



Institutionen för arbete, ekonomi och hälsa
Avdelningen för företagsekonomi och affärsjuridik

Värdering av filmrättigheter

-Hur gör man?

Valuation of film rights

-How is it done?

Petra Gunnarsson
Annika Rutström
C-kurs i redovisning, 2004
Handledare: Mats Ekberg

Sammanfattning

Att korrekt bokföra och värdera filmrättigheter är inte lätt. Det finns olika synpunkter på hur man bör göra, både i teorin och i praktiken. Med denna uppsats tänkte vi försöka bringa lite ordning i röran. Problemformuleringen som vi har utgått från innefattar frågorna: Hur värderas filmrättigheter i filmbolag, dels egenproducerade filmer, dels köpta rättigheter? Följer dessa värderingar praxis? och Vilken skatteeffekt kan man uppnå?

De uttalanden av Bokföringsnämnden och de domar inom ämnet som vi läst, ger inte en enhetlig bild av hur filmrättigheter skall redovisas. Detta oavsett om filmen är egenproducerad eller inköpt. Det finns inte heller någon tydlig rekommendation när det gäller visningsrätter. Vissa rättsfall vill göra gällande att filmrättigheter skall jämföras med dataprogram. Huvudregeln för detta är att de skall kostnadsföras direkt, men om de är kommersiellt gångbara redovisas de som en immateriell anläggningstillgång. Andra menar att de skall ses som inventarier.

Våra intervjuer visar att det finns skillnader mellan lagtext och hur redovisningen av filmrättigheter går till i verkligheten. Personerna vi har talat med har inte tolkat reglerna på samma sätt. Det medför att deras redovisning skiljer sig åt. De revisorer som vi har haft kontakt med har inte heller haft samma syn på vilka regler som skall gälla eller hur de skall tolkas.

Vi anser att tydliga och enhetliga regler bör tas fram, så att resultatet blir lika oavsett vilket filmbolag som redovisar.

Abstract

It's not easy to book and to value film rights correctly. There are different views on how you should do it, both in theory and in reality. We will try to bring some order in this mess, with this essay. The problem formulation that we proceed from include these questions: How are film rights estimated in film companies, on one hand by oneself produced films, on the other bought rights? Do these valuations follow praxis? And what tax effect can be obtained?

The statements from Bokföringsnämnden and the verdicts within the subject that we have read, don't give a unitary view of how film rights shall be recorded. This irrespective of the fact, that the film is produced by oneself or if the right is bought. There aren't any clear recommendations when it refers to a right to show a film. Some cases want to assert that film rights shall be made equal with computer programs. The main rule for these is that they shall be expensed directly, but if they are commercially valid they shall be accounted as an intangible asset. Others claim that they shall be seen as equipment.

Our interviews show that there are differences between the text of the law and how the accounting of film rights is done in reality. The persons we talked to hasn't gauged the rules in the same way. This results in that their accounting differs from each other. The authorized public accountants that we had contact with don't have the same view either on which rules that are valid and how to render these.

We consider that clear and unitary rules should be developed, so the result becomes the same no matter which film company that keeps the accounts.

Innehållsförteckning

FÖRKORTNINGAR	5
1 INTRODUKTION	6
1.1 BAKGRUND	6
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	6
1.2.1 Problemformulering.....	9
1.3 SYFTE.....	9
1.4 AVGRÄNSNING	9
2 METOD	10
2.1 HERMENEUTIK OCH POSITIVISM	10
2.2 Kvantitativ och kvalitativ metod.....	11
2.3 DEDUKTION, INDUKTION OCH ABDUKTION	11
2.4 VALIDITET OCH RELIABILITET	12
2.5 INFORMATIONSSAMLING	13
2.6 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	14
2.6.1 Litteratur.....	14
2.6.2 Intervjuer	14
3 TEORI	16
3.1 REDOVISNING.....	16
3.1.1 Reglering	16
3.1.2 Värdering och fokus.....	16
3.1.3 Företagets tillgångar	17
3.1.4 Anläggningstillgångar	17
3.1.4.1 Lagar.....	18
3.1.4.2 Rekommendationer.....	18
3.2 RÄTTSFALL OCH UTTALANDEN.....	19
3.2.1 RÅ 1980 1:51	20
3.2.2 RÅ 1986 ref 178.....	21
3.2.3 BFN U 88:6.....	21
3.2.4 BFN U 88:12.....	22
3.2.5 BFN U 88:15.....	22
3.2.6 RÅ 1993 ref 92.....	22
3.2.7 Stig von Bahrs åsikter	23
3.2.8 Sammanfattning av rättsfall och uttalanden	26
3.3 SKATTEPLANERING	26
3.3.1 RÅ 1993 ref 86.....	26
3.3.2 Mål 1761-1992, kammarrätten i Göteborg.....	28
3.3.3 Lars Möllers åsikter.....	29
4 INTERVJUER	30
4.1 JAN HANNER, ÖHRLINGS PRICEWATERHOUSECOOPERS	30
4.2 PETER KROPÉIN, OFTV OCH OMEGAFILM.....	30
4.3 ERIK HAEGERSTRAND, TV4	31
4.4 LARS AHLÉN OCH CHRISTER FRÖJD, THORÉNS REVISIONSBYRÅ	34
4.5 ÅKE HEDÉN, ERNST & YOUNG.....	36
4.6 FREDRIK GREN, SVT OCH BJÖRN RINGDAHL, TRIANGELFILM	37
4.7 SAMMANFATTNING AV INTERVJUER	38
5 ANALYS/RESULTAT	39
6 SLUTSATS	42

KÄLLFÖRTECKNING.....	44
BILAGOR	47

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen (SFS 1976:125)
BFN	Bokföringsnämnden
EU	Europeiska Unionen
FASB	Financial Accounting Standards Board
FoU	Forskning och Utveckling
HTU	Högskolan i Trollhättan/Uddevalla
IASB	International Accounting Standards Board
IL	Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229)
IT	Informationsteknologi
KL	Kommunalskattelagen (SFS 1928:370)
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SR	Sveriges Radio
SVT	Sveriges Television
TB1	Täckningsbidrag 1
U	Uttalande
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
USD	Amerikanska dollar
ÅRL	Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

1 Introduktion

I detta inledande kapitel som behandlar bakgrunden till vår uppsats kommer vi att ta upp varför vi valt detta ämne, samt problematiken kring forskningsfrågorna. Vi har även fastställt vårt syfte med undersökningen. Det är detta som skall vara den röda tråden genom hela arbetet. För att arbetet inte skall bli för stort finns även avgränsningar gjorda.

1.1 Bakgrund

Denna uppsats kommer att handla om filmrättigheter och dess värdering. Eftersom vi båda är intresserade av film och en av oss har gått filmproducentprogrammet, så var valet att skriva en uppsats med anknytning till detta ämne inte svårt att göra.

Då en av oss på nära håll sett hur den stora osäkerheten kring värderingen av filmrättigheter kan påverka bokföringen, så föll det sig naturligt att närmare studera problematiken med denna värdering.

Det är viktigt att skilja på vad som är visningsrättigheter och vad som är filmrättigheter. Vid en investering i en rättighet är det viktigt att veta vilken rätt som man köpt och hur man får använda den rättigheten.

När filmrättigheten sedan skall bokföras och eventuella avskrivningar göras, måste det finnas regler som hjälper till så att rättigheterna redovisas lika, oavsett vilket bolag som har dem. Dessa regler och den praxis som finns inom värdering av filmrättigheter är vi intresserade av; hur de ser ut och hur de tillämpas.

1.2 Problemdiskussion

Det har varit mycket skrivelser i pressen om hur företag använder filmrättigheter till skatteplanering. Denna skatteplanering kan vara både laglig och olaglig. Det har skrivits om skalbolag, vinstbolag och förlustbolag i samband med dessa rättigheter. Skrivelserna har gjort att det inte verkar riktigt seriöst att handla med filmrättigheter. Det verkar som om värdelösa gamla filmrättigheter kan säljas och köpas för höga summor, för att senare värderas till ett mera korrekt lågt värde.

Om anledningen är att sänka skatten vill bolaget helst ha en stor kostnad direkt, som sedan kan kvittas mot bolagets vinst eller en kommanditdelägares personliga inkomst. Vinsten i bolaget kommer i många fall av bolagets ordinarie verksamhet som inte har med film att göra. Valet kan då vara att köpa en filmrättighet eller en visningsrättighet, för att kunna kostnadsföra denna direkt. Detta är endast till som en skatteplaneringstransaktion men möjligheten för kommanditdelägare är numera borttagen.

Det låter som om det är skatteplanering man är ute efter när bolag köper filmrättigheter, men det är inte alls säkert. Rättigheterna används inte bara till att köpas och säljas. Filmproducerande bolag har sina rättigheter till annat än att skatteplanera. För dem är dessa rättigheter deras viktigaste tillgångar. Det är rättigheterna som drar in pengar till bolagen.

Filmproducerande bolag kan också köpa in filmrättigheter i filmer som de själva inte har varit med och producerat. De kan avse att anlägga ett så kallat bibliotek av filmer som bokförs som anläggningstillgång för stadigvarande bruk. Dessa ger företaget intäkter i form av royalties vid försäljning av visningsrätter, samt höjer värdet på företaget.

Olika användningssätt och olika syften med rättigheterna gör att bolagen vill värdera dem olika. Skatteplanerarna kanske vill köpa en högt värderad rättighet som sedan snabbt är avskrivningsbar. De filmproducerande bolagen vill kanske ha en billig rättighet som ger mycket intäkter och alltså ökar i värde.

Det verkar inte riktigt att filmrättigheter kan värderas så det passar ens syften. När det gäller materiella och finansiella anläggningstillgångar går det ofta att jämföra priser med andra liknande eller likadana produkter. Filmrättigheter är unika, det finns inget att jämföra med. Ingen film är den andra lik och ingen vet inte hur mycket pengar de kommer att spela in i förväg. Det kan ge samma film väldigt olika värde beroende på värderingsgrunden, som till exempel är baserad på produktionskostnaden eller den förväntade intäkten. En dyr film kan bli en flopp och knappt spela in några pengar alls. Å andra sidan kan en lågbudgetfilm bli en succé och spela in sina kostnader många gånger om.

Syftet med värderingen kan vara att sänka resultatet och därmed minimera skatten. Vid en stor vinst kan rättigheter köpas in vilket minskar resultatet och därigenom också minskar skatten. Ett annat syfte kan vara att anskaffa en tillgång för stadigvarande bruk och därigenom höja värdet på företaget. Nyckeltalen som till stor del ligger till grund för företagsvärdering kan på detta sätt manipuleras efter bolagets intressen. Vi reagerar på att den praxis som finns är väldigt motsägelsefull och kan tolkas på olika sätt.

Vår undersökning avser:

- hur filmrättigheter klassificeras, som anläggnings- eller omsättningstillgångar.
- de olika regler som finns för hur en filmrättighet skall värderas och redovisas, beroende på om det gäller en köpt rättighet eller en egenproducerad film.
- den rättspraxis som finns inom ämnet och hur det bedömts vara lämpligt att värdera just filmrättigheter.
- den skatteeffekt som man kan åstadkomma genom att handla med filmrättigheter och om detta tillåts av lagstiftningen.

1.2.1 Problemformulering

Uppsatsen kommer att bestå av tre huvuddelar, en teori-, en empiri- och en analysdel. I dessa delar kommer nedanstående punkter att vara centrala:

- *Hur värderas filmrättigheter i filmbolag, dels egenproducerade filmer, dels köpta rättigheter?*
- *Följer dessa värderingar praxis?*

1.3 Syfte

Följande syfte ligger till grund för vår uppsats:

Vi vill med denna uppsats klargöra hur redovisning av filmrättigheter görs i Sverige, med fokus på praxis och det oklara rättsläge som finns.

1.4 Avgränsning

Eftersom de svenska förhållandena ligger närmast till hands har vi valt att avgränsa oss till svenska bolag i Sverige.

När så problem, syfte och avgränsningar är gjorda kommer nästa kapitel handla om hur vi har gått till väga för att få svar på våra frågor.

2 Metod

I detta kapitel beskrivs lite kort olika metoder och synsätt inom forskningen. Utifrån dessa har vi motiverat vårt synsätt och hur det influerat vårt arbete. Vi redogör också för vårt tillvägagångssätt och de metoder vi använt oss av.

2.1 Hermeneutik och positivism

Två stora vetenskapliga förhållningssätt är hermeneutik och positivism. Traditionen inom den vetenskapliga disciplin där man arbetar, kan avgöra vilken av dessa skolbildningar man använder sig av (Patel & Davidsson 2003).

Hermeneutik betyder tolkningslära (Patel & Davidsson 2003). Hermeneutiken går ut på att förstå en annan persons handlingar. Alltså är det inte bara texter som man tolkar utan även beteende, handlingar, normer och så vidare. Man vill få en helhetsförståelse genom att leva sig in i människors förhållanden (Eriksson & Wiedersheim-Paul 2001). Eftersom vi i vår undersökning har försökt förstå hur värderingen av filmrättigheter görs och varför, är detta den skolbildning som vi har använt oss av.

Till skillnad från hermeneutikern formulerar positivisten hypoteser och teorier i form av matematiska formler, sedan prövas dessa med vetenskapliga metoder. Detta kallas den hypotetiskt-deduktiva modellen. Forskaren skall objektivt studera forskningsobjektet. Forskaren betraktar utifrån och även om man byter forskare skall man få samma resultat (Patel & Davidsson 2003). Det är inte en metod som är förenlig med vår undersökning då vi inte har studerat ”hårda data” utan subjektiva värderingar.

Man anser att positivismen representerar kvantitativa, statistiska metoder. Forskaren är objektiv. Hermeneutiken representerar kvalitativa tolkningsmetoder. Forskaren är engagerad och därmed också subjektiv. Hermeneutiker menar att det går att förstå andra människor genom att tolka. Den hermeneutiske forskaren närmar sig forskningsobjektet subjektivt utifrån sin egen förståelse. Positivisten studerar forskningsobjektet bit för bit, medan hermeneutikern försöker se helheten i forskningsproblemet (Patel & Davidsson 2003).

2.2 Kvantitativ och kvalitativ metod

Kvantitativ metod är en undersökningsmetod som går ut på att få fram en kvantitet, det vill säga hur mycket som finns av något, eller ett kvantitativt samband (hur många filmer som produceras när filmstödet är av en viss storlek). Verkligheten kan beskrivas med siffror. Man gör ett representativt urval ur vilket man sedan mäter den kvantitet man undersöker. När man använder den kvantitativa metoden arbetar man deduktivt. Man utgår ifrån en teori eller hypotes och prövar genom mätning om den stämmer (Eneroth 1992).

Kvalitativ metod inriktar sig på den sorts kvalitet som är typisk för en företeelse eller som skiljer den från andra. Den kvalitativa metoden går ut på att beskriva en företeelses egenskaper. Man väljer ut något man vill studera, sedan tar man reda på allt man kan om detta. Urvalet görs så att man får med så många olika varianter av det man studerar som möjligt. Utifrån vad man har fått reda på försöker man komma fram till hur företeelsen fungerar. När man använder den kvalitativa metoden arbetar man induktivt (Eneroth 1992).

Det går inte att mäta hur olika filmbolag värderar sina filmrättigheter. Det vi har varit ute efter är att beskriva hur värderingen går till, det vill säga vilka faktorer filmbolagen beaktar och hur de använder dem. Vi har vänt oss till olika stora filmbolag samt även en del revisorer för att få en så stor variation som möjligt. Vi har varit intresserade av att se om skillnader i bolagstorlek medför skillnader i tillvägagångssätt. Detta sammantaget med att hermeneutik och kvalitativ metod hör samman, gör att det är denna metod vi använt oss av.

2.3 Deduktion, induktion och abduktion

Det finns tre olika sätt att knyta ihop teori med verklighet. Dessa är deduktion, induktion och abduktion.

Deduktion innebär att man utgår från en befintlig teori som man sedan tillämpar på ett verkligt fall. Vilken information man samlar in från sin fallstudie beror på vilken teori man utgått från. Eftersom man utgår från en objektiv teori bör resultatet av fallstudien också bli objektivt.

Med den induktiva metoden börjar man med fallstudien. Utifrån resultaten från denna formulerar man en passande teori. Här är man alltså inte bunden vid en befintlig teori som

man försöker få verkligheten att passa in på. Resultatet blir subjektivt eftersom det är den specifika forskarens resultat som bygger på samma forskares teori. Med en annan forskare hade det blivit ett annat resultat och en annan teori.

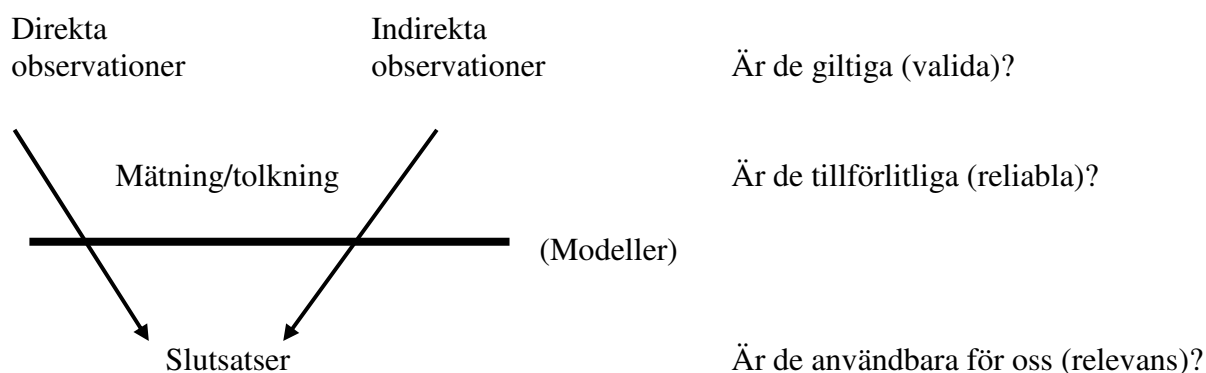
Abduktion är en kombination av induktion och deduktion. Man börjar induktivt och tittar på ett speciellt fall för att bilda en teori utifrån detta. Sedan övergår man till det deduktiva arbetssättet. Utifrån sin egenkonstruerade teori tittar man på nya fall och ser om teorin håller (Patel & Davidsson 2003).

Eftersom induktion och kvalitativ metod hör samman har vi använt oss av dessa. Vi har börjat med fallstudien och sedan sammanställt svaren för att se hur redovisningen görs i verkligheten. Kort sagt hur man gör och varför man gör så.

2.4 Validitet och reliabilitet

Ett arbete går ut på att studera observationer, sina egna eller andras, och utifrån dessa tolka och komma till en slutsats. Det är viktigt att observationerna är valida, det vill säga giltiga, och har reliabilitet, det vill säga är tillförlitliga. Alla observationer fogas samman till en referensram eller modell som sedan bildar grunden till våra slutsatser (Eriksson & Wiedersheim-Paul 2001).

Detta kan illustreras på följande sätt:



(Eriksson & Wiedersheim-Paul 2001)

Validitet är mätinstrumentets förmåga att mäta just det som det är avsett att mäta, till exempel så mäter en tumstock längd och inte vikt.

Reliabilitet är sedan nästa steg, det vill säga att den mäter korrekt. Det är till exempel viktigt att metermarkeringen är på 1 meter och inte på 95 cm (Eriksson & Wiedersheim-Paul 2001).

För att uppnå ett så korrekt resultat som möjligt har vi gjort intervjuer och där haft möjlighet att be om förklaringar när oklarheter uppkommit. På så sätt har missuppfattningar kunnat undvikas. Innan intervjun har vi informerat personerna om vad vi vill med vår undersökning, för att ge dem möjligheten att förbereda sig. Vi har försökt att få träffa alla våra intervjupersoner personligen men på grund av sjukdomar och avsaknad av ledig tid har detta inte varit möjligt. Istället har vi i vissa fall fått förlita oss på mail, vilket har gett mindre möjlighet till djupgående diskussioner och följdfrågor. Svaren av dessa har gett oss mindre information att utgå ifrån och kan ha påverkat våra slutsatser. Vi tror dock att vi fått svar på de väsentliga delarna av vår frågeställning.

2.5 Informationsinsamling

Det finns tre huvudsakliga sätt att samla in fakta på. Vilket av de tre sätten man använder sig av bestäms främst av syftet med undersökningen och problemformuleringen. Under hur lång tid undersökningen pågår och vilka resurser som står till buds är två andra viktiga kriterier för valet av metod.

De huvudsakliga faktainsamlingsmetoderna är:

- Indirekta observationer
- Direkta observationer
- Frågemetoden

Indirekta observationer är när man studerar dokument och någon annans observationer. Dessa studier är särskilt förekommande vid historieforskning och där forskaren alltså tolkar det någon annan har dokumenterat. En stor svaghet hos denna typ av studie är att materialet är fastlagt från början. En stor fördel är att kostnaden för undersökningen blir liten eftersom

materialet redan finns. Att se hur andra gjort och vad de kommit fram till är också en bra grund att ha för sitt eget arbete.

Med direkta observationer menas att man själv iakttar det sociala agerandet. Forskaren står själv mitt i händelserna och dokumenterar. En nackdel är att man inte får några data från det förflutna.

Frågemetoden bygger på att forskaren ställer en eller flera frågor till en person med kunskap om det som skall undersökas. Frågorna kan ställas muntligt eller skriftligt, genom intervjuer och frågeformulär eller via enkäter (Andersen 1994).

Vi har använt oss av indirekta observationer i form av litteraturstudier. För att komplettera dessa har vi ställt frågor till personer med inblick i hur det är i verkligheten.

2.6 Tillvägagångssätt

2.6.1 Litteratur

Litteraturen vi har valt är redovisningsrekommendationer från Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet, lagtext och rättspraxis. På Internet har vi hittat artiklar ur facktidskrifter som behandlar ämnet. Vi har även studerat läroböcker i vetenskaplig metod, rapportskrivning samt intervjumetodik.

2.6.2 Intervjuer

För att se hur det vi har läst om fungerar i verkligheten har vi valt att intervjua företrädare för filmbolag som äger filmrättigheter samt revisorer som granskar sådana bolags bokföring och årsredovisningar. Vi har förberett frågor utifrån det vi läst i litteraturen, men vi har även varit öppna för följdfrågor som har uppkommit under själva intervjun och arbetets framskridande. Eftersom vi arbetat induktivt, så har vi inte bildat oss en färdig teori som vi vill bevisa. Vi har haft intentionen att vara insatta i ämnet för att kunna ställa relevanta frågor och bygga vidare på intressanta frågeställningar som har dykt upp under samtalen med intervjupersonerna.

Hur många bolag i Sverige som äger filmrättigheter är för oss okänt, men för att kunna välja ut några bolag för intervjuer har vi gått in på Svenska Filminstitutets hemsida och sökt efter producerande filmbolag. Utifrån den lista vi fick där har vi mailat runt för att hitta personer att intervjua. Vi har även haft kontakt via mail med SVT och TV4 för att få veta hur de gör.

Vi har mailat vår förfrågan till de största revisionsbyråerna, KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young samt SET Revisionsbyrå. Vi har även kontaktat en revisor på Öhrlings revisionsbyrå i Göteborg som tidigare har granskat bolag med filmrättigheter. Vårt mål har varit att intervjua de revisorer som hör samman med de bolag som vi fått ställa frågor till.

När nu vårt synsätt och våra metoder är beskrivna kan vi ge oss i kast med litteraturdelen och intervjuer för att få svar på våra frågor.

3 Teori

I detta kapitel kommer vi att redovisa litteratur som finns i ämnet samt den praxis och de lagar som styr värderingen av filmrättigheter. Vi har främst hittat detta via Internet men även genom att leta på HTU:s bibliotek i Uddevalla samt på Universitetsbiblioteket i Göteborg.

3.1 Redovisning

3.1.1 Reglering

I Sverige återfinns de grundläggande redovisningsbestämmelserna i bokföringslagen (BFL 1999:1078) och i årsredovisningslagen (ÅRL 1995:1554). Dessa två är ramlagar som kompletteras av begreppet ”god redovisningssed”. Med begreppet ”god redovisningssed” menas ”*En faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga*” (prop 1975:104 s 148). Men inom redovisningen skall man även ta hänsyn till ”redovisningsteoretiska bedömningar” som till exempel det engelska begreppet ”true and fair view”, vilket tagits in i den nya årsredovisningslagen. Redovisningen regleras även till stor del av skattelagstiftningen (IL 1999:1229) samt speciallagar (Nilsson 2002).

Den svenska lagstiftningen är harmoniserad med internationella regleringar, men inte fullt ut. Då vi är medlemmar i EU är den svenska redovisningen även underställd EU:s lagar och direktiv (Nilsson 2002). Till grund för den internationella harmoniseringen i de svenska redovisningsreglerna ligger FASB:s ramverk, *Standards of financial accounting concepts*, (Falkman 2000) och de internationella rekommendationer som IASB givit ut (Falkman 2001).

3.1.2 Värdering och fokus

Hur ett företag värderar sina tillgångar beror på om de i sin redovisning fokuserar på balans- eller resultaträkningen. Det ger uttryck för två olika typer av redovisning. Den ena är en balansorienterad eller så kallad värdebaserad redovisning där skulder och tillgångar värderas till sina verkliga värden. Problemet med denna redovisning är just vad som menas med verkligt värde eftersom det kan vara till exempel nuvärden, försäljningsvärden, anskaffningsvärden eller ett stort antal andra värden. Den andra typen är en resultatorienterad eller

transaktionsorienterad redovisning, där fokus istället ligger på intäkter och kostnader (Falkman 2001).

3.1.3 Företagets tillgångar

I ett företag kan man ha två sorters tillgångar; anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. I ÅRL specificeras vad som är vad. Det står: ”Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång” (ÅRL kap 4 § 1). Med ”stadigvarande brukas”, menas normalt tillgångar man har i mer än ett år. Inom EU räknas det då som en investering (Thomasson m fl 1999).

Företagets tillgångar skall skrivas av under sin nyttjandetid, det vill säga den tid under vilken tillgången är planerad att användas. Värdet som ligger till grund för avskrivningen baseras på verkligt värde och detta kan utgöras av till exempel anskaffningsvärdet, marknadsvärdet, nettoförsäljningsvärdet, nuvärdet eller återanskaffningsvärdet (Falkman 2001).

3.1.4 Anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar delas upp i tre kategorier; immateriella, materiella och finansiella (Thomasson m fl 1999).

- Immateriella anläggningstillgångar är sådana man inte kan ta på. Det vill säga goodwill, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och produktutveckling av väsentligt värde för företaget (ÅRL kap 4 § 2).
- Materiella anläggningstillgångar kan man ta på. Det är till exempel byggnader, mark, maskiner och inventarier.
- Finansiella anläggningstillgångar är aktier, värdepapper och långsiktiga fordringar (Thomasson m fl 1999).

Delvis olika regler gäller för de olika kategorierna av anläggningstillgångar.

3.1.4.1 Lagar

Anskaffningsvärdet för en egentillverkad anläggningstillgång skall vara direkta kostnader samt skälig del av indirekta kostnader. För en inköpt anläggningstillgång är det inköpspriset samt kostnader som har med inköpet att göra (ÅRL kap 4 § 3). Här görs ingen åtskillnad av de tre kategorierna anläggningstillgångar.

Anläggningstillgångar som har en begränsad livslängd skall skrivas av under denna. Detta gäller nästan alla anläggningstillgångar. Immateriella anläggningstillgångar har en begränsad avskrivningstid om högst fem år. Kan man visa att en längre avskrivningstid är lämplig får man lov att använda den (ÅRL kap 4 § 4).

Om det visar sig att en anläggningstillgång är värd mindre än den är bokförd till på bokslutsdagen skall den skrivas ner. För immateriella och materiella anläggningstillgångar gäller detta enbart om det är en bestående värdenedgång. Finansiella anläggningstillgångar skall med andra ord skrivas ner även om värdenedgången är tillfällig. Alla nedskrivningar skall återföras om värdet på anläggningstillgången går upp igen (ÅRL kap 4 § 5).

Materiella och finansiella anläggningstillgångar som har ett bestående högre värde än de är bokförda till får skrivas upp. De behöver alltså inte skrivas upp till det högre värdet, detta till skillnad mot när värdet har gått ner då de måste skrivas ner. Immateriella anläggningstillgångar får inte skrivas upp alls (ÅRL kap 4 § 6).

Det finns ytterligare specialregler för inventarier, som är en del av de materiella anläggningstillgångarna. Om den ekonomiska livslängden för en inventarie inte överstiger tre år får den bokas som en förbrukningsinventarie. Detta är ett kostnadskonto vilket innebär att hela värdet på inventarien dras av som kostnad samma år som den anskaffas (IL kap 18 § 4). Man får även lov att göra överavskrivningar på inventarier (IL kap 18 § 17).

3.1.4.2 Rekommendationer

Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 12 med normerna som rör materiella anläggningstillgångar, skall en sådan tillgång antingen innehas eller användas stadigvarande i verksamheten och den skall ge upphov till sannolika ekonomiska fördelar. Grundregeln är liksom enligt ÅRL att materiella anläggningstillgångar skall värderas till sitt anskaffnings-

värde, det vill säga inköpspriset samt eventuella nödvändiga kostnader som kan hänföras till tillgångens anskaffande. Tillgången skall också skrivas av i takt med att den förbrukas, så kallad planmässig avskrivning (Falkman 2001).

”En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används i produktionen eller tillhandahållandet av varor eller tjänster samt uthyrning till andra eller för administrativa ändamål” enligt RR 15. Förutom detta skall tillgången också vara till en förmodlig ekonomisk fördel, företaget skall ha kontrollen över den och kunna försäkra sig om att konkurrenter inte kan använda sig av tillgången. En stor skillnad jämfört med goodwill är att övriga immateriella tillgångar skall kunna avskiljas ifrån andra tillgångar (Falkman 2001).

Immateriella tillgångar skall precis som materiella tillgångar skrivas av under sin nyttjandetid enligt RR 15 (Falkman 2001). Detta kan jämföras med reglerna i ÅRL som istället hävdar att man skall skriva av immateriella tillgångar under maximalt 5 år. Det gör att ÅRL:s regler inte följer internationella normer, där är det betydligt vanligare att skriva av immateriella tillgångar under en längre tid (Falkman 2001).

En huvudregel är att internt upparbetade immateriella tillgångar, förutom forskning och utvecklingskostnader, inte skall aktiveras i balansräkningen utan de skall kostnadsföras direkt (Falkman 2001).

Det blir alltså både bokföringsmässiga och skattemässiga skillnader beroende på om en filmrättighet bokförs som immateriell anläggningstillgång eller inventarie (det vill säga materiell anläggningstillgång). Frågan blir då; vad för slags anläggningstillgång är en filmrättighet?

3.2 Rättsfall och uttalanden

Stig von Bahr har en gedigen karriär bakom sig bland annat som avdelningschef för Finansdepartementets avdelning för företagsbeskattning och som domare i både regeringsrätten och i EG-domstolen (advokatsamfundet.se). 1994 försökte von Bahr reda ut hur filmrättigheter egentligen skulle bokföras. Det fanns både civilrättsliga och skatterättsliga regler att ta hänsyn till. Bokföringsreglerna, skattelagstiftningen och domar i

detta ämne samt i liknande fall var inte konsekventa. Läget var alltså oklart (von Bahr 1994).

3.2.1 RÅ 1980 1:51

I ett rättsfall från regeringsrätten, RÅ 1980 1:51, hade ett filmbolag påbörjat produktionen av en spelfilm. SR AB skulle enligt ett avtal vara med och dela på kostnaderna och de båda bolagen skulle äga filmen gemensamt. Produktionskostnaderna under det första året av produktionen kostnadsfördes i sin helhet hos filmbolaget. Taxeringsintendenten ansåg att detta var felaktigt. Enligt honom borde filmbolaget endast få ta upp hälften av kostnaderna eftersom SR AB skulle vara med och dela på kostnaderna. Dessutom borde filmbolagets hälft inte kostnadsföras, utan balanseras, eftersom filmen inte var färdig. När filmen sedan blev färdig borde den vara en avskrivningsbar anläggningstillgång. När ärendet kom till regeringsrätten beslöts att bokföringsnämnden skulle yttra sig.

BFN ansåg att film var en anläggningstillgång som skulle värderas enligt reglerna i BFL § 15 (RÅ 1980 1:51). Enligt denna paragraf i bokföringslagen från 1976 skall anläggningstillgångar som minskar i värde på grund av ålder, användning eller liknande skrivas av enligt plan varje år. Om värdet på anläggningstillgången varaktigt har gått ner med en större del än den årliga avskrivningen, skall en nedskrivning göras med ett engångsbelopp. Om däremot anläggningstillgången har ett bestående, väsentligt högre värde än den är bokförd till, får den skrivas upp om samma belopp används till att skriva ner andra anläggningstillgångar (BFL 1976:125). BFN menade att den ekonomiska livslängden i filmbranschen är mycket kort, det vill säga runt ett år. Film är därför en korttidsinventarie. Enligt bokföringspraxis kostnadsförs då utgiften det år den uppstår. I vissa fall bör man dock balansera kostnaderna för att sedan skriva av dem när intäkterna kommer. Intäkterna kommer vanligtvis under ett år och under det året skrivs alltså filmen av.

I RÅ 1980 1:51 tar man även upp ett icke publicerat förhandsbesked. Enligt detta besked skulle både egenproducerad och inköpt film vara ”för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda inventarier”. Man säger också att film förbrukas hastigt och därför får bolaget dra av hela kostnaden under anskaffningsåret.

Enligt ett annat förhandsbesked behöver inventarier inte vara inmonterade och funktionsdugliga för att få skrivas av. När det gäller film skulle det betyda att filmen inte behöver ha premiärvisats för att få vara inventarie.

Regeringsrätten ansåg att filmen i detta mål var en inventarie med hastig förbrukning och i denna del hade filmbolaget gjort rätt. Filmbolaget fick dock endast bokföra hälften av kostnaderna för filmen eftersom SR AB ägde den andra hälften (RÅ 1980 1:51).

3.2.2 RÅ 1986 ref 178

Ett filmbolag som hade köpt visningsrätten för en utländsk film blev påförd moms när filmrullarna anlände. Bolaget ansåg inte att de skulle behöva betala moms eftersom filmrullarna skulle returneras när visningsrätten upphörde. Upplåtelse av visningsrätt var moms-befriad enligt lagen om mervärdeskatt § 10. Filmrullarna behövdes för att kunna använda visningsrätten, det var med andra ord visningsrätten som var den väsentliga delen. Filmrullarna var endast bärare av visningsrätten. I proposition 1968:100 är uthyrning av spelfilm för visning på biograf inte uthyrning av vara, utan upplåtelse av visningsrätt.

Regeringsrätten ansåg att det inte gick att dela upp upplåtelse av visningsrätt i en immateriell del (själva visningsrätten) och en materiell del (filmrullarna). Filmrullarna var nödvändiga för att kunna utnyttja visningsrätten av filmen. Bolaget slapp att betala moms.

Enligt regeringsrätten skulle visningsrätt av film vara en immateriell tillgång (RÅ 1986 ref 178).

3.2.3 BFN U 88:6

BFN uttalade sig om hur en videobutik skulle bokföra kostnaderna för videofilmer. Videobutiken betalade för nyttjanderätten till videofilmer som den sedan hyrde ut. Intäkterna för uthyrningen kom oftast under det första halvår som butiken hade filmen till uthyrning. På grund av detta ansåg BFN att videobutiken kunde kostnadsföra utgifterna direkt (BFN U 88:6).

3.2.4 BFN U 88:12

Eftersom det var oklart hur filmproducerande bolag skulle redovisa sina utgifter lämnade BFN ett uttalande om detta 1988. Uttalandet överensstämde i stort sett med yttrandet som BFN lämnade till regeringsrätten i mål RÅ 1980 1:51.

BFN ansåg att filmproducerande bolag oftast producerade få men stora projekt, där utgifterna kunde härledas till respektive projekt. Dessa utgifter var inte löpande rörelsekostnader. På grund av detta skulle utgifterna balanseras och sedan skrivas av under den tid projektet/filmen gav intäkter. Enligt branschpraxis redovisade man utgifter för filmproduktion som anläggningstillgång. BFN ansåg alltså att detta var riktigt förutsatt att bolaget i fråga var innehavare av den immateriella rättigheten. Detta skulle gälla både egenproducerad film och inköpt rättighet. Visningsrätt till en film ansågs däremot vara en så begränsad rättighet att utgiften skulle kostnadsföras löpande (BFN U 88:12).

3.2.5 BFN U 88:15

Ett annat uttalande av BFN under 1988 avsåg hur utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning skulle bokföras. BFN ansåg att dessa utgifter hade stor likhet med industriföretags utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete. Enligt bokföringsnämndens rekommendation BFN R 1 var huvudregeln att sådana utgifter skulle kostnadsföras löpande. I vissa fall, då utgifterna var av väsentligt värde för företaget i framtiden, fick dock utgifterna aktiveras. Det vill säga att man måste veta att programmet var kommersiellt gångbart innan man fick lov att aktivera utgifterna (BFN U 88:15).

3.2.6 RÅ 1993 ref 92

1992 ansökte ett filmbolag om förhandsbesked hos skatterättsnämnden. Frågan gällde om utgifterna för inköpta rättigheter till två amerikanska filmer kunde bokas som korttidsinventarier och vara direkt avdragsgilla. Rättigheterna skulle gälla i sju år men bolaget beräknade den ekonomiska livslängden till två år.

Skatterättsnämnden ansåg att förvärvet avsåg anläggningstillgångar och att dessa var sådana tidsbegränsade rättigheter som avsågs i § 23, punkt 16 KL (RÅ 1993 ref 92). I punkt 16, § 23

KL står att ”utgifter för anskaffning av koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill samt liknande rättigheter” får avskrivas enligt punkterna 13 och 14. Punkt 13 avser räkenskapsenlig avskrivning och punkt 14 avser restvärdeavskrivning. Punkt 12 avser direktavdrag för korttidsinventarier, men dit hänvisas alltså inte i punkt 16 (KL 1928:370).

Nämnden tyckte att lagtexten var klar och att direktavdrag inte kunde tillämpas i detta fall. Bolaget fick använda sig av antingen räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning.

Två av ledamöterna var skiljaktiga. De ansåg att ett direktavdrag inte kunde ha någon annan innebörd än ett värdeminskningssavdrag där all värdeminskning av tillgången skedde under ett och samma år. Dessutom ansåg de att bara för att en korttidsinventarie direktavskrevs innebar det inte att kostnaden var en driftomkostnad. Tillgången var fortfarande en anläggningstillgång och kostnaden var en avskrivning. De hänvisade också till ett tidigare förhandsbesked, RÅ 1976 Aa 107, där kostnaden för anskaffning av filmrättigheter fick dras av som direktavdrag. Detta gällde både anskaffning av rättigheter och egenproducerad film. Från och med detta ändrades branschpraxis i enlighet med förhandsbeskedet. De två skiljaktiga ledamöterna ansåg alltså att direktavskrivning kunde tillämpas och var förenligt med gällande lag.

Riksskatteverket yttrade sig också i frågan. Enligt RSV var det inte fråga om någon äganderättsövergång av de immateriella tillgångarna. Filmbolaget hade endast rätt att utnyttja en förutbestämd, begränsad del av filmrättigheterna under en tidsbestämd period. Detta innebar att filmrättigheterna skulle redovisas som driftskostnad och inte alls som anläggningstillgångar, vare sig immateriella sådana eller inventarier.

Regeringsrätten höll dock med skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet. Rättigheterna skulle alltså bokas som anläggningstillgångar och därmed avskrivas med räkenskapsenlig eller restvärdemetod (RÅ 1993 ref 92).

3.2.7 *Stig von Bahrs åsikter*

Stig von Bahr ansåg att inköpta filmrättigheter skulle värderas enligt BFL § 15. Däremot borde egenproducerad film följa bestämmelserna i BFL § 17 eftersom produktion av film påminner om produktion av dataprogram. Enligt bokföringsnämndens uttalande BFN U 88:15 liknar utgifter för produktion av dataprogram industriföretags utgifter för FoU. Eftersom dessa

tas upp i BFL § 17 skulle då också utgifter för produktion av dataprogram följa dessa bestämmelser.

Så tyckte dock inte BFN. von Bahr hänvisar till RÅ 1980 1:51 och BFN U 88:12 där resultatet blev att filmrättigheter, både inköpta och egenproducerade, skulle redovisas som anläggningstillgång och värderas enligt BFL § 15. Visningsrätt däremot skulle kostnadsföras löpande enligt uttalande BFN U 88:6. Enligt von Bahr skulle då huvudregeln vara att film var en investering som skulle tas upp till anskaffningsvärdet och sedan skrivas av enligt en avskrivningsplan under den ekonomiska livslängden.

När det gäller de skattemässiga reglerna skriver von Bahr att det är den allmänna principen som gäller. Den innebär att det som är redovisat i räkenskaperna skall accepteras skattemässigt om det är förenligt med god redovisningssed samt om inga avvikande specialbestämmelser finns.

I rättsfallet RÅ 1980 1:51 bedömde regeringsrätten att filmen var en anläggningstillgång. Detta var, enligt von Bahr, emot dåvarande branschpraxis som bedömde film som omsättningstillgång. von Bahr hade dock inget att invända mot regeringsrättens bedömning i detta fall. Det han ansåg märkligt var att regeringsrätten också bedömde att filmen var ett inventarium. Filmrättigheter är immateriella rättigheter enligt upphovsrättslagen. För att vara inventarium krävs något materiellt, i detta fall filmrullarna. Men det väsentliga för ett filmbolag är inte rullarna i sig, utan rätten att förfoga över de immateriella rättigheterna.

von Bahr tar sedan upp mål RÅ 1986 ref 178, där det bedömdes om spelfilm skulle vara materiell eller immateriell tillgång. Den visningsrätt det handlade om blev bedömd som en immateriell tillgång och bolaget slapp därmed att betala moms för införseln av filmrullarna.

Av dessa två rättsfall drar von Bahr slutsatsen att egenproducerad film skall vara inventarie i skattehänsyn. Visningsrätt samt filmkopior som förvärvats skall bedömas som immateriell tillgång när det gäller mervärdeskatt. För att få reda på hur visningsrätt skulle bedömas vid inkomsttaxeringen tar von Bahr upp rättsfall RÅ 1993 ref 92. Utfallet där blev att inköpta filmrättigheter skall utgöra immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 16, § 23 KL (von

Bahr 1994). Detta resultat skilde sig från vad som framkommit i rättsfall RÅ 1980 1:51 (von Bahr & Thorell 1994).

von Bahr anser att det är underligt att förvärvssättet, det vill säga köp eller egenproduktion, skall avgöra vilka avdragsregler som skall gälla. Eftersom egenproducerat dataprogram kan bokföras på samma sätt som inköpt filmrättighet borde i rimlighetens namn även egenproducerad film kunna bokföras på det sättet.

Sedan skriver von Bahr att det är underligt att endast materiella anläggningstillgångar, det vill säga inventarier, får direktavskrivas. Han förstår inte varför en maskin med två års ekonomisk livslängd skall kunna kostnadsföras när en spelfilm med samma ekonomiska livslängd måste periodiseras på flera år (von Bahr 1994). Stig von Bahr och Per Thorell tycker att immateriella investeringar diskrimineras av nuvarande lagstiftning. De anser att rättsområdet är i behov av en översyn (von Bahr & Thorell 1994). Samma ståndpunkt har Lars Möller som fem år senare skrev att bestämmelserna i KL angående immateriella rättigheter var alltför lite utvecklade. Han ville att en ordentlig översyn av lagregleringen gjordes (Möller 1999).

3.2.8 Sammanfattning av rättsfall och uttalanden

	Egenproducerad film	Inköpt filmrättighet	Visningsrätt
Direkt kostnadsföring	<ul style="list-style-type: none"> • BFN U88:15 (huvudregel för dataprogram) 	<ul style="list-style-type: none"> • BFN U88:15 (huvudregel för dataprogram) 	<ul style="list-style-type: none"> • BFN U 88:6 • BFN U 88:12
Immateriell anläggningstillgång <i>Ej direktavskrivning</i>	<ul style="list-style-type: none"> • BFN U88:15 (kommersiellt gångbara dataprogram, väsentligt värde för företaget), BFL § 17 	<ul style="list-style-type: none"> • BFN U88:15 (kommersiellt gångbara dataprogram, väsentligt värde för företaget), BFL § 17 • Stig von Bahr, BFL § 15 	<ul style="list-style-type: none"> • RÅ 1986 ref 178 • RÅ 1993 ref 92 • Stig von Bahr
Inventarie <i>Direktavskrivning möjlig</i>	<ul style="list-style-type: none"> • RÅ 1980 1:51 • BFN U88:12 (avskrivning i takt med att intäkterna kommer), BFL § 15 • Stig von Bahr, BFL § 17 	<ul style="list-style-type: none"> • RÅ 1980 1:51 • BFN U88:12 (avskrivning i takt med att intäkterna kommer), BFL § 15 	

Som framgår i tabellen ger domar och uttalanden ingen klar vägledning.

3.3 Skatteplanering

Under 1980-talet användes filmrättigheter vid skatteplanering. Kommanditbolag köpte filmrättigheter som kostnadsfördes direkt i enlighet med RÅ 1980 1:51. Om kommanditbolaget gjorde en vinst på sin ordinarie verksamhet kvittades denna mot kostnaden för filmrättigheten. Om kommanditbolaget inte hade någon annan verksamhet kunde kommanditdelägarna kvitta sina inkomster mot kostnaden i kommanditbolaget. En eventuell intäkt från filmrättigheten kom inte förrän tidigast nästa räkenskapsår. På detta sätt frångick man den matchning mellan kostnader och intäkter som skall finnas (Möller 1999).

3.3.1 RÅ 1993 ref 86

Hösten 1987 erbjöds allmänheten att köpa andelar i ett kommanditbolag för 100 000 kronor per andel. För detta fick man alltså del i filmpaket. 1 980 andelar såldes till 280 delägare vilket

innebar att bolaget fick in 198 000 000 kronor. Bolagets resultat för 1987 var dock en förlust om 198 000 000 kronor. Detta hänger ihop på så sätt att bolaget köpte filmrättigheter i sex filmer samt gick in som samproducent till tre filmer. Utgiften kostnadsfördes direkt. Bolagets förlust blev då 100 000 kronor per andel vilket andelsägarna tog upp i sina deklarationer som underskott av kommanditbolagets rörelse. Andelsägarna minskade alltså sin beskattningsbara inkomst med underskottet från kommanditbolaget.

Kommanditbolaget tecknade distributionsavtal med ett bolag som hette Entertainment Sweden Inc. I distributionsavtalen garanterades kommanditbolaget en minimiroyalty som motsvarade 95 % av anskaffningspriset för filmrättigheterna. Distributören och försäljaren av filmrättigheterna tillhörde samma bolagsgrupp vilket förklarar ett villkor i avtalen om inköpen av filmrättigheterna. Där står att om kommanditbolaget inte erhöll den garanterade minimiroyaltn skulle inköpspriset för filmrättigheterna minskas med motsvarande belopp. Större delen av det garanterade minimibeloppet erhöles under 1988. En mindre del hade kommit redan under 1987. Kommanditbolagets resultat för 1988 var en vinst om drygt 188 000 000 kronor.

I prospektet till potentiella delägare framgick att upplägget var att första året få ett underskott av rörelse motsvarande satsat kapital. Sedan kunde man välja att antingen behålla sina andelar och få utdelning om 95 % av satsat kapital, eller sälja andelarna och få en realisationsförlust som var kvittningsskilling mot till exempel realisationsvinst på aktier. Fondkommissionären som skötte försäljningen av andelarna hade redan innan den första teckningen av andelarna var gjord, vänt sig till banken och sökt köpare till en andra försäljning av andelarna. De hade som förslag till överlåtelsepris 79 % av andelens ursprungspris, det vill säga 79 000 kronor per andel. De ursprungliga andelsägarna var med andra ord nästan garanterade detta pris vid en eventuell försäljning. I efterhand har man konstaterat att de andelar som såldes under 1988, vilket var 94 % av alla andelar, såldes för mellan 67 000 och 87 000 kronor. Förlusterna hade antingen kvittats mot realisationsvinster i 1988 och 1989 års deklarationer eller sparats för att utnyttjas mot framtida vinster.

Detta mål gick ända till regeringsrätten. Regeringsrätten konstaterade att kommanditbolaget inte haft någon rörelse avseende filmrättigheterna, det var bara en rundgång av pengar. Med

andra ord fanns inget underskott av kapital i kommanditbolaget. För andelsägarna innebar domen att de inte kunde ta upp underskott av rörelse i sina deklarationer. De hade då inget att kvitta sina inkomster mot. På så sätt fick de en högre beskattningsbar inkomst vilket innebar att de fick betala mer i skatt (RÅ 1993 ref 86).

3.3.2 Mål 1761-1992, kammarrätten i Göteborg

I juni 1994 kom ytterligare en dom rörande filmkommanditbolag. Ett kommanditbolag köpte visningsrätten till 10 filmer under hösten 1987. Ingen av dessa filmer var då färdig. Samtidigt erbjöds allmänheten att köpa andelar i kommanditbolaget för 100 000 kronor styck. Totalt 75 andelar såldes. Kommanditbolagets resultat för 1987 blev ett underskott om 10 340 770 kronor. Detta fördelades på andelarna med 138 877 kronor styck.

Då ingen av filmerna var färdig 1987 ansåg kammarrätten inte att kommanditbolaget hade förvärvat några tillgångar. Detta innebar att kommanditbolagets enda tillgång i bokslutet 1987 var ”en fordran på utbetalt förskott avseende en framtida leverans av visningsrättigheter”. Det fanns alltså inget att kostnadsföra och därmed kunde ingen förlust uppkomma. Dessutom visade det sig i maj 1989 att inspelningen inte hade påbörjats på sex av filmerna och leveranskontrakten för sju av filmerna hade brutits. Det fanns med andra ord ingen reell substans bakom avtalen. I verkligheten skulle endast två till tre filmer kunna levereras inom en överskådlig framtid.

Kammarrätten hänvisade till KL där det står att för att kunna skriva av en tillgång måste den ha levererats. Enbart förvärvet räcker alltså inte. När det gäller visningsrätter för film ansåg kammarrätten att filmen måste ha levererats till innehavaren av rättigheten så att visningsrätten kan utnyttjas. Då detta inte hade skett gick det heller inte att bokföra en tillgång samt göra avskrivningar på den.

Målet behandlade om en av andelsägarna kunde utnyttja sitt underskott i kommanditbolaget i sin egen deklaration. Detta gick inte eftersom kommanditbolaget inte hade gjort någon förlust. Andelsägarens taxering höjdes i enlighet med detta och domen överklagades inte (mål 1761-1992, Göteborgs kammarrätt).

1993 prövades två mål angående skatteplanering i kommanditbolag av regeringsrätten. I de båda gjordes en genomsyn av bolagets transaktioner med filmrättigheter. Där kom man fram till att det inte fanns något avdragsgillt underskott i bolaget (Möller 1999).

Bedömningen i rättsfallet RÅ 1993 ref 92 tar tag i problemet med att inkomster och utgifter inte matchas. Skatterättsnämnden och regeringsrätten ansåg att filmrättigheterna var immateriella rättigheter som enligt punkt 16 § 23 KL inte kan direktavskrivas. Intäkter och kostnader skall med andra ord matchas. Samma slutsats gjordes i BFN U 88:6 där en videobutik fick kostnadsföra sina kostnader för införskaffande av videofilmer eftersom intäkterna för filmerna kom inom de första sex månaderna butiken hade filmerna till uthyrning (Möller 1999).

En annan fråga som kom upp när det gäller immateriella rättigheter var när man kan skriva av dem. Svaret på det kom i ett mål i kammarrätten i Göteborg 1994. Ett kommanditbolag köpte visningsrätten till 10 filmer 1987. Enligt kammarrätten måste filmen först vara färdig och ha levererats till köparen av rättigheten så att rättigheten kunde utnyttjas. Ingen av filmerna var färdig 1987. Bolaget var alltså inte berättigat till värdeminskingsavdrag. Domen överklagades ej (Möller 1999).

När vi nu redogjort för domstolarnas uttalanden i olika mål samt hur kunniga inom området tolkat lagtext och domstolspraxis, så ger vi oss i kast med våra intervjuer.

4 Intervjuer

För att se hur det går till i verkligheten har vi också intervjuat ett antal personer. Det är både representanter för filmbolag och revisorer som jobbar eller har jobbat med filmbolag.

4.1 Jan Hanner, Öhrlings PricewaterhouseCoopers

Vår kontakt på Öhrlings har tidigare granskat filmbolag i en koncern. De senaste åren har han dock inte haft något med film att göra. Han tyckte inte det fanns så mycket att säga om saken, det hela var rätt klart och enkelt. En filmrättighet är en immateriell anläggningstillgång. Värdering görs genom att man diskonterar förväntad framtida avkastning, eventuellt kan man använda sig av nettoförsäljningspris. När filmrättigheten är köpt är anskaffningsvärdet det högsta värde man kan värdera den till och när filmrättigheten är egentillverkad är tillverkningskostnaden maxbeloppet. Avskrivning i takt med att intäkterna kommer in är en bra metod.

Svenskarna tittar på amerikansk redovisning när det gäller IT. Då detta liknar filmrättigheter så skulle man kunna göra likadant och använda sig av US GAAP. Där finns en fastställd god redovisning när det gäller filmrättigheter. Tyvärr finns ingen svensk branschpraxis (Hanner 2004).

4.2 Peter Kropénin, OFTV och OmegaFilm

OmegaFilm är ett producerande filmbolag som mest producerar spelfilm och någon enstaka dokumentär och kortfilm. De köper inte in filmrättigheter eller distribuerar film. OmegaFilm har endast funnits i ett par år medan OFTV är ett av Kropénins äldre bolag som fortfarande har filmrättigheter.

Vid bokföringen av en film tas kostnaderna direkt medan intäkterna bokförs när de kommer in. Skatten kommer alltså i samband med intäkterna. Filmer sätts inte upp som inventarier eftersom de har en kortvarig livslängd.

Skattemyndigheten vill att ett projekt skall avslutas inom året och att det inte skall finns några pågående projekt. Det medför att förskottsbetalningar på en film, där kostnaderna kommer först efter nyår är beskattningsbara. Pågående projekt av film kan alltså inte liknas vid pågående projekt av till exempel ett husbygge. Förut har detta inte varit något problem

eftersom man då kunde ha pågående projekt över årsskiftet. Kropénin har i sina tidigare bolag haft projekten levande hela tiden. När det kom intäkter så redovisades de direkt på projektet i redovisningen. Om filmen görs med samproducenter eller om TV är inblandad, betalas intäkterna ut i terminer. Man kan då tydligt se att det ligger intäkter framåt i tiden, eftersom dessa baseras på hur det går på bio och på video. När man måste balansera ett pågående projekt får man värdera de framtida intäkterna i projektet. Men det är främst ett sätt att balansera upp ett nollresultat när det inte gått så bra för bolaget. Det finns möjlighet att blåsa upp resultatet i bolaget om man tror väldigt mycket på filmen, men det är lätt att man lurar sig själv anser Kropénin. Varken OmegaFilm eller OFTV använder sig av detta sätt.

Bibliotek är något som de bygger upp i OmegaFilm. Kropénin har redan ett i sitt gamla bolag, OFTV. Där finns inte någon verksamhet längre men tillgångarna ligger kvar. Varje film kanske har ett framtida värde på 250 000 kronor, men det finns inte bokfört eftersom det inte är säkert. På så sätt blir det en bra buffert. När gamla filmer kommer ut på video/DVD så kommer andelar av intäkterna till Kropénin, på grund av att han har rättigheter i filmerna. Det kan vara små belopp per film men tillsammans blir det mycket.

OmegaFilm tänker inte på några skatteeffekter när de bokför en film, de har samma principer från år till år. Ett filmprojekt är levande under hela produktionstiden och avslutas oftast i och med premiärdatum.

Större delen av intäkterna för en film borde komma snabbare idag än för ett par år sedan tycker Kropénin. Detta på grund av att det är kortare intervall mellan bio, video, betal-TV och fri-TV. Inom tre år så har huvuddelen av intäkterna kommit.

4.3 Erik Haegerstrand, TV4

TV4 producerar inga spelfilmer själva däremot gör de investeringar i olika filmprojekt med cirka 20 miljoner kronor per år, detta ingår i sändningsavtalet med staten. De har varit samproducenter i stora filmer så som *Ondskan*, *Sprängaren*, *Paradiset* och *Beckfilmerna* med flera.

En filmrättighet är en immateriell tillgång. Vid en samproduktionsinvestering bokförs hela kostnaden till exempel 10 miljoner kronor, som sedan skrivs ned i takt med att intäkterna

kommer in. Från det att kostnaden uppstår tills att intäkterna kommer, kan det gå lång tid. Avtalet om *Sprängaren* till exempel, kom till 1999-2000 och filmen visades inte på TV4 förrän i september 2004. TV4 får in intäkter med en avtalad procentsats av biografintäkterna. De kan eventuellt få in mer intäkter om filmen går upp på utländska biografer, som *Beck*-filmerna gjort. När visningsrättigheterna till en film köps av filmkanaler kommer ytterligare intäkter in.

Om biofasen av en films liv pekar på att filmen blir ett fiasko så kan de ta beslutet att skriva ned investeringen. Ser det däremot ut att bli en succé så gäller försiktighetsprincipen, man väntar med att ta ut den glädjen. *Ondskan* kommer att bli en vinstaffär men det syns ännu inte i redovisningen. När videointäkterna kommer, så överstiger intäkterna det kapital som de investerat i filmen. Den film som syns längst i bokföringen, är en mellansuccé. En stor succé försvinner snabbt då intäkterna snabbt överstiger kostnaderna, medan ett fiasko skrivs av direkt. En film införs i redovisningen under produktionstiden, eftersom det är då kostnaderna uppkommer. Efter biopremiären ligger genomsnittsfilmerna kvar i bokföringen i två år, med en avtagande intäktsström.

När TV4 är med och finansierar produktioner av filmer som *Ondskan*, så köper de även visningsrätten. De skulle inte vara med och finansiera en film om de inte fick köpa denna rättighet. Andra inköpta visningsrätter är oftast till amerikanska filmer och TV-program. Dessa köps in genom ramavtal med filmproducenten. Producenten lovar att sälja för ett visst belopp och TV4 lovar att köpa för detsamma. Priserna styrs av amerikanska boxoffice som är en slags börs för handel med filmrättigheter. Rättigheterna syns inte i bokföringen förrän de har blivit betalda och då som en not i balansräkningen.

Emellanåt betalas pengar ut för en film innan TV4 har rättigheten att visa den. Det bokförs då som ett förskott till leverantör. Rättigheten går in i programlagret den dag som de har rätten att sända filmen, det är först då som det är en programtillgång. Kostnaden tas de dagar när visningen sker. Ibland sker detta i samband med att licensen öppnar, men en film kan också bli liggande ett år. Det görs inte en helt individuell bedömning hur kostnaden skall fördelas på de olika visningstillfällena. På stora filmer så kallade "block busters" tas kostnaderna på två visningstillfällen med halva kostnaden på varje. Redan i avtalet med leverantören står hur

många visningsrätter de har (två eller tre) och under hur lång tid dessa gäller (normalt två år). TV4 bestämmer hur kostnaden skall fördelas. På vanliga TV-program kan det vara hela kostnaden vid första visningen eller förhållandet 75/25 eller 90/10. Den allra vanligaste fördelningen är dock hela kostnaden på första visningen. Kostnadsfördelningen på spelfilm är lite annorlunda. De är ju inte nya när de sänds på TV utan har funnits ett tag, därför kan de dra lika mycket tittare på andra visningen som på första. Svenska klassiker och svenska komedier som *Jönsonligan*, *Göta kanal* och *Sällskapsresan* är exempel på filmer som kan ge lika mycket tittare på tredje visningen som på första. Det påverkar hur man fördelar kostnaderna.

Det kan hända att en film inte är tillräckligt bra för att visas och den blir då avskriven. Det kan också hända att licensen har gått ut innan de hunnit visa en film och av den anledningen måste skriva bort den (det är genom olycksfall). Om programmet inte håller måttet så kan den planerade repriserna skrivas av. Vid varje kvartalsbokslut görs en genomgång av program/rättigheter som inte skall sändas eller som är bokförda till för högt värde.

Filmerna värderas till sitt anskaffningsvärde eller sin produktionskostnad. Så länge TV4 har hypotesen att en film skall visas, så anser de att en films verkliga värde är minst anskaffningsvärdet. Ur TB1 synpunkt är det väldigt få filmer som inte når detta ratingvärde. Med det vill säga de intäkter som kommer för såld reklamplats som sänds i samband med filmen. TV4 värderar inte upp något som var billigt att producera men som visat sig bli en kassasuccé. De värderar varje film som de är med och samproducerar för sig. Det är inte så många att det utgör något problem.

TV4 har inget eget filmbibliotek utan endast ett programbibliotek. Detta syns dock inte i balansräkningen. Haegerstrand anser ändå att det finns ett värde i att samla på sig ett bibliotek. Om en film har flera delägare, så är grunden den att delägarens intäkter står i relation till det satsade kapitalets andel i projektet. När TV4 är samproducent kan de få ett bättre pris vid köpet av visningsrättigheterna.

Ur redovisningssynpunkt skulle en reprisrättighet kunna ge en manipuleringsmöjlighet genom att man kan ta en väldigt liten del av kostnaderna på första och andra visningen och skjuta resten till en tredje visning som ligger långt fram i tiden eller som blir avskriven senare. Det är

därför som revisorerna noga går igenom reprislagret för de utländska programmen. Dessa kan maximalt ligga i två år innan visningsrätten går ut.

När TV4 köper in visningsrättigheter så köps dessa i ett paket. I ett sådant paket ingår till exempel *Arkiv X* och ett antal mindre bra program. Alla program har individuella priser. Det skulle kunna gå att lägga hela kostnaden på den bra filmen och inget på de filmer som kommer med på köpet. Detta görs inte, men de skulle kunna göra en omviktning och låta *Arkiv X* bära en del av ”monsterprogrammets” kostnader. Haegerstrand tror att revisorerna skulle ha åsikter om detta. Det är rätt i teorin, men det blir en subjektiv värdering. Istället väljs den säkra modellen och om det blir ett fel, så korrigeras det automatiskt efter två år då rätten avskrivs eftersom den utgår.

4.4 Lars Ahlén och Christer Fröjd, Thoréns Revisionsbyrå

Lars Ahlén och Christer Fröjd är revisorer för OFTV och ytterligare några små filmbolag med filmrättigheter.

Ahlén och Fröjd anser att film per definition är en anläggningstillgång, och att det framgår av bokföringsnämndens uttalande BFN U88:12 som fortfarande gäller. Det är ofta så att en film är färdiginspelad när man kommer till bokslutet och då kan man lika gärna kostnadsföra intäkter och kostnader direkt. Enligt praxis är film en inventarie av kortvarig natur och får direktavskrivas, detta accepterar även skattemyndigheten. För maskiner gäller att om de genererar intäkter under mer än fem år är de inventarier. En film drar in sina huvudsakliga intäkter under det första året. Om man drar paralleller till maskinen skall filmen då inte bokföras som en inventarie.

Det finns två typer av pågående arbeten idag, tjänster som alltid är på löpande räkning och fastpris som är vanligt i byggbranschen. Filmproduktion stämmer inte in på något av dem, det är något mitt emellan och det verkar inte som om man får ha ett filmprojekt som pågående över bokslutet. För filmproduktionsbolagen kan det få stora skattemässiga konsekvenser om man har fått en större del av intäkterna innan bokslutet och kostnaderna kommer först efter. Man gör då en vinst som man får skatta på. Eftersom man bara rullar förluster framåt blir det ingen utjämning av skatteeffekten nästa år. Konsekvensen blir att

filmproducenterna kommer att styra sina betalningsströmmar så att intäkterna hela tiden möter kostnaderna.

Ett filmproduktionsbolag, precis som alla andra bolag, vill försöka investera de pengar man tjänar in på bästa möjliga sätt. Många känner att bästa sätt att finansiera sin framtida produktion inte är att betala alla pengar i skatt. Det är klart att det planeras. Intäkterna bör investeras i företaget. Man försöker optimera skatten, även om man inte minimerar den.

Man skall värdera film till dess marknadsvärde oavsett om den är en immateriell eller materiell tillgång. Vid varje bokslut tittar de på vad det finns för ekonomisk kalkyl för varje film, denna beror dels på vad det finns för avtal bakom filmen som visar vilka intäkter som skall komma och dels på ett antagande om hur marknaden beter sig. Om det bokförda värdet är högre än det verkliga så görs en direktnedskrivning. Varje film är unik när det gäller finansieringslösning, vilka parter som är med i den, vilken underhandsförsäljning som är gjord för att kunna färdigställa filmen och därmed vilken överblickbar intäktsström som finns kvar. Det är detta som reglerar vilket värde man kan ha filmen bokförd till.

Gamla egenproducerade filmer ligger i ett bibliotek. De finns med i bokföringen som anläggningstillgångar, men är värderade till noll. Där ligger de så länge man har kvar rättigheten. Om det kommer en intäkt på en sådan film bokförs den som en vanlig intäkt. Det kan hända att gamla filmer blir populära igen och börjar visas på TV och video/DVD. Då kommer intäkterna till dem som har rättigheterna. Inköpta gamla filmer blir bokförda till inköpspriset till att börja med. Man köper inte in filmer om man inte har avsättning för dem och därmed förväntade intäkter. Utifrån dessa får man fram det högsta värde man kan sätta på filmen. Händer något oförutsett får man korrigera kalkylen och eventuellt skriva bort alltihop på en gång. Om det inträffar kan hela kostnaden komma på ett år.

Värdet av att ha ett bibliotek av egenproducerade filmer är inget som syns i bokföringen, men det ger ett högre värde på bolaget. Det är en slags dold reserv som inte är så lätt att sätta ett värde på.

När det gäller uppskrivningar av anläggningstillgångar så finns speciella regler för hur det går till och vilka konsekvenser det får. Bland annat får man utdelningsförbud i bolaget så att man inte skriver upp värdet på tillgångarna bara för att skapa ett utdelningsutrymme.

När man gör bokslut bör man värdera varje film för sig. Om man har köpt flera filmer i ett paket med ett klumppris går det inte att säga vilken film som är värd vad. Ett paket kan innehålla tio filmer och kosta en miljon kronor. Ett alternativ är att varje film är värd 100 000 kronor, men det kan lika gärna vara en film som är värd 900 000 kronor och de resterande nio 100 000 kronor tillsammans.

Vid en filmproduktion är det normalt en huvudproducent som driver filmen. Sen finns det medproducenter som sätter in kapital, i form av pengar eller resurser. Det är en affärsförhandling om en insatt krona är värd 10 eller 100 procent av intäkterna i filmen. Det behöver inte matcha den verkliga insatsen utan beror bland annat på hur bra man är på att förhandla. Huvudproducenten bokför samtliga kostnader och intäkter på produktionen, det gör inte någon annan. Om en medproducent betalar en viss summa till huvudproducenten blir det en anläggningstillgång hos medproducenten och en produktionsintäkt hos huvudproducenten.

4.5 Åke Hedén, Ernst & Young

Åke Hedén är revisor för Sandrews och TV4, vilka båda har filmrättigheter men på olika sätt. TV4 köper in sina visningsrättigheter och är i väldigt liten del med och satsar pengar i filmprojekt, medan Sandrews är producent, distributör och biografägare.

Hedén anser att filmrättigheter skall betraktas som en immateriell anläggningstillgång. Egenproducerad film kan dock direktavskrivas, men det beror på omständigheterna. En filmrättighet kan ses som en omsättningstillgång om den avtalade rättigheten bara avser någon enstaka visning under mycket kort tid.

I redovisningen är den stora skillnaden mellan egenproducerad och inköpt film att för den egenproducerade har man i princip en evig rättighet, medan för den inköpta så finns en avtalad nyttjandeperiod. Det är under denna tid som rättigheten finns med i bokföringen. När man är med som samproducent i en film så skall detta bokföras till satsat värde, det vill säga

anskaffningskostnaden för rättigheten. Den får då värderas på samma sätt som vanligt, utifrån de förväntade intäkterna. Inom redovisningen görs ingen skillnad på biofilm och film på video/DVD.

Vid värderingen av egenproducerad film så är produktionskostnaden grunden. Denna baseras på summan av de kostnader man haft för produktionen. Inköpt film är lättare att värdera eftersom man har ett avtal som visar vad filmens inköpskostnad är. Man måste vara observant på valutakurserna eftersom filmer normalt köps i USD. För inköpt film har man ett avtal om vad de inköpta rättigheterna innehåller. Avtalet preciserar vilken tidsperiod och vilka fönster (biograf, TV, video/DVD) som rättigheterna gäller i. Värdeminskning får göras i takt med att rättigheten utnyttjas. Ett exempel är att om man har lov till två visningar i TV, så kan 80 % falla på första visningen och 20 % på repriserna. Vid en visningsrättighet för en visning som ligger nära i tiden, är det fråga om matchning av intäkter och kostnader.

Vid både värdering och avskrivning skall filmer värderas var för sig. I många fall köper man paket eller bibliotek och då är det mer lämpligt att göra en portföljvärdering. En ny värdering skall göras vid varje bokslut.

Hedén ser inte att det är vanligt att man köper filmrättigheter i syfte att sänka skatten idag, detta var vanligare i slutet av 80-talet.

4.6 Fredrik Gren, SVT och Björn Ringdahl, Triangelfilm

Fredrik Gren på SVT säger att de redovisar sina filmproduktionskostnader löpande när de uppkommer. Det beror på att deras finansiering är klassificerad som näringsbidrag. Vissa undantag görs för inköp men då skrivs hela anskaffningsvärdet av vid första sändningen. Värdet på programlagret är mycket begränsat.

På Triangelfilm värderas filmrättigheterna till anskaffningskostnaden och behandlas som pågående arbete tills premiärdatum på bio och i Detta görs förekommande fall video. Sedan kostnadsförs de i resultaträkningen, således även vidare sålda rättigheter. Detta görs per film. Enligt Ringdahl tillämpar branschen reglerna på lite olika sätt.

4.7 Sammanfattning av intervjuer

	Egenproducerad film	Inköpt filmrättighet	Visningsrätt
Direkt kostnadsföring	<ul style="list-style-type: none"> • Peter Kropénin • Christer Fröjd • Lars Ahlén • Björn Ringdahl • Fredrik Gren 	<ul style="list-style-type: none"> • Peter Kropénin • Christer Fröjd • Lars Ahlén 	<ul style="list-style-type: none"> • Åke Hedén (nära förestående visning)
Immateriell anläggningstillgång	<ul style="list-style-type: none"> • Jan Hanner • Erik Haegerstrand • Åke Hedén 	<ul style="list-style-type: none"> • Jan Hanner • Erik Haegerstrand • Åke Hedén 	<ul style="list-style-type: none"> • Erik Haegerstrand • Åke Hedén
Inventarie		<ul style="list-style-type: none"> • Fredrik Gren 	

Vår tabell visar att intervjupersonerna inte har samma uppfattning om hur film skall redovisas.

5 Analys/resultat

De olika företag vi talat med hade olika uppfattning om hur film skall bokföras. OFTV:s revisorer, Christer Fröjd och Lars Ahlén, hänvisade till BFN:s uttalande U88:12 som innebär att utgifterna skall balanseras och sedan skrivas av när intäkterna kommer. Detta var ett viktigt uttalande och det gäller ännu menade de. Det finns senare rättsfall som har en annan uppfattning men de gäller endast i de mål som avses. De är specialfall som avviker från gällande rätt. I praktiken gör OFTV:s revisorer dock inte som BFN förespråkar. ”Enligt praxis är film en inventarie av kortvarig natur och får direktavskrivas, detta accepterar även Skattemyndigheten” säger de. Deras tolkning är då att man lika gärna kan kostnadsföra intäkter och kostnader direkt. Det blir en viss skillnad om man bokför filmen som en inventarie och sedan direkt skriver av den på grund av att intäkterna kommer snabbt, eller om man kostnadsför utgifterna direkt i resultaträkningen. OFTV:s revisorer anser att det inte är någon skillnad på egenproducerad och inköpt film utan att de skall behandlas lika.

Erik Haegerstrand på TV4, Jan Hanner på Öhrlings och Åke Hedén på Ernst & Young hävdade att film är en immateriell anläggningstillgång och att det är dessa regler som gäller. Egenproducerad film och inköpta rättigheter skall behandlas på samma sätt. Enligt RÅ 1993 ref 92 får immateriella anläggningstillgångar inte direktavskrivas. Man får använda antingen räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning.

När det gäller visningsrätter så är det endast TV4 och deras revisor som yttrat sig. De behandlar visningsrättigheter som immateriella tillgångar. Avskrivning görs i samband med visningen av filmen. Enligt Åke Hedén kan en visningsrätt ses som en omsättningstillgång om den bara har någon enstaka visning inom en snar framtid.

von Bahr tolkar rättsfallen och uttalandena så som att egenproducerad och inköpt film skall bokföras på olika sätt. Huvudregeln är att film är en investering som tas upp till anskaffningsvärdet och skrivs av enligt en avskrivningsplan under den ekonomiska livslängden. Egenproducerad film är en inventarie i skattehänsyn och visningsrätt är en immateriell anläggningstillgång när det gäller mervärdesskatt. På grund av ett uttalande

angående dataprogram anser von Bahr att egentillverkade och inköpta filmrättigheter borde kunna bokföras på samma sätt.

Sammanställning intervjusvar

	Egenproducerad film och samproduktion	Inköpt filmrättighet	Visningsrätt
Anskaffningsvärde		<ul style="list-style-type: none"> • Jan Hanner • Erik Haegerstrand • Åke Hedén 	
Tillverkningskostnad	<ul style="list-style-type: none"> • Jan Hanner • Erik Haegerstrand • Björn Ringdahl • Åke Hedén 		
Diskonterad framtida avkastning, Marknadsvärde	<ul style="list-style-type: none"> • Jan Hanner • Peter Kropénin • Christer Fröjd • Lars Ahlén • Åke Hedén 	<ul style="list-style-type: none"> • Jan Hanner 	
Nettoförsäljningspris	<ul style="list-style-type: none"> • Jan Hanner 	<ul style="list-style-type: none"> • Jan Hanner 	
Influtna intäkter	<ul style="list-style-type: none"> • Erik Haegerstrand 	<ul style="list-style-type: none"> • Erik Haegerstrand 	
Fördelning på visningstillfällen			<ul style="list-style-type: none"> • Erik Haegerstrand • Åke Hedén

Ingen av våra intervjupersoner har haft samma tolkning som von Bahr. De har haft lite olika uppfattning om hur filmrättigheterna skall bokföras, men de har inte gjort någon skillnad på egenproducerade och köpta rättigheter.

Hur filmrättigheter bokförs, det vill säga om de anses vara en immateriell eller materiell anläggningstillgång, påverkar vilka avskrivningsregler som gäller. von Bahr anser att detta är orättvist. För våra intervjupersoner verkade detta dock inte utgöra något problem.

Avskrivningar görs i takt med att intäkterna kommer in. Vid bokslut värderas filmrättigheterna efter diskonterad framtida avkastning eller marknadsvärde, vilket i praktiken blir samma sak. Att man då kan råka bryta mot förbudet mot direktavskrivning för immateriella anläggningstillgångar reflekterade de inte alls över.

Peter Kropénin och OFTV:s revisorer talade om att man i praktiken kostnadsför kostnaderna direkt eftersom filmrättigheters livslängd är kortvarig. När sedan intäkterna kommer förs de som intäkter på resultaträkningen. På detta sätt får man skatta när intäkterna kommer. Bokför man däremot filmrättigheterna som en anläggningstillgång ökar resultatet i och med utgifterna och man får skatta redan när man bokför tillgången i balansräkningen.

6 Slutsats

I de olika rättsfallen samt hos de personer som har kommenterat dem verkar det vara oklart vad som är visningsrätt, nyttjanderätt och immateriell rättighet. Vår uppfattning är att visningsrätt är en sorts nyttjanderätt. Nyttjanderätt är när någon annan innehar de immateriella rättigheterna och har upplåtit en begränsad del av dem. Innehas en nyttjanderätt äger man ingenting, man har endast rätt att använda/nyttja något under en begränsad period och på ett begränsat sätt. När man äger de immateriella rättigheterna, och alltså kan upplåta dem som man vill, då har man en immateriell anläggningstillgång.

Vid ägandet av en immateriell rättighet anser vi att bolaget skall redovisa detta genom att bokföra den som anläggningstillgång. Det borde vara tillåtet att direktavskriva på det sätt som görs i idag. Dagens regler tillåter inte direktavskrivning på immateriella anläggningstillgångar men däremot på inventarier. Precis som von Bahr anser vi att detta är orättvist och borde åtgärdas.

Om en film är egenproducerad är det mindre klart i litteraturen. Enligt rättspraxis och uttalanden från BFN är det då fråga om en materiell anläggningstillgång, en inventarie. Vi anser däremot att detta också är en immateriell anläggningstillgång eftersom det är de immateriella rättigheterna, det vill säga rätten att upplåta delar av rättigheterna, som är det väsentliga. Naturligtvis bör egenproducerad film behandlas på samma sätt som de inköpta rättigheterna och ha samma avskrivningsregler.

Att olika bolag skulle ha olika uppfattning om hur filmrättigheter skall bokföras och värderas var något vi anade när vi läste de olika rättsfall, uttalanden och artiklar som finns i ämnet. Det visade sig att även revisorerna hade olika åsikter om vad som verkligen gäller. Att det inte finns senare prejudicerande rättsfall, nya uttalanden eller liknande som klargör hur redovisningen skall ske tyder på att det som i praktiken görs, inte anses felaktigt. Håller man sig bara inom rimliga gränser och inte gör något oegentligt verkar bolagen vara fria att välja bokförings- och värderingssätt.

För att skapa rättvisa och säkerhet i systemet anser vi, precis som Stig von Bahr och Lars Möller, att rättsläget borde klargöras. Ett uttalande eller en rekommendation som håller, när

rätten skall ta ställning i frågan saknas fortfarande. Orättvisan i möjligheten att direktavskriva eller ej, när det gäller materiella (inventarier) eller immateriella anläggningstillgångar, bör klargöras. I och med att rättsläget är oklart råder också en onödig ovisshet om det som görs skall räknas som riktigt eller ej. Detta löses med korrekta anvisningar som omfattar alla. En kontroll på att dessa regler efterlevs skulle ytterligare stärka rättsläget och minska ovissheten om hur redovisning och värderingen görs.

Vi anser att redovisnings- och värderingsregler skall vara lika för alla som har filmrättigheter. Det skall inte vara möjligt att kunna tillämpa olika regler genom att hänvisa till olika rättsfall eller uttalanden eftersom de är så motsägelsefulla. Med detta i åtanke borde reglerna vara klara och enkla att följa.

När det gäller skatteplanering genom att köpa filmandelar för att ha en förlust att kvitta mot sina intäkter, har det varit uppe några rättsfall som har slagit fast att det inte är möjligt att göra på detta sätt. Det finns alltid människor som skatteplanerar och kanske då går över gränsen för vad som är tillåtet. Just för tillfället verkar dock inte spekulation i filmrättigheter vara det man använder sig av.

Vi har intervjuat personer som arbetar med bolag av olika storlek och till viss del har lite olika inriktning på sin verksamhet. Några belägg för att storleken på bolaget skulle medföra en speciell metod att redovisa och värdera filmrättigheter har vi inte kunnat hitta. Det verkar som om den modell som väljs i stor utsträckning beror på revisorns åsikter.

Källförteckning

Litteratur

Andersen, Heine (1994). *Vetenskapsteori och metodlära*. Lund: Studentlitteratur.

Eneroth, Bo (1992). *Hur mäter man "vackert"*. *Grundbok i kvalitativ metod*. Stockholm: Akademitlitteratur.

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber Ekonomi.

Falkman, Pär (2000). *Teori för redovisning*. Lund: Studentlitteratur.

Falkman, Pär (2001). *Redovisningens reglering*. Lund: Studentlitteratur.

Nilsson, Stellan (2002). *Redovisningens normer och normbildare*. Lund: Studentlitteratur.

Patel, Runa & Davidsson, Bo (2003). *Forskningsmetodikens grunder: Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

Thomasson, Jan m fl (1999). *Den nya affärsredovisningen*. Malmö: Liber Ekonomi.

Lagar

Bokföringslag (1976:125).

Inkomstskattelag (1999:1229).

Kommunalskattelag (1928:370).

Årsredovisningslag (1995:1554).

Tryckta källor

Bahr, Stig von (1994). Tre domar rörande filmrättigheter. *Svensk Skattetidning*, nr 2, s 135-143.

Bahr, Stig von & Thorell, Per (1994). Inkomst av näringsverksamhet: Inkomstskatt. *Skattenytt*, nr 6, s 352-359.

Möller, Lars (1999). Immateriella rättigheter – rättsutvecklingen under senare år. *Skattenytt*, nr ½, s 14-22.

Göteborgs kammarrätt mål 1761-1992. Avdrag för underskott i kommanditbolag. 1994-06-27.

Webb-plats

Advokatsamfundet: Nya hedersdoktorer i Uppsala [elektronisk]. Tillgänglig: <https://www.advokatsamfundet.se/advokaten/adv2001/nr3/artiklar/hedersdoktorer.html> [2004-12-27].

Rättsbanken: Bokföringsnämndens praxis: BFN U 88:6 [elektronisk]. Tillgänglig: https://s443-www.infotorg.sema.se.ezproxy.htu.se/cgi-bin/infotorg/rbweb/hit_rb?base=BFN1&formtype=form&index=0&detalj=0&save=search=0&comment=&cmd1=&cmd2=&cmd3=DT%3AU*&cmd4=&cmd5=88%3A6&hitseg=001&hitstart=00000000 [2004-06-14].

Rättsbanken: Bokföringsnämndens praxis: BFN U 88:12 [elektronisk]. Tillgänglig: https://s443-www.infotorg.sema.se.ezproxy.htu.se/cgi-bin/infotorg/rbweb/hit_rb?base=BFN1&formtype=form&index=0&detalj=0&save=search=0&comment=&cmd1=&cmd2=&cmd3=DT%3AU*&cmd4=&cmd5=88%3A12&hitseg=001&hitstart=00000000 [2004-06-14].

Rättsbanken: Bokföringsnämndens praxis: BFN U 88:15 [elektronisk]. Tillgänglig: https://s443-www.infotorg.sema.se.ezproxy.htu.se/cgi-bin/infotorg/rbweb/hit_rb?base=BFN1&formtype=form&index=0&detalj=0&save=search=0&comment=&cmd1=&cmd2=&cmd3=DT%3AU*&cmd4=&cmd5=88%3A15&hitseg=001&hitstart=00000000 [2004-06-14].

Rättsbanken: Rättsfall från Regeringsrätten: RÅ 80 1:51. [elektronisk]. Tillgänglig https://s443-www.infotorg.sema.se.ezproxy.htu.se/cgi-bin/infotorg/rbweb/hit_rb?base=FD04&formtype=form&index=0&detalj=0&save=search=0&comment=&cmd1=&cmd2=&cmd3=&cmd4=&cmd5=&cmd8=&cmd9=&cmd10=&cmd11=R%C580+1%3A51&cmd12=&hitseg=001&hitstart=00000000 [2004-06-14].

Rättsbanken: Rättsfall från Regeringsrätten: RÅ 1986 ref 178. [elektronisk]. Tillgänglig: https://s443-www.infotorg.sema.se.ezproxy.htu.se/cgi-bin/infotorg/rbweb/hit_rb?base=FD04&formtype=form&index=0&detalj=0&savesearch=0&comment=&cmd1=&cmd2=&cmd3=&cmd4=&cmd5=&cmd8=&cmd9=1986+ref+178&cmd10=&cmd11=&cmd12=&hitseg=001&hitstart=00000000 [2004-06-14].

Rättsbanken: Rättsfall från Regeringsrätten: RÅ 1993 ref 86. [elektronisk]. Tillgänglig: https://s443-www.infotorg.sema.se.ezproxy.htu.se/cgi-bin/infotorg/rbweb/hit_rb?base=FD04&formtype=form&index=0&detalj=0&savesearch=0&comment=&cmd1=&cmd2=&cmd3=&cmd4=&cmd5=&cmd8=&cmd9=1993+ref+86&cmd10=&cmd11=&cmd12=&hitseg=001&hitstart=00000000 [2004-06-14].

Rättsbanken: Rättsfall från Regeringsrätten: RÅ 1993 ref 92 [elektronisk]. Tillgänglig: https://s443-www.infotorg.sema.se.ezproxy.htu.se/cgi-bin/infotorg/rbweb/hit_rb?base=FD04&formtype=form&index=0&detalj=0&savesearch=0&comment=&cmd1=&cmd2=&cmd3=&cmd4=&cmd5=&cmd8=&cmd9=1993+ref+92&cmd10=&cmd11=&cmd12=&hitseg=001&hitstart=00000000 [2004-06-09].

SFI (Svenska Filminstitutet): filmfakta:filmlänkar: bolag. [elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.sfi.se/> [2004-06-14].

Intervjuer

Ahlén, Lars och Fröjd, Christer. Thoréns Revisionsbyrå. 2004-10-06.

Gren, Fredrik. SVT. (svar via mail) 2004-09-02.

Haegerstrand, Erik. TV4. 2004-09-23.

Hanner, Jan. Öhrlings PricewaterhouseCoopers. (intervju per telefon) 2004-08-17.

Hedén, Åke. Ernst & Young. (svar via mail) 2004-11-06.

Kropénin, Peter. OFTV och OmegaFilm. 2004-09-23.

Ringdahl, Björn. Triangelfilm. (svar via mail) 2004-08-31.

Bilagor

FRÅGOR Åke Hedén

- Är du revisor för fler företag som har filmrättigheter än Sandrews och TV4?
- Anser du att filmrättigheter är anläggningstillgång och i så fall en materiell eller immateriell anläggningstillgång?
- Kan man eller skall man direktavskryva en filmrättighet?
- På vilket sätt skall egenproducerad respektive inköpt film redovisas?
- Vilka principer skall användas vid värdering av filmer. Är det anskaffningsvärdet som ligger till grund eller något annat som tex produktionskostnad eller kan de värderas efter någon slags förväntad framtida avkastning?
- Skall man göra en omvärdering inför varje bokslut eller skall den göras oftare alternativt mer sällan?
- Hur lång kan avskrivningstiden på en filmrättighet bli? Hur lång anser du att den ekonomiska livstiden på en filmrättighet är?
- Skall avskrivningar göras i takt med att intäkterna kommer eller kan man göra på något annat sätt?
- När det gäller både värdering och avskrivning, skall varje filmrättighet värderas var för sig eller kan man göra på något annat sätt?
- Hur skall visningsrättigheter bokföras?
- Om man är med som samproducent i en film hur skall detta då bokföras?
- Finns någon skillnad på hur redovisningen går till när det gäller biofilm eller Video/DVD-film?
- Påverkas avskrivningstiden på en filmrättighet jämfört med förut, nu när det är vanligt att ge ut
- Hur skall ett filmbibliotek redovisas och hur redovisas de enskilda filmrättigheterna som finns i detta? Anser du att ett bibliotek är en stor tillgång?
- Finns några skillnader i hur de bolag du arbetar med redovisar? Varför är det skillnad om det finns?
- Kan filmrättigheter ses som omsättningstillgång och i så fall när?
- Vilka skatteeffekter kan ett bolag få beroende på hur de redovisar sina rättigheter? Tar man någon hänsyn till skatten när man redovisar en rättighet?
- Anser du det vanligt att man köper filmrättigheter i syfte att sänka skatten eller var det vanligare förr? Har möjligheterna till skatteplanering på det viset försvunnit?

INTERVJUFRÅGOR Haegerstrand, Kropénin, Ahlén och Fröjd

- Vad för slags filmer producerar ni – Köper in?
- Är filmrättigheter anläggningstillgång eller omsättningstillgång?
- Är filmrättigheter materiell (inventarie) eller immateriell anl.tillgång?
- Kan man direktavskriva en film/rättighet?
- Har ni både egenproducerad & inköpt film? Hur redovisar ni dessa?
- Vilka principer ni använder vid värdering av era filmer. Till exempel, går ni efter anskaffnings-/produktionskostnad eller värderar ni efter någon slags förväntad framtida avkastning?
- Gör ni en omvärdering inför varje bokslut?
- Hur lång blir avskrivningstiden på en film? Hur lång är den ekonomiska livstiden?
- Bokför ni avskrivningar i takt med att intäkterna kommer eller har ni någon annan avskrivningsplan? Hurdan då i så fall?
- När det gäller både värdering och avskrivning, går ni igenom film för film eller gör ni på något annat sätt? Vilka riktlinjer går ni efter?
- Hur bokför ni eventuella visningsrättigheter?
- Hur bokförs eventuella samproduktioner? Hur mycket av en sådan äger ni och hur mycket finansierar ni?
- Om det finns fler delägare i filmrättigheten – hur delas då tillgången och intäkterna upp i redovisningen?
- Finns någon skillnad på redovisningen när det gäller biofilm – Video/DVD-film?
- Nu när det är vanligt med video/DVD-filmer påverkar det värdering och avskrivningstiden?
- Vill man ha filmrättigheterna kvar och sälja visningsrättigheter eller säljer man lika gärna filmrättigheten?
- Har ni någon form av filmbibliotek?
- Genererar detta några intäkter, finns några kostnader med detta?
- Hur redovisas biblioteket?
- Är ett filmbibliotek en stor tillgång?
- Strävar man efter att samla ihop ett bibliotek?
- Tänker ni på/tar hänsyn till skatteeffekten (påverkan på skatten) när ni ”börjar att bokföra” en film? Hur tänker ni då?
- Vilka effekter kan ni tänkas kunna utnyttja?
- Finns någon branschpraxis?

TILLÄGGSFRÅGOR Fröjd och Ahlén

- Hur anser du att filmrättigheter skall klassificeras? AT/OT, Imat/Mat (inventarie) Tillgång?
- Gör ni skillnad på en egenproducerad & inköpt film? Vilken?
- Vanligast att skriva av i takt med att intäkterna kommer in?
- Vilka effekter på skatten kan ett bolag få beroende på hur de redovisar?
- Om ett företag endast handlar med filmrättigheter, skall de då ses som OT?
- Anser du det vanligt att man köper filmrättigheter i syfte att sänka skatten?