

VLL Innovation AB

Översiktlig genomlysning
av tänkta ersättnings-
modeller för VLL
Innovation AB i
partnerskap

2016-08-09

Bakgrund, förutsättningar och uppdrag

Aktiebolaget Västerbottens Läns Landsting Innovation AB startades efter beslut av landstingsfullmäktige hösten 2015. Bolag är ett helägt dotterbolag till Västerbottens Läns Landsting. Enligt bolagsordningen ska bolaget ” på uppdrag av landstinget stödja arbetet med att identifiera behov inom landstingets verksamheter samt att utveckla samverkan med företag om utveckling, test och implementering av innovationer.”

PwC har fått i uppdrag att granska och kommentera vilka effekter VLL Innovation AB:s tänkta ersättningsmodeller i partnerskap kan komma att ha vad gäller inkomstskatt, mervärdesskatt och offentlig upphandling.

Vi inleder med att beskriva hur vi har uppfattat VLL Innovation AB:s uppdrag och den principiella värdemodell som tagits fram, samt vilka olika scenarios avseende intäkts- och kostnadsflöden vi kan se framför oss.

Avgörande för många frågeställningar vad gäller beskattningen, är vem som kommer att äga projekten och de immateriella rättigheterna till dessa, samt vad de olika parterna kommer att ha för roller i projektet – så som uppdragstagare, uppdragsgivare, projektägare osv. Det skulle vara ett mycket omfattande arbete att beskriva inkomstskatte- och momseffekterna av varje fas och varje enskilt scenario. Vi kommer därför att förklara några av de generella principer som blir viktiga i sammanhanget och i samband med detta kommentera några av de scenarier som beskrivs och där vi ser specifika problem och förslag till lösningar. Vi rekommenderar att VLL Innovation AB senare undersöker och reder ut vad som gäller för varje enskilt innovations- och partnerskapscase för sig, utifrån dessa ovan nämnda frågeställningar.

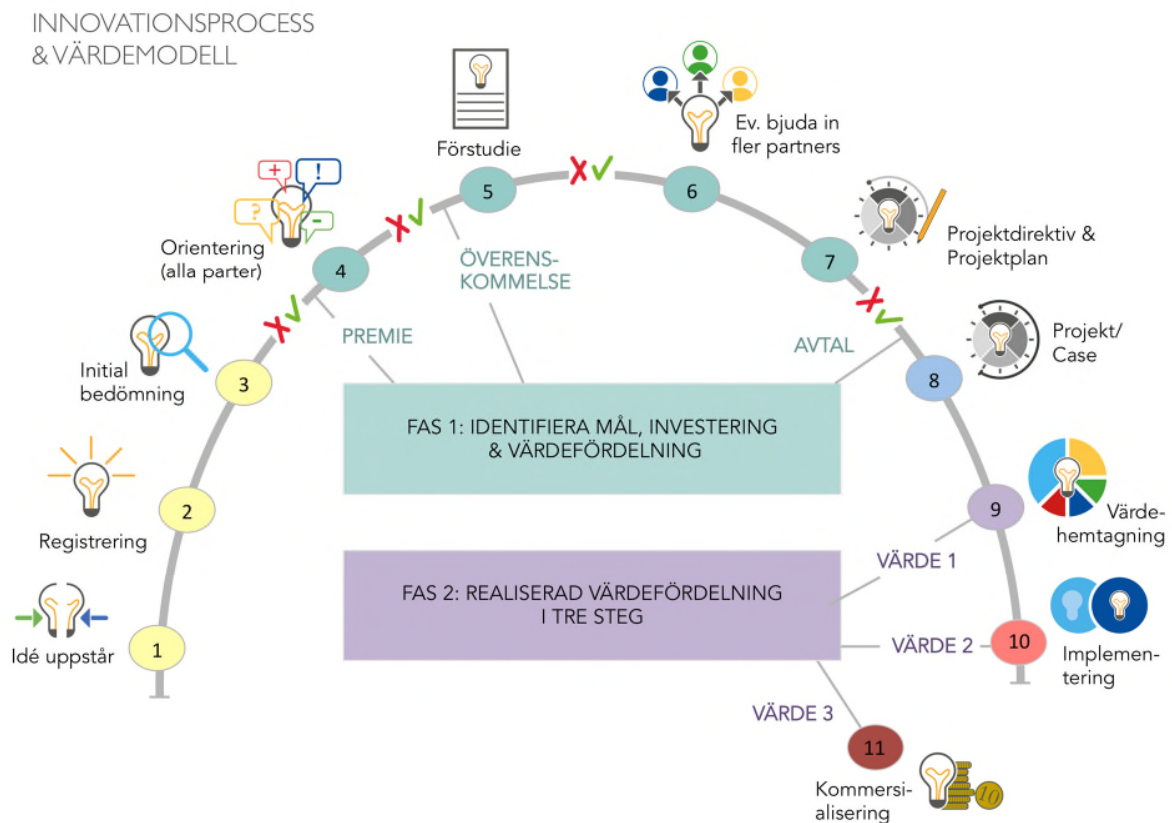
Vad gäller regelverken kring offentlig upphandling har PwC tillsammans med VLL Innovation kommit överens om att vi inte beskriver de olika upphandlingsmetoder som skulle kunna användas utan har istället sammanställt ett frågebatteri att appliceras i samband med framtida case.

Denna rapport är inte uttömmande, utan syftar till att vara underlag för en vidare diskussion och fortsatt arbete.

1 VLL Innovation AB:s uppdrag och framtida intäkts- och kostnadsflöden

VLL Innovation AB:s uppgift är att vara en brygga mellan VLL och externa aktörer (privata företag, organisationer, andra kommuner/landsting) som har en idé om ett innovationsprojekt som ska leda fram till effektiviseringar i vården och ökad patientnytta. Idén kan uppkomma inom VLL och VLL Innovation AB får då i uppgift att söka en extern samarbetspartner som är villig att i ett innovationsprojekt hitta en gemensam lösning. Idén kan också initieras av VLL Innovation AB. Det mest troliga scenariot är dock att externa aktörer tar kontakt med VLL Innovation AB med ett förslag på ett innovationsprojekt utifrån den kunskap, erfarenhet och produkter/tjänster de externa aktörerna besitter. VLL Innovation AB:s uppdrag blir därmed att utvärdera om det finns ett behov inom VLL, om projektet har innovationshöjd, dvs. i att dess metoder eller teknik inte redan finns på marknaden på det sätt som man nu avser att pröva, samt om man bedömer att projektet kan medföra effektivitetsvinster och ökad patientnytta. I vissa projekt kan det dessutom handla om att ta in flera projektpartners som kompletterar varandra.

En ”principiell värdemodell” har tagits fram för hur man ska arbeta med tänkta innovationsprojekt. Värde modellen ska tillämpas såväl av VLL som av VLL Innovation AB där satsningarna har externa partners.



VLL Innovation AB:s kostnader kommer att bestå av personalkostnader och administrativa kostnader. Personalkostnaderna avser kostnader för projekt- och processledare vars uppgift är att leda och styra tänkta innovationscase utifrån innovationsprocessmodellen och vara den som samordnar kontakter mellan Västerbottens Läns Landsting (VLL) och externa projektpartners. Därtill kommer VLL Innovation AB vid behov köpa in underleverantörer för att bistå vid t ex förstudier och avtalsskrivning.

Det är viktigt att vara medveten om att VLL och VLL Innovation AB är två separata juridiska personer. Trots att VLL Innovation AB är ett helägt dotterbolag till VLL har bolaget inte per automatik tillgång till VLL:s rättigheter och tillgångar såsom t ex kunskap, erfarenhet och infrastruktur. Det är således av största vikt att man inbördes avtalar vad VLL Innovation AB ska ha tillgång till och vilken ersättning som ska utgå för detta och vice versa.

1.1 Fas 1: Initiala fasen (punkt 1-7 i Processmodellen)

1.1.1 Scenario 1 VLL Innovation AB tar ut en avgift av projektpartnern

VLL Innovation AB driver hela fasen på egen hand och tar alla kostnader. Innovationspartnern betalar en avtalad avgift för detta. Avgiften ska dels täcka nedlagda kostnader men kan även ses som ersättning för att partnern initialt får ta del av VLL:s infrastruktur förutsatt att VLL Innovation AB har rättighet till denna.

1.1.2 Scenario 2 VLL Innovation AB tar ut en avgift av innovationspartnern som även står för egna personalkostnader i förstudien. VLL bidrar med personal till förstudien.

VLL Innovation AB driver den initiala fasen och projektleder förstudien. VLL samt partnern bidrar med egen personal i förstudien. Projektpartnern betalar därtill en avgift på samma sätt som i scenario 1. VLL betalar ingen avgift. Bedömningen är att detta troligen är det vanligaste upplägget.

1.1.3 Scenario 3 VLL Innovation AB tar ut en avgift av innovationspartnern och VLL som även står för egna personalkostnader i förstudien

VLL Innovation AB driver den initiala fasen och projektleder förstudien. VLL samt projektpartnern bidrar med egen personal i förstudien. Projektpartnern samt VLL betalar därtill en avgift till VLL Innovation AB. Prissättningen ser dock olika ut då VLL endast betalar för projektledning medan projektpartnern även betalar för tillgången till VLLs infrastruktur.

1.1.4 Scenario 4 Innovationspartnern står för förstudien

VLL Innovation AB driver den initiala fasen men innovationspartnern projektleder och äger förstudien. VLL bidrar med personal i förstudien. Övriga kostnader för förstudien tas i sin helhet av partnern. VLL Innovation AB:s kostnader finansieras genom

- Alternativ a) Eget kapital dvs bolaget tar hela kostnaden.
- Alternativ b) Mindre avgift från partnern.
- Alternativ c) Mindre avgift från partnern och VLL.

1.1.5 Scenario 5 VLL Innovation AB finansierar hela fas 1

VLL Innovation AB driver hela fasen på egen hand och tar alla kostnader. Partnern och VLL betalar inget utan allt finansieras med hjälp av eget kapital. Innovationssatsningen kan dock vara delfinansierat med offentliga bidrag (t ex Vinnova). Bedömningen är att detta är ett undantagsfall.

1.2 Fas 2: Avtalsfasen (punkt 7½ i Processmodellen)

De juridiska avtalen i innovationsprojektet kommer att vara en väsentlig faktor, framförallt då det är flera innovationspartners involverade (VLL Innovation AB, VLL samt extern partner/partners). Man kommer bl a reglera äganderätt till immateriella tillgångar som skapas i projektet, fördelningsnycklar kring ersättningsmodeller mm. VLL Innovation AB kommer att behöva hjälp från affärsjurister vilket kommer medföra kostnader. Förslagsvis finansieras detta med eget kapital eller så tar VLL Innovation AB höjd för detta då man sätter avgiften i Fas 1.

1.3 Fas 3: Genomförandefasen (punkt 8 i Processmodellen)

1.3.1 Scenario 1: VLL och Projektpartnern står för sina respektive kostnader.

Under projektgenomförandet står VLL och projektpartners för sina respektive kostnader. VLL Innovation AB projektleder Genomförandefasen. Ersättning för VLL Innovation AB:s nedlagda kostnader erhålls i fas 4 alternativt finansieras med eget kapital.

1.3.2 Scenario 2: VLL och Projektpartners står för sina respektive kostnader. VLL Innovation AB fakturerar partners för projektledningen.

Under projektgenomförandet står VLL och projektpartners för sina respektive kostnader. VLL Innovation AB projektleder Genomförandefasen vilket man fakturerar projektpartnern enligt avtal.

1.3.3 Scenario 3: VLL står för sina kostnader samt delar av projektpartners kostnader (ex produkter), projektpartners står för delar av sina projektkostnader (ex personalkostnader).

Avtalet mellan VLL Innovation AB, VLL och den externa projektpartnern styr vem som ska stå för vilka kostnader. VLL Innovation AB projektleder Genomförandefasen. Ersättning för VLL Innovation AB:s nedlagda kostnader erhålls i fas 4 alternativt finansieras med eget kapital. Det kan även faktureras projektpartnern.

1.4 Fas 4 Värdefördelningsfasen (punkt 9 i Processmodellen)

Grundtanken är att den effektivitetsvinst som VLL uppnår i samband med innovationsprojektet ska fördelas mellan aktörerna VLL, VLL Innovation AB och den externa projektpartnern i enlighet med det avtal som ingåtts. Värdefördelningen kan ses som en rörlig ersättning eller kick back. För VLL:s del innebär det att man endast behåller sin andel av effektivitetsvinsten medan de övriga aktörernas andelar blir en kostnad/investering i projektet. Viktigt att ha i åtanke är att man inte vill få en skatteeffekt i VLL Innovation AB vid en fördelning av en kostnadsbesparing inom VLL i de fall effektivitetsvinsten överstiger nedlagda kostnader.

1.4.1 Scenario 1: Fördelningen sker mellan VLL, VLL Innovation AB och den externa projektpartnern. Utbetalningen till projektpartnern sker via VLL Innovation AB.

Avtalet medför att VLL Innovation AB får en intäkt motsvarande sin del av effektivitetsvinsten. Projektpartnerens andel blir en intäkt och en kostnad.

1.4.2 Scenario 2: Fördelningen sker mellan VLL, VLL Innovation AB och den externa projektpartnern. Utbetalningen till projektpartnern sker direkt från VLL.

Avtalet medför att VLL Innovation AB får en intäkt motsvarande sin del av effektivitetsvinsten. VLL Innovation AB är inte inblandade i projektpartnerens intäkt.

1.4.3 Scenario 3: Fördelningen sker mellan VLL, VLL Innovation AB och den externa projektpartnern. VLL Innovation ABs andel betalas inte ut utan fonderas hos VLL.

För att undvika en skatteeffekt på fördelningen av effektivitetsvinsten finns en fundering på att VLL Innovation AB:s andel inte överförs till bolaget utan via avtalet fonderas i VLL:s redovisning. Tanken är att dessa medel vid behov ska kunna nyttjas till nyemissioner, aktieägartillskott eller rena bidrag till VLL Innovation AB.

1.5 Fas 5 Återimplementeringsfasen (punkt 10 i Processmodellen)

Innovationsprojektet var framgångsrikt och projektet uppnådde de effektivitetsvinster och ökade patientnytta som målsattes under Fas 1. Projektet återimplementeras på t ex tre andra vårdcentraler inom VLL. Frågan om ersättningsmodellen är då hur man ska fördela effektivitetsvinsterna i denna fas:

1. Samma beräkningsmodell som i Fas 4 dvs projektpartnern och VLL Innovation AB har rätt till samma ersättningsnyckel som i det ursprungliga innovationsprojektet.
2. I avtalet har man kommit överens om en annan ersättningsnyckel för återimplementeringsprojekt då samtliga parter tar en lägre risk.
3. I avtalet har man kommit överens om en fast ersättning för projektpartners.

I övrigt är scenarierna lika som i Fas 3 och 4 med tillägget att VLL Innovation AB inte längre är med utan att det nu sköts av VLL och projektpartnern själva.

1.5.1 Scenario 1-3: VLL och innovationspartnern står för sina respektive kostnader. Fördelning av effektivitetsvinsten sker enligt scenario 1-3 i Fas 4.

1.5.2 Scenario 4-6: VLL och innovationspartnern står för sina respektive kostnader. VLL Innovation AB fakturerar innovationspartnern för projektledningen. Fördelning av effektivitetsvinsten sker enligt scenario 1-3 i Fas 4.

1.5.3 Scenario 7-9: VLL står för sina kostnader samt delar av innovationspartnerns kostnader (ex produkter), projektpartnern står för delar av sina projektkostnader (ex personalkostnader). Fördelning av effektivitetsvinsten sker enligt scenario 1-3 i Fas 4.

1.5.4 Scenario 10: VLL och innovationspartnern genomför återimplementeringsfasen på egen hand. VLL Innovation AB är därmed inte involverade i Återimplementeringsfasen.

VLL Innovation AB kan då antingen lyftas ur som part i fördelningen av effektivitetsvinsten eller så kvarstår man och får därmed en intäkt som antingen betalas ut till bolaget eller fonderas hos VLL.

1.6 Fas 6 Kommersialiseringsfasen (punkt 11 i Processmodellen)

I kommersialiseringsfasen ser man att projektet har varit framgångsrikt och det finns ett intresse att paketera idén och implementera den hos andra aktörer t ex andra landsting. Rättigheterna till de immateriella tillgångarna har reglerats i avtalet som ingicks mellan VLL Innovation AB, VLL och den externa innovationspartnern. VLL Innovation AB har inte som uppgift att på egen hand kommersialisera innovationssatsningen utan det handlar om att VLL Innovation AB vill ha del av framtida försäljning vars ursprung är innovationsprojektet.

1.6.1 Scenario 1: Projektpartnern paketerar utkomsten av innovationsprojektet och marknadsför det mot andra aktörer. Via avtalet har VLL Innovation AB rätt till framtida royalty-intäkter.

1.6.2 Scenario 2: En extern aktör som inte varit part i innovationsprojektet får tillgång till rätten till idén för att kommersialisera den.

Via avtal får en extern aktör använda eller förvärva den immateriella och materiella kunskap som tagits fram i innovationsprojektet för en kommersialisering. Det kan t ex handla om storskalig produktion av en prototyp.

Alternativ 1 förvärvar aktören rättigheten. Det kan då finnas en fast och en rörlig ersättning.

Alternativ 2 får aktören tillgång till rättigheten och betalar en ersättning för det.

1.6.3 Scenario 3: Ett aktiebolag startas där kommersialiseringen ska ske.

VLL Innovation AB ska inte kommersialisera något på egen hand. Ett alternativ kan dock vara att starta ett aktiebolag, överföra rättigheterna till bolaget och sedan bjuda in andra aktörer att gå in som huvudägare i bolaget för att genomföra kommersialiseringen. Tanken är att VLL Innovation AB endast ska äga en mindre andel av bolaget. Tänkt framtida ersättningar är utdelning av vinstmedel.

2 Inkomstskatterättsliga observanda

2.1 Skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader

Under fas 1-3 finns intäkter och kostnader, vilka i huvudsak bör vara skattepliktiga respektive avdragsgilla. En förutsättning för att kostnader ska vara avdragsgilla är dock att de hänger samman med näringsverksamheten.

Det är därför viktigt att vardera part tar sina kostnader och sina intäkter. För att kunna bedöma detta krävs att det är tydligt vem som gör vad på uppdrag av vem, vad betalar man ersättning för, och vem som äger det som säljs. Det är alltså viktigt att det redan vid uppstarten av en innovationsprocess i partnerskap finns tydliga avtal. VLL som uppdragsgivare måste betala ersättning till sin uppdragstagare, dvs. till den som säljer den tjänst/produkt/process som VLL fått ta del av. Om VLL kan betala ersättning direkt till en innovationspartner eller om det ska ske via VLL Innovation AB beror alltså på vem som det är som tillhandahåller den tjänst/produkt/process som VLL tagit del av.

2.2 Aktieägartillskott kan vara skattepliktiga

Av rättspraxis framgår att, även om det rubricerats och hanterats som aktieägartillskott i redovisningen, kan medel som en kommun lämnar till ett av kommunen ägt bolag inte anses vara aktieägartillskott - om tillskottet lämnats för att täcka underskott i en verksamhet som bolaget svarar för driften av, men som kommunen slutligen ansvarar för att tillhandahålla. Bidrag av den typen är i stället att se som skattepliktiga driftsbidrag hos bolaget. Den situationen har prövats i en mängd domstolsavgöranden.

Om VLL skjuter till medel för att täcka upp för kostnader i verksamheten är det en skattepliktig intäkt hos VLL Innovation AB. Det är alltså inte möjligt att undvika beskattning genom att underlåta att betala ersättning och i stället skjuta till ägarkapital. Matchar den skattepliktiga intäkten det underskott som finns i bolaget leder dock detta i praktiken inte till något skattemässigt överskott och heller ingen beskattning.

2.3 Joint venture

Ett joint venture är en ekonomisk verksamhet som drivs av två eller flera parter vars samarbete är avtalsreglerat och där avtalet innebär att två eller flera parter (samägare) har ett gemensamt bestämmande inflytande. Om parterna genom ett samarbetsavtal har gemensamt styrda tillgångar eller en gemensamt styrd verksamhet så kan detta civilrättsligt ses som ett enkelt bolag. Ett enkelt bolag är ingen egen juridisk person och är t.ex. därför inte bokföringsskyldig. Normalt för man ändå någon typ av sidoordnad bokföring för att kunna fastställa ett gemensamt resultat. Inkomstbeskattningen sker hos respektive delägare för respektive andel.

2.4 Prissättningen är mycket viktig

Om ett företag överlåter tillgångar utan ersättning eller till ett pris som understiger marknadsvärdet, utan att detta är affärsmässigt motiverat, så ska det uttagsbeskattas. Det innebär att företaget ska ta upp en intäkt till beskattning som motsvarar marknadsvärdet på det som överlåtit.

Det är därför viktigt att prissättningen och alla övriga avtalsvillkor mellan parterna är marknadsmässiga. Mellan två oberoende externa parter, t.ex. mellan VLL Innovation AB och en projektägare, antas villkoren av naturen vara marknadsmässiga. Parterna har inga andra intressen av varandra än affärsmässiga. Mellan VLL och VLL Innovation AB är det däremot extra viktigt att det är marknadsmässiga villkor. VLL är inte ett skattesubjekt, men det är VLL Innovation AB. Det finns ett krav på att alla transaktioner mellan dessa är marknadsmässiga.

Om ett projekt utvecklas och ägs av VLL Innovation AB så kan VLL därför inte nyttja utkomsten av projektet utan att betala en marknadsmässig ersättning för detta. Om VLL inte betalar någon ersättning för den effektivitetsvinst de erhållit, utan kostnaderna för projektet hos VLL Innovation AB finansieras genom eget kapital, finns därför en teoretisk risk att den initiala uppkapitaliseringen av bolaget också ses som en förskottsbetalning för framtida tjänster, i linje med vad som beskrivits under avsnittet om aktieägartillskott ovan.

Vi uppfattar att syftet med att starta VLL Innovation AB enbart är att avgränsa den tänkta verksamheten från VLL i övrigt och inte att egentligen gå med någon vinst. Det borde därför vara möjligt att redan i ägardirektiven ange att VLL ska betala en ersättning som täcker bolagets kostnader, med ett visst tillägg (för att skapa en affärsmässighet). Kostnaderna får då beräknas efter att avgifter och ersättningar till/från projektpartners tagits i beaktande. På så sätt slipper man att vid varje tillfälle värdera och prissätta de tjänster/produkter/processer som VLL Innovation AB tillhandahåller VLL.

En annan fråga är prissättningen av de tjänster/produkter/processer som VLL ska tillhandahålla VLL Innovation AB. Att ett aktiebolag inte betalar fullt pris för något som tillhandahållits av aktieägaren innebär normalt ingen beskattning hos aktiebolaget. Det kan också noteras att VLL inte riskerar någon uttagsbeskattning även om VLL inte skulle ta marknadsmässigt betalt, eftersom VLL inte är skattepliktiga för inkomstskatt. Det finns dock en risk att ett tillskott, kan ses som ett skattepliktigt driftsbidrag till bolaget, i enlighet med vad som beskrivits under p. 2.2. Att inte ta marknadsmässigt betalt kan vara en form av tillskott. För att undvika den risken är därför enklast att tillämpa en marknadsmässig prissättning i alla led, även för det som VLL tillför VLL Innovation AB. Om VLL Innovation AB sedan går med vinst finns i stället möjlighet att bolaget lämnar utdelning till VLL.

3 Mervärdesskatterättsliga observanda

3.1 Generellt om momsplikt

Bolaget bedriver momspliktig verksamhet om bolaget tar betalt för sin medverkan i innovationsprocessen. Detta gäller oavsett om ersättningen betalas av VLL eller partnern. Är verksamheten däremot helt finansierad av bidrag utan motprestation, t.ex. bidrag från Vinnova, finns ingen momspliktig omsättning och då saknas avdragsrätt för moms på kostnaderna hos bolaget, se vidare beskrivning under avsnitt 3.2 om Avdragsrätt.

Skulle ersättningen som VLL och/eller projektpartnern betalar endast vara symbolisk och resterande kostnader finansieras med oberoende bidrag kan Skatteverket ha åsikten att det ska bortses från ersättningen. Det medför i sådant fall att bolaget inte anses ha någon momspliktig omsättning och därmed inte heller avdragsrätt för ingående moms på kostnaderna.

Upplåtelse av en immateriell rättighet är momspliktig omsättning, t.ex. om betalning erhålls i form av royalty. Även överlåtelse av en rättighet är momspliktig omsättning.

Betalning för producerade tjänster i form av andel i effektivitetsvinst utgör momspliktig omsättning. Grunden är att det har tillhandahållits tjänster, att ersättningen beräknas efter effektivitet påverkar inte bedömningen av tillhandahållna tjänster.

Eventuella intäkter i form av försäljning av aktier eller utdelning som kan erhållas enligt fas 6 är undantaget från moms och således momsfri omsättning.

3.2 Avdragsrätt för ingående moms

Om bolaget bedriver momspliktig verksamhet föreligger avdragsrätt för ingående moms på kostnaderna som har ett direkt och omedelbart samband med den momspliktiga omsättningen. Bolaget har dessutom avdragsrätt för ingående moms på allmänna omkostnader (t.ex. administration) till den del dessa går att hänföra till den momspliktiga verksamheten. Detta gäller även om bolaget säljer varor eller tjänster på export eller till företag i andra EU-länder. Det finns dock ett antal avdragsförbud eller avdragsbegränsningar, vid köp och hyra av personbil, representation samt stadigvarande bostad, som alltid måste beaktas.

Om bolaget tar betalt för sin medverkan i innovationspartnerskapet utgör detta normalt en momspliktig omsättning, vilket medför att bolaget kan få avdrag för ingående moms på de relaterade kostnaderna.

När bolaget inte tar betalt initialt utan har för avsikt att utverka ett avtal om framtida royalties saknar bolaget bevis för att satsningen kommer att leda till momspliktiga intäkter vilket kan medföra problem för bolaget med att motivera sin avdragsrätt för ingående moms i de tidiga faserna. Det kan i sådana fall vara lämpligt att initialt träffa någon form av avsiktsförklaring med innovationspartner/VLL för att på så sätt skapa bevis som talar för att avsikten med förvärv som görs är att i framtiden erhålla momspliktiga intäkter.

3.3 Prissättning

Om bolaget bedriver momspliktig verksamhet uppkommer frågor avseende prissättning.

Om bolaget överlåter tillgångar eller utför tjänster utan att ta betalt för dessa, och det inte är affärsmässigt motiverat, ska uttagsbeskattning ske. Beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning enligt momslagen utgörs av inköps- eller tillverkningskostnad för vara eller kostnad för att utföra tjänsten.

Om bolaget överlåter tillgångar eller utför tjänster gentemot part som inte har avdragsrätt för moms eller endast delvis har avdragsrätt för moms och bolaget anses vara förbunden med den parten ska momsen som redovisas beräknas utifrån marknadsvärdet på varan/tjänsten. I momslagen kallas detta regelverk för omvärdering av beskattningsunderlag. Eftersom VLL är bolagets ägare anses parterna förbundna med varandra och omvärderingsreglerna är därmed tillämpliga. Vidare saknar VLL avdragsrätt för ingående moms enligt momslagen eftersom VLL:s förvärv inte är kopplade till någon momspliktig verksamhet. Att VLL har rätt till ersättning eller kompensation från det särskilda moms-kontot för kommuner påverkar inte detta förhållande.

Även en innovationspartner kan vara en sådan förbunden part som avtal träffas om samarbete i ett joint venture/enkelt bolag. Dessa parter torde dock sannolikt bedriva momspliktig verksamhet och transaktionerna omfattas därför inte av omvärderingsreglerna. Om bolaget träffar avtal med innovationspartner som saknar eller endast har delvis avdragsrätt för moms måste emellertid bedömning av begreppet "förbunden med" göras från fall till fall. Vår bedömning är dock att parter som tecknar avtal om joint venture har juridiska band och torde därmed omfattas av omvärderingsreglerna.

Det kan i många fall vara svårt att bedöma vad som är ett marknadsmässigt pris. Det gäller särskilt när bolaget intäkter består av en andel i effektivitetsvinst.

Notera att moms som bolaget tvingas betala i form av uttagsbeskattning (när det inte förekommer någon betalning) eller moms som betalas utöver vad som erhållits från motparten på grund av omvärdering av beskattningsunderlaget (dvs. vid överlåtelser till underpris) blir endast utgående moms hos bolaget. Momsen motsvaras således inte av någon ingående moms som motparten (VLL eller innovationspartner) kan dra av eller återfå.

Vad gäller prissättningen av de tjänster och processer som VLL ska tillhandahålla bolaget uppkommer motsvarande frågor. VLL utgör en beskattningsbar person enligt momslagen. Tillhandahållande av personalresurser och nyttjande av infrastruktur, utgör momspliktig omsättning. Om VLL tillhandahåller tjänster utan att ta betalt uppkommer en uttagsbeskattningssituation, dvs. VLL ska redovisa och betala moms beräknad på kostnaden för att tillhandahålla tjänsten, men bolaget får inte avdrag för den momsen eftersom den inte debiterats dem. Tar VLL viss betalning och priset understiger marknadsvärdet händer ingenting. Skulle VLL däremot ta mer betalt än marknadsvärdet kommer beräkningen av avdragsgill ingående moms att påverkas för VLL. VLL får nämligen i en sådan situation inte använda faktiskt fakturerat belopp vid sin beräkning av avdragsgill moms på gemensamma kostnader utan ska använda marknadsvärdet. Med tanke på den storlek som VLL:s kärnverksamhet har och den förhållandevis låga andel som tjänsterna mot bolaget utgör torde dock effekten av en för hög prissättning vara marginell. Avdragsrätten för moms hos bolaget påverkas inte av att VLL omvärderar beskattningsunderlaget i detta avseende.

Mot bakgrund av att det finns transaktioner i båda riktningarna mellan VLL och bolaget anser vi att bedömningen av prissättningen bör göras med ett helhetsperspektiv. Det är inte tillåtet att tillämpa s.k. nettoprissättning. Om priset mellan VLL och bolaget sätts för lågt minskar kostnadsmassan i bolaget vilket i sin tur kan påverka bolagets prissättning gentemot VLL. Prissättningen bör således även ur ett momsperspektiv vara marknadsmässig i alla led. Vi bedömer således inte att det är en framkomlig väg att utgå från bolagets resultat vid prissättningen.

3.4 Joint venture

I ett joint venture/enkelt bolag sker redovisning av moms hos delägarna för respektive andel av verksamheten.

3.5 Fondering hos VLL

Om bolaget enligt avtal ska erhålla royalty, del i effektivitetsvinst eller annan kompensation från VLL uppkommer skattskyldighet när arbetet utförts och ersättningen för detta fastställts. Momsen ska redovisas i bolaget vid den tidpunkt då den enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Normalt är detta när ersättningen fastställs. Det finns inte någon möjlighet att låta medlen kvarstå hos VLL i syfte att bolaget skulle slippa redovisa moms på beloppet. VLL kan således inte använda ersättningen vid nyemission, aktieägartillskott eller för att lämna bidrag till bolaget eftersom medlen enligt avtalet redan tillhör bolaget.

3.6 Sammanfattande kommentarer kring mervärdesskatt

Bolaget måste kunna påvisa en momspliktig omsättning i respektive innovationsprocess i partnerskap för att ha avdragsrätt för moms på kostnaderna. En satsning som avslutas under eller efter den initiala fasen måste alltså redan vid denna tidpunkt kunna uppvisa momspliktig omsättning eller någon form av överenskommelse som påvisar att kostnaderna tagits i syfte att i framtiden vinna momspliktiga intäkter.

Om bolaget själv finansierar sina kostnader genom eget kapital finns inte något samband mellan kostnaderna och momspliktig verksamhet vilket innebär att bolaget i sådant fall saknar avdragsrätt för ingående moms.

Finns det inte momspliktiga intäkter och bolaget inte heller kan visa att kostnaden har koppling till framtida momspliktiga intäkter föreligger inte avdragsrätt för moms på kostnaderna. Vår rekommendation blir därför att redan initialt teckna en avsiktsförklaring mellan parterna som innebär att satsningen ska generera momspliktiga intäkter för bolaget om innovationspartnerskapet blir framgångsrikt.

Det är viktigt att det under Avtalsfasen tecknas avtal som specificerar vilka tjänster som ska utföras och till vem. Avtalen kommer att ha bäring på hela bedömningen av vad bolaget bedriver för verksamhet. Vi anser vidare att parterna bör vara noga med vilka som är parter, dvs. om det är bolaget som tecknar avtal med VLL och sedan har separata avtal med projektpartners – eller om samtliga parter tecknar gemensamma avtal. Det får även betydelse för hur eventuell effektivitetsvinst ska fördelas, utbetalas och redovisas.

Om det inte finns några avtal om att bolaget har ett särskilt uppdrag gentemot VLL utan att det endast anges i ägardirektiv finns det anledning att iaktta försiktighet då detta snarare är

instruktioner från ägaren till bolagets ledning om hur bolaget ska drivas än en momspliktig verksamhet med ett tydligt uppdragsförhållande.

Vi anser även att det t.ex. tydligt ska anges vilka tjänster bolaget tillhandahåller projektpartnern för den eventuella avgift som innovationspartnern ska betala bolaget. Det framgår av förutsättningarna att det kan vara projektledningstjänster. Det finns även angivet att avgiften kan avse tillgången till VLL:s infrastruktur. Detta bör utredas vidare då vår preliminära bedömning är att detta förutsätter en transaktion (upplåtelse eller överlåtelse) i ett tidigare led, mellan VLL och bolaget, då VLL:s infrastruktur rätteligen torde vara VLL:s. Vad gäller ersättningar av typen ”andel i effektivitetsvinst” föreligger vissa svårigheter eftersom reglerna om omvärdering av beskattningsunderlag respektive uttagsbeskattning förutsätter att intäkt ska finnas och vara marknadsmässig. En innovationssatsning som visar sig inte ge någon effektivitetsvinst skulle därför kunna medföra uttagsbeskattning och ett projekt med låg effektivitetsvinst riskerar att träffas av omvärderingsreglerna.

När avtal träffas om framtida ersättning (t.ex. royalties) för bolaget bör det framgå hur lång tid och för vilka faser bolaget kan få ersättning. Detta är särskilt viktigt för att kunna bedöma bolagets roll och rättigheter under den s.k. återimplementeringsfasen.

4 Observanda vad gäller offentlig upphandling

4.1 Generellt om LOU

Den övergripande frågan som rör lagen om offentlig upphandling ("LOU") i samtliga faser av modellen är om det görs inköp av någon av de parter som ingår i processen och som är upphandlingspliktiga enligt svensk upphandlingslagstiftning. Om så, kan LOU komma i spel. Det spelar ingen roll om köpet av varor, tjänster eller byggtreprenader görs från parter ingående i processen eller från externa parter utanför processen.

Som ett hjälpmedel för att faställa om LOU kommer i spel kan följande schematiska beskrivning av upphandlingslagstiftningen användas.

"Vem köper vad av vem, för hur mycket och på vilket sätt?"

LOU förutsätter ett köp för att lagen ska tillämpas. Det är viktigt att faställa att den transaktion som görs utgör ett köp i lagens mening samt om eventuella undantag är tillämpliga.

Det är vår bedömning att LOU rent generellt inte sätter stopp för den tänkta verksamheten i VLL Innovation AB men att när det sker inköp av varor, tjänster eller byggtreprenader det noga utreds huruvida inköpet träffas av någon av de tvingande reglerna inom LOU eller någon av de andra upphandlingslagarna.

4.2 Konkreta frågor

Dessa konkreta frågor bör adresseras vid varje enskilt case för att kunna avgöra om LOU är tillämplig;

4.2.1 Punkt 1-5 (Idé till och med förstudie)

- Vad ska/behövs köpas in för att få förstudien på plats och genomförd? (Ex.Konsulthjälp, IT-stöd, fysisk utrustning m.m.)
- Är det VLL Innovation AB eller VLL som köper in?
- Köper VLL Innovation AB eller VLL något från varandra?
- Innehåller samarbetsavtalet med extern part avseende förstudien någon inköpskomponent?

4.2.2 Punkt 6-11 (Innovationsfas till och med Kommersialisering)

- Kommer slutlig produkt/lösning handlas upp från part ingående i partnerskapet/samarbetet?
- Om så, uppfyller idén kriterierna för användande av upphandlingsförfarandet Innovationpartnerskap? (vara,tjänst eller byggtreprenad som tillgodoser ett behov som den upphandlande myndigheten bedömer inte kan tillgodoses genom lösningar som finns på marknaden)

-
- Om så, uppfyller vidare ingående partners kriteriet för användandet av innovationspartnerskap (som upphandlingsform) att de bedriver separat forskning- och utvecklingsverksamhet?
 - Behövs något köpas in under under fas 6-11 och vem gör isåfall detta?
 - I fas 11 (Kommersialisering) vem köper och vem levererar slutlig produkt/lösning?
 - Är den som köper slutlig produkt/lösning upphandlingspliktig?

2016-06-28 med komplettering 2016-08-09

Maria Liedberg,
Auktoriserad revisor
& certifierad kommunal revisor

Lina Gardlow,
Jurist & auktoriserad
skatterådgivare (inkomstskatt)

Henrik Bergman,
Partner & auktoriserad
skatterådgivare
(inkomstskatt)

Johnny Andersson,
Skatterådgivare (mervärdesskatt)

Cecilia Rasmusson,
Auktoriserad skatterådgivare
(mervärdesskatt)

Fredrik Andrén,
Jurist & certifierad kommunal revisor