

# Patentboxen

- ett tillåtet skatteincitament för FoU?

Linda Johansson

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH12

Ht 2016

Handledare

Jörgen Hettne



LUNDS UNIVERSITET  
Ekonomihögskolan



## Förord

Jag vill passa på att tacka min kära mor för all hjälp men framförallt förståelse inför denna krävande men väldigt givande och roliga uppgift. Min lilla pojke Maximillian som trots sjukdom varit en tapper kille och hjälpt till på alla sätt han kunnat. Mina vänner som uppmuntrat och lyft upp mig när det känts tungt. Till min underbare pojkvän som hjälpt mig varje gång jag velat slita mitt hår när problem uppstått med layout och andra dataproblem.

Jag vill också tacka institutionen för handelsrätt vid Lunds universitet för all uppmuntran och förståelse för min situation och vad denna examensuppsats har krävt av mig. Ett speciellt tack till studievägledare Sofia Rosendahl för hennes fina stöd. Till min första handledare Cecilé Brokelind som gav mig idén till den här uppsatsen i första hand men främst till Jörgen Hettne som tog över hennes roll och guidade mig rätt för att nå målet. Tack än en gång.

Jag hoppas nu att ni läsare finner denna uppsats intressant och att den berör ett ämne som jag anser vara viktigt i tiden.

*Linda Johansson*

## Sammanfattning

Denna uppsats handlar om patentboxen om hur den har utformats mot bakgrund av den kritik den fått, vilket resulterat i en ny modifierad metod, den s.k. Nexus approach. Sverige har inte tidigare anammat detta system och fått kritik för detta eftersom vissa anser att Sveriges konkurrenskraft gentemot Europa kan komma att minska. Man menar vidare att Sverige borde tillämpa denna metod nu när reglerna har skärpts för att svenska företag ska kunna fortsätta att vara konkurrenskraftiga. Sverige har enligt många en fungerande lagstiftning för att säkerställa rättvisa konkurrensvillkor med både konkurrenslagar och CFC-lagstiftning. En fråga är huruvida vi är och kan fortsätta vara konkurrenskraftiga när fler företag väljer att flytta sin forsknings- och utvecklingsenhet utomlands?

Regeringar världen över har länge försökt erbjuda både indirekta och direkta stöd till FoU åt företag i den privata sektorn, mycket på grund av att man vill få bort underinvesteringar i FoU. Flera länder har därför infört patentbox-system för att kunna erhålla incitament bland annat i form av skattelättnader men även också att företag lockats till att placera ägandet av ett patent i värdlandet så att vinsterna kan generera skatteintäkter där.

Nyckelord: patentbox, statsstödsregler, konkurrensregler, etableringsfrihet, OECD-och G20 länderna

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning.....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Problemformulering.....	3
1.4 Metod.....	3
1.5 Material.....	4
1.6 Avgränsningar.....	5
1.7 Disposition.....	5
<b>2. Patent och konkurrens.....</b>	<b>6</b>
2.1 Immaterialrätt och patent.....	6
2.2 Global patenträtt.....	7
2.3 Konkurrensrätt.....	7
<b>3. Patentbox.....</b>	<b>10</b>
3.1 Bakgrund.....	10
3.2 Vad är patentbox?.....	10
3.3 Patent och innovationsboxar i olika länder.....	11
3.4 Direkta FoU-stöd.....	12
3.5 Indirekta FoU-stöd.....	13
3.6 Fördelar och nackdelar med direkta och indirekta FoU-stöd.....	14
<b>4. EU.....</b>	<b>15</b>
4.1 Inledning.....	15
4.2 Etableringsfrihet.....	15
4.3 CFC-lagstiftning.....	17
4.4 Mål C-196/04 Cadburry Schweppes.....	17
4.5 EU:s statstödsregler.....	19
4.5.1 Inledning FoU och statsstöd.....	19

4.5.2	Selektivitetens begreppet .....	21
4.5.3	Den allmänna gruppundantagsförordningen och stöd till FoU. ....	23
4.5.4	Stöd till FoU som faller utanför den allmänna gruppundantagsförordningens tillämpningsområde .....	28
<b>5.</b>	<b>OECD .....</b>	<b>29</b>
5.1	Bakgrund.....	29
5.2	OECD och patentboxar.....	30
5.3	EU:s åtgärder med anledning av OECD:s åtgärder .....	31
<b>6.</b>	<b>Ändring av Patentbox reglerna efter kritik .....</b>	<b>34</b>
6.1	Inledning .....	34
6.2	Kritik mot Patentbox-reglerna .....	35
6.3	Modifiering av Patent-box reglerna.....	36
<b>7.</b>	<b>Patentboxar i Sverige .....</b>	<b>38</b>
7.1	Svenska CFC-regler.....	38
7.2	SOU 2012:66 Skatteincitament för forskning och utveckling.....	39
7.3	Aspekter vid införande av patentboxar.....	40
7.4	Patentboxar och internationell skattekonkurrens.....	42
7.5	Fördelar och nackdelar med patentboxar.....	44
<b>8.</b>	<b>Intervjuer och undersökning.....</b>	<b>45</b>
8.1	Inledning .....	45
8.2	Intervjuerna.....	45
8.2.1	Intervju med skatterådgivare Tomas Tobiasson vid ANGAMATO .....	45
8.2.2	Intervju med Advokat Bruno Lindén vid Lindén Law.....	46
8.2.3	Intervju med skattejurist Tomas Persson vid MAZARS .....	47
8.3	Undersökningar angående FoU i Sverige .....	47
<b>9.</b>	<b>Sammanfattning och analys .....</b>	<b>48</b>
9.1	Sammanfattning .....	48

9.2	Analys .....	49
<b>10.</b>	<b>Synpunkter .....</b>	<b>52</b>
<b>11.</b>	<b>Källförteckning .....</b>	<b>53</b>

Beps Base erosion profit shifting  
CAH Coopers Animal Health  
CFC Controlled Foreign Corporation  
EUD EU-domstolen  
EPO European Patent Organisation  
FoU Forskning och utveckling  
HFD Högsta förvaltningsdomstolen  
Ibid Ibidem  
IL Inkomstskattelagen (1992:1229)  
ICI Imperial Chemical Industries  
OECD Organisation for Economic Co-Operation and Development  
RR Regeringsrätten  
SKV Skatteverket



# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Många företag inser att man genom patent eller innovationsboxar kan attrahera en FoU-intensiv verksamhet till ett land och därmed öka kommersialiseringen av FoU-resultatet för att kunna erhålla fördelaktig skatteplanering. Olika företag i Europa har under det senaste decenniet infört olika typer av patent- och innovationsboxar för att stimulera FoU-verksamheten. En patent-box innebär att man minskar skattesatsen för vinster som kommer från produkter med patent. En innovationsbox omfattar även vinster från andra immateriella rättigheter. En patent-box kan användas av antingen den som har licensrättigheten för patentet eller den som äger själva patenten<sup>1</sup>.

Idag handlar skadlig skattekonkurrens mer om att bolagsskatten på vissa typer av inkomster generellt blir mindre. Förmånliga regler är ett av fokusområdena i OECD:s och G20 ländernas arbete med att ta fram förslag och metoder som hindrar erosion av ländernas skattebaser, nämligen handlingsplan 5 i BEPS-projektet från 2014. Detta projekt har till syfte att motverka skadlig skattekonkurrens på ett mer effektivt sätt genom att utveckla kraven på ”transparens” och genom att kräva att det finns ”*substans*” för att regimer inte ska anses som skadliga<sup>2</sup>.

Det har riktats mycket kritik mot BEPS handlingsplan 5 dels om dess metoder men också kritik om att handlingsplan 5 kan vara oförenlig med EU-rätten. En av metoderna i projektet som kallas för Nexus-metoden går ut på att fastställa vad som är godtagbara skatteförmåner på intäkter till kostnader för forskning och utveckling av immateriella rättigheter<sup>3</sup>. Efter mycket kritik mot patentboxar har man nu skärpt reglerna och OECD har fokuserat på Nexus-metoden vars syfte i detta sammanhang är att koppla förmånliga skatteregler till FoU-utgifter som finns i samma land för en och samma skattskyldig. OECD rekommenderar staterna att därför införa en territorialprincip eller källbeskattningsprincip för inkomstbeskattningen. Därmed kommer internationella koncerner att hindras från att fritt allokera IP-rättigheter på grund av skatteskal eftersom skatteförmånen enbart kommer att finnas hos enheten som bedriver FoU-verksamheten och som investerar i FoU vilket inte sker som ett led i aggressiv skatteplanering. Genom att kräva bevisning från patentinnehavaren om att egna FoU-utgifter har bidragit till

---

<sup>1</sup> Svensson R, Näringspolitiskt forum Rapport #7, Entreprenörskapsforum, s 6

<sup>2</sup> Lohela M, Att motverka skadlig skattekonkurrens på ett effektivare sätt, SvSkt, s 745,

<sup>3</sup> Ibid

inkomstskapande patent kan vara utmanande. Många av OECD:s tidigare rapporter har visat hur FoU påverkar ekonomin samt vilka utgifter som anses vara främjande.

Svenska företag har än så länge inte anammat användningen av patentboxen men frågan är om det inte är nödvändigt för att kunna klara den konkurrens som finns i Europa idag. Vår förut intensiva innovationsmarknad har drastiskt minskat de senaste decennierna och vi halkar fortfarande efter. Vad kommer detta att ha för betydelse för svenska företag och finns det en risk att etableringsfriheten motverkas i Sverige?

Hitintills har inte detta påverkat staternas rätt att beskatta inkomst från IP-rättigheter. Kravet att koppla utgifter för FoU och beskattning av senare inkomster från IP-rättigheter till ett och samma land hittar inget stöd i nettoinkomstbegreppet.

Många multinationella företag använder sig av denna typ av skatteplanering och detta har som ovan nämnts blivit ett problem genom att länder använder sig av patentboxar för att flytta beskattningen av FoU-verksamheten. OECD har därför genom BEPS handlingsplan 5 kommit med olika metoder för att hindra att detta sker bland annat med hjälp av Nexusmetoden. Men kan denna metod bli tillämplig med tanke på EU:s grundläggande rättigheter då kritik finns hos vissa om att dessa kolliderar med Nexus-metoden?

## 1.2 Syfte

Jag har för avsikt att beskriva vad en patentbox är för något och ta upp den kritik som denna konstruktion har fått av olika författare. Eftersom kritiken riktar sig mot att BEPS handlingsplan 5 kolliderar med EU-rätten måste jag också behandla relevanta bestämmelser i EU-rätten.

Etableringsfriheten är en viktig del av EU-rätten och därför kommer jag att utreda denna rättighet bland annat genom att analysera flera centrala rättsfall som jag funnit på området. En annan viktig del av EU-rätten som har relevans i sammanhanget är statsstödsreglerna som också kommer att behandlas.

Det har som nämnts ovan visat sig att patentboxarna har lett till EU-rättsliga problem som man nu har försökt lösa med nya skärpta regler (Nexus metoden). Det är dock oklart om de nya reglerna är fullt ut förenliga med EU:s regelverk, vilket kommer att diskuteras. Avslutningsvis diskuteras om Sverige bör införa ett patentbox-system och vad som krävs för att detta ska vara förenligt med EU:s etablerings- och statsstödsregler.

### 1.3 Problemformulering

Mot bakgrund av syftet kan tre huvudsakliga forskningsfrågor formuleras.

- 1) vad är en patentbox?
- 2) Hur förhåller sig OECD:s nya skärpta regelverket (Nexus metoden) till EU:s etablerings- och statsstödsregler?
- 3) Bör Sverige införa ett patentbox-system och vad krävs för att detta ska vara förenligt med EU:s etablerings- och statsstödsregler?

### 1.4 Metod

För att kunna analysera och bearbeta problemformuleringen kommer jag i min uppsats att använda mig av lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin. Jag har mot denna bakgrund valt att använda mig utav den rättsdogmatiska inriktningen där huvuduppgiften är att tolka och systematisera gällande rätt<sup>4</sup>.

Jag har, utöver bibliotekssökningar, använt mig av internet med Google.se och Lagen.nu som sökmotorer för att hitta material till denna uppsats. I uppsatsen använder jag mig också av den deskriptiva metoden. Denna innebär att förklaring av det givna rättsområdet sker och belyses. Eftersom jag kommer att beskriva reglerna om etableringsfrihet, statsstödsreglerna samt olika regelverk rörande Patentboxen anser jag metoden relevant<sup>5</sup>. Det har vidare varit nödvändigt att beakta EU-rätten och dess särskilda rättskällor och tolkningsmetoder. EU:s rättskällor består av primärrätt men också sekundärrätt där den första är den högst rangordnade rättskällan. Primärrätten utgörs bland annat utav de grundläggande fördragen och EU:s rättighetsstadga<sup>6</sup>.

För att få svar på vissa svåra frågor beslutade jag mig också för att göra några intervjuer för att erhålla så mycket information som möjligt. Jag har valt att använda mig av den halvstrukturerade intervjun just på grund av att den kan ge mer möjligheter för intervjuaren att kunna bedöma om det finns mer att berätta eftersom frågorna är öppna, dvs. att svarets riktning är öppen. Man får då också en chans till att kunna ställa fler frågor vid behov och ändra ordningen på de frågor man ställer allt utifrån vad respondenten berättar.

---

<sup>4</sup> Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, s 38

<sup>5</sup> Sandgren C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, uppl. 2, s 39

<sup>6</sup> Hettne J, Otken Eriksson I, EU-rättslig metod-Teori och genomslag i svensk rättstillämpning, uppl. 2, s 40

Eftersom arbetet ska ske under en viss tidsram fann jag det på grund av tidsbristen bäst att göra telefonintervju. En fördel med telefonintervju är också att folk i allmänhet har lättare för att prata än att skriva svar på frågor som ju ibland också kan missuppfattas. Vid muntlig kommunikation kan man lätt förklara om något skulle vara oklart för respondenten. En muntlig intervju ger också mer uttömmande material än vad en skriven enkät skulle gjort, alltså mer kvalitet än kvantitet. En nackdel som jag varit fullt medveten om är att man som intervjuare måste vara mycket lyhörd och inte avbryta respondenten för att man ska anteckna svaren. Man måste också vara försiktig med att leda respondenten med frågorna så att inte en eventuell ”intervjuareffekt” uppstår<sup>7</sup>. Man kan också tolka svaren fel. Sådant som låter osammanhängande och konstigt omtolkas omedvetet av intervjuaren i riktning mot konsistens. Argumentation kan också vara farligt, men man ska följa upp oklarheter och otillräckligt belysta frågor med inpass av typen ”hur menar du nu”<sup>8</sup>?

Jag använder dock inte intervjumaterialet som egentligt källmaterial utan som ett komplement till stöd för mina egna reflektioner. Som nämnts använder jag en rättsdogmatisk inriktning där huvuduppgiften är att tolka och systematisera gällande rätt i mitt skrivande. Utgångspunkten är alltså de befintliga rättskällorna och jag försöker fastställa vilka regler som finns (de lege lata) eller borde skapas av lagstiftaren (de lege ferenda) samt preciserar hur dessa källor närmare ska tillämpas<sup>9</sup>.

## 1.5 Material

För att kunna bearbeta mitt ämne har jag efter materialinsamlingen fått sortera ut vilket material som jag ansåg vara mest relevant.

I denna uppsats har jag använt mig av artiklar skrivna av experter inom skatterätt bland annat Cécile Brokelinds artikel ”*Kommentar med fokus på patentbox-regler*”. Det var dessa artiklar som först och främst fångade mitt intresse till valet av ämne i denna uppsats.

För att kunna uppnå syftet med uppsatsen har jag studerat EU-rätten och dess grundläggande friheter som berör mitt ämne såsom etableringsfriheten och statsstödsreglerna, bland annat artiklarna 43, 45-48 FEUF och artiklarna 107-108 FEUF samt sammanhängande rättspraxis. Jag har vidare tittat på svensk lagstiftning bland annat den svenska CFC-lagstiftningen.

---

<sup>7</sup> Gillham B, Forskningsintervjun; tekniker och genomförande, uppl. 1:1, s 103-104, 145-147

<sup>8</sup> Svenning, C, Metodboken, uppl. 5, s 120-121

<sup>9</sup> Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, uppl. 4 s 38

För att hitta så mycket information som möjligt på området har jag även tagit hjälp utav olika databaser som google.se, zeteo.se, [www.oecd.org](http://www.oecd.org), [www.europa.eu](http://www.europa.eu).

## 1.6 Avgränsningar

I detta avsnitt ska jag försöka beskriva vilka avgränsningar jag gjort inom mitt område. Det jag kommer att behandla är svensk lagstiftning som syftar till rättvisa konkurrensvillkor och vilka regler vi har för forskning- och utveckling. Jag kommer att behandla EU-rätt i form av etableringsfrihet, men kommer inte att gå igenom de andra friheterna. Eftersom patentboxar handlar om att stöd i form utav skatteincitament utges, behandlar jag även EU:s regler om statsstöd, vilka hittas i artiklarna 107-108 FEUF. Mitt fokus här kommer att ligga på stöd angående FoU. CFC-lagstiftning kommer att behandlas och likaså de regler och lagar jag funnit inom området forskning och utveckling. Royalty- och andra vinst avdrag kommer dock ej att behandlas.

Jag har för avsikt att försöka fastställa vad en patentbox är för något. Därför har jag försökt samla in material på olika områden som jag tror kan vara mig behjälpliga i uppsatsen. Jag kommer att behandla OECD:s arbete med BEPS handlingsplan 5 och de områden som jag anser berör mitt ämne som exempelvis CFC-lagstiftning och EU:s etableringsfrihet. Jag kommer inte att inhämta rättskällor som inte handlar om ovannämnda områden.

BEPS handlingsplan 5 är ett sätt att motverka skadlig skattekonkurrens och med detta följer olika metoder. Eftersom jag inte vill riskera att arbetet blir för omfattande vill jag därför avgränsa mig och endast ta med den metod jag anser mest relevant för denna uppsats nämligen Nexus-metoden. Denna handlar som framgått om att fastställa vad som är godtagbara skatteförmåner på intäkter och kostnader för FoU av de immateriella rättigheterna. Det är även denna metod som stöds av de flesta länder men några länder befarar att metoden inte är förenlig med EU-rätten som jag därför också kommer att behandla. Jag kommer inte att behandla ämnen som ligger utanför FoU och innovationsboxar eller s.k. Patent-boxar.

## 1.7 Disposition

Innan inledningen till denna uppsats hittas en rad förkortningar jag anser vara relevanta för uppsatsen och som jag tycker är behövliga för att den ska bli mer lättläst och flytande i texten.

Denna uppsats handlar om patentbox-systemet och i första kapitlet inleder jag bland annat med en bakgrund till denna för att sedan beskriva vilken metod och material jag använt mig av för att kunna angripa frågeformuleringen och syftet. Sist i samma kapitel nämner jag de avgränsningar jag varit tvungen att göra för att bland annat inte uppsatsen ska bli för omfattande. Lagar och rättsregler i form av immaterialrätt, konkurrensrätt och patenträtt beskrivs sedan vidare i kapitel 3. Dessa regelsystem är viktiga och ger en bild av hur det ser ut både i Sverige och EU. Därefter kommer vi till uppsatsens huvudsakliga begrepp, patentbox i kapitel 4. Detta beskrivs ingående och jag hoppas det ger en bra förståelse inför kommande problem. Eftersom uppsatsen behandlar olika delar i EU-rätten kommer jag i kapitel 5 behandla de rättsområden som är av vikt för uppsatsen. Jag vill här även ta hjälp av rättsfall, ett viktigt mål angående CFS-lagstiftningen beskrivs därför här. Då patentboxar innefattar direkt och indirekt FoU-stöd kommer även EU:s statsstödsregler att behandlas. I kapitel 6 behandlar jag OECD och dess arbete med handlingsplan 5. Därefter kommer jag i 7:e kapitlet att ta upp den kritik som patentbox-systemet fått utstå och hur man blivit tvungen att modifiera systemet. Hur systemet skulle funka i Sverige och hur de svenska CFC-lagarna ser ut beskrivs vidare i kapitel 8 tillsammans med SKV:s remissvar till betänkandet SOU 2012:66. Här kommer också olika aspekter rörande ett eventuellt införande av ett patentbox-system i Sverige att göras. För att ytterligare öka förståelsen om hur sakkunniga i praktiken ser på dessa frågor avslutar jag min undersökningsdel med intervjuer i kapitel 9 (en bilaga med intervjufrågorna finns att hitta längst bak i uppsatsen). Uppsatsen kommer vidare att avslutas med en kortfattad sammanfattning innan själva analysdelen påbörjas i kapitel 10. I 11:e kapitlet ger jag sedan en rad synpunkter på vissa frågor som jag anser bör beaktas. Avslutningsvis finns en källförteckningen över alla referenser och rättsfall som jag använt mig av i denna uppsats. Trevlig läsning.

## **2. Patent och konkurrens**

### **2.1 Immaterialrätt och patent**

Det främsta syftet med patentsystemet är att främja utvecklingen i det industriella samhället. Detta kan man göra i form av bättre produktlinjer, nya industrianläggningar etc. Patentsystemet fyller vidare en funktion som investeringsskydd i FoU.

Dock har systemet informationsspridande effekter. Den som erhåller ett patent måste offentliggöra och tillhandahålla en ingående beskrivning av denna skyddade uppfinningen.

Om den nya teknikens kunskap sprids bland konkurrenter kan dessa bygga vidare på uppfinningen och tillhandahålla en ingående beskrivning av denna och samtidigt använda detta i sitt forsknings och utvecklingsarbete. Patentskrifterna är av särskild betydelse då de bildar en gemensam informationsbank i världen inom varje tekniskt område.

Genom internationella klassifikationsmedel försöker man underlätta för företag och undvika dubbelarbete på forskningsområdet, man har tillgodosett ett dokumentationsbehov. Det finns många privata databaser som underlättar patentbeståndet världen över. Vill man ha information om pågående ansökningsärenden gällande patent kan man få det genom EPO (European Patent Organisation)<sup>10</sup>. Patentsystemet fungerar också som ett incitament till företag att vara innovativa och ha en uppfinnande verksamhet.

Ett patent är av mycket stort värde för uppfinnaren själv, han kan då erbjuda eller visa uppfinningen för en motpart utan att inskränka ensamrätten. Med andra ord, patentet är det starkaste förhandlingsvapnet. I den internationella handeln spelar patent en stor roll då ny teknik och nya idéer stadigt ökar i omfattning.

Den amerikanska nobelpristagaren i ekonomi, R. Solow, har visat att ny teknik har stor betydelse för tillväxten och produktiviteten. Det är dock en annan fråga huruvida patentinstitutet bidrar till den tekniska utvecklingen<sup>11</sup>.

## **2.2 Global patenträtt**

Patenteringen i världen spelar stor roll på det globala planet då det speglar investeringarnas och handelns utveckling. Patenträttigheterna är samtidigt nationella. I princip måste alltså patentskydd sökas enskilt för de olika länderna. Patent är territoriellt begränsat med andra ord ger ett svenskt patent skydd endast i Sverige, det är alltså en territorialitetsprincip<sup>12</sup>.

## **2.3 Konkurrensrätt**

Konkurrera med andra företag i en marknadsekonomi är en grundläggande frihet. Huvudregeln är att det ska råda konkurrens att man har frihet att tillfoga sina medaktörer skada genom att konkurrera ut dem. Friheten är inte obegränsad utan styrs av olika rättsregler där man försökt

---

<sup>10</sup> Bernitz, Ulf, Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens, s 146, uppl. 12

<sup>11</sup> Bernitz, Ulf, Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens, s 156, uppl. 13

<sup>12</sup> Ibid, s 157

kontrollera de åtgärder som ska tillåtas. En avgränsning finns i lagstiftningen genom brottsbalken om ocker, bedrägerier, utpressning, mutbrott, brott mot borgenärer för att nämna några<sup>13</sup>.

En gränsdragning görs även genom den marknadsrättsliga lagstiftningen. Företagen är skyldiga att respektera ensamrättsskydd för upphovsrätt, patent, mönster m.m. enligt den immaterialrättsliga lagstiftningen, denna har en nära koppling till marknadens konkurrensförhållande. Företagen måste också följa regler enligt Marknadsföringslagen om bland annat skydd mot otillbörliga affärsmetoder riktade mot konsumenter, eller andra näringsidkare. Genom rättsliga monopol eller andra statliga regleringar kan konkurrensen både helt eller delvis vara satt ur spel. Det finns ett nära samband mellan konkurrensfriheten, näringsfriheten och etableringsfriheten och det är att alla dessa friheter försöker hålla konkurrensen obunden. Om olika slag av legala hinder får tillträde till en marknad ger de redan etablerade företagen en skyddad position och dämpar konkurrensen<sup>14</sup>.

En nära koppling finns också mellan avtalsfriheten och konkurrensfriheten. Mot konkurrensbegränsade avtal finns förbud som minskar avtalsfriheten samtidigt som det främjar konkurrensen. I EU:s regelverk kommer grundprincipen om konkurrensfrihet fram tydligt. Funktionsfördraget att den ekonomiska politiken i medlemsstaterna och unionen ska bedrivas enligt följande:

*”I en överensstämmelse med principen om en öppen marknadsekonomi med fri konkurrens som främjar en effektiv resursfördelning” (art. 120 FEUF)*

I en svensk lagstiftning framgår inte konkurrensfriheten men i 1:1 Konkurrenslagen (2008:579) framgår den indirekt där det anges att lagens ändamål är att undanröja och motverka hinder för att kunna erhålla en effektiv konkurrens<sup>15</sup>.

*”denna lag har till ändamål att undanröja och motverka hinder för en effektiv konkurrens i fråga om produktion av och handel med varor, tjänster och andra nyttigheter”<sup>16</sup>.*

Konkurrensbegränsning är en term som knyts ihop med nationalekonomisk konkurrens teori.

---

<sup>13</sup> Bernitz, Ulf, Svensk och Europeisk Marknadsrätt 1, s 48, uppl. 3:1

<sup>14</sup> Ibid, s 49

<sup>15</sup> Ibid

<sup>16</sup> Kap 1:1 Konkurrenslagen (2008:579), Sveriges Rikes Lag, 2016



Den nyttjar termen fri eller full perfekt konkurrens som beteckning för en teoretisk modell, som tar ett särskilt sikte på att förklara prisbildningsmekanismen, styr efterfråga och tillgång, för att det ska finnas fri konkurrens på en marknad måste vissa kriterier uppfyllas:

- Säljarnas produkter ska vara av likartade
- Både köpare och säljare måste ha tillgång till full information om möjligheter till både inköp och försäljning
- Antalet köpare och säljare ska vara så pass stort att om förändring sker i den enskildes efterfrågan ska inte detta märkbart påverka marknadspriset

Ej heller får det finnas några regler eller avtal om beteendet på marknaden. Utgår man ifrån detta är konkurrensens i viss mån begränsad beträffande vår tids näringsliv<sup>17</sup>.

Fri konkurrens med betydelse av obunden konkurrens hindras ej och är ett ytterlighetsfall och förekommer ibland på vissa varubörser. Det finns konkurrensbegränsade inslag överallt på olika marknader. Det har utvecklingen sett till inte minst på grund av nutida krav på stordrift och specialisering. Det kan finnas en omfattande eller hård konkurrens på en sådan marknad trots att antalet betydelsefulla säljare är relativt begränsade och de ”utbudna” produkterna i viss mån differentierade, med andra ord effektiv konkurrens (workable competition). Inte bara en aktiv konkurrens i en viss situation är av stor betydelse här utan även hotet om potentiell konkurrens som inte i nuläget är aktiva aktörer på en viss marknad men som utan svårigheter kan bli. Det rör sig om potentiell konkurrens från utländska företag ur ett svenskt perspektiv som kan överväga att etablera sig här i Sverige och eventuellt också starta export till den svenska marknaden<sup>18</sup>.

Effektiv konkurrens är ett viktigt begrepp för förståelsen av konkurrens politik och lagstiftning i Sverige men även i Europa. Konkurrensrätten syftar primärt till att främja effektiv konkurrens som tar sig i uttryck i pris och prestationskonkurrens, med andra ord en marknadsstruktur som satsar på innovationer, nyutveckling och produktutveckling. Ur samhällssynpunkt vill man dock motverka åtgärder som hindrar konkurrensen s.k. försvårande eller hindrande av konkurrenters verksamheter. De huvudsakliga reglerna i förbudet mot konkurrensbegränsade avtal och missbruk av dominerande ställning finns i artikel 101 och 102 FEUF och har varit oförändrade sedan 1957 då de tillkom ur Romfördraget. I Europa är de nationella konkurrenslagarna numera utformade med EU:s konkurrensrätt som förebild och gäller så även för Sverige. I USA och

---

<sup>17</sup> Bernitz, Ulf, Svensk och Europeisk Marknadsrätt 1, s 50-51, uppl. 3:1

<sup>18</sup> Ibid, s 52

Europa hittar man de två konkurrensrättsliga systemen och gemensamt för de båda är att man använder sig av två stycken principer nämligen förbudsprincipen och missbruksprincipen. Till konkurrenspolitiken hör även statsstödsreglerna, vilka får särskilt stor betydelse i denna uppsats<sup>19</sup>.

## **3. Patentbox**

### **3.1 Bakgrund**

Världen förändras ständigt, nya marknader tillkommer andra slås ut och hela tiden försöker företag skapa ny tillväxt med hjälp av både ny kunskap och teknologi. Konkurrenskraften ökar ständigt och produktiviteten ökar bland annat i USA som ett resultat av de teknologiska förbättringar man åstadkommit. FoU och ny teknologi har alltså en mycket viktig roll för tillväxten och därmed har olika länder infört så kallade patentboxar för att stimulera FoU i form av olika skatteincitament.

### **3.2 Vad är patentbox?**

En patentbox är en metod för företag att attrahera FoU-intensiv verksamhet till det egna landet och öka kommersialiseringen av FoU-resultaten med hjälp utav skatteincitament. Det innebär att företag kan sänka skattesatsen för vinster som kommer ifrån produkter som är patenterade. Omfattas den s.k. boxen även av andra immateriella rättigheter kallas den för innovationsbox. Den som antingen äger patentet på en produkt eller har licensrättigheten till den kan använda sig av en patentbox.

Vinsterna som omfattas är följande:

- Produktförsäljning som baserats på patent
- Royalty- och licensintäkter från patent
- Intäkter som kommer ifrån patent som överlåtits (här kan finnas stora skillnader länder emellan)

Statsstöd till industrier och företag eller annan verksamhet för att stärka deras konkurrenskraft är uttryckligen förbjudet enligt EU-rätten<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Ibid, s 63

<sup>20</sup> Svensson, R, Rapport #7, Patentboxar-indirekt FoU-stöd, s 6-7

Jag ska behandla EU:s statsstödsregler senare i uppsatsen men redan här ska påpekas att när det gäller offentliga stöd till FoU är Europeiska kommissionen mer generös än vad man egentligen tillåts vara, om reglerna tillämpas strikt. Inom EU har varje land en mängd olika subventionsprogram av privat FoU. Det finns både direkta FoU- stöd och som ovan nämnts s.k. subventionsprogram. På grund av Lissabonstrategin<sup>21</sup>, vars syfte var att öka produktivitet och tillväxt har kommissionen fått en anledning att acceptera stöd till FoU<sup>22</sup>. Om FoU stöden är riktade till alla företag anses de förenliga med statsstödsreglerna men möjlighet finns att ansöka om undantag även om det är fråga om mer selektiva åtgärder. Irland var först med att införa innovationsboxar. 1973 började man införa patentboxar medan andra länder inte började förrän långt senare, närmare 2005<sup>23</sup>. Det varierar stort mellan typen av immateriella rättigheter som kvalificerar sig till den lägre skattesatsen i boxarna mellan olika länder, vilket tas upp i nästa avsnitt.

Vidare måste företaget eller företagsgruppen ha en garanterad utveckling för patentet genom ett kvalificerat bidrag till antingen skapandet av uppfinningen eller en produkt som är integrerad i den patenterade uppfinningen<sup>24</sup>.

### 3.3 Patent och innovationsboxar i olika länder

I allmänhet krävs det att företaget är ägare till den immateriella rättigheten och själv är aktivt vid exploateringen av den immateriella rättigheten för att kunna få erhålla en lägre skattesats. I Irland och Luxemburg förvärvas immateriella rättigheter externt. De förvärvas externt men med specifika villkor i Frankrike, Holland och Storbritannien. Licensintäkter och royalties eller s.k. passiva inkomster omfattas i många fall, men exempelvis ej i Irland<sup>25</sup>. Vid avyttring av immateriella rättigheter får bl.a. Storbritannien, Holland, Belgien och Frankrike den men inte Irland och Belgien.

Restriktioner finns också på hur företagen kan göra för att outsourca FoU vid skapandet av ny teknologi. Vinsterna beräknas på olika sätt i länderna, ibland efter en specifik formel som man gör i Storbritannien eller som i Holland där man ofta har en individuell beräkning. Enligt Roger

---

<sup>21</sup> Lissabon strategin antogs i mars 2000. Det var det första försöket att få EU-ländernas ekonomier att närma sig varandra både till innehåll och att kunna fungera. Syftet var att klara utvecklingen mot en allt hårdare konkurrens från omvärlden, tekniska förändringar och egen åldrande befolkning.

<sup>22</sup> Ibid, s 6

<sup>23</sup> Ibid, s 10

<sup>24</sup> Ibid, s 10

<sup>25</sup> Svensson, Roger, Rapport #7 patentbox som indirekt FoU-stöd, s 12

Svenssons rapport är den lägre skattesatsen applicerad på royalty inkomster från patent och på inbäddade inkomster från patent som är inkluderade i prissättningen hos produkter som blivit patenterade<sup>26</sup>.

Det kan finnas en skillnad mellan länderna beroende på om vinsterna baserar på en årlig eller ”aggregerad” basis. Irland och Belgien baserar sina vinster på en årlig basis medan Storbritannien, Holland och Luxemburg gör det på en aggregerad nivå vilket innebär att inga vinster från de immateriella rättigheterna uppmärksammas förrän kostnaderna överstigs av intäkterna<sup>27</sup>.

Den årliga beräkningsmetoden är mer gynnsam för företagen eftersom FoU-kostnaderna för att kunna ta fram en uppfinning eller patent kommer oftast i ett tidigt stadie som sedan sjunker drastiskt då tiden är inne för själva kommersialiseringen av den. Det är därför många företag som har en årlig beräkning av vinster från patent kan visa en hög vinstmarginal i slutet av produktcykeln, och blir därmed också kvalificerade för en lägre skattesats. Kostnaderna man hade i början kommer då att kvittas mot företagets andra intäkter som skulle ha beskattats med en högre skattesats. Företagen behöver dock inte skapa de patenterbara teknologierna i värdlandet eftersom det skulle strida mot EU-rätten. FoU kan därför lokaliseras var som helst i, eller även utanför EU. Företagen behöver endast registrera den immateriella rättigheten i värdlandet och ibland kunna påvisa någon form av förädling, inte heller finns någon homogenitet gällande skattesatserna. Vissa länder har en effektiv skattesats om 5-7 % (BENELUX)<sup>28</sup>, där övriga länder har en skattesats om 10-15 %<sup>29</sup>.

### 3.4 Direkta FoU-stöd

I detta avsnitt och det följande redovisas hur stödstrukturen ser ut när det gäller patentboxar. Längre fram i uppsatsen kommer jag som tidigare nämnts in på EU:s statsstödsregler. Syftet med direkt FoU är att höja den marginella avkastningen. Man kan göra detta på två olika sätt nämligen:

- Företaget äger resultatet som utför FoU och finansieringen sker i form av bidrag, lån eller subventioner.

---

<sup>26</sup> Ibid, s 12

<sup>27</sup> Ibid

<sup>28</sup> BENELUX, en union som bildades 1944 med följande länder: Belgien, Nederländerna och Luxemburg

<sup>29</sup> Ibid

- Finansiering där staten eller finansiären äger resultatet av forskningen istället för utföraren av FoU själv. Väldigt vanligt förekommande t.ex. inom försvaret eller miljön.

Det är oftast staten som bestämmer vilken typ av projekt som ska finansieras vid direkt finansiering<sup>30</sup>. Ett selektivt stöd kan ges till projekt där den samhällseliga avkastningen är hög jämfört med den privata och till projekt som är användbara för statens egna offentliga mål. FoU-bidragen brukar oftast innehålla en del krav t.ex. att företaget måste samarbeta med ett universitet eller andra företag. Ett annat krav kan vara nyanställning<sup>31</sup>.

### 3.5 Indirekta FoU-stöd

Genom skatteincitament kan staten hjälpa företag genom att reducera kostnaden för FoU. I ett land med patentboxar kan företag få lägre skatt på vinst för verksamhet som bygger på patent eller andra immateriella rättigheter. Patentboxar resulterar därför i skattesubventioner. Genom att företaget har verksamhet i värdlandet eller har förlagt ägandet av patentet i värdlandet kan de dra nytta av skattesubventionen, med andra ord kan ett företag ha sin FoU-avdelning utomlands. Skattesubventionen finns därmed på intäktssidan till en kunskapsintensiv produktion. Den kan också kopplas till utgiftssidan. Det flesta länder inom OECD och även Sverige tillåter att kostnader för FoU kan skrivas av som löpande utgifter samma år som de genomförs. Det skattemässiga resultatet sjunker eftersom man får dra av hela kostnaden samma år som den uppkommer vilket är mycket fördelaktigt för företag som har höga FoU-kostnader. Avdragsmöjligheterna är många för FoU-kostnader och några av dessa är följande:

- Tillåta accelererad avskrivning av maskiner och byggnader som används till FoU.
- En viss procentsats av FoU-kostnaderna kan dras av vid beräkning av beskattningsbar inkomst (tax allowance), vilket ökar företagets kostnader och sänker den beskattningsbara inkomsten<sup>32</sup>.
- Vid tax credit eller tax offset får företagen dra av en viss procentsats på sina FoU-kostnader för att reducera skatten, en s.k. skatteavräkning. Sker skatteavräkningen mot inkomstskatt kan bara företag som går med vinst utnyttja subventionen. Sker den på arbetsgivaravgifterna kan alla företag dra nytta av subventionen som utför FoU. En av de vanligaste subventionerna är att få sänkta arbetsgivaravgifter för personalen som arbetar med FoU. Man sänker alltså

---

<sup>30</sup> Svensson, Roger, patentbox som indirekt FoU-stöd, s 13

<sup>31</sup> Ibid, s 14

<sup>32</sup> Ibid, s 14

marginalkostnaden vilket bör stimulera företagen till att utföra mer FoU. Denna typ av skattesubventioner infördes i Sverige i januari 2014 (se vidare SOU 2012:66 där det framgår).

För FoU i OECD-länderna är de flesta skattesubventioner volymbaserade där all FoU som utförs omfattas av subventionerna. Det är enkelt att administrera men innebär också att staten subventionerar FoU som företagen annars skulle ha gjort.

Istället för volymbaserad skattesubvention finns också öknings baserad vilken innebär att ju mer FoU man utför desto mer skattesubvention erhåller företagen. USA och Irland är två länder som använder sig av denna variant. Man undviker på så sätt att finansiera FoU som företagen i vanliga fall skulle ha gjort men en negativ aspekt med detta är att det krävs mycket administrativt arbete<sup>33</sup>.

### 3.6 Fördelar och nackdelar med direkta och indirekta FoU-stöd.

#### Direkta

- staten har någorlunda kontroll över storleken på stödet.
- inte lika bra på att välja ut lovande projekt
- staten väljer projekt
- stödet är selektivt och gör att konkurrensen snedvrids
- risker för statsstödsproblematik
- icke kontinuerligt
- tidsbegränsade
- bättre på att rikta stödet mot viss exempelvis bransch, region och miljö

#### Indirekta

- dålig kontroll på stödet
- vid stöd på FoU på utgiftssidan är det lätt att företag klassificerar om andra kostnader till FoU för att dra av nytta av stöden
- på intäktssidan försöker företagen uppvisa så stora intäkter som möjligt för FoU vilket ger stor vinst och en lägre skattesats
- bäst på kort tid mellan FoU-projektet och färdig produkt. Företag kommer att plocka upp de projekt som ligger på gränsen att vara lönsamma.
- de är generella
- företagen bestämmer själv vilket FoU man ska satsa på.
- mer kontinuitet

---

<sup>33</sup> Svensson, Roger, Rapport Patentbox som indirekt FoU-stöd, s 15

## 4. EU

### 4.1 Inledning

Kärnan i unionsarbetet och i EU-rätten utgörs av etableringen av en inre marknad. Denna kan förklaras med att man vill att den nationella marknaden ska förenas till en enda marknad. Det som vidare kännetecknar den inre marknaden är ”*De grundläggande friheterna*”; fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital, eftersom de ska säkerställas och upprätthållas av alla medlemsstater inom EU och dessa hittar vi i artikel 26(2) FEUF<sup>34</sup>. Dessa friheter innebär att all diskriminering på grund av nationalitet av medborgare och företag från andra medlemsstater är förbjuden<sup>35</sup>, oavsett hur medlemsstatens interna lagstiftning ser ut eftersom EU-rätten har företräde vid eventuella kollisioner regelverken emellan. I ett viktigt mål, *Costa mot E.N.E.L* (mål C-6/64) gällande förhållandet mellan EU och medlemstaterna gjorde Italien gällande att en nationell lag skulle tillämpas fast den stod i strid med fördragen på grund av att lagen tillkommit efter fördragen<sup>36</sup>. En medborgare eller företag från en medlemsstat kan alltså inte behandlas annorlunda än en medborgare eller ett företag från en annan medlemsstat inom samma stat<sup>37</sup>.

### 4.2 Etableringsfrihet

Etableringsfrihet kallas bolags och näringsidkares rätt att etablera sig och följer av artikel 49 i EUF-fördraget. Etableringsfriheten handlar om att medborgare i en medlemsstat fritt utan inskränkningar ska få etablera sig inom en annan medlemsstats territorium. Etablering i form av kontor, filial eller dotterbolag i en annan medlemsstat som även kallas för sekundär etablering ska också kunna ske fritt utan inskränkningar<sup>38</sup>. I artikel 49 2:a stycket innefattar rätten till att starta och driva verksamhet som egenföretagare men även till att kunna bilda och driva bolag som etableringslandets lagstiftning föreskriver för de egna medborgarna. Etableringsfriheten gäller alltså såväl fysiska som juridiska personer<sup>39</sup>.

---

<sup>34</sup> Derlén, M, M.fl., Grundläggande EU-rätt, uppl.1, s 51

<sup>35</sup> Art. 18 EUF-fördraget.

<sup>36</sup> C-6/64 *Costa v E.N.E.L.* [1964] ECR 585.

<sup>37</sup> Lindencrona m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 667- 668.

<sup>38</sup> Art. 49(1) EUF-fördraget.

<sup>39</sup> Dahlberg, M, Internationell beskattning, uppl 3:1, s 380

IEUD:s praxis framgår vidare att artikel 49 i EUF-fördraget även ska tolkas som ett förbud mot att ursprungslandet hindrar en medborgare eller ett bolag från att etablera sig i en annan medlemsstat<sup>40</sup>. Detta illustreras av följande mål rörande de brittiska systemet angående resultatutjämnning i koncerner.

Ett brittiskt holdingbolag hade dotterbolag både i Storbritannien och utanför. ICI handlar om ett företag vars säte fanns i Storbritannien. Företaget bildade tillsammans med Wellcome Foundation ett konsortium där det tillsammans ägde ett holdingbolag, Coopers Animal Health Holding. Verksamheten i Holdings består av att uteslutande äga aktier i 23 st. olika affärsdrivande företag. 3 st. av dessa bolag har sitt säte i Storbritannien, 13 st. har sitt säte i ett annat EU-land och resterande 6 st. bolag i tredjeland. Ett av dessa bolag, Coopers Animal Health LTD (CAH) gick under 3 räkenskapsår (1985-1987) med förlust. ICI ville därför kvitta denna förlust från CAH mot de vinster ICI själva gjort och på så sätt minska den totala beskattningsbara vinsten. Skatteförvaltningen avslag denna begäran med motiveringen att flertalet av de dotterbolag som ägdes av holdingbolaget inte hade sitt säte i landet trots att både ICI och CAH var lokaliserade i Storbritannien. Detta var en förutsättning för att få tillämpa de speciella reglerna (section 258 Income and Corporation taxes) om koncernavdrag från holdingbolag. ICI överklagade beslutet och bifall gavs av High court och Court of Appeal. Skatteförvaltningen överklagade till House of Lords med en begäran om att denna instans skulle beakta den gemenskapsrättsliga lagstiftningen. ICI hävdade att kravet om ett holdingbolags verksamhet, uteslutande eller huvudsakligen ska bestå i att inneha aktier, andelar i bolag, med säte i Storbritannien innebär att bolagens etableringsfrihet begränsas på ett sätt som strider mot artikel 49 FEUF<sup>41</sup>.

Den brittiska regeringen hade som grund för sin talan att om avdrag skulle tillåtas skulle risken för skatteflykt öka genom att kostnaderna för utländska dotterbolag överförs till brittiska koncernbolag och att vinsterna från de senare bolagen överförs till utländska dotterbolagen. Vidare ansåg regeringen att det inte fanns någon möjlighet för Storbritannien att subventionera avdrag för förluster från brittiska dotterbolag genom att beskatta vinsterna i de dotterbolag som är belägna utanför riket.

Som grund för sin talan anförde den brittiska regeringen vidare att om man ska tillåta avdrag skulle risken för skatteflykt öka kostnaderna. Som orsak menar man att kostnaderna för

---

<sup>40</sup> C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) [1998] ECR I-04695, punkt 21.

<sup>41</sup> Ibid



utländska dotterbolag överförs till koncernbolag i Storbritannien och att vinsterna från de brittiska bolagen överförs till de utländska dotterbolagen. Regeringen ansåg vidare att Storbritannien inte hade någon möjlighet att subventionera avdrag för förluster som uppkommer i brittiska dotterbolag genom att beskatta de vinster i dotterbolagen som ej hade sitt säte i Storbritannien<sup>42</sup>.

EUD konstaterade att en nationell lagregel som omöjliggör skattelättnad genom koncerninterna överlåtelse mellan företag med säten i samma land på grund av ett mellanliggande konsortiebolag äger dotterbolag i många länder, strider mot unionsrätten. Det faktum att konsortiebolaget har utnyttjat sin rätt till etablering i andra medlemsländer och även utanför EU får inte medföra inskränkningar i etableringsfriheten.

EUD fastslår i sin dom att artikel 49 FEUF utgör ett hinder för den nationella lagstiftningen att neka koncernavdrag på grund av att dotterbolag som förlusterna har uppstått i ägs av ett holdingbolag som även äger andra dotterbolag utanför Storbritannien. Domstolen konstaterar att artikel 49 utgör ett hinder att neka koncernbidrag för den nationella lagstiftaren på grund av att det dotterbolag, CAH, som förlusterna uppstod i också ägs av ett holdingbolag som äger andelar i andra dotterbolag som inte har sina säten i Storbritannien utan har sina säten i andra länder<sup>43</sup>.

### 4.3 CFC-lagstiftning

CFC-regler kom först i USA på 60-talet och sedan dess har många andra länder följt efter eller använt motsvarande regler i sina skattesystem. Det främsta syftet med reglerna då var att förhindra uppskjuten skatt och skapa *kaptialexportneutralitet*<sup>44</sup>. Överlag är de olika ländernas CFC-regler likadana men rekvisiten kan skilja sig åt vid tillämpningen av reglerna. Inom EU-rätten har EUD gjort ett specifikt uttalande om CFC-reglernas tillämplighet med de grundläggande friheterna. Det finns ett betydelsefullt mål som ledde fram detta och det är det s.k. Cadbury Schweppes målet som vi ska titta närmare på i avsnitt 5.4.

### 4.4 Mål C-196/04 Cadbury Schweppes

Målet handlar om ett brittiskt bolag som har två stycken dotterbolag på Irland. Dessa dotterbolag beskattades med låg skatt om 10 %. De brittiska CFC-reglerna gällde och gjorde att vinsten

---

<sup>42</sup> Mål C-264/96 ICI

<sup>43</sup> Ibid

<sup>44</sup> Inkomst beskattas neutral från utlandet i förhållande till den beskattning som finns för liknande inkomster i investerarens hemviststat.

löpande skulle beskattas i Storbritannien. Domstolen i Storbritannien tog upp frågan om dess CFC-lagstiftning var förenlig med etableringsfriheten, och fri rörlighet av kapital och tjänster. Domstolen tolkade endast förenligheten med etableringsfriheten. Man konstaterade att det faktum att bolaget bildats i ett land med vad man ansåg förmånligare skattesystem inte var tillräckliga skäl för att etableringsfriheten missbrukas. Vidare menar man att CFC-reglerna i Storbritannien inskränker etableringsfriheten<sup>45</sup>.

Storbritannien framförde i målet att hinder för skatteflykt förelåg i form av överföring av upparbetad vinst till dotterbolag som lågbeskattas som rättfärdigandegrund. Dock menar Domstolen att förekomsten av ett lågbeskattat dotterbolag inte i sig ger landet (där moderbolaget är bildat) en rätt att beskatta moderbolaget för att kompensera en lägre beskattning.

I målet ansåg man att CFC-reglerna hindrade den fria rörligheten men att det ändå kunde rättfärdigas om rent konstlade upplägg utan ekonomisk förankring i etableringsstaten som skett för att man ville undvika skatt i den egna staten. När dotterbolaget bedriver näringsverksamhet i form av rörelse i etableringslandet är det ej tillåtet att använda CFC-beskattning, oavsett om orsaken till etableringen är rent skattemässigt betingad. Dock får medlemsländerna ha regler som hindrar skatteskyldiga att på ett konstlat sätt flytta vinster till länder med ett förmånligare skattesystem än det egna landet<sup>46</sup>.

Om ett konstlat upplägg ska anses föreligga måste det enligt domstolen finnas ett subjektivt element i form utav en avsikt att uppnå skattemässiga fördelar.

För det andra krävs att de objektiva ändamål som eftersträvas genom etableringsfriheten, dvs att verkliga etableringar möjliggörs och drivande av ekonomisk verksamhet i andra medlemsländer inte har uppnåtts trots att kraven formellt har iakttagits i unionsrätten.

Dessa omständigheter som är av objektiv karaktär kan röra sig om i vilken form som CFC-bolaget existerar och kan exempelvis röra lokaler, personal och utrustning. Ett exempel på konstlade upplägg kan vara ett *s.k. brevlådeföretag*<sup>47</sup>. Den omständigheten att verksamheten i CFC-bolaget kunde bedrivits av ett bolag i det egna landet är dock inte avgörande för frågan om konstlade upplägg<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes

<sup>46</sup> Hilling, M, m fl , EU-Skatterätt, uppl. 3, s 153

<sup>47</sup> Ett företag som inte har något innehåll alls.

<sup>48</sup> Ibid, s 153

## 4.5 EU:s statstödsregler

### 4.5.1 Inledning FoU och statsstöd

Inom EU är några av de viktiga faktorerna i stävandet efter ekonomisk tillväxt, ökad och stärkt konkurrenskraft samt sysselsättning, bland annat forskning, utveckling och innovation. I förhållande till vad som är fallet för många av de viktigaste ekonomierna som EU konkurrerar med investeras endast en relativt liten del av brutto nationalprodukten i just FoU. Eftersom både små och stora företag i olika situationer har begränsade möjligheter att ägna sig åt FoU kan man säga att det föreligger ett marknadsmisslyckande genom att marknaden hindras från att uppnå optimal produktion, vilket kan leda till ineffektivitet. Endast en liten del av bruttonationalprodukten investeras av ekonomier som konkurrerar med EU i just FoU.

Under 2002 satte EU upp mål för att hantera dessa problem som gick ut på att tre procent av bruttonationalprodukten ska gå till just sådana investeringar senast år 2010. EU satsade även medel på området för att kunna nå den målsättningen. Det sjunde ramprogrammet som löpte till 2017 antogs under 2013. I det programmet gjordes satsningar på forskning och utveckling med en budget om ca 50 miljarder euro.

Om man tittar på de positiva effekterna för samhället av forskning, utveckling och innovation och om man har i åtanke vilka misslyckande på marknaden de kan ge har EU under dessa förutsättningar ändå en tillåtande hållning till stöd för sådana ändamål. Man torde också nämna att många statliga åtgärder som vidtas för att främja dessa ändamål inte omfattas av EU:s statsstödsregler överhuvudtaget. Den sekundärrätt som finns på området, främst i form av den allmänna gruppundantagsförordningen ska också ses som ett instrument för att balansera riskerna med statliga stöd till forskning, utveckling och innovation - i första hand i form av att incitamenten från konkurrenter att investera i sådan verksamhet minskar mot dess fördelar. Om en åtgärd uppfyller alla kriterier i artikel 107.1 EUF-fördraget kan den som indikerats ovan ändå komma att undantas från det generella förbudet mot statliga stöd med hänvisning till främst artikel 107.3 i EUF-fördraget. Sekundärrätten, främst i form av den allmänna gruppundantagsförordningen, ska som nämnts också betraktas som ett instrument för att balansera olika stöd till FoU.

I artikel 107.1 FEUF uppställs fyra kumulativa villkor som måste vara uppfyllda för att en offentlig stödåtgärd ska omfattas av förbudet. Domstolen har vid upprepade tillfällen uttalat att en åtgärd kan utgöra stöd endast när alla villkor i artikel 107.1 FEUF är uppfyllda<sup>49</sup>.

Stödet måste:

- 1) utgöra en selektiv ekonomisk förmån, dvs. gynna visst företag eller viss produktion
- 2) finansieras direkt eller indirekt genom offentliga medel
- 3) snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen
- 4) påverka handeln mellan medlemsstaterna

Det som är avgörande för att statsstödsreglerna ska kunna tillämpas är om stödmottagaren utför en aktivitet av ekonomisk karaktär i form av tillhandahållande av varor eller tjänster på marknaden. Skulle stödmottagarens uppgift till huvudsak bestå i undervisning, fristående forskning eller spridning av forskningsresultat där inkomster återinvesteras är åtgärden inte stöd i enlighet med artikel 107.1. I fråga om stöd till olika forskningsorganisationer som bedriver både ekonomiska och icke ekonomiska verksamheter gäller att offentlig finansieringen av den senare arten inte heller omfattas av artikel 107.1 under den förutsättningen att det är möjligt att göra skillnad mellan verksamheternas kostnader och finansiering. Gällande frågan om hur en viss verksamhet ska bedömas är också viktig i samband med finansieringen av FoU som bedrivs inom ramen för olika samarbeten mellan de offentliga och privata aktörer som finns på marknaden. Här måste man bedöma och ta hänsyn till om den privata aktören får en fördel av samarbete med den offentliga parten som den annars inte skulle fått under vanliga omständigheter på marknaden. Om man hittar att sådan fördel finns indikerar detta på att ett eventuellt statligt stöd finns enligt definitionen som följer av artikel 107.1.

Om ett stöd för FoU kan tillåtas eller ej görs alltså i en analys med samma systematik som även gäller för andra typer av stöd. Det måste först avgöras huruvida statsstödsreglerna är tillämpliga överhuvudtaget. Nästa steg blir i sådana fall att undersöka om den aktuella åtgärden kan undantas från förbudet i artikel 107.1 och från anmälningsplikten i artikel 108.3 mot bakgrund av den allmänna gruppundantagsförordningen. Skulle åtgärden ej omfattas av förordningen måste den dock anmälas till kommissionen. Kommissionen kan då komma till slutsatsen att åtgärden omfattas av någon utav de undantagsmöjligheter som framkommer utav artikel 107.3 i EUF-fördraget.

---

<sup>49</sup> Mål C-142/87, Belgien mot kommissionen, p. 25.

## 4.5.2 Selektivitets begreppet

I första punkten i artikel 107 FEUF anges som framgått att stöd som ges av en medlemsstat eller att man med hjälp av statliga medel snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrens genom att man gynnar vissa företag är inte förenligt med den inre marknaden i den utsträckningen att den påverkar handeln mellan medlemsstaterna<sup>50</sup>.

Enligt huvudregeln i art. 107.1 FEUF gäller alltså förbud mot alla former av selektiva åtgärder, som gynnar vissa företag eller viss produktion och som i sin tur påverka handelsutbytet mellan medlemsstaterna så att en snedvridning sker.<sup>51</sup> För att ge ett exempel från rättspraxis har jag valt att ta med fallet Apple där kommissionen ansett att den irländska bolagsskatten tillämpats selektivt till förmån för Apple som därmed fått en betydande konkurrensfördel gentemot andra företag.

Irland beviljade Apple skatteförmåner till ett värde av 13 miljarder euro som var olagliga enligt kommissionen. Motivet var att Apple betalat avsevärt mycket lägre skatt än andra företag och därmed måste Irland nu återkräva det olagliga statsstödet. Undersökningen inleddes i juni 2014 och kommissionen har kommit fram till att två stycken skattebeslut utfärdade av Irland avseende Apple utformats på ”konstlad väg” och inneburit att skatten sänkts avsevärt sedan 1991. Man fann ett sätt för de två Apple-företagen som var registrerade i Irland att med hjälp av dessa skattebeslut kunna fastställa beskattningsbar vinst och godkänna denna trots att den ej heller motsvarade den ekonomiska verkligheten. Nästan alla vinster fördelades internt till ett ”huvudkontor” av de två Apple-företagen (Apple Sales International och Apple Operations Europe). Enligt kommissionen existerar ”huvudkontoret” endast på papper och kan alltså inte ha haft sådana vinster. Vinsterna från ”huvudkontoret” var ej heller beskattningsbara i något annat land enligt den Irländska lagstiftningen och gäller ej heller längre. Den fördelningsmetod som godtogs i skattebesluten gjorde att Apple Sales International betalade en faktisk bolagsskatt om 1% 2003 och 0.005% 2014. Enligt EU:s regler om statsstöd är denna selektiva skattebehandling av Apple i Irland olaglig. Den ger Apple en betydande fördel jämfört med andra företag som är föremål för samma nationella skatteregler. Detta anses därmed vara en selektiv skattebehandling och kommissionen har därmed beordrat återkrav beräknat under en 10-årsperiod och nu väntas Irland återkräva denna summa av Apple för åren 2003-2014 om 13 miljarder euro plus ränta. Denna skattebehandling i Irland innebar helt enkelt att Apple kunde undvika beskattning av nästan hela vinsten från försäljningen av olika Apple-produkter på EU:s

---

<sup>50</sup> Rabe G, Skattelagstiftning 13:2, s 332

<sup>51</sup> Ulf Bernitz m.fl., Europarättens grunder, uppl. 5:1, s 424

inre marknad. Anledningen är att Apple beslöt att registrera all försäljning i Irland istället för i de länder där produkterna såldes.<sup>52</sup>



Figur 1 European Union

Ett annat mål jag anser vara relevant i sammanhanget är Spanien mot Gibraltar som också rör selektivitetsbegreppet. Den 15 november avgjorde EU-domstolen troligen 2011 års viktigaste mål gällande statligt stöd. Gibaltars skattesystem som infördes 2002 införde nya villkor för beskattningsunderlaget för bolagsbeskattning vilket innebar att skatt utgick efter antalet anställda (lönekostnad) och företagets innehav av lokaler (BPOT). Dessa skatter och avgifter fick tillsammans maximalt uppgå till 15 % av företagets vinst (skattetak). Detta gjorde i praktiken att beskattningsunderlaget i offshorebolagen som också är en stor del av de registrerade bolag som finns på Gibraltar blev helt befriade från skatt. Kommissionen menade under 2004 att Gibaltars skatteregler stod i strid med förbudet mot statsstöd i artikel 107.1 FEUF. Det blev en fråga om ett gynnande av de offshorebolag som var registrerade i Gibraltar i fråga om beskattningsunderlaget och skattetaket. Detta beslut överklagades hos Tribunalen som fann det ogiltigt enligt selektivitetskriteriet i artikel 107.1 FEUF. Domstolen höll dock inte

<sup>52</sup> Europeiska unionen, Pressmeddelande, europa.eu-press-release\_IP-16-2923\_sv, statligt stöd

med utan ansåg att Gibraltars beskattningsregler inbegrep statsstöd. Enligt domstolen var det inte fråga om ett selektivt gynnande utan en generell skatteåtgärd<sup>53</sup>.

### 4.5.3 Den allmänna gruppundantagsförordningen och stöd till FoU.

Alla statliga åtgärder gällande att främja FoU är som nämnts inte otillåtna även om rekvisiten är uppfyllda enligt artikel 107.1 och i vissa situationer kan till och med medlemsstaterna verkställa stödåtgärder utan att kommissionen först får granska dem om en åtgärd följer undantagsmöjligheterna enligt gruppundantagsförordningen. Det finns en möjlighet för medlemsstaterna att främst stödja små och medelstora företag för att hantera strukturella nackdelar som exempelvis svårigheter att få tillgång till teknisk utveckling eller högt kvalificerad personal enligt den allmänna gruppundantagsförordningen. Gällande stöd till FoU är den allmänna gruppundantagsförordningen tillämplig inom i princip alla sektorer inklusive primärproduktion, bearbetning och marknadsföring av jordbruksprodukter, fiskeri- kol-, stål, vars- och syntetfiltersektorerna. Det finns även regler om stöd till FoU inom fiskeri- och jordbrukssektorerna, vilket dock inte tas upp i denna uppsats<sup>54</sup>.

Om ett statligt stöd ska kunna undantas från anmälningsskyldigheten i artikel 108.3 FEUF med hänvisning till den allmänna gruppundantagsförordningen krävs det att flera olika villkor uppfylls. I första hand får inte värdet av stödet överstiga de angivna tröskelvärden som anges i förordningen. Beroende på hur stora stöd som kan accepteras utan att först anmälas till kommissionen beror på vilken form utav forskning som skall gynnas.

- Grundforskning 20 miljoner euro
- Industriell forskning 10 miljoner euro
- Forskningsprojekt (experimentell) 7,5 miljoner euro

Skulle ett forskningsprojekt vara av blandad karaktär så att det rör sig om både grund- och industriell forskning är utgångspunkten att den del av forskningen som har det högsta värdet också är det styrande för vilket tröskelvärde som ska användas<sup>55</sup>.

---

<sup>53</sup> Mål C-106/09 P och C-107/09 P, Kommissionen och Spanien mot Gibraltar och Storbritannien.

<sup>54</sup> Indèn, T, EU:s statsstödsrätt, s 144

<sup>55</sup> Ibid, s 144

Likaså om det skulle finnas tveksamheter om vilken forskning som har det största värdet i ett blandat projekt ska man med försiktighet använda det lägsta tröskelvärdet. De olika typerna av forskningsverksamheter hittas i den allmänna gruppundantagsförordningen i artikel 30.

**Grundforskning** avser att förvärva ny kunskap om de grundläggande orsakerna till fenomen och iakttagbar fakta, och som inte syftar till direkt tillämpning av praktisk karaktär

**Industriell** planerad forskning eller kritisk analys, syftar till att förvärva ny kunskap och nya färdigheter för nya produkter ska kunna utvecklas, befintliga tjänster eller processer som förbättras

Inbegriper även skapandet av sådana komponenter som utgör delar av komplexa system som är nödvändiga för den industriella forskningen

**Experimentell utveckling** verksamhet där man kombinerar, förvärvar och formar samt använder befintliga vetenskapliga tekniska, näringslivsmässiga eller andra relevanta kunskaper och färdigheter i syfte att utarbeta planer arrangemang eller design för nya, ändrade eller förbättrande av produkt, processer eller tjänster. Inbegriper även andra verksamheter som syftar till konceptuell definition, planering och dokumentation av produkter, processer eller tjänster. Under förutsättning att dessa inte är avsedda för kommersiellt ändamål kan det även inbegripa produktion av utkast, ritningar, planer och annan dokumentation.

Utveckling av kommersiellt användbara prototyper och pilotprojekt om prototypen med nödvändighet är den slutliga kommersiella produkten och om det är för dyrt att producera den eller för att endast använda den för demonstration och utvärdering. Skulle ett demonstrations-



eller pilotprojekt senare användas kommersiellt ska intäkterna från dessa dras av från de stödberättigade kostnaderna<sup>56</sup>.

De generella villkoren för att en statlig stödåtgärd ska kunna undantas, såsom att medlemsstaten ska kunna tillhandahålla adekvat dokumentation och att stödet ska uppfylla kravet på transparens, gäller även stöd till FoU med hänvisning till den allmänna gruppundantagsförordningen<sup>57</sup>.

En medlemsstat kan alltså stödja FoU utan att åtgärden behöver anmälas till kommissionen enligt artikel 31 i den allmänna gruppundantagsförordningen. I denna artikel regleras stöd helst eller delvis faller under någon av föreningskategorierna jag tidigare nämnde nämligen grundforskning, industriell forskning och experimentell utveckling. Stödintensiteten är också som tröskelvärdena beroende på vilken typ av forskning man tänker stödja. Det man måste ha i åtanke är att ju längre från marknaden den aktuella forskningen är desto större stöd kan man erhålla. Motivationen till detta är att risken för att konkurrensen ska bli snedvriden minskar ju längre bort från marknaden man är.

En stödintensitet om 100 procent gäller för grundforskning vilket innebär att en medlemsstat kan välja att svara för alla stödberättigade kostnader enligt den allmänna gruppundantagsförordningen. Vid industriell forskning är motsvarande siffra 50 procent och för experimentell utveckling får stödintensiteten uppgå till 25 procent. Man kan även få lägga till en bonus på 15 procentenheter, upp till en högsta tillåten stödnivå om 80 procent av de stödberättigade kostnaderna men för att detta ska kunna accepteras krävs det bland annat att:

1. samarbete mellan minst två inbördes oberoende företag samtidigt som följande villkor är uppfyllda:
  - företagen får inte stå för mer än 70 procent av de stödberättigade kostnaderna
  - antingen ska minst ett litet eller medelstort företag samarbeta i projektet och omfattas eller genomföras i minst två olika stater inom EU
2. det ska ske ett samarbete mellan ett företag och en forskningsorganisation under följande villkor:

---

<sup>56</sup> Ibid , s145

<sup>57</sup> Ibid, s 146

- forskningsorganisationen ska stå för minst 10 % av de stödberättigade projektkostnaderna och på så sätt ha rätt till att offentliggöra resultaten om den kommer från forskning som har genomförts av organisationen.

- resultaten från forskningsprojektet från industriell verksamhet får ha stor spridning genom teknik, vetenskapliga konferenser eller att de publiceras i vetenskapliga, tekniska tidskrifter, öppna databaser eller i programvaror med gratis eller öppen källkod<sup>58</sup>.

När det gäller stöd till forskning och utvecklingsprojekt som genomförs i samarbete mellan företag och en forskningsorganisation får det enligt den allmänna gruppundantagsförordningen sammanlagda stödet som direkt lämnas av staten till ett specifikt projekt inklusive vidare från forskningsorganisation till projektet i den mån dessa bidrag utgör stöd inte överstiga de tillämpliga stödnivåerna för varje stödmottagande företag. Man måste vidare kunna hänföra de stödberättigade kostnaderna till en specifik kategori av FoU.

- för personal
- för instrument och utrustning i den utsträckning och under den tid som de används av forskningsprojektet likaså för byggnader och mark
- gällande byggnader ska endast avskrivningskostnaderna anses vara stödberättigande som motsvarar forskningsprojektet varaktighet
- Som stödberättigande kostnader för mark räknas också överlåtelse på affärsmässiga villkor eller faktiska kapitalkostnader.
- för kontrakts forskning, tekniskt kunnande och patent som har köpts eller hyrts från utomstående källor till marknadspris samt kostnader för konsulttjänster och motsvarande tjänster som uteslutande används i forskningsprojektet.
- Andra allmänna omkostnader som uppkommit till följd av forskningsprojektet.
- Andra driftskostnader, inklusive kostnader för materiel och liknande produkter.

Dock måste tilläggas att ett stöd ej kan undantas anmälningsplikten om värdet på stödet skulle överstiga tröskelvärdet oavsett om den aktuella stödentensiteten är lägre än vad ovan nämnts<sup>59</sup>.

Medlemsstaterna kan under vissa villkor även välja att *stödja ett företag för att de ska kunna utföra tekniska genomförbarhetsstudier* inför exempelvis industriell forskning eller utvecklingsverksamhet av den experimentella karaktären utan att först kontrolleras av kommissionen. I sådana sammanhang är stödberättigade kostnader de faktiska kostnaderna av

---

<sup>58</sup> Ibid, s 147

<sup>59</sup> Ibid, s 147

själva studien. Den maximala stödintensiteten som är tillåten ifråga om stöd till företag som utför en studie i följande kategorier är:

	<b>Små till medelstora</b>	<b>Stora</b>
Industriell forskning	75 procent	65 procent
Experimentell utveckling	50 procent	40 procent

Med hänvisning till artikel 33 i den allmänna gruppundantagsförordningen kan medlemsstaterna på vissa villkor välja att *stödja små och medelstora företag för att dessa ska kunna erhålla och validera patent eller annan industriell äganderätt*. De stödnivåer som tidigare accepterats är detsamma som stöden till FoU enligt artiklar 31.3 och 31.4 i ovan nämnda förordning. Kostnaderna är följande:

- kostnader som ingår i beviljandet av rättigheten, inklusive kostnader även innan den beviljats som bl. a är kostnader för utarbetning, inlämning och fullföljning av ansökan samt förnyelse av ansökan.
- Översättning och andra kostnader för att få rättigheten beviljad eller validerad.
- Försvarskostnader för rättighetens giltighet under handläggningen av ansökning och invändningsförfaranden, (sådana kostnader uppkommer oftast efter det att rättigheten beviljats)<sup>60</sup>.

Medlemsstaterna ges också en möjlighet att statliga stöd kan lämnas för att täcka de kostnader som kan uppstå, för att gynna företag i samband med att man *hyr in högkvalificerad personal* från olika forskningsorganisationer eller stora företag till små eller medelstora företag. En förutsättning enligt artikel 37 i tidigare nämnda förordning är att den inhyrda personalen ej ersätter annan personal utan ska anställas för en nyinrättad funktion i det företag som mottager stödet.

Utöver detta krävs även att den personal som hyrs in har varit anställd i minst två år i den forskningsorganisation eller det stora företaget som de hyrts in ifrån. Personalen ska också ha arbetat med FoU i det lilla eller medelstora mottagande företaget. Under högst tre år per företag och per inhyrd personal får stödnivån ej överstiga 50 procent av de stödberättigade kostnaderna. De stödberättigade kostnaderna ska omfatta alla personalkostnader för att

---

<sup>60</sup> Ibid, s 148

3. Hyra in och sysselsätta högkvalificerad personal
4. För att anlita rekryteringskontor
5. Betala resekostnadsersättning för den inhyrda personalen<sup>61</sup>

#### 4.5.4 Stöd till FoU som faller utanför den allmänna gruppundantagsförordningens tillämpningsområde

Alla statliga stöd även om de ej omfattas av den allmänna gruppundantagsförordningens tillämpningsområde är ej förbjudna. Dock måste stöd som ej regleras här godkännas av kommissionen innan de utförs. Kommissionens möjlighet att undanta vissa stödåtgärder från förbudet i artikel 107.1 EUF-fördraget gäller också stöd som lämnas för att främja FoU<sup>62</sup>.

Eftersom kommissionen gör en bedömning om ett visst stöd till FoU ska undantas i första hand med stöd som står i enlighet med artikel 107.3 utgår den ifrån ett s.k. balanstest där den positiva effekten ställs mot den negativa effekten ett stöd kan ha. Dels genom att incitamenten för konkurrenter att investera i FoU minskar, dels genom att konkurrensen snedvrider. I gemenskapens rambestämmelser för statligt stöd till FoU framgår hur bedömningarna görs av kommissionen.

FoU:s viktiga beståndsdelar för att stärka EU:s konkurrenskraft är oftast att det ska leda till att det får ett europeiskt gemensamt intresse till den aktuella åtgärden.

Det krävs dock även andra kriterier för att en åtgärd ska accepteras som exempelvis att det aktuella stödet ska vara ett lämpligt verktyg för att kunna uppnå den aktuella målsättningen.<sup>63</sup> Kommissionen beaktar även en ökad satsning på FoU i förhållande till om man inte vidtar den statliga åtgärden. Skulle en viss satsning på FoU göras av ett företag utan att medlemsstaten lämnar sitt stöd kommer kommissionen ej heller att godkänna stödåtgärden. Den ifrågasvarande statliga åtgärden måste också stå i rimlig proportion till ändamålet bakom den varför en medlemsstat inte får lämna ett större stöd än nödvändigt.

Det är olagligt enligt artikel 108.3 FEUF om en medlemsstat genomför ett stöd som inte anmälts eller har godkänts.<sup>64</sup> Den bestämmelsen, det s.k. ”genomförandeförbudet”, har till skillnad från de materiella statsstödsreglerna direkt effekt. Eftersom det varit vanligt att statsstöd inte anmälts

---

<sup>61</sup> Ibid

<sup>62</sup> Ibid, s 151

<sup>63</sup> Ibid, s 153

<sup>64</sup> Ulf Bernitz, m.fl, Europarättens grunder, uppl. 5:1, s 424

(mycket beroende på medlemsländers okunskap om vidden av begreppet) är denna regel praktiskt viktig. Det är otillåtet för en medlemsstat att ge oanmälda statsstöd. Kommissionen är normalt skyldig att se till att en medlemsstat återbetalar ”*olagligt statsstöd*”. Konkurrenter och andra berörda företag som lider skada av tillämpning av olagliga stöd har möjlighet att kräva skadestånd av medlemsstaterna. Först 2013 fick Sverige en egen statsstödslag (Lag 2013:388 om tillämpning av Europeiska unionens statsstödsregler). Främst regleras skyldigheten att återbetala olagligt stöd här<sup>65</sup>.

## 5. OECD

### 5.1 Bakgrund

Idag handlar skadlig skattekonkurrens mer om att bolagsskatten på vissa typer av inkomster generellt blir mindre. Förmånliga regler är ett av fokusområdena i OECDs och G20 ländernas arbete med att ta fram förslag och metoder som hindrar erosion av ländernas skattebaser, framförallt som denna uppsats kommer att handla om nämligen action 5 i BEPS projektet från 2014. Detta projekt har som syfte att motverka skadlig skattekonkurrens på ett mer effektivt sätt genom att utveckla kraven på ”*transparens*” och genom att kräva att det finns ”*substans*” för att regimer inte ska anses som skadliga<sup>66</sup>.

Företag har kommit på att man genom patent eller innovationsboxar kan attrahera en FoU-intensiv verksamhet till ett land och därmed öka kommersialiseringen av FoU-resultatet för att kunna erhålla fördelaktig skatteplanering. Olika företag i Europa har under det senaste decenniet infört olika typer av patent och innovationsboxar för att stimulera FoU-verksamheten. En patent-box innebär som framgått att man minskar skattesatsen för vinster som kommer från produkter med patent. En innovationsbox omfattar även vinster från andra immateriella rättigheter. En patent-box kan användas av antingen den som har licensrättigheten för patentet eller den som äger själva patenten<sup>67</sup>.

I denna allt mer komplexa och internationaliserade värld har skattereglerna både nationellt och internationellt i form utav bilaterala skatteavtal haft svårt att hänga med i den globaliserade marknad som företag av idag får verka på.

---

<sup>65</sup> Ibid, s 425

<sup>66</sup> Lohela M, Att motverka skadlig skattekonkurrens på ett effektivare sätt, SvSkt 2014, s 745

<sup>67</sup> Svensson R, näringspolitiskt forum Rapport #7, Entreprenörskapsforum 2014

Detta gäller speciellt multinationella företag som försöker att utnyttja de skillnader som kan finnas i länders skattelagstiftningar och skatteavtal som genom omallokering av intäkter betalar skatt i andra länder än där intäkterna uppkommer. Det finns inga tvivel om att många stater förlorar skatteinkomster på detta vis, nämligen till följd av intäktsallokering eller som man också benämner det, skatteplanering.

Genom att utnyttja skatteskillnader mellan olika länder kan beskattningen bli snedvriden och länders skattebaser urholkas. I september 2013 höll därför G20- länderna ett möte i Moskva där man gav OECD i uppdrag att ta fram en handlingsplan för att motverka erosion av länders skattebaser och att förhindra vinstförflyttningar. Målet med vad som kom att kallas ”BEPS”-projektet är därför att försöka åstadkomma en mer rättvis fördelning genom att stärka kopplingen mellan värdeskapande och skattebörd<sup>68</sup>.

## 5.2 OECD och patentboxar

Många länder i Europa granskas nu rörande sina patent-boxregler bland annat Belgien, Ungern, Luxemburg, Portugal för att nämna några. Som jag nämnde tidigare försöker företag genom att använda dessa patent-boxar nå skattefördelar och därigenom har de orsakat problem för ländernas skattebaser. Det har som sagt tillkommit en rad juridiska frågor med Nexus-metoden. En viktig fråga är, vad detta har för betydelse för svenska ägare till patent som ingår i en patent-box utomlands?

Det finns tre metoder för att definiera den s.k. ”*substansen*” avseende regimer rörande immateriella rättigheter och OECD har som nämnts ovan valt att fokusera på Nexus-metoden vars syfte är att koppla förmånliga skatteregler till FoU-utgifter som finns i samma land för en och samma skattskyldige. OECD rekommenderar staterna att därför införa en territorialprincip eller källbeskattningsprincip för inkomstbeskattningen. Därmed kommer internationella koncerner att hindras från att fritt allokera IP rättigheter på grund av skatteskäl eftersom skatteförmånen enbart kommer att finnas hos enheten som bedriver FoU-verksamheten och som investerar i FoU vilket inte sker som ett led i aggressiv skatteplanering. Kräva bevisning från patentinnehavaren om att egna FoU-utgifter har bidragit till inkomstskapande patent kan vara

---

<sup>68</sup> Tranquilli R, Bertlin J, Ett skatteprojekt med konsekvenser, CFO World 17/12 2014, <http://www.cfoworld.idg.se/2>

utmanande. Många av OECD:s tidigare rapporter har visat hur FoU påverkar ekonomin samt vilka utgifter som anses vara främjande.

Hittills har inte detta påverkat hur staterna får rätten till att beskatta inkomst från IP-rättigheter. Kravet att koppla utgifter för FoU och beskattning av senare inkomster från IP-rättigheter till ett och samma land hittar inget stöd i nettoinkomstbegreppet<sup>69</sup>.

Många multinationella företag använder sig utav denna typ av skatteplanering och detta har som ovan nämnts blivit ett problem genom att länder använder sig av patent-boxar för att flytta beskattningen av FoU-verksamheten. OECD har därför genom BEPS handlingsplan 5 kommit med olika metoder för att hindra att detta sker bland annat med hjälp av Nexusmetoden<sup>70</sup>. Men kan denna metod bli tillämplig med tanke på EU:s grundläggande rättigheter då kritik finns hos vissa om att dessa kolliderar?

OECD har uppmärksammat problemet om aggressiv skatteplanering och vad den innebär för den nationella och internationella ekonomin genom sin rapport "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*".

I oktober 2013 publicerade OECD en handlingsplan mot BEPS. Syftet var att ta fram åtgärder för att motverka den aggressiva skatteplanering som tidigare gjorts av BEPS. Handlingsplanen är indelad i fyra områden.

Genom att man lyfter fram problemet där hybrida instrument används av företag för att utnyttja skillnaderna i olika skattesystem för att uppnå skattefri utdelning av vinster. Man vill också att nationella regler som är fördelaktiga för utländska bolag ska bekämpas. Redan existerande regler ska förändras så att full effekt uppnås, exempelvis behöver vissa definitioner förnyas. Likaså behöver metoder för internprissättning förnyas<sup>71</sup>. Vidare vill man också uppmana till transparens avseende arbetet mot aggressiv skatteplanering och att man ger förutsägbarhet till skattebetalarna angående vilka beskattningskonsekvenser som olika affärsbeslut och handlingar har. OECD uppmanar slutligen till att man försöker genomföra handlingsplanen snabbt<sup>72</sup>.

### **5.3 EU:s åtgärder med anledning av OECD:s åtgärder**

Då BEPS handlar om aggressiv skatteplanering där luckor i lagar samt olika regelsystem utnyttjas för att flytta vinster till länder med låg eller ingen beskattning. Orsaken till att

---

<sup>69</sup> Brokelind C, Kommentar med fokus på paten box-regler, SvSkt 2014 s 745

<sup>70</sup> Lohela M, Att motverka skadlig skattekonnurrens på ett effektivare sätt, SvSkt 2014 s 745-756

<sup>71</sup> BEPS handlingsplan 5, s 23-24

<sup>72</sup> BEPS handlingsplan 5, s 15

skattebetalare ska kunna utnyttja BEPS ligger till stor del i den globala utvecklingen av ekonomin och ökningen av gränsöverskridande verksamhet. BEPS är i de flesta fall inte olagligt men skadar den globala konkurrensen och försvagar förtroendet för skattemyndigheterna i de olika medlemsstaterna.

För att motverka BEPS skrev EU-kommissionen en handlingsplan. Handlingsplanen kom ut den 6 december år 2012 och kom att heta ”*En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande*”. Den indelades i tre områden, det första området handlar om förbättring av de initiativ och instrument som redan existerar ska göras så att de fungerar på ett tillfredställande sätt.

Kommissionen uppmanar medlemsstaterna att genomföra och tillämpa de lagar som finns för förbättrat administrativt samarbete vilket Europeiska rådet tidigare antagit. Kommissionen ansåg vidare att förbättring borde ske inom en rad olika områden som till exempel reglerna gällande mervärdesskatt. Ett högprioriterat initiativ att snabbt kunna agera vid mervärdesskattsbedrägerier.

Det tredje behandlar nya förslag som ska presenteras. I samband med de nya initiativen publicerade kommissionen också två stycken rekommendationer:

- *Angående åtgärder för att uppmuntra tredjeländer att tillämpa miniminormer för god förvaltning i skattefrågor*
- *Angående aggressiv skatteplanering*

Man har även gett förslag på initiativ och åtgärder som ska utarbetas under 2013 och framåt<sup>73</sup>. I EU:s rekommendation om aggressiv skatteplanering förklaras med att man i företag med hjälp av olika metoder försöker minska det skattepliktiga beloppet genom arrangemang som är helt laglig men strider mot lagens avsikt. I kommissionens andra punkt i rekommendationen definieras återigen aggressiv skatteplanering som att man ”*drar nytta av teknikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheter mellan två eller flera skattesystem i syfte att minska det skattepliktiga beloppet*”.

Aggressiv skatteplanering kan anta många former som kan leda till dubbla avdrag (t.ex. när samma förlust dras av både i källstaten och i hemviststaten) och till dubbel skattebefrielse (t.ex. när inkomster som inte beskattas i källstaten befrias från skatt i hemviststaten).

---

<sup>73</sup> EU:s handlingsplan , BEPS, OECD 2013



Med rekommendationen försöker kommissionen att uppmuntra alla medlemsstater att tillämpa samma strategi. Man måste därför ta itu med de fall där de skatteskyldiga skaffar sig skattemässiga fördelar genom att utforma sina skatteangelägenheter på ett sådant sätt att inkomsterna inte beskattas i någon av de berörda skattejurisdiktionerna (dubbel skattebefrielse). Om denna situation får fortgå kan det leda till fabricerade kapitalströmmar och kapitalrörelser inom den inre marknaden vilket hindrar den från att fungera som den ska och undergräver medlemsstaternas skattebaser<sup>74</sup>. Eftersom det inte finns någon universallösning på alla problem var det lämpligt att som första steg ta itu med att utnyttja oförenligheter mellan två eller flera skattesystem som ofta leder till skattebefrielse.

Vidare säger kommissionen att stater i fråga om dubbelbeskattning ofta inte beskattar vissa inkomster. På grund av detta tar de inte hänsyn till om dessa inkomster beskattas i den andra staten och därmed ej heller till om risk finns för dubbel skattebefrielse. Denna risk kan också finnas om medlemsstaterna ensidigt skattebefriar utländska inkomster, oavsett om de beskattas i källstaten eller inte.

Åtgärder för att motverka missbruk är otillräckliga för att kunna hålla takten med skatteplaneringsmetoderna och därför kommer hela tiden det anses vara lämpligt att medlemsstaterna har gemensamma regler för att på så sätt kunna undvika de problem som uppstår när alltför många olika regler finns. Det är också nödvändigt att hänsyn tas till de begränsningar som anges i unionslagstiftningen gällande regler för att motverka detta missbruk. I sin rekommendation föreslår kommissionen olika åtgärder för att komma tillrätta med problemen kring aggressiv skatteplanering.

Angående dubbelbeskattning anser kommissionen att en klausul bör införas som innebär att parterna i avtalet förbinder sig att inte beskatta en inkomst endast om samma inkomst beskattas av den andra parten. Man uppmanar att medlemsstaterna ser till att inkomsten beskattas av den andra parten. Kommissionen uppmanar att medlemsstaterna ser till att inkomsten beskattas med tanke på de nationella regler som leder till dubbel ickebeskattning<sup>75</sup>.

*”Om det enligt denna konvention föreskrivs att en inkomst endast är skattepliktig i en av konventionsstaterna eller att den får beskattas i någon av konventionsstaterna ska den andra konventionsstaten vara förhindrad att beskatta inkomsten endast om den ska beskattas av den första konventionsstaten.”*

---

<sup>74</sup> EU:s handlingsplan, BEPS, OECD, s 5, 2012

<sup>75</sup> EU:s rekommendation angående aggressiv skatteplanering, s 3, 2012

Kommissionen vill vidare i sin rekommendation införa en allmän regel för missbruk och den ska vara anpassad så att nationella och gränsöverskridande situationer inom unionen men även utanför i tredjeländer motverkar aggressiv skatteplanering.

*”Ett eller flera konstlade arrangemang som har inrättats med det huvudsakliga syfte att undvika beskattning och som leder till en skatteförmån ska ignoreras. De nationella myndigheterna ska skatterättsligt behandla dessa arrangemang utifrån deras ekonomiska innehåll”<sup>76</sup>.*

Mot denna bakgrund beslutade EU:s råd den 12 juli 2016 om ett direktiv (EU) 2016/1164 av om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

## **6. Ändring av Patentbox reglerna efter kritik**

### **6.1 Inledning**

I en artikel i Svensk Skattetidning skriver Brokelind att sedan 1998 har flera länder fått införa nya regler avseende inkomstbeskattning av IP-rättigheter såsom Patent-box regler i syfte att attrahera kapital som de förlorade efter att de attraktiva holdingbolagsreglerna försvann. Belgien för att ta ett exempel beskattar endast 20 procent av intäkterna från patent på koncernnivå. Detta är ett resultat av minskad bolagsskatt från 34 till 6.8 procent<sup>77</sup>.

I Nederländerna beskattas intäkter från royalties med endast 5 procent och under 2013 har även Storbritannien infört patent-box regler om 10 procent.

Problemet med denna typ av skattereglering är att begreppet IP-rättigheter även innefattar flera sorters tillgångar än de som härrör till FoU verksamhet, som till exempel varumärken, domännamn och företagshemligheter. Förutom detta finns också incitament i form utav låg beskattad inkomst från patent-box regler uteslutande av existerande immateriella rättigheter utan krav på mer utveckling. Därmed tillåter man outsourcing för FoU inom en koncern eller utanför denna utan att rätten till den låga beskattningen ifrågasätts.

Fördelen med en patent-box är att skattesubventionen endast belönar framgångsrika FoU investeringar, som ju blir mer effektivt att belöna än alla FoU projekt oavsett vilken inkomsten är.

---

<sup>76</sup> EU:s rekommendation angående aggressiv skatteplanering, s 4, 2012

<sup>77</sup> Brokelind C, Kommentar med fokus på patent box-regler, SvSkt, 2014, s 745

Dock kan sådana här stöd bli kostsamma på grund av förlorade skatteintäkter eftersom man belönar FoU som redan skett i stället för att belöna ny FoU. På grund av detta valde Sverige att istället införa ett skatteincitament i form utav reducerad socialavgift på personalutgifter som direkt kan hänföras till FoU-verksamheter. Vidare skriver Brokelind i sin artikel att OECD införde i sin rapport från 1998 olika kriterier för hur man kan identifiera skadliga skattesystem som låter företag bedriva skattedrivna verksamheter utan ”*substans*” (innehåll) Ingen visste då vad ”*substans*” innebar eller var för något<sup>78</sup>.

## 6.2 Kritik mot Patentbox-reglerna

Angående Nexus-metoden, som är en av de förslag till metod som ska underlätta för företag med FoU-verksamhet, och som också fått kritik, har en rad juridiska frågeställningar avseende Nexus-metoden fått betydelse för svenska patentägare som ingår i utländsk patentbox. Den första frågan handlar om hur man ska kunna bevisa ”*substansen*” eller innehållet och här har OECD valt att fokusera just på Nexus-kravet som syftar till att koppla de förmånliga skattereglerna till FoU-utgifter som man erlagt i samma land för en och samma skattskyldig. OECD rekommenderar med andra ord, som tidigare nämnts, att staterna inför en *territorialprincip*<sup>79</sup> eller *källbeskattningsprincip*<sup>80</sup> för inkomstbeskattningen<sup>81</sup>. Detta kommer att hindra internationella koncerner från att fritt allokera IP-rättigheterna av skatteskäl. Skatteförmånen kommer enbart att tillkomma FoU enheten. Genom att kräva bevisning från patentinnehavare om att egna FoU erlagda utgifter har bidragit till inkomstskapande patent är väldigt utmanande. Kravet att koppla utgifter för FoU och beskattning som ovan nämndes hittar heller inget stöd i nettoinkomstbegreppet.

Den andra frågan som rör Nexus-kravet avser EU-rätten. Man anser att substansrekvisiten kan strida mot EU-rätten som i princip tillåter gränsöverskridande investeringar under förutsättning att etableringen inom EU är renodlad och att den verkligen innebär en ekonomisk aktivitet och inte görs enbart av skatteskäl.

Definitionen av ”*substans*” i EUD praxis skiljer sig från BEPS handlingsplan 5 och detta måste man hitta en lösning på. Lagstiftningen får inte presumera att allokeringen av ett patent inom

---

<sup>78</sup> Ibid, 745

<sup>79</sup> Medborgarskap som förvärfvas automatiskt om man föds i en viss stat

<sup>80</sup> Beskattningen av utomlands bosatta

<sup>81</sup> Ibid, s 745

en koncern till ett icke FoU bedrivande helägt bolag är rent konstlat endast på grund av att koncernen vill kunna dra skattemässiga fördelar på grund av patentbox regler.

Nexus-kravet kan också strida mot EU:s statsstödsregler. Om en Patentbox snedvrider konkurrensen på den inre marknaden till förmån för vissa företag.

Även om den politiska arenan skulle enas om en problemformulering har inte någon hitintills kommit på en bra lösning. I BEPS handlingsplan 5 föreslår OECD en schablonberäkning av inkomst som kan medföra skatteförmån. Denna schablon kan användas som motbevisar presumtion att den skatteskyldige inte uppfyller Nexus kravet. Genom att på detta sätt få de skatteskyldiga att stå för bevisningen istället för skatteverket varje gång en lägre skattesats används på royalty så skulle aldrig det tillvägagångsättet bli godkänt av EU-domstolen<sup>82</sup>.

År 2014 tillämpar 12 europeiska länder immaterialrättsliga regelverk som ger betydande reduktion av företagsskatt från inkomst som härstammar från viktiga former av immaterialrätt. Författarna beskriver i denna artikel om de viktigaste funktionerna i policyn och integrerar dem i framtida åtgärder av kapitalkostnader och effektiv genomsnittlig taxering. Utgifter relaterade till IP inkomst är särskilt viktiga för att fastställa effektiv taxering. Ett nyckelfynd är att regimer som tillåter att utgifter dras av vid ordinarie företagsbeskattningsnivå, i motsats till den lägre immaterialrättsskatten, kan resultera i negativ effektiv taxering och därigenom ge understöd till olönsamma projekt. Man diskuterar också hur immaterialrättsliga regimer sannolikt påverkar företags beslutstagande och relaterar detta till tänkbara policymål. Medan en del regimer försöker koppla skatteförmånen till verkliga aktiviteter, har andra skapat en policy riktad till inkomster associerad med immaterialrätt. Ett viktigt orosmoment här är rollen som immaterialrättsliga regimer kan spela vid ökad skattekonkurrens mellan europeiska länder. Länder tillämpar ett icke transparent system utöver det förmånliga skattesystemet eller ”*ruling system*”<sup>83</sup>.

### 6.3 Modifiering av Patent-box reglerna

Eftersom det tidigare systemet med skattelättnad har OECD och G-20 länderna i deras arbete med BEPS introducerat ett nytt sätt för att minska skillnaderna mellan den skattelättnad som fanns mellan länder gällande patentboxen eller den s.k. Nexus approachen. Ett gemensamt

---

<sup>82</sup> Ibid, s745

<sup>83</sup> Evers L, Miller H, Spengel C, Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations, 2014, <http://www.springerlink.com>

förslag om justeringar har nu kommit från Tyskland och Storbritannien. Tidigare förekom det diskussioner om att skattesystem som beviljar skattelättnader för viss FoU via patentboxar var alldeles för fördelaktiga.

Syftet med det nya regelverket är att endast bevilja skattelättnader för intäkter som kommer ifrån immateriella rättigheter där man själv utfört FoU-verksamheten. Man tillåter på så sätt endast en skatteskyldig som kan dra nytta av patentboxen i den mån man kan bevisa att den skatteskyldige själv haft ”kvalificerade utgifter”<sup>84</sup>.

OECD:s Nexus Approach har alltså nu blivit korrigerat av Tyskland och Storbritannien som lagt fram följande förslag:

De kostnader som skattebetalaren själv har i samband med outsourcing och förvärv av verksamhet till den immateriella tillgången, kan falla inom ramen för Nexus-metoden. Andelen begränsas till högst 30 % av de kvalificerade utgifterna som skattebetalaren själv har.

Gamla patentboxar ersätts med nya. De länder som använder sig utav patentboxar som ej är förenliga med det nya systemet förväntas att vidta åtgärder och anpassa sitt system under 2015. Det kommer inte att finnas möjlighet för nya företag att efter den 30 juni 2016 att dra nytta av de gamla patentboxarna.

Företag som använder och därmed gynnas av de patentboxar som finns idag och som inte är förenliga med det nya systemet kommer inte att efter den 30 juni 2021 att kunna fortsätta erhålla fler skattemässiga förmåner av dessa regimer.

OECD- och G-20 länderna gav sitt fulla stöd till det nya tillvägagångssättet. Ett fortsatt arbete kommer att fokusera på utvecklingen av vissa riktlinjer och implementeringen beräknas vara avslutad den 30 juni 2015.

Vad som anses vara kvalificerade utgifter har varit ett vagt begrepp och en förbättring av dessa villkor medför även att kostnader som tidigare betalats av andra koncernföretag än den skatteskyldige kan medföra skatteförmåner som patentboxar innebär. Detta har gjort att en koncern kan dela upp en viss del av sin FoU-verksamhet till olika enheter. Det likartade synsättet inom OECD och G-20 länderna angående patentboxar ger också en stabilitet i systemet, detta är värdefullt för kommande användare av denna skatteförmån. Det kommer dock

---

<sup>84</sup> Schwemin, Niklas, Rapport OECD och G-20 länderna accepterar Tysklands och Storbritanniens förslag om ”patentboxar”, 27 mars 2015

att resultera i en förändring av flera länders lagstiftning, då många länder som inte har jämförbara regler i nuläget att vilja undvika att halka efter i skattekonkurrensen.

Om företaget är medlem i en grupp måste företaget också aktivt äga den patenterade uppfinningen genom bland annat att ha en betydelsefull roll i styrandet av hela konstruktionen eller uppfinningen. Man måste inte ta alla beslut gällande uppfinningen men alltså ha en betydande roll i styrningen<sup>85</sup>.

## 7. Patentboxar i Sverige

Det svenska näringslivet låg i topp i fråga om FoU från 91-2011 med motsvarande 2 % av BNP medan snittet var 1.4 % för alla OECD länder. En stor orsak till Sveriges framgång inom FoU förklaras av It-bubblan. Även när det gäller beviljade patent hos EPO och patentansökningar hos WIPO (PCT-ansökningar) ligger Sverige betydligt högre än snittet för EU-länderna.

### 7.1 Svenska CFC-regler

Sverige har haft CFC-lagstiftning sedan 1990 med en omarbetning 2004. Denna lagstiftning syftar till att förhindra internationell skatteplanering och skatteflykt. Som huvudregel beskattas inte svenska moderföretag i Sverige för inkomster som utländska dotterföretag har tagit hem bland annat genom utdelning<sup>86</sup>.

Sveriges CFC-lagstiftning innebär kortfattat att Sverige löpande beskattar de svenska delägarna i lågbeskattade utländska företag för dessa utländska företags vinster<sup>87</sup>. Reglerna hittas i 39 a kap IL<sup>88</sup>.

Om ett svenskt företag har ett dotterbolag utomlands som går med vinst kommer inte denna vinst att beskattas förrän den har tagits hem till Sverige i form av utdelning till moderföretaget. Detta brukar kallas ”*tax deferral*” och är en princip om uppskov med beskattningen av vinster i dotterbolag. Ur svenskt perspektiv finns det numera en risk för att svenska företag bedriver sin verksamhet genom lågbeskattade utländska företag med syfte att undvika den svenska beskattningen. Om vinsten från dotterbolaget överhuvudtaget kommer att beskattas i Sverige beror endast på om dotterbolaget väljer att dela ut vinst till moderbolaget för vilket utdelningen

---

<sup>85</sup> Ibid

<sup>86</sup> Dahlberg M, Internationell beskattning, uppl. 3, 185

<sup>87</sup> Ibid, s 186

<sup>88</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt, uppl. 5:1, s 60

är skattefri om andelen är näringsbetingad. Denna form utav skatteundandragande ville man förhindra i Sverige och därför införde man CFC-lagstiftning. Generellt avser den att försvåra transaktioner eller helst förhindra sådana med lågbeskattade utländska juridiska personer som syftar till att minska den svenska skattebasen<sup>89</sup>.

Den svenska CFC-lagstiftningen har fått mycket kritik och legat under utredning de senaste åren. Bland annat har den uppfattats som ett alltför komplicerat instrument för att förhindra skatteflykt på internationell nivå. Alla former av inkomster som t ex. från traditionell industri, som etablerats i ett visst land där man inte haft beskattningsnivån i åtanke. Faktorer som kan ha varit avgörande för etableringen är tillgång på arbetskraft, låga löner och närhet till avsättningsmarknader<sup>90</sup>.

## 7.2 SOU 2012:66 Skatteincitament för forskning och utveckling

Ett förslag som skulle underlätta för patentboxar lämnades i SOU 2012:66 *Skatteincitament för forskning och utveckling*, men avslogs av SKV, eftersom denna myndighet ansåg att det skulle innebära en rättsosäkerhet både för arbetsgivare men även för SKV gällande anställda och arbetsuppgifternas omfattning. SKV menar att det krav man har på att forskningen ska bedrivas i kommersiellt syfte bör tas bort för att underlätta arbetsbördan. Kravet innebär också att en del aktörer på marknaden kan missgynnas och resurserna för FoU kan komma att snedvridas. SKV kom därför med förslaget att sänka subventionen till 2.5% i kombination med att föreslagen tak regel tas bort. Eftersom frågorna kring hur man definierar en koncern samt hur utrymmet för avdrag ska fördelas inom koncernen faller bort leder detta till omedelbar förenkling. Ett kringgående av takregeln via en utomstående konsult eller ett bemanningsföretag går inte att förhindra enligt SKV. Vidare säger man att det är endast företag som utför FoU inom koncernen som har rätt till ett subventionsutrymme upp till taket<sup>91</sup>.

Företaget ska kunna överföra hela eller delar av subventionsutrymmet till sina underleverantörer. Ett stort behov att förtydliga begreppen forskning och utveckling finns för att man ska kunna få bort osäkerheten inom den juridiska tillämpningen.

Kriteriet *vinstsyfte eller kommersiellt syfte* innebär en ny gränsdragning i svensk lag. SKV anser att det är bättre att man använder en känd gränsdragning av företagen i form av ett krav på att

---

<sup>89</sup> Dahlberg M, Internationell beskattning, uppl. 3, 186

<sup>90</sup> Ibid, s 213

<sup>91</sup> SOU 2012:66, Skatteincitament för forskning och utveckling

utföraren bedriver näringsverksamhet enligt IL. Kravet avser en som utför FoU inte finansierad av den. Har man vinstsyfte får man en subvention och detta ger en snedvridning där vissa aktörer missgynnas och ifrågasätts därmed också ur legitimitetssynvinkel. Enligt SKV är det lämpligt att utesluta FoU som finansieras med skattemedel oberoende av om utföraren har vinstsyfte eller ej, om man vill rikta stödet till näringslivet.

Det grundläggande samhällsekonomiska skälet för att subventionera FoU är att positiva externa effekter gäller all FoU. I stället för utredningens förslag skulle stödet riktas till icke vinstdrivande finansierare och utförare. Av förenklingsskäl borde man dock undvika sådana gränsdragningar med hänsyn till företagets administrativa kostnader. Mot denna bakgrund vill alltså SKV att subventionen bör omfatta all FoU oavsett vem som utför eller finansierar den. En sådan lösning skulle vara bättre eftersom den då inte missgynnar icke-vinstdrivande företag som exempelvis sjukhus mot de vinstdrivande. Statens subventionsbelopp skulle vara begränsat om staten ses som en koncern eftersom utredningen vill begränsa subventionsbeloppet. Gränsdragningen som utesluter staten som utförare eller finansierare är en onödig komplikation<sup>92</sup>.

Utredningen föreslår en subvention om 10 % av underlaget. Om man inför ett högre tak kommer detta att innebära att subventionen i allt mindre utsträckning blir en förmögenhets överföring från staten till företagen utan att ge incitament och till att öka FoU för företagen. Genom att ge en lägre subvention i procent av subventionsunderlaget och högre tak skulle detta leda till mindre skatteplanering genom att man kringgår taket d v s, det blir alltså mindre snedvridningar mellan att utföra FoU med anställda i det utförande företaget jämfört med anställda i andra företag. Det blir mindre av 2 skäl:

- Subventionen i % av underlaget blir lägre därför lönar det sig inte att kringgå taket.
- Ett högre tak innebär att färre företag ligger över taket d.v.s., färre företag finner det lönsamt att kringgå taket<sup>93</sup>.

### **7.3 Aspekter vid införande av patentboxar**

Om regler om patent eller innovationsboxar skulle införas i Sverige finns det alltså flera saker att ta ställning till. Det är till exempel inte möjligt att patentboxen enbart kan begränsas till svenska patent. EPO patent skulle troligtvis omfatta patent även godkända av patentverk i olika

---

<sup>92</sup> Ibid

<sup>93</sup> Ibid



EU-länder. Om patentboxen är generell och gäller alla företag, ej utesluter patent från andra länder eller diskriminerar andra gränsöverskridande transaktioner kommer den inte att gå emot EU-rätten. Om den svenska patentboxen inte är mer generös än andra EU-länders patent eller innovationsboxar finns inte någon risk att kommissionen skulle vilja stoppa den.

Vilka immateriella rättigheter som ska omfattas av skattelättnaden är första frågan. Ett alternativ är enbart patent, ett annat är patent och andra immateriella rättigheter skapade genom FoU och ett tredje att alla immateriella rättigheter omfattas. En annan aspekt är om det bara är nya patent som ska omfattas av patentboxen eller både nya och äldre. Om äldre patent omfattas blir systemet mer kostsamt på grund av den skatt som faller bort. Men det handlar också om att man vill kunna stimulera kommersialiseringen av ny teknik eller kunna använda sig av en äldre teknik<sup>94</sup>.

En ytterligare aspekt handlar om vilka krav som faktiskt gäller ägandet av patentet. Företag som använder egna patent i sin produktion omfattas. Men om ett företag förvärvar ett patent eller har en licens att använda det, hur går man tillväga i sådana fall? En del länder har därför ställt krav på att företaget måste vidareutveckla sitt eller sina patent för att det ska omfattas av patentboxen. Om ett patent säljs eller licensieras till externa företag ska vinsten från försäljningen och licensintäkterna beskattas med den lägre skattesatsen? En stor svårighet finns gällande beräkningen av vinster från patent eller innovationsboxar. Viktigt i detta fall är att det bara är vinsterna från själva patenten som inräknas. Företagen har som tidigare nämnts incitament att redovisa så stora intäkter och så få kostnader som möjligt för ett patent så att den största delen av företagets vinst kan beskattas med en lägre skattesats. Det gör det inte heller lättare då många patent är inbäddade i komplexa produkter. Patentboxar innebär inte bara ökade administrativa kostnader för företagen utan ger även ökade administrativa kontrollkostnader för skatteverket.

De höga tidiga kostnaderna i företaget kan alltså kvittas mot andra intäkter som skulle ha beskattats med vanlig bolagsskatt vid en årlig beräkning av vinsten. När vinster uppstår från patentet i senare faser och kostnaderna för patentet är låga kan dessa beskattas med patentboxens låga skattesats. Huruvida man ska sätta ett tak för de vinster som kan omfattas av patentboxen är en intressant fråga. Ett sådant tak skulle kunna gynna de företag som har patent med begränsade vinster eftersom de då kan utnyttja systemet maximalt till skillnad från företag med

---

<sup>94</sup> Svensson, Roger, Rapport#7, Patentbox som indirekt FoU stöd, 2014, s 29

patent som ger stora vinster. Företag som ligger över taket får ingen stimulans att öka satsningar på FoU<sup>95</sup>.

## 7.4 Patentboxar och internationell skattekonkurrens

Den internationella konkurrensen och företagens rörlighet har ökat markant under de senaste decennierna. En reaktion hos regeringar i olika länder är därför att det egna landet hör till de mest attraktiva för företag globalt. En sänkt företagsskatt är ett starkt konkurrensmedel för att locka utländska investeringar. Skattesatserna för vinster i OECD-länderna har därav minskat.

Tittar man på Sverige så låg bolagsskatten på 52 % fram till 1989. Efter skattereformen 90-91 sänktes den till 40 % och därefter till 30 %. Skattebasen utökades från 1994 till 2008 då Sverige hade en skattesats på oförändrade 28 %. 2009 sänktes den till 26.3% och 2013 till 22 vilket gör att Sverige ligger lite under EU och deras snitt på 22.7 % <sup>96</sup>.

I jämförelse med andra vinster är skattebasen rörligare för immateriella tillgångar än andra. Äganderätten av ett patent kan registreras av en koncern i ett dotterbolag med säte i ett annat land där:

- Sätet för koncernens huvudkontor ligger
- Teknologin skapas
- Ansökan för enskilda patent gjordes

Eftersom flexibiliteten hos de immateriella rättigheterna gör att skattekonkurrens tvingas fram mellan länder för att inte förlora skatteintäkter, arbetstillfällen eller verksamheter. Men denna flexibilitet som orsakar skattekonkurrens ökar också risken för att företagen använder sig utav skatteplanering. Enheterna för FoU är dock mer trögrörliga än för tillverkningsavdelningen och för att äga patentet själva, dels beroende på att rekrytering av kvalificerad personal är svår vid en flytt.

Genom att forskarna, d.v.s. FoU- personal, vet mer om sin uppfinning än vad de kan säga, att denna kunskap helt enkelt ej går att kodifiera är dock en viktig orsak till varför orörligheten för FoU-enheten är stor. Det blir helt enkelt känsligt att flytta en FoU enhet eftersom det kan resultera i att skicklig personal på avdelningen som besitter immateriell tillgång sägs upp<sup>97</sup>.

---

<sup>95</sup> Svensson, R, Rapport#7 Patentbox som indirekt FoU stöd, 2014, s 30

<sup>96</sup> Ibid, s 16

<sup>97</sup> Svensson, R, Rapport #7, Patentbox som indirekt FoU-stöd, 2014, s17

Genom att arrangera verksamheterna så att vinsterna uppkommer i de länder där skattesatsen är lägst har varit ett incitament för företag. Speciellt mobila är vinsterna från patenterade produkter dels för att äganderätten kan flyttas mellan dotterbolag för att man vill utnyttja skattesatser, dels kan ett dotterbolag licensiera en immateriell rättighet till ett bolag i ett annat land. En tredje orsak eller variant är att vinster kan omfördelas med hjälp av FoU-kontrakt mellan länder.

I ett land med låg skattesats finansierar ett dotterbolag för FoU som utförs av andra dotterbolag där skatten är högre.

Genom att dotterbolaget i det land med lägre skatt betalar mindre än vad FoU gör i ett land med högre skatt kommer vinsten därmed att hamna i det land med lägst skatt, s.k. lågskatteland. Den sista varianten är att upprätta en överenskommelse om hur kostnaderna för FoU ska delas upp mellan olika dotterbolag som risk, kostnad och avkastning<sup>98</sup>. Man kan exempelvis ge rätten till vinst från dessa patent för att det ska hamna i lågskatteland. Först och främst är det de stora företagen som har dotterbolag i många länder som får möjlighet att lokalisera om dels vinster från FoU, patent, andra immateriella rättigheter och själva ägandet av rättigheterna. Mindre företag kan genom att bilda handelsbolag med driftställen i utlandet dra nytta av den skillnaden som finns mellan olika skattesatser mellan länder. Möjligheter för företag att maximalt dra nytta av skattesystem så att vinster och intäkter flyttas mellan länder begränsas av olika skatteregler<sup>99</sup>.

Förflyttningar av intäkter/vinster kräver betalningar som gör att FoU kompenserar royalties och licenser, vilka är satta till privilegierade priser. Gällande intertransaktioner ska priser sättas enligt reglerna som om de hade skett mellan olika koncerner. Skattereglerna skiljer sig mellan länder från accepterade metoder till att beräkna betalningar från kontrakterad FoU. Även avseende på huruvida alla dotterbolag måste ha en egen FoU-avdelning eller ej så kan skattereglerna skilja sig gällande kostnadsdelningar. Ett stort arbete inom OECD som tidigare nämns pågår sedan 2013 med att identifiera och försöka hindra skatteplanering med s.k. BEPS<sup>100</sup>.

---

<sup>98</sup> Ibid

<sup>99</sup> Ibid, s 17

<sup>100</sup> Ibid, 18

## 7.5 Fördelar och nackdelar med patentboxar

Den lägre skattesatsen på patentboxen höjer marginalavkastningen på patent. Därav ger man företagen högre incitament till att både kommersialisera forskningsresultatet och investera mer i FoU.

Ett annat syfte är att lokalisera ägandet av patent till värdlandet och därmed hoppas man på att kunna öka skatteintäkter från de vinster ett företag erhåller från patentet. Detta skulle kunna kallas för en form av skattekonkurrens.

En viktig skillnad mellan patentbox och andra indirekta FoU-stöd är att patentboxen är kopplade till vinster från patent och till FoU i ett steg medan indirekta stöd är direkt länkade till FoU-investeringar. Det senare har därför en snabbare effekt än en patentbox. Indirekta stöd förutsätter också ofta att FoU-verksamhet finns i det land där skattesubventioner finns.

Enligt EU-rätten kan inte detta krävas av patentboxar vilket därför kan öka FoU-investeringar i andra länder<sup>101</sup>. Hursomhelst kan sägas att en patentbox med all säkerhet skapar incitament för företag att skapa så många teknologiska patent som möjligt så att merparten av företagets vinst omfattas av en högre skattesats.

Bara satsningar på FoU belönas som är vinstgivande eftersom patentboxen är skatteincitament på intäktssidan vilket ger nackdelar och fördelar. Företag måste verkligen anstränga sig så att patentet går med vinst så att man kan erhålla lägre skattesats och dra nytta av den, nackdelen blir då att går man ej med vinst så kan man ej heller dra nytta av stödet. Incitament finns att hämta för företag som klassificerar om andra kostnader till FoU-kostnader för att kunna dra mer nytta av stöden. En s.k. finansiering av olika typer av bidrag, vilken omfattar både skatteavräkning och andra avdragsmöjligheter. Företagen uppvisar alltså att de har högre FoU-kostnader än de har.

Om det är en motsatt situation då subventionerna istället är kopplade till intäktssidan finns incitament att dels uppge att kostnaderna som är kopplade till patentet istället är andra kostnader och intäkter från annan verksamhet än från patentet. Man får här istället en högre vinst som beskattas lägre i patentboxen istället för som ovan uppge en högre patentkostnad än vad man har.

Det är en svår marknad eftersom det krävs mycket investeringar dels på grund av höga FoU-kostnader men även för att söka och förnya patent. Det tar lång tid innan intäkter eller vinsten

---

<sup>101</sup> Ibid, s 18

kommer, varför upplägget gynnar större företag bättre eftersom de har en bättre kreditvärdighet, återinvesterar mer och har upparbetade vinster än mindre företag<sup>102</sup>.

## **8. Intervjuer och undersökning**

### **8.1 Inledning**

Med anledning av de frågeställningar jag har i denna uppsats ansåg jag det vara intressant att även titta på hur det ser ut i praktiken. Jag ville få ta del av hur olika sakkunniga på området ser på det här med patentboxar och hur dessa skulle kunna påverka vårt svenska företagssamhälle. Skulle ett införande av patentboxar skapa en ny möjlighet för svenska företag och vårt land eller är det regelverk vi redan har i form utav våra konkurrenslagar och CFC-lagstiftning fullt tillräckligt.

Jag formulerade några frågor och ringde sedan runt till olika advokat/jurist byråer. Då ämnet är relativt kvalificerat var det inte många kontor som hade någon skattejurist som kunde svara på mina frågor. Slutligen fann jag några respondenter som kunde hjälpa mig. Som jag skrev i mitt metodkapitel valde jag att göra telefonintervjuer.

### **8.2 Intervjuerna**

Intervjuerna förberedde jag genom att först skriva ner några stödfrågor som jag även bifogar i slutet av uppsatsen. Jag lät sedan respondenterna i lugn och ro försöka svara på dessa frågor utan att leda dem i någon specifik riktning. Varje intervju tog ungefär 20 minuter och de var väldigt uppskattade.

#### **8.2.1 Intervju med skatterådgivare Tomas Tobiasson vid ANGAMATO**

Enligt Tobiasson är Sverige konkurrenskraftigt idag för att det skattetryck som fanns tidigare har dämpats. Produktionen kommer troligtvis redan att förläggas utomlands eftersom företag idag anser att Sverige är litet och man vill vara så nära marknaden som möjligt.

Han menar vidare att om alla länder inför sådana specialregler som patentboxar kommer dessa så småningom att urholkas. Man måste ha mer permanenta regler, därför anser han inte Sveriges

---

<sup>102</sup> Ibid, s 19

skatteregler vara ett problem i sig utan snarare etableringsfriheten. Sverige har som sagt fungerande regler redan i form utav både konkurrenslagstiftning och CFC-regler. Vad vi skulle behöva är en uppdatering av dessa. Vidare menar han att en uppfinnare eller annan patent sökare är mer intresserad av att få patent för sin produkt än det skatteregler som följer. Därför tycker han att man borde ändra reglerna i Sverige så att de är mer permanenta. Man måste för att kunna göra en kalkyl veta hur investeringen ska se ut på lång sikt. Man vill ha och behöver ha en trygghet så att inte investeringarna man lagt i en produkt kanske försvinner eller kommer att ändras om exempelvis Sverige byter regering. Känner man ingen trygghet inför framtiden resulterar detta kanske i slutändan i en minskning inom forsknings- och utvecklingsområdet sker. Gällande statsstöd som är ett skatteincitament för forskning och utveckling på vissa marknader anser han att de ska tas bort eftersom det leder till en snedvridning bland företag.

### **8.2.2 Intervju med Advokat Bruno Lindén vid Lindén Law**

Enligt Lindén är patent en lätttrörlig produkt och här gäller det att hitta ett land som han menar är ”anständigt”. Med detta menas ett land som har bra villkor och som har ett bra företagsklimat för man i första hand ska välja att lägga sin forsknings- och utvecklingsavdelning där. Vidare anser han Sverige vara konkurrenskraftigt men visst kan vi tappa en del av forsknings- och utvecklingsenheter men inta av så pass stor betydelse att det skulle vara negativt för Sverige. Det är många faktorer som styr en forsknings- och utvecklingsenhet, inte enbart patentet på en produkt i sig, utan själva den praktiska utformningen av en sådan enhet. Det är kostsamt att ha en sådan avdelning på grund av alla utgifter som den innebär i form utav personal, kontor o.s.v. Genom att förlägga sin FoU-avdelning i ett annat land för att erhålla skattemässiga fördelar kan i många fall kostnaderna överstiga de fördelar man får. Sverige är ur den synpunkten ett konkurrenskraftigt land då det är billigt att starta företag i Sverige, den byråkratiska skatten är låg. I många länder är byråkratin ett större problem då det tar lång tid på grund av dess tunga omfattning. Spanien är ett bra exempel på hur byråkratin kan sätta många ”käppar i hjulet”.

Sverige har en bra och fungerande lagstiftning gällande forskning- och utveckling idag och därför anser inte denna respondent att vi ska införa patent-box regler i det svenska systemet. Sverige har också väl utvecklade dubbelbeskattningsavtal med många länder som underlättar för företagen.

### 8.2.3 Intervju med skattejurist Tomas Persson vid MAZARS

Enligt Persson är det klart att i den internationella konkurrensen spelar lättnader i skatteuttaget roll. Kanske kan stängda patentboxar kompenseras av exempelvis skattelättnader för experter och personal som jobbar inom området FoU. Vilka instrument som är de mest effektiva känner Persson inte till. För företag med inkomster som härstammar från FoU är naturligtvis boxarna attraktiva.

Beskattning anses inte begränsa etableringsfriheten eftersom skatteområdet är exklusivt för medlemsstaten med undantag där det träffats specifika avtal och uppgörelser mellan staterna.

Fördelar finns med boxarna eftersom lägre skatt på inkomster som härstammar från FoU typiskt sett gynnar företagande. Nackdelen är att de inte gynnar det kostsamma och mödosamma investerings skedet i FoU utan först när företaget skördar frukterna av detta.

## 8.3 Undersökningar angående FoU i Sverige

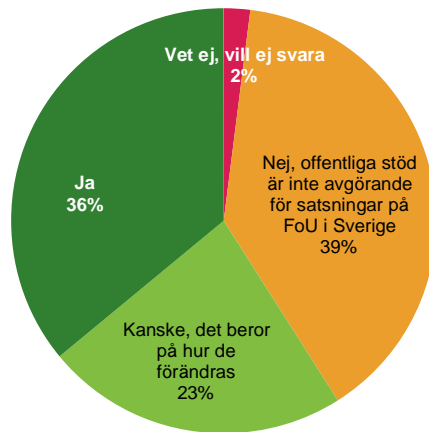
En undersökning av SCB har visat att FoU har en svag tillväxt i Sverige. Statistik visar att näringslivet står för 70 % av satsningarna och för 30 % står till största delen universitet, högskolor, statliga myndigheter, landsting och kommuner. Högst i topp är Ericsson, Astra Zeneca och Volvo<sup>103</sup>.

Undersökningen är gjord av Ipsos. I Unionens undersökning ställdes frågan om ökade eller förändrade offentliga stimulanser skulle bidra till att just ert företag skulle satsa mer på FoU i Sverige. 36 % svarade ja, 23 % Kanske med skälet att det beror på hur det förändras. 39 % svarade nej, offentliga stöd är inte avgörande. 2 % visste och ville ej svara<sup>104</sup>.

---

<sup>103</sup> Tjärnback, E, Unionen, Vad avgör företagens FoU-satsningar, s 10, 2013

<sup>104</sup> Ibid, s 30



Figur 2 Ipsos/Unionens undersökning.

## 9. Sammanfattning och analys

### 9.1 Sammanfattning

Företagen kommer att investera mindre i FoU på en fri marknad än vad som är optimalt ur ett samhällsperspektiv. Dels beror detta på att företag inte kan tillgodogöra sig alla resultat från FoU och dels på ofullständiga kapitalmarknader för tidiga och riskfyllda FoU-projekt. Regeringar över hela världen har sedan årtionden försökt att erbjuda både direkta och indirekta FoU-stöd till företag i den privata sektorn mycket på grund av att man vill få bort underinvesteringarna i FoU. Även immateriella rättigheter såsom patent har också som syfte att underinvesteringarna ska motverkas.

Flera EU-länder har på senare år infört olika former av patent eller innovationsboxar. Detta är en form utav indirekt FoU-stöd på företagens intäktssida. Dessa skatteincitament innebär att om företagen kan påvisa att vinsterna kommer från patent eller immateriella rättigheter så ska dessa beskattas med en lägre skattesats. Man vill med detta att företag ska satsa mer på FoU och får därför incitament att kunna kommersialisera dessa. Fördelen med att använda sig av en patentbox är att man erhåller incitament. Ett annat viktigt syfte är också att man vill locka företag att placera ägandet av patent i värdlandet så att vinsterna kan generera skatteintäkter där.

Statistik har visat att både patentansökningar och export av högteknologisk art har ökat snabbt under perioden 2006-2011 i EU-länder som använder patentboxar. Däremot har de länder som



ger dessa skatteincitament lett till att FoU-investeringarna ökat mest, vilket innebär att patentboxarna ej skapar mer investeringar i sina värdländer.

De existerande patent och innovationsboxarna i bl.a. Holland, Belgien, Luxemburg, Storbritannien, Irland, Frankrike och Spanien är väldigt heterogena. Det skiljer sig åt med tanke på vilka immateriella rättigheter som omfattas, huruvida även gamla patent omfattas, nivå på skattesatsen och hur vinster från patentet beräknas. Ibland omfattas passiva intäkter och förvärvade patent. Dessa aspekter måste man ta hänsyn till om man skulle utforma en patentbox för t.ex. Sverige. Det är även viktigt att boxen inte strider mot EU-rätten men så länge boxen är generell och gäller för alla företag och ej utesluter patent från andra EU-länder eller diskriminerar andra gränsöverskridande transaktioner så strider den inte mot EU-rätten. Flera länder i Europa har väldigt generösa regler för sina innovationsboxar som inte har ifrågasatts av EU-kommissionen och så länge man inte överskrider deras generositet tycks det inte vara någon risk att kommissionen skulle stoppa införandet av en patentbox.

Patentboxarna möjliggör inte bara ökad internationell skatteplanering. En tendens är att det har skett en upptrappning mellan länder att införa alltmer generösa regler i patent- och innovationsboxarna. Patentboxar expanderas till innovationsboxar och skattesatserna sänks allteftersom. Anledningen till att skatten på vinster från patent och immateriella rättigheter är utsatt för en sådan hård skattekonkurrens internationellt är att just denna skattebas är mer lätttrölig internationellt än vad tillverknings- och FoU-enhet är<sup>105</sup>.

## 9.2 Analys

Företag har alltså insett att man genom att använda sig av en patent- eller innovationsbox kan man attrahera en FoU-intensiv verksamhet till ett annat land och på så sätt kunna få bättre skattefördelar. Denna utveckling fick mycket kritik eftersom de gamla patentbox-reglerna gjorde att företag flyttade all sin verksamhet till FoU-avdelningar där man alltså fick bäst skattereducering på grund av vilket säte man valt.

Detta har skapat ett problem för de egna landets ekonomi i form av skattebortfall. EU-länders olika regeringar har nu valt att skärpa reglerna med den så kallade ”*Nexus-approachen*” och enligt OECD ska den implementeras och verkställas från och med 2015.

---

<sup>105</sup> Svensson, Roger, Rapport Patentbox som indirekt FoU stöd, s 34, 2014

*Huruvida OECD förhåller sig till nya skärpta regelverket "Nexus approach" till EU:s etablerings- och statsstödsregler kan diskuteras.*

Storbritannien är först ut med ett förslag som har godkänts av OECD och G-20 länderna. Man vill med detta förslag minska skillnaderna mellan den skattelättnad som finns mellan länder.

Man vill därför endast bevilja skattelättnader för intäkter som kommer ifrån immateriella rättigheter där man själv utfört FoU-verksamheten. På det viset tillåter man endast en skatteskyldig som kan dra nytta av patentboxen om denne kan visa att denne själv haft s.k. kvalificerade utgifter.

Gamla patentbox regler ersätts av nya och de patentboxar som ej är förenliga med de nya reglerna förväntas att anpassa sitt system. De företag som använder och gynnas av de patentboxar som finns idag och som ej är förenliga med det nya systemet kommer inte att kunna fortsätta att erhålla fler skattemässiga förmåner efter den 30 juni 2021.

Statstödsrätten tycks inte vara lika undanskymd längre mot som tidigare var fallet på EU-nivå. Det senaste decenniet har visat en ökning inte minst i svenska domstolar där EU:s statsstödsrätt mångdubblats. Utvecklingen kan ses som en följd av att samhället omstrukturerats i viss mån på så vis att de offentliga utgifterna i större utsträckning finns hos privata aktörer. Ett lysande exempel är vård, skola och även omsorg. Därför kan man konstatera att det EU-rättsliga genomförandeförbudet och definitionen av statliga stöd i artikel 107.1 FEUF inte längre är främmande i svenska domstolar<sup>106</sup>.

Förslaget att införa patentboxar i Sverige avslogs av SKV då man ansåg att detta skulle innebära en rättsosäkerhet både för arbetsgivare men också för skatteverket självt. Man menar att de krav man har på att forskningen ska bedrivas i kommersiellt syfte ska tas bort för att man på så sätt kan underlätta arbetsbördan. Kravet innebär också att en del aktörer på marknaden kan missgynnas och resurserna för FoU kan *"komma att snedvridas"*

Sverige anser många har ett fungerande rättssystem på området för FoU i form av bland annat våra konkurrenslagar och CFC-regler. På grund av detta har man därför ej heller anammat patentbox reglerna i Sverige. Mot bakgrund av EUD:s avgörande i mål C-196/04 Cadbury Schweppes blev det dock nödvändigt att förändra den svenska lagstiftningen angående CFC-

---

<sup>106</sup> Indèn, T, EU:s Statsstödsrätt, s 290

regler. Skälet till detta var att den träffade alltför brett eftersom den också var tillämplig i fall som endast var rent ”konstlade upplägg”. Den nya bestämmelsen infördes i 39 kap 7a§ IL<sup>107</sup>.

En grundläggande frihet är att kunna konkurrera med andra företag runtom i världen. Huvudregeln är sådan att det ska råda konkurrens, men man har frihet att tillfoga sina medaktörer skada genom att konkurrera ut dem.

Om patent eller innovationsboxar skulle införas i Sverige finns det flera saker att ta ställning till. Det är till exempel inte möjligt att patentboxen enbart kan begränsas till svenska patent. EPO-patent skulle definitivt omfattas, troligen även patent godkända av patentverk i enskilda EU-länder.

*Om patentboxen är generell och gäller alla företag, ej utesluter patent från andra länder eller diskriminerar andra gränsöverskridande transaktioner kommer den inte att strida mot EU-rätten.*

Så länge som den svenska patentboxen inte är mer generös än andra EU-länders patent eller innovationsboxar finns det inte heller någon risk att kommissionen skulle stoppa den. Patentboxarna kan inte bara öka internationell skatteplanering, en upptrappning har skett mellan länder i form av att man försöker införa mer generösa regler i boxarna. Anledningen till att skatten på vinster från patent och immateriella rättigheter är utsatt för så hård konkurrens i form av skatter internationellt är just för att denna skattebas är lätttröligare än vad både tillverknings- och FoU-enheterna är<sup>108</sup>.

*Så bör Sverige införa ett patentbox-system och vad krävs för att det ska vara förenligt med EU:s etablerings- och statsstödsregler?*

Då vi har en stark konkurrenskraft och fungerande lagar och regler redan i Sverige är det alltså mångas uppfattning att ett införande av patentboxar inte är en bra lösning. Dels kan det bli mer kostsamt och de skattefördelar man eventuellt skulle erhålla vägs upp av de kostnader som en etablering av en FoU-verksamhet kostar om man nu väljer att ha sitt säte i ett annat land med en lägre skattesats. Enligt Tomas Tobiasson vid advokatbyrå ANGAMATO tror även han att om alla länder ska anamma samma system som i detta fall med patentboxar finns det också en risk att systemet kommer att urholkas på lång sikt. Det finns inte heller några empiriska stöd för att patentboxar skulle stimulera mer FoU enligt Roger Svenssons rapport.

---

<sup>107</sup> Dahlberg, M, Internationell beskattning, s 212

<sup>108</sup> Svensson, R, Rapport #7, Patentbox som indirekt FoU-stöd, s 32

FoU är viktiga faktorer för vår framtid och för att skapa en trygghet för landet med framförallt också för uppfinnarna själva. De tänker oftast inte på fördelaktiga skattesystem när de utvecklar sin produkt och vill ha ett patent på den som fungerar och som kan verka positivt för alla aktörer på marknaden både i Sverige och resten av världen.

## 10. Synpunkter

Den här uppsatsen har för mig varit väldigt givande att skriva. Patentbox-systemet är ett intressant ämne och under arbetets gång har jag stött på en rad problem som jag funnit väldigt intressanta, men ibland även svåra att försöka lösa. Ett utav de problem jag stötte på redan i tidigt skede var hur jag skulle välja att göra mina avgränsningar då ämnet är väldigt brett och belyser många rättsområden men som jag hoppas efter många omarbetningar att resultatet blev tillfredställande och gav tillräckligt med både förförståelse och djup.

Ämnet väckte många tankar och funderingar speciellt också efter de intervjuer jag gjorde. Jag tänkte därför ta upp några utav dessa för att försöka sammanfatta mina synpunkter i ämnet.

Genom att införa Patentboxar tror jag ej är en bra lösning eftersom vi har stark konkurrenskraft och fungerande lagar och regler redan i Sverige. Vi har också duktiga forskare och uppfinnare i landet. Genom att flytta FoU-verksamheten utomlands för att få skattefördelar tror jag i praktiken inte heller blir en lätt uppgift då jag också anser att risken är stor till att man kan förlora många viktiga medarbetare. Delvis på grund av deras eventuella ovilja att flytta utomlands och i slutändan kanske resultatet blir att färre söker sig till den typen av utbildning för att framtiden i Sverige inte ser lika ljus ut. En annan tanke är också att forskare och uppfinnare direkt söker sig utomlands i stället för att stanna kvar på den svenska marknaden.

FoU är som sagt viktigt för vår framtid och för denna måste man skapa en trygghet men om ett land som Sverige nu redan har ett fungerande system anser jag att man hellre borde utveckla systemet allteftersom utvecklingen förändras på marknaden. Med detta menar jag att man i Sverige måste se till att lagarna följer utvecklingen så att företagen med lätthet kan vara konkurrenskraftiga gentemot omvärlden och inte på grund av gammal byråkrati hamna utanför och slås ut.

## 11. Källförteckning

### Litteratur

Bernitz, U, m.fl. , Europarättens grunder, Norstedts förlag, uppl. 5:1, 2014

Bernitz, Ulf, Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens, Ellanders Sverige AB. 2013

Bernitz, Ulf, Svensk och Europeisk marknadsrätt 1, Nordstedst Juridik, 2013

Dahlberg, Matthias, Internationell beskattning, Studentlitteratur AB, Lund, 2012

Derlén, M, m.fl., Grundläggande EU-rätt, uppl.1, Liber AB, Stockholm, 2015

Gillham, B, Forskningsintervjun; tekniker och genomförande, uppl. 1:1, Studentlitteratur, 2008

Hettne J, Otken Eriksson I, EU-rättslig metod-Teori och genomslag i svensk rättstillämpning, uppl. 2, Nordstedst Juridik, 2005

Hilling m.fl. EU- Skatterätt, uppl. 3, Iustus förlag, Uppsala, 2011

Indèn, Tobias, EU:s Statsstödsrätt, Iustus förlag, Uppsala, 2013

Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, s 38, Iuste, Uppsala, 2011

Lodin, S-O, m.fl., Inkomstskatt; en läro-och handbok i skatterätt, uppl.14,

Studentlitteratur AB, Lund, 2013

Munck, Johan, Sveriges Rikes Lag, Wolters Förlag, 2016

Pelin, Lars, Internationell skatterätt – i ett svenskt perspektiv, Studentlitteratur AB, Lund 2011

Rabe, Gunnar, Skattelagstiftning, 13:2, Norstedts Juridik, 2013

Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s 38, uppl 2, Norstedts Juridik, 2007

Svenning, C Metodboken, uppl. 5, Lorentz, 2003

### Artiklar och rapporter

Brokelind, Cecilè, Kommentar med fokus på patentbox-regler, SvSkt, 2014

Evers, L, Miller, H, Spengel, C, Intellectual property box regimes:effective tax rates and tax policy considerations, 2014

Lohela, M, Att motverka skadlig skattekonkurrens på ett effektivare sätt, SvSkt 2014

Svensson, Roger, Rapport#7, Patentboxar som indirekt FoU-stöd, Entreprenörskapsforum, 2014

Schwemin, Niklas, Rapport OECD och G-20 länderna accepterar Tysklands och Storbritanniens förslag om ”patentboxar”, 27/3 2015

Tjärnback, Emma, Unionen, Vad avgör företagens FoU-satsningar, 2013

Tranquill, i R, Bertlin, J, Ett skatteprojekt med konsekvenser, CFO World 17/12, 2014

### **Rättsfall**

Mål C-264/96 ICI

Mål C-255/02 Halifax

Mål C-196/04 Cadbury Schweppes

Mål C-142/87, Belgien mot kommissionen

Mål C-106/09 P och C-107/09 P, Kommissionen och Spanien mot Gibraltar och Storbritannien.

Mål C-6/64 Costa mot E.N.E.L

### **EU-rättsakter m.m.**

EU-kommissionen, Brussels 11/06 2014 C 3606 final, EU:s rekommendation om aggressiv skatteplanering, 2012,

OECD EU:s handlingsplan 5, BEPS, OECD, 2013

### **Remissyttrande**

SKV;s ställningstagande angående forskning och utveckling SOU 2012:66

### **Elektroniska källor (Internet)**

Google.se

Lagen.nu

Oecd.org

Europa.eu-press-release\_IP-16-2923\_sv, statligt stöd

### **Telefonintervju**

Tomas Persson, Mazaar, Hbg, per den 14 mars 2016, tfn: 0708419136

Tomas Tobiasson, ANGAMATO, Orsa, per den 14 mars 2016, tfn: 0701937408

Bruno Lindén, Lindén Law, Kristianstad, per den 14 mars 2016, tfn: 0705844988

## **Abstract**

This essay concerns the patentbox, how it was formed, and how the new design thanks to the criticism it had created a new modified method, the s.c. Nexus approach.

Sweden has not previously embraced this system and has been criticized for this as some believe that Sweden's competitiveness against Europe may decline.

Due to the fact that the rules have become stricter, it has been suggested that Sweden should apply this approach in order to continue being competitive. Sweden has, according to many, effective legislation in competition law and the CFC-legislation. The question is whether we are and can remain competitive as more companies choose to move their research and development activities abroad.

Governments the world over have long sought to offer both indirect and direct R&D-support to companies in the private sector much because it is desired to get rid of underinvestment. Several countries have therefore introduced the patentbox system in order to receive incentives, including in the form of taxes, but also that businesses are attracted to place ownership of a patent in the host country so that profits can generate tax revenues there.



## **Bilaga**

### **Intervjufrågor**

- Genom att införa patent-boxar i Sverige ansåg bland annat skatteverket vara för kostsamt enligt deras ställningstagande men hur kommer Sverige att klara den internationella konkurrensen och hålla sig kvar på marknaden om man väljer att ej använda sig utav patentboxen trots skärpta regler ?
- Om låt oss säga Sveriges konkurrenskraft minskar på grund av att man väljer bort detta verktyg kolliderar inte Sverige med etableringsfriheten i sådana fall?
- Tycker du att vi ska använda oss utav patent-boxar i Sverige? Varför?