

19 Immateriella tillgångar

19.1 RR 15 Immateriella tillgångar

Tillämpnings- område

Rekommendationen behandlar vid vilken tidpunkt och med vilket belopp en immateriell tillgång ska redovisas i balansräkningen samt vilka upplysningar som ska lämnas i övrigt i årsredovisningen. Vissa immateriella tillgångar omfattas dock inte av rekommendationen såsom finansiella tillgångar och mineralrättigheter.

RR 15 gäller från den 1 januari 2002.

Sammanfattning

Inledningsvis definieras ett antal begrepp. En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används för produktion eller tillhandahållande av varor och tjänster samt för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål. Med tillgång avses en resurs som a) ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser och som b) förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden. Monetära tillgångar är kontanta medel samt tillgångar som kan omsättas till kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

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

Vidare definieras här begrepp som även förekommer i RR 12 Materiella anläggningstillgångar (avskrivning, avskrivningsbart belopp, nyttjandeperiod, anskaffningsvärde, restvärde, verkligt värde, redovisat värde) och i RR 17. Nedskrivningar (återvinningsvärde, nyttjandevärde och nettoförsäljningsvärde).

Redovisning i balansräkningen

Den immateriella tillgången ska tas upp i balansräkningen när

- det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget och
- tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

Dessa kriterier gäller primärt för tillgångar som förvärvats externt, men kan även omfatta vissa internt upparbetade tillgångar, såsom utvecklingskostnader. Andra internt upparbetade tillgångar i form av goodwill, varumärken, utgivningsrätter, kundlistor och liknande får inte tas upp som tillgång.

Utgifter som uppkommer efter förvärvet, eller efter att tillgången färdigställts, ska inkluderas i anskaffningsvärdet om det

- är sannolikt att utgifterna medför att tillgången kommer att generera fördelar som överstiger den ursprungliga bedömningen och
- utgifterna kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.

En utgift som har redovisats som en kostnad i en finansiell rapport får inte senare tas upp som tillgång.

En immateriell tillgång i balansräkningen ska värderas till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar.

Forsknings- och utvecklingskostnader

Alla utgifter för forskning ska alltid redovisas som kostnad när de uppkommer. Utvecklingskostnader ska dock tas upp som tillgång om ett antal kriterier är uppfyllda. Dessa innebär att företaget ska ha en avsikt och en teknisk möjlighet att färdigställa, samt att använda eller sälja tillgången. Företaget måste också kunna påvisa att den immateriella tillgången medför framtida ekonomiska fördelar och att utgifterna för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare måste finansiella och andra resurser finnas för att fullfölja utveckling, användning eller försäljning av tillgången.

Avskrivningar m.m.

Avskrivning ska ske systematiskt över nyttjandeperioden och påbörjas när tillgången är tillgänglig för användning. Avskrivningsperioden får normalt inte överstiga tjugo år.

Den avskrivningsmetod som tillämpas ska avspegla hur tillgångens värde förbrukas. Kan detta inte fastställas, användes den linjära metoden. Avskrivningsbeloppet redovisas som kostnad såvida det inte enligt någon annan rekommendation ska/får inkluderas i ett annat tillgångsvärde.

En immateriell tillgångs restvärde antas vara lika med noll, om inte

- det finns ett åtagande från tredje part att köpa tillgången vid nyttjandetidens slut, eller
- det finns en aktiv marknad för tillgången ifråga.

För att bedöma eventuellt nedskrivningsbehov ska RR 17, Nedskrivningar, tillämpas.

Redovisning i juridisk person

Vid redovisning i juridisk person kan dock utvecklingskostnader som enligt rekommendationen ska tas upp som tillgång i stället kostnadsföras med hänvisning till ÅRL 4 kap. 2 §.

19.2 BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1988 och tillkom för att redovisningen av FoU-kostnader skulle harmonisera med internationell redovisningspraxis. Rekommendationen ska endast tillämpas av näringsdrivande, icke-noterade företag som har valt att inte tillämpa RR 15.

Möjligheter att med säkerhet fastställa att ett FoU-arbete kommer att generera framtida merintäkter eller kostnadsbesparingar är som regel liten enligt rekommendationen. Utgifter för FoU-arbete ska därför som huvudregel inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. FoU-utgifter får dock under vissa förhållanden redovisas som anläggningstillgång i balansräkningen. Avgörande för om aktivering får ske är om utgifterna kan anses vara av väsentligt värde för företaget under kommande år. Rekommendationen anger ett antal krav för att aktivering ska kunna ske. Utgifter som aktiveras får inte överstiga vad som kan förväntas bli täckt av de merintäkter eller kostnadsbesparingar som FoU-arbetet beräknas ge upphov till. Vidare får utgifter endast aktiveras det år som arbetet utförts. Således får inte aktivering ske av utgifter som kostnadsbokförts tidigare år. Av villkoren för aktivering följer att utgifter som hänför sig till grundforskning

inte får aktiveras. Om förutsättningarna för aktivering är uppfyllda bör värdet för FoU-arbetet i balansräkningen bestämmas enligt samma principer som tillämpas för egentillverkade materiella anläggningstillgångar. Värdet bestäms som summan av direkta kostnader och ett skäligt pålägg för indirekta kostnader hänförliga till FoU-arbetet.

Aktiverade utgifter för FoU ska avskrivas årligen med skäligt belopp, dock minst en femtedel. FoU arbeten som förväntas ge upphov till merintäkter eller kostnadsbesparingar under kortare tid än fem år ska avskrivas under denna kortare period. Om särskilda omständigheter föreligger får en längre avskrivningsperiod än fem år användas. Huvudregel är en linjär planemässig avskrivning.

Rekommendationen innehåller även regler för redovisning av statliga lån och bidrag i samband med FoU-arbete.

19.3 Inkomstskatt

Sambandet

Den skattemässiga behandlingen av immateriella tillgångar regleras av särskilda skattebestämmelser. Bestämmelserna finns i 18 kap. IL om inventarier. I 18 kap. 1 § 1 st. anges att bestämmelserna i kapitlet gäller för ”maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk”. I 2 st. sägs att som inventarier behandlas också

1. koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, och
2. anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till fastighet och inte till ägaren personligen.

Uppräkningen av immateriella rättigheter i 2 st. 1 p. tillkom 1996 och innebar en anpassning till den uppräkningsmetod som används för immateriella tillgångar som finns i 4 kap. 2 § ÅRL.

Utgifter för att anskaffa immateriella rättigheter ska dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 18 kap. 13–22 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Skatteverket har i skrivelsen 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111, Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, gjort bedömningen att endast en av metoderna ska användas för samtliga inventarier i verksamheten. Det går således inte att använda båda metoderna

samtidigt – t.ex. räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och restvärdesavskrivning för immateriella rättigheter.

Vid räkenskapsenlig avskrivning medges värdeminskingsavdrag enligt en huvudregel eller enligt en kompletteringsregel (18 kap. 13 och 17 §§ IL). Huvudregeln och kompletteringsregeln får inte användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Enligt 18 kap. 17 § IL får dock de olika reglerna användas för tillgångar av olika slag, nämligen maskiner (18 kap. 1 § 1 st. IL), immateriella rättigheter (18 kap. 1 § 2 st. 1 p. IL) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (18 kap. 1 § 2 st. 2 p. IL).

Avdragsbestämmelserna om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde (18 kap. 4 § IL) samt kontraktsnedskrivning (18 kap. 23 § IL) gäller inte för immateriella rättigheter.

I RR 15 behandlas bytesfall där någon vinst inte behöver upptas i bokföringen eftersom någon vinst inte anses ha tjänats in. Det synsättet gäller dock inte vid beskattningen – enligt 15 kap. 1 § IL ska bl.a. ersättningar för inventarier tas upp som intäkt (jfr även rättsfallet RÅ 2001 not. 146 angående byte av lageraktier).

Immateriella rättigheter kan även vara lagertillgångar – om den skattskyldige bedriver handel med sådana rättigheter. Avdragsreglerna i 18 kap. IL blir då inte tillämpliga, utan i sådana fall gäller i stället värderingsreglerna för lagertillgångar.

I 16 kap. 9 § 1 st. IL anges att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. I 2 st. konstateras att bestämmelserna i IL om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag tillämpas också på utgifter för forskning och utveckling.

19.4 Rättspraxis m.m.

Frågor

Tillämpningsområdet

Uppräkningen av immateriella rättigheter i 18 kap. 1 § 2 st. 1 p. IL är inte uttömmande. I rättspraxis har också avdragsbestämmelserna ansetts gälla rättigheter som i och för sig inte uttryckligen nämnts i lagtexten. I RÅ 1975 ref. 9 ansågs trafikrättigheter utgöra rättigheter av goodwill natur. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 hade ett företag förvärvat rättigheter till två filmer. Förvärvet gav företaget rätt att under en sjuårsperiod exploatera filmerna genom vidareupplåtelse i biograf-, video-

och TV-leden. Rättigheterna ansågs utgöra immateriella rättigheter.

Det finns också exempel på att en skattskyldig har förvärvat en rättighet men där rättigheten samtidigt inte utgjort en sådan rättighet som avses i avdragsbestämmelserna. I rättsfallet RÅ 2004 ref. 141 hade ett företag förvärvat en rätt att för telekommunikationsändamål använda en s.k. transponder på en satellit. RR uttalade att rättigheten under det aktuella beskattningsåret inte kunde anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i bestämmelserna om immateriella rättigheter. Domstolen pekade bl.a. på det förhållandet att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först sedan satelliten skjutits upp i sin omloppsbanan, vilket skedde först under året efter det aktuella beskattningsåret.

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller enbart immateriella rättigheter som förvärvats ”från någon annan”. Det villkoret har belysts av RR i rättsfallet RÅ 2003 ref. 47. Ett antal dotterbolag skulle fusioneras med moderbolaget. Vid fusionen skulle uppkomma s.k. koncernmässig goodwill. RR konstaterade att eftersom goodwillposten hos moderbolaget inte hade någon motsvarighet i en i dotterbolagets räkenskaper upptagen tillgång kunde den inte anses som förvärvad från dotterbolaget. Posten skulle därför inte behandlas som ett inventarium vid beskattningen.

Ibland kan frågan uppkomma om en tillgång utgör ett inventarium eller en immateriell rättighet. Skatteverket har i skrivelsen 2004-09-14, dnr 130 550297-04/113, Utgift för datorprogram i lagersystem, funnit att ett datorprogram som ingår som en del av ett helautomatiskt lagersystem får anses utgöra en del av en investering som är avsedd för en långsiktig användning i näringsverksamheten. Eftersom programmet är en del av lagersystemet, och då anläggningen i systemet får anses utgöra ett inventarium, bör även datorprogrammet betraktas som ett inventarium.

Egenproducerade rättigheter

Som nämnts gäller bestämmelserna i 18 kap. IL enbart immateriella rättigheter som förvärvats ”från någon annan”. I förarbetena till IL konstaterar regeringen att enligt dess uppfattning omfattas inte egenproducerade rättigheter av bestämmelserna och att det är god redovisningssed som, i avsaknad av skatterättsliga regler, styr avskrivningarna av sådana rättigheter (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 231). RR har

bekräftat det synsättet i rättsfallet RÅ 2004 ref. 81. Ett företag hade i räkenskaperna aktiverat utvecklingsutgifter och gjorde avskrivningar på utgifterna under tre år. Företaget frågade om bestämmelserna i 18 kap. IL var tillämpliga eller om bokföringsmässiga grunder skulle tillämpas. Med hänvisning till utformningen av avdragsbestämmelserna och uttalandet i förarbetena till IL fann RR att en periodisering som följer av god redovisningssed ska godtas vid beskattningen.

I RR 15 finns inte den begränsningen som finns i IL utan även internt upparbetade immateriella tillgångar får redovisas i juridisk person om vissa förutsättningar föreligger. Om utgifter för sådana immateriella tillgångar aktiveras i räkenskaperna – och aktiveringen är förenlig med god redovisningssed – ska den redovisningen läggas till grund för beskattningen.

Icke tidsbegränsade rättigheter

I de tidigare bestämmelserna i KL angavs att avdrag fick göras för utgifter för anskaffning av ”patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet”. I rättspraxis gjordes också en skillnad mellan å ena sidan tidsbegränsade rättigheter och å andra sidan icke tidsbegränsade rättigheter. Ett exempel på det synsättet är rättsfallet RÅ 1987 ref. 172, i vilket avdrag ej medgavs för utgifter för icke tidsbegränsade ledningsrätter. I och med ändringen av lagtexten 1996 har ordet ”tidsbegränsad” slopats. Frågan är vilken betydelse den ändringen har för den fortsatta rättstillämpningen. Frågan har inte prövats av RR, men samtidigt kan konstateras att varken förarbetena till lagändringen 1996 eller förarbetena till IL antyder att rättsläget skulle ha ändrats. Skatteverket gör därför bedömningen att det även efter lagändringen 1996 saknas rätt till avdrag för utgifter för anskaffning av icke tidsbegränsade rättigheter.

Utgifter för forskning och utveckling

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 113 hade ett företag utvecklat de maskiner som användes i produktionsprocessen. Utgifterna för utvecklingsarbetet, som i huvudsak utgjordes av löner, kostnadsfördes löpande i räkenskaperna. RR prövade avdragsrätten för utgifterna utifrån bestämmelsen om avdrag för utgifter för forskning och utveckling (numera i 16 kap. 9 § IL). RR fann att bestämmelsen enbart reglerade förutsättningar för avdrag, och att frågan om periodiseringen av bolagets utgifter för forskning och utveckling skulle ske med ledning av huvudregeln om god redovisningssed. Med hänvisning till bl.a.

BFN R 1 fann RR att bolaget hade rätt till omedelbart avdrag för utgifterna.

Rättspraxis

- Trafikrättigheter ansågs utgöra rättigheter av goodwill's natur RÅ 1975 ref. 9
- Ej avdrag för anskaffningsutgifter för icke tidsbegränsade ledningsrätter RÅ 1987 ref. 172
- Filmrättigheter ansågs utgöra immateriella rättigheter RÅ 1993 ref. 92
- Koncernmässig goodwill RÅ 2003 ref. 47
- Aktiverade utvecklingsutgifter RÅ 2004 ref. 81
- Utveckling av anskaffade maskiner RÅ 2004 ref. 113
- Frågan om en nyttjanderätt var en immateriell rättighet RÅ 2004 ref. 141

BFN:s uttalanden

- Redovisning av utgifter för videofilm för uthyrning i butik BFN U 88:6
- Redovisning av utgifter vid produktion av film BFN U 88:12
- Redovisning av utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning m.m. BFN U 88:15
- Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare BFN U 88:16

Akutgruppens uttalanden

- Intellectuellt kapital URA 9
- Redovisning av utgifter för hemsidor URA 39

Skatteverkets ställningstaganden

- Utgift för datorprogram i lagersystem, 2004-09-14 (dnr 130 550297-04/113)
- Frågan om räknenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, 2004-10-15 (dnr 130 584347-04/111)