

1.1.1 General overview

Först en inledande anmärkning: I det följande redogörs för rättsläget enligt intern rätt¹, utan beaktande av existerande dubbelbeskattningsavtal, om inte annat uttryckligen framgår.

Kostnader för att utveckla immateriella tillgångar är i de allra flesta fall avdragsgilla. Enligt den allmänna avdragsrättsregeln (16 kap. 1 § IL) föreligger avdragsrätt för ”utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster”. Detta kriterium går oftast lätt att uppfylla, men avdragsrätten har ändå förstärkts genom en särskild regel för FoU-investeringar (16 kap. 9 § IL). Här är sambandskravet uttunnat och avdragsrätt föreligger för ”utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten”, även ”utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling”.² Några övriga särskilda fördelar för immateriella investeringar finns inte.

Periodiseringen av kostnader för att utveckla immateriella tillgångar är delvis oklar. Utgångspunkten i svensk inkomstbeskattning vid periodiseringen avseende inkomster av näringsverksamhet är att beskattningen följer god redovisningssed och inom denna ram den periodisering som företaget gjort i sin redovisning.³ För internt bedriven FoU-verksamhet gäller detta samband, varför god redovisningssed blir avgörande för periodiseringen avseende avdragsgilla kostnader. God redovisningssed ser olika ut för olika kategorier av företag. Mindre företag kostnadsför utgifter för utveckling av immateriella resurser direkt medan större företag ofta aktiverar sina utvecklingskostnader (men mindre ofta andra utgifter för utveckling av andra immateriella resurser).⁴

Förvärv av immateriella rättigheter (”rättigheter” är en oklar term) kostnadsförs över flera år, enligt särskilda skatterättsliga regler (18 kap., särskilt 1 § 2 st. 2 punkt IL).⁵

1.1.2 In-house or outsourcing of intangible development

Som ovan beskrivits är det skillnad mellan kostnader för internt bedriven verksamhet och arvodeskostnader. Även inom ramen för god redovisningssed kan en sådan skillnad iakttas, vilket kanske är mest tydligt i IAS 38.

¹ I första hand Inkomstskattelagen 1999:1229, i dess lydelse d. 1/2 2011 (fortsättningsvis IL).

² Se närmare Pahlsson, Sponsring – Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen, Iustus förlag 2008 och, FoU-regeln, synpunkter i anledning av ett rättsfall, Svensk Skattetidning 2006 s. 517 ff. samt Melz och Silfverberg, Skatterättsliga aspekter på bidrag till forskning – särskilt vid statliga universitet och högskolor, i En minnesskrift, Juridiska fakulteten i Stockholm 100 år, 2007, s. 343 ff och Hemmingsson, Regeringsrätten meddelar ej prövningstillstånd i mål om vägrad avdragsrätt för forskningsbidrag – akut behov av ändrad lagstiftning, Skattenytt nr 1–2 2010.

³ Se främst 14 kap. 2 och 4 §§ IL. Sambandet beskrivs närmare i t.ex. Kellgren & Bjuvberg, Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, Studentlitteratur 2008.

⁴ Se Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, Norstedts Juridik, 2005, avsnitt II (många redovisningsregler har dock ändrats sedan dess).

⁵ Se närmare Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, Mercurius, 2006, Dörrheide, Avdragsrätten för utgifter för ett pågående forskningsprojekt, Skattenytt nr 1-2 2010 s. 27 ff och Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, Norstedts Juridik, 2005.

I normala fall är det ingen skillnad mellan den skattemässiga behandlingen av utgifter för tjänster utförda av närstående respektive icke närstående utförare, men felaktig prissättning kan komma att korrigeras när det är fråga om internationella transaktioner mellan närstående företag (14 kap. 19 -20 §§ IL).

1.1.3 Donations

Gåvor är inte avdragsgilla.⁶ Som ovan beskrivits (1.1.1) är sambandskravet i viss mån uttunnat för forsknings- och utvecklingskostnader, men för gåvor föreligger inte avdragsrätt. En statlig utredning har nyligen föreslagit en viss rätt till avdrag för donationer, men förslaget har inte (ännu) lett till lagstiftning.⁷

1.1.4 Tax losses

Carry forward är den teknik som används i svensk rätt.⁸ Skattekrediter kan dock ge en carry back-liknande effekt i det att den kan leda till att tidigare vinster när det återförs till beskattning får utjämnas mot senare förluster.⁹

I den svenska koncernbeskattningen används i första hand koncernbidrag för att jämna ut resultatet inom företagsgrupper.¹⁰ Koncernbidrag kan enligt IL:s lagtext i huvudsak bara lämnas mellan vissa svenska juridiska personer.¹¹ Ett undantag finns dock för fasta driftställen i Sverige, som under vissa förutsättningar kan ge och ta emot koncernbidrag.¹²

Då koncernbidragsreglerna befunnits vara alltför restriktiva för att vara EU-rättskonforma infördes 2010 reglerna om koncernavdrag, som fungerar parallellt med koncernbidragsreglerna.¹³ Ifrågavarande regler innebär att ett svenskt moderföretag får göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag inom Europiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) om detta har försatts i likvidation och likvidationen sedermera har avslutats med en slutlig förlust i det utländska dotterföretaget som följd. Avdraget får dock inte leda till ett underskott i den svenska delen av koncernen. Avdraget är förenat med villkor som avser att säkerställa att det är fråga om en verklig och definitiv förlust. T.ex. utesluter kvarvarande rörelse i dotterföretagets hemviststat koncernavdrag. Det får sägas vara osäkert om reglerna svarar mot EU-rättens kvar.¹⁴

⁶ Se 9 kap. 2 § inkomstskattelagen.

⁷ SOU 2009:59, Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet. Se också "Sista fracken inga fickor har" (Red: Skogh & Braunerhielm, SNS förlag 2004),

⁸ Se 40 kap. 2 § IL.

⁹ Periodiseringsfonderna regleras i 30 kap. IL och Se Lars Samuelson, Förlustutjämning, Iustus, 1994.

¹⁰ Reglerna beskrivs i 35 kap. IL.

¹¹ En annan sak är att EU-rättens direkta effekt kan tvinga domstolarna att i något fall medge skatteförmåner som går längre än så (se närmare t.ex. Ståhl & Österman, EG-skatterätt, Iustus förlag, 2006).

¹² Se 35 kap. 2 a § IL. Det kan tilläggas att denna ordning redan gäller enligt de flesta skatteavtal varför det samma gäller även om det utländska bolaget ligger utanför EES-området om det väl finns ett skatteavtal som förhindrar motsvarande diskriminering.

¹³ Se 35 a kap. IL och proposition 2009/10:194 (Koncernavdrag i vissa fall).

¹⁴ Se remissinstanserna i propositionen.

1.1.5 The intangible

De grundläggande reglerna för utvecklingen av sådana tillgångar är desamma. Den ovan nämnda specialregeln för forsknings- och utvecklingskostnader gör det dock lite lättare att få avdrag för kostnader av just denna kategori.¹⁵

Det bör emellertid också påpekas att immateriella resurser, som t.ex. kunskap, långtifrån alltid i redovisningen eller beskattningen behandlas som just immateriella tillgångar. Kunskapsutvecklande utgifter kan komma att ingå i t.ex. anskaffningsvärdet på andelar (vid företagsförvärv) eller på egentillverkade materiella anläggningstillgångar.¹⁶

I den mån aktivering av utgifter för immateriella investeringar är tillåten kan skillnader förekomma mellan olika faser. Se t.ex. RR 15 (Immateriella tillgångar), som förbjuder aktivering avseende forskningsutgifter, men föreskriver aktivering av utvecklingsutgifter.¹⁷

1.1.6 The industry

Nej, det finns i IL inga skillnaden mellan olika industriella inriktningar. Skillnader i god redovisningssed, som får betydelse för periodiseringen avseende utgift internt bedriven FoU-verksamhet, kan tänkas förekomma, men det beror i så fall på branschpraxis och inte på redovisningsnormer utgivna av centrala organ.

1.1.7 The location of the development activity

Reglerna för den skattemässiga behandlingen av kostnader för utveckling av immateriella tillgångar är i princip desamma oavsett om utvecklingen sker i Sverige eller utomlands. Ett svenskt företag har rätt till avdrag för kostnader inom och utom landet.

1.1.8 The taxpayer

Inkomstskattelagen gör ingen skillnad mellan företag av olika storlek när det gäller utvecklingskostnader avseende immateriella tillgångar. Företag av olika storlek är dock underkastade delvis olika redovisningsregler, vilket, p.g.a. sambandet mellan redovisning och beskattning, kan ge upphov till skillnader i periodiseringen av här diskuterade kostnader.¹⁸ Utvecklingskostnader behandlas på i princip samma sätt oavsett om de är hänförliga till ett svenskt aktiebolag eller ett i Sverige beläget fast driftställe.

1.1.9 The owner of the taxpayer

¹⁵ 16 kap. 9 § inkomstskattelagen.

¹⁶ Se närmare Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, Norstedts Juridik, 2005, del II.

¹⁷ Se dock undantaget i RR 15 punkt 92.

¹⁸ Jfr t.ex. BFNAR 2008:1 punkt 10.3 med RR 15 punkt 45.

Ett svenskt företag (även dotterbolag) får i princip avdrag för kostnader av ifrågasvarande slag, oavsett vem som är dess ägare.

1.2.1 General overview

Avdragsrätten för royaltybetalningar är vanligtvis oproblematiserad, bara kostnaden är relevant för verksamheten¹⁹ och prissättningen är korrekt. Royaltykostnader periodiseras i enlighet med god redovisningssed, i normala fall i takt med betalningen.²⁰

1.2.2 The intangible

Avdragsrätt föreligger för alla typer av immateriella tillgångar, förutsatt att de är relevanta för verksamheten.²¹ Därtill finns den ovan nämnda förstärkta avdragsrätten för just FoU-investeringar. Som redogörs för längre fram kan dock periodiseringen av kostnaderna skilja sig åt mellan olika tillgångsslag.

1.2.3 The industry

IL gör i dessa frågor ingen skillnad mellan olika verksamhetsinriktningar.

1.2.4 The licensor

Avdragsrätten för royaltyutgifter påverkas i princip inte av vem som är mottagare av betalningen, eller vilka skatteregler denne är underkastad.

1.2.5 The licensee

I princip ska fasta driftställen och svenska företag beskattas på samma sätt. Avdrag bör normalt sett medges, förutsatt att kostnaderna är relevanta för verksamheten. Den andra frågan faller därmed.

1.2.6 The owner of the licensee

Svenska företag beskattas som en utgångspunkt (undantag finns) på samma sätt oavsett vem som äger dem. Det finns i IL ingen specialregel för den här beskrivna situationen.

1.3.1 General overview

När immateriella rättigheter köps in styrs kostnadsföringstakten av särskilda skatteregler i 18 kap. IL. Huvudregeln för kostnadsföringen är en årlig avskrivning på

¹⁹ Se den grundläggande regeln för avdragsrätt i näringsverksamhet, 16 kap. 1 § IL. Inledningen av 1 § lyder "Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad."

²⁰ Se t.ex. BFNAR 2008:1 punkt 6.25.

²¹ Se närmast 16 kap. 1 § IL.

30 %.²² Kostnader för beställningsarbeten i en utvecklingsprocess som bedrivs av ett företag torde dock kostnadsföras i enlighet med god redovisningssed.²³

1.3.2 The intangible

Utgifter för utveckling av immateriella resurser kan i redovisningen och beskattningen vara hänförliga till ett flertal olika skatterättsliga kategorier, både materiella och immateriella men till uppdragsutgifter.²⁴ De centrala i förevarande sammanhang synes vara immateriella anläggningstillgångar använda för produktion respektive för marknadsföring. När sådana tillgångar köps in blir de med svensk skatterättslig terminologi inventarier och kostnadsförs enligt särskilda skatterättsliga regler.²⁵ Dessa regler gör ingen skillnad mellan immateriella anläggningstillgångar använda för produktion respektive för marknadsföring.

1.3.3 The industry

I IL görs ingen skillnad mellan olika slag av branscher etc. i det här aktuella sammanhanget. I de situationer där god redovisningssed är styr periodiseringen (vilket i första hand är fallet för utvecklingskostnader för internt bedriven utveckling) kan det, som diskuterats ovan, inte uteslutas att det kan finnas vissa skillnader mellan olika kategorier av företag (t.ex. beroende på branschtillhörighet).

1.3.4 The transferor

Det görs enligt IL ingen skillnad i köpeskillningens behandling beroende på vem man köpt av.

1.3.5 The transferee

Köpeskillningen behandlas på samma sätt oavsett om den mottas av ett svenskt aktiebolag eller ett svenskt fast driftställe.

1.3.6 The owner of the transferee

Inköpsutgiften behandlas på samma sätt oavsett vem som är säljaren, eller vem som äger säljaren, dvs. relevanta kostnader får dras av.

2.1.1 General overview

a) Svenska aktiebolag och svenska fast driftställen betalar IL 26,3 % skatt. Detta gäller alla i frågan nämnda inkomsttyper.

²² 18 kap. 13.

²³ Se närmare Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, Norstedts Juridik, 2005 s. 88 ff.

²⁴ Se Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, Norstedts Juridik, 2005, s. 71-148.

²⁵ Se 18 kap. IL.

b) I intern rätt blir det här aktuellt att begära avräkning av utländsk skatt enligt avräkningslagen. Sverige tillämpar overall-principen vilket innebär att alla utländska skatter och samtliga utländska inkomster beaktas samtidigt. För att få fram det högsta belopp varmed avräkning får ske ska summan av de avräkningsbara utländska skatterna jämföras med det s.k. spärrbeloppet, dvs. den svenska inkomstskatt som belöper på de utländska inkomsterna. Avräkning får sedan ske med det lägsta av dessa båda belopp. Avräkningsbar skatt som inte ryms inom spärrbeloppet det år då avräkning ska ske kan efter begäran avräknas senast femte taxeringsåret därefter.²⁶

c) Ja, s.k. förpackning genom försäljning av dotterbolagsandelar är godtaget i de allra flesta fall.²⁷ Reglerna innehåller inga särskilda spärrar för immateriella tillgångar.²⁸ En stor ägarandel gör det lättare att avyttra andelar skattefritt.²⁹

d) Överföring av tillgångar i annan form än genom traditionella försäljningar till marknadspris regleras i omstruktureringsreglerna i IL. Flera regelsystem finns, men de mest betydande reglerna för överföring av enstaka tillgångar är de s.k. underprisöverlåtelseerna.³⁰ Reglernas syfte är att möjliggöra lågbeskattade omstruktureringar genom försäljningar till underpris (för att undvika att dolda övervärden realiserar) mellan företag i intressegemenskap – så länge det inte ger upphov till skattefördelar för den skattskyldige eller att den svenska skattebasen undermineras.

Kortfattat uttryckt kan o- eller lågbeskattade underprisöverlåtelser göras till utländska bolags svenska fasta driftställen, under förutsättning att näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten där tillgången ingår inte är undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.³¹

Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag (group contribution) till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, ska överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas.³²

2.1.2 Tax incentives

Det finns i IL inga särskilda inkomstskatterättsliga incitament för inkomster eller utgifter avseende immateriella resurser.

2.1.3 Distortions

²⁶ 2 kap. 17 § avräkningslagen.

²⁷ Se 25a kap. IL.

²⁸ See Prop. 2002/03:96 s. 132 ff.

²⁹ Se 24 kap. och 25 a och diskussionen under 2.2.2.

³⁰ Se 23 kap. IL.

³¹ Se i första hand 23 kap. 4 och 16 §§ IL. Se också Wiman, Några internationella aspekter på de nya omstruktureringsreglerna, SN nr. 9 1999.

³² 23 kap. 17 § IL. Se till koncernbidragsfrågan: 35 kap. 2 a § IL.

IL gör i princip ingen skillnad mellan inkomster från Sverige respektive utlandet eller mellan företag inom respektive utanför en intressegemenskap. Inte heller görs någon åtskillnad mellan inkomster från avyttring av olika typer av immateriella tillgångar eller beroende på vem som äger det företag avyttrar tillgångar.

En annan sak är att eventuella skillnader i köparens beskattning i de olika fallen naturligtvis i någon mån kan påverka bruttoinkomstens storlek, och därigenom det erhållna nettot.³³ I vissa av dessa situationer kan IL:s internprissättningsregler (14 kap. 19-20 §§) få betydelse.

2.2.1 Permanent establishment

Dubbelbeskattning avseende inkomster från utländska fasta driftställen undanröjs enligt nationell lagstiftning genom credit/avräkning. Detta regleras i avräkningslagen (SFS 1986:468). I dubbelbeskattningsavtalen användes för längre sedan ofta exempt.³⁴ För nya avtal är dock credit/avräkningsmetoden den klart dominerande.³⁵ Avräkning är numera den centrala metoden, både i IL och i dubbelbeskattningsavtalen.³⁶

2.2.2 Subsidiary

För s.k. näringsbetingade andelar är huvudregeln att utdelningar och kapitalvinster är skattefria och att kapitalförluster inte är avdragsgilla. Reglerna om utdelningar finns i 24 kap. IL.

Med näringsbetingad andel förstås en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ägs av sådana juridiska personer som kan inneha näringsbetingade andelar (ägarkravet), samt att andelen uppfyller vissa villkor (villkorskraven).³⁷ Det ägda företaget kan vara en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiebolag (eller en ekonomisk förening).

För att ägarkravet ska vara uppfyllt kan andelen ägas av *bl.a.* ”ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag” eller ett utländskt bolag som är hemmahörande i en stat inom EES-området och som motsvarar något sådant svenskt företag som räknas upp andra de andra punkterna i lagrummet.³⁸

Andelen får inte vara en lagertillgång och den ska uppfylla *någon* av följande förutsättningar:

1. Andelen får inte vara marknadsnoterad.
2. Ägarföretaget ska inneha tio procent eller mer av rösterna i det ägda företaget, röstvillkoret.

³³ Se Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning, Norstedts Juridik, 2005 s. 36 ff.

³⁴ Se SOU 1962:59 s. 125.

³⁵ Paulin i Sveriges IFA-rapport 1998 s. 652.

³⁶ Dahlberg, Internationell beskattning, Studentlitteratur, 2007, s. 71

³⁷ Se 24 kap. 13-16 §§ IL.

³⁸ Se 24 kap. 13 § IL.

3. Innehavet av andelen ska betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.³⁹

Reglerna om skattefrihet omfattar som sagt också näringsbetingade andelar i utländska företag. Särskilda CFC-regler (se 3.3) ska motverka oönskade förfaranden, vilket lett till att man tagit bort ett tidigare krav på jämförlig beskattning. För att en andel i en utländsk juridisk person ska vara näringsbetingad krävs först och främst att de generella kraven i 24 kap. 13–14 §§ IL är uppfyllda, dvs. ägarkravet och villkorskraven. Det ska vara fråga om en andel i ett företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag (eller en svensk ekonomisk förening). Uttrycket näringsbetingad andel i 13 § innefattar även utländska motsvarigheter till dessa slag av företag.⁴⁰ Det får i de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.⁴¹

För andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU finns en utvidgning av definitionen av näringsbetingad andel. Vad som avses med ett sådant företag framgår av en särskild definition.⁴² Utöver vad som följer av de allmänna, ovan beskrivna, bestämmelserna⁴³ ska en andel i ett sådant företag räknas som näringsbetingad också om innehavet uppgår till 10 % eller mer av andelskapitalet och även om andelen är lagertillgång.

Därtill har utvidgade möjligheter att skattefritt kunna ta emot utdelning från olika typer av associationsformer inom EU införts.⁴⁴ Reglerna avser fall där den utländska associationsformen inte kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag (eller en svensk ekonomisk förening) och därför inte utan dessa särskilda regler inte skulle uppfylla förutsättningarna för att betraktas som näringsbetingade andelar.

När det sedan gäller avyttringar är huvudregeln att en kapitalvinst vid avyttring av en näringsbetingad andel är skattefri.⁴⁵ Från denna princip finns två undantag. För det första gäller om s.k. skalbolagsbeskattning ska ske, vilket kan aktualiseras vid avyttring av företag dominerade av likvida tillgångar⁴⁶, kan beskattning ske genom att hela köpeskillingen ska tas upp som kapitalvinst. För det andra finns ett krav på viss innehavstid när det gäller marknadsnoterade andelar.

Det kan alltså vara möjligt att avyttra ett utländskt dotterbolag. Att utan föregående beskattning föra över tillgången från ett svenskt företag till ett utländskt dotterbolag kan vara svårare. Avyttringen av andelarna måste i så fall föregås av nå-

³⁹ Se 24 kap. 14 § IL. Det tredje villkoret brukar kallas betingandevillkoret.

⁴⁰ Enligt 2 kap. 2 § IL omfattar de termer och uttryck som används även motsvarande utländska företeelser såvida det inte anges, eller framgår av sammanhanget, att bara svenska företeelser avses.

⁴¹ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 22.

⁴² 24 kap. 16 § andra stycket IL: ”Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses ett utländskt företag som 1) bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1, 2) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och 3) är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag

⁴³ 24 kap. 13-14 §§ IL.

⁴⁴ Se 24 kap. 17 a § och 20 § andra stycket IL.

⁴⁵ Se 25 a kap. 3 och 5 §§ IL.

⁴⁶ Se 25 a kap. 9-18 §§ IL.

gon form av omstrukturering, något som är kringgärdat av regler för att hindra att den svenska skattebasen eroderas.⁴⁷

3.1 Exit taxation

Vid överföringar under marknadspris av immateriella tillgångar från ett svenskt företag eller ett fast driftställe i Sverige till ett utländskt företag beskattas vanligtvis mervärdet genom s.k. uttagsbeskattning, vilket ger upphov till inkomstbeskattning avseende hela marknadsvärdet på uttagna tillgångar.⁴⁸ Grunden för uttagsbeskattning kan bl.a. vara (1) att en tillgång överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, (2) att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör, (3) att tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen, (4) att inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, eller (5) att tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.⁴⁹

3.2 Transfer pricing

Den inkomstskatterättsliga lagstiftningen saknar särskilda närmare regler om principerna för att beräkna rätt pris. Den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19-20 § IL anger endast den mycket allmänna utgångspunkten att taxeringen ska grundas på ”vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare”, dvs. armlängdspriset. Inte heller i förarbetena anges några metoder för hur ett armlängdspris ska fastställas. Skatteverket har uttalat att de anser att OECD:s riktlinjer utgör vägledning vid tillämpningen av korrigeringsregeln.⁵⁰ Några mer utförliga ställningstaganden rörande olika värderingsmetoder är svårt att finna. Vare sig rättspraxis, förarbeten eller från Skatteverkets sida ger närmare vägledning. Det tycks mest korrekt att beskriva det som att vad som i praktiken utreds är vad som anses vara rimliga avtalsvillkor mellan närstående parter där villkoren skall vara marknadsmässiga.⁵¹

Det kan dock nämnas att korrigeringsregeln enligt såväl förarbeten som praxis bör tillämpas med en viss försiktighet.⁵² Av naturliga skäl är det Skatteverket som ska bevisa att en vald prissättning är felaktig. Beviskravet synes vara det normala. Det kan också noteras att Skatteverket anser att om ett svenskt bolag bedriver

⁴⁷ Se i första hand 22 och 23 kap. IL.

⁴⁸ Se 22 kap. IL.

⁴⁹ 22 kap. 3 och 5 §§ IL. Frågan om uttagsbeskattningens förenlighet med EU-rätten har behandlats ingående av Nelson, *Utflyttning av aktiebolag*, Mercurius, 2010.

⁵⁰ Skatteverkets ställningstaganden (2009-03-12) ”Tillämpning av korrigeringsregeln när resultatet av forskning och utveckling utnyttjas av utländska koncernbolag”, med hänvisning till RÅ 1991 ref. 107. Se också RÅ 1991 ref. 107 (det s.k. Shell-målet).

⁵¹ Jfr även Arvidsson (1990) *Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättning i multinationella koncerner*, Juristförlaget 1990, sid. 355 ff.

⁵² Se t.ex. prop. 1965: 126 s. 60 och RÅ 1991 ref. 107.

forskning och utveckling som utnyttjas av utländska koncernbolag utan ersättning ska bolaget i Sverige beskattas för beräknad ersättning för att det tillhandahåller forskningsresultatet. Ersättningen ska anses avse royalty eller liknande.⁵³ Ett förhållandevis aktuellt och illustrativt avgörande rörande transfer pricing avseende immateriella tillgångar är länsrätten i Skåne läns dom i mars 2009 ("Ferringdomen", mål 6132-07).

3.3 CFC taxation

Sverige fick CFC-regler först år 1989, men de nuvarande är från 2004, med vissa senare modifieringar. Reglerna finns i 39 a kap. och är mycket komplicerade. I huvuddrag kan dock följande sägas:

I utlandet delägarbeskattade juridiska personer med lågbeskattade inkomster ska under vissa förutsättningar inte behandlas som juridiska personer, utan delägarna beskattas direkt för sin andel av den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens överskott. En skattskyldig anses som delägare i en utländsk juridisk person om man äger andelar med tillsammans minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster, direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, innehas eller kontrolleras av delägaren eller av delägaren och personer i intressegemenskap med delägaren.⁵⁴

Nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattats eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av denna inkomst utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. Med den nuvarande svenska skattesatsen (26,3 %) innebär det en beskattningsnivå på 14,5 %. En skattskyldig som har andelar i en sådan person ska anses som delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster.⁵⁵ Därutöver finns två kompletteringsregler, som kan göra att CFC-reglerna inte är tillämpliga.⁵⁶

Vissa speciella beräkningsregler gäller för inkomstberäkningen, jämfört med både utländsk och normal svensk inkomstberäkning,⁵⁷ men 39 a kap. IL innehåller inga särskilda regler rörande immateriella tillgångar.

3.4 Withholding taxes

I det fall Sverige som källstat tillagts beskattningsrätten till royalty som betalas till person som har hemvist i en annan avtalslutande stat, för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar behandlas royaltyn som inkomst av näringsverksamhet och anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige om den härrör från näringsverksamhet bedriven från fast driftställe i Sverige.⁵⁸

⁵³ Skatteverkets ställningstagande 2009-03-12, dnr 131 250035-09/111.

⁵⁴ 39 a kap. 2 § IL.

⁵⁵ 39 a kap. 5 § IL.

⁵⁶ 39 a kap. 7 och 7 a §§ IL.

⁵⁷ Se 39 a kap. 5, 6, 10, 11 och 14 §§ IL.

⁵⁸ Se 3 kap. 18 § 2 st. och 6 kap. 11 § 2 st. IL och t.ex. Dahlberg, Internationell beskattning, Studentlitteratur, 2007 s. 53 ff, prop. 2003/04:126 s. 25 ff och Skatteverkets Handledning 2010 s. 572.

Detta innebär att mottagaren måste deklarerar inkomsten som inkomst av näringsverksamhet. Från skattepliktig royalty medges avdrag för till denna hänförliga kostnader, i såväl Sverige som utlandet. Skulle mottagaren ha haft ett fast driftställe i Sverige ska royaltyn deklarerar som en del av det fasta driftställets resultat, om royaltyn är hänförlig till detta.

Enligt 6 a kap. IL ska dock en mottagare av ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas undantas från skattskyldighet för nämnda ersättningar om förutsättningarna därför är uppfyllda (6 a kap. 2 § IL).⁵⁹ Så blir fallet om (1) betalaren är en sådan juridisk person som anges i bilaga 6 a.1 till IL och är obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig samt bedriver näringsverksamhet i Sverige från ett fast driftställe och (2) mottagaren av ersättningen är en sådan juridisk person som anges i bilaga 6.a.1 till IL samt enligt lagstiftningen i en medlemsstat i EU anses höra hemma där och inte enligt skatteavtal ha hemvist utanför EU och vara skyldig att betala skatt på ett sätt som närmare beskrivs i lagrummet samt tar emot ersättningen för egen del.⁶⁰ Har mottagaren av ersättningen ett fast driftställe utanför EU och den rättighet eller tillgång som ersättningen avser hänför sig till det fasta driftstället gäller inte undantaget.⁶¹ Slutligen gäller (3) att betalaren och mottagaren av ersättningen ska ha intressegemenskap.⁶²

3.5 Other anti-avoidance rules

Nej, det finns inga specialregler för att motverka utflyttning av just immateriella tillgångar i den svenska inkomstskatterättsliga lagstiftningen.

4. EU / EEA and tax treaties

Det är svårt att se att reglerna för utveckling och användning av immateriella tillgångar skulle stå i strid med EU-rätten. Om mer strukturella förändringar företas, t.ex. så att immateriella tillgångar placeras i andra länder kan dock regler komma i tillämpning, som eventuellt kan stå i strid med EU-rätten. T.ex. har Nelson ingående diskuterat om den uttagsbeskattning som äger rum när tillgångar flyttas från svensk skattejurisdiktion är förenlig med EU-rätten.⁶³ Ett annat exempel är att den cfc-lagstiftning som kan aktualiseras om intäkter, t.ex. hänförliga till immateriella tillgångar, placeras i bolag i lågskattestater eventuellt inte är förenliga med EU-rätten.⁶⁴

⁵⁹ Denna undantagsbestämmelse har tillkommit för att genomföra rådets direktiv (2003/49/EG) av den 3 juni 2003, om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsländer.

⁶⁰ 6 a kap. 3 och 4 §§ IL.

⁶¹ 6 a kap. 5 § IL.

⁶² Se närmare 6 a kap. 6 § IL.

⁶³ Nelson, *Utflyttning av aktiebolag*, Mercurius, 2010.

⁶⁴ Se Mattsson, *Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten?*, *Skattenytt* 2004, s. 165 ff. Se dock också RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61.

5. Conclusion

Det är enligt min mening svårt att rent materiellt sett se något direkt alarmerande i de ovan beskrivna svenska reglerna avseende immateriella tillgångar, även om det är möjligt att ha smärre synpunkter på många delar av rättsläget. En otillfredsställande rättsosäkerhet ligger dock i oklarheten om hur immateriella tillgångar ska värderas i beskattningen. Det ligger nog emellertid i de immateriella tillgångarnas natur att så kommer att vara fallet. Det kan dock inte uteslutas att osäkerheten skulle kunna minska med mer utförliga och entydiga regler. En annan väg mot ökad förutsebarhet i nämnda fråga är naturligtvis den 2009 införda möjligheten till prissättningsbesked vid internationella transaktioner.⁶⁵ Frågan om reglernas förenlighet med EU-rätten är naturligtvis också ett problem som är svårt att finna någon tillfredsställande lösning på. Möjligen kan jag också sakna ett mer samlat grepp på de immateriella tillgångarna i skattelagstiftningen.

⁶⁵ Lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och Prop. 2009/10:17 (Prissättningsbesked vid internationella transaktioner).