättsfall där vissa bytestransaktioner avseende värdepapper inte beskattats.³³² Det kan påpekas att värderingen av de respektive prestationerna kan vara mycket svår.³³³

Bytestransaktioner inom FoU-området torde främst avse tjänster och handla om olikartade nyttigheter som därför är intäktsgrundande i både

328. Se främst IAS 18 (Intäkter) punkt 12. Se även t.ex. IAS 16 (Materiella anläggningstillgångar) punkt 24–25, IAS 38 (Immateriella tillgångar) punkt 45–47 och SIC–31 Intäkter–bytestransaktioner som avser reklamtjänster.

329. Nämnda rättsläge framgår bl.a. av de viktiga målen RÅ 2001 not 146 och RÅ 2002 not 133, som diskuteras i Kellgren 2004 s. 30, 32, 100, 105 och 106. Se även Påhlsson 2002 s. 265 och Wiman 2002:2 s. 279. De lagregler som kan motivera skatteplikten vid byten är för det första 15:1 IL, enligt vilket ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt. Enligt 61:2 IL ska inkomster normalt sett värderas till marknadsvärdet. För inkomstslaget kapital framgår av 44:3 IL att med avyttring av tillgångar avses även byten av tillgångar.

330. Det synes som att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning borde få följande, i och för sig underliga, effekt: Vid byten av likartade nyttigheter uppstår i princip en skattepliktig intäkt, men om denna intäkt periodiseras enligt god redovisningssed tas den inte upp till beskattning förrän den är realiserad i redovisningsrättslig mening. Detta sker först vid det senare tillfälle då den nya tillgången avyttras. Ett sådant rättsläge skulle i praktiken sätta den skatterättsliga principen om beskattning vid samtliga byten ur spel.

331. Se t.ex. reglerna om andelsbyten i 48a och 49 kap. IL.

332. Se Persson Österman 1997 s. 314 ff.

333. Se Brekell 1990.

redovisningen och beskattningen. Byten av FoU-relaterade tjänster kan därigenom ”kosta skattepengar”, jämfört med att utveckla motsvarande kunskaper helt i egen regi.³³⁴ Detta förutsätter emellertid att marknadsvärdet av de erhållna tjänsterna är högre än kostnaden för att utföra tjänster åt det andra företaget.

Kostnadsföringstillfället för utgiften vid en bytesaffär av detta slag (d.v.s. utgiften för det egna arbetet) torde vara beroende av den utvecklade kunskapens framtida värde för det utförande företaget. Enligt matchningsprincipen kostnadsförs i normalfallet utgifter för att producera en tjänst för försäljning senast när intäktsredovisning sker.³³⁵ De kunskaper som utföraren ”byter till sig” kan också komma att aktiveras, inom ramen för FoU-reglerna.

11.3 Samarbeten

Skatteeffekterna vid (affärsmässiga) samarbeten är inte desamma som vid bytestransaktioner. Här uppstår i normalfallet ingen intäkt med anledning av de prestationer som tillförs samarbetsprojektet. Parterna tillför sina prestationer och exploaterar därefter resultatet, antingen på var sitt håll eller inom ramen för samarbetet. Först när exploateringen har gått så långt som till regelrätta avyttringar av tjänster eller produkter aktualiseras intäktsföring.³³⁶ Intäkten hänförs då till respektive företag, om nödvändigt efter en uppdelning av inkomsten mellan de inblandade företagen.

Kostnadsföringen av FoU-utgifter i ett samarbete följer samma principer som för andra FoU-utgifter. Det kan alltså bli aktuellt att kostnadsföra utgifterna direkt men också att aktivera och skriva av dessa (se kapitel 6). Samarbetet kan få viss betydelse för värderingen av projektet i och med att det kan få betydelse för projektets prognos att detta kan komma att fullföljas på ett framgångsrikt sätt. Det kan också hända att

334. Vid FoU-arbeten i egen regi redovisas ingen intäkt förrän FoU-arbetena börjar generera vinster i form av försäljningar.

335. Om utgifterna resulterar i kunskaper som utföraren kan ha nytta av under en längre tid, kan det dock vara aktuellt att i stället aktivera utgifterna, eller en del av dem, som en immateriell anläggningstillgång. Här synes det kunna uppstå en svårighet att avgöra om utgifterna ska anknytas till intäkten eller om de ska kunna aktiveras som en immateriell anläggningstillgång. Se även diskussionen om punkt 82 och 83 i IASBs föreställningsram i avsnitt 4.1 och om periodisering av uppdragsutgifter som förväntas ge upphov till relevanta resurser i uppdragstagarens framtida verksamhet i avsnitt 9.4.

336. Se närmast IAS 18 (Intäkter).

som immateriella anläggningstillgångar aktiverade FoU-utgifter från tiden före samarbetet kan behöva skrivas ned med anledning av samarbetet, nämligen om de skulle anses förlora i värde av att delas med det andra företaget. Å andra sidan får man kanske i motsvarande mån del av motpartens kunskande, vilket kan vara av redovisningsrättslig betydelse. Samarbetet kan sålunda leda till att nya immateriella tillgångar skapas.

Den intäkt som uppstår vid ett tjänstebyte skulle därmed göra att det finns ett skatterettsligt incitament att bedriva FoU-verksamhet i egen regi eller, för det fall att någon form av interaktion eller samverkan med andra företag planeras, att undvika bytesformen till förmån för samsarbetsformen. I bytesfallet uppstår ju en intäkt vid bytet, men inte i samsarbetsfallet.³³⁷

Skillnaden i skatteeffekt mellan tjänstebyten och samarbeten gör gränsdragningen mellan dessa två kategorier betydelsefull. Denna gränsdragning mellan tjänstebyten och samarbeten är dock inte så lätt att göra eftersom det i båda fallen kan handla om att de inblandade företagen tillför tjänster och kunskap och att de får liknande nyttigheter i utbyte.

Gränsdragningen mellan byte och samarbete är sannolikt inte alltid lätt, men den är antagligen oproblematiske i de flesta fall. Några karaktäristika för de två samverkansformerna torde dock kunna användas för ifrågavarande gränsdragning.³³⁸

- a) Byten kan innebära att de respektive företagen gör något för det andra företaget, som endast är till nytta för detta andra företag. Vid samarbeten presterar man mer för gemensamma syften, visserligen typiskt sett fortfarande med vinsten för det egna företaget som yttersta målsättning.
- b) Samarbetet kännetecknas också av att vara mer fortgående eller åtminstone något mer i tiden utsträckt än bytet. Dessutom behövs för det mesta vid fullgörandet av en tjänsteprestation i en bytesaffär en insats endast av det utförande företaget. Det andra företaget har i stället enbart att ombesörja sin egen prestation. Vid ett samarbete arbetar personal från båda företagen i högre grad tillsammans inom samsarbetsområdet.
- c) Samarbeten förutsätter generellt sett också av ett större mått av riskdelning och ömsesidighet, liksom av fortgående utbyte och lojalitet, än vad som är fallet vid bytestransaktioner.³³⁹ Målet är att inom ramen för sam-

337. Visserligen uppstår vid bytet samtidigt en kostnad med anledning av förvärvet av det man får i utbyte, men då denna kostnadsföring kan komma att ske först senare riskeras i bytesfallet en tidigareläggning av beskattningstidpunkten.

338. Se även IAS 31 punkt 9–12.

339. Därmed inte sagt att lojalitet mellan affärsparter inte är eller bör vara av betydelse inom andra avtalsförhållanden än just samarbeten (se Holm 2004 och Vorinius 2004).

arbetet fortsätta att utnyttja det som de bägge företagen bidrar med och utbytet sker oftast så att säga växelvis – inte vid ett tillfälle, som mer är fallet vid en betalningstransaktion. Därtill torde fler organisatoriska frågor regleras i en samarbetsöverenskommelse än i en bytesöverenskommelse.

12 Kunskapsutveckling inom koncerner

12.1 Inledning

Som diskuterats ovan kan kunskapsutveckling äga rum med hjälp av andra företag, t.ex. i form av att FoU-arbeten läggs ut på entreprenad. Sådana uppdrag kan förstås också ges till bolag som ingår i samma koncern som uppdragsgivaren. Förutsatt att dylika koncerninterna uppdrag sker till villkor som är marknadsmässiga, är det inkomstskatterättsliga rättsläget i princip detsamma som vid affärer mellan icke koncernbolag.³⁴⁰

Koncernförhållanden och koncernhänsyn kan emellertid, av olika skäl, ge upphov till en del mer eller mindre särpräglade affärssuppgörelser, inte minst rörande metoder för kunskapsutveckling (se vidare nedan). Sådana särpräglade affärssuppgörelser aktualiserar några praktiskt och principiellt relevanta, mer eller mindre för koncernförhållanden specifika, inkomstskatterättsliga frågor. Därtill medför koncernstrukturen vissa relevanta skatterättsliga nackdelar i jämförelse med verksamhet bedriven inom ramen för en enskild juridisk person. Det finns mot denna bakgrund anledning att kommentera vissa skattefrågor som kan aktualiseras vid kunskapsutveckling inom koncerner.

Här redogörs först för skatteeffekter vid koncerninterna uppdrag. Därefter diskuteras några övriga skatterättsliga frågor om betydelse av koncerntillhörighet vid kunskapsutveckling.

340. I koncernredovisningen elimineras visserligen s.k. koncerninterna vinster som kan uppstå med anledning av affärer mellan koncernbolag, men denna eliminering påverkar inte beskattningen. Vinsten kan dock genom koncernbidrag omfördelas inom koncernen, men det eliminerar inte själva den koncerninterna vinsten. Se Wiman 2000 s. 565 ff. för en undersökning av alternativa former för koncernbeskattning.

12.2 Koncerninterna uppdrag och koncerninternt resursutnyttjande

Om ett koncernbolag utför kunskapsutvecklingstjänster, t.ex. FoU-arbeten eller utbildningsuppdrag, åt andra koncernbolag till ”fel” pris kan det bli aktuellt att korrigera ett eller flera koncernbolags skattepliktiga inkomst. Detsamma gäller om tillgångar som bidrar till kunskapsutveckling i det mottagande bolaget överförs till underpris. I sådana fall kan uttagsbeskattning (avseende tillgång eller tjänst) komma att aktualiseras.³⁴¹ Det bör dock noteras att överflyttning av personal mellan företag – vilket kan vara ett steg i en kunskapsutvecklingsprocess – enligt gällande rätt inte torde föranleda några omedelbara skatteeffekter).³⁴² Det kan också komma ifråga att omklassificera transaktioner mellan koncernbolag, t.ex. så att en överbetalning för en tjänst eller en vara (om)klassificeras till utdelning, aktieägartillskott eller koncernbidrag.

Det visar sig mot denna bakgrund att det kan vara skatterättsligt oförmånligt att dela upp en verksamhet, t.ex. så att ett koncernbolag utför kunskapsutvecklingsverksamhet och ett annat exploaterar kunskaperna. När de resultat som tagits fram av ett koncernbolag sedermera ska användas av något annat koncernbolag ska ju utvecklingsbolaget i princip beskattas till det fulla marknadsvärdet av uttagna tjänster eller tillgångar.³⁴³ Är inget undantag från denna princip tillämpligt uppstår

341. Se 22 kap. IL. Det kan alternativt bli aktuellt att tillämpa korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL, nämligen i situationer med en internationell anknytning. Se om förhållandet mellan uttagsbeskattningsreglerna och korrigeringsregeln, Aldén 1998. Utagsbeskattning kan i många fall undvikas tack vare reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. (se nedan).

342. Se RÅ 1998 not 213 (förhandsbesked) där frågan ställdes om utflyttning ur landet av ett företags ledning skulle föranleda uttagsbeskattning. Med motiveringen att uttagsbeskattning förutsätter att en tillgång kan avyttras och att så inte är fallet med personal kom Skatterättsnämnden, vars bedömning RegR delade, fram till att uttagsbeskattning inte kan ske (se även Wiman 2002:2 s. 207 och von Bahr & Norberg 1999 s. 300). Situationen kan dock vara en annan om det gäller överlåtelse av en hel verksamhetsgren som utgörs av personal. Om ett högt marknadsvärde hos en verksamhetsgren till en del beror på kompetensen och kunnandet hos personalen, som arbetar i ifrågavarande verksamhetsgren, torde detta värde kunna bidra till att öka det eventuella uttagsbeskattade beloppet.

343. Beskattning till marknadsvärdet sker antingen därför att en marknadsmässig betalning avseende tjänsten sker eller p.g.a. uttagsbeskattning (se 22 kap. IL).

en koncernintern vinst, som kan vara skattemässigt oförmånlig.³⁴⁴ Viktigt i detta sammanhang är att de särskilda reglerna om omstruktureringar, särskilt reglerna om underprisöverlåtelser, i vissa fall möjliggör överföringar av tillgångar och tjänster mellan koncernbolag utan nämnda skattekostnader. Dessa regler är dock inte alltid tillämpliga, de omfattar t.ex. inte överföringar avseende enbart tjänster.³⁴⁵

Situationen liknar i hög grad fallet att ett företag uppdrar åt ett icke koncernbolag att utföra kunskapsutveckling som sedan ska levereras till uppdragsgivaren. Också i detta fall kommer ett eventuellt vinstpåslag med anledning av en "leverans" av ett kunskapsutvecklingsarbete att tas fram till beskattning vid en tidigare tidpunkt än om kunskapsutvecklingen hade utförts av samma företag som sedermera ska använda de utvecklade kunskaperna.³⁴⁶

I kapitel 10 uppmärksammades betydelsen av den avskaffade beskattningen vid avyttring av näringsbetingade andelar. Dessa regler får betydelse inte bara vid en förvärvssituation utan också vid avyttring av bolag som under en längre tid ingått i koncernen och där haft viktiga uppgifter, t.ex. avseende kunskapsutveckling. Anta exempelvis att en ekonomiskt riskfylld FoU-verksamhet bedrivits i ett koncernbolag men att verksamheten inte varit framgångsrik. Avyttras koncernbolaget kommer avdrag för förlusten inte att medges, vilket är en väsentlig skillnad mot fallet att motsvarande verksamhet hade utgjort en rörelsekostnad i ett bolag med flera verksamheter. I detta andra fall hade det varit möjligt att kvitta förlusten på kunskapsutvecklingsverksamheten mot eventuella vinster i företaget.

Ett annat viktigt förhållande är att ett bolag som samägs med företag utanför koncerngemenskapen vanligen inte kan ge och ta emot koncernbidrag.³⁴⁷ Möjligheterna att använda omstruktureringsreglerna vid om-

344. Koncerninterna vinster kan inte elimineras genom koncernbidrag. Detta faktum torde emellertid inte vara något mycket stort problem för koncernen i och med att den vinst som i ett bolag kan uppstå vid en överlåtelse till ett koncernbolag ofta motsvaras av en lika stor kostnad för det köpande koncernbolaget. Oförmånliga periodiseringseffekter uppstår dock om utvecklingsbolagets intäkt realiseras tidigt men det mottagande bolagets kostnadsföring delvis sker vid en senare tidpunkt (t.ex. därför att avskrivning ska göras). Se även not 327.

345. Se 23 kap. 3 § och 22 kap. 12 § IL och Rabe & Bojs 2005 s. 461.

346. Se även slutet av avsnitt 9.7.

347. Se 35 kap. IL och Wiman 2002:1 s. 71 ff.

strukturering av sådana företag är inte heller desamma som för helägda företag.³⁴⁸ Således missgynnas här nämnda företagskonstellationer skattemässigt, både jämfört med verksamhet driven i koncern och jämfört med verksamhet driven i ett enda bolag.

12.3 Övrigt om betydelsen av koncerntillhörighet

Koncernförhållanden torde kunna få en viss inkomstskatterättslig relevans i ett kunskapsutvecklingssammanhang, även vid affärshändelser som inte omedelbart sammanhänger med handel mellan koncernbolag. Ett företags koncerntillhörighet synes nämligen kunna få betydelse för om vissa skatte- och redovisningsrättsliga rekvisit ska anses vara uppfyllda – och därmed för vilka regler som ska gälla avseende (bl.a.) affärshändelser med koppling till kunskapsutveckling. I praktiken torde nämnda betydelse vara begränsad, men den förtjänar en kort belysning:

När det först gäller avdragsrätten är den skatterättsliga huvudregeln att utgifter ”för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad”.³⁴⁹ Så länge utgifter har detta syfte får avdragsrätten sägas vara generös. Vid prövningen av om avdrag ska medges kan företagets koncerntillhörighet dock vara av viss betydelse. Det kan ju hända att det enskilda företaget visserligen inte kan antas få någon mer direkt egen nytta av det som förvärvas genom en utgift, men att förvärvet kan framstå som relevant och rationellt ur ett koncernperspektiv.

Läget får antas vara likartat i fråga om utgifter för forskning och utveckling. Den förstärkta avdragsrätten för sådana utgifter förutsätter att det ska vara fråga om utgifter som ”har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten”.³⁵⁰ Också vid denna prövning får koncerntillhörigheten antas vara av betydelse – åtminstone om FoU-utgiften på sikt och indirekt kan antas få en positiv betydelse även för företagets egen näringsverksamhet. I så fall torde det utbetalande företaget anses ha ett ”rimligt intresse” av FoU-arbetet.

Också periodiseringen av utgifter synes kunna påverkas av att ett företag tillhör en koncern. T.ex. bör det för ett företag som ingår i en kon-

348. Se särskilt 23 kap. 17 § IL, som behandlas av Wiman 2002:1 s. 132 f.

349. 16 kap. 1 § IL.

350. 16 kap. 9 § IL. Se närmare avsnitt 6.3.

cern vara lättare att uppfylla de krav rörande tillräckliga tekniska, finansiella och andra resurser för färdigställandet av utvecklingsprojektet som uppställts för aktivering av utvecklingsutgifter.³⁵¹ Åtminstone gäller detta om koncernen har en tillräckligt säker policy att i möjligaste mån säkra genomförandet av de olika koncernbolagens utvecklingsprojekt genom att ge projekten erforderligt stöd.³⁵²

Koncerntillhörighet kan förmodligen få en i viss mån likartad betydelse när det gäller beskattningen av intäkter. Det är i normala fall svårt att se att frågan, om inkomster från ett företags affärstransaktioner är skattepliktiga eller inte, generellt sett skulle påverkas av företagets koncerntillhörighet. Skatteplikten för inkomster i näringsverksamheten får sägas vara mycket bred, och detta gäller oavsett om det företag som har intäkten tillhör en koncern eller inte. Ett undantag är emellertid utdelningar på näringsbetingade andelar, där det ju gäller att utdelningarna är skattebefriade.³⁵³ Att ett aktieinnehav anses vara näringsbetingat förutsätter dock inte innehavet är så stort att det företag i vilket man äger andelar utgör ett koncernbolag i den meningen att det kan ge och ta emot koncernbidrag.³⁵⁴

Det kan också hända att ett företag som ingår i en koncern tar emot en betalning för ett annat koncernbolags räkning, trots att det är detta andra koncernbolag som har utfört de prestationer som betalningen avser. I så fall är ändå i normalfallet det utförande, och inte det mottagande, bolaget skattskyldigt för inkomsten.³⁵⁵ Detta får dock i grund och botten sägas gälla även utanför koncernförhållanden. I båda fallen får

351. Se IAS 38 (Immateriella tillgångar) punkt 57 c) och e).

352. Normalt sett synes gälla att löften om finansiering från en extern part ska kunna visas genom skriftliga utfästelser (ÖPWC 2002 s. 35).

353. Se 24 kap. IL. Ett företags koncerntillhörighet skulle möjligen kunna få betydelse vid prövning av tillämpligheten av den s.k. Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL (se om denna, Wiman 2002:1 s. 60 f. och Andersson m.fl. 2004 s. 686 ff.). Anta att ett företag förvärvat ett annat företag och de förvärvade tillgångarna inte kan visas uppenbarligen vara av verkligt och särskilt värde med hänsyn till det förvärvande företagets egen näringsverksamhet. I så fall skulle skattefriheten vara inskränkt vid en utdelning från det förvärvade företaget. Om tillgångarna emellertid kan visas vara av verkligt och särskilt värde, med hänsyn till koncernens näringsverksamhet, kunde saken eventuellt komma i ett annat läge. Det tycks emellertid vara så att kravet på att tillgångar ska vara av verkligt och särskilt värde har begränsad praktisk betydelse (se Wiman 2002:1 s. 61).

354. Jfr 24 kap. 13–16 §§ IL med 35 kap. 2–8 §§ IL.

355. Se kort om frågan om rätt skattesubjekt, Kellgren 2004 s. 22 ff. med vidare hänvisningar.

de företag som uppbär betalningen anses göra detta för det utförande företags räkning.

Också när det gäller periodiseringen torde ett företags eventuella koncerntillhörighet vara av marginell betydelse. Det är här särskilt att notera att frågan om villkoren i IAS 18 ska anses vara uppfyllda inte tycks relatera till om företaget tillhör en koncern. Intäktsredovisningsfrågan blir dock i viss mån särpräglad vid koncernintern handel. Det kan inte uteslutas att det skulle vara lättare att uppfylla villkoren för intäktsredovisning om köparen är ett företag som ingår i samma koncern som säljaren.

Del III. Utvärdering

13 Utvärdering

13.1 Inledning

Detta bokens 13:e kapitel har ett utvärderande syfte. Här diskuteras om de regler som behandlats ovan bör anses vara rimliga och rationella eller om det finns skäl att överväga ändringar i regelsystemet, och vilka förändringar som i så fall kunde vara önskvärda.

Det synes ändamålsenligt att för utvärderingen utgå från Peczeniks materiella rättssäkerhetsbegrepp. Detta lyder:

”Vid i övrigt oförändrade förhållanden är den juridiska argumentationen bättre ju effektivare den bidrar till beslut som innebär att rättsskipning eller myndighetsutövning är rimligt förutsebara med stöd av lagen och förenliga med ett hänsynstagande till andra etiska värden”³⁵⁶

Som synes avser Peczenik här att definiera rättstillämpningens övergripande mål. Det kan då till att börja med konstateras att detta (dessa) mål bör kunna vara lika relevant för att utvärdera lagstiftning och liknande normer som för att pröva lämpligheten hos lagtolkningsmetoder, som synes vara Peczeniks huvudsakliga användning av begreppet.³⁵⁷ Rättsregler kan ju, precis som olika lagtolkningsmetoder, vara mer eller mindre ägnade att bidra till att nämnda mål realiseras.³⁵⁸

Peczeniks rättssäkerhetsbegrepp kan, med viss förenkling, delas upp i vad som kan kallas en formell sida – som utgörs av ledet ”rimligt förutsebara med stöd av lagen” – och en mer materiell sida – som återfinns i ledet ”hänsynstagande till andra etiska värden”. Kapitlet är disponerat i enlighet med denna uppdelning.

356. Peczenik 1995 s. 99.

357. Jag menar inte att det skulle vara en ”sanning” i någon mer absolut mening att dessa mål skulle vara rättstillämpningens mål. Jag vill inte heller hävda att nedanstående taxonomi skulle återspegla alla krav inom området som kan ställas på en rättsstat. Se om rättsstatsbegreppet, t.ex. Frändberg 1996.

358. Om målen sedan verkligen realiseras beror förstås både på normernas innehåll och utformning och på vilka metoder m.m. som används i rättstillämpningen.

Först (avsnitt 13.2) diskuteras frågan om de i bokens andra del behandlade rättsreglerna kan anses uppfylla vad som kan kallas formella mål för skatterättsliga regler. I detta avsnitt diskuteras om eller i vilken mån ovan behandlade normer är ägnade att realisera de formella aspekterna av Peczenik rättssäkerhetsbegrepp. Bland dessa mål märks inte minst förutsebarhet och likformighet. Här diskuteras också om åtgärder borde vidtas för att förbättra uppfyllelsen av nämnda mål.

Själva innehållet i rättsreglerna är föremål för behandling i det därpå följande avsnittet (13.3). Här ska de studerade reglerna studeras i ljuset av den materiella sidan av Peczeniks rättssäkerhetsbegrepp. Den samlande frågan är om reglerna synes ge materiellt sett rimliga effekter och/eller om det kunde förefalla önskvärt att förändra principerna för beskattning inom det aktuella området. Framställningen är i hög grad inriktad på frågan om skatterättslig neutralitet.

De olika målen för lagstiftningen (formella respektive materiella) kan i vissa fall stå i inbördes konflikt och det måste då avvägas mot varandra. Denna avvägning berörs i den avslutande delen av avsnitt 13.3.

En faktor av stor betydelse för analysen i resten av kapitlet, och som därför bör lyftas fram redan här, är att den skatterättsliga regleringen avseende utgifter för kunskapsutveckling, som visats ovan, inte är samlad eller enhetlig. Området är ju inte särskilt reglerat, på ett sätt som liknar t.ex. reglerna om underprisöverlåtelse (kapitel 23 IL). Den relevanta regelmassan är i stället höggradigt brokig och splittrad, både avseende det materiella innehållet och avseende olika formella kriterier. Rättsläget får därför vaskas fram ur en stor mängd olika skatterättsliga regler. Somliga regler och klassificeringar hämtas i redovisningsrätten.

Nämnda splittring har sannolikt sin förklaring dels i att lagstiftaren inte tagit något samlat grepp om dessa frågor, dels i att frågorna delvis är mycket komplexa och (som ovan diskuterats) att mer eller mindre all mänsklig aktivitet innefattar en större eller mindre komponent av kunskapsutveckling. Det är svårt att se hur en fungerande mer samlad reglering skulle kunna se ut (se vidare nedan).

Det synes mot bakgrund av nämnda heterogenitet i regelsystemet inte vara ändamålsenligt att tala om "regleringen", som något enhetligt med t.ex. vissa bestämda syften, förtjänster och svagheter – och där graden av uppfyllelse av tänkbara målsättningar på ett något så när okonstlat sätt kan prövas och redovisas. I stället har undersökningen inriktats på

en friare diskussion om de många i sammanhanget relevanta reglerna och regelgrupperna.

Om man tittar djupare på saken är det i många fall ett mycket krävande företag att författa texter inom det rättspolitiska fältet – i alla fall om anspråket är att prestera en text som ska möta de krav som kan ställas på en vetenskaplig produkt. Detta gäller både för utvärderande texter och för texter som innefattar förslag på någon ny (eller för den delen oförändrad) tingens ordning, t.ex. nya rättsregler. Nämnda vansklighet är en konsekvens dels av att rättspolitiska texter är öppna för en mycket stor mängd tänkbara argument och (ofta mer eller mindre osäkra) faktorer och förhållanden som också har ett komplext inbördes förhållande, dels av att det kan synas rimligt att kräva att förslag ska vara teoretisk välunderbyggda.³⁵⁹ I det här aktuella sammanhanget tillkommer dessutom svårigheten att området kunskapsutveckling och beskattning i många delar är både omfattande och komplicerat.

I ljuset av dessa önskemål framstår ambitionen i detta rättspolitiska kapitel som förhållandevis blygsam. Målet är att översiktligt relatera huvuddragen i rättsläget till några skatterättsliga målsättningar, för att därigenom få underlag för en koncentrerad utvärdering av rättslagets rättsstatliga, samhällsekonomiska och sociala etiska rationalitet. ”Sagt på vanlig svenska” handlar det om att ge en bild av om rättsläget ”verkar rimligt”. Därtill ges som sagt vissa synpunkter *de lege ferenda*.

Det vore sålunda både möjligt och förmodligen också fruktbart att bygga ut det rättspolitiska kapitlet ganska väsentligt. T.ex. kunde de ekonomiska effekterna av skattereglerna beräknas och redovisas mer systematiskt. Mer kunde t.ex. också sägas om sociala etiska frågor och olika systemaspekter rörande inkomstbeskattningens utformning. Att så inte har skett har ytterst sin förklaring i överväganden rörande optimal användning av tillgänglig forskningstid. Den bedömningen har helt enkelt gjorts, att de mest relevanta vetenskapliga resultaten kunnat uppnås genom en koncentration av arbetet till en utredning av valda aspekter av rättsläget (bokens del II) och till vissa reflektioner rörande rättslagets rationalitet och förbättringsmöjligheter (bokens del III).³⁶⁰

359. Se Kellgren 2002. Här används uttrycket *djup-normativa* resonemang för att beteckna resonemang där författaren förhåller sig mer utpräglat kritiskt och reflekterande till forskningsobjektet och till metodvalet, underbygger sina åsikter ingående och utförligt beskriver sina utgångspunkter för de normativa resonemangen.

360. Jag vill emellertid säga att de flesta rättspolitiska avsnitt i svenska skatterättsliga monografier i och för sig med fördel kunde byggas ut väsentligt (en annan sak är, vid beaktande av tidsfaktorn, om och när så borde ske). Anslaget i föreliggande kapitel torde därför inte avvika särskilt markant från ”gängse skatterättsvetenskaplig standard”.

13.2 Rättssäkerhet m.m. – ett formellt perspektiv

I detta avsnitt fokuseras alltså på den formella sidan av Peczeniks rättssäkerhetsbegrepp. Det ska diskuteras om eller i vilken mån ovan behandlade normer är ägnade att realisera nämnda målsättning. Peczeniks begrepp tar i denna del främst sikte på målet förutsebarhet med stöd av lagen. De målsättningar som Peczenik ställer upp inom ramen för de formella aspekterna av rättssäkerheten kan emellertid utvecklas, t.ex. så att den formella sidan av rättssäkerheten bryts ned i mer detaljerade taxonomier. Det kan i förevarande sammanhang synas rimligt att utvärdera de aktuella normernas formella sida utifrån följande två, delvis sammanhängande, grupper av frågor:

1. Ger de aktuella reglerna – i sig eller kompletterade med klarläggande rättspraxis och andra gängse rättskällor – förutsättningar för en *förutsebar och likformig* rättstillämpning?³⁶¹
2. Under rubriken ”*Normgivningsteknikens allmänna struktur*” dryftas därefter ett antal andra frågor om normgivningens struktur. Här uppmärksammas frågor som om skattelagstiftningen ger den centrala rättsliga informationen i de aktuella frågorna eller om rättsläget väsentligen framkommer först i andra källor, t.ex. i lagförarbeten eller i redovisningsrätten. Vidare diskuteras om det går att se något enhetligt mönster i normgivningstekniken, t.ex. avseende reglernas detaljeringsgrad eller i fråga om vilken normgivare som är aktuell i vilka frågor.

Förutsebarhet

Målsättningen förutsebarhet kan utvecklas och problematiseras på många sätt. T.ex. kan analysen fördjupas med avseende på innebörden av termen förutsebarhet: beträffande medel för att uppnå målet, dess prioritering i olika situationer och dess förhållande till andra mål. Detta är inte rätta platsen för en sådan utredning. En distinktion rörande målet

361. För en närmare analys av förutsebarhet och likformighet inom beskattningen som mål för rättstillämpningen, se Kellgren 1997 s. 58 ff. respektive 67 ff.

förutsebarhet ska dock lanseras och appliceras i det aktuella sammanhanget.

Det synes vara ändamålsenligt att skilja mellan å ena sidan den förutsebarhet, eller kanske transparens om man så vill, i beskattningen som kan bli resultatet av att skattereglerna på ett överskådligt och informativt sätt reglerar huvudlinjerna i någon fråga (som t.ex. just frågan om relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning) och å andra sidan den förutsebarhet som kan råda i enskilda, mer specifika, rättsfrågor. I det senare fallet åsyftas förutsebarhet för de personer som så att säga letat sig fram rätt igenom inkomstbeskattningens huvudlinjer (jämför den förstnämnda formen av förutsebarhet) för att finna ett svar på en enskild skattefråga.

När den första formen av förutsebarhet råder är den övergripande kartläggningen av de skatterättsliga förutsättningarna, i det enskilda fallet, i så motto enkel att det går lätt att se vilket eller vilka ”regelpaket” som är eller kan tänkas vara relevanta och i huvudsak vilka rättsliga spörsmål som kan aktualiseras. Det kan t.ex. vara frågan om att lagstiftningens struktur gör det lätt att fastställa att det avseende en viss utgift ”rimligen måste anses vara fråga om utgifter avseende ett pågående arbete eller möjligen om en utgift som ska hänföras till posten FoU”. En sådan överskådlighet hos lagstiftningen bidrar till förutsebarhet. En relevant beteckning hos denna form av förutsebarhet kan vara *förutsebarhet på makroplanet*. Den andra formen av förutsebarhet kan kallas *förutsebarhet på mikroplanet*. När denna andra form av förutsebarhet råder går det att med en hög grad av säkerhet fastställa det kompletta svaret på relevanta rättsfrågor, även i fråga om detaljer.

Förutsebarhet på mikro- respektive makroplanet är inte sällan både samverkande och svåra att skilja åt. T.ex. gäller att om lagstiftningen har en klar övergripande struktur blir det ofta lättare att fastställa hela svaret på rättsfrågorna. Nämda distinktion är förmodligen inte heller särskilt teoretiskt eller praktiskt betydelsefull. Den bör i stället främst ses som ett framställningstekniskt hjälpmedel för att i diskussionen särskilja två delvis olika kvaliteter hos skattelagstiftningen. Distinktionen mellan förutsebarhet på makro- respektive mikroplanet kan vara ändamålsenlig i vissa fall. Det kan t.ex. noteras att en måttlig förutsebarhet på makroplanet inte nödvändigtvis behöver medföra att reglerna är svåra att förstå, när de skatterättsliga huvuddragen i en fråga väl ringats in. En pedagogisk övergripande struktur på den reglering som är relevant för området hindrar förstås inte heller att enskilda frågor eller detaljer kan vara

oreglerade eller oklart reglerade. I det följande ska analysen av förutsebarheten i reglerna genomföras med utgångspunkt i begreppen förutsebarhet på mikro- respektive makroplanet.

När det först gäller förutsebarheten på makroplanet kan konstateras att det faktum att nästan all mänsklig aktivitet innefattar en större eller mindre komponent av någon form av kunskapsutveckling gör att kunskapsutvecklingsutgifter aktualiserar ett stort antal skatteregler.³⁶² Det finns mot denna bakgrund en uppenbar risk för bristande överblickbarhet i beskattningen. Utredningen i bokens tidigare kapitel visar också att relationen kunskapsutveckling–inkomstbeskattning i Sverige de facto är svåröverblickbar. Kartläggningar av rättsläget i den juridiska doktrinen skulle i viss mån kunna bidra till förutsebarheten på makroplanet, men sådan litteratur saknas ännu i hög grad. Rättspraxis synes inte ha så stora möjligheter att skapa denna form av överblick, utan kan i stället i första hand bidra till att stegvis förbättra förutsebarheten på mikroplanet.

Den bristande överblickbarheten gör det i många fall svårt att kartlägga det skatterättsliga rättsläget avseende utgifter för kunskapsutveckling, särskilt för lekmän på skatteområdet. Det kunde därför synas önskvärt med större överblick och enkelhet. Frågan är dock om det verkligen vore önskvärt med en lagstiftarinsats i syfte att åstadkomma en för de aktuella frågorna väsentligt mer pedagogisk och överskådlig reglering av området. Det skulle finnas problem med en sådan ansats och dessa ska här diskuteras.³⁶³ Först och främst måste frågan ställas i vilken mån det överhuvudtaget är realistiskt att tänka sig att relationen mellan kunskapsutveckling och inkomstbeskattning skulle kunna regleras på ett enkelt sätt.

En metod för att nå detta mål skulle förstås vara att genomföra en *radikal förenkling* av skattelagstiftningen, så att huvudlinjerna i hela inkomstbeskattningen skulle bli lättare att kartlägga. Det kan inte uteslutas att en sådan omstöpning av inkomstskattelagstiftningen kunde vara av godo. Frågan om det önskvärda i att genomföra så radikala materiella förändringar i inkomstbeskattningen är emellertid så stor att den fal-

362. Åtminstone gäller detta i komplexa skattesystem, som t.ex. har olika och inte helt enkla regler för olika transaktionstyper.

363. Det kan påpekas att det många gånger inte spelar någon större roll, rent skattekostnadsmässigt, till vilken skatterättslig kategori kunskapsutvecklingsutgifter hänförs. T.ex. dras i många fall utgifter för "vanliga löner" (jämför kapitel 5) redan under utgiftsåret, likaså utgifter hänförliga till lagervärdet, till FoU och till uppdrag.

ler långt utanför vad som kan hanteras i förevarande framställning. Det är också en öppen fråga i vilken mån en sådan ändring av den svenska inkomstbeskattningen är politiskt och ekonomiskt realistisk. Så mycket bör dock sägas att om någon sådan genomgripande lagstiftningsändring skulle genomföras, bör den i första hand ske av andra skäl än för att för enkla relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning. ”Ordning och reda” i relationen kunskapsutveckling och beskattningen är visserligen önskvärt men detta mål får ändå sägas väga förhållandevis lätt i jämförelse med målsättningar som fördelningspolitik, neutralitet, tillväxt, internationell konkurrenskraft och möjligheter att klara välfärden. Sådana faktorer, snarare än en ambition att förbättra reglerna om kunskapsutveckling och beskattning, bör därför vara de centrala inför en eventuell, större skattereform.³⁶⁴ Det finns också en uppenbar risk för att ett mycket enkelt skattesystem kan medföra väsentliga neutralitetsbrister och kanske också andra problem.³⁶⁵

En annan metod för att göra relationen kunskapsutveckling–beskattning mer överblickbar, utan att därför tvingas att radikalt minska inkomstbeskattningens generella komplexitet, kunde vara att *strukturera* IL:s regler mer med utgångspunkt i just frågan om kunskapsutveckling och beskattning. En sådan lösning kunde avse (enbart) reglernas organisering och allmänna struktur eller innefatta också mer eller mindre betydande materiella ändringar. Den eventuella önskvärdheten i materiella rättsändringar diskuteras längre fram detta i kapitel. Här ska endast frågan om önskvärdheten i en materiellt sett neutral ändring i reglernas organisering och allmänna struktur diskuteras.³⁶⁶

Om IL:s regler mer än i dag strukturerades med utgångspunkt i just frågan om kunskapsutveckling och beskattning skulle kanske förutsebarheten på makroplanet komma att öka i just dessa frågor. Om en framställning (som t.ex. en lagtext) ”optimeras” för ett visst informa-

364. En annan sak är att en tydlig reglering av relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning kan bidra till att realisera andra mål med skattelagstiftningen. T.ex. kan en sådan reglering vara ägnad att bidra till effektivitet i samhällsekonomin, eftersom den ökade transparensen avseende skatteeffekter vid kunskapsutvecklingsinvesteringar skulle öka.

365. Det är naturligtvis inte så att all komplexitet i skattesystemet kan tillskrivas normgivarnas tillkortakommanden i olika hänseenden. En stor del av komplexiteten har förstås att göra med att den ekonomiska verkligheten är ytterst komplex, men måste hanteras rättsligt, och även att det finns en ambition att undanröja sådana skattepolitiska nackdelar som följer av mer primitiva skatteregler.

366. Reformtekniken skulle därmed påminna om den som användes vid övergången från KL och SIL till IL.

tionssyfte borde den ju också oftast ge bästa möjliga information för just nämnda syfte. Det vore i och för sig av godo. En sådan ansats för att genom ny lagstiftning åstadkomma förutsebarheten på makroplanet skulle dock vara förenad med vissa problem och nackdelar.

Det är för det första svårt att tänka sig hur en sådan reglering skulle se ut. Kunskapsutveckling äger rum i samband med så många olika processer. Som diskuterats får kunskapsutvecklingen dessutom ofta i väsentliga hänseenden olika resultat i olika fall (även med bortseende ifrån beskattningsresultaten). Ibland resulterar kunskapsutvecklingen i t.ex. en säljbar immateriell tillgång, andra gånger enbart i att personalen får större kunskaper om något i vissa fall förvärvas/utvecklas både kompetens och andra resurser i samband med en transaktion som ger kunskapsutveckling. Mot denna bakgrund vore det förmodligen svårt att åstadkomma en lagstiftningsstruktur som skulle ge särskilt god ledning på det övergripande planet.

Även om det skulle vara möjligt att skapa en sådan reglering måste ifrågasättas om inte denna teknik skulle medföra nackdelar för förutsebarheten i andra viktiga hänseenden. Kunskapsutveckling sker i många olika situationer och kan sägas ha en relation till ett stort antal betydande skatterättsliga kategorier och områden. Därför skulle en sammanhållen reglering förutsätta att ett stort antal skatteregler strukturerades om för att ge information optimerad för kunskapsutvecklingsfrågan. En sådan fokusering på kunskapsutveckling skulle rimligtvis förutsätta ett i hög grad nytt grundläggande perspektivval avseende IL:s strukturering. Valet av ett perspektiv som avgörande för en framställning innebär samtidigt – enligt logikens regler – att andra perspektiv väljs bort. Vill man alltså radikalt förbättra inkomstskattereglernas informationsvärde avseende skatteeffekter vid utgifter för kunskapsutvecklingsinvesteringar krävs alltså, typiskt sett, att andra informationsvärden väljs bort, i större eller mindre mån. Det måste ifrågasättas om det kan anses vara motiverat i detta fall. Kunskapsutveckling är en viktig fråga, men det finns andra samhällsföreteelser och perspektiv som skulle kunna anses vara i motsvarande grad centrala.

Försiktighet med lagändringar av diskuterat slag är också motiverat av det skälen att en ändring av lagstiftningens övergripande strukturer innebär att med tiden framväxt kunskap (inte minst i form av rättspraxis och rättsvetenskapliga framställningar) om skattelagtextens strukturer och olika interna samband m.m. skulle riskera att bli mer eller mindre obsolet. Sådana ändringar skapar stora överblickbarhetsproblem.

Det finns slutligen anledning att ställa frågan hur angelägen den ovan diskuterade formen av förutsebarhet är i den aktuella frågan. En första synpunkt är att även om förutsebarhet i de allra flesta situationer är önskvärd, är det kanske inte något av de allra mest angelägna områdena för att skapa den form av överblickbarhet som ger förutsebarhet på makroplanet. Det är förmodligen relativt sällan som olika metoder för kunskapsutveckling ställs mot varandra i syfte att utifrån skatteskal avgöra vilken metod för kunskapsutveckling som bör användas i ett visst fall. I de fall så ändå sker kanske det oftast finns tillfälle till en närmare skatterättslig undersökning, som i hög grad löser problemen med bristande förutsebarhet på makroplanet.

Sammanfattningsvis är den lagstiftning som reglerar relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning heterogen och oöverskådlig. Det är i många fall inte lätt att se vilka skattefrågor som aktualiseras vid en kunskapsutvecklingsinvestering. Det kan inte sägas råda någon större grad av förutsebarhet på makroplanet inom det aktuella området. Mot bakgrund av ovanstående analys kan några mer genomgripande lagstiftningsåtgärder, i syfte att ändra detta förhållande, knappast anses motiverade. Det som kan vinnas med ett sådant försök synes väga förhållandevis lätt mot de sannolika avigsidorna med åtgärden. Därmed naturligtvis inte sagt att det inte finns anledning att vara öppen för lagändringar som bidrar till ökad klarhet inom området. Med detta sagt om relationen mellan förutsebarhet i inkomstbeskattningen och den övergripande strukturen på skattelagstiftningen återstår att kommentera frågan om förutsebarhet på mikroplanet.

När det gäller förutsebarheten på *mikroplanet* är situationen delvis en annan än för makroplanet. Här är det fråga om den förutsebarhet som kan råda i enskilda, mer specifika, rättsfrågor. Svårigheten för lagstiftaren är i detta fall inte i första hand att skapa en pedagogisk struktur eller "översiktskarta" som åstadkommer transparens i relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning, utan om att skapa regler som ger tillräckligt och relevant information på detaljplanet. Det är sålunda här fråga om förutsebarheten i de många olika enskilda regleringar som är av betydelse i sammanhanget.

Graden av förutsebarhet på mikroplanet inom området varierar naturligtvis i praktiken väsentligt. Det är därför inte möjligt att ge något generellt omdöme i frågan om denna aspekt av förutsebarheten. Några

iakttagelser, av större eller mindre grad av generalitet, kan dock lyftas fram:

De relevanta reglerna är många och i varierande grad moderna. Dessutom har rättens innehåll på området bestämts av flera olika aktörer – skattelagstiftare, skattedomstolar och via redovisningsrätten och dess olika normgivare (se vidare om det sistnämnda nedan). I ljuset av detta är det klart att en helt igenom klar och koherent reglering knappast är att vänta. Det finns också, som visats ovan, oklarheter i flera från ett kunskapsutvecklingsperspektiv betydande frågor. En rad sådana exempel har getts i bokens andra del. Rättsläget för pågående arbeten är t.ex. i vissa stycken oklart. Det är också osäkert hur förvärvade forskningsresultat ska behandlas. Det finns vidare många oklarheter inom området immateriella tillgångar.³⁶⁷ Generellt sett bör naturligtvis ett undanröjande av förekommande oklarheter eftersträvas.

Den bristande förutsebarheten är till en inte obetydlig del hänförlig till sambandet mellan redovisning och beskattning. Vissa, men inte alla, periodiseringsregler får p.g.a. det materiella sambandet hämtas inom redovisningsrätten. Detta gör att de många svårigheter som är förenade med att fastställa innehållet i gällande redovisningsrätt också får betydelse inom beskattningen. Det kan som nämnts också hävdas att redovisningsrätten är av en mer generell betydelse för den skatterättsliga lagtolkningen, genom att klassificeringen av många skatterättsliga begrepp i många fall bör ske i ljuset av motsvarande redovisningsrättsliga begrepp.³⁶⁸ Därmed synes också omfångsfrågan kunna påverkas av redovisningen.³⁶⁹ Den principiella innebörden av sambandet mellan redovisning och beskattning finge gärna förtydligas, kanske främst i klassificeringsfrågan.

Den relativa rättsoklarhet som ofta råder inom redovisningsrätten slår genom det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning också igenom inom beskattningen – och det skatterättsliga rättsläget blir därmed inte så klart som vore möjligt.³⁷⁰

367. Så även von Bahr & Thorell 1994 s. 353. Govind 2003 diskuterar situationen i Indien och USA, där förhållandena förefaller vara likartade.

368. Se avsnitt 3.2.

369. Se Kellgren 2004 s. 93 ff.

370. Problemet är dock inte specifikt för frågan om kunskapsutveckling och beskattning utan har en mer generell räckvidd inom de delar av företagsbeskattningen som påverkas av redovisningsrätten. Se närmare t.ex. Kellgren 2004.

Det är mot denna bakgrund viktigt att notera att, i de fall en skatterättslig oklarhet har sin grund i osäkerhet om gällande redovisningsrätt, det inte är oproblematiskt att korrigera denna genom en enstaka skattelagsändring. Det är till att börja med inte möjligt att styra redovisningsrätten genom skatterättsliga regler.³⁷¹ Redovisningsrätten är också av olika skäl ofta svår att ändra, till exempel p.g.a. att den numera ofta har en mer eller mindre tvingande folkrättslig bakgrund.³⁷² Den metod för ändring eller förtydligande av rättsläget som skattelagstiftaren har att tillgå i sådana fall är därför i första hand en rent skatterättslig lagstiftningsinsats.

En ökad grad av rättslig styrning, jämfört med hittillsvarande svenska redovisningsrätt, i form av IFRS/IAS-normer kan dock tänkas bidra till att göra redovisningsrätten något mer genomreglerad än i dagsläget. Därmed kan den ge mer förutsebarhet och likformighet i beskattningen, t.ex. i olika klassificeringsfrågor. Det är till och med möjligt att denna utveckling kan förbättra förutsättningarna för ett fortsatt, och kanske till och med förstärkt, materiellt samband mellan redovisning och beskattning. En sådan utveckling skulle dock kunna motverka uppnåelsen av andra skattepolitiska mål, se avsnitt 13.3.

En svårighet med att via skattereglerna korrigera oklarheter, inom ramen för det område där redovisningsrätten har en materiell betydelse, är att det är förenat med rättstekniska komplikationer att göra en sådan insats i "specifika småfrågor", som t.ex. att klargöra rättsläget i en gränsdragningsfråga inom redovisningsrätten. Anta att man för den skatterättsliga periodiseringen önskar klarlägga en gränsdragningsfråga som ligger inom det s.k. kopplade området. Det skulle innebära att skatterätten skulle ställa krav på en särskild gränsdragningsfråga i beskattningen, men att redovisningen/redovisningsrätten därefter skulle styra den skatterättsliga periodiseringen. Någon sådan externredovisning skulle emellertid inte komma att upprättas av företagen, eftersom den inte behövs för redovisningsrättsliga ändamål, där ju den rent redovisningsrättsliga gränsdragningen i normalfallet fortfarande skulle gälla.

371. Det är däremot möjligt att påverka företagens *redovisning* genom skatterättsliga regler, se Kellgren 2004, särskilt avsnitt 5.5. och 6.2.

372. Här åsyftas den starka ställning som IASBs redovisningsnormer förlänas av EG-rätten (se Bjuvberg 2004:2). Detta är dock inte i samma mån fallet med BFN:s planerade nyorienterade normgivning, som inriktas på redovisning i juridisk person. Inom detta område är IASBs betydelse inte så stor.

Gränsdragningarna mellan de olika regelkomplexen/kategorierna (t.ex. mellan pågående arbeten och FoU-utgifter) är delvis oklar. Den för ett kunskapsutvecklingsperspektiv kanske mest intressanta oklarheten i rättsläget gäller den grundläggande kategoriseringsfrågan; det är ofta svårt att avgöra till vilka skatterättsliga kategorier utgifter som ger, eller kan förväntas ge, kunskapsutveckling ska hänföras. Exempelvis är det inte alltid lätt att bedöma vilka lönekostnader som ska eller får kostnadsföras direkt som vanliga lönekostnader och vilka som ska eller får hänföras till exempelvis FoU, varulager eller pågående arbeten, och som därför ska följa de regler som gäller för dessa andra skatterättsliga kategorier. Denna osäkerhet gör i sin tur att det kan vara svårt att avgöra vilka skatteeffekterna blir av sådana utgifter. Som orsaker till osäkerheten i kategoriseringsfrågan kan bl.a. det oklara sambandet mellan skatterättslig och redovisningsrättslig klassificering utpekas och även en (för åtminstone beskattningsändamål) alltför stor grad av öppenhet i de redovisningsrättsliga reglerna om klassificering.³⁷³

Det måste dock framhållas att rättslig klassificering ofrånkomligen innefattar ett inte oväsentligt mått av uppskattningar och, åtminstone i någon mån, skönsmässiga beslut. Det är inte att vänta att detta förhållande ska kunna mer än reduceras genom mer detaljerade regler – risken är i stället att systemet då blir oöverskådligt och att diverse normkonflikter uppstår. Det kan därför i en utvärderande diskussion vara ändamålsenligt att skilja mellan å ena sidan mer grundläggande oklarheter i skattelagstiftningen (normkonflikter, logiska fel etc.) och å andra sidan, i och för sig inte helt lättlösta, gränsdragningsfrågor rörande sådana frågor som de här diskuterade klassificeringsfrågorna. De flesta av de ovan identifierade förutsebarhetsbristerna är nog ändå av det senare, mindre kritiska, slaget.

Om det finns förutsättningar för en informativ och stabil rättspraxis eller för att andra kompletterande rättskällor, på lite sikt, kan bidra till att rättsläget klarläggs kan det också ge ett större mått av förutsebarhet. Det finns dock svårigheter med att på detta sätt klarlägga rättsläget i frågor där ett materiellt samband råder mellan redovisning och beskattning. Utvecklingen av rättspraxis kommer inte att hinna med i utvecklingstakten, därför att innebörden i god redovisningssed ändras så

373. Observera att detta inte ska uppfattas som kritik mot redovisningsrättens förmåga att uppfylla *sina egna* mål. Det är förstås en stor fråga vilka dessa mål är eller bör vara. Det som diskuteras är om, eller i vilken grad, det materiella sambandet är ändamålsenligt för skattesystemet.

snabbt.³⁷⁴ Det kan också vara svårt att klarlägga många gränsdragningsfrågor genom rättspraxis. Avgöranden av gränsdragningsfrågor är nämligen ofta i hög grad präglade av omständigheterna i det enskilda fallet.

Likformighet³⁷⁵

Bristande förutsebarhet är en företeelse som ofta föreligger samtidigt med bristande likformighet i beskattningen. Om det är oklart hur utgifter ska behandlas, vilket alltså ibland är fallet, kan det lätt hända att de relevanta frågorna får en olikartad behandling i taxeringen.³⁷⁶ Juridiskt lika fall får i så fall olika skatteeffekter. De inslag av bristande förutsebarhet i beskattningen som diskuterats ovan leder, i stort sett, i samma mån till en risk för bristande likformighet.³⁷⁷

Det kan (som diskuteras vidare nedan) förekomma att skattskyldiga har valrätter avseende den skatterättsliga behandlingen av vissa utförda transaktioner. T.ex. kan skattskyldiga i viss mån välja mellan att aktivera och att inte aktivera utvecklingskostnader.³⁷⁸ Så är ibland fallet inom det område som diskuteras i föreliggande framställning. När skattskyldiga i en sådan situation väljer olika beskattningsoptioner kan beskattningen sägas bli i så måtto olikformig som att beskattningen inte sker på samma sätt avseende en viss typ av transaktion. Det råder dock i dessa fall en annan form av likformighet, nämligen i den meningen att skillnaden i beskattningseffekter inte har sin

374. Se Kellgren 2003 s. 337 f.

375. I Kellgren 1997 (s. 67 f.) skiljde jag mellan *formell* likabehandling, som innebär att i formell mening lika fall beskattas enligt samma principer, och *materiell* likabehandling, som innebär att ekonomiskt likvärdiga alternativ beskattas enligt samma principer. Ett exempel på formell likabehandling är att möjligheterna för yrkesutövande pianister att få avdrag för kostnader för stämning av sina pianon är desamma, oavsett var frågan prövas – om omständigheterna är desamma. Materiell likabehandling handlar mer om att transaktioner, som ter sig lika vid en bedömning utifrån en kombination av rättsliga och ekonomiska realiteter (jämför principen om ”substance-over-form”), beskattas på ett likartat sätt. Strävan efter materiell likabehandling i beskattningen kan t.ex. resultera i s.k. genomsyn. Här syftar jag som sagt i första hand på formell likabehandling.

376. Problemen med olikformiga taxeringar kan väntas minska med skatteförvaltningens nya organisation, i form av ett skatteverk som utgör en enda myndighet. Helt kan det dock knappast någonsin komma att undanröjas.

377. Det kan dock anmärkas att till skillnad från förutsebarhet kan likformighet strängt taget uppnås även om beslutsunderlag och principer för beslutsfattandet är okända eller rentav hemliga för de skattskyldiga (t.ex. interna instruktioner). Förutsebarhet täcker inte heller nödvändigtvis in all formell likabehandling. Det kan nämligen tänkas att skattskyldiga på förhand vet att två domstolar tolkar en regel på olika sätt.

378. Se avsnitt 6.4.

grund i att skatteförvaltningen, eller skattedomstolarna, tolkat skattelagstiftningen på olika sätt. Olikformigheten är i stället så att säga ett avsiktligt resultat av reglernas utformning.³⁷⁹

Normgivningsteknikens allmänna struktur

Under denna rubrik ska ett antal spörsmål om normgivningsteknikens och normernas mer allmänna struktur dryftas. Den bakomliggande tanken är att en utvärdering av de aktuella normerna, utifrån de två punkter som presenteras nedan, kan bidra till att ge en relevant bild av om området är ändamålsenligt reglerat. Det är följande två övergripande, delvis sammanhängande³⁸⁰, aspekter på normgivningstekniken som ska behandlas:

1. Är graden av rättslig styrning inom det relevanta fältet hög eller låg? Lämnas t.ex. ett stort antal betydelsefulla frågor oreglerade, eller finns tydlig information om rättsläget i vedertagna rättskällor? Ges skattskyldiga omfattande möjligheter att välja mellan olika skatteeffekter genom så enkla åtgärder som rättslig rubricering av företagna transaktioner eller genom att utnyttja uttryckliga valmöjligheter i reglerna?³⁸¹ Synes det råda enhetlighet eller någon annan form av konsekvens inom området med avseende på graden av rättslig styrning?
2. Ges den rättsliga styrningen i hög grad i skattelagtext eller framför allt i kompletterande rättskällor som rekommendationer, rättspraxis och lagförarbeten, alternativt via redovisningsrätten? Synes det råda enhetlighet eller någon annan form av (rationell) stringens inom området avseende normgivningstekniken i nämnda fråga?

Innan "tillståndet" i nämnda hänseenden behandlas bör det sägas att även om de frågor som ska avhandlas får sägas vara viktiga, kan det inte generellt sett hävdas att en väldigt hög grad av rättslig styrning av nämnda slag, i första hand genom en synnerligen omfattande skattelagtext,

379. Jämför även Kellgren 2005 s. 5 f.

380. De har också beröringspunkter med ovanstående diskussion om förutsebarhet och likformighet.

381. Graden av rättslig styrning kan således vara låg genom avsaknad av normer, genom att förekommande normer är oklara (t.ex. p.g.a. normkonflikter) eller genom att normerna ger skattskyldiga en uttalad rätt att disponera över skatteutfallet av företagna transaktioner.

vore önskvärd. Det kan t.ex. många gånger finnas goda skäl att överlämna vissa frågor till rättspraxis eller att i viss mån ge skattskyldiga möjligheter att välja mellan olika skatterättsliga klassificeringar av företagna transaktioner. Det finns därför anledning att nedan inte bara diskutera hur rättsreglerna svarar mot ovanstående två punkter, utan att också ge vissa synpunkter på vad som skulle kunna vara ett lämpligt sakernas tillstånd.

Graden av rättslig styrning inom det relevanta området får sägas vara tämligen varierande. Som konstaterats ovan i detta avsnitt saknas helt övergripande reglering av området kunskapsutveckling och beskattning. Vidare saknas närmare rättslig information i lagtext i ett betydande antal betydelsefulla frågor på detaljnivån. Den delvis låga graden av rättslig styrning har diskuterats ovan, under temat förutsebarhet. Där drogs slutsatsen att det är svårt att prestera en övergripande reglering av området och att ett antal mer specifika frågor gärna finge regleras närmare. Denna standpunkt äger motsvarande giltighet inom ramen för resonemanget om graden av rättslig styrning.

I många fall klarläggs inte heller rättsläget i nämnda frågor i kompletterande rättskällor. Undantag finns dock, t.ex. i form av vissa prejudikat. Inte minst inom de områden där ett materiellt samband råder, och det föreligger aktuella redovisningsrekommendationer, ges ofta en förhållandevis detaljerad vägledning, främst rörande periodisering men även i frågor om klassificering. Det saknas också i kompletterande rättskällor, t.ex. i doktrinen, en mer generell översikt över relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning.

Bristen på vägledande kompletterande rättskällor har sannolikt flera förklaringar. En orsak torde vara de strukturella svårigheter som ligger i att generera långsiktigt användbar rättspraxis och doktrin rörande innebörden i god redovisningssed.³⁸² En annan förklaring kan kanske vara att området immateriella investeringar inte varit föremål för så stort intresse från normgivare och rättsvetenskap, åtminstone inte under särskilt lång tid, och att rättsläget därför inte hunnit utkristalliseras.

Det kan knappast hävdas att det råder någon större enhetlighet med avseende på graden av rättslig styrning inom området – vissa frågor är detaljreglerade, andra inte. Det saknas i stort sett reglering i lagtext avse-

382. Se Kellgren 2003 s. 337 f.

ende avdragsrätten för utgifter för kunskapsutvecklingsinvesteringar (FoU-regeln i 16 kap. 9 § IL är naturligtvis ett betydelsefullt undantag) men i periodiseringsfrågorna ger lagtexten, i vissa fall, en ganska omfattande ledning. Den i många frågor prejudiciella redovisningsrätten ger också detaljerad ledning i ett antal viktiga frågor.

Att omfångsfrågorna är mindre ingående reglerade än periodiseringsfrågorna har dock en i hög grad rationell förklaring. Avdragsrätten är sällan något större problem inom företagsbeskattningen – avdragsrätten får ju sägas vara mycket vid, så länge det är fråga om för näringsverksamheten relevanta utgifter. Inom periodiseringen kan dock inte en lika enkel lösning användas därför att grunden för den svenska företagsbeskattningens periodiseringssystem är principen om bokföringsmässiga grunder. Så länge gällande rätt inte i alltför hög grad ska avvika från denna princip måste reglerna inte så sällan tillåtas bli fler och ganska komplicerade – om de samtidigt ska ge ett rimligt mått av konkret ledning. Mot denna bakgrund finns knappast anledning att vara kritisk mot att avdragsfrågorna är relativt måttligt reglerade, medan periodiseringsfrågorna har reglerats förhållandevis ingående.

Nämnda skäl kan dock inte motivera att vissa periodiseringsfrågor är ingående reglerade medan andra är mer oreglerade. Dessa situationer får anses vara oönskade. Sådana situationer är dock inte helt oproblematiska att ändra, i och med att skattelagstiftaren kan råda bot på avsaknaden av ingående regleringar endast genom att skapa särskilda skatteregler. Finns i stället ett önskemål om en redovisningsrättslig reglering kan skattelagstiftaren inte göra särskilt mycket för att åstadkomma detta. Å andra sidan kan skattelagstiftaren dra nytta av redovisningsrättens relativa normgivningshastighet för att förhållandevis snabbt få till stånd ledning i viktiga skattefrågor när nya ekonomiska fenomen dyker upp.

Inom periodiseringsområdet varierar dessutom regleringstekniken i så motto att vissa frågor får sin lösning, eller stora delar av lösningen, direkt i skattelagtexten, medan andra frågor helt, eller i hög grad, får sin mer konkreta reglering i redovisningsrätten. Metoden att i olika periodiseringsfrågor "växla" mellan skatterätt och redovisningsrätt kan synas inkonsekvent men är en etablerad normgivningsteknik. Den är känd och relativt väl beskriven, t.ex. i doktrinen. I den mån regleringen i enskilda sådana fall är klar, bereder den partiella "inkopplingen" av redovisningsrätten, som ibland sker, i sig inga avgörande problem för rättstillämpningen. En annan sak är att sambandet mellan redovisning och beskattning ger upphov till tillämpningsproblem. Därtill ska sägas att

principerna för vilka frågor som ska regleras i skattelagtext och vilka som ska regleras via redovisningsrätten knappast kan sägas vara helt transparenta, och möjligen inte heller helt igenom konsekventa. Ytterligare en sak att foga till detta sammanhang är att det råder en inte ringa heterogenitet med avseende på normgivarsidan inom redovisningsrätten. Vissa normer kommer från IASB, andra från BFN och FAR etc. Dessa förhållanden synes inte bidra till klarheten inom området.³⁸³

Uttryckliga valmöjligheter inom området förekommer i första hand vid periodiseringen och då främst inom redovisningsrätten. Där är de inte så få.³⁸⁴ Däremot ger skattelagtexten endast i undantagsfall skattskyldiga uttryckliga möjligheter att välja mellan olika beskattningsalternativ, när de bakomliggande rättshandlingarna är givna.³⁸⁵ Det faktum att valrätter framförallt föreligger inom redovisningsrätten, och inte i periodiseringsregler i skattelagtext, kan synas oenhetligt. Detta förhållande får dock ses i ljuset av att många rent skatterättsliga periodiseringsregler tillkommit just i syfte att åstadkomma en likformighet i beskattningen, medan det inom redovisningen/redovisningsrätten finns en tradition att i högre grad än inom skatterätten öppna för lämplighetsinriktade, mer situationsberoende beslut. Det är därför naturligt att antalet valmöjligheter är större inom redovisningsrätten än i de rent skatterättsliga periodiseringsreglerna.

Sannolikt har skattskyldiga i praktiken också mer generellt förhållandevis stora möjligheter att inom området kunskapsutveckling och beskattning styra skatteutfallet av företagna transaktion genom att välja rättslig rubricering av transaktionerna. T.ex. torde skattskyldiga i praktiken, inom vissa gränser, ha relativt goda chanser att delvis efter eget gottfinnande hänföra löneutgifter till sådana projekt eller poster som ges en skattemässigt förmånlig behandling. Detta är dock inget unikt för området kunskapsutveckling och beskattning, även om förhållandet kanske kan bli något mer accentuerat av kunskapsutvecklingens vida omfattning och lätt obestämda karaktär.

383. Se Kellgren 2003 s. 332 och 333 f.

384. Jag bortser här från den i och för sig intressanta frågan om principen om rättvisande bild skulle kunna skära bort vissa sådana valmöjligheter.

385. Se dock exempelvis huvudregeln respektive alternativregeln för inventarieavskrivning i 18 kap. 13 § respektive 18 kap. 17 § IL. Se även prop. 2003/04:28 om värdering av lager av finansiella instrument.

13.3 Om neutralitetsbrister m.m. – ett materiellt perspektiv

Här ska de i bokens avdelning II analyserade reglerna studeras i ljuset av den materiella sidan av Peczeniks rättssäkerhetsbegrepp. Den övergripande frågan är om reglerna synes ge materiellt sett rimliga effekter eller om det kunde förefalla önskvärt att förändra någon del av rättsläget inom det aktuella området. I första hand är framställningen, som nämnts, inriktad på frågan om skatterättslig neutralitet. Framställningens huvudsakliga uppläggning är den att först påvisas ett antal neutralitetsbrister i de aktuella reglerna, därefter görs en värdering av hur rättspolitiskt problematiska dessa respektive neutralitetsbrister synes vara och slutligen diskuteras kortfattat möjligheterna att skapa skatteregler som är neutrala inom ifrågavarande område.

Förekomst av spänningar i regelsystemet

En utvärdering av de materiella effekterna av skatteregler kan inriktas mot ett stort antal olika frågor, som t.ex. om de undersökta reglerna kan anses vara ekonomiskt rationella, normativt koherenta³⁸⁶ eller till innehållet etiskt rimliga. Den principiellt sett tyngst vägande av dessa frågor, men förmodligen också den mest svårbemästrade, får sägas vara den om lagstiftningens etiska rimlighet. En sådan diskussion öppnar nämligen både för många av de frågeställningar som är specifika för etiken och för en mängd frågor som i första hand bör hänföras till områden utanför etiken.³⁸⁷ Till de för etiken specifika frågorna kan t.ex. metaetikens olika spörsmål, och överhuvudtaget frågan om vilka principiella tänkesätt i moralfrågor som får anses vara lämpligast, hänföras. Exempel på frågor som i första hand bör hänföras till områden utanför etiken är frågan om vad som bör anses vara ekonomiskt rationellt i olika fall och frågan hur regelsystem kan ordnas på ett koherent och överblickbart sätt.

386. Se om normativ koherens särskilt Gunnarsson 1995.

387. Detta är en konsekvens av att etiken kan sägas göra anspråk att i princip ha en överordnad position över andra aspekter, t.ex. ekonomiska eller juridiska (se t.ex. Becker 1986 s. 7 ff.). I sådana beslutssituationer som när lagar ska stiftas är det därför i princip frågan om att hitta den moraliskt mest korrekta lösningen, vilket dock ofta kan anses förutsätta en ingående analys av bl.a. ekonomiska aspekter på olika tänkbara alternativ.

Här finns som nämnts inte utrymme för en så ingående diskussion. I stället är målet i första hand att peka på några ”spänningar” inom det undersökta området, d.v.s. att visa några punkter där regelsystemet inte är, eller tycks vara, neutralt mellan olika metoder för att åstadkomma kunskapsutveckling i företaget. Med neutralitet avses här att beskattningen inte ska styra den enskildes handlande. Det innebär för företagets del att beskattningen är neutral mellan företagets sätt att organisera produktion, inköp och distribution samt mellan olika investerings- och finansieringsalternativ.³⁸⁸ Denna undersökning ger underlag för några därpå följande reflektioner rörande rättslägets ändamålsenlighet (se vidare nedan).

Lagstiftaren har som nämnts inte tagit något samlat grepp på den skatterättsliga behandlingen av utgifter för kunskapsutveckling. Detta ger särskild anledning att vänta att de aktuella reglerna ska uppvisa brister i den skatterättsliga neutraliteten. Det faktum att området kunskapsutveckling och beskattning rymmer många komplexa frågor, som spänner över stora delar av den skatterättsliga materian, stärker anledningen till nämnda antagande.

Det visar sig de facto också att kunskapsutvecklingsutgifter kan få en påfallande varierande skatterättslig behandling. I många fall synes sålunda skatterättslig neutralitet inte råda. Det ska dock sägas att det är vanskligt att uttala sig kategoriskt om neutraliteten i beskattningen. Den beror på flera olika faktorer, inte minst på hur företagets affärsparter beskattas (se vidare nedan).

Emellertid bör inledningsvis nämnas att det i vissa fall inte spelar någon större roll, rent skattekostnadsmässigt, till vilken av de undersökta skatterättsliga kategorierna utgifter för kunskapsutveckling hänförs. T.ex. dras, i många fall, utgifter av för ”vanliga löner” (se kapitel 5) liksom utgifter hänförliga till posterna varulager, FoU eller uppdrag, redan under utgiftsåret. I sådana fall råder i många fall skattemässig neutralitet, åtminstone med avseende på utbetalarens avdragsrätts- och periodiseringseffekter. I flera fall kan det dock hävdas att betydande neutralitetsbrister föreligger.

388. Se Rabe & Bojs 2005 s. 43 och 44. Begreppet skatterättslig neutralitet har inte någon enhetligt och klarlagd innebörd. Se närmare t.ex. Alhager 2001 s. 59 ff., Gunnarsson 1995 s. 135 ff., Mattsson 1988, Mutén 1966, Olsson 2001 s. 73 ff., Persson Österman 1997 s. 29 ff., Rabe & Bojs 2005 s. ff och Ståhl 1996 s. 89 ff. samt i nämnda källor gjorda hänvisningar.

Det kanske mest intressanta exemplet är den skattemässiga skillnad som råder mellan å ena sidan skatteeffekterna med anledning av utgifter för företagsförvärv i (huvud)syfte att förvärva kunskaper och å andra sidan utgifter för sedvanlig FoU-verksamhet. För FoU-utgifter beviljas avdrag och kostnadsföringen kan eller ska ske redan under utgiftsåret. Om ett företag i stället förvärvar andelar i ett företag där de önskvärda kunskaperna redan är för handen, kommer normalt sett inget avdrag alls att få göras med anledning av utgiften.³⁸⁹ Denna skillnad råder alltså trots att investeringarna från ett praktiskt perspektiv kan få likartade effekter vad avser förhållandet utgift – kunskapsutveckling.

En liknande skattemässig spänning kan noteras mellan å ena sidan flera andra i avsnitt II behandlade former för kunskapsutveckling och å andra sidan företagsförvärv som syftar till att komma över befintliga kunskaper i ett företag. T.ex. föreligger avdragsrätt för utveckling av inventarietjänande kunskaper³⁹⁰ (ofta redan under utgiftsåret) medan företagsförvärv som ger liknande effekter behandlas enligt ovan nämnda, mindre skattemässigt lockande, principer.

Till den del förvärvade FoU-projekt periodiseras enligt reglerna i 18 kap. IL råder en rättspolitiskt intressant neutralitetsbrist mellan utgifter för förvärvade FoU-projekt respektive för internbedriven FoU-verksamhet. Utgifter för interna kunskapsutvecklingsprojekt kan eller ska dras av löpande, medan sådana kunskapsutvecklingsutgifter som faller under 18 kap. IL endast ger rätt till värdeminskningssavdrag.³⁹¹

I kapitel 6 konstaterades också att vinstpåslaget på beställda kunskapsutvecklingsarbeten tas fram till beskattning redan när utföraren intäktsredovisar uppdragsintäkten. Om beställaren hade utfört kunskapsutvecklingsarbetet i egen regi hade beskattningstidpunkten avseende denna vinst inträtt vid en senare tidpunkt, nämligen när kunskapsutvecklingen omsatts till något som företaget kan ta betalt för (t.ex. en produkt) och intäktsredovisning med anledning av försäljningar avseende denna nyttighet skett. Kunskapsutvecklingsuppdrag är alltså skattemässigt mindre fördelaktigt behandlade än motsvarande internbedriven kunskapsutveckling.

Det råder också en bristande neutralitet mellan å ena sidan uppdrag och tjänstebyten och å andra sidan samarbeten eller eget arbete.³⁹² Vid

389. Se kapitel 6 och 10.

390. Se kapitel 7.

391. Se kapitel 6.

392. Se kapitel 6, 9 och 11.

uppdrag och tjänstebyten uppstår tidigt en skattekostnad som ofta inte leder till ett lika tidigt skattemässigt avdrag. Detta ger incitament att föredra samarbeten och eget arbete, framför uppdrag och tjänstebyten. Detta förhållande kan eventuellt vara svårt att motivera. Detsamma kan sägas om möjligheten till uppskjuten beskattning vid pågående arbeten (enligt den s.k. färdigställandemetoden), som ännu föreligger.³⁹³

Den inriktning som BFN synes planera att ge sin framtida normgivning skulle ge upphov till redovisningar som i inte obetydlig grad avviker från vad som gäller enligt IFRS/IAS och RR 32. Detta kan medföra att periodiseringen av kunskapsutvecklingsutgifter av ett visst slag ska redovisas på olika sätt för olika företag, beroende på vilka redovisningsnormer som styr det aktuella företags redovisning. I de fall där det råder ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning skulle en bristande skattemässig neutralitet uppstå i dessa fall.³⁹⁴ Liknande transaktioner skulle komma att redovisas på olika sätt i olika företag, därför att de ska eller får följa delvis olika redovisningsregler.

Ovan har framför allt brister i neutraliteten i periodiseringshänseende uppmärksamrats. Det kan emellertid föreligga brister i neutraliteten i beskattningen inom ramen för andra skatterättsliga (grund)frågor, t.ex. rörande avdragsrätten. I de allra flesta fall föreligger avdragsrätt för kunskapsutvecklingsutgifter. Som ovan nämnts är detta dock inte så ofta fallet när kunskapsutveckling sker genom företagsförvärv. Det är inte heller fallet med mutor, trots att de i och för sig kan ge en kunskapsökning motsvarande t.ex. FoU-utgifter.³⁹⁵ Naturligtvis kan vägande skäl anföras för rättsläget rörande mutor.

Den förstärka avdragsrätt för FoU-utgifter som etableras genom 16 kap. 9 § IL gör att avdragsmöjligheterna är större för FoU-utgifter än för andra utgifter för kunskapsutveckling. Det föreligger alltså inte bara en neutralitetsbrist mellan kunskapsutveckling genom företagsförvärv och andra utgifter för kunskapsutveckling (som diskuterats ovan), utan i princip också mellan FoU-utgifter och flera andra kunskapsutvecklingsutgifter. Det ska dock sägas att normala kunskapsutvecklingsutgifter vanligen är fullt avdragsgilla enligt den allmänna regeln i 16 kap. 1 § IL.

Den avskaffade beskattningen vid avyttring av näringsbetingade andelar får betydelse vid avyttring av bolag som haft viktiga uppgifter in-

393. Se avsnitt 9.6.

394. Jag förutsätter här att det är fråga om skillnader i resultatmätningshänseende, inte i fråga om t.ex. tillägginformation.

395. Se i första hand avsnitt 7.3.

om en koncern, t.ex. avseende ekonomiskt riskfylld kunskapsutveckling. Avyttras koncernbolaget kommer avdrag för förlusten inte att medges, vilket naturligtvis är en väsentlig skillnad mot fallet att motsvarande verksamhet hade utgjort en rörelsekostnad i ett bolag med flera verksamheter.³⁹⁶

Som nämnts i kapitel 11 missgynnas också verksamhet som samägs med företag utanför koncerngemenskapen. För dessa äganden gäller nämligen, i de flesta fall, för det första att kapitalförluster på aktierna inte avdragsgilla, för det andra att de inte kan ge och ta emot koncernbidrag och för det tredje att möjligheterna att använda omstruktureringsreglerna vid omstrukturering av sådana företag är i viss mån inskränkta.

Kostnader för skatteutredningar i samband med deklarationsupprättande, skatteplanering, taxeringsprocesser, deklarationshjälp och liknande ger ofta kunskapsutveckling men inte avdragsrätt.³⁹⁷ Ur ett kunskapsutvecklingsperspektiv är denna lösning inte neutral, även om den kan synas rimlig i sak. Det har dock påpekats att den kan leda till gränsdragningsproblem mot liknande utgiftstyper, för vilka avdragsrätt föreligger. Dessutom leder frånvaron av avdragsrätt för dessa utgifter till bristande reciprocitet och neutralitet i beskattningen, genom att arvodessutgifterna utgör skattepliktiga inkomster för utföraren av arbetet.

Det har ovan noterats att de särskilda reglerna om s.k. expertskatt inte synes vara neutrala, sett ur ett strikt nationellt perspektiv.³⁹⁸

Naturligtvis är det också så att neutraliteten avseende kunskapsutvecklingsinvesteringar kan se olika ut beroende på vilket slags skattesubjekt det är som gör investeringen. T.ex. är skatteeffekterna inte desamma när ett skattebefriat subjekt har en utgift för kunskapsutveckling som när ett aktiebolag har utgifter för liknande syften. I föreliggande arbete har dock skatteeffekterna för svenska aktiebolag fokuserats, så frågan om den skattemässiga neutraliteten mellan olika typer av skattesubjekt ska inte utvecklas här.

Det finns många ytterligare neutralitetsbrister, eller tänkbara neutralitetsbrister, som faller utanför syftet med föreliggande arbete. Det finns anledning att peka på att den resultatorienterade resultatmätning³⁹⁹ som är huvudregel inom skatterätten, men som också är av mycket stor betydelse inom redovis-

396. Se kapitel 12.

397. Se avsnitt 5.3.

398. Se avsnitt 5.2.

399. En sådan resultatmätningssmetod tillmäter transaktioner stor betydelse, snarare än värdet av företagets tillgångar och skulder (se vidare nedan).

ningsrätten, skapar inlåsnings effekter genom att realiserade, men inte orealiserade, vinster tas upp till beskattning.⁴⁰⁰

Vissa neutralitetsbrister har sin grund i att det ofta inte råder reciprocitet i beskattningen (se nedan). Affärshändelser inom ramen för ett kunskapsutvecklingsintresse behandlas sålunda ofta inte på ett korresponderande sätt för affärshändelsens olika parter. Detta kan ge upphov till neutralitetsbrister.

Reciprocitet betyder ömsesidighet och i skatteteoretiska sammanhang kan reciprocitet sägas föreligga om en affärshändelse får en korresponderande skatteeffekt för affärshändelsens olika parter. Reciprocitetsbegreppet kan brytas ned i ett flertal olika delasppekter.⁴⁰¹ Det finns i förevarande sammanhang anledning att diskutera förekomsten av framförallt två av dessa kvaliteter, nämligen vad som kan kallas omfångsreciprocitet respektive periodreciprocitet. Med *omfångsreciprocitet* menas att om en kostnad är avdragsgill för utbetalaren så är motsvarande intäkt skattepliktig för betalningsmottagaren – och om en kostnad inte är avdragsgill för utbetalaren så är den skattefri för mottagaren. *Periodreciprocitet* kan sägas råda när en transaktion ger upphov till en (skattepliktig) intäkt samma år som den ger upphov till en (avdragsgill) kostnad för transaktionens motpart. Reciprociteten i beskattningen är ofta bristfällig, inte minst i omfångs- och periodiseringshänseende.

Bristande reciprocitet leder i många fall till bristande neutralitet. Reciprocitetsbrister innebär ju ofta en skattemässig för- eller nackdel för de inblandade skattskyldiga och kan därför ge skattskyldiga incitament att genomföra eller att inte genomföra en transaktion. Skillnader i reciprocitetshänseende mellan olika metoder, för att uppnå ett visst resultat, kan förstås också påverka skattskyldigas val mellan olika metoder för ekonomiskt handlande. Om skattefördelen med anledning av ett skatteupplägg tillfaller endast en av parterna i en transaktion, kan den komma att fördelas mellan transaktionens parter via prissättningsmekanismen.⁴⁰² Det ska dock sägas att relationen mellan reciprocitet och neutralitet är komplex. Ibland kan t.ex. en bristande neutralitet i skatteutfallet komma att ”korrigeras” av reciprocitetsbrister.

400. Hansson & Norrman 1996 s. 36 ff. Se vidare om möjligheten till ett ökat inslag av balansorienterad resultatmätning i beskattningen i slutet av detta avsnitt.

401. Se Kellgren 2005.

402. Se t.ex. (om leasing) Kellgren 2004 s. 162 f.

Brister i reciprociteten är som sagt vanliga. Skattereglerna för utgifter för kunskapsutveckling är inget undantag och talrika exempel återfinns i bokens andra del. I och med att skatteplikten och avdragsrätten inom inkomstslaget näringsverksamhet är breda råder dock i de flesta fall omfångsreciprocitet, så länge det är fråga om affärer mellan näringsidkare. De flesta utgifter för kunskapsutveckling är avdragsgilla och de flesta mottagare blir skattskyldiga för dessa betalningar.⁴⁰³ Som nämndes ovan råder dock inte någon omfångsreciprocitet med avseende på kostnader för skatteutredningar i samband med att upprätta deklarationer m.m. Här saknas avdragsrätt, men mottagaren får vanligtvis skatta för mottagna arvoden.

Bilden blir en annan om perspektivet vidgas utanför aktiebolagssfären. Ett intresseväckande exempel på bristande omfångsreciprocitet är det skattebortfall som uppstår om ett aktiebolag får avdrag för forskningsbidrag till en skattebefriad forskningsstiftelse. Denna möjlighet blir särskilt intressant om stiftelsen i sin tur kan ge skattefria stipendier till de personer som ska utföra forskningen.⁴⁰⁴

Bristerna i periodreciprocitet torde vara fler än bristerna i omfångsreciprocitet.⁴⁰⁵ Periodreciprociteten brister många gånger av det skälet att beställaren av en kunskapsutvecklingsinsats ofta periodiserar utgiften på ett annat sätt än den som ska utföra uppgiften periodiserar inkomsten som (i en eller annan form) blir resultatet av verksamheten. Det kan i detta fall t.ex. vara fråga om FoU-utgifter för en beställare av ett arbete respektive ett pågående arbete för utföraren av nämnda ar-

403. Utländska företag i utlandet blir förstås vanligen inte skattskyldiga i Sverige för t.ex. mottagna ersättningar för ett kunskapsutvecklingsuppdrag, men å andra sidan får de inte heller avdrag i Sverige för utbetalningar till svenska företag för utförandet av sådana uppdrag. Från ett skattebetalarperspektiv råder därför ofta i princip omfångsreciprocitet – förutsatt att skattesystem i de aktuella företagens hemstater liknar det svenska.

404. Se t.ex. SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999 om skattskyldighet för stiftelse och avdragsrätt för bidrag till stiftelse. Stiftelsen, vars ändamål var att bevara och göra tillgänglig för vetenskaplig forskning och allmänhet de kultur- och industrihistoriska miljöerna kring en gammal gruva m.m., ansågs begränsat skattskyldig, medan ett bolag med anknytning till gruvbranschen fick avdrag för bidrag till samma stiftelse. Stiftelsen skulle även utge stipendier.

405. En annan sak är att brister i omfångsreciprocitet typiskt sett ger starkare positiva eller negativa incitament, eftersom det i dessa fall handlar om posters hela skattemässiga effekt. Bristande periodreciprocitet har ju, enkelt uttryckt, bara betydelse för nuvärdet av avdrag respektive skattepliktiga belopp.

bete.⁴⁰⁶ I sådana fall uppnås ofta inte periodreciprocitet. Exempelen kan lätt mångfaldigas – i en mängd fall brister periodreciprociteten.

Persson Österman har ingående diskuterat kontinuiteten i den svenska inkomstbeskattningen.⁴⁰⁷ Också det här aktuella området kan förstås analyseras ur ett kontinuitetsperspektiv. Det synes emellertid som att diskussionen om skatterättslig kontinuitet i första hand får betydelse i samband med omstruktureringar och benefika transaktioner. Eftersom sådana endast i mycket begränsad utsträckning behandlas i föreliggande framställning, är det endast motiverat att göra några korta kommentarer om kontinuitet i detta sammanhang.

Persson Österman uppmärksammar tre former av kontinuitet: karaktärskontinuitet, värdekontinuitet och verksamhetskontinuitet.⁴⁰⁸ *Karaktärskontinuitet* betyder att ”den skatterättsliga karaktären hos en tillgång inte förändras, trots att ägaren till tillgången förändrar sin verksamhet eller att tillgången får en ny ägare”. *Värdekontinuitet* innebär att ”det skatterättsliga värde, eller omkostnadsbelopp, som en skattskyldig kan tillgodogöra sig vid en avyttring, övertas av ett annat skattesubjekt”.⁴⁰⁹ *Verksamhetskontinuitet*, slutligen, innebär att en specifik typ av verksamhet fortsätter att bedrivas, även efter en förmögenhetsöverföring mellan två skattesubjekt. Denna terminologi och undersökningsmodell förefaller inte särskilt fruktbar att använda i samband med kunskapsutvecklingsprocesser i och mellan företag som gör affärer till marknadspris.

Allmänt kan dock sägas att vid kunskapsutveckling i ett företag byter tillgångar sällan karaktär. Däremot är det förstås så att vissa typer av tillgångar används för att utveckla andra tillgångar. Det kan därför i samband med kunskapsutveckling ske vissa skiften i karaktär på de värden som finns i ett företag.⁴¹⁰ Vid onerösa överlåtelser, som på ett eller annat sätt inkluderar kunskapsutveckling, byter tillgångar ofta karaktär, men, som sagt, synes

406. Om beställaren sedan använder den förvärvade kunskapen för att tillverka och sälja produkter, kommer köparna av produkterna ofta att periodisera kostnaden för inköpen på ett annat sätt än säljaren periodiserar sin kostnad för att ta fram produkterna (denna kostnad kan sägas utgöras av både lagervärdet för det sålda och en del av FoU-kostnaden för att ta fram dessa).

407. Persson Österman 1997.

408. Persson Österman 1997 s. 68 ff. Därtill talar han om och verksamhetskontinuitet, som dock är av ett annat slag än karaktärskontinuitet och värdekontinuitet. Den anger nämligen endast att en specifik typ av verksamhet fortsätter att bedrivas, efter en förmögenhetsöverföring (a.a. s. 72).

409. Persson Österman 1997 s. 69 f. respektive s. 71.

410. Exempelvis används ofta materiella anläggningstillgångar (t.ex. provrör) för att utveckla immateriella tillgångar. Därefter används dessa och andra kunskaper (som ofta i princip utgör immateriella anläggningstillgångar) ofta för att producera företagets varor och tjänster.

kontinuitetsprincipen främst diskuteras i samband med omstruktureringar och benefika transaktioner.⁴¹¹

I vilken mån synes de identifierade neutralitetsbristerna vara rättspolitiskt problematiska?

Kunskapsutvecklingsutgifter kan alltså de facto få en varierande skatterättslig behandling, varför neutralitet mellan olika metoder för kunskapsutveckling ofta inte synes råda. Detta är visserligen inget unikt drag för de här behandlade frågorna – spänningarna är legio inom skattesystemet. Att neutraliteten brister också i många andra frågor utgör dock knappast något skäl mot att diskutera hur allvarliga de skattemässiga spänningarna mellan olika metoder för kunskapsutveckling, som har identifierats ovan, egentligen är, eller mot att överväga vilka regeländringar som kunde vara önskvärda.

Det kan dock vara utomordentligt svårt att åstadkomma en framgångsrik rekonstruktion av en del av ett regelsystem som kännetecknas av bristande regelteknisk enhetlighet och normativ koherens. Särskilt gäller detta om det område som ska rekonstrueras har talrika och betydelsefulla relationer till, och samband med, andra delar av regelsystemet. Fullt så hopplöst bör dock situationen inte anses vara i förevarande fall, även om det kommer att visa sig att vissa av de uppmärksammade neutralitetsbristerna har sin grund i fundamentala strukturer i skattesystemet. Sådana fundamentala strukturer och sammanhang måste diskuteras och hanteras på en mer övergripande nivå.

Läsaren bör hålla i minnet att skatterättslig neutralitet inte är den enda skatterättsliga målsättningen av intresse och att förekomsten av en spänning i skattesystemet – till och med en neutralitetsbrist som kan antas utgöra en betydelsefull styrning av skattskyldiga – inte automatiskt utgör ett tillräckligt skäl för att förorda en lagändring. Det är alltid nödvändigt att vara öppen för ett bredare rättspolitiskt synsätt.

En diskussion av det här avsedda slaget skulle, som nämnts ovan, kunna göras mycket omfattande – inte minst därför att neutralitet inte

411. Värdekontinuiteten är hur som helst, generellt sett god vid sådana transaktioner som diskuteras i bokens andra del, eftersom det är frågan om transaktioner till marknadspris. I dessa fall har beloppen för affärsparterna oftast en korresponderande storlek. Se även Kellgren 2005 s. 9 ff. om värderingsreciprocitet.

bör anses vara beskattningens enda betydelsefulla målsättning och att neutralitet kanske heller inte bör eller kan vara en målsättning i varje enskild situation.⁴¹² I resten av kapitlet ska endast ett par – visserligen centrala – spörsmål tangeras inom ramen för frågan om rättslägets rättspolitiska lämplighet. Närmast ska framförallt dryftas i vilken grad de neutralitetsbrister som identifierats bör anses vara mer påtagligt rättspolitiskt problematiska. Därefter behandlas kort frågan om några ändringar i rättsläget skulle vara önskvärda.

Vid bristande neutralitet i beskattningen uppstår snedvridningar som kan öka beskattningens indirekta finansieringskostnader genom effektivitetsförluster.⁴¹³ Det får därför ses som något av en utgångspunkt för rättspolitisk utvärdering av skatteregler att neutralitetsbrister i beskattningen i princip är oönskade, om inte goda skäl kan anföras för förekommande icke neutrala lösningar. Den kan nämnas att ökad neutralitet också var ett av de centrala målen för 1990-års skattereform.

Samtidigt kan lagstiftaren medvetet välja att använda skattereglerna som ett styrmedel för att få till stånd sociala och ekonomiska resultat som inte uppnås med en neutral skattelagstiftning. Det finns därför anledning att vara uppmärksam på skäl för att upprätthålla förekommande neutralitetsbrister. Det finns dock anledning att instämma med Mutén i att man kan kräva att neutralitetsavvikelser bör vara medvetna och speciellt motiverade. Annars riskeras ineffektivitetsskapande snedvridningar.⁴¹⁴

Neutralitetsbrister kan också sätta fokus på frågan om relationen mellan skatteplanering och genomsyn i beskattningen. Skattskyldigas eventuella försök att utnyttja neutralitetsbrister kan nämligen leda fram till att mer eller mindre utstuderade transaktioner företas eller att rättshandlingar helt enkelt ges en felaktig benämning.⁴¹⁵ Sådana försök att

412. För att ta ett exempel på en vidare taxonomi av målsättningar, anser Lundgren m.fl. (2005 s. 37) att ett bra skattesystem kännetecknas av 1) att det stödjer individernas vilja att utnyttja sin förmåga på bästa sätt, 2) att det bidrar till en rimlig standardfördelning och 3) att det stödjer individernas vilja att följa gällande regler, d.v.s. det måste bygga på legitimitet. Se även t.ex. Persson Österman (1997, kapitel 2) som diskuterar varför full neutralitet inte alltid är önskvärt.

413. Lundgren m.fl. 2005 s. 7 och 33.

414. Mutén 1966 s. 48.

415. T.ex. kan det ju vara lockande att felaktigt deklarera icke avdragsgilla kostnader för skatteutredningar i samband med deklarationsupprättande m.m. som kostnader av avdragsgill karaktär.

minska skatteuttaget kan sedan komma att grusas efter att genomsyn eller motsvarande företags i beskattningen. Mot denna bakgrund kan, som ytterligare ett problem med bristande neutralitet i beskattningen, anföras att dessa brister kan ge upphov till situationer där rättsosäkerhet och olika legitimitetsproblem uppstår.

Det bör dock också sägas att i den mån utnyttjande av spänningar i skattesystemet, i form av skatteplanering, kan motverkas genom genomsyn i rättstillämpningen, kan åtminstone vissa av de rättspolitiska problemen med spänningar motverkas. Neutralitetsbristerna leder i dessa fall åtminstone inte till att skattskyldiga kan genomföra framgångsrika kringgåenden av regelsystemet. Utrymmet för användning av genomsyn är dock begränsat.

Det är möjligt att undersöka graden av neutralitet i en stor mängd olika frågor. Det är som sagt långt ifrån säkert att alla neutralitetsbrister som därvid kan komma att uppenbaras är i samma grad skattepolitiskt relevanta. Om neutraliteten studeras ur ett alltför endimensionellt perspektiv (t.ex. "behandlas alla utgifter för kunskapsutveckling på exakt samma sätt skattemässigt?") förbises lätt betydelsefulla skillnader mellan olika, icke skattemässigt likabehandlade transaktioner.

Som kommer att åskådliggöras nedan vore det förhastat att uppfatta alla skillnader i beskattningskonsekvenser för utgifter, som ger eller kan ge liknande resultat, som problematiska, eller som i samma mån problematiska. I stället kan vissa neutralitetsbrister, av olika skäl, vara tämligen betydelselösa ur ett skattebetalarperspektiv. Det kan t.ex. knappast med rätta hävdas att samtliga i bokens del II diskuterade kategorier och metoder för kunskapsutveckling skulle vara *inbördes utbytbara* för en rationell företagsledning – åtminstone inte i alla tänkbara fall. Valet av metod för kunskapsutveckling står t.ex. säkert ytterst sällan mellan att tillverka sina egna lagervaror och att tillverka sina egna materiella anläggningstillgångar. Företagen kan rimligtvis inte heller välja att ha utgifter av avdragsgill karaktär i stället för utgifter för skatteutredningar i samband med deklarationsupprättande och liknande.

Vidare har skattskyldiga inte alltid praktiska möjligheter att använda det skattemässigt mest gynnsamma alternativet för kunskapsutvecklingsinvestering. T.ex. kanske en viss önskad kunskap av olika skäl inte är möjlig att komma över genom företagsförvärv, även om ett företag som vill åstadkomma en viss kunskapsutveckling kanske skulle önska att så vore fallet. Det är dock ofta så att de metoder för kunskapsutveck-

ling som ovan har ställs mot varandra i vissa fall kan anses vara i viss mån utbytbara, även om de långt ifrån alltid är det. Det kan finnas skäl att här peka på några generella mönster av skillnader mellan olika ovan behandlade transaktioner:

- De utvecklade kunskaperna har inte samma form av framtida nytta för det kunskapsutvecklande företaget vid alla kunskapsutvecklingsverksamheter. Jämför t.ex. sådan kunskapsutveckling som genomförs för att "leverera kunskaper" till en beställare, t.ex. avseende utfallet av vissa kemiska prover, och sådan FoU-verksamhet som ett företag bedriver för sin egen produktutveckling. I det första fallet kan eller får den genererade kunskapen kanske inte ens användas av det företag som genomförde kunskapsutvecklingen, men denna ger å andra sidan intäkter redan på ett tidigt stadium. Resultatet av FoU-verksamhet både kan och avses att användas fullt ut av det kunskapsutvecklande företaget, men de eventuella intäkterna ligger långt fram i tiden.
- Riskprofilen mellan olika kunskapsutvecklingsprojekt är också olika. Egen forskning torde t.ex. typiskt sett vara en mer riskfylld verksamhet än att förvärva fungerande resultat eller patent, må så vara att egenbedriven forskning kan tänkas ge större ekonomiskt utbyte om och när den lyckas. Kunskaper har också en höggradigt varierande ekonomisk livslängd.
- I vissa fall är kunskapsutvecklingen i första hand en bieffekt, i andra fall är den uppenbart ett huvudsyfte.⁴¹⁶ Självfallet kan så olika former av kunskapsutveckling inte utan vidare jämföras.

Bristande neutralitet blir i första hand ett mer brännande rättspolitiskt problem då det är fråga om funktionellt mycket likartade och närliggande alternativ som beskattas olika. Det bör också påpekas att vissa neutralitetsbrister i och för sig kan anses utgöra vägande skattepolitiska problem, men att de av olika skäl kan vara svåra att åtgärda på ett sätt som medför fler fördelar än nackdelar. Inte minst kan det vara så att åtgärdandet av en spänning i skattesystemet skulle leda till skapandet av nya, och mer allvarliga, spänningar. Det bästa alternativet kan i dessa fall ändå vara att inte genomföra någon regeländring.

416. Se avsnitt 2.1.

Den skattemässiga skillnaden mellan å ena sidan skatteeffekterna med anledning av utgifter för företagsförvärv i (huvud)syfte att förvärva kunskaper och å andra sidan utgifter för vanlig FoU-verksamhet synes vara rättspolitiskt högentressant. Den spänning i skattesystemet som råder i dessa fall medför en risk för att företagens metoder för kunskapsutveckling kan komma att påverkas av skatteskal. Det är helt enkelt i de flesta fall avsevärt mer skattemässigt attraktivt att genomföra egen kunskapsutveckling än att förvärva aktierna i ett företag som redan har den befintliga kunskapen. Med viss tillspetsning skulle man kunna säga att skattereglerna uppmuntrar till att hjulet uppfinns på nytt, snarare än till att (via försäljning) dela kunskapen om tekniken.

Visserligen ska sägas att om ett företag avyttrar information, eller mottar ersättning för utnyttjande av patent eller liknande, föreligger avdragsrätt för köparen – och det är ju inte alltid nödvändigt att köpa hela företaget. Det kan alltså finnas skattemässigt rimliga metoder att tillgodöra sig befintlig kunskap.

Alternativen egenbedriven FoU-verksamhet och företagsförvärv har ofta också betydelsefulla olikheter. T.ex. skiljer sig riskbilden ganska väsentligt mellan de två alternativen. Förvärv av befintliga kunskaper är ju något annat än att ta fram nya. Vidare är företagsförvärvet förenat med omfattande personalfrågor etc. Dessutom har, som tidigare påpekats, många företagsförvärv andra syften än kunskapsutveckling. Dessa metoder för kunskapsutveckling kan därför inte utan vidare jämföras i en rättspolitisk analys. I och med att säljaren vid ett företagsförvärv ofta själv är skattebefriad för den eventuella kapitalvinst som kan uppstå vid avyttringen, kan den bristande neutraliteten för köparen i viss mån komma att "botas" av det lägre marknadspris på andelarna som kan antas bli följden av säljarens skattefrihet.

Ett likartat resonemang kan föras om den skattemässiga spänning som råder mellan å ena sidan flera andra former av kunskapsutveckling och å andra sidan företagsförvärv som syftar till att komma över befintliga kunskaper i ett företag.

Det råder som sagt också en neutralitetsbrist mellan sådana FoU-investeringar som periodiseras enligt reglerna i 18 kap. IL och sådana som periodiseras enligt god redovisningssed (därför att de följer huvudregeln i 14 kap. 2 § IL). Det är svårt att se att denna neutralitetsbrist är ändamålsenlig utifrån ett kunskapsutvecklingsperspektiv. Rättsläget gör att vissa kunskapsutvecklingsinvesteringar är direkt avdragsgilla medan andra måste skrivas av.

Bristen på neutralitet mellan å ena sidan tjänstebyten och å andra sidan samarbeten eller eget arbete kan vara svår att motivera. Det ska dock också sägas att samarbeten förvisso ofta har en annan riskprofil än regelrätta byten. Frågan om i vilken mån det råder en neutralitetsbrist som utgör ett reellt rättspolitiskt problem skulle emellertid behöva analyseras mer ingående, innan några säkra slutsatser kan dras i frågan.

Det kan också ifrågasättas om den uppskjutna beskattning som en tillämpning av färdigställandemetoden vid pågående arbeten kan ge upphov till verkligen är sakligt motiverad, även om det för pågående arbeten ofta finns en viss osäkerhet om det slutliga resultatet. I en tid då utvecklingen alltmer går mot ett balansräkningssynsätt synes färdigställandemetoden föråldrad och missvisande. Reglerna kan hur som helst knappast sägas vara neutrala i jämförelse med de beskattningsprinciper som normalt sett gäller för uppdrag och försäljningar. De får därför antas innebära ett incitament för skattskyldiga att försöka redovisa uppdrag enligt färdigställandemetoden, även i fall där reglerna inte borde tillämpas. Sådana försök kan bygga på olika former av felrubricering av avtal eller på att avtalsvillkor införs som gör att en uppskjuten beskattning blir möjlig.⁴¹⁷

Det återstår att se vilken inriktning BFN ger sin framtida normgivning. Klart är dock att om det råder stora skillnader i redovisningsnormerna för olika kategorier av företag, leder detta till en bristande neutralitet i periodiseringshänseende, i de fall där det råder ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Från ett rent skatterättsligt perspektiv framstår detta som olämpligt.

Den förstärka avdragsrätt för FoU-utgifter som etableras genom 16 kap. 9 § IL gör att avdragsmöjligheterna på sätt och vis är större för FoU-utgifter än för andra utgifter för kunskapsutveckling. Det kan alltså sägas föreligga en spänning mellan FoU-utgifter och flera andra kunskapsutvecklingsutgifter. Eftersom utgifter för kunskapsutveckling dock vanligen är fullt avdragsgilla också enligt den allmänna regeln i 16 kap. 1 § IL synes den förstärkta avdragsrätten för FoU-utgifter inte i sig medföra någon praktiskt särskilt betydelsefull spänning mellan FoU-utgifter

417. T.ex. kan det synas lockande att sammanföra flera uppdrag och försäljningar till ett enda pågående arbete, för att därigenom få tillfälle att med skatterättslig verkan tillämpa färdigställandemetoden på samtliga sammanförda affärer och på så sätt erhålla skattekrediter. Det finns visserligen i sådana fall möjligheter att efter genomsyn dela upp affärerna och på så sätt förhindra att skattskyldiga får en generell skattekredit (se t.ex. IAS 11 punkt 7–10), men det förutsätter ju bl.a. att sådana eventuella ”upplägg” upptäcks.

och andra utgifter för kunskapsutveckling. I stället kan förmodligen hävdas att regeln bidrar till skattemässig neutralitet i och med att den motverkar den restriktivitet som tidigare rådde avseende utgifter för forskningsstöd. Regeln gör att dessa utgifter blir avdragsgilla på ett sätt som liknar andra utgifter för kunskapsutveckling.

Att kostnader för skatteutredningar i samband med deklarationsupprättande, skatteplanering, taxeringsprocesser, deklarationshjälp och liknande inte är avdragsgilla, trots att de ofta ger kunskapsutveckling, är inte någon neutral lösning. Sådana utgifter torde dock i praktiken sällan, i någon mer väsentlig grad, resultera i en kunskapsutveckling som är jämförbar med annan kunskapsutveckling – åtminstone inte sådana utgifter där kunskapsutvecklingen är en central målsättning med utgiften. Problemet är därför knappast särskilt vägande.

Brister i reciprociteten i beskattningen är som sagt vanliga. Detta kan ge upphov till bristande skattemässig neutralitet. Ett spännande exempel på bristande omfångsreciprocitet är det skattebortfall som uppstår om ett aktiebolag får avdrag för forskningsbidrag till en skattebefriad forskningsstiftelse. Den rättspolitiska utvärderingen av denna spänning faller dock utanför föremålet för denna studie.⁴¹⁸

Det finns många brister i periodreciprociteten. T.ex. periodiserar ett företag, som beställer en kunskapsutvecklingsinsats av ett annat företag, ofta utgiften på ett helt annat sätt än det företag som ska utföra uppgiften periodiserar inkomsten som blir resultatet av verksamheten. Dessa neutralitetsbrister kan påverka valet av olika handlingsalternativ för kunskapsutveckling och de utgör därmed i princip rättspolitiska problem. Som indikerats ovan kan det emellertid finnas goda teoretiska eller praktiska skäl till sådana skillnader. Inte minst finns anledning att peka på att de periodiseringar som ligger inom det kopplade området styrs av normgivning som bygger på synnerligen ingående och kompetenta analyser av olika transaktioners ekonomiska innebörd.

418. Det kan dock påpekas att den bristande omfångsreciprociteten här torde vara svår för skattskyldiga att utnyttja. Om stiftelsen tar emot forskningsstöd som ett regelrätt uppdrag riskerar den att mista sin skattefrihet. Den kan därför inte direkt "åta sig forskningsuppdrag". Viktigt är också att ett skattebefriat subjekt inte har någon nytta av de avdrag ett skattskyldigt subjekt skulle få. De blir därigenom skattemässigt transparenta. Det kan för övrigt tänkas finnas goda samhällseffekter om företag får avdrag för stöd till forskning samtidigt som mottagaren av medlen är skattebefriad (se Braunerhjelm & Skogh 2004).

Det finns anledning att kortfattat koppla frågan om kunskapsutveckling och beskattningen till sambandet mellan redovisning och beskattning: Den olikartade behandlingen av företagens olika kostnader för kunskapsutveckling (inte minst i periodiseringshänseende) och det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning är ägnat att ge incitament till skattedriven redovisning.⁴¹⁹ Det kommer att finnas ett intresse hos redovisningsskyldiga att redovisa så att så stora utgifter som möjligt hänförs till kategorier där avdragsrätt föreligger, och där det skatterättsliga periodiseringsresultatet är gynnsamt, samt att i möjligaste mån välja en tidig kostnadsföring där ett materiellt samband råder mellan redovisning och beskattning. I den mån det handlar om inkomster är det redovisningsmässiga intresset, typiskt sett, i första hand att hänföra inkomster till skattefria kategorier (t.ex. vissa utdelningar) och att senarelägga beskattningstidpunkten. I vilken mån det här beskrivna beteende också är en realitet är en annan fråga.

Vore rättsändringar önskvärda?

Det finns alltså betydelsefulla neutralitetsbrister inom det studerade området.⁴²⁰ Detta är, åtminstone sett isolerat och typiskt, inte något helt tillfredsställande förhållande. De i vissa fall långtgående neutralitetsbristerna tycks kunna ge upphov till snedvridningar och effektivitetsförluster och även inbjuda till skatteplanering. Den naturliga följdfrågan är självfallet hur rättsläget borde se ut. Som diskuterats ovan är detta spörsmål för omfattande för att kunna ägnas en tillräckligt ingående analys i förevarande sammanhang. Några anteckningar ska dock göras i frågan.

Det bör inledningsvis erinras om att det inte är någon självklarhet vad som ska anses vara en neutral beskattning, vare sig i en allmän mening ("teoretisk definition") eller i enskilda fall. Ovan har t.ex. konstaterats att det inte utan vidare kan hävdas att alla utgifter för kunskapsutveck-

419. Se om skattedriven redovisning Kellgren 2004, särskilt avsnitt 5.5. och 6.2. Incitamenten kan röra periodiseringen i redovisningen, men också olika redovisningsrättsliga klassificeringsbeslut. De senare kan få betydelse för både periodisering och avdragsrätt respektive skatteplikt med anledning av företagets affärshändelser.

420. Därmed inte sagt att bristerna skulle vara fler eller mer betydelsefulla än vad som är fallet inom många andra frågor eller delområden inom inkomstbeskattningen.

ling är jämförbara i en sådan mening att neutralitetsprincipen entydigt skulle tala för att eftersträva identiska beskattningseffekter mellan dessa olika investeringsalternativ. I stället kan, i åtminstone vissa fall, stora skillnader noteras mellan olika kunskapsutvecklingsutgifter, t.ex. avseende investeringens riskprofil och avseende de utvecklade eller förvärvade kunskapernas fortsatta användning i företaget. Sådana skillnader kan motivera differenser i skatteutfallet för investeringsalternativ. En djupare analys behövs därför, innan det förbehållslöst kan hävdas att neutralitetsprincipen talar för att två alternativ bör jämföras skattemässigt.

Det kan diskuteras om, och i vilken omfattning, skatterättsligt materiella målsättningar som neutralitet, utgör eller kan utgöra lagtolkningsargument.⁴²¹ Om och i den mån sådana målsättningar får, kan eller ska tillmätas betydelse vid lagtolkningen, kan deras genomslag i viss mån säkras eller utvidgas efter, och vid sidan av, lagstiftningsprocessen. Det skulle därmed finnas ett alternativ till att åstadkomma neutralitet i just lagstiftningsprocessen.

Ett sådant beaktande av t.ex. målsättningen om skattemässig neutralitet kan tänkas ske inom ramen för en s.k. juridisk avvägningslära, där flera olika lagtolkningsmetoder och tolkningsargument vägs mot varandra. Om det handlar om utfyllande av oklara regler kan ett visst beaktande av sådana skattepolitiska principer i vissa fall synas motiverat.⁴²² Det är dock svårt att se att dessa lagtolkningsmetoder kan eller bör användas för att i någon mer väsentlig grad lindra eller undanröja spänningar i skattesystemet. Inte minst rättssäkerhetsskäl och legalitetsprincipen motiverar en sådan ståndpunkt. Det finns därför all anledning att kort diskutera om inom området förekommande och relevanta spänningar skulle kunna avskaffas lagstiftningsvägen.

Många av de regler som analyserats ovan är tillämpliga i en stor mängd olika situationer, också i sådana situationer där inslaget av kunskap-

421. Se bl.a. Gunnarsson 1998, Persson Österman 1997 s. 60 ff. och Pålsson 1997 s. 126. Persson Österman 1997 (s. 31) hävdar att i skatterättslig doktrin brukar begreppet neutralitetsprincipen används i rättspolitiska sammanhang, medan man mer brukar tala om likhetsprincipen när "neutralitethänsyn" tas vid lagtolkningen. Jag använder inte här denna uppdelning.

422. Se vidare t.ex. Gunnarsson 1998, Hultqvist 1995, Kellgren 1997, Peczenik 1995. För en allmän och ingående belysning av frågor kring lagtolkningens yttre gränser, se Peczenik 1995. Frågan om legalitetsprincipens betydelse för gränserna för skattelagtolkningen behandlas av Hultqvist 1995 s. 331 ff. och 481 ff.

utveckling är eller ofta kan vara synnerligen underordnat andra effekter av utgifterna. Så är t.ex. fallet med lagerreglerna, som visserligen spelar en roll i ett kunskapsutvecklingsammanhang, men som också har betydelse för den skattemässiga regleringen av utgifter som knappast ger någon kunskapsutveckling alls (åtminstone inte i någon mer omedelbar mening).⁴²³ Detta förhållande är egentligen inte förvånande; vad som har undersökts ovan är ju inte primärt ”IL:s regler om kunskapsutveckling och beskattning” (ungefär som IL:s regler om koncernbidrag) – det finns inget sådant regelpaket. I stället har undersökningsföremålet varit skattesystemets behandling av företagens utgifter för kunskapsutveckling. Denna behandling framkommer i hög grad ur mer allmänna skatteregler.

I och med att de flesta av de relevanta reglerna också reglerar beskattningen i andra frågor och transaktionstyper än de som studerats här måste dessa reglers andra funktioner i princip uppmärksammas. Annars finns inte underlag för ens rimligt underbyggda slutsatser om hur IL:s regler borde utformas. Det kan ju hända att en ändring i dessa regler, i syfte att skapa skattemässig neutralitet mellan olika former av kunskapsutvecklingsutgifter, skulle få olämpliga konsekvenser i sådana andra fall.

Ibland kan det dock vara möjligt att införa en särreglering av vissa särskilda skattefrågor, för att på så sätt göra en partiell reform av beskattningen och undvika att ändra rättsläget i andra frågor än de i vilka en ändring verkligen är avsedd (se vidare nedan). I den mån så inte är möjligt bör lagstiftaren sträva efter att finna den lösning som ger det bästa helhetsresultatet. Det torde ofta innebära att man i första hand tar fasta på att skapa optimala skatteeffekter i de transaktionstyper som det anses mest betydelsefullt att behandla korrekt.

Ett exempel på en neutralitetsbrist som beror på utfallet av skatteregler som har betydelse för det skatterättsliga rättsläget i en stor mängd situationer, som i allt väsentligt får sägas ligga utanför området kunskapsutveckling, är den ovan diskuterade spänningen mellan kunskapsutveckling genom företagsförvärv respektive genom kunskapsutveckling via ”vanliga utgifter”, som t.ex. internbedriven FoU-verksamhet. Denna spänning har delvis sin grund i att ett aktiebolags beskattning följer flera olika system. Aktiebolagets ordinarie inkomstberäkning sker enligt de vanliga *näringsreglerna*. Till en del följer beskattningen emellertid *kapitalbeskattningens* regler, som i sin tur (bl.a.) har det för detta samman-

423. Se kapitel 8.

hang väsentliga undantaget om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar. Därtill bör det tilläggas att vissa transaktioner styrs eller påverkas av de speciella regler som har sin grund i de särskilda förhållanden som aktualiseras vid beskattningen av företag i *koncerngemenskap*. Förekomsten av tre parallellt verksamma beskattningssystem, som bygger på delvis olika principer, leder ofrånkomligen till spänningar. Dessa spänningar blir särskilt relevanta när likartade företagsekonomiska effekter kan uppnås med flera metoder. Det är naturligtvis inte givet att dessa – och andra – fundamentala strukturer i den svenska inkomstbeskattningen är den mest ändamålsenliga av olika tänkbara metoder för företagsbeskattning. Det kan hända att de borde ändras. Någon säker slutsats om att så inte är fallet kan dock inte dras enbart utifrån en analys av reglernas utfall på just kunskapsutvecklingsutgifter. Det kan t.ex. från ett neutralitetsperspektiv synas lockande att föreslå någon form av korrigering av reglerna vid företagsförvärv, så att kunskapsutveckling genom företagsförvärv skulle behandlas på ett likartat sätt som t.ex. FoU-utgifter. En sådan rättsändring skulle emellertid allvarligt rubba de nyligen introducerade reglerna om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar, vilket skulle ge en mängd olika komplikationer. En sådan ändring kräver därför en vidare analys än som här har kunnats genomföras.

Flera målsättningar och principer för skattelagstiftning än neutralitetsprincipen måste beaktas vid rättspolitisk analys. Skattemässig neutralitet är inte skattenormgivningens enda mål – och det är inte dess yttersta mål. Ytterst bör normgivningens normativa bas vara etiken, åtminstone om etiken uppfattas som en diskurs i frågan om vad en rationell agent bör göra.⁴²⁴ Det är dock viktigt att betona att det måste vara en etik där det möjliga och det önskvärda går hand i hand.⁴²⁵ Självfallet kan det inte vara önskvärt att lagstiftaren så att säga enbart tänker med hjärtat – det är nödvändigt att inte blunda för faktiska ekonomiska och politiska förutsättningar för skattelagstiftningsarbete.⁴²⁶ Lika viktigt är dock att värderingar av ett mer ”allmänmänskligt” slag också tillåts spela en viktig roll i lagstiftningsdiskussionen. Denna diskussion får inte reduceras till en (i utpräglat positivisk mening) vetenskaplig fråga, d.v.s.

424. Se närmare Kellgren 2002 med vidare hänvisningar.

425. Se Kukathas & Pettit 1992 s. 11 ff. om behovet för den politiska teorin att väva samman det önskvärda och det genomförbara.

till ett blott intellektuellt eller tekniskt spörsmål. Skattepolitik är, som all annan politik, ytterst en fråga om att sträva efter socialt önskvärda resultat.

De ytterligare målsättningar och principer, utöver just neutralitetsprincipen, som synes nödvändiga att beakta kan grovt delas in i formella aspekter och (andra) materiella aspekter. Indelningen känns igen från den uppdelning som gjordes i avsnitt 13.1.

Från de formella målen perspektiv kan inte minst konstateras att det ska till starka skäl för att motivera införandet av sådana skatteregler som riskerar att resultera i försämrad förutsebarhet och likformighet i rättstillämpningen. De formella målen kan därför i vissa fall stå i konflikt med de materiella målen – om de senare skulle kunna uppnås endast genom regler som visserligen är teoretiskt tilltalande, men som förutsätter talrika subtila och komplicerade beräkningar, värderingar och tolkningar eller som gör regelsystemet orimligt tilltrasslat. Sådana regler äventyrar också hanteringsekonomin i beskattningen, i och med att de kan kräva merarbete i form av värderingsarbete eller ge upphov till ett stort antal skatteprocesser. Det råder i många fall en konflikt mellan teoretiska attraktiva och å andra sidan praktiskt hanterliga beskattningsnormer.

Rörande målet att nå en materiellt lämplig lagstiftning är min, givetvis delvis personliga, uppfattning på det generella planet följande: De mänskligt sett djupaste värderingarna – om t.ex. skyddet för individens trygghet, integritet och familj – synes inte vara framträdande i frågorna om företagsbeskattningseffekter avseende utgifter för kunskapsutveckling. Det tycks i stället vara centralt att överväga frågor som: Hur kan materiellt önskvärda och teoretiskt korrekta beskattningsmetoder förenas med förutsebarhet och hanteringsekonomi i beskattningen? Vilka regler ger förutsättningar för tillväxt, internationell konkurrenskraft och överhuvudtaget förbättrade möjligheter att klara välfärden? Bör neutralitet råda mellan kunskapsutvecklingsinvesteringar och andra utgifter, eller är det måhända mer ändamålsenligt att t.ex. uppmuntra företagen till kunskapsutveckling genom förmånliga skatteregler för investeringar

426. Bland sådana förutsättningar kan t.ex. nämnas att det ekonomiska livet är så varierat och föränderligt att vissa skattskyldiga kan väntas "göra upplägg" för att spara skatt om reglerna inbjuder till detta, att såväl tekniskt komplicerade som mycket allmänt hållna regler leder till tillämpningsproblem, att diverse olika nationella och internationella politiska realiteter (t.ex. EG-rätten) och skattekonkurrens är av betydelse samt att avvägningen mellan rättvisa och ekonomisk effektivitet kan vara ytterst svår.

i detta syfte? Hur kan ett i åtminstone rimlig grad enhetligt och koherent skattesystem byggas upp?⁴²⁷ Mellan vilka former av kunskapsutveckling bör neutralitet råda? Vilken betydelse bör tillmätas andra skatterättsliga principer, såsom reciprocitetsprincipen, skatteförmågeprincipen och symmetriprincipen? Vilka rättsliga tekniker kan användas för att åstadkomma de mest relevanta materiella målsättningarna? En mycket viktig fråga är förstås slutligen vilka tänkbara regleringar som vore förenliga med EG-rätten.

När det gäller materiella korrigeringar (i betydelsen ändringar som sträcker sig längre än till klarlägganden av oklarheter i rättsläget) av rättsläget är jag f.n. inte beredd att förorda någon förändring, även om det inte bör uteslutas att vissa förändringar kan vara önskvärda. Frågorna måste helt enkelt först utredas mer ingående. Några ytterligare nedslag i *de lege ferenda*-frågan rörande förhållandet mellan kunskapsutveckling och beskattning ska emellertid göras.

En regeländring som kan synas tilltalande är ett ökat inslag av balansorienterad resultatmätning i beskattningen. En balansorienterad resultatmätning innebär att de årligen fastställda marknadsvärdena på företagens tillgångar och skulder är avgörande för deras värdering och även för den löpande resultatmätningen. Detta skulle innebära att samtliga orealiserade värdenedgångar och värdeuppgångar skulle påverka företagens resultat (samma år som de ägt rum).

427. Gunnarsson (1995) har liknat det svenska skattesystemets regler och grundläggande normativa strukturer vid ett lapptäcke (se även Persson Österman 1997 s. 100). Ett sådant förhållande behöver dock inte nödvändigtvis vara ett problem, eller egentligen ens ett bevis för att skattesystemet och den demokratiska processen skulle fungera illa. Förmodligen är det till och med så att den demokratiska processen och vårt komplexa och föränderliga samhälle får som en ofrånkomlig konsekvens att något normativt koherent skattesystem knappast kan skapas – eller åtminstone inte överleva under någon längre tid. Det kan dock i och för sig, på ett mer allmänt plan, tänkas att det finns mycket som talar för att se med skepsis på den som förespråkar regler som inte är koherenta (se t.ex. Peczenik 1995 om koherentism). En sådan eventuell princip bör dock inte onyanserat användas som ett argument mot att förespråka stegvisa reformer i demokratisk ordning, även om vissa sådana steg skulle medföra en normativ inkoherens med (ännu) inte ändrade delar av skattesystemet. (Jämför även Popper 1980 & 1981 samt 1997 s. 325 ff.) Klart är dock att en bristande koherens i skattesystemet gör det vanskligt både att utvärdera regler och att föreslå mer konsekventa och koherenta regler (åtminstone om inte så stora delar av skattesystemet ska ändras att en i grunden ny struktur uppstår) – det finns nämligen ganska få klara principer att falla tillbaka på. Det hindrar inte att vissa normativa strukturer kan identifieras och användas som en bas för resonemang *de lege ferenda*.

Redovisningsnormgivningen inriktas numera i ökad grad mot en sådan balansorienterad resultatmätning, som alltså utgår från tillgångars och skulders aktuella marknadsvärden – i stället för att som hittills orientera mer mot företagets genomförda transaktioner (där orealiserade vinster inte utgör grund för intäktsredovisning⁴²⁸).⁴²⁹ Det är möjligt att låta företagsbeskattningen följa denna trend – det sker till och med i viss mån med automatik p.g.a. det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning.⁴³⁰ I och med att redovisningsrätten inte fullt ut har anammat, eller tycks komma att anamma, ett balansorienterat synsätt kan en dylik förändring av företagsbeskattningen dock inte genomföras fullt ut inom beskattningen bara genom att skatterätten ansluts till redovisningsrätten. Däremot är det möjligt att genomföra en sådan ändring genom införande av rent skatterättsliga regler med motsvarande (balansorienterade) innebörd.

Frågan är dock om en sådan utveckling vore önskvärd och hur den skulle påverka området kunskapsutveckling och beskattning. Det ska först och främst sägas att en balansorienterad resultatmätning skulle skapa en större ekonomisk enhetlighet mellan olika ekonomiskt likartade tillgångar och skulder och mellan ekonomiskt likartade processer, eftersom företagets resultat skulle beräknas utifrån dess faktiska ställning. En sådan metod skulle förmodligen komma att bidra till ett större mått av neutralitet mellan olika kunskapsutvecklingsutgifter och metoder för kunskapsutveckling. De inlåsnings effekter som blir följden av en resultatorienterad resultatmätning skulle också upphöra, vilket skulle bidra till skatteneutraliteten.

En övergång till en balansorienterad resultatmätning skulle dock inte i sig förändra skatterättens omfångsregler. Till den del som neutralitetsbrister eller andra rättspolitiska ”problem” har sin grund i skatterättens omfångsregler måste just dessa regler ändras. Införandet av en balansorienterad resultatmätning skulle inte heller undanröja dagens brister i periodreciprocitet i beskattningen. Dessa brister har sin grund i att intäktskonsekvenserna av en affär för säljaren respektive utgiftskonsekvenserna för köparen inte alltid korresponderar. En balansorienterad resultatmätning skulle inte leda till full reciprocitet, därför att de reella

428. Däremot är orealiserade förluster resultatpåverkande enligt den traditionella resultatorienterade redovisningen. Denna egentligen inkonsekventa redovisningsmetod (den ger en periodmässig asymmetri) motiveras främst av försiktighetsprincipen.

429. Se t.ex. Artsberg 2003 s. 429.

430. Se SOU 2005:53.

ekonomiska effekterna för en transaktions parter inte alltid är varandras spegelbilder. T.ex. kan en avyttring leda till en vinst för det säljande företaget, men inte till motsvarande kostnad eller förlust för det köpande företaget.

Det finns alltså vissa skäl som talar för en balansorienterad företagsbeskattning, även om en sådan förändring av företagsbeskattningen inte skulle leda fram till någon teoretiskt perfekt beskattning. De invändningar som kan riktas mot en sådan balansorienterad beskattningsmetod är dock tungt vägande. De invändningar som nedan presenteras får anses vara så betydelsefulla att metoden inte bör införas. Det saknas därför anledning att närmare penetrera vilka ekonomiska effekter en balansorienterad beskattning skulle få inom området kunskapsutveckling och beskattning.

Persson Österman har sammanfattat diskussionen om det lämpliga eller olämpliga med en balansorienterad företagsbeskattning. Han har kommit fram till att den rådande uppfattningen, som han själv också delar, är att även om goda teoretiska skäl kan anföras för en sådan metod är nackdelarna övervägande. Bl.a. skulle en sådan metod leda till att orealiserade vinster beskattas, trots att någon skatteförmåga knappast kan sägas ha uppstått.⁴³¹ Därtill är den löpande värderingsprocessen osäker och komplicerar bokföringen.⁴³² Frånvaron av en aktiv marknad för många poster gör en balansorienterad resultatmätning mycket svår att genomföra.⁴³³

Förutsebarhet och taxeringslikformighet gynnas generellt sett av regler som med normala lagtolkningsmetoder ger ett bestämt och entydigt utfall.⁴³⁴ Det kan konstateras att en balansorienterad resultatmätningssmetod på många sätt är teoretiskt enkel och klar – och om den genomförs konsekvent är den också enhetlig och välkänd. De praktiska värderingsproblemen är dock legio och värderingsprocessen skulle troligen vara förenad med så många problem att rättssäkerheten skulle hotas allvarligt om en helt balansorienterad företagsbeskattning infördes. Dessutom skulle den löpande värderingsmetoden ge upphov till stora utredningsutgifter och sannolikt också skatteprocesser, vilket skulle vara samhällsekonomiskt ogynnsamt. Inom områden där det finns en väl fungerande marknad, som när det t.ex. gäller börsaktier, kan dock vär-

431. Skattskyldiga kan därför till och med tvingas sälja tillgångar som gått upp i värde.

432. Persson Österman 1997 s. 75 ff.

433. Artsberg 2003 s. 234 f. Se även Gröjer 2002 s. 61.

434. Kellgren 1997 s. 61 f.

deringen göras både enkel och förhållandevis säker och här har också vissa möjligheter till skattemässig värdering till verkligt värde införts.⁴³⁵ Det kan tänkas vara motiverat att införa den inom fler inkomstskatterättsliga delområden än vad som för närvarande är fallet. Det är dock en fråga som faller utanför syftet med föreliggande studie.

Ett sätt att öka den skattemässiga neutraliteten mellan olika metoder för kunskapsutveckling vore att särbehandla en kunskapsutvecklande del av företagens olika investeringar (eller av vissa sorters investeringar). Sådana utbrutna kunskapsutvecklingsutgifter kunde i så fall behandlas på ett neutralt och enhetligt sätt. Därmed kunde neutraliteten inom området kunskapsutveckling och beskattning ökas. T.ex. vore det i så fall möjligt att bryta ut kunskapsutvecklingsinslaget i ett företagsförvärv och behandla denna utgift efter samma principer som en traditionell FoU-investering.

En sådan metod kan synas teoretiskt attraktiv, men den vore förenad med ungefär samma värderingsproblem som den balansorienterade resultatmätningen – eller med ännu större värderingsproblem. En sådan teknik skulle förutsätta en uppdelning av investeringar med blandade syften, så att kunskapsutvecklingskomponenten kunde skiljas ut. För att kunna göra detta på ett korrekt sätt är det nödvändigt att fastställa den ekonomiskt korrekta andelen av respektive inslag i en investering. En sådan uppdelningslösning är svårhanterlig, med tanke på att de kräver en i möjligaste mån oberoende värdering av de olika komponenter som ingår i en ofta komplext sammansatt helhet. Att göra sådana värderingar är både komplicerat, oprecist (och därmed rättsosäkert) och kostnadsdrivande.⁴³⁶ Med tanke på hur intimt sammanbunden kunskapsutveckling är med mer eller mindre all mänsklig verksamhet skulle åtminstone en generell uppdelningslösning sannolikt bli mycket svår att hantera i det praktiska rättslivet. Den skulle antagligen resultera i talrika skatteprocesser.

Dessutom är det troligen ofta så att om neutralitet från ett perspektiv skapas, kommer ändringen att medföra neutralitetsbrister från ett annat perspektiv. Anta t.ex. att en uppdelningslösning skulle användas vid företagsförvärv, så att kunskapsutvecklingskomponenten skulle särbe-

435. Se närmare prop. 2003/04:28. Det är naturligtvis inte givet att börsvärdet, eller motsvarande, är ett för alla syften korrekt och ändamålsenligt värde.

436. Problematiken finns även inom redovisningsrätten och kan kanske bäst illustreras med de redovisningsfrågor vid företagsförvärv som behandlas i IFRS 3 (Rörelseförvärv).

handlas. En sådan teknik skulle kunna ge en ökad neutralitet från ett kunskapsutvecklingsperspektiv, men samtidigt medföra att olika företagsförvärv skulle behandlas på olika sätt, beroende på (den uppskattade) mängden genom företagsförvärvet anskaffade kunskaper. Som påpekats är det inte heller ens nödvändigtvis teoretiskt riktigt att jämställa samtliga utgifter för kunskapsutveckling. Det kan finnas ekonomiskt relevanta skillnader mellan olika utgifter för kunskapsutveckling och dessa skillnader kan tänkas motivera skillnader i beskattningen.

Mot bakgrund av särskilt värderingsproblemen kan en mer generell uppdelningslösning vid investeringar som ger kunskapsutveckling inte förordas. Däremot kan det eventuellt finnas skäl att överväga en sådan lösning i något speciellt fall. Det kan också påpekas att delningar av transaktioner redan i dag är nödvändiga i vissa sammansatta transaktioner – och sannolikt i praktiken alltid kommer att behövas i vissa situationer.⁴³⁷

Vissa neutralitetsbrister har sin grund i att det inte råder reciprocitet i beskattningen. Detta beror bl.a. på att företagsbeskattningen och redovisningsrätten i mycket hög grad enbart ser till det enskilda företags situation – inte till redovisnings- eller skatteeffekterna för företags affärspartners.⁴³⁸ Detta är särskilt tydligt på periodiseringsområdet, där en redovisning i enlighet med god redovisningssed många gånger ger upphov till en bristande periodreciprocitet mellan en transaktions olika parter.

Att skapa en helt reciprok företagsbeskattning är en mycket vanskelig uppgift. Skattereglerna skulle behöva göras avsevärt mer ”fyrkantiga” än i dag för att kunna ge en full reciprocitet – förmodligen skulle det bl.a. bli nödvändigt att införa något slags kontantprincip i många fall. Det vore ett stort avsteg från den för svensk företagsbeskattning bärande tanken att beskatta de enskilda företags ”verkliga resultat”.⁴³⁹ En sådan ändring är knappast önskvärd. Som Mutén påpekat strider det mot ”inkomstskattens uppgift att vara en individualiserande belastning på varje skattskyldig efter hans förmåga” att låta bestämmandet av skatteförmågan ”påverkas av hur (den skattskyldiges) kontrahenter i affärsförhandlingar får sin beskattning ordnad”.⁴⁴⁰ Det ska också sägas att

437. Se t.ex. prop. 1998/99:15 s. 119 ff. om omstruktureringar.

438. Ett undantag är dock koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL.

439. Se även Kellgren 2005.

440. Mutén 1959 s. 183.

många reciprocitetsbrister är avsedda och knappast utgör några direkta samhällsproblem.⁴⁴¹ Det är också sannolikt att införandet av en högggradigt reciprok företagsbeskattning även skulle få till effekt att nya neutralitetsbrister uppstår.

Ett försök att skapa en väsentligt större grad av reciprocitet i den svenska inkomstbeskattningen bör mot denna bakgrund föregås av en mycket ingående diskussion om en sådan ändring skulle medföra fler fördelar än nackdelar. Det är ytterst tveksam om så kan vara fallet. Däremot kan det vara relevant att undersöka om det finns enstaka reciprocitetsbrister som kan och bör undanröjas.

För den händelse rättsändringar bör företas kan det vara av intresse att överväga vilka regler som i så fall borde ändras. Jag tänker här närmast på frågan om korrigeringar bör göras i rent skatterättsliga regler eller i redovisningsrätten (till den del denna har betydelse för skatterätten⁴⁴²).

En tänkbar metod för att skapa ändringar i rättsläget är att utveckla redovisningsrätten så att den bättre svarar mot skatterättsliga önskemål om t.ex. neutralitet, reciprocitet, förutsebarhet och taxeringslikformighet. Ett flertal oklarheter och materiellt diskutabla lösningar inom området har sin grund i redovisningsrätten. Det kunde därför synas ändamålsenligt att ändra i just dessa regler. Denna väg är dock knappast användbar i någon större utsträckning. Den starka bindning till IFRS/IAS-reglerna gör att redovisningsrätten framöver kommer att domineras av internationella redovisningsrättsliga hänsyn, med investerarintresset i fokus, snarare än av tankar på det svenska skattesystemets ändamålsenlighet och inre koherens. Problem med rättsläget i omfångshänseende kan knappast förbättras alls via redovisningsrätten, i och med att det i princip är en rent skatterättslig fråga. I allt väsentlig måste därför eventuella förbättringar i rättsläget (inom det här aktuella området) genomföras genom förändringar i rent skatterättsliga regler.⁴⁴³

441. Bristande reciprocitet är ju inte automatiskt, och i varje förekommande fall, något som bör undanröjas. Ett exempel på bristande omfångsreciprocitet är när ett företag säljer produkter till privatpersoner och köparen inte får avdrag för inköpen eftersom utgiften ses som en levnadskostnad medan köpeskillingen förstås är en skattepliktig intäkt för säljaren. Detta anses knappast vara någon ologisk eller annars olämplig lösning – och den är absolut inte ny eller okänd.

442. Se Kellgren 2004 kapitel 4.

443. Notera dock diskussionen vid not 371.

Att reglera det skatterättsliga läget i särskilda skatteregler, i stället för att låta den skattemässiga periodiseringen styras av redovisningsrätten, har både för- och nackdelar.⁴⁴⁴ Fördelarna är bl.a. att skatternas styrning på redovisningsrätten därigenom minskar och att skattelagstiftaren får en större kontroll över det skattemässiga resultatet. Bland nackdelarna med särskilda skatteregler kan nämnas att dessa medför dubbelarbete för företagen och att de gör att obeskattade reserver kan bildas.⁴⁴⁵

Av skäl som anförts ovan är jag f.n. inte beredd att förorda några bestämda materiella korrigeringar av rättsläget, även om jag inte vill utesluta att ändringar kan vara motiverade. Det är dock min förhoppning att detta kapitel har bidragit med något av värde för den rättspolitiska diskussionen av den komplicerade och betydelsefulla relationen mellan kunskapsutveckling och beskattning. Den förtjänar ytterligare vetenskaplig belysning, i både fördjupad och breddad riktning. Jag skulle vilja avsluta framställningen med några tankar om återstående forskningsbehov.

444. Se bl.a. SOU 1995:43 och SOU 2003:71 s. 82 ff.

445. Se närmare Kellgren 2004 kapitel 6.

14 Något om återstående forskningsbehov

Området kunskapsutveckling och beskattningen omspanner en mängd olika rättsfrågor. Ett stort antal relevanta vetenskapliga spörsmål återstår att bearbeta. Inom inkomstbeskattningen (och den för beskattningen relevanta delen av redovisningsrätten) kunde den studie som här gjorts kompletteras med mer ingående undersökningar avseende flera av de frågor som har behandlats. Inte minst skulle det vara relevant att mer i detalj studera i vilken mån förekommande neutralitetsbrister kan tänkas komma att utnyttjas för skatteundandraganden samt i vilken mån och på vilka sätt sådana försök kan motverkas.

Koncernfrågorna, och även skattefrågor med anledning av samarbetsprojekt, känns också angelägna att undersöka närmare. Detsamma kan sägas om det skatterättsliga läget vid kunskapsutveckling genom omstruktureringar.

I arbetet med denna bok har ingen systematisk genomgång av redovisningspraxis gjorts. Mot bakgrund av att begreppet god redovisningssed inbegriper en tillämpningsaspekt skulle det dock vara värdefullt med en undersökning av faktiskt förekommande redovisningspraxis rörande utgifter som har ett samband med kunskapsutveckling.⁴⁴⁶ Den nuvarande lätt kaotiska situationen på redovisningsområdet gör också att en förnyad och fördjupad redovisningsrättslig studie kan vara motiverad i sinom tid.

Kunskapsutveckling äger inte endast rum i samband med transaktioner mellan aktiebolag. Det är inte minst i forskningssammanhang vanligt att också svenska och utländska universitet, stiftelser och ekonomiska föreningar är betydelsefulla aktörer – som finansiärer eller kunskapsutvecklare. Sådana skattesubjekt kan också fungera som någon form av mellanled, t.ex. i en forskningsfinansieringsprocess. Inom detta område

446. Se avsnitt 3.2.

finns ett stort antal betydelsefulla skatterättsliga frågor som inte har blivit tillräckligt belysta. Det finns också anledning att närmare klarlägga skatteeffekterna vid olika former av donationer för t.ex. forskning och utbildning.⁴⁴⁷

Kunskapsutveckling har ofta en internationell aspekt, inte minst i en tid då det ekonomiska livet internationaliseras alltmer. Skatteutfallet kan vara väsentligt annorlunda i situationer med en internationell anknytning än i "rent svenska fall". Det vore därför välkommet med en studie som lägger ett internationellt skatterättsligt eller ett komparativ-rättsligt perspektiv på de här uppmärksammade frågorna.

Det vore intressant att se förslag på en modell för en enhetlig beskattning av olika (eller åtminstone jämförbara) former av kunskapsutveckling. Det är dock svårt att skapa en ändamålsenligt sådan modell – om den inte ska ge upphov till mer betydande problem än de som föreligger i dagsläget. Det kan också vara motiverat att diskutera mindre omfattande ändringar av regler som styr beskattningen med anledning av kunskapsutveckling. I och med att skattesystemet vid sådana mer blygsamma förändringar inte skulle påverkas lika kraftigt, kan inriktningen på en insats av det slaget vara mer snävt rättslig (i betydelsen rättsteknisk) än vad som är fallet med mer holistiska anslag. Inom ramen för en sådan inriktning kunde det t.ex. vara intressant att undersöka hur vissa av de neutralitetsbrister som uppmärksammats i denna bok skulle kunna undanröjas.

Närmare information om olika faktiska samhällsförhållanden och liknande kan ge värdefullt underlag både till analyser av rättsläget och till resonemang de lege ferenda. Data av sådant slag kan ge relevant information, både avseende vilka frågor som är särskilt angelägna att reglera och vilka regler som kan anses vara önskvärda.

Ett exempel på en undersökning med en sådan "empirisk" inriktning, som skulle kunna vara av värde, vore t.ex. en kartläggning av hur kunskapsutveckling vanligen sker i Sverige (vilka metoder används, vilka aktörer är aktiva, vilka är skillnader i metoder mellan olika aktörer och mellan olika mål för kunskapsutvecklingen) och i andra länder. Ett intressant spörsmål inom denna ram är t.ex. hur forskningsfinansieringens strukturer ser ut.

447. Se kortfattat Boyce & Kellgren 2003.

Det vore också av intresse med en undersökning om vilka skatterättsliga problem och valsituationer som upplevs som mest akuta och relevanta av beslutsfattare inom området – och i vilken mån de val som görs förefaller att påverkas av skatteskal.

Att försöka att ekonomiskt kvantifiera effekterna av olika kunskapsutvecklingsinvesteringar, med inriktning på skatteeffekter, kan bidra till viktig kunskap ur både ett nationalekonomiskt och ett företagsekonomiskt perspektiv – och naturligtvis för rättsvetenskapen. Det skulle således vara av intresse att försöka beräkna effekterna av såväl dagens regler som av alternativa regler.

Källor

Rättspraxis

Kammarrätten i Göteborg den 15 januari 2002, mål nr 5132-1999.

RÅ 1986 ref 128

RÅ 1991 ref 71

RÅ 1992 ref 55 I

RÅ 1992 ref 55 II

RÅ 1994 ref 18

RÅ 1998 not 213

RÅ 2000 not 158

RÅ 2001 not 146

RÅ 2002 not 133

RÅ 2003 ref 2

RÅ 2003 not 167

RÅ 2004 ref 113

SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999.

Offentligt tryck

Proposition 1938:258

Proposition 1970:135

Proposition 1980/81:68

Proposition 1995/96:10

Proposition 1998/99:15

Proposition 1999/00:2

Proposition 2000/01:12

Proposition 2001/02:175

Proposition 2003/04:28

Proposition 2004/05:24

Regeringens skrivelse 2003/04:175

RSV Dnr 9471 02/100
SOU 1995:43
SOU 1997:2
SOU 1998:116
SOU 2003:71
SOU 2005:53

Litteratur

- Aldén, Stefan: Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten. Nerenius & Santerus Förlag 1998. (Citeras: Aldén 1998.)
- Alhager, Eleonor: Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus Förlag 2001. (Citeras: Alhager 2001.)
- Andersson, Mari; Saldén Enérus, Anita; Tivéus, Ulf: Inkomstskattelagen. En kommentar. Norstedts Juridik 2004. (Citeras: Andersson m.fl. 2004.)
- Andréasson, Reidar: Att beskriva rätten – En kommentar till försök att ge en generell beskrivning av rätten. Uppsala universitet 2004. (Citeras: Andréasson 2004.)
- Arnell, Göran och Burmeister, Jari: Koncernbildning – redovisningsregler gällande anskaffningsvärde under verkligt värde. Skattenytt 1999 s. 539 ff. (Citeras: Arnell & Burmeister 1999.)
- Artsberg, Kristina: Redovisningsteori -policy och -praxis. Liber Ekonomi 2003. (Citeras: Artsberg 2003.)
- Axelsson, Gunvor: Mänsklig kunskap blir viktigare än maskinen – även i industrin. SAF-tidningen, 1988-11-10, nr 36. (Citeras: Axelsson 1988.)
- von Bahr, Stig och Norberg, Claes: Inkomst av näringsverksamhet, Skattenytt 1999 s. 295 ff. (Citeras: von Bahr & Norberg 1999.)
- von Bahr, Stig och Thorell, Per: Inkomst av näringsverksamhet. Skattenytt 1993 s. 303 ff. (Citeras: von Bahr & Thorell 1993.)
- von Bahr, Stig och Thorell, Per: Inkomst av näringsverksamhet. Skattenytt 1994 s. 352 ff. (Citeras: von Bahr & Thorell 1994.)
- von Bahr, Stig och Thorell, Per: Inkomst av näringsverksamhet. Skattenytt 1995 s. 309 ff. (Citeras: von Bahr & Thorell 1995.)
- Becker, Lawrence: Reciprocity. Routledge & Kegan Paul, 1986.
- Bengtsson, Anders. I FAR INFO nr 4 2005. (Citeras: Bengtsson 2005.)

- Bengtsson, Anders: Framtidens redovisningsregler för onoterade företag. Balans nr 6–7 2004. (Citeras: Bengtsson 2004.)
- Bjurklo, Margareta & Kardemark, Gunnel: Händelseredovisning – En bok om redovisning av kompetens. Studentlitteratur 2003. (Citeras: Bjurklo & Kardemark 2003.)
- Bjuvberg, Jan: Goodwill. I Rättsvetenskapliga studier tillägnade minnet av Knut Rodhe. Handelshögskolan i Stockholm 1999. (Citeras: Bjuvberg 1999.)
- Bjuvberg, Jan: Skatterättsliga konsekvenser av en övergång till redovisning enligt IAS i juridisk person. Svensk Skattetidning 2004 s. 316 ff. (Citeras: Bjuvberg 2004:1.)
- Bjuvberg, Jan: IAS-förordningen och internationaliseringen av svensk redovisningsrätt. Skattenytt 2004 s. 26 ff. (Citeras: Bjuvberg 2004:2.)
- Boyce, Maria & Kellgren, Jan: Donationer ur ett skatterättsligt perspektiv. I Sista fracken inga fickor har – Filantropi och ekonomisk tillväxt, red. Braunerhjelm och Skogh, s. 73 ff. SNS Förlag 2004. (Citeras: Boyce & Kellgren 2004.)
- Braunerhjelm, Pontus (red.) och Skogh, Göran (red.): Sista fracken inga fickor har – Filantropi och ekonomisk tillväxt. SNS Förlag 2004. (Citeras: Braunerhjelm & Skogh 2004.)
- Brekell, Sören: Byte ur skatterättslig synpunkt. Skattenytt 1990 s. 589 ff. (Citeras: Brekell 1990.)
- Brockert, Mats: Företagsbeskattning och bokföring. Del 2. Mats Brockert Läromedelsproduktion 2002. (Citeras: Brockert 2002.)
- Edenhammar, Hans och Thorell, Per: Företagens redovisning – att förstå årsredovisningar. Iustus Förlag 2005. (Citeras: Edenhammar & Thorell 2005.)
- Edenhammar, Hans och Svensson, Bo: Årsredovisningslagen: Lagkommentar. Tholin & Larsson 2000. (Citeras: Edenhammar & Svensson 2000)
- Edvardsson, Leif: Skatteregler för incitamentsprogram. Norstedts Juridik 2002. (Citeras: Edvardsson 2002.)
- Eklund, Klas: Vår ekonomi – introduktion till samhällsekonomi. 10:e upplagan. Prisma 2004. (Citeras: Eklund 2004.)
- Ekström, Staffan: Värdering av företag i den nya ekonomin. Balans nr 4/2000. (Citeras: Ekström 2000.)
- Elofsson, Svante och Gäfvert, Göran: Garantikostnader. Skattenytt 2002 s. 651 ff. (Citeras: Elofsson & Gäfvert 2002.)

- Engström, Stefan: Värdering av kunskapsföretag – redovisning av upp-
arbetad och förvärvad goodwill. Balans nr 3 1999. (Citeras: Eng-
ström 1999.)
- Epstein, Berry J. och Mirza, Abbas Ali: Interpretation and Application
of International Accounting and Financial Reporting Standards. Wiley
2004.
- Eriksson, Asbjörn: Pågående tjänsteuppdrag i konsultföretag. I Kun-
skapsföretaget i ett rättsligt perspektiv, 1995 (red. Sandgren.). (Cite-
ras: Eriksson 1995.)
- Feyerabend, Paul: Mot metodtvånget. Arkiv förlag 2000. (Citeras
Feyerabend 2000.)
- Fjellström, Åsa: Verklig förlust i samband med personalförflyttningar.
Skattenytt 2002 s. 15 ff. (Citeras: Fjellström 2002.)
- Frändberg, Åke: Begreppet rättsstat. I: Rättsstaten – rätt, politik, moral.
Red. Sterzel, Fredrik, s. 21–41. Iustus Förlag 1996. (Citeras: Fränd-
berg 1996.)
- Govind, Har: Tax Treatment of Intangible Assets. Skattenytt 2003 s.
776 ff. (Citeras: Govind 2003.)
- Gröjer, Jan-Erik: Grundläggande redovisningsteori. Studentlitteratur
2002 (Citeras: Gröjer 2002.)
- Gunnarsson, Åsa: Skatterättvisa. Iustus Förlag 1995. (Citeras: Gunnars-
son 1995.)
- Gunnarsson, Åsa: Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska nor-
mer eller skattepolitik? Skattenytt 1998 s. 550 ff. (Citeras: Gunnars-
son 1998.)
- Gustavsson, Bernt: Kunskapsfilosofi – Tre kunskapsformer i historisk
belysning. Wahlström & Widstrand 2000. (Citeras: Gustavsson
2000.)
- Gäverth, Leif: Från stopp- till frittframlagstiftning? Svensk Skattetidning
1999 s. 866 ff. (Citeras: Gäverth 1999.)
- Hansen, Palle (Red.): Handbok i redovisning. Natur och kultur 1971.
(Citeras: Hansen 1971.)
- Hansson, Ingemar och Norrman, Erik: Skatter – teori och praktik. SNS
förlag 1996. (Citeras: Hansson & Norrman 1996.)
- Hartman, Jan: Vetenskapligt tänkande – Från vetenskapsteori till me-
todteori. Studentlitteratur 1998. (Citeras: Hartman 1998.)
- Holm, Anders: Den avtalsgrundade lojalitetsplikten – en allmän rätts-
princip. Linköpings universitet 2004. (Citeras: Holm 2004.)

- Huldén, Lennart: Förutbetalda kostnader, tillgångsbegreppet och negativ goodwill, Balans 11/2002 s. 13 ff. (Citeras: Huldén 2002.)
- Hultqvist, Anders: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. 1995. (Citeras: Hultqvist 1995.)
- Jönsson, Sten: Det är vanskligt att äga kunskap. Balans nr 12 1989. (Citeras: Jönsson 1989.)
- Jönsson-Lundmark, Birgitta: IAS och IASC – en introduktion. KPMG 1999. (Citeras: Jönsson-Lundmark 1999.)
- Kam, Vernon: Accounting Theory. Wiley, andra upplagan, 1990. (Citeras: Kam 1990.)
- Kellgren, Jan: Mål och metoder vid tolkning av skattelag, 1997. (Citeras: Kellgren 1997.)
- Kellgren, Jan: Om forskningsstipendiars skattefrihet, Skattenytt 1999 s. 429 ff. (Citeras: Kellgren 1999.)
- Kellgren, Jan: Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning, 2002 SvJT s. 514 ff. (Citeras: Kellgren 2002.)
- Kellgren, Jan: Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden. Skattenytt 2003 s. 325 ff. (Citeras Kellgren 2003.)
- Kellgren, Jan: Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen. Studentlitteratur 2004. (Citeras: Kellgren 2004.)
- Kellgren, Jan: Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det? I Festskrift till Nils Mattsson. Iustus Förlag 2005. (Citeras: Kellgren 2005.)
- Kukathas, Chandran och Pettit, Philip: John Rawls – En introduktion. Daidalos 1992. (Citeras: Kukathas & Pettit 1992.)
- Laestander, Bibi: Avdrag för konsultkostnader. RättsNytt Nr 1/02. (Citeras: Laestander 2002:1.)
- Laestander, Bibi: Avdrag för skatterådgivning. RättsNytt Nr 3/02. (Citeras: Laestander 2002:2.)
- Larsson, Hans Peter: Fortsatt diskussion om ändring av 3:12-reglerna. Skattenytt 1999 s. 248 ff. (Citeras: Larsson 1999.)
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter och Silfverberg, Christer: Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Nionde upplagan. Studentlitteratur, 2005. (Citeras LLMS 2005.)
- Lundgren, Stefan; Birch Sørensen, Peter; Kolm, Ann-Sofie; Norrman, Erik: Tid för en ny skattereform! SNS 2005. (Citeras: Lundgren m.fl. 2005.)

- Mattsson, Nils: Neutral inkomstskatt – vad är det? Mellankommunala skatterätten 1929-1988 – skatterättsliga studier, Iustus Förlag 1988 s. 87 ff (Citeras: Mattsson 1988.)
- Melsom, Gjert: Beskattning av utvecklare och användare av datorprogram, Skattenytt 1996 s. 642 ff. (Citeras: Melsom 1996.)
- Munck-Persson, Brita: Två domar angående avdrag för organisationskostnader. Svensk Skattetidning 1992 s. 173 ff. (Citeras: Munck-Persson 1992.)
- Mutén, Leif: Inkomst eller kapitalvinst, 1959. (Citeras: Mutén 1959.)
- Mutén, Leif: Företagsbeskattningsproblem. I Tre skatterättsliga uppsatser. Uppsala 1966 s. 48 ff. (Citeras: Mutén 1966.)
- Möller, Lars: Immateriella rättigheter – rättsutvecklingen under senare år. Skattenytt 1999 s. 14 ff. (Citeras: Möller 1999.)
- Nilsson, Stellan: Den farliga teorilösheten eller Rädda balansräkningen. Balans nr 10 1997. (Citeras: Nilsson 1997.)
- Norberg, Claes: Realisation av intäkter i näringsverksamhet, 1999 s. 691 ff. (Citeras: Norberg 1999.)
- Nyllinge, Peter: Analys av kunskapsföretag. Balans nr. 6-7 1999. (Citeras: Nyllinge 1999.)
- Olsson, Göran och Schröder, Mats: Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning. Svensk Skattetidning 2003 s. 491 ff. (Citeras: Olsson & Schröder 2003.)
- Olsson, Stefan: Punktskatter – rättslig reglering i ett svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus Förlag 2001. (Citeras: Olsson 2001.)
- Peczenik, Aleksander: Vad är rätt? 1995. (Citeras: Peczenik 1995.)
- Persson Österman, Roger: Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1997. (Citeras: Persson Österman 1997.)
- Popper, Karl: Det öppna samhället och dess fiender 1 och 2. Akademi-litteratur, 1980 och 1981. (Citeras: Popper 1980 respektive Popper 1981.)
- Popper, Karl: Popper i urval av David Miller. Tahles 1997. (Citeras: Popper 1997.)
- Pramhäll, Chatarina och Wikerfelt, Sören: Nya redovisningsregler nästa år – vad gäller och varför. Balans nr 12 2004. (Citeras: Pramhäll & Wikerfelt 2004.)
- Påhlsson, Robert: Levnadskostnader. Iustus Förlag 1997. (Citeras: Påhlsson 1997.)
- Påhlsson, Robert: Sponsring – avdragsrätt vid inkomstbeskattningen. Iustus Förlag 2000. (Citeras: Påhlsson 2000.)

- Påhlsson, Robert: Inkomst av näringsverksamhet, 2002 s. 259 ff. (Citeras: Påhlsson 2002.)
- Påhlsson, Robert: Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen, Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 379 ff. (Citeras: Påhlsson 2003:1.)
- Påhlsson, Robert: Inkomst av näringsverksamhet, Skattenytt 2003 s. 366 ff. (Citeras: Påhlsson 2003:2.)
- Påhlsson, Robert: Inkomst av näringsverksamhet, Skattenytt 2005 s. 279 ff. (Citeras: Påhlsson 2005.)
- Rabe, Gunnar och Bojs, Johan: Det svenska skattesystemet. Norstedts Juridik. Artonde upplagan 2005. (Citeras: Rabe & Bojs 2005.)
- Riksskatteverket: RSV Rapport 1998:6 Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. RSV 1998. (Citeras: RSV rapport 1998:6)
- Rodhe, Knut: Beskrivning – prognos – rekommendation. En trosbekännelse. Juridisk Tidskrift 1996-97 s. 1ff. (Citeras: Rodhe 1996-97)
- Rolf, Bertil: Profession, tradition och tyst kunskap. Nya Doxa 1995. (Citeras: Rolf 1995.)
- Rorty, Richard: Hopp i stället för kunskap – tre föreläsningar om pragmatism. Daidalos 2003. (Citeras: Rorty 2003.)
- Rost, Alexandra: Skatterättslig periodisering av FoU-utgifter. Magisteruppsats Affärsjuridiska programmet, Linköpings universitet 2005. (Citeras: Rost 2005.)
- Sandgren, Claes: Kunskapssamhället och rättssystemet. I Kunskapsföretaget i ett rättsligt perspektiv, 1995 (red. Sandgren.). (Citeras: Sandgren 1995.)
- SCB: Råd och definitioner till: Forskning och utveckling (FoU.) 2003. (Citeras: SCB 2003.)
- Sevenius: Företagsförvärv – en introduktion, 2003. (Citeras: Sevenius 2003.)
- Silfverberg, Christer: 3:12-utredningens förslag om generationsskiften. Skattenytt 2002 s. 569 ff. (Citeras: Silfverberg 2002.)
- Skatteverket: Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering (2005.). (Citeras: Skatteverket Handledning I & F 2005.)
- Skatteverket: Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (2004.). (Citeras: Skatteverket Handledning R & B 2004.)
- Staberg, Lennart: Avdragsrätt för kostnader för forskning och utveckling (FoU). Skattenytt 1993 s. 724 ff. (Citeras: Staberg 1993.)

- Ståhl, Kristina: Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser – En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad. Iustus Förlag 1996. (Citeras: Ståhl 1996.)
- Sveiby, Karl-Erik och Riesling, Anders: Kunskapsföretaget. Liber 1986. (Citeras: Sveiby & Riesling 1986.)
- Söderquist, Bengt: Rätt beskattningsår för FoU-kostnader. Skattenytt 1986 s. 229 ff. (Citeras: Söderquist 1986.)
- Thomas, Geoffrey: An Introduction to Ethics – Five Central Problems. Duckworth 1993. (Citeras: Thomas 1993.)
- Thorell, Per: ÅRL Årsredovisningslagen – lagkommentar. Iustus Förlag 1996. (Citeras: Thorell 1996.)
- Tjernberg, Mats: Skatteproblem i samband med införsäljning av egendom till fåmansföretag. Skattenytt 1994 s. 531 ff. (Citeras: Tjernberg 1994.)
- Tjernberg, Mats: Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet? Skattenytt 2000 s. 179 ff. (Citeras: Tjernberg 2000.)
- Törnqvist, Rolf: Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning. Svensk Skattetidning 2001 s. 492 ff. (Citeras: Törnqvist 2001.)
- Wennerholm, Peter och Grankvist, Raymond: Något om organisationskostnader m.m. Skattenytt 1996 s. 164 ff. (Citeras: Wennerholm & Grankvist 1996.)
- Wiman, Bertil: Utjämning av inkomstskattebörda inom en företagsgrupp. Svensk Skattetidning 2000 s. 565 ff. (Citeras: Wiman 2000.)
- Wiman, Bertil: Beskattning av företagsgrupper. Norteds Juridik, 2002. (Citeras: Wiman 2002:1.)
- Wiman, Bertil: Koncernbeskattning (rättsfall). Skattenytt 2002 s. 275 ff. (Citeras: Wiman 2002:2.)
- Virin, Niclas: Beskattningsfrågor vid avsättning till kompetenskonto, Kommentar. FAR INFO 2002:321. (Citeras: Virin 2002.)
- Virin, Niclas: I FAR INFO nr 4 2005. (Citeras: Virin 2005.)
- Votinius, Sacharias: Varandra som vänner och fiender. En idékritisk undersökning om kontraktet och dess grund. Symposion 2004. (Citeras: Votinius 2004.)
- Öhrlings PriceWaterhouse Coopers: Redovisning av immateriella tillgångar. Öhrlings PriceWaterhouseCoopers 2002. (Citeras: ÖPWC 2002.)

Sakordsregister

- andelsbyten 135
- arvoden 73, 76
- balansorienterad
 - resultatmätning 181, 188
- BFN 40, 171
- byten 138, 170, 181
- dataprogram 43
- entreprenad 108
- expertsatt 76
- FoU 49, 61, 66, 79, 96, 101
- fåmansaktiebolag 42
- föreställningsram 50
- företagsförvärv 94, 122
- förutsebarhet
 - på makroplanet 155
 - på mikroplanet 155
- goodwill 80, 82, 124, 126
- grad av rättslig styrning 161, 164
- IFRS/IAS 40
- immateriella tillgångar 60, 75, 79, 116, 127, 141
- inkrånnsförvärv 86, 125, 126
- inkrånnsöverlåtelser 136
- institutionell bas 22
- intäktsredovisning 65
- inventariennyttjande
 - kunskapsutveckling 97
- inventarietjänande kunskaper 96
- inventarietjänande
 - kunskapsutveckling 96
- juridisk metod 44
- koherens 176, 188
- kompetens 21
- koncerner 39, 143
- koncerninterna uppdrag 144
- koncerninternt
 - resursutnyttjande 144
- kunskap 20
- kunskapsförvärv 24
- kunskapsutveckling 20
- kunskapsutvecklingens
 - företagskontext 37
- lager 93
- likformighet 163
- lönkostnader 73
- löner 73
- materiella anläggningstillgångar 93
- mutor 98
- neutralitet 43, 77, 157, 168, 169, 176, 183
- näringsbetingade andelar 125, 145, 147, 171, 186
- omfångsreciprocitet 173
- periodreciprocitet 173
- produkter i arbete 109
- pågående arbeten 94, 109 samt vid uppdrag
- rättssäkerhet 151, 168
- reciprocitet 77, 91, 120, 173, 182, 192
- redovisningspraxis 41

- representation 98, 104, 117
rörelsefrämmande utgifter 74
samarbete 138, 170, 181
specialkunskap 21
tillgångsbegreppet 50
tjänsteuppdrag 108
tyst kunskap 27
uppdrag 90, 108, 123, 133, 143,
144, 170, 181, 182
utbildningskostnader 73
utredningsutgifter inför förvärv 124,
131
varor i tillverkning 109
varulager 48, 101, 102