

Ekonomiska institutionen
Magisteruppsats, Affärsjuridiska programmet
LIU-EKI/AJP-D--05/036--SE

Bristande reciprocitet i anledning av forskningsbidrag

Jakob Claesson

Framläggningsdatum

2005-06-15

Publiceringsdatum (elektronisk version)**Institution och avdelning**Ekonomiska Institutionen
581 83 LINKÖPING

Linköpings universitet

Språk Svenska
Annat (ange nedan)
_____**Rapporttyp**Licentiatavhandling
Examensarbete
C-uppsats
 D-uppsats
Övrig rapport
_____**ISBN:****ISRN:** LIU-EKI/AJP-D--05/036--SE**Serietitel****Serienummer/ISSN****URL för elektronisk version****Titel**

Bristande reciprocitet i anledning av forskningsbidrag

Författare

Jakob Claeson

Sammanfattning


Samhället har ett intresse av att forskning bedrivs. Varje år används ca. 110 miljarder kr till forskning i Sverige, varav staten står för ca. 22 procent, d.v.s. ca. 25 miljarder kronor. Universitetens forskning finansieras av staten och externa finansierare med ungefär lika stora delar.

De skatterättsliga reglerna angående forskningsbidrag är något oklara och detta kan leda till problem. Frågor som kan uppstå i anledning härav är i vilken utsträckning en näringsidkare åtnjuter avdragsrätt för forskningsbidrag till universitet, stiftelser, juridiska och fysiska personer, samt även i vilken mån detta bidrag är skattefritt för mottagaren? Främst inriktas uppsatsen mot de situationer där bristande reciprocitet uppstår. De frågeställningar som behandlas härvidlag är i vilken mån denna bristande reciprocitet kan läkas, och på vilket sätt detta kan ske.

Förhållandet mellan att det inte krävs någon motprestation för avdragsrätt i anledning av forskningsbidrag, och att en intäkt utan någon motprestation leder till skattefrihet skapar problem. Detta förhållande synes inte vara avsett av lagstiftaren och det ger visst utrymme för 'otillbörlig' skatteplanering.

Nyckelord

Skatterätt, avdragsrätt, bidrag, forskningsbidrag

Defence date 2005-06-15 Publishing date (Electronic version)	Department and Division Ekonomiska Institutionen 581 83 LINKÖPING	 Linköpings universitet
--	--	--

Language English Other (specify below) <input checked="" type="checkbox"/> Swedish/Svenska	Report category Licentiate thesis Degree thesis Thesis, C-level <input checked="" type="checkbox"/> Thesis, D-level Other (specify below) _____	ISBN: ISRN: LIU-EKI/AJP-D--05/036--SE Title of series Series number/ISSN
--	--	---

URL, Electronic version

Title Lack of Reciprocity Regarding External Research and Development Contributions Author(s) Jakob Claeson
--

Abstract Every year approx. 110 billion SEK is being used In Sweden to finance research. The government contributes with 22 percent, i.e. approx. 25 billion SEK. The universities are equally financed by the government and private contributors . The tax laws concerning these contributions are somewhat unclear, and this can generate problems. The two important questions that can arise are if the contribution is deductible, and if the receiver has to declare the income in his taxation. The essay focuses on the situations where the contribution is deductible for the giver and tax free for the receiver, i.e. when there is a lack of reciprocity in the taxation. This generates a lack of tax income for the government, and can lead to tax planning.
--

Keywords Tax Law, Tax Deduction, Charitable Contributions, Research and Development Contributions

Magisteruppsats

Affärsjuridiska programmet, termin 8

Linköpings Universitet

VT 2005

Jakob Claeson

Engelsk titel: Lack of Reciprocity Regarding External Research and Development Contributions

Bristande reciprocitet i anledning av forskningsbidrag

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 BRISTANDE RECIPROCITET I ANLEDNING AV FORSKNINGSBIDRAG	5
1.1 PROBLEMBAKGRUND	5
1.2 PROBLEMFÖRMULERING	7
1.3 SYFTE	7
1.4 AVGRÄNSNINGAR	7
1.5 METOD	8
1.6 DISPOSITION	10
1.7 BEGREPPSANVÄNDNING	11
2 ALLMÄNNA FÖRUTSÄTTNINGAR	12
2.1 INLEDNING OCH BAKGRUND	12
2.1.1 EXTERN FINANSIERING AV UNIVERSITETENS FORSKNING	13
2.1.2 RÄTTSLIG UTGÅNGSPUNKT	13
2.2 SKATTERÄTTLIGA PRINCIPER	14
2.3 RECIPROCITETSBRÖTT	16
3 AVDRAGSRÄTT FÖR BIDRAGSGIVAREN	18
3.1 FORSKNINGSREKVISITET	18
3.2 SAMBANDSKRAVET	21
3.3 FORSKNINGEN TILLGODO	24
3.4 GENOMSYN	25
3.4.1 SPONSRING	26
3.4.2 HANDLINGAR TILL FÖRMÅN FÖR ANNAN ÄN BOLAGET	27
4 SKATTEPLIKT FÖR BIDRAGSMOTTAGAREN	30
4.1 DONATIONER	30
4.1.1 SUBJEKTETS SKATTSKYLDIGHET	31
4.1.1.1 Stiftelser	32
4.1.1.2 Ideella föreningar	33
4.1.2 SKATTSKYLDIGHET FÖR ENSKILDA TRANSAKTIONER	33
4.2 STIPENDIUM	36
5 SPECIFIKA SITUATIONER	39
5.1 FORSKNINGSBIDRAG FRÅN AKTIEBOLAG TILL UNIVERSITET	39
5.2 FORSKNINGSBIDRAG FRÅN AKTIEBOLAG TILL STIFTELSE	43
5.3 FORSKNINGSBIDRAG MELLAN AKTIEBOLAG	44
5.3.1 SKATTEPLIKT FÖR FORSKNINGSBIDRAG TILL AKTIEBOLAG	45
5.3.1.1 Aktiebolagets skattskyldighet	45
5.3.1.2 Skattefrihet för den enskilda bidragstransaktionen	46
5.3.2 AVDRAGSRÄTT I ANLEDNING AV SKATTEFRIA MEDEL	48

6 SKATTERÄTTLIGA PRINCIPER OCH RECIPROCITET	52
6.1 PRINCIPER OCH RECIPROCITET SOM TOLKNINGSNORM	52
6.2 BEDÖMNINGS- OCH OMFÅNGSRECIPROCITET	54
6.2.1 BEDÖMNINGSRECIPROCITET	54
6.2.2 OMFÅNGSRECIPROCITET	56
7 SLUTSATSER	58
8 REFERENSER	60
8.1 LITTERATUR	60
8.2 ARTIKLAR	61
8.3 OFFENTLIGT TRYCK	62
8.4 RÄTTSFALL	62
8.4.1 REGERINGSRÄTTEN	62
8.4.2 KAMMARRÄTTEN	63
8.5 ÖVRIGT	63
8.6 INTERNET	63

1 Bristande reciprocitet i anledning av forskningsbidrag

1.1 Problembakgrund

Forskning är för vetenskapen vad det naturliga urvalet är för evolutionen. Genom att i ljuset av olika teoretiska och praktiska modeller undersöka objekt, ger forskningen luft åt vetenskapen och får den att utvecklas. Argument och bevisning förkastar tidigare rön och lotsar vetenskapen bort från okunskapen.

Vetenskapliga rön har många gånger ett enormt kommersiellt värde. Nästan alla upptäckliga varor och tjänster som kan saluföras bygger i mindre eller större utsträckning på kunskap som återfinns inom vetenskapen. Den som forskar och producerar ny kunskap skyddas i stor utsträckning av immaterialrättsliga regler, och är ofta den som bäst kan nyttja rönen till ekonomisk vinning. På dagens teknikintensiva marknad är forskning och utveckling i många branscher ett absolut måste för att överleva (t.ex. i mobiltelefonbranschen). Forskning är alltså kommersiellt viktigt och ofta företagsekonomiskt motiverbart, eller ibland till och med nödvändigt!

Vetenskapen har även en ideell sida. Medicinska upptäckter räddar människoliv som annars skulle förgås, forskningsresultat inom miljöområdet hjälper oss att ta hand om moder jord och rön inom samhällsvetenskapen hjälper oss att förhålla oss till varandra. Företag kan tillgodoräkna sig stora goodwillvinster genom att bli associerade med sådan forskning, och bidrag därtill kan således vara företagsekonomiskt försvarbart, även om forskningen inte direkt är kopplad till företagets verksamhetsområde. Företag har alltså även inom detta område incitament att bidra till forskningen.

Ett ytterligare incitament som kan påverka företagen återfinns inom skatterätten. ”Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten skall dras av.”¹ Ett avdrag kan som bekant minska skatteuttaget och detta är givetvis fördelaktigt.² I två rättsfall har Regeringsrätten fastslagit att även forskning som ombesörjs av andra subjekt än företaget kan ge det avdragsrätt, om det

¹ 16 kap. 9 § Inkomstskattelag (1999:1229) (IL)

² Märk dock att avdraget representeras av en faktisk kostnad, så det behöver självklart inte alltid vara fördelaktigt med FoU kostnader.

lämnat bidrag därtill.³ Således ges näringsidkaren i vissa fall möjlighet att bidra till forskning som genomförs av andra och samtidigt få avdrag för utgiften. På så vis kan företagets faktiska kostnad för ett bidrag bli betydligt lägre än det verkliga bidragsbeloppet. Mottagare av sådana bidrag är även i många fall skattebefriade, t.ex. forskningsstiftelser och mottagare av forskningsstipendier.⁴ I dessa fall görs - i varje fall initialt - ett avsteg från reciprocitetsprincipen (som anger att en kostnad som är avdragsgill för givaren skall tas upp som intäkt hos mottagaren⁵).

Varje år används ca. 110 miljarder kr till forskning i Sverige, varav staten står för ca. 22 procent, d.v.s. ca. 25 miljarder kronor. Universitetens forskning finansieras av staten och externa finansierare med ungefär lika stora delar.⁶ I USA är fysiska personers bidrag till bl.a. forskning (s.k. charitable contributions) avdragsgilla.⁷ Samhället synes också ha ett intresse av att forskning bedrivs. Avdragsrätten för forskning och utveckling kan ses som ett indicium därför. Huvudregeln är ju att endast utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster får dras av.⁸ I vissa fall ger dock staten avkall på denna regel (och därmed även på skatteintäkter) när den beviljar avdrag för utgifter som inte har ett direkt samband med intäktens förvärvande. 16 kap. 9 § IL kan ses som ett sådant avkall,⁹ eftersom forskningsutgifterna varit avdragsgilla redan enligt 16 kap. 1 § IL om de kunde knytas till intäkter.

Forskningsfrämjande är alltså ur en mängd olika perspektiv önskvärt. I ett antal fall har dock Regeringsrätten och Kammarrätten vägrat näringsidkare avdrag för forskningsbidrag. Avdragsmöjligheterna är alltså inte obegränsade och viss osäkerhet på området föreligger. Denna osäkerhet kan leda till förfång för institutioner som bedriver forskning, eftersom företag vid tvivel om rättsläget kanske avstår från att ge bidraget. Skatteverkets invändningar mot avdragsrätten kommer ju först senare, och om bidraget redan är givet går det inte att återfå. Utfallet av transaktionen blir då inte alls vad företaget räknat med, och i vissa fall kan givaren även beläggas med skattetillägg.¹⁰ Det

³ RÅ 1959 not FI 1149, RÅ 1988 ref. 88

⁴ 7 kap. 3 §, 8 kap. 5 § IL

⁵ LLMS (2003), s. 39, Se närmare angående reciprocitetsprincipen nedan under kapitel 6

⁶ http://www.forskning.se/servlet/GetDoc?meta_id=1048

⁷ Kellgren och Boyce (2004), s. 92

⁸ 16 kap. 1 § IL

⁹ Paragrafen kan naturligtvis även ses som en extraförsäkring för att betona att utgifter av detta slag skall vara avdragsgilla

¹⁰ Se bl.a. Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3018-02 per 2004-01-21

är således önskvärt ur ekonomiskt, samhällsnyttigt och ideellt perspektiv att denna osäkerhet kring forskningsbidrag undanröjes.

1.2 Problemformulering

Reglerna angående forskningsbidrag är något oklara och detta kan leda till problem. Frågor som kan uppstå i anledning härav är i vilken utsträckning en näringsidkare åtnjuter avdragsrätt för forskningsbidrag till universitet, stiftelser, juridiska och fysiska personer, samt även i vilken mån detta bidrag är skattefritt för mottagaren? Främst kommer uppsatsen att inriktas mot de situationer där bristande reciprocitet uppstår. De frågeställningar som uppkommer härvidlag är i vilken mån denna bristande reciprocitet kan läkas, och på vilket sätt detta kan ske.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att klargöra rättsläget vad gäller avdragsrätt och skatteplikt för forskningsbidrag och att visa på när och hur bristande reciprocitet i anledning av bidraget kan uppstå. Uppsatsen syftar även till att analysera huruvida reciprocitetsprincipen kan användas som tolkningsnorm, och i vilken utsträckning detta kan läka bristande reciprocitet i forskningsbidragssituationer. Rättsläget beträffande reciprocitetsprincipens användbarhet och styrka är oklart, varför författaren avser att i detta hänseende försöka förutspå hur stor relevans principen skulle kunna tänkas få vid rättstillämpningen. Överlag synes rättsläget avseende forskningsbidrag som nämnts något oklart, och detta medför att vissa delar av analysen, särskilt avsnitt 5.3 och kapitel 6, kan ses både som ett försök att fastställa gällande rätt, och som underlag för vidare diskussion och undersökningar. Många av de slutsatser som framkommer i dessa delar har vidare i stor utsträckning karaktären av att vara prognoser för hur gällande rätt skulle kunna tänkas vara beskaffad.

1.4 Avgränsningar

Fysiska personer betraktas i uppsatsen endast som mottagare av stipendier, och bidrag i andra former till de förstnämnda berörs inte. Dessutom kommer inte problematiken kring reciprocitet vid transaktioner till utlandet behandlas, och inte heller transaktioner inom koncerner. Vad gäller de bidragsgivare som traditionellt bedriver näring kommer

endast aktiebolag att beröras i uppsatsen, trots att reglerna förmodligen är tillämpliga även på t.ex. ekonomiska föreningar, handelsbolag och enskilda näringsidkare.

1.5 Metod

Uppsatsen har författats i linje med den metod som vanligen brukar benämnas den traditionella rättsdogmatiska metoden. Metoden går ut på att de accepterade rättskällorna – lagar och förordningar, förarbeten, praxis, doktrin och sedvana – beaktas i hierarkisk ordning. Större tyngd tillerkännes lagar än förarbeten o.s.v. Utgångspunkten för behandlandet av den valda frågeställningen återfinns i Inkomstskattelagens 15 kap. 1 §, och 16 kap. 1 och 9 §§. Dessa paragrafer är dock inte särskilt preciserade och frågeställningen låter sig inte besvaras endast med hjälp därav. Av större värde för uppsatsen är de förarbeten som anknyter till lagen, bl.a. prop. 1970:135. Vid tolkningsproblem tillmäts lagens ändamål (ratio legis¹¹) stor vikt och den teleologiska tolkningsmetoden används företrädesvis i uppsatsen. Detta ändamål kan i viss mån härledas ur de berörda lagrummens förarbeten. Vid luckor i lagen beaktas alltså i första hand dess ändamål och de därtill anknutna intressena. Även praxis tillmätes stor betydelse i uppsatsen. Ur denna induceras olika parametrar och faktorer som inverkar vid bedömningen av om avdragsrätt respektive skattefrihet föreligger eller ej.

Den rättsdogmatiska metoden som den beskrivs ovan är utgångspunkt vad gäller metodanvändningen, men speciella hänsyn har tagits vid behandlande av skattelag. Eftersom skattelagstiftningen ålägger den skattskyldige förpliktelser gentemot det allmänna bör rättssäkerhetsaspekter ha en framträdande roll vid tolkningen av skattelagstiftningen. Detta medför att tolkningsprinciper som är acceptabla inom t.ex. civilrätten inte nödvändigtvis behöver vara det inom skatterätten. Så torde t.ex. fallet vara med olika former av fri lagtolkning där domaren frigör sig från lagstiftningen p.g.a. att den anses föråldrad eller orimlig.¹²

En metod för tolkning av skattelag kan uppställas. I första hand beaktas själva lagtexten. Om den är oklar och inte har belysts i doktrin används förarbeten och andra rättskällor.¹³ Denna metod erbjuder dock flera problem. För det första måste lagtexten

¹¹ Malmström & Agell (1999), s. 31

¹² LLMS (2003), s. 571

¹³ LLMS (2003), s. 571

tolkas, företrädesvis utifrån ett semantiskt perspektiv, d.v.s. under beaktande av ordalydelsen. Härvid måste ords och begrepps innebörd fastläggas, och om någon särskild skatterättslig definition inte finns kan ledning sökas i civilrätten. Texten kan även tolkas systematiskt, vilket innebär att lagrummens placering och förhållande till varandra beaktas.¹⁴

För det andra måste även förarbetena tolkas, vilket sker genom att lagstiftningens syfte sökes. I Sverige används av förutsebarhetsskäl endast motiven vid tolkning av skattelag, och endast kommitébetänkandet, propositioner (inklusive lagrådets synpunkter) och riksdagsutskottets betänkande beaktas härvidlag. Motiven har inte samma dignitet som lag, men starka skäl bör föreligga om de skall frångås. Bäst lämpad som tolkningshjälp är propositioner, vilka normalt kan antas 'gälla' om Skatteutskottet inte opponerat sig mot deras innehåll, och dessa har haft en framträdande roll för frågeställningens besvarande. Ger propositionen ingen ledning används utskottsbetänkandet. Motivuttalandena följs i realiteten i stor utsträckning, men i vissa fall har Regeringsrätten visat att den kan vara beredd att frångå dessa.¹⁵

Riksskatteverkets rekommendationer är inte bindande men kan beaktas om de inte strider mot lagar eller förarbeten. Dessa har inte tillmätts någon större tyngd eftersom de i princip torde vara jämställda med doktrin. Vad gäller doktrinen på området i övrigt är det givetvis styrkan i argumentationen som avgör deras vikt. Regeringsrättens rättspraxis på skatterättens område tillmätts vidare stor relevans. Om Regeringsrätten tagit ställning i en lagtolkningsfråga leder detta till att en självständig rättskälla uppstår. I konsekvensens namn bör Regeringsrätten hålla fast vid inslagna linjer och ändring av praxis bör ske genom pleniavgöranden.¹⁶

Eftersom skattelagstiftningen ålägger den enskilde förpliktelser gentemot det allmänna har vissa rättssäkerhetsaspekter beaktats. Härvid är främst legalitetsprincipen viktig, vilken innebär att det allmänna inte skall ålägga den enskilde förpliktelser utan stöd av lag. Enligt principen är även förutsebarhet viktig, vilket utmynnat i möjligheten till

¹⁴ Se bl.a. 16 kap. 1 § IL som utgör ett portalstadgande i förhållande till t.ex. 16 kap. 2 § IL, vilken mer har karaktären av ett undantag. LLMS (1999), s. 573

¹⁵ LLMS (2003), s. 574 ff

¹⁶ LLMS (2003), s. 585 ff

förhandsbesked.¹⁷ Legalitetsprincipen blir viktig vid bedömningen av i vilken mån analogislut är tillåtna. Satsen ”nullum tributum sine lege”¹⁸ kan hävdas göra gällande att analogislut ej är tillåtna till den skattskyldiges nackdel, men detta kan vara svårt att upphöja som generell regel. Rättssäkerhetsskäl talar dock för att analogislut bör undvikas.¹⁹

I och med Inkomstskattelagens ikraftträdande kan frågan ställas om gamla rättsfall därigenom blivit obsoleta. Den nya inkomstskattelagen bygger dock på få materiella ändringar och avdragsrätten för forskning och utveckling har till innebörden inte ändrats.²⁰ Detta innebär att äldre praxis tillmäts i princip samma relevans som rättsfall tillkomna efter den nya lagens ikraftträdande. Doktrinen som finns på området har lästs kritiskt och används främst för att ge uppsatsförfattaren bakgrundskunskaper som rör ämnet, samt som vägvisare till relevanta rättskällor. Material har även framletats genom sökning i diverse juridiska databaser, bl.a. Rättsbanken och FARkomplett.

För att ta reda på de olika praktiska situationer som vanligen förekommer vid bidragsgivande har en representant vid centret för extern forskningsfinansiering vid Linköpings Universitet intervjuats. Vissa empiriska bakgrundsdata har alltså inhämtats.

1.6 Disposition

Dispositionen är som följer. I kapitel ett karvas premisserna för uppsatsen ut, och metod, problemformulering och syfte formuleras. Detta kapitel används som mall för hur uppsatsen skall skapas, samt som ’nålsöga’ för att avgöra vilka omständigheter som skall beaktas. Därefter anges i kapitel två de allmänna förutsättningarna för uppsatsen och problemet formuleras närmare. Denna del är tänkt att fungera som orientering och ge läsaren en förståelse för problemet och de processer som är relevanta för dess lösande. Kapitel tre och fyra behandlar vad som krävs för att avdragsrätt respektive skattefrihet skall beviljas, och dessa kapitel kommer att ligga till grund för resten av uppsatsen. Detta p.g.a. att avdragsrätt respektive skattefrihet är förutsättningar för bristande reciprocitet. Med tanke på detta ligger det nära till hands att kalla denna del

¹⁷ LLMS (2003), s. 583

¹⁸ ’Ingen skatt utan lag’

¹⁹ LLMS (2003), s. 584 Vissa företräder dock en annan mening och anser att analogislut faktiskt kan göras, men den oftast framförda meningen torde vara att ett analogiförbud råder. Mycket skulle kunna sägas därom, men denna diskussion ryms inte i denna framställning och analogier har använts restriktivt.

²⁰ A. Baekkevold (2002), s. 3597

för referensram. Eftersom många frågor som rör avdragsrätt och skatteplikt långt ifrån är klara innehåller dock kapitlet en hel del analys, varför termen referensram undvikits. Av texten och genom fotnoterna framgår vilka slutsatser som är författarens egna. Kapitel fem går mer in på djupet avseende specifika situationer och behandlar bidrag från aktiebolag till universitet, stiftelser och andra aktiebolag. Kapitel sex behandlar skatterättsliga principer i allmänhet, och reciprocitetsprincipen i synnerhet, samt undersöker om den sistnämnda skulle kunna läka en eventuellt bristande reciprocitet. Det avslutande kapitlet innehåller författarens slutsatser.

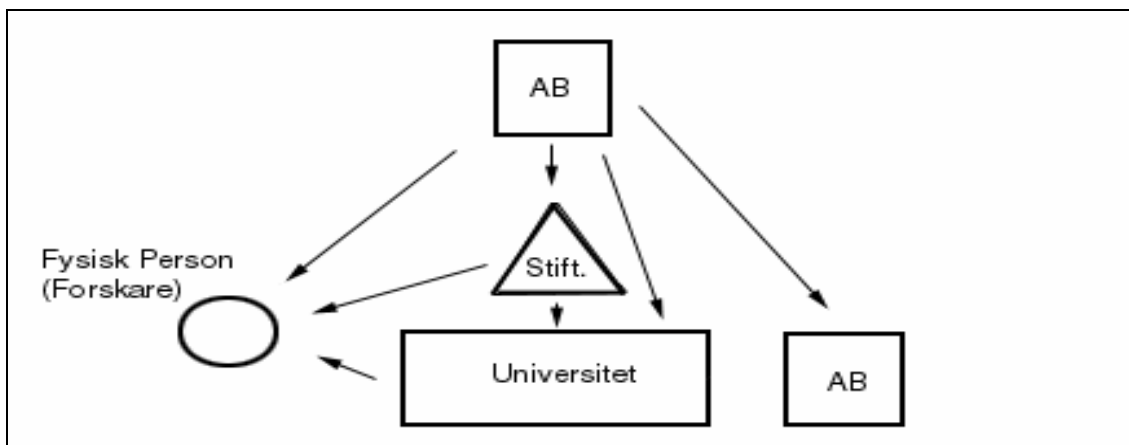
1.7 Begreppsanvändning

Företag torde ofta ge i uppdrag till andra företag att utföra forskning med motsvarande krav på motprestationer och under vanliga kommersiella premisser. I dessa situationer betecknas den utgivna ersättningen som *uppdragsersättning*. Termen *bidrag* används i de situationer där någon direkt motprestation inte med säkerhet kan sägas utgå och när ett benefikt moment kan tänkas ingå i transaktionen. 'Donationer' ges i princip samma innebörd som bidrag men används när bidraget ges mellan två juridiska personer.

2 Allmänna förutsättningar

2.1 Inledning och bakgrund

Forskning bedrivs av ett stort antal olika subjekt och forskningsbidrag kan ges av en ännu större uppsjö bidragsgivare. En relativt vanlig variant av extern bidragsfinansierad forskning torde vara att ett företag ger bidrag till en forskningsstiftelse eller ett universitet, som i sin tur använder medlen, eller vidarebefordrar dem till den som faktiskt skall utföra forskningen. En annan situation som är intressant, om än främst ur ett teoretiskt perspektiv, är ett aktiebolags forskningsbidrag till ett annat aktiebolag.²¹ Bidragsflödet i de olika situationerna kan illustreras visuellt med hjälp av följande skiss.



Pilarna representerar utgivna forskningsbidrag. I början av varje linje uppstår fråga om avdragsrätt, och i slutet, vid den spetsiga änden, uppstår fråga om skatteplikt. Mottagaren kan välja mellan att utföra forskningen i egen regi eller medels stipendier vidarebefordra medlen till forskare som är fristående i förhållande till bidragsgivaren.²² Mottagaren kan även välja att vidarebefordra medlen till andra juridiska personer, vilket främst torde gälla stiftelser, som många gånger samlar in medel och därefter ger i bidrag till t.ex. universitet. De i skissen ovan illustrerade situationerna kommer att utgöra uppsatsens kärnområde, men även vissa andra situationer kommer att beröras.

²¹ När det rör sig om vanlig uppdragsforskning är rättsläget förhållandevis klart och inte särskilt komplicerat

²² Forskarna i exemplet kan i normalfallet inte vara anställda av subjektet som ger bidragen eftersom detta medför skatteplikt för stipendiet. Det skulle dock bl.a. kunna tänkas att forskarna är anknutna till ett universitet och verka på detsamma utan att faktiskt räknas som anställd (se nedan under 5.1).

2.1.1 Extern finansiering av universitetens forskning

Universitetens verksamhet finansieras som tidigare nämnts ungefär till hälften av externa intressenter. Den vanligaste varianten av extern finansiering torde vara att forskare i universitetets namn söker bidrag till forskning från forskningsråd och stiftelser. Pengarna ges till det aktuella forskningsprojektet men bokförs över universitetet, d.v.s. ägs av detsamma. Universitetet tar även ut ett s.k. ”over head” om 35 procent för administrationskostnader.

Näringsidkares finansiering av universiteten har två olika ”ansikten”. Det ena är s.k. uppdragsforskning där företaget ’anlitar’ universitetet att utföra en viss forskning. Avtal skrivs mellan parterna vilket bl.a. allokerar äganderätten till resultaten till företaget. Den andra typen av företagsfinansierad forskning sker i samverkan mellan företagen och universitetet. Företaget ger bidrag till forskningsprojekt som bedrivs av universitetet och erhåller rätt att kommersiellt exploatera resultaten därav. Äganderätten behålls dock av universitetet (egentligen den aktuella forskaren/forskargruppen). Även här tas en ”over head” om 35 procent ut.

Universitetsvärlden tycks restriktiv mot att använda stipendier för forskning. Främst används stipendieformen för att finansiera forskarutbildning, samt som ’ersättning’ till gästforskare som inbjuds till universitetet under en kortare tidsperiod. Anledningen till aversionen mot stipendier är bl.a. den otrygghet den ger mottagaren. Denne erhåller ju t.ex. varken anställningstrygghet vid sjukdom eller någon pensionsgrundande inkomst. Dessutom torde det något oklara rättsläget avseende mottagarens eventuella skatteplikt bidra till universitetens ovilja att finansiera forskning med stipendier.²³

2.1.2 Rättslig utgångspunkt

Rätten till skattemässiga avdrag för kostnader i näringsverksamhet regleras i 16 kap. 1 § IL, nedan kallad huvudregeln.²⁴ Paragrafen stadgar att: *”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad.”* Detta är alltså en allmän regel med innebörden att om en utgift genererar, eller är ägnad att generera inkomster får den dras

²³ Stycket baseras på en intervju den 26 april 2005 med Per Danetun vid centret för externa forskningsbidrag vid Linköpings Universitets.

²⁴ Författarens terminologi

av. Den rättsliga utgångspunkten för avdrag för alla utgifter finner vi alltså i det sextonde kapitlets inledning.

Det kan dock vara svårt att knyta forskningsutgiften till en intäkt eftersom det är svårt att veta om forskningen kommer att leda till något resultat. Dessutom kan problem uppstå när medel utbetalas till en extern agent vars forskningsresultat tillfaller alla och envar. Kapitlet innehåller dock även specialregler som reglerar avdragsrätt i vissa fall. Utgångspunkten för denna uppsats finns i 16 kap. 9 § IL, nedan kallad specialregeln,²⁵ vilken stadgar att: ”*Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten skall dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.*” Paragrafen tar främst sikte på forskning och utveckling som bedrivs i det skattskyldiga företaget. Enligt ett uttalande i förarbetena av departementschefen kan paragrafen utsträckas till att gälla även forskning som bedrivs av annan, om den skattskyldige har ett *rimligt intresse* av att denna forskning bedrivs.²⁶ Denna princip har fastslagits i ett antal rättsfall från regeringsrätten.²⁷ Gränsdragningen för detta rimliga intresse kan vara vanskelig att göra, och praxis visar även på att domstolen inte godtar vilka lösa samband som helst, vilket kommer att behandlas nedan.

2.2 Skatterättsliga principer

Uppsatsen kommer att behandla problematiken kring företags bidrag till forskning ur ett antal olika perspektiv. Centrala frågor är om ett forskningsbidrag föranleder avdragsrätt för givaren samt om det är skattepliktigt för mottagaren. Genom att laborera med olika bidragstransaktioner är det, vilket denna uppsats kommer att påvisa, möjligt att skapa en situation där givaren tillerkännes avdrag medan mottagaren blir befriad från skatteplikt. Detta strider mot reciprocitetsprincipen, vilken anför att utbetalningar som är avdragsgilla för givaren skall tas upp till beskattning hos mottagaren. Omvänt gäller att om avdragsrätt inte tillerkännes givaren skall mottagaren inte heller beskattas för transaktionen.²⁸

²⁵ Författarens terminologi

²⁶ Prop. 1970:135, s. 33

²⁷ Se bl.a. RÅ 1976 ref. 105

²⁸ LLMS (2003), s. 39

I den skatterättsliga litteraturen är användandet av principer, så även reciprocitetsprincipen, en omdiskuterad fråga. Principer inom skatterätten kan ha olika användningsområden samt vara olika starkt förankrade i rätten. Grovt kan principer sägas ha två olika syften. De kan dels vara stöd vid lagstiftandet – bl.a. för att legitimera dess utformning, samt dels användas som argument vid fastställandet av ”de lege lata”. I sin förra egenskap är principer viktiga för att ge skattelagstiftningen koherens och tillskapa ett enhetligt regelsystem. Denna aspekt är intressant men mer relevant för denna uppsats är huruvida principer de facto kan få genomslagskraft vid rättstillämpningen.

Den doktrin som behandlar skatterättsliga principer synes rymma väldigt olika förhållningssätt till användning av dessa. Dahlberg menar t.ex. att många av de principer som behandlas i litteraturen snarare är mål vid lagstiftningen, medan andra hävdar att principer kan ha normativ verkan.²⁹ Enligt Gunnarsson avgörs principers användbarhet utifrån ”om rådande rättsklimat prioriterar att enskilda delar av ett rättsområde hänger samman med bakomliggande värderingar och ändamål så att rättsområdet bildar en normativ helhet.” Hon menar vidare att skatterätten i grundläggande delar är inkonsekvent och att detta i viss mån begränsar principers användbarhet som tolkningshjälpmedel.³⁰ Tikka menar att principer hör till kategorin tillåtna rättskällor som kan beaktas av rättstillämparen vid fastställande av gällande rätt.³¹ Persson framhäver att om rättsläget är oklart kan rättspolitiska överväganden beaktas vid rättstillämpningen.³² Han beskriver skatterättsliga principer på följande sätt. ”I de fall lagregler är oklara och inga förarbeten finns förefaller emellertid plats finnas för rättspolitiska överväganden i rättstillämpningen. För att en princip som kontinuitetsprincipen skall kunna få genomslagskraft i rättstillämpningen måste dock de skäl som bär upp principen vara övertygande. *Det är inte principen som sådan som har en normativ kraft utan de skäl som bär upp principen.*” Han tillägger vidare att en princip måste ha stöd i någon auktoritativ källa för att kunna användas som supplementär tolkningsnorm.³³ Han menar alltså att en princip måste vara väl

²⁹ Dahlberg (2004), s. 665

³⁰ Gunnarsson (1998), s. 551

³¹ Tikka (2004), s. 663

³² Persson (1997), s. 65, se även Gunnarsson (1998), s. 551

³³ Persson (1997), s. 65, Avhandlingen behandlar kontinuitetsprincipen men uttalandena återfinns i ett kapitel som allmänt behandlar principer, varför de bör kunna gälla även reciprocitetsprincipen. Se även Tikka, s. 663

underbyggd av argumentation och förankrad i någon rättskälla för att vara användbar. Sammantaget ger den juridiska doktrinen vid handen att principer faktiskt kan ha en viss betydelse som tolkningshjälpmedel, även om en viss försiktighet synes finnas mot att allt för kategoriskt hävda en sådan ståndpunkt.

Det verkar alltså tänkbart att principer kan användas som tolkningsargument och således kunna få normativ verkan. Frågan är dock om detta gäller även reciprocitetsprincipen, vilken enligt Dahlberg hör till de principer som är särskilt vaga till innehållet.³⁴ Ett annat tecken som tyder på principens svaga ställning är att den, medan många andra principer behandlas i avhandlingar och liknande, inte tycks särskilt omskriven i litteraturen.³⁵ Reciprocitetsprincipen har dock åberopats i skattemål.³⁶ Huruvida principen faktiskt kan användas vid tillämpningen behandlas nedan under kapitel fem.

2.3 Reciprocitetsbrott³⁷

Mottagaren av ett forskningsbidrag kan vara av olika karaktär. Vissa stiftelser, däribland många forskningsstiftelser, samt universitet är skattebefriade.³⁸ Detta innebär att om ett företag erhåller avdrag för bidrag till en sådan organisation uppstår en initial brist i reciprociteten. Denna brist kan senare läkas genom att mottagaren i sin tur ger ut medlen på ett sådant sätt att 'slutanvändaren' tar upp bidragen som skattepliktig intäkt. Ett typexempel på detta torde vara att ett universitet använder mottagna medel till att betala ut lön till anställd som bedriver forskningen varför medlen var avsedda, eller införskaffar det material som är nödvändigt för att bedriva forskningen. Två exempel visar på hur reciprociteten ofta upprätthålls, eller läks i efterhand.

Företag	bidrag	avdrag	-100	Företag	bidrag	avdrag	-100
Skattebefriad mottagare	bidrag	intäkt	+0	Skattepliktig mottagare	bidrag	intäkt	+100
	löneutbetalning	avdrag	-0		löneutbetalning	avdrag	-100
Anställd Forskare	löneutbetalning	inkomst	+100	Anställd Forskare	löneutbetalning	inkomst	+100
Summa			0	Summa			0

³⁴ Dahlberg (2004), s. 665

³⁵ Kellgren I (2005), s. 1

³⁶ RÅ 2002 not 49

³⁷ Författarens terminologi avseende bristande reciprocitet

³⁸ 7 kap. 2 och 3 §§ IL

Som exemplet visar skjuts reciprociteten endast upp vid bidrag till en skattebefriad mottagare i normalfallet.³⁹ När denne sedan spenderar medlen kommer ju mottagaren i de allra flesta fall ta upp medlen som någon form av intäkt, medan den skattebefriade inte erhåller något avdrag. Om företaget i exemplet hade använt medlen för att bedriva forskning i egen regi, hade utbetalningarna även då varit avdragsgilla. Utbetalningar till anställda i form av lön, samt ersättningar till leverantörer av t.ex. forskningsmateriel hade tagits upp som intäkt av dessa, och företaget hade erhållit avdrag för kostnaderna. Reciprociteten hade således även då vidmakthållits. För att reciprociteten skall brista krävs i normalfallet alltså att den slutliga mottagaren av medlen är skattebefriad. Eller omvänt uttryckt: för att minska det totala skatteuttaget måste en situation skapas där bidragsutbetalningen är avdragsgill, samtidigt som mottagaren i sista led är skattebefriad. Ett sätt att åstadkomma detta är att utnyttja stipendiets och donationers skattefrihet för mottagaren, tillsammans med den frikostiga avdragsrätten för en givares externa forskningsbidrag.⁴⁰ I kapitel tre och fyra kommer avdragsrätt respektive skattefrihet behandlas generellt, för alla de situationer som flödesschemat ovan under avsnitt 2.1 anvisar. I kapitel fem kommer sedan bidragssituationerna mellan de specifika subjekten avhandlas.

³⁹ En annan sak är att man även torde kunna tala om reciprocitet i tidshänseende, dvs. att samtidigt som en avdragsgill kostnad uppstår för utgivaren bör den skattepliktiga intäkten uppstå hos mottagaren.

⁴⁰ Avdragsrätt torde kunna erhållas även om bidraget har karaktären av donation eller ett stipendium. Se nedan under kapitel 3 och 4.

3 Avdragsrätt för bidragsgivaren

Utgångspunkten för denna uppsats är att närmare titta på forskningsbidragssituationer där reciprociteten brister. Det första som krävs för att reciprociteten skall brista (till förmån för den skattskyldige) är att företaget som lämnar bidraget kan erhålla avdrag såsom för forskningsutgift. För att så skall kunna ske krävs enligt 16 kap. 9 § IL att verksamheten som bidraget skall finansiera verkligen är att klassa som forskning eller utveckling, d.v.s. att forskningsrekvisitet är uppfyllt. Vidare krävs att bidragsgivaren har ett rimligt intresse av den forskning som bedrivs, d.v.s. att det s.k. sambandskravet är uppfyllt. Ytterligare förutsättningar är att de givna medlen verkligen kommer forskningen till godo och att transaktionen inte genomlyses och bidraget omklassificeras (som t.ex. gåva⁴¹).

En särskild fråga är om givarens avdragsrätt är beroende av att mottagaren tar upp bidraget till beskattning. Denna problematik kommer att beröras nedan under 4.1.1.1 (Stiftelser), 4.1.2 (donationer) och 4.2 (stipendier)

3.1 Forskningsrekvisitet

För att avdrag skall medges för forskningsutgift enligt 16 kap. 9 § IL krävs som nämnts att den mottagande verksamheten verkligen sysslar med forskning eller utveckling. För att undersöka vad som uppfyller forskningsrekvisitets krav måste en definition av dessa två begrepp göras. Departementschefen uttalade i förarbetena till 16 kap. 9 § IL att en sådan definition knappast var nödvändig men ger ändå exempel för att visa ungefär vart han anser att gränsen för begreppen går (se nedan). Departementschefen har nog visserligen rätt i att det i normalfallet inte behövs en skarp definition. Utgifter som hänför sig till annat än forskning och utveckling är ju ändå normalt avdragsgilla enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL, eftersom utgifter som ett företag har i större eller mindre utsträckning bör kunna presumeras uppstå för dess intäkters förvärvande.⁴² En lite annan situation kan dock uppstå när 'verksamheten' som utgiften är tänkt att finansiera bedrivs av ett annat subjekt. Sådana bidrag torde vara avdragsgilla när de kan definieras

⁴¹ En gåva är enligt 9 kap. 2 § IL inte avdragsgill för givaren, och denne bör laga så att transaktionen inte betraktas såsom gåva (se 4.1 nedan). Se även vidare angående bedömningsreciprocitet under 5.2.1 nedan. Det kan även tänkas att gåvan hänför sig till de fysiska personer som genom bolaget "ligger bakom" gåvan. I detta fall aktualiseras frågan om uttags- eller förmånsbeskattning av den eller de fysiska personer som ligger bakom gåvan (se 3.4.2 nedan).

⁴² Se bl.a. RÅ 2000 ref. 31 (I)

som forskning eller utveckling som företaget har ett rimligt intresse av (se 3.2 nedan).⁴³ När bidraget inte kan räknas till forskning och utveckling bedöms den eventuella avdragsrätten utifrån huvudregeln i 16 kap. 1 § IL som ställer upp hårdare krav än specialregeln i 16 kap. 9 § IL. Givaren måste då hävda att utgiften är en kostnad i verksamheten som uppstått för att förvärva eller bibehålla inkomst. Om resultatet av forskningen inte tillfaller företaget kan detta bli svårt 'bevisa'. Det kan alltså vara av vikt att definiera vad för slags verksamhet som är forskning och utveckling (FoU) i lagens mening och faller in under specialregeln.

För att finna en hållbar definition av FoU bör ledning hämtas i departementschefens uttalande i propositionen.⁴⁴ Han beskriver forskning såsom "[verksamhet] som är inriktad på lösandet av speciella praktiska problem [...] [samt även verksamhet⁴⁵] med enbart vetenskapliga syften, utan inriktning på lösning av speciella praktiska uppgifter." Detta innebär att den tidigare indelningen i målforskning och grundforskning inte längre är nödvändig och att forskningsbegreppet fortsättningsvis bör omfatta båda.⁴⁶ Han beskriver vidare utveckling som "sådant arbete som innebär ett systematiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskapligt kunnande."⁴⁷ Härmed avser han främst försöksverksamhet, förbättring och finjustering av processer, m.m. Propositionen innehåller en ganska omfattande exemplifiering av vad departementschefen anser vara forskning och utveckling i lagens mening.⁴⁸

⁴³ Prop. 1970:135 s. 33

⁴⁴ Det skulle även kunna tänkas att ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning enligt 14 kap. 2 § IL råder. Detta p.g.a. att klassificeringen av utgiften (FoU eller ej?) skulle kunna ses som en del av periodiseringen, vilket skulle medföra att redovisningsrättens definition av FoU skulle få betydelse. Av utrymmesskäl har detta inte beaktats i denna uppsats.

⁴⁵ författarens anm.

⁴⁶ Prop. 1970:135 s. 28

⁴⁷ Prop. 1970:135 s. 32

⁴⁸ "Att forskningens områden är praktiskt taget obegränsade är emellertid något som knappast behöver utsägas och detta gäller även om man håller sig till vad som kan vara av praktisk betydelse för näringslivet. Viktigast för näringslivet är självfallet den forskning som går ut på att undersöka nya tillverkningsprocesser och produktmetoder. Denna forskning måste helt naturligt inbegripa allehanda fysikaliska, kemiska och allmänt tekniska analyser och undersökningar. Framhållas bör att forsknings- och utvecklingsarbetet inte behöver vara rent vetenskapligt eller teoretiskt. Även praktiska maskinstudier kan komma i beaktande i detta sammanhang. [...] Som exempel [på forskning] kan nämnas matematiska analyser och dataprogrammering. [...] [Forskningsarbetet kan även omfatta] – förutom teknisk forskning på industrins, jordbrukets och skogsbrukets områden – även andra slag av forskning, såsom kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi, arbetshygien och arbetsskydd, personalvård, informationsteknisk forskning, m.m." (Prop. 1970:135 s. 32 ff.) Departementschefen nämner även att miljövård har en naturlig plats inom forskningen. Han anför vidare att forskning inom humaniora torde utgöra exempel på sådan forskning som normalt inte kan vara av rimligt intresse för ett företag och således inte berättigar till avdrag. (Prop. 1970:135 s. 32 ff.)

Departementschefen nämner även vissa kostnader som angränsar till forskning och utveckling men som ändå inte skall räknas som sådana, t.ex. utgifter för marknadsföring, provborrning, prospektering, kvalitetskontroller och provning av material, m.m. Dessa, anför han vidare, är löpande driftskostnader och således avdragsgilla enligt huvudregeln.⁴⁹ I doktrin har ledning sökts i Statistiska Centralbyråns definition som används för stora företags forskningskostnader. Förarbetena ställer inte upp något krav på verkshöjd men enligt Staberg bör ett sådant kunna uppställas för att särskilja forskning från mera rutinbetonad verksamhet, varför ledning kan hämtas ur den statistiska definitionen.⁵⁰ Denna anger att FoU-verksamhet är ”*verksamhet som sker på systematisk grundval för att öka fonden av vetande (inkluderande kunskap om människa, kultur och samhälle) samt att utnyttja detta vetande för nya användningsområden och för att åstadkomma nya eller förbättrade produkter, system eller metoder.*”⁵¹ Denna definition kan tyckas något snäv eftersom den ställer vissa krav på att resultaten skall utnyttjas. Om ordet ’och’ byts ut mot ’eller’ torde dock definitionen komma materiellt närmare vad som avses med forskning i förarbetena. Dessutom uttalar departementschefen uttryckligen att forskning inom humaniora normalt inte bör utgöra forskning i lagens mening, varför parenteserna i definitionen bör tas bort. En mer ingående definition av FoU ryms inte inom denna uppsats.

Företag som med avdragsrätt ämnar att ge bidrag till forskningsverksamhet bör alltså i första hand göra en bedömning av om mottagaren verkligen bedriver forskning i den bemärkelse som avses i lagen. Ett rättsfall från kammarrätten i Göteborg visar på denna problematik.⁵² Ett företag vägrades avdrag för ett bidrag till handelshögskolan i Stockholm. Bidraget skulle användas av Stockholm School of Economics i Riga (SSE) för forskning och undersökningar med syfte att hjälpa företagets dotterbolag att etablera sig i Lettland. Av flera orsaker vägrades avdrag, bl.a. p.g.a. att den verksamhet som skulle bedrivas vid SSE snarare var att anse som marknadsundersökningar och dylikt, vilket enligt förarbetena inte faller in under forskningsbegreppet.⁵³

⁴⁹ Prop. 1970:135 s. 34

⁵⁰ Staberg (1993), s. 727

⁵¹ SCB, Råd och definitioner till: Forskning och utveckling 2003, s 4

⁵² Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3018-02, dom meddelad 2004-01-21

⁵³ Avdrag underkändes även för att det s.k. sambandskravet inte var uppfyllt då ”forskningen” inte hade något samband med företagets verksamhet. ’Forskningen’ vid SSE kom även snarare det lettiska dotterbolaget till godo varför sökanden ansågs vara fel skattesubjekt, och prövningen underkände bidraget även enligt huvudregeln.

3.2 Sambandskravet

Det räcker som nämnts ovan inte att utgiften är att hänföra till forskning eller utveckling för att avdrag skall medges. Det måste även finnas ett samband mellan givarens verksamhet och forskningen. Detta innebär enligt 16 kap. 9 § IL att den bedrivna forskningen måste kunna antas få betydelse för företagets verksamhet. I normalfallet torde *betydelse för verksamheten* endast innebära att den skattskyldige har ett *rimligt intresse* av att forskningen bedrivs.⁵⁴ Ytterligare uttalanden i förarbetena angående detta rimliga intresses beskaffenhet görs ej. Pålsson menar att för avdragsrätt räcker att forskningen ligger inom företagets verksamhetsområde och ”[n]ågra konkreta och direkta motprestationer är över huvud taget inte nödvändiga.”⁵⁵ Detta kan utläsas av den praxis som behandlar sambandskravet och det är mycket centralt för denna uppsats, vilket kommer att påvisas nedan. Någon proportionalitet mellan utgiften och den förväntade effekten är inte heller nödvändig.⁵⁶ Regeringsrätten anser sig vidare ha rätt att självständigt pröva sambandskravet, och det är således inte den skattskyldiges egen subjektiva bedömning av att ha intresse för den aktuella forskningen som är avgörande.⁵⁷

Vart går då gränsen för detta rimliga intresse? I RÅ 1987 not 440 medgavs ett livsmedelsbolag avdragsrätt för avsättning av medel till cancerforskning. Bolaget ansågs ha ett rimligt intresse av forskning inom cancer-kost-hälsa eftersom den kunde tänkas få betydelse för bolagets verksamhet. I ett annat fall ansågs en försäljare av fordon och drivmedel inte berättigad till avdrag för bidrag till cancerforskning, eftersom dennes verksamhet ansågs sakna samband med forskningen.⁵⁸ Detta kan tyckas konstigt i ljuset av det förstnämnda fallet. Att avgaser och utsläpp från fordonstrafik skulle kunna tänkas inverka på uppkomst av cancer likafullt som kost är mycket väl tänkbart. Anledningen till denna skillnad framgår inte av de båda domskälen så en bedömning måste göras.⁵⁹

Enligt författaren av denna uppsats är en möjlig tolkning att skillnaden beror på att tillverkaren av livsmedel på ett mera direkt sätt kan tänkas ha nytta av att undersöka vad

⁵⁴ Prop. 1970:135 s 33

⁵⁵ Pålsson II (2000), s. 116

⁵⁶ Pålsson II (2000), s. 116

⁵⁷ Pålsson II (2000), s. 117

⁵⁸ RÅ 1990 ref. 114

⁵⁹ Se dock Pålsson II (2000), s. 115 som menar att några säkra antaganden ej kan göras eftersom domskälen inte innehåller någon utförlig motivation

som orsakar cancer. Specifika livsmedel som är cancerframkallande kan omedelbart tas ur sortimentet eller ändras o.s.v., medan en enskild fordons- och drivmedelshandlare inte har samma möjlighet att direkt påverka sina varor. Här ligger alltså en mycket fin skillnad i den direkta möjligheten att dra nytta av forskningsresultaten. Det torde alltså inte räcka att företagets verksamhet har ett samband med forskningen - det måste även på något tänkbart sätt kunna tänkas ha nytta av forskningen.

I RÅ 1976 ref. 105 hade ett bolag som bedrev verksamhet inom bl.a. skogsbranschen gett bidrag till den svenska stiftelsen World Wildlife Fund (WWF) samt till The International Federation of Institutes for Advanced Studies (IFIAS). Medlen som gavs till WWF skulle användas till olika projekt i stiftelsens regi. Frågorna förhandsbeskedsansökan avsåg var: ”- [ä]r bolaget berättigat till avdrag för bidrag dels A) till WWF för projekten a) – f) ’Levande skog’, ’Varg’, ’Utter’, ’Sälen i Östersjön’, ’Rovfågelcentral’, ’Linne’, dels B) till WWF utan anknytning av bidraget till visst projekt dels också C) till IFIAS?” Bolaget medgavs endast avdrag för bidraget till WWF:s projekt ’Levande skog’, medan de övriga frågorna besvarades nekande. Motiveringen härtill framgår inte av domskälen, men skälen för att godkänna avdrag för bidrag till ’Levande skog’ torde vara att projektets syfte var att ”få fram riktlinjer för bevarandet av goda existensbetingelser för fauna och flora i det föränderliga moderna skogsbruket.” Att ta fram riktlinjer för något ansågs alltså av domstolen vara forskning, och företaget ansågs ha ett rimligt intresse av det område som riktlinjerna avsåg. Att bidragen till projekten b) – d) underkändes beror förmodligen på att dessas syfte främst var att bevara respektive arts habitat och överlevnadsmöjligheter. Här torde avdrag ha vägrats dels för att projekten föll på forskningsrekvisitet, samt dels för att ett skogsbolag inte ansågs ha ett rimligt intresse av att bevara djurlivet i de skogar som de nyttjade.

Projektet ’Linné’, för vilket avdrag likaså nekades, torde enligt författaren av denna uppsats dock ligga närmare bolagets verksamhetsområde och rimliga intresse. Projektets syfte var att inventera vilka växter (främst kärlväxter) som var utrotningshotade och undersöka vilka åtgärder som skulle kunna vidtas för att säkra deras fortsatta existens. Forskningsrekvisitet torde kunna sägas vara uppfyllt, i alla fall för undersökandet av vilka åtgärder som var nödvändiga.⁶⁰ Bolagets avdragsrätt var här alltså beroende av

⁶⁰ Jämför det jakande svaret angående fråga A) a) ’Levande skog’, där framarbetande av riktlinjer ansågs vara forskning i lagens bemärkelse.

sambandskravet, vilket ej ansågs vara uppfyllt. Av detta kan slutsatsen möjligen dras att gränsen för bolagets rimliga intresse avseende skogen gick vid dess kommersiella värde för bolaget. Bolaget ansågs inte ha intresse av att bevara skogen som sådan med dess flora, utan endast de komponenter däri som var av kommersiellt värde för bolaget. Skillnaden härvidlag mellan projekten 'Linné' och 'Levande skog' var förmodligen att 'Linné' främst var inriktad mot kärleväxter, vilka knappast har något kommersiellt värde för företaget. Rättsläget torde alltså efter detta rättsfall vara att ett bidrag till en forskningsdrivande institution inte automatiskt är avdragsgillt, trots att den bedriver forskning som ligger inom bolagets rimliga intresse. Bidraget måste även användas till forskning inom ett projekt som i sig är av intresse för bolaget.⁶¹ Detta torde innebära att projektet som helhet endast, eller i varje fall till lejonparten, skall röra vad som faller inom bolagets intressesfär. Om inte detta krav hade ställts på varje enskilt projekt, hade 'regeln' förlorat sin potens. Bidrag till ett forskningsprojekt som innehöll allt mellan "himmel och jord" kunde ju då vara avdragsgillt för den som hade intresse i någon komponent däri. Det kan då tyckas märkligt att avdrag för bidraget till 'Levande skog' godkändes, eftersom detta även innefattade åtgärder rörande fauna. I stringensens namn borde även detta bidrag ha vägrats avdragsrätt.

Att fråga B) besvarades nekande tycks naturligt eftersom inte alla projekt drivna av WWF berättigade till avdrag för bolaget. Att bidraget till IFIAS nekades torde enligt Staberg vara att forskningen som bedrevs av institutet var alltför allmänt hållen och saknade konkret anknytning till bolaget.⁶²

Den praxis som ovan refererade fall ger uttryck för synes ändrad i ett senare fall från regeringsrätten. I RÅ 2000 not 158 avsåg ett bolag att genom ett nybildat dotterbolag ge bidrag till ett universitet. Dotterbolaget ägdes av bolaget tillsammans med forskare. Bolagen ingick i en kedja av helägda bolag som ägdes av universitetet. Bolaget ansökte om förhandsbesked angående avdragsrätt för bidrag till universitetet, d.v.s. till dess ägare. Frågan gällde om bidraget var tvunget att förbehållas endast forskning för att avdragsrätt skulle föreligga. Detta p.g.a. att universitetets omfattande utbildningsverksamhet knappast kan ses som forskning. Regeringsrätten uttalade att för att avdragsrätt skall föreligga krävdes att "bidragen av givaren villkoras och att villkoret

⁶¹ Denna syn tycks även stödjas av bl.a. Pahlsson, se Pahlsson I, s. 387

⁶² Staberg (1993), s. 729

kan avse att bidragen av mottagaren endast får användas till forskning.” Någon ytterligare begränsning, t.ex. örönmärkning för viss institution, krävdes inte eftersom samband fanns mellan mottagarens och givarens verksamheter, vilket uttrycktes på följande sätt i notisen. Bolaget ”bedriver endast verksamhet inom [universitetets⁶³] verksamhetsområde.”⁶⁴

Detta kan enligt författaren av denna uppsats tyckas omvänt, eftersom det rimligen borde vara av större intresse att universitetet endast bedrev verksamhet inom bolagets område. I detta fall hade ju säkerställts att bidraget verkligen användes inom bolagets intressesfär. Som det uttrycktes i målet räckte det dock alltså att bidraget villkordes för forskning om bolagets verksamhet föll inom universitetets verksamhetsområde. Med tanke på universitetets ofta väldigt breda verksamhetsområde torde sambandsrekvisitet därför vara uppfyllt i de flesta fall vid bidrag till dessa. Denna tolkning står i strid med den praxis som utvecklades i RÅ 1976 ref. 105, och det förefaller osäkert om domstolen verkligen avsåg detta utfall eftersom det knappast rimmar med lagens syfte. Bidraget bör ju de facto användas inom ett område som bolaget har intresse i. Tolkningen låter sig dock göras, men viss försiktighet bör iakttas och framtida praxis får avgöra rättsläget.

3.3 *Forskningen tillgodo*

Förutom att forskningsrekvisitet och sambandskravet skall vara uppfyllt har i praxis utvecklats ett ytterligare rekvisit för att avdrag skall medges för forskningsbidrag. Medlen skall de facto kunna antas komma forskningen till nytta. Ett fall som understryker detta gällde ett arkitektföretags rätt att avsätta medel till en stiftelse vid en sammanslagning med (uppköp av) ett annat bolag.⁶⁵ Merparten av stiftelsens kapital skulle placeras i aktier i arkitektföretaget. Regeringsrätten uttalade att verksamheten i den planerade stiftelsen visserligen var av sådan art att bolagen skulle kunna erhålla avdragsrätt för avsättningar därtill, men uttalade vidare att ”[v]id bedömning av om avdrag skall medges är också av betydelse om de avsatta medlen verkligen kommer forskningen till godo.” Stiftelsens stadgar innehöll visserligen föreskrifter om att de avsatta medlen skulle användas till forskning, men inget hindrade att medlen hölls inne

⁶³ Författarens anm.

⁶⁴ Detta citat är hämtat från skatterättsnämndens uttalande, men Regeringsrätten tycks ha samma åsikt angående förhållandet mellan de båda agenternas verksamheter.

⁶⁵ RÅ 1991 ref. 71

under en obestämd framtid. Med tanke på stiftelsens framtida betydelse för ägarstrukturen i den nyskapade koncernen uttalade domstolen att syftet med avsättningen var att bibehålla löntagarägandet i bolaget, varför inte med säkerhet kunde fastställas att avsättningarna verkligen skulle komma forskningen till godo. Avdrag medgavs därför ej, och det torde efter målet kunna uppställas en allmän regel om att bidraget måste komma forskningen till godo för att avdragsrätt skall ges.⁶⁶

Om ett företag ger bidrag till ett subjekt som kommer att vidarebefordra detta till någon annan, skulle kunna tänkas att medlen inte ansågs forskningen tillgodokomma. Ett exempel på denna situation är när bidrag ges till stiftelser som vidarebefordrar medlen till enskilda forskare. Om prövningen gjordes isolerad för transaktionen mellan företaget och stiftelsen har ju inga medel kommit forskningen tillgodo. I t.ex. RÅ 1991 not 24 gjordes dock bedömningen att bidrag till forskningsstiftelser anses forskningen tillgodokomma, även om dessa vidarebefordrar medlen i form av t.ex. stipendier. Samma torde även gälla för bidrag till andra skattebefriade subjekt eftersom det torde vara forskningen som är avgörande och inte subjektets status.

3.4 Genomsyn

När det fastställts att avdragsrätt i och för sig skulle kunna föreligga kan vissa mekanismer inom skatterätten ändock leda till att avdrag vägras. En överföring av medel från ett subjekt till ett annat kan klassificeras olika beroende på de rådande omständigheterna. Civilrätten och skatterätten kan i viss mån klassa samma transaktion på olika sätt. I civilrätten är det ofta handlingens formella karaktär som är avgörande medan man i skatterätten bedömer handlingen utifrån dess syfte.⁶⁷ En handling som civilrättsligt är att betrakta som t.ex. leasing kan mycket väl skatterättsligt betraktas som en överlåtelse.⁶⁸ Detta kan ställa till problem, vilket skall visas nedan, när olika skatteminskande dispositioner företas, eftersom de kan få andra effekter än de avsedda. Anledning finns alltså att undersöka olika handlingar för att se vilka angränsande bedömningar av en transaktion som kan komma att göras.

⁶⁶ Staberg (1993), s. 733

⁶⁷ LLMS (2003), s. 592

⁶⁸ Bl.a. i RÅ 1989 ref. 62

Vid bidrag till en fysisk person via stipendium finns främst anledning att dra gräns mot löneutbetalning (se angående stipendium under 4.2 nedan) och gåva. Om medlen utbetalas till en juridisk person i form av en donation kan utbetalningen främst komma att klassificeras som ersättning för prestation eller sponsring. Vad gäller ersättning för prestation inverkar bedömningen mest på skatteplikten och olika bedömning kan tänkas göras beroende på vilket subjekt som är mottagare av medlen, varför denna problematik behandlas separat nedan (se 4.1.2, 5.1, 5.2 och 5.3.1.2). I vissa fall kan även tänkas att utbetalningen klassas som utdelning om givaren är i ägar- eller kontrollposition i förhållande till mottagaren (se 3.4.2 nedan).

3.4.1 Sponsring

Ekonomiska bidrag ges ofta av företag till bl.a. kultur-, idrotts- och forskningsverksamhet med företagsekonomiska bevekelsegrunder. Sådana utgifter skulle mycket väl kunna vara företagsekonomiskt försvarbara, på samma sätt som reklam och PR kan vara det, d.v.s. vara utgifter som leder till inkomsters förvärvande. Det vore plausibelt att ett bidrag som av olika anledningar inte tillerkännes avdragsrätt såsom forskningsbidrag istället skulle kunna tänkas vara avdragsgillt enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL. Ofta erhåller ju givaren motprestationer i form av reklam eller annan marknadsföring och i slutändan även ökad goodwill. Reglerna om avdragsrätt för externa forskningsbidrag hade då förlorat mycket av sin betydelse under förutsättning att företaget kunde visa att det genom bidraget tillgodoräknade sig goodwillvinster. I anledning av de s.k. sponsringsdomarna är det dock inte alls säkert att sponsringsutgifter leder till avdragsrätt.⁶⁹ Ett företag hade gett Kungliga Teatern AB (operan) bidrag och därigenom erhållit vissa motprestationer i form av rätt till att i marknadsföring associeras med operan såsom dess sponsor, samt vissa representationsmöjligheter i samband med föreställningar och dylikt. Företaget yrkade avdrag på det utbetalade beloppet med argumentet att det givits för intäkters förvärvande. Regeringsrätten tillstod att bidraget visserligen kunde vara omkostnad för intäkters förvärvande men uttalade vidare att detta inte förtog dess karaktär av gåva. Avdraget underkändes alltså till den del det avsåg ett mer allmänt stöd till mottagaren för förvärvande av goodwill. För den del av bidraget som domstolen skönmässigt ansåg motsvara de utgivna motprestationerna medgavs avdrag.

⁶⁹ RÅ 2000 ref. 31 (I)

Om givarbolaget har en mer direkt anknytning till mottagarens verksamhet kan dock avdrag medges för bidrag, trots att några däremot svarande motprestationer inte utgetts. Detta fastslogs bl.a. i RÅ 2000 ref. 31 (II). Dryckesbolaget Falcon hade utgivit bidrag till en förening vars syfte var att bevara pilgrimsfalken, vilken figurerar i dryckesföretagets logga. Med tanke på det intresse som företaget hade av att bevara objektet i sin logotyp ansåg domstolen att sådan anknytning fanns mellan givarens och mottagarens verksamheter att avdragsrätt skulle godkännas. Denna 'räddningsplanka' för avdragsrätt torde dock mer sällan vara användbar för företag som vill utge forskningsbidrag.

Om en genomsyn skulle företas av forskningsbidraget kan det alltså komma att klassas som sponsring och avdrag kommer bara att medges för den del av utgiften som kan sägas täckta av motprestationer i form av reklam och dylikt. En omklassificering av forskningsbidraget till sponsring synes dock inte särskilt trolig om det framstår som uppenbart att de ovan behandlade forsknings- och sambandsrekvisiten är uppfyllda.

3.4.2 Handlingar till förmån för annan än bolaget

Ytterligare en möjlighet till genomsyn i anledning av forskningsbidrag synes vara för handen. Inom skatterätten är det en handlings faktiska innebörd som skall avgöra hur den klassificeras, och detta gäller även med avseende på vem som utför handlingen. Ett aktiebolag har visserligen rättskapacitet, d.v.s. förmåga att med bindande verkan rättshandla, men det är ju de facto inte en människa och kan svårligen tillgodoräknas någon egen avsikt. Vissa handlingar, t.ex. att köpa och sälja varor inom verksamhetsområdet, förefaller naturligt att bolaget kan anses 'vilja', men vad gäller vid rena generositetshandlingar? Kan ett bolag t.ex. ha en gåvoavsikt (se 4.1 angående donationer nedan)? Denna fråga är i och för sig intressant, men behöver inte närmare beröras i detta avsnitt. Det räcker att konstatera att bedömningen låter sig göras att det är bolagets företrädare som är den faktiska agenten i vissa fall där bolaget formellt utför handlingen.⁷⁰ Ett ypperligt exempel på en sådan situation torde vara att ett bolag, som ägs av en i cancer nyligen insjuknad person, donerar pengar till cancerfonden. I denna situation torde bedömningen göras att det är ägaren som de facto gjort donationen och

⁷⁰ LLMS (2003), s. 98

denne blir då beskattad för beloppet i inkomstslaget tjänst eller kapital. Reciprocitetsbrottet svänger således vid t.ex. utdelningsbeskattning över till nackdel för den skattskyldige, eftersom bolaget inte medges avdrag, medan ägaren utdelningsbeskattas. Liknande torde situationen bli om 'utbetalningen' klassas som ett utflöde av tjänsten till förmån för bolagets företrädare, med den skillnaden att bolaget erhåller avdrag för löneutbetalningen. Avgörande för om beskattning skall ske tycks vara om de utgivna medlen kan anses komma utgivarens ägare eller företrädare tillgodo. RÅ 1990 ref. 114 gällde utdelningsbeskattning av ägaren (ett dödsbo) av ett aktiebolag som genom en större donation grundade en forskningsstiftelse i den avlidna, tidigare ägarens namn. I domen uttalar Regeringsrätten att "donationen vare sig direkt eller indirekt skulle komma aktieägarna eller dem närstående tillgodo. Vid sådant förhållande bör aktieägarna inte beskattas såsom för utdelning."

Detta synsätt har i viss mån reviderats i och med den s.k. Sipano II-domen. Målet är relativt komplicerat, men rörde i korthet två fysiska personer som genom var sitt aktiebolag ägde ett kommanditbolag, och till underpris ville överföra andelarna i detta till nybildade bolag. I domen uttalar Regeringsrätten

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.

Centralt i domen är alltså enligt uttalandet att förmögenhetsöverföringen inte är affärsmässigt motiverad. I fråga om huruvida ett forskningsbidrag kan anses affärsmässigt motiverat kan följande anföras. För det första föreligger en skillnad mellan ett externt forskningsbidrag och den situation som förelåg i Sipano II-domen, i det att forskningsbidraget i normalfallet inte stannar inom 'intressegemenskapen'. Ett utgivet forskningsbidrag ges ju till ett externt subjekt, i vilket ägarna ofta inte torde ha något ekonomiskt intresse. För det andra torde ett aktiebolag inte utge bidrag till någon som inte ingår i intressegemenskapen om det inte är affärsmässigt motiverat. Givaren kan ju t.ex. hävda att bidraget ges för framtida ekonomisk nytta i anledning av den forskning som stöds. Att avdrag i och för sig medges för forskningsutgiften skulle även det kunna ses som ett indicium för att bolaget faktiskt har 'nytta' av kostnaden, och då torde transaktionen kunna hävdas vara affärsmässigt motiverad. Mycket talar alltså för

att det rättsläge som gällde i och med RÅ 1990 ref. 114 fortfarande gäller beträffande forskningsbidrag om dessa anses affärsmässigt motiverade.

Om medlen inte kan anses komma ägarna tillgodo skall de alltså inte heller beskattas. Problematiken kring utdelningsbeskattning torde därför sällan läka reciprocitetsbrott eftersom givaren förmodligen normalt saknar sådan anknytning till mottagaren att medlen kommer den förstnämnde tillgodo. Med tanke på hur reglerna är utformade och vad som kan anses gälla för rätten till avdrag för externa forskningsbidrag torde mycket särskilda skäl krävas för en genomsyn av utgiften. Det är dock viktigt att beakta denna aspekt då den kan få stor betydelse för det ekonomiska utfallet av en forskningsbidragstransaktion.

En liknande situation kan uppstå särskilt vad gäller juridiska personer när bidragsgivaren ägs av bidragsmottagaren. I detta fall kan ett bidrag komma att ses såsom utdelning. Om en stiftelse eller ett universitet äger ett företag som ger bidrag till något av de förstnämnda skulle det mycket väl kunna ses som ett utflöde av ägandet, och då följriktigt beskattas som utdelning. Denna fråga behandlades i RÅ 1991 not 24. Skattenytts Förlags AB ägdes till 100 procent av TOR/Skattenytts Stiftelse. Stiftelsens syfte var att främja forskning inom skatterättens område. Företaget ansökte om förhandsbesked angående ett tänkt bidrag till stiftelsen och fråga uppkom om detta skulle ses som ett avdragsgillt forskningsbidrag, eller som utdelning till aktieägare (vilka inte är avdragsgilla). Regeringsrätten började med att konstatera att parternas verksamheter var av sådan art att forskningsbidrag i och för sig kunde vara avdragsgilla. Den uttalade vidare att medlen var att anse såsom överförda till stiftelsen i dess egenskap av forskningsfrämjande institution, och inte i dess egenskap av aktieägare. Detta innebar att utbetalningen sågs som forskningsbidrag och inte som utdelning.⁷¹ Domen kan ha stor betydelse för stiftelser eller universitet som äger bolag vilka vill lämna bidrag till forskning vid stiftelsen eller universitetet. Så länge bidragen har karaktären av att vara utbetalade i anledning av forskningsverksamheten torde ingen genomsyn göras och avdragsrätt beviljas.

⁷¹ Se dock skiljaktiga ledamöter som ansåg att det var fråga om utdelning eftersom stiftelsen de facto som enda aktieägare kunde disponera över utdelningens karaktär.

4 Skatteplikt för bidragsmottagaren

När väl bedömningen gjorts om givaren fått avdrag för sin utgift och det fastställts huruvida förmögenhetsöverföringen de facto kan klassas som forskningsbidrag, avgörs om mottagaren kan erhålla medlen med skattefri verkan. Universitet och forskningsstiftelser är som ovan nämnts (ofta) skattebefriade vilket innebär att de inte behöver betala skatt på mottagna bidrag som skall användas till forskning. Det har dock visats ovan att det reciprocitetsbrott som uppstår i anledning härav endast är tillfälligt och läks genom att dessa subjekt inte erhåller avdrag för sina utgifter. Det är därför mer intressant att undersöka de situationer som verkligen kan leda till reciprocitetsbrott, d.v.s. donationer till skattepliktiga subjekt, samt stipendieutgivande till fysiska personer.

4.1 Donationer

I och med att Lagen om arvsskatt och gåvoskatt togs bort vid årsskiftet har skattesituationen för mottagaren av en donation ändrats. Om donationen inte faller in under IL:s beskattningssfär torde den numer vara helt skattebefriad. När medel utbetalas från ett subjekt till ett annat utan att någon motprestation utgår är det oftast fråga om en gåva. En gåva karaktäriseras av sin benefika karaktär. Den civilrättsliga definitionen av gåva sammanfaller i princip med den skatterättsliga. Tre rekvisit kan urskiljas. Det skall vara fråga om en förmögenhetsöverföring som företas frivilligt och med gåvoavsikt.⁷² Detta innebär bl.a. att en gåvoavsikt skall kunna tillräknas givaren, d.v.s. att denne på något sätt vill berika mottagaren utan att för den skull vara förpliktigad därtill.⁷³ I RÅ 2000 ref. 31 (sponsringsdom I, se 3.4.1 ovan) verkar regeringsrätten förutsätta att företag kan ha gåvoavsikt, och detta leder till att en donation från ett företag torde kunna klassas som gåva i skatterättslig bemärkelse. I vissa fall kan givetvis ett företag ha företagsekonomiska skäl (bl.a. i form av ökad goodwill) att ge gåva till förmån för vissa ändamål och gåvan brukar då betraktas som sponsring (se 3.4.1 ovan).

Gåvor är explicit undantagna från IL:s beskattningssfär genom stadgandet i 8 kap. 2 § IL. Om företag anses kunna ha gåvoavsikt kan en gåva från detta uppfylla gåvorekvisiten och bidraget kan därmed undantas beskattning för mottagaren enligt

⁷² Eriksson (1992), s. 144

⁷³ LLMS (2003), s. 85

ovan nämnda lagrum.⁷⁴ Även om donationen inte är att anse såsom gåva kan den vara skattefri för mottagaren, eftersom vissa verksamheter eller intäkter inte alls träffas av lagen. Det finns ytterligare två sätt varpå en intäkt kan komma att bli skattefri. Dels kan subjektet vara skattebefriat, antingen för att det inte faller in under IL:s beskattningssfär, eller för att det explicit är undantaget från beskattning, och dels kan själva transaktionen vara av sådan beskaffenhet att den hamnar utanför IL:s inkomstbegrepp.

4.1.1 Subjektets skattskyldighet

Om ett subjekts verksamhet inte låter sig inlemmas under något av de tre inkomstlagen i IL kan det inte beskattas med hjälp därav. Det torde vara mycket ovanligt att en verksamhet som innefattar bidragsfinansierad forskning hänförs till inkomstlaget tjänst⁷⁵ eller kapital, men intressant för denna uppsats är om verksamheten kan hänföras till inkomstlaget näring. Vad som faller in under detta inkomstslag regleras av 13 kap. 1 § IL, vilken stadgar: *”Till inkomstlaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.”* Detta stadgande innehåller tre rekvisit. Det skall vara fråga om verksamhet som bedrivs *självständigt*, *yrkesmässigt* och i *förvärvssyfte*. Självständighets- och yrkesmässighetsrekvisiten innebär att verksamheten skall bedrivas självständigt gentemot dess uppdragsgivare och att den skall ha en viss utsträckning vad gäller tid och omfattning. Dessa rekvisit torde ofta vara uppfyllda, även i fråga om stiftelser och andra juridiska personer.

Det rekvisit som blir mest intressant för denna framställning är förvärvssyftesrekvisitet. Detta innebär att verksamheten skall bedrivas med syfte att ge ett ekonomiskt utbyte. Avgörande för förvärvssyftet torde enligt Lodin m.fl. vara yttre iakttagbara karaktäristika, d.v.s. verksamhetens objektiva karaktär.⁷⁶ Enligt äldre praxis kunde verksamhet bedrivas i stor omfattning och gå med vinst utan att klassas som näringsverksamhet. Avgörande var syftet med verksamheten och inte eventuell vinstgenerering. Denna praxis torde i viss mån vara ändrad och i RÅ 1998 ref. 10 uttalar Regeringsrätten att:

⁷⁴ 9 kap. 2 § IL innehåller dock ett förbud mot avdrag för gåvor, vilket leder givaren inte kan göra avdrag för dessa. Se kap 3 ovan)

⁷⁵ Detta gäller inte fysiska personer, vilka torde beskattas i inkomstlaget tjänst för forskningsbidrag (stipendium) som inte är skattefria. Se 4.2 nedan

⁷⁶ LLMS (2003), s. 232

Åtminstone i fråga om juridiska personers verksamhet gäller dock enligt praxis att avsaknaden av ett vinstsyfte inte behöver hindra att verksamheten betraktas som näringsverksamhet (rörelse), förutsatt att den inte har en alltför begränsad omfattning. Det förhållandet att en verksamhet har bedrivits på självkostnadsbasis eller t.o.m. utan full kostnadstäckning har således inte uteslutit att den skattemässigt behandlats som rörelse.

Fallet rörde en förening som tillhandahöll utbildning och vars verksamhet finansierades av dess medlemmar tillika kursdeltagarna. Föreningen tillhandahöll alltså en direkt proportionell motprestation i förhållande till finansiärerna (medlemmarna), varför ovillkorade bidrag till forskningssubjekt torde kunna behandlas annorlunda.⁷⁷ Om subjektet inte har något vinstsyfte och inte heller utför någon direkt motprestation i förhållande till dess finansiärer torde det inte uppfylla förvärvsrekvisitet.

Även om verksamheten i och för sig skulle kunna tänkas falla in under IL:s beskattningssfär så innebär inte det automatiskt att alla subjekt är skattskyldiga. Vissa subjekt är uttryckligen undantagna beskattning i IL. De subjekt som alltid är helt undantagna från beskattning är t.ex. staten, kommuner, landsting samt vissa pensionsstiftelser och samordningsförbund (7 kap. 2 § IL). Vissa andra subjekt är endast skattskyldiga för inkomster från fastighet (se 7 kap. 16-17 §§), men de kommer inte att beröras här. De för denna framställning mest intressanta subjekten som partiellt kan undantas från beskattning är stiftelser och ideella föreningar.

4.1.1.1 Stiftelser

Som huvudregel är stiftelser skattskyldiga i inkomstslaget näring med samma skattesats som andra juridiska personer som beskattas i detta inkomstlag.⁷⁸ Vissa stiftelser kan dock tillerkännas skattelättnader, vilka regleras i 7 kapitlet IL. En stiftelse är skattskyldig för endast inkomster i inkomstslaget näring om den uppfyller vissa krav, nämligen ändamålskravet, verksamhetskravet och fullföljdskravet (7 kap. 3-6 § IL). Ändamålskravet innebär att stiftelsen skall ha till huvudsakligt ändamål att främja viss verksamhet som är uppräknad i lagen, bl.a. t.ex. forskning. Verksamhetskravet innebär att stiftelsens verksamhet så gott som uteslutande skall tillgodose ändamålskravet, och fullföljdskravet ställer upp krav på att viss del av stiftelsens medel över en viss

⁷⁷ Detta under förutsättning att domen kan utsträckas till att gälla även t.ex. aktiebolag. I målet talas dock 'om juridiska personer' och domstolen verkar inte fästa någon större vikt vid den specifika associationsformen. Se närmare angående aktiebolag under 5.3 nedan

⁷⁸ Kellgren och Boyce (2004), s. 85

tidsperiod skall komma ändamålet tillgodo.⁷⁹ Detta innebär att de flesta forskningsstiftelser torde vara skattskyldiga endast för näringsinkomster, och inte för t.ex. kapitalinkomster eller kapitalförluster (7 kap. 3 § 2 st. IL). Ett bidrag från ett företag till en sådan stiftelse torde alltså inte utgöra skattepliktig intäkt för denna, om det inte kan ses som en form av uppdragsersättning och klassas som näringsinkomst. Enligt Kellgren och Boyce är det sannolikt svårt att tänka sig att skatteverket skulle omklassificera en donation till en stiftelse såsom ersättning i ett uppdragsförhållande. Skattemyndigheten torde dock argumentera för skatteplikt om bidragsgivaren erhållit avdrag, men i vissa fall torde dock både avdrag och skattefrihet kunna vara för handen (d.v.s. ett tillfälligt reciprocitetsbrott)⁸⁰ Detta beror på om någon motprestation kan anses utgå eller ej, och i praxis finns fall där både avdrag och skattefrihet har medgivits.⁸¹

4.1.1.2 Ideella föreningar

För ideella föreningar gäller liknande skatterättsliga regler som för stiftelser. Några få skillnader finns, bl.a. vad gäller skattefrihetens omfattning, men detta är inte intressant för denna framställning. Ideella föreningar måste liksom stiftelser uppfylla ändamålskravet, verksamhetskravet och fullföljdskravet (7 kap. 7-13 §§). Dessa krav motsvarar i stort de som ställs på stiftelser. Ett ytterligare krav ställs för att skattefrihet skall beviljas, nämligen att föreningen i normalfallet inte får vägra någon inträde i densamma. (7 kap. 13 § IL). På samma vis som för stiftelser så torde en ideell förening som sysslar med forskning kunna tillerkännas skattefrihet för medel som för givaren medgivits avdrag.

Om bidraget lämnas till något av de skattebefriade subjekt som behandlas ovan blir det alltså inte skattepliktigt och ett eventuellt reciprocitetsbrott läks eftersom subjekten inte kan göra avdrag för sina utgifter.

4.1.2 Skattskyldighet för enskilda transaktioner

Det räcker inte att ett subjekt i och för sig är skattskyldigt för att en transaktion skall kunna beskattas. Förmögenhetsöverföringen måste dessutom falla in under IL:s

⁷⁹ 75-80 procent av stiftelsens avkastning. LLMS (2003), s. 477

⁸⁰ Kellgren och Boyce (2004), s. 85

⁸¹ Se 4.1.2 nedan

inkomstbegrepp.⁸² Detta utgår ifrån stadgandet i 15 kap. 1 § IL som lyder: ”[e]rsättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt.” Denna bestämmelse skall läsas mot bakgrund av 13 kap., vilket avgränsar bestämmelsen och även drar en gräns mot skattefria intäkter.⁸³ De inkomster som inte kan hänföras till näringsverksamheten enligt detta kapitel faller alltså utanför IL:s tillämpningsområde. 13 kap 1 § IL stadgar att: ”[t]ill inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet.” Detta innebär att alla inkomster som är ett utflöde av näringsverksamheten skall tas upp som intäkt och detta kräver typiskt någon form av motprestation.⁸⁴ Om någon motprestation inte utgår torde alltså bidraget vara skattefritt för mottagaren, eftersom det då inte kan anses vara ett utflöde av näringsverksamheten.

Skattefriheten är således beroende av att bidraget inte klassificeras som uppdragsersättning, vilket i sin tur är beroende av att någon motprestation inte utgår. Någon nyare praxis avseende skattefrihetsdiskvalificerande motprestationer i anledning av donation till t.ex. stiftelse synes inte finnas. Om givaren och mottagaren står varandra för nära kan detta dock leda till skattefrihetsdiskvalifikation, vilket skedde i RÅ 1978 Aa 267.⁸⁵ Mottagaren får inte heller framstå som ett bransch- eller företags specifikt forskningsorgan.⁸⁶ Detta p.g.a. att det i dessa fall torde presumeras att forskningen kommer företagen till godo på ett sådant sätt att motprestationer föreligger.⁸⁷

Villkorade bidrag angående hanteringen av forskningens resultat m.m. torde enligt författaren av denna uppsats vidare kunna t.ex. lägga hinder i vägen för mottagarens skattefrihet. Om alltför snäva villkor för bidraget uppställs torde mottagaren i större utsträckning anses utge motprestationer, särskilt om villkoren reglerar forskningsresultatens hantering och dylikt. Detta får ses som ett stort hinder mot att

⁸² Vissa transaktioner är dessutom explicit undantagna beskattning, t.ex. gåvor. Se 8 kap. 2 § IL och 4.1 ovan.

⁸³ Prop. 1999/2000:2, s. 190 f och AST (2005), s. 418

⁸⁴ Kellgren och Boyce (2004), s. 84

⁸⁵ Andra faktorer torde dock ha spelat in vid bedömningen (Skatteverkets handledning angående stiftelser och ideella föreningar 2005, s. 57

⁸⁶ Kellgren och Boyce (2004), s. 87

⁸⁷ En parallell kan här dras till stipendier där mottagarens arbete för utgivarens räkning är skattefrihetsdiskvalificerande, se nedan under 4.2

reciprocitetsbrott förekommer i praktiken eftersom företag mer sällan torde ge bidrag utan att erhålla någon motprestation eller ställa några villkor.⁸⁸

Enligt Kellgren och Boyce torde skattemyndigheten dock vara benägen att vägra skattefrihet om avdragsrätt givits genom att hävda att bidraget utgör en ersättning som omfattas av inkomstbegreppet, d.v.s. att bidraget är ett utflöde av mottagarens näringsverksamhet.⁸⁹ Ovan nämnda författare gör dock gällande att så inte behöver vara fallet, och att i vissa fall kan avdragsrätt och skattefrihet beviljats för samma transaktion.⁹⁰ Så var fallet i ett förhandsbesked lämnat av Skatterättsnämnden den 1 september 1999 där en stiftelse ansågs bedriva skattebefriad verksamhet, samtidigt som ett bolag fick avdrag för ett bidrag därtill. Stiftelsen skulle bl.a. verka för att bevara gruv- och industrimiljöer och ställa dessa till förfogande för forskning, och bolaget bedrev verksamhet med anknytning till gruvbranschen. Nämnden uttalade att med hänsyn till bolagets verksamhet skulle bidrag till stiftelsen anses utgöra 'driftskostnad' för detsamma. Med driftskostnad torde nämnden avse en löpande kostnad avdragsgill enligt 16 kap. 1 § IL, men detta torde inte ha någon betydelse eftersom det är den principiella avdragsrätten (trots skattefrihet) som är viktig. Nämndens bedömning torde alltså ha blivit samma om avdrag yrkats med stöd av avdragsregeln för FoU i 16 kap. 9 § IL. Det torde inte heller spela någon roll om medlen getts till något annat skattebefriat subjekt, eftersom det som nämnts är den principiella avdragsrätten i samband med skattefrihet som är av betydelse.⁹¹ Avdragsrätt synes kunna beviljas både vad gäller avdragsgilla bidrag till stiftelser och vid utgivande av stipendier.⁹² Det verkar alltså finnas fall där reciprocitetsbrott kan skapas, även om de begränsas av att skattemyndigheten ofta torde se bidraget som uppdragsersättning.

Vad gäller donationer torde de alltså sammanfattningsvis kunna vara avdragsgilla när de ges som externa forskningsbidrag till stiftelser, ideella föreningar och universitet. Detta trots att mottagaren kanske inte tar upp medlen till beskattning p.g.a. att de är befriade från skatt, eller p.g.a. att donationen inte anses utgöra ett utflöde av det mottagande

⁸⁸ Det är dock tänkbart att företag ger goodwillhöjande donationer maskerade som forskningsbidrag.

⁸⁹ Skattemyndighetens synsätt i detta avseende behöver dock inte vara gällande rätt, eftersom denna fastställs av domstolen.

⁹⁰ Kellgren och Boyce (2004), s. 85 Om givaren av bidraget inte är skatteskyldig, t.ex. när en stiftelse vidarebefordrar medel till någon annan, blir något avdrag givetvis inte aktuellt.

⁹¹ Viss försiktighet mot att ge Skatterättsnämndens avgöranden för stor tyngd bör dock iaktas, eftersom dessa inte har särskilt stark ställning som rättskälla. Se 1.5 ovan

⁹² Angående stipendier se nedan under 4.2

subjektets näringsverksamhet. I fråga om forskningsbidrag till aktiebolag kan tänkas att bedömningen av om någon motprestation utgetts eller ej blir snävare, varför denna situation diskuteras mer ingående under 5.3.1 nedan.

4.2 Stipendium

Förutom donationer är stipendium det 'enklaste' sättet att skapa reciprocitetsbrott. Stipendium är en benefik form av understöd som betalas ut för att främja olika aktiviteter. Ofta rör det sig om verksamheter som är av intresse för samhället, men som i sig kanske inte ger tillräckligt ekonomiskt utbyte för att självständigt kunna bedrivas, såsom idrotts-, kultur- och forskningsverksamhet. Reglerna om stipendier har i olika omgångar omarbetats, men i förarbetena till den senaste ändringen uttalas att tidigare praxis bör stå fast, vilket gör att äldre rättsfall fortfarande är relevanta.⁹³ Begreppet stipendium är inte definierat i lagtexten varför ledning får sökas i förarbetena. Med stipendium avses i förarbetena:

Ett bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller planerar att starta. Det kan vara fråga om en litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, en idrottslig verksamhet eller en verksamhet som forskare eller uppfinnare. Till bidrag som jämförs med stipendier, s.k. liknande bidrag, hänförs bidrag till fysiska personer för att stödja en verksamhet av annat slag än de nu nämnda samt dessutom priser och belöningar som ges för att premiera redan utförda prestationer. Begreppet 'stipendier och liknande bidrag' omfattar inte vad som skatterättsligt är gåva och inte heller ersättning för arbete för utgivarens räkning eller s.k. näringsbidrag.⁹⁴

Mottagare av ett stipendium skall alltså vara en fysisk person och utgivaren är staten, kommuner, landsting eller juridiska personer. Dessa utgivare saknar enligt Eriksson i regel den gåvoavsikt som skiljer ett stipendium från en gåva. En fysisk person kan vidare inte vara utgivare då denne alltid kan tillskrivas gåvoavsikt när den via ett stipendium överför medel till en annan fysisk person.⁹⁵

Ett stipendiums eventuella skattefrihet regleras främst i 8 kap. 5 § IL. Paragrafen anger att: "[s]tipendier som är avsedda för mottagarens utbildning är skattefria." Den stadgar vidare att andra typer av stipendier är skattefria om de 1), inte utgör ersättning för

⁹³ Se Eriksson (1992), s. 143 angående Prop. 1990/91:54

⁹⁴ Prop. 1990/91:54 s. 180

⁹⁵ Eriksson (1992), s. 145

arbete, samt 2) inte betalas ut periodiskt. Mottagaren av ett periodiskt stipendium är alltså i normalfallet skatteskyldig därför, vilket medför att utbetalaren tillerkännes avdragsrätt.⁹⁶ I praxis har fastlagts att månatliga utbetalningar under tre månader inte är periodiska, medan månatliga utbetalningar under ett års tid är det.⁹⁷ Utbetalningar som sker en gång per år har inte ansetts periodiska om de utgivits två år i följd, men dock när de betalats under tre på varandra följande år.⁹⁸ Vissa periodiska understöd skall dock inte tas upp som inkomst enligt 8 kap 5 § IL och 11 kap. 47 § IL. Detta gäller när utgivaren inte får göra avdrag för utbetalningen, samt för understöd utgivna av stiftelser (och vissa föreningar) som är skattebefriade enligt IL 7 kap. 3-6 §§ (Se 4.1.1.1 och 4.1.1.2 ovan)⁹⁹.

Viktigt enligt lagen är alltså vem som utger stipendiet och/eller vad stipendiet skall användas till. Härtill måste en ytterligare bedömning göras, nämligen om några skattefrihetsdiskvalificerande omständigheter föreligger. Den viktigaste sådana omständigheten finns i gränlandet mot lön. Om stipendiaten utför någon motprestation för utgivarens räkning kan stipendiet skatterättsligt komma att behandlas som lön (se angående motprestation 4.1.2.1 ovan). Detta gäller även när utbetalningen sker till 'arbetstagaren' från en till 'arbetsgivaren' närstående stiftelse.¹⁰⁰ Vidare har stipendium i regel beskattats om ett avtalsförhållande finns mellan utgivare och mottagare.¹⁰¹ Så är även fallet när mottagarens prestationer indirekt varit till nytta för utgivaren.¹⁰² Även detta har stor betydelse för forskningsbidrag, vilket kommer att visas. Särskilt starka skäl talar för skattefrihetsdiskvalifikation om en arbetsgivare utger ett stipendium till förmån för en av sina anställda. Enligt Kellgren torde dock skattefriheten kunna bibehållas om stipendiet är ordentligt utlyst och stipendiaten fått det i konkurrens med andra på objektiva och goda grunder.¹⁰³ En ytterligare förutsättning är även givetvis att stipendiet inte har något med stipendiatens normala arbetsuppgifter som arbetstagare att göra.

⁹⁶ Eriksson (1992), s. 148

⁹⁷ RÅ 1978 Aa 71, RÅ 1979 Aa 239, och Eriksson (1992), s. 148

⁹⁸ RÅ 1990 not 235, RÅ 1988 not 626, och Eriksson (1992), s. 148

⁹⁹ 11 kap. 47 § IL

¹⁰⁰ Bl.a. RÅ 1981 Aa 163 och Eriksson (1992), s. 147 f

¹⁰¹ RÅ 1962 ref. 24, 1968 Fi 978, och Eriksson (1992), s. 147 f

¹⁰² RÅ 1960 Fi 552, RÅ 1966 ref. 23 I, RÅ 1977 Aa 65, Aa 154, och Eriksson (1992), s. 147 f

¹⁰³ Kellgren III (1999), s. 435

En fråga som givetvis är av högsta dignitet och vikt är om det överhuvud går att erhålla skattefrihet för stipendiet samtidigt som givaren beviljas avdrag. Denna fråga är endast relevant vad gäller skattskyldiga subjekt, eftersom ett skattebefriat subjekt inte kan erhålla avdrag. Skatteverket torde normalt hävda att det är fråga om uppdragsersättning när givaren erhåller avdrag, för att reciprociteten i beskattningen skall upprätthållas. Vad gäller bidrag till forskningsstiftelse har dock detta kunnats ge med avdragsrätt och skattefri verkan (se ovan under 4.1) och någon större skillnad synes inte föreligga mellan stiftelser och stipendiater som bidragsmottagare. Det torde ju vara forskningen och inte subjektet som är avgörande. Dessutom har avdrag och skattefrihet för stipendium beviljats i bl.a. RÅ 1964 Fi 351.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Se SOU 1990:47 bilaga 3, s. 97 och s. 160

5 Specifika situationer

Vid denna punkt i framställningen har hittills utretts vad som krävs för avdragsrätt respektive skattefrihet, samt vilka fallgropar som finns härvidlag. Framställningen har hittills berört frågor av en mera allmän karaktär och svaren på dessa frågor har ofta varit allmängiltiga, oberoende av vilka subjekt som interagerat. Det kan dock tänkas fall där bedömningen är beroende av de inblandade subjektens speciella karaktär. Nedan kommer specifika situationer behandlas där mer ingående hänsyn tas till olika bidragsformer och de olika subjekt som är involverade i transaktionen.

5.1 Forskningsbidrag från aktiebolag till universitet

I allmänhet torde företags forskningsbidrag till universitet vara avdragsgilla om det ovan redovisade forskningsrekvisitet och sambandskravet är uppfyllda och medlen de facto kommer forskningen tillgodo. Att universiteten tar ut en "over head" om 35 procent för administrationskostnader torde inte i sig innebära att medlen inte kommer forskningen tillgodo. Dessa 35 procent används för att bestrida administrationskostnader avseende forskningen, och sådana kostnader hade ju kunnat vara avdragsgilla som forskningsutgifter om företaget självt hade haft dem.¹⁰⁵ Universitetet är vidare helt befriat från skatt enligt 7 kap. 2 § IL. Detta medför således att om bidraget ges under ovan nämnda parametrar uppstår ett initialt reciprocitetsbrott, vilket visats ovan, men detta läks ofta genom att universitetet inte erhåller avdrag för sina utgifter. Den enda möjligheten att skapa reciprocitetsbrott i detta fall, vilket leder till mindre skatt och mer pengar som de facto kan användas till forskning, synes vara genom stipendiefinansierad forskning. I detta fall har subjektet som gett bidraget till universitetet erhållit avdrag. Medlen har därefter 'förts' över universitetet utan någon skattemässig verkan för detta, medan stipendiemottagaren inte tagit upp medlen till beskattning.

Om universitetet själv står som utgivare av stipendiet torde den ovan nämnda skattefrihetsdiskvalifikationen inträda om det ges till en av universitetets anställda.¹⁰⁶

Om forskningen skall utföras vid universitetet torde detta mer eller mindre exkludera alla som är anställda av universitetet. Frågan är då om en forskare som bedriver forskning vid universitetet alltid skatterättsligt är att bedöma som anställd vid

¹⁰⁵ Administrationskostnader skall visserligen inte aktiveras som immateriell tillgång (FoU) enligt IAS 38 p. 55, men de torde kunna ha ett sådant samband med forskningen att de ändå jämlikt 16 kap. 9 § IL skulle kunna utgöra direkt avdragsgilla kostnader för FoU.

¹⁰⁶ Om inte stipendiet är ordentligt utlyst och stipendiaten fått det i konkurrens med andra se ovan 4.2.

detsamma. För att ett anställningsförhållande ska föreligga krävs att forskaren utför arbete för utgivarens räkning. En forskare eller en forskargrupp vid ett universitet äger initialt själva resultaten till sin forskning om inget annat avtalats.¹⁰⁷ Lag (1949:345) om rätten till arbetstagares uppfinningar begränsar äganderätten till resultat för forskare som inte är lärare (1 § 2 st).¹⁰⁸ Lagen ger enligt 3 § 1 st. arbetsgivaren rätt att inträda i forskarens äganderätt resultatet, men undervisningspersonal är undantagna eftersom det anses viktigt att värna om forskarnas oberoende status. Den som undervisar vid universitetet torde dock ha ett sådant förhållande till detsamma att skattefrihetsdiskvalifikation för stipendiet inträder. Forskare som inte undervisar träffas således av lagen, men om forskaren inte är anställd av universitetet är detta inte arbetsgivare och forskaren har alltså en ograverad rätt till resultatet. Även om universitetet skulle anses ha rätt att inträda i forskarens ställe måste det dock lämna skälig ersättning (6 §) och detta skulle medföra att forskaren ändå hade 'rätt' till det resultat som skapades. En forskare vid universitetet som är stipendiefinansierad får alltså ingen lön av universitetet och äger som utgångspunkt själv den produkt han skapar i sin verksamhet. Att försöka tolka detta som ett anställningsförhållande torde vara otjänligt. Om forskaren utför arvoderade sidouppdrag åt universitetet torde dock bedömningen kunna bli något annorlunda.¹⁰⁹

Om bidragsgivaren har nytta av det resultat som skapas i anledning av stipendiet kan som nämnts ovan skattefrihetsdiskvalificerande grund vara för handen. Kellgren benämner den produkt som skapas vid forskning (egentligen forskarutbildning) kunskapsutveckling. Kunskapsutvecklingen är den nya kunskap som forskningen tillför det samlade vetandet. Kunskapsutvecklingen skulle enligt Kellgren kunna tänkas vara att anse som skattefrihetsdiskvalificerande i förhållande till universitetet, eller staten i dess vidare begrepp, med tanke på den nytta som dessa kan tänkas ha av den nyproducerade kunskapen. Han argumenterar dock att detta knappast är troligt, bl.a. med tanke på att universitetet normalt inte har direkt kommersiell nytta av resultaten och att det skulle strida mot skattelagstiftningens syfte om kunskapsutvecklingen skulle

¹⁰⁷ Stömholm (2002), s 74

¹⁰⁸ Koktvedgaard och Levin (2000), s. 236 ff

¹⁰⁹ Se vidare Kellgren III (1999), s. 435 f

vara skattefrihetsdiskvalificerande gentemot staten.¹¹⁰ Dessutom är det som ovan nämnts initialt inte universiteten som äger resultaten utan forskaren själv.

Vad gäller avtalsförhållandet mellan universitetet och stipendiemottagaren torde detta i normalfallet röra sig om ett anställnings- eller uppdragsavtal. Detta behöver dock inte vara fallet vilket sagts ovan. Även andra avtalsförhållanden torde dock kunna vara skattefrihetsdiskvalificerande. Enligt praxis har mottagare av bl.a. litterära stipendier beskattats med tanke på att stipendierna främst var att anse såsom riktade till författare som utgavs av stipendieutgivaren.¹¹¹ I bakgrunden låg alltså ett avtal som reglerade någon form av ekonomiskt förhållande mellan parterna. Denna ekonomiska aspekt torde enligt författaren av denna uppsats vara avgörande, och vilka lösa avtalsanknytningar som helst torde inte vara skattefrihetsdiskvalificerande. Att en forskare är knuten till universitetet och bedriver sin forskning där torde inte automatiskt innebära att ett skattefrihetsdiskvalificerande avtalsförhållande föreligger, om avtalet inte reglerar något ekonomiskt förhållande mellan parterna.

Det kan även tänkas att någon som faktiskt är anställd vid ett universitet kan erhålla stipendium med skattefri verkan om universitetet inte är att anse som utgivare. Det är ju anställningsförhållandet mellan givaren och mottagaren som är relevant. Om stipendiet betalats ut av en till universitetet närstående stiftelse är dock universitetet att anse som utgivare.¹¹² Vad som avses med närstående i detta fall är något osäkert men ledning kan hämtas i praxis. Vid ett tillfälle sågs utbetalning av ett resebidrag från en personalstiftelse till en anställd vid ett företag (som kontrollerade stiftelsen) som förmån av tjänst.¹¹³ I RÅ 1988 ref. 127 hade en person blivit uppsagd från sitt arbete hos en arbetsgivare som gav ekonomiskt stöd till en trygghetsfond, vars uppgift var att genom stipendium stödja nystartad verksamhet. Den uppsagda personen sökte och beviljades ett sådant stipendium men beskattades därför. Detta berodde på att Regeringsrätten ansåg att stipendiet hade samband med personens tidigare anställning, och att detta var en förutsättning för att stipendiet hade beviljats. Praxis verkar således vara restriktiv vad gäller anknutna stiftelser.

¹¹⁰ Se vidare Kellgren III (1999), s. 433

¹¹¹ RÅ 1968 Fi 979

¹¹² Se 4.1.2

¹¹³ RÅ 1972 Fi 906, se även Eriksson (1992), s. 155

Enligt Kellgren kan dock ett universitet i viss utsträckning ha inflytande över ett stipendiums utbetalande utan att anses som utgivare. Detta torde t.ex. vara fallet när ett universitet styr medel från en extern finansiär till lämplig forskare vid universitetet. Inte heller är universitetet att anse som utgivare om det handhar viss stipendieförvaltning åt externa finansiärer. Om universitetet själv utger stipendier av bidragsmedel som inte destinerats av den externa bidragsgivaren såsom att användas till stipendier, är universitetet dock utgivare. Detta torde även gälla om bidragsgivaren i efterhand godkänner att de givna medlen används till stipendier. Beslutet att utge stipendiet är ju då helt och hållet universitetets, och detta har även haft medlen i sin ägo.¹¹⁴

En viktig fråga i detta sammanhang är hur bedömningen blir om universitetet anvisar bidragsgivaren att ge stipendiet till en stiftelse som universitetet 'kontrollerar', istället för direkt till universitetet. I detta fall har ju universitetet aldrig haft medlen i sin ägo. Det skulle även kunna tänkas att bidraget ges till universitetet som uppmanar givaren att destinerar medlen till stipendieutdelning. Här kan dock en parallell dras till RÅ 1962 ref. 46 där 'fader Gunnar' beskattades för inkomst av tjänst, trots att han avstått arvoden till förmån för en stiftelse. Genom sitt avstående ansågs han ha disponerat över medlen. Förmodligen skulle bedömningen i ovan skisserade fall leda till att universitetet genom att anvisa medlen till stiftelsen, eller till stipendieanvändande, faktiskt disponerat över dem, och i förlängningen även över beslutet att ge stipendiet. Det är dock möjligt att tänka sig att universiteten skulle kunna göra det allmänt känt att de företag som önskar ge forskningsbidrag att användas till stipendier bör ge dem till vissa härför skapade stiftelser som universiteten har inflytande i, eller direkt till universitetet destinerade för stipendieutgivning. På detta sätt hade ju aldrig universiteten disponerat över medlen och de hade kunnat användas till stipendier.¹¹⁵ Problemet med anställningsförhållandet kvarstår dock eftersom stiftelsen torde anses vara universitetet närliggande.

Vad gäller forskarutbildning är utgångspunkten för denna att den är att räkna som just utbildning.¹¹⁶ Detta medför att den i normalfallet kan understödjas av skattefria stipendier från universiteten, om någon motprestation inte utförs till förmån för dessa.

¹¹⁴ Kellgren III (1999), s. 431 f

¹¹⁵ Visserligen måste universiteten nå ut med denna information till affärsvärden, men att detta skulle vara att disponera över ej 'aviserade' bidrag torde vara att dra resonemanget för långt.

¹¹⁶ Kellgren III (1999), s. 431 f

Denna syn stöds av ett förhandsavgörande från skatterättsnämnden¹¹⁷ vilket är principiellt viktigt då det ger för handen att universitet under vissa förutsättningar kan ge skattebefriade stipendier till doktorander.¹¹⁸ Detta avgörande kan även användas som argument för att universiteten faktiskt kan dela ut stipendier till personer som forskar vid detsamma men som inte är i ett anställningsförhållande med detta. Så länge inga motprestationer utges synes ingen större skillnad vara för handen om mottagaren skriver sin avhandling, eller bedriver mer avancerad och självständig forskning. Detta gäller under förutsättning att forskaren själv äger resultatet av sin forskning och detta inte har överlåtits till universitetet.

5.2 Forskningsbidrag från aktiebolag till stiftelse

Företag som ger forskningsbidrag till stiftelser har avdragsrätt för dessa om sambandskravet och forskningsrekvisitet är uppfyllda och om medlen kommer forskningen till godo. Att stiftelsen skall vidarebefordra medlen till en tredje part inverkar inte på denna bedömning. Viktigt är givetvis att avdrag och skattefrihet kan erhållas samtidigt, men så torde vara fallet (se 4.1.3.1 ovan)

Stiftelser är som nämnts ovan principiellt skattskyldiga för sina inkomster, men ofta kan detta vad gäller forskningsstiftelser modifieras så att dessa endast är skattskyldiga för inkomst av näring. En forskningsstiftelse som bedriver forskning på ideell basis torde inte uppfylla förvärvssyftesrekvisitet och detta innebär att dess inkomster inte kommer att beskattas. Avgörande här är att dess stadgar är utformade på sådant vis att de parametrar som är avgörande för skattefrihet se (4.1.3.1 ovan) uppfylls. Reciprocitetsbrottet blir dock i likhet med bidrag till universitet endast initialt. Det läks i många fall genom att stiftelsen inte erhåller avdrag och någon annan tar upp medlen till beskattning när de utges av stiftelsen. Om stiftelsen ger bidrag till ett universitet uppstår inga skattemässiga intäkter eller förluster och ett eventuellt reciprocitetsbrott avgörs av hur universitetet hanterar medlen.

¹¹⁷ Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelad 29 december 1995, se Lindencrona (1997), s. 647

¹¹⁸ Märk dock att Skatterättsnämndens avgöranden inte har någon större tyngd som rättskälla. För en djupare inblick i forskningsstipendiums skattefrihet med avseende på forskarutbildning se Kellgren III (1999)

Stiftelsers verksamhet bedrivs i stor utsträckning genom stipendieutdelning, och detta medför att ett reciprocitetsbrott kan uppstå. En problematik som härvidlag kan uppstå är att om stiftelsen är för nära anknuten till ett annat subjekt kan detta anses som utgivare. Stiftelser får inte heller fungera som organ för branschriktad forskning, i vilka fall bidrag kan räknas som uppdragsersättning. Detta kan ge problem eftersom företag måste ha ett rimligt intresse av den forskning som bedrivs och därför har större incitament att ge bidrag till en stiftelse som sysslar med forskning inom en viss bransch. Detta förbud torde dock inte enligt författaren av denna uppsats vara tillämpligt i normalfallet, utan endast när stiftelsen inte är tillräckligt självständig och de facto är en förlängning av ett eller flera företags forskningsprojekt. Vad gäller mottagaren av stipendier som delas ut av stiftelser kan i stort hänvisas till vad som gäller för universitet. Det torde dock vara lättare för stiftelser att med skattefri verkan dela ut stipendier eftersom anställnings- och avtalsförhållande mellan stiftelsen och mottagaren torde vara sällsynta.

5.3 Forskningsbidrag mellan aktiebolag

Reciprocitetsbrott skulle kunna tänkas uppstå i anledning av bidrag mellan aktiebolag. Följande scenario är tänkbart: Sälja Medicin AB ger forskningsbidrag till Ideell Medicinforskning AB (IM AB) som bedriver forskning. Bidraget ges ovillkorat och Sälja Medicin AB erhåller avdrag eftersom forskningen bedrivs inom sfären för bolagets rimliga intresse.¹¹⁹ IM AB tar inte upp beloppet till beskattning, eftersom transaktionen inte låter sig inlemmas under IL:s inkomstbegrepp (se 4.1.2 ovan och 5.3.1 nedan). IM AB ger sedan i sin tur ut medlet till ett annat aktiebolag, Icke-kommersiell Cancerforskning AB, som bedriver forskning inom det förstnämndas intressesfär.¹²⁰ Om IM AB har skattepliktiga intäkter, t.ex. om det bedriver någon form av näringsverksamhet, eller har ränteintäkter, får det avdrag för det utgivna beloppet. Det i sista ledet mottagande Icke-kommersiell Cancerforskning AB undkommer även det skattplikt för medlen med samma argument som gav IM AB skattefrihet. Denna tankekedja kan fortsätta i princip hur långt som helst.¹²¹

¹¹⁹ Ett bidrag av detta slag kan synas orealistiskt, men ett företag kan mycket väl tänkas ha intresse av en allmän kunskapsutveckling inom dess verksamhetsområde. Det är dessutom tänkbart att företag på detta sätt vill tillskapa sig goodwillvinster som de kan få avdrag för genom att ”klä” dem i forskningskläder.

¹²⁰ Detta scenario är inte helt otänkbart om Ideell Medicinforskning AB t.ex. är en paraplyorganisation som samlar in medel för forskning och sedan vidareistribuerar till andra organisationer.

¹²¹ I exemplet behandlas medlen som skickas mellan de olika subjekten som en och samma förmögenhetsmassa, vilket givetvis är en förenkling eftersom det inte de facto rör sig om exakt samma medel.

Ett annat tänkbart alternativ är att Icke-kommersiell Cancerforskning AB i sin tur ger ut medlen som stipendium till en forskare (F) som bedriver forskning inom den förstnämndes intressesfär. Under vissa förutsättningar som behandlats ovan är stipendiet skattefritt för F, och eftersom bolaget har intresse av den forskningen som F bedriver torde det även erhålla avdrag för forskningsutgiften (se 4.2 ovan). I exemplet har alltså en skattesituation skapats där Sälja Medicin AB, Ideell Medicinforskning AB och Icke-kommersiell Cancerforskning AB har erhållit avdrag för medlen, medan ingen av mottagarna har tagit upp medlen som intäkt.¹²² Exemplet kan verka väl teoretiskt och torde förmodligen inte förekomma i särskilt stor utsträckning, om än alls, men det hjälper till att illustrera en problematik som kan tänkas uppstå. Det finns dock vissa regler inom skatterätten som kan tänkas tillintetgöra reciprocitetsbrotten i detta exempel. De problem som främst kan tänkas uppstå är 1); att de tre aktiebolagens ägare utdelningsbeskattas, 2); att medlen inte anses komma forskningen tillgodo, 3); att brister i bedömningsreciprocitet och omfångsreciprocitet gör att avdrag vägras, 4); att forskningen som bidragen skall finansiera utgör en motprestation i förhållande till givaren och 5): att mottagaren inte får bestrida avdragsgilla kostnader med skattefria medel. De två förstnämnda problemområdena har behandlats ovan och torde inte i och för sig göra att ovanstående exempel omöjliggörs. Reciprocitetsprincipens eventuella relevans behandlas nedan under kapitel sex. De två sistnämnda punkterna behandlas i den följande framställningen.

5.3.1 Skatteplikt för forskningsbidrag till aktiebolag

5.3.1.1 Aktiebolagets skattskyldighet

Ovan har nämnts att om en verksamhet inte låter sig inlemmas under IL:s definition av näringsverksamhet blir den skattefri (se 4.1.1). I normalfallet torde det inte föreligga någon tvekan om att aktiebolag bedriver sådan näringsverksamhet, eftersom associationsformen vanligtvis används för generera vinst. Aktiebolag kan dock bedriva verksamhet av ideellt slag om detta framgår av bolagsordningen.¹²³ Att bolagsordningen innehåller föreskrift om att ideell forskningsverksamhet skall bedrivas innebär inte i sig att detta godtas av skattemyndigheten, utan en prövning av rekvisiten för näringsverksamhet måste företas. Här torde förvärvssyftesrekvisitet vara avgörande. En

¹²² Eller i idrottstermer - de skattskyldiga vs. Skatteverket 3-0 - i en match som rimligen borde ha slutat oavgjort!

¹²³ Johansson (2001), s. 42 ff

samlad bedömning får göras men det kan mycket väl tänkas att bolaget, trots att det bedriver mer eller mindre ideell forskningsverksamhet, kan anses ha ett sådant förvärvssyfte.¹²⁴ Det kan t.ex. tänkas att bolaget bedriver annan verksamhet i nära anslutning till forskningen och därför klassas som näringsdrivande. Detta är avgörande för att avdrag skall kunna tillerkännas (och därmed även för att brister i reciprociteten skall uppstå) eftersom ett subjekt som inte träffas av IL:s regler givetvis inte kan erhålla avdrag för sina utgifter. I de fall bolaget inte anses bedriva näringsverksamhet och därmed inte är skattskyldigt läks ju det initiala reciprocitetsbrottet på samma sätt som för universitet och stiftelser (jämför t.ex. med universitet under 5.1).

I anledning härav uppkommer frågan om huvudsaklighetsprincipen kan användas.¹²⁵ Denna skulle medföra att bolaget antingen helt och hållet exkluderades från IL:s beskattningssfär eller att alla intäkter som föll under IL:s inkomstbegrepp beskattades. Vad gäller t.ex. ideella föreningar tillämpas huvudsaklighetsprincipen, och antingen beskattas alla dess inkomster eller inte några.¹²⁶ Huruvida dessa regler är applicerbara även på aktiebolag synes svårbedömt. Det verkar dock föga troligt att huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas vad gäller just aktiebolag, eftersom ju denna organisationsform främst är avsedd att vara vinstgenererande. En konsekvens av total skattefrihet skulle dessutom bli att även intäkter som härrörde från ren näringsverksamhet blev skattefria. (Låt vara att några avdrag inte skulle bli aktuella, men för ett företag vars intäkter överstiger dess kostnader skulle total skattefrihet givetvis vara lönsam). Detta talar för att om någon del av bolagets verksamhet bedöms vara näringsverksamhet i IL:s mening, skall hela bolagets verksamhet i och för sig anses skattepliktig.

5.3.1.2 Skattefrihet för den enskilda bidragstransaktionen

Om bolagets verksamhet är av den karaktären att den bedöms vara näringsverksamhet uppstår frågan om den enskilda bidragstransaktionen skall beläggas med skattplikt. Ovan under 4.1.2 har en bidragstransaktions skattefrihet behandlats allmänt men vad gäller aktiebolag kan i viss mån rättsläget tänkas vara annorlunda. Aktiebolag bedrivs ju typiskt för att bereda ägarna vinst och detta kan tänkas föranleda en annan bedömning

¹²⁴ Se bl.a. RÅ 1998 ref. 10 under 4.1.1 ovan

¹²⁵ Huvudsaklighetsprincipen innebär i detta avseende att en verksamhets huvudsakliga karaktär avgör om hela verksamheten skall bli befriad från skatteplikt eller ej. LLMS (2003), s. 168 och s. 482

¹²⁶ LLMS (2003), s. 482

av utgivna prestationer jämfört med t.ex. forskningsstiftelser. Rabe och Bojs menar till och med att "[n]umera torde man också kunna förutsätta, att alla inkomster, som inte omfattas av särskild undantagsregel är skattepliktig näringsverksamhet [för aktiebolag¹²⁷], oavsett om detta uttryckligen framgår av lagstiftningen eller ej."¹²⁸ De motiverar inte detta ställningstagande så det är svårt att veta vilka grunder som ligger bakom, och uttalandet mister därför givetvis lite av sin styrka.

Om bolaget bedöms bedriva näringsverksamhet synes en möjlighet finnas att bidrag utan krav på motprestation blir skattepliktigt (se 4.1.2.1 ovan). I exemplet ovan synes inga direkta motprestationer utgå men så behöver inte vara fallet. Man skulle kunna argumentera att givarföretaget vill ha något utfört (forskning inom ett visst område) och ger detta i uppdrag till bidragsmottagaren. Bidraget utgör ersättning därför, och avdrag medges. Mottagaren utför ett uppdrag (d.v.s. utför forskningen) och får ersättning för detta, vilket leder till skatteplikt. Mottagarens motprestation är här väldigt indirekt eftersom någon materiell motprestation inte utges. Att uppfylla någons önskan skulle dock kunna tänkas utgöra en motprestation om ersättning därför givs. Dessutom kan forskningen leda till resultat som på något vis befrämjar det givande företaget (annars hade det ju förmodligen inte gett bidraget). Detta är utgångspunkten för stadgandet i 16 kap. 9 § IL, vilket anger att utgifter som kan antas få betydelse för verksamheten skall dras av. Ekvivalenstecken skulle kunna tänkas sättas mellan denna *betydelse* och nytta, och denna *nytta* skulle kunna tänkas utgöra motprestationen. I RÅ 2004 ref. 129 befanns dock en förening inte bedriva näringsverksamhet eftersom den utgivna prestationen (i detta fall brevmärken och knappålar) inte stod i relation till de inbetalade bidragsmedlen. Detta kan även tänkas gälla nyttan som ett företag har av forskning och någon egentlig motprestation skulle då inte vara för handen, varför bidraget skulle bli skattefritt och ett reciprocitetsbrott kan uppstå.¹²⁹

Ett annat sätt att tillräkna forskningsbidrag till aktiebolag skatteplikt torde ges i 13 kap 2 § IL. Paragrafen stadgar att "*[f]ör juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller*

¹²⁷ Författarens anm.

¹²⁸ Rabe och Bojs (2005), s. 287

¹²⁹ Viss aktsamhet mot att ge praxis beträffande föreningar för stor verkan avseende aktiebolag bör dock iaktas.

utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet.” Enligt paragrafens förarbeten gäller detta ”juridisk person som i och för sig bedriver sådan verksamhet som avses i [13 kap.] 1 §, men som också har inkomster av, och utgifter för tillgångar vid sidan av den verksamheten.”¹³⁰ Detta uttalande torde avse (bl.a.) aktiebolag som bedriver ’ideell’ forskningsverksamhet. Paragrafen räknar bl.a. inkomster p.g.a. innehav av tillgångar till näringsverksamhet, och frågan är hur detta skall tolkas. Med tillgångar skulle kunna avses de faciliteter och dylikt som används i forskningen, och då skulle alla inbetalningar i forskningssubjektet kunna betraktas som inkomst av näring. En lite annan situation torde uppstå om forskarna utgör den stora resursen i forskningen. Dessa är ju inte tillgångar och inkomst ’från’ dem kan inte anses vara inkomst p.g.a. innehav av tillgångar.¹³¹

Ovanstående argument får vägas mot de generella regler som behandlats under 4.1.2 beträffande skattefrihet för ovillkorade forskningsbidrag. Mycket synes dock tala för att forskningsbidrag till aktiebolaget i normalfall skall beskattas hos mottagaren om denna är skattepliktig för sina intäkter. Detta är dock en bedömningsfråga, och argumentens styrka får prövas i det enskilda fallet, vilket skulle kunna leda till att transaktionen inte påfördes skatteplikt.

5.3.2 Avdragsrätt i anledning av skattefria medel

Om mottagaren anses bedriva näringsverksamhet och skattefrihet för bidraget uppkommer, kan frågan ställas om de med skattefrihet mottagna medlen kan användas för att bestrida kostnader med avdragsrätt. Detta förutsätter att bolaget i och för sig klassas som näringsverksamhet. Ges inte denna möjlighet uppstår inte något reciprocitetsbrott eftersom företaget när det använder medlen inte erhåller avdrag, samtidigt som utbetalade ersättningar i normalfallet beskattas hos mottagaren. En ytterligare förutsättning är som nämnts ovan att företaget har några skattepliktiga intäkter att dra av kostnaderna emot.

¹³⁰ Prop. 1999/2000 s. 163

¹³¹ Vad gäller t.ex. stiftelser och ideella föreningar spelar 13 kap 2 § IL mindre roll då de enligt 7 kap. 4 och 7 §§ IL uttryckligen endast är skattskyldiga för de inkomster som avses i 13 kap. 1 § IL, och således inte för inkomster enligt 13 kap 2 § IL. Universitet är helt skattebefriade och påverkas inte heller av bestämmelserna i paragrafen.

Enligt Lodin m.fl. föreligger i princip inte avdragsrätt för medel som har samband med skattefria inkomster. Vidare anför författarna dock att "[o]m en näringsidkare använder medel han erhållit i gåva för inköp av tillgångar i näringsverksamheten, föreligger å andra sidan givetvis avdragsrätt för inköpen trots att gåvan är inkomstskattefri." Vad som gäller för bidrag som inte är vanliga gåvor och inte näringsbidrag är enligt författarna oklart.¹³² Forskningsbidrag mellan aktiebolag torde förmodligen falla under det senare uttalandet, eftersom de knappast utgör gåvor i vanlig bemärkelse.¹³³ Rättsläget är alltså oklart i detta avseende.

I detta sammanhang skulle paralleller kunna dras till andra områden inom skatterätten, bl.a. till s.k. näringsbidrag som regleras i 29 kap. IL. Näringsbidrag är bidrag som enligt 29 kap. 2 § IL utbetalas till näringsidkare från staten, kommuner och dylikt, utan krav på återbetalning. Ett näringsbidrag skall tas upp som intäkt om det används för en utgift som får dras av (29 kap. 5 § IL). Om bidraget används för att införskaffa t.ex. en anläggningstillgång skall dock enligt 29 kap. 6 § IL anskaffningsutgiften minskas med bidraget. Detta kan tänkas gälla om bidraget givits för att täcka en särskild utgift, t.ex. uppförande av en byggnad som skall användas i rörelsen. Regeln i 29 kap. 6 § IL leder till att bidraget inte tas upp som skattepliktig intäkt, men det bestrider inte heller kostnaden för införskaffandet av tillgången. Anskaffningsvärdet minskas ju med bidraget, och då minskar också avskrivningsunderlaget i motsvarande mån vilket leder till att (värdeminskning)avdrag inte medges för bidragsdelen.¹³⁴ Avdragsrätten respektive skatteplikten för näringsbidrag är således beroende av varandra. Detta skulle kunna tala för att skattefria medel inte kan användas för att bestrida avdragsgilla kostnader. Ytterligare paralleller skulle kunna dras till aktieägartillskott, vilka inte är skattepliktiga men som kan användas till att bestrida avdragsgilla kostnader.¹³⁵ I anledning av den restriktivitet som råder mot analogislut inom skatterätten (se 1.5 ovan) bör dock viss försiktighet tillämpas mot att låna argument från dessa angränsande rättsliga företeelser.

Om problematiken dras till sin 'spets' torde avgörande vara om alla medel som ett aktiebolag innehar skall räknas till samma verksamhet, eller om de olika

¹³² LLMS (2003), s. 83

¹³³ De torde dock kunna uppfylla alla gåvorekvisiten (se under 4.1 ovan)

¹³⁴ LLMS (2003), s. 275 och s. 283

¹³⁵ Märk dock att aktieägartillskott inte är en intäkt i ekonomisk mening.

verksamheterna på något sätt skall hållas isär. Om verksamheterna inte hålls åtskilda torde det vara praktiskt omöjligt att hålla reda på vilka tillgångar som influtit med skattefrihet och inte får användas till att med avdragsrätt bestrida kostnader. 14 kap. 10 § IL anger att all näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om detta innebär att bolaget skall behandlas som ett subjekt i anledning av alla dess inkomster, d.v.s. även de skattefria, är svårt att säga. Att hålla isär medlen, som ju oavsett härkomst ägs av aktiebolaget, synes dessutom vilket ovan nämnts mycket svårt. Att ett aktiebolag räknas som en förvärvskälla dit alla bolagets medel skall 'hänföras' tycks också ha visst stöd i förarbetena till 2 § 1 mom. 5 st. SIL varifrån 14 kap. 10 § IL har hämtats.¹³⁶

Att med säkerhet hävda något om förhållandet mellan skatteplikt och avdragsrätt i anledning av ovan diskuterade problematik synes svårt. Avgörande tycks vara om bolaget skall anses vara ett subjekt avseende alla sina tillgångar. Praktiska skäl talar för att så är fallet, men möjligen skulle en konstruktion kunna göras som särskiljer bolagets tillgångar beroende på deras härkomst.¹³⁷ Det mest rimliga synes dock vara att forskningsbidrag som erhållits med skattefrihet faktiskt kan användas för att bestrida avdragsgilla kostnader.¹³⁸ Det synes dock räcka med att konstatera att om avdragsrätt inte beviljas för de medel som erhållits med skattefrihet upprätthålls reciprociteten, och att om bolaget tillerkännes avdragsrätt kan ett reciprocitetsbrott uppstå.

Det reciprocitetsbrott som möjligen skulle kunna uppstå om mottagaren beviljas skattefrihet för forskningsbidraget är med stor sannolikhet inte avsett av lagstiftaren, och reciprocitetsprincipen torde kunna användas som tolkningsnorm främst för att vägra skattefrihet för mottagaren (se mer om detta nedan under kapitel 6). Avdragsrätten för givaren torde inte vara anfäktbar eftersom denna inte förutsätter några direkta motprestationer. Reciprocitetsprincipens värde som tolkningshjälp i anledning av bidrag till aktiebolag kan tänkas vara särskilt stort, eftersom dessa normalt sett bedriver förvärvsverksamhet.

¹³⁶ Prop. 1989/90:110 s. 578 f

¹³⁷ Denna problematik ligger dock långt ifrån uppsatsens kärnområde och kommer inte att beröras här.

¹³⁸ Det förefaller dock troligt att forskningsbidrag som ges till ett aktiebolag blir skattepliktigt, antingen p.g.a. att bolagets verksamhet räknas som skattepliktig, eller om så inte är fallet p.g.a. att transaktionen faller under IL:s inkomstbegrepp.

Stor försiktighet bör iakttagas vid forskningsbidrag mellan juridiska personer. Några säkra slutsatser låter sig svårligen dras och framtida praxis får avgöra vad som gäller. Med tanke på att denna typ av bidrag mest är en teoretisk konstruktion och sällan eller aldrig torde förekomma i praktiken kan ett sådant avgörande dröja.

6 Skatterättsliga principer och reciprocitet

I föregående avsnitt har visats vad som krävs för att avdrag respektive skattefrihet över huvud taget skall kunna beviljas, både generellt och i specifika situationer. Det kan dock finnas vissa andra problem som kan lägga hinder i vägen för bidragstransaktioner. Tidigare har förmögenhetsöverföringen mestadels betraktats isolerat hos parterna var för sig. Om man studerar dem tillsammans kan man se att bristande reciprocitet ibland uppstår och frågan är vad detta får för konsekvenser? I denna avdelning kommer de spörsmål som kan uppstå i anledning av reciprocitetsbrott behandlas. Dessa är i stort sett allmängiltiga och applicerbara på bidrag mellan alla typer av agenter.

6.1 Principer och reciprocitet som tolkningsnorm

När ett lagrum skall tolkas söks ledning i dess lydelse, praxis, förarbeten o.s.v. (se 1.5 ovan), men även vissa principer kan som ovan hävdats spela in vid tolkningen. Om reciprocitetsprincipen skall kunna anlitas vid tillämpningsfrågor måste den användas för tolkning av kodifierade normer och inte som fristående rättskälla.¹³⁹ Reciprocitetsprincipen torde med andra ord inte kunna åberopas fristående utan något lagstöd. En situation där reciprocitetsprincipen skulle kunna tänkas användas är för att vägra avdrag för forskningsutgift eller skattefrihet för bidragsmottagare. Här skulle alltså principen vara behjälplig vid tolkningen av gränsfall beträffande 16 kap. 9 § IL, eller inkomstbegreppet i 15 kap. 1 § IL. Frågan är då följaktligen om reciprocitetsprincipen verkligen kan vara ett sådant tolkningshjälpmedel?

Principer kan som nämnts vara av olika styrka och olika fast förankrade i rättssystemet. I vissa fall motsäger principerna varandra och frågan är vad som händer då? Kan en princip omöjliggöra en annan? Enligt Mutén strider reciprocitetsprincipen mot skatteförmågeprincipen.¹⁴⁰ Om skatteuttaget skall anpassas till varje enskild individ kan inte dennes eventuella avdragsrätt göras beroende av någon annans eventuella skatteplikt.¹⁴¹ Skatteförmågeprincipen är ett av de tunga fundament på vilken

¹³⁹ Persson (1995), s. 64

¹⁴⁰ Skatteförmågeprincipen innebär att varje subjekt skall betala skatt utifrån sin förmåga. Den som har stora ekonomiska resurser anses bära bidra med mer till samhället än den som har små. Se vidare LLMS (2003), s. 24

¹⁴¹ Mutén (1959), s. 183

beskattningstanken vilar och den torde normalt väga tyngre än reciprocitetsprincipen.¹⁴² Om två principer motsäger varandra bör enligt Tikka den princip som väger tyngst ges företräde, men detta fråntar inte helt den andra principen all relevans.¹⁴³ Enligt Peczenik torde det vara sällan förekommande att två principer krockar med varandra och när så sker kan de jämkas samman och tillgodoses i olika grad.¹⁴⁴ Motsättningen mellan skatteförmåga och reciprocitet kan tyckas svårjämkad men så torde inte vara fallet. Reciprociteten är ju i viss mån inbyggd i själva lagtexten,¹⁴⁵ och detta tyder på att lagstiftaren inte haft några betänkligheter mot att låta reciprocitetsprincipen väga tyngre än skatteförmågeprincipen i vissa fall. Dessutom är ju även skatteförmågeprincipen just en princip, och den ligger främst till grund för utformningen av lagstiftningen. Den är således inte något som oundvikligen måste beaktas vid tillämpningen.¹⁴⁶ Denna principkrock som kan tänkas uppstå torde alltså inte frånta reciprocitetsprincipen dess relevans.

Om man använder Perssons modell¹⁴⁷ (se 2.2 ovan) för att avgöra huruvida en princip kan användas som tolkningsnorm är det för det första viktigt att principen är förankrad i en auktoritativ källa. Att reciprocitetsprincipen har stöd i auktoritativa källor torde inte vara någon tvekan om. Reciprocitetsprincipen nämns bl.a. i Prop. 2001/02:36 om Skattereduktion för fackföreningsavgifter och förarbeten har, vilket nämnts ovan, en stark ställning som rättskälla inom skatterätten. Principen är dessutom ofta omtalad och, om endast ytligt, dock ofta behandlad i den skatterättsliga litteraturen.¹⁴⁸

Avgörande för reciprocitetsprincipens användande är vidare enligt Persson varför den finns och hur starka de argument som bär upp den är. Reciprocitetsprincipen är i första hand en ledstjärna vid utformningen av skattelagarna, och det förefaller som sagt osäkert om den kan åberopas som tolkningsprincip. Undantag från regeln förefaller vara vanliga, och i många fall även önskade av lagstiftaren. Ett tydligt exempel på detta är att utgifter för levnadskostnader enligt 9 kap. 2 § IL inte är avdragsgilla, men skall tas upp

¹⁴² Inte minst med tanke på att den bygger på en rättvisetanke och understöds av etiskt rättfärdigande argument.

¹⁴³ Tikka (2004), s. 663

¹⁴⁴ Peczenik (1995), s. 275

¹⁴⁵ Se t.ex. 11 kap. 47 § IL

¹⁴⁶ "Av enbart skatteförmågeprincipen följer inte alltså inte några orubbliga normer för hur beskattningen skall utformas." (LLMS [2003], s. 25)

¹⁴⁷ Vilken torde vara applicerbar även på reciprocitetsprincipen

¹⁴⁸ Se bl.a. Kellgren I (2005) och LLMS (2003), s. 39

som intäkt för mottagaren. Ett annat exempel på bristande reciprocitet finns vad gäller representationskostnader. Dessa är inte till fullo avdragsgilla för företaget som har utgifterna (16 kap. 2 § IL), men skall givetvis tas upp som intäkt hos mottagaren. I dessa fall kan reciprocitetsprincipen naturligtvis inte åberopas som tolkningsprincip, eftersom lagstiftaren härvidlag avsett att reciprociteten skall åsidosättas. I de fall där det är mer oklart om bristande reciprocitet är avsedd av lagstiftaren ligger det närmare till hands att åberopa reciprocitet som tolkningsprincip. Om bristande reciprocitet inte är ämnad och detta leder till att de skattskyldiga kan skatteplanera på ett av lagstiftaren rimligtvis ej avsett sätt, torde reciprocitetsprincipen kunna vara behjälplig. Övergripande principer har ju ofta karaktären av att ”täppa till” luckor i lagen och utgöra vad som ibland brukar kallas bakgrunds rätt.¹⁴⁹ Reciprocitetsprincipen skulle alltså kunna hävdas användbar som tolkningsnorm i de fall bristande reciprocitet inte är avsett av lagstiftaren, även om dess relevans och styrka givetvis får avgöras av domaren i det enskilda fallet.

6.2 Bedömnings- och omfångsreciprocitet

När det fastställts att reciprocitetsprincipen kan vara behjälplig som tolkningshjälpmedel i och för sig, blir nästa steg att undersöka vilka situationer som de facto kan påverkas och vad principen egentligen innehåller. Begreppet reciprocitet används ofta för att beteckna förhållandevis olika företeelser inom skatterätten. Det vanligaste sättet att använda begreppet torde vara att låta det beteckna avdragsrättens respektive skattepliktens direkta förhållande till varandra. Detta är dock en förenklad bild av begreppet och Kellgren identifierar åtminstone sex olika möjliga betydelser, nämligen: bedömnings-, omfångs-, period-, värderings- och skattesatsreciprocitet, samt reciprocitet som skatteetisk norm.¹⁵⁰ Dessa begrepp kommer att användas även i denna uppsats. De två formerna av reciprocitet som får direkt betydelse för frågeställningen och som skall behandlas här är bedömnings- och omfångsreciprocitet.

6.2.1 Bedömningsreciprocitet

Med bedömningsreciprocitet avses att en transaktion skall bedömas på samma sätt för båda parterna vid beskattningen. Det skall även råda samsyn beträffande vilka parterna

¹⁴⁹ Holm (2004), avsnitt 5.4.5

¹⁵⁰ Kellgren I (2005)

är och vilka affärshändelser som skett.¹⁵¹ Som nämnts ovan kan t.ex. vissa former av leasing medföra att skatteverket gör en genomsyn och klassar transaktionen som ett köp. Detta innebär att om bedömningsreciprocitet råder skall transaktionen skatterättsligt klassas som ett köp för båda parterna, och t.ex. värdeminskningssavdrag skall endast tillerkännas den förvärvande parten. I taxeringen beaktas de skattskyldiga 'part för part' och stor praktisk samordning torde vara nödvändig för att upprätthålla bedömningsreciprociteten. Förmodligen skulle även rättsekonomiska skäl kunna anföras mot en sådan i alla fall rådande bedömningsreciprocitet, eftersom det synes tveksamt om kostnaden för de praktiska insatser som krävs för denna samordning verkligen skulle stå i proportion till den 'vinst' som hade gjorts.¹⁵²

Frågan är då om bedömningsreciprocitetsbrott kan ge en transaktion en annan innebörd? Så torde inte alltid vara fallet eftersom brister i bedömningsreciprociteten i viss mån finns inbyggda i skattesystemet. Kellgren visar bl.a. på att i de situationer där parterna har valfrihet rörande klassificeringen kan ett reciprocitetsbrott uppstå. Vid vissa former av leasing kan den skattskyldige ibland välja mellan om transaktionen skall klassas som finansiell eller operationell leasing, och när parterna kan välja själva torde situationer kunna uppstå där transaktionen bedöms olika.¹⁵³ Kellgren argumenterar för att brister i bedömningsreciprocitet knappast kan vara avsedd av lagstiftaren, och när de uppstår ligger bristen snarare i själva reglerna d.v.s. i omfångsreciprociteten.¹⁵⁴ Bristen i reciprociteten vad gäller externa forskningsbidrag har sitt ursprung i förarbetets syn på sambandskravet och således torde bristen ligga i omfångsreciprociteten och inte i bedömningsreciprociteten. Att ett forskningsbidrag för givaren ses som en avdragsgill forskningsutgift, medan samma transaktion för mottagaren klassas t.ex. som en skattefri donation, beror ju inte på att skattemyndigheten lokalt gör olika bedömning av transaktionen, utan på att avdragsrätten enligt skattereglerna inte är beroende av någon motprestation.

¹⁵¹ Kellgren I (2005), s. 4

¹⁵² Kellgren I (2005), s. 5

¹⁵³ Kellgren I (2005), s. 5

¹⁵⁴ Kellgren I (2005), s. 5

6.2.2 Omfångsreciprocitet

En central fråga inom skatterätten är den s.k. omfångsfrågan, d.v.s. frågan om avdragsrätt respektive skatteplikt.¹⁵⁵ Med omfångsreciprocitet avses ofta den 'traditionella' innebörden av begreppet reciprocitet, nämligen att om den ena parten i en transaktion erhåller avdrag skall den andra parten beläggas med skatteplikt. Omvänt gäller att om inget avdrag medges skall inte heller någon skatteplikt inträda. Skillnaden mot bedömningsreciprocitet är att här bedöms reciprociteten utifrån själva reglerna och inte utifrån handläggningen. I flera fall brister, som påvisats ovan, omfångsreciprociteten vid forskningsbidrag, i det att avdrag tillerkännes givaren medan ingen skatteplikt åläggs mottagaren.

Frågan är då om detta reciprocitetsbrott är avsett av lagstiftaren? Omfångsreciprocitet råder ofta inom skatterätten men fall finns där lagstiftaren medvetet låtit principen stå tillbaka. Så är t.ex. fallet med bl.a. avdrag för representationskostnader (se 6.1 ovan). Dessa avsiktliga brister har ofta karaktären av att vara till statens fördel, d.v.s. att underkänna avdrag samtidigt som skatteplikt påfordras. I några fall har staten beviljat vissa subjekt skattefrihet och detta kan tänkas bero på att staten av en eller annan anledning vill befrämja visst beteende eller viss verksamhet.¹⁵⁶ Den bristande reciprociteten som uppstår i anledning härav är dock initial och läks genom att de skattebefriade subjekten inte har möjlighet att göra avdrag för sina kostnader. Detta befrämjande av viss verksamhet behöver alltså inte innebära att lagstiftaren avsett bristande reciprocitet, utan endast att de skattemässigt gynnsamma förhållandena allokteras till de skattebefriade subjekten på bekostnad av givaren.¹⁵⁷ Denne vägras ju avdrag för bidrag till dessa subjekt som utgångspunkt. Att forskningsbidrag kan leda till reciprocitetsbrott verkar alltså inte nödvändigtvis vara avsett av lagstiftaren. Denna syn understöds av skatteverket som menar att reciprocitetsbrott i anledning av bidrag till forskningsstiftelse inte verkar vara förutsett av lagstiftaren.¹⁵⁸ Detta talar för att reciprocitetsprincipen faktiskt inte är avsedd av lagstiftaren i anledning av forskningsbidrag till stiftelser, och sannolikt inte heller i de fall som rör bidrag till andra

¹⁵⁵ Kellgren II (2004), s. 25

¹⁵⁶ Detta torde dock egentligen strida mot neutralitetsprincipen som innebär att den skatteskyldiges val skall baseras på ekonomiska överväganden och inte på skattesystemets utformning.

¹⁵⁷ Vad gäller universitet torde andra hänsyn ligga bakom skattefrihet – det verkar ju föga logiskt att staten skall betala skatt till sig själv – men bidrag till universitet leder inte heller till något reciprocitetsbrott som inte i normalfallet läks.

¹⁵⁸ Skatteverkets handledning angående stiftelser och ideella föreningar 2005, s. 57

subjekt. Vad gäller (periodiska) stipendier kommer dessutom reciprocitetsprincipen härvidlag till sitt klaraste uttryck,¹⁵⁹ och detta torde visa på att reciprocitetsbrott inte heller är avsett vad gäller dessa.

Som jag argumenterat för ovan kan reciprocitet beaktas om reciprocitetsbrottet inte är avsett av lagstiftaren i likartade situationer. Det är därför tänkbart att omfångsreciprocitetsbrottet skulle kunna användas som tolkningsargument vid prövningen av om bidragstransaktionen skall tillerkännas avdrag respektive skattefrihet, eller ej.¹⁶⁰ Det är svårt att säga något om den tyngd och relevans som principen skulle kunna få i det enskilda tillämpningsfallet och detta är upp till domstolen att avgöra. Förmodligen skulle den dock ha föga tyngd med tanke på principens svaga ställning i allmänhet,¹⁶¹ och reciprocitetsprincipens svaga ställning i synnerhet. Sannolikt skulle reciprocitetsprincipen alltså i de flesta fall inte ges någon större relevans, och den synes vara föga användbar för att läka reciprocitetsbrott. I det direkta tillämpningsfallet torde dock principen på ett mera implicit sätt kunna få relevans. Skatteverket verkar vara av den åsikten, vad gäller t.ex. stipendier och donationer, att avdragsrätt i normalfallet utesluter skattefrihet och vice versa. Denna åsikt stöder verket inte explicit med reciprocitetsprincipen, men den torde vara grunden för denna hållning. Skatteverkets interna praxis har dock inte någon större kraft som rättskälla och domstolen torde kunna göra helt andra bedömningar.

¹⁵⁹ ”Periodiska understöd eller liknande periodiska inkomster skall inte tas upp till den del givaren [...] inte får dra av det utbetalade beloppet.” 11 kap. 47 § IL

¹⁶⁰ Som nämnts ovan under 6.2.1 kan problem uppstå vid taxeringen eftersom parterna taxeras var för sig. Vid tillämpningen hade dock den principiella avdragsrätten respektive skatteplikten för motparten kunnat beaktas och ligga till grund för ett taxeringsbeslut grundat på reciprocitetsprincipen. Om motparten i bidragstransaktionen sedan taxeras på ett sådant sätt att reciprociteten brister är detta givetvis olyckligt, men snarare ett problem för den praktiska handläggningen av fallet.

¹⁶¹ ”Det är också ovanligt att RR använder principiella resonemang som stöd i rättstillämpningen. Trots detta måste principargument anses legitimt. Det är däremot tveksamt om principen har någon större normativ styrka i skatterättstillämpningen.” Persson (1995), s. 64

7 Slutsatser

Förhållandet mellan att det inte krävs någon motprestation för avdragsrätt i anledning av forskningsbidrag, och att en intäkt utan någon motprestation leder till skattefrihet skapar problem. Detta förhållande synes inte vara avsett av lagstiftaren och det ger visst utrymme för 'otillbörlig' skatteplanering. Frågan är då om detta problem är så allvarligt att det bör adresseras av lagstiftaren eller tillämparen? Först kan sägas att de fall där reciprociteten verkligen brister torde vara förhållandevis sällsynta då företag ofta är ovilliga att ge ut medel utan direkta motprestationer. Det är dock inte helt otänkbart att denna asymmetri skulle utnyttjas i större utsträckning om den var allmänt känd, t.ex. för att erhålla avdrag för bidrag som egentligen är ägnad åt en mera allmän höjning av företagets goodwill. De regler som t.ex. anger förbud mot avdrag för rena goodwillförvärv¹⁶² (se angående sponsring under 3.4.1) skulle på detta sätt bli urholkade. Asymmetrin skulle kunna behållas under förväning att forskning är något positivt för samhället och därför bör gynnas skattemässigt. Detta stöter sig dock i viss mån med neutralitetsprincipen, vilken innebär att skattereglerna inte skall styra de skatteskyldiga i deras ekonomiska val. Även vissa rättviseargument skulle kunna höjas häremot. Detta med tanke på att statens skatteinkomster minskar på ett ej avsett vis, vilket leder till att den gemensamma 'kakan' i motsvarande mån blir mindre. Om reciprociteten tilläts råda i så stor utsträckning som möjligt skulle även skatterättens inre koherens bli större, och ett mera logiskt regelsystem hade skapats.

Reglerna om avdrag respektive skatteplikt är, sedda var för sig, logiska, särskilt vad gäller det mottagande subjektets skattefrihet. Problemet ligger i departementschefens uttalande om att det räcker att givaren har ett rimligt intresse av den forskning som bedrivs. I och med förarbetens starka ställning inom skatterätten har detta uttalande i stor utsträckning följts av domstolarna. En lagändring skulle kunna genomföras, som på samma vis som vid sponsring endast tillät avdrag i den mån och omfattning motprestationer utgick. Detta kan dock bli svårt att genomföra eftersom forskningen ofta ger resultat i ett senare skede vars värde kan vara i princip omöjligt att uppskatta. En lagändring skulle även strida mot syftet med regeln, vilket torde vara att avdrag för FoU i princip alltid skall medges samt att jämställa extern forskning med den som bedrivs internt i företaget. Enklare vore att tolka departementschefens uttalande

¹⁶² Goodwill kan dock förvävas i anledning av t.ex. företagsöverlåtelser.

annorlunda och låta praxis ta en ny riktning, vilket bör ske genom ett pleniavgörande i Regeringsrätten. Om *rimligt intresse* tolkades så att en motprestation måste utgå, hade inte medlen kunnat erhållas med skattefrihet. Motprestationens omfattning skulle i detta fall kunna tänkas få betydelse (jämför med bl.a. sponsring där avdrag medges endast för den del som 'täcks' av motprestationer). Vid externa forskningsbidrag skulle 'motprestationer' kunna tolkas extensivt och även potentiell nytta för företaget kunde beaktas. Avdrag medges ju om företaget själv utför forskningen, även om nyttan, d.v.s. utgiftens motprestation, kan vara svår att uppskatta. En potentiell motprestation som presumerades vara lika stor som, eller större än, utgiften hade således lett till att skatteplikt inträdde för mottagaren och reciprociteten hade på detta vis upprätthållits. Detta gäller även i anledning av bidrag till skattebefriade subjekt, då dessa i regel inte ger upphov till några reciprocitetsbrott som inte läks. Vad gäller stipendier skulle samma argument angående en mer eller mindre 'presumerad' motprestation kunna anföras, vilket hade lett till att stipendier blev skattepliktiga i de fall givaren erhöll avdrag för forskningsutgift. Detta p.g.a. att motprestationer till givaren är skattefrihetsdiskvalificerande. Vad gäller stipendiefinansierad forskarutbildning utgår dock ofta ingen större motprestation. I dessa fall synes lämpligen presumptionen böra vara omvänd, d.v.s. att någon motprestation i normalfallet inte föreligger. Reciprocitetsbrottet kvarstår således, och det kanske är bättre att läka detta genom att vägra avdrag för forskningsutgift i anledning av stipendieutgivande. Detta skulle visserligen i viss mån begränsa avdragsrätten för forskningsutgifter, men det skulle t.ex. kunna hävdas att den verksamhet som bedrivs på forskarutbildningen i normalfallet inte uppfyller forskningsrekvisitet.

Ett annat sätt att komma tillrätta med problemet skulle vara att låta reciprocitetsprincipen få mer tyngd vid bedömningen av avdragsrätt respektive skatteplikt. Gränsfall gällande avdragsrätt respektive skattefrihet skulle kunna tolkas i ljuset av reciprocitetsprincipen och på så vis hade reciprociteten kunnat upprätthållas. Fördelen med detta är att reglerna beträffande avdragsrätt och skattefrihet hade kunnat stå fast. Detta skulle dock förmodligen innebära en allt för stor ändring av synen på principers användbarhet och därför sannolikt möta kraftigt motstånd. Principers allmänna lämplighet och framtida vara eller icke vara kan dock inte bedömas utifrån denna uppsats, vilken är allt för smal för att låta sig lånas till slutsatser av mer generell karaktär i detta avseende.

8 Referenser

8.1 Litteratur

M. Andersson, A. Saldén Enérus, U. Tivéus, *Inkomstskattelagen. En kommentar. 1-28 kap.*, Norstedts Juridik, Stockholm 2005 (AST)

A. Holm, *Den avtalsgrundade lojalitetsplikten - en allmän rättsprincip*, Unitryck, Linköping 2004

S. Johansson, *Nials svensk associationsrätt i huvuddrag*, Åttonde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2001

J. Kellgren II, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Studentlitteratur, Lund 2004

J. Kellgren och M. Boyce, *Donationer ur ett skatterättsligt perspektiv* i Sista fracken inga fickor har – Filantropi och ekonomisk tillväxt, SNS Förlag, Stockholm 2004

M. Koktvedgaard och M. Levin, *Lärobok i Immaterialrätt*, Sjätte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2000

G. Lindencrona, *Universitetsjuridiska problem* i Festskrift till Stig Strömholm, del II, Iustus Förlag, Uppsala 1997

S-O Lodin, G. Lindencrona, P. Melz, C. Silverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. Nionde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2003. (LLMS)

Malmström & Agell, *Civilrätt*, Sextonde upplagan, Liber Ekonomi, Uppsala 1999

L. Mutén, *Inkomst eller kapitalvinst*, Nordstedts, Stockholm 1959

A. Peczenik, *Vad är Rätt*, Norstedts Juridik, Stockholm 1995

R. Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Norstedts Juridik, Stockholm 1997

R. Pålsson I, *Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen* i Festskrift till Gustaf Lindencrona, Nordstedts Juridik, Stockholm 2003

R. Pålsson II, *Sponsring – Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, Iustus Förlag, Uppsala 2000

G. Rabe och J. Bojs, *Det svenska skattesystemet*, Artonde upplagan, Norstedts Juridik, Uppsala 2005

S. Strömholm, *Vem äger forskningen?*, Iustus Förlag, Uppsala 2002

8.2 Artiklar

A. Bækkevold i Karnov 2002/03 Band 3, not 457

M. Dahlberg, *Om principer vid tolkningen av skattelag – Kommentar till professor Kari S. Tikkas anförande*, Skattenytt nr 11 2004

J. Eriksson, *Beskattning av stipendier och liknade bidrag*, Skattenytt nr 4, 1992

Å. Gunnarsson, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik*, Skattenytt nr 9 1998

J. Kellgren I, *Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?*, Festskrift till Nils Mattson, Iustus Förlag utkommer hösten 2005

J. Kellgren III, *Om forskningsstipendiars skattefrihet*, Skattenytt nr 7-8, 1999

L. Staberg, *Avdragsrätt för kostnader för forskning och utveckling (FoU)*, Skattenytt nr 12, 1993

K. S. Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt nr 11 2004

8.3 Offentligt tryck

Lag (1949:345) om rätten till arbetstagares uppfinningar

Inkomstskattelag (1999:1229) (IL)

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

Prop. 1989/90:110 *Regeringens proposition om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

Prop. 1990/91:54 *Regeringens proposition om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.*

Prop. 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen*

Prop. 2001/02:36 *Skattereduktion för fackföreningsavgifter*

SOU 1990:47

8.4 Rättsfall

8.4.1 Regeringsrätten

RÅ 1959 not FI 1149

RÅ 1960 Fi 552

RÅ 1962 ref. 24

RÅ 1964 Fi 351

RÅ 1966 ref. 23 I

RÅ 1968 Fi 978

RÅ 1977 Aa 65, Aa 154

RÅ 1978 Aa 71

RÅ 1979 Aa 239

RÅ 1981 Aa 163

RÅ 1988 ref. 88

RÅ 1988 ref. 127

RÅ 1988 not 626

RÅ 1989 ref. 62

RÅ 1990 ref. 114

RÅ 1990 not 235

RÅ 1991 not 24

RÅ 1991 ref. 71

RÅ 2000 ref. 31 (I)

RÅ 2000 ref. 31 (II)

RÅ 2004 ref. 129

8.4.2 Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3018-02 per 2004-01-21

8.5 Övrigt

International Accounting Standards (IAS) rekommendation nr. 38

Skatteverkets handledning angående stiftelser och ideella föreningar 2005

Statistiska centralbyrån, Råd och definitioner till: Forskning och utveckling 2003, s 4

8.6 Internet

http://www.forskning.se/servlet/GetDoc?meta_id=1048