

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSDORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDE FRÅN RIKSSKATTEVERKET

Nr 3 1971

Kostnader för forskning och utveckling

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

Den allt större betydelse som vetenskaplig forskning och teknisk utveckling fått för näringsliv och samhälle har nu satt spår i skattelagstiftningen.

1970 års höstriksdag har nämligen godkänt den avdragsrätt för forskningskostnader som föreslogs av Kungl Maj:t i prop 1970:135. Bevillningsutskottet hade i sitt betänkande nr 59 tillstyrkt förslaget.

De nya bestämmelserna, som finns i SFS 1970:651 och 1971:8, skall tillämpas från och med 1971 års taxering.

Frågans tidigare behandling

De hittillsvarande skatteförfattningarna har inte innehållit någon uttrycklig bestämmelse om rätt till avdrag för kostnader för forskning och annan därmed jämförbar verksamhet. Avdragsrätten har alltså varit beroende av att kostnaderna i det enskilda fallet kan bedömas som driftkostnader i förvärvskällan enligt allmänna regler. Praxis har varit tämligen restriktiv. I huvudsak har avdrag medgivits bara om forskningen haft karaktär av s k målforskning eller eljest haft en mera direkt betydelse för bidragsgivarens intäktsförvärv. Avdrag har alltså inte medgivits för bidrag till forskning av allmän karaktär.

Möjligheten för ett företag att genom indirekta bidrag, t ex genom avgifter till en branschorganisation få avdrag för kostnader för försöks- och forskningsverksamhet har också varit begränsad med hänsyn till gällande förbud mot avdrag för medlemsavgifter. Om branschorganisationen ombildats till aktiebolag har däremot enligt praxis avdrag kunnat medges i viss utsträckning.

Frågan om gynnsammare möjligheter till skatteavdrag för forskningskostnader har tagits upp i åtskilliga motioner i riksdagen under årens lopp och år 1959 hemställde riksdagen om en utredning i ämnet. Det utredningsuppdrag som strax härefter anförtroddes åt allmänna skatteberedningen – närmast den del av uppdraget som ankom på företagsskatteutredningen – omfattade bl a frågan om forskningskostnaderna.

Denna fråga togs emellertid inte upp till behandling i detta sammanhang med hänsyn till de andra uppgifter som utredningen hade att ta itu med. I november 1968 tillkallades därför en särskild sakkunnig, regeringsrådet Sture Lundell, att överse frågan om avdrag vid beskattningen för forskningsverksamhet. Resultatet av utredningen, vid vilken som experter biträtt även jur dr Bertil af Klercker, docenten Dag Helmers samt artikelförfattaren, blev en i januari 1970 avlämnad PM ”med förslag till bestämmelser om avdrag vid beskattningen för forskningsverksamhet” (Stencil Fi 1970:1). Det är detta förslag som ligger till grund för den lagstiftning som riksdagen nu antagit.

I ett avseende har utredningens förslag dock inte följts. Det gäller utredningens förslag i fråga om en möjlighet för företagen att verkställa avsättning till forskningsfonder. Av propositionen framgår att departementschefen förklarar sig icke beredd föreslå att utredningens förslag i denna del skulle läggas till grund för lagstiftning. Enligt propositionen övervägde departementschefen att i stället låta i ett sammanhang se över reglerna om olika fondavsättningar – inklusive t ex konjunkturinvesteringsfonderna – i syfte att få till stånd en mer enhetlig och förenklad lagstiftning. Enligt departementschefen borde givetvis hänsyn därvid tas till behovet av avsättningar för forskningsändamål.

Den allmänna avdragsregeln

Den ökade avdragsrätten har åstadkommit genom att i anvisningarna till 29 § KL införts en ny punkt, punkt 18. Enligt denna får avdrag ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antagas få betydelse för den skattskyldiges rörelse. Avdrag medges enligt anvisningspunkten även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete.

Den angivna avdragsrätten tillkommer även skattskyldig som bedriver jordbruk eller skogsbruk. En uttrycklig hänvisning till den nya anvisningspunkten till 29 § KL har nämligen intagits i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL.

Av departementschefens uttalanden i propositionen framgår att de nya reglerna innebär att avdragsrätten, som enligt vad som redan nämnts hittills huvudsakligen begränsats till kostnader för målforskning, dvs forskning som är inriktad på lösandet av speciella praktiska problem, i fortsättningen avser även kostnader för s k grundforskning, dvs forskning med enbart vetenskapliga syften, utan inriktning på lösning av speciella praktiska uppgifter.

I de nya reglerna används också uttrycket ”utvecklingsarbete”. Därmed förstås enligt propositionen sådant arbete som innebär ett systematiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskapliga kunskaper. Häri ingår vad som i dagligt tal betecknas som försöksverksamhet. Sådan försöksverksamhet har normalt till syfte att väsentligt förbättra och förbilliga de produkter som redan finns. Syftet med utvecklingsarbetet kan också vara att åstadkomma nya produkter, processer och system.

Som skäl för en utvidgad avdragsrätt för företagens forskningskostnader anförde departementschefen i propositionen bl a följande.

Den snabba utvecklingen på teknikens områden och den hårdnande konkurrensen inom och utom landet är faktorer som framtvingar en ökad satsning från företagens sida på forskningsverksamhet av olika slag. Att forskningen i betydande omfattning måste avse även grundforskning och annan forskning av mer allmän natur som inte omedelbart kan utnyttjas av företagen ligger i sakens natur. Det är, som framgår av utredningens promemoria och av remissyttrandena, uppenbart att även forskning av detta slag får ökad betydelse för företagen och för deras utveckling på sikt. Företagen måste med andra ord i fortsättningen i allt högre grad än förut räkna med kostnader för forskning och liknande verksamhet såsom ett normalt inslag i driften.

I betraktande härav måste det enligt min mening i längden vara ohållbart att i avdragshänseende göra åtskillnad mellan olika slags forskning, som t ex målforskning och grundforskning. Därtill kommer att det många gånger måste vara mycket svårt att i den praktiska tillämpningen avgöra om den forskning kostnaderna avser är av det ena eller andra slaget, varför gränsdragningen lätt kan bli godtycklig.

Som utredningen påpekar kräver forskningsverksamheten i dagens läge ofta så stora resurser att inte ens de stora företagen kan bedriva annat än en begränsad, målinriktad forskning. De många små och medelstora företagen saknar ofta möjligheter att ensamma genomföra den forskning som är nödvändig för företagets utveckling. Därför har företagen i allt större utsträckning kommit att satsa på kollektiv forskning. Företagens kostnader kommer därför till stor del att bestå i bidrag till olika institutioner och till där verksamma enskilda forskare. Som framgår av utredningens promemoria kan man utgå från att den forskning som sålunda bekostas genom bidragen omfattar inte endast målinriktad forskning utan även forskning av grundforskningskaraktär. Den kollektiva forskningen bekostas i viss utsträckning genom statliga bidrag. Det är enligt min mening ett allmänt intresse att företagen i ökad omfattning satsar på den kollektiva forskningen och att en sådan satsning inte hämmas av skattelagstiftningen. Det är för denna kollektiva forskningsverksamhet som en utvidgad avdragsrätt torde ha sin största betydelse.

Vid remissbehandlingen av utredningens förslag hade i några yttranden framförts önskemål om att uttrycken forskning och utvecklingsarbete skulle närmare definieras. Man ville även att det samband som förutsattes föreligga mellan företagets verksamhet och forsknings- eller utvecklingsarbetet skulle preciseras.

Departementschefen intog emellertid samma ståndpunkt som utredningen givit uttryck åt. Han förklarade i propositionen att just det förhållandet att den utvidgade avdragsrätten avsågs omfatta kostnaderna för även sådan forskning vars resultat endast indirekt och först på längre sikt kunde antas ge något utbyte för den skattskyldiges verksamhet gjorde det svårt, för att inte säga omöjligt, att ange några exakta gränsdragningar i det ena eller andra hänseendet.

I propositionen framhölls att forskning och utvecklingsarbete kan avse vitt skilda ting.

Viktigast för näringslivet är självfallet den forskning som går ut på att undersöka nya tillverkningsprocesser och produktionsmetoder. Denna forskning måste helt naturligt inbegripa allehanda fysikaliska, kemiska och allmänt tekniska analyser och undersökningar.

Vad särskilt beträffar forskning som berör tillverkning och produktion kan arbetet gälla sådant som nya produkter, produkternas utformning och standardisering samt deras målsättning.

Vidare framhölls i propositionen att forsknings- och utvecklingsarbetet inte behö-

ver vara rent vetenskapligt eller teoretiskt. Även rent praktiska maskinstudier kan komma i betraktande.

Forskningsarbetet kan också omfatta annat än teknisk forskning. Arbetet kan, som framgår av propositionen, gå ut på att åstadkomma förbättrad administration och distribution, organisatoriska förändringar, förbättrade metoder för planering, kontroll etc, utnyttjande av stordriftsfördelar m m.

Som exempel på annan forskning än teknisk forskning på industrins, jordbrukets och skogsbrukets områden angavs vidare i propositionen sådant som kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi, arbetshygien och arbetskydd, personalvård, informationsteknisk forskning m m. Det framhölls att även forskning rörande miljövården intar en naturlig plats i detta sammanhang.

I det sistnämnda hänseendet hade redan utredningen uttalat att, med hänsyn till miljövårdens stora betydelse, inte minst för industriföretagen, bidrag som företagen lämnar för forskning på detta område regelmässigt skall räknas som driftkostnad. Utredningen hade i sammanhanget erinrat om att mellan staten och Stiftelsen Industriens vatten- och luftvårdsforskning den 15.10.1965 träffats avtal om att inrätta och driva ett forsknings- och serviceorgan på vatten- och luftvårdsområdet.

Forskningsarbetets samband med näringsverksamheten

Om alltså en närmare precisering av de många olika slag av forsknings- och utvecklingsarbeten som omfattas av den nya avdragsrätten inte varit praktisk möjlig att genomföra i författningen, hindrar detta å andra sidan inte att den nya avdragsregeln ändå förutsätter ett visst samband mellan företagets verksamhet och det utförda forsknings- eller utvecklingsarbetet.

Detta samband har i anvisningspunktens lydelse uttryckts genom att det skall vara fråga om sådant forsknings- eller utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges rörelse.

Av propositionen framgår att det inte heller i fråga om detta samband är möjligt att göra några absoluta gränsdragningar. Enligt departementschefen torde man, i betraktande av det vidsträckta forsknings- och utvecklingsbegrepp som den utvidgade avdragsrätten avser, inte böra kräva mera än att den skattskyldige har ett rimligt intresse av det forsknings- eller utvecklingsarbete som bekostats genom näringsverksamheten. Därigenom utesluts från avdragsrätten kostnader för sådan forskning som normalt faller helt utanför området för näringsverksamheten.

I utredningens PM anfördes härom bl a.

Om t ex ett träindustriföretag lämnar bidrag till cancerforskningen, kan avdrag för bidraget inte påräknas vid taxeringen. Det är då fråga om gåva och bidrag för främjande av behjärtansvärda eller allmännyttiga ändamål. Även enligt vårt förslag förutsätts således en viss prövning av avdragsrätten i fråga om forskningskostnader. Forskningsverksamheten kan vara av sådan art att kostnaden inte kan hänföras till driftkostnad. Kostnaderna är inte föranledda av ekonomisk planering för företaget. Det är då fråga om bidrag till forskningsverksamhet helt utanför det egna företagets intresseområde. Enbart den omständigheten att ett bidrag kan ha ett visst reklamvärde eller skapa goodwill för företaget, bör inte medföra att bidraget blir avdragsgillt.

Som exempel på forskning som i regel faller utanför området för näringsverksamheten kan enligt propositionen vidare nämnas främst forskning inom humanism m m. Vidare lär t ex ett jordbruksföretag mera sällan ha intresse av den forskning som avser att tillgodose t ex järn- och stålindustri, såvida inte i det speciella fallet fråga är om jordbruksmaskiner eller redskap. Omvänt lär forskning angående växtförädling knappast beröra företag inom verkstadsindustrin. Man torde kunna förutsätta att de kostnader för vilka avdrag yrkas i regel avser forskning inom den egna branschen. Givetvis kan emellertid uppkomma vissa gränsfall som t ex när en biprodukt inom den mekaniska industrin kan föranleda forskning på läkemedelsområdet för biproduktens fortsatta utnyttjande. Avdragsrätten bör enligt propositionen kunna omfatta även kostnaderna för sådan forskning. Det är då fråga om forskning som kan antas få betydelse för den skattskyldiges rörelse, även om denna därigenom kan få en delvis annan inriktning än förut.

Sambandsfrågan kan aktualiseras även på annat sätt.

I propositionen framhöll departementschefen att t ex ett företag som lämnar bidrag till inrättandet av en professur enligt hans mening kan komma i fråga för erhållande av avdrag för bidraget, om den forskning som är förenad med professuren kan antas få betydelse för företagets verksamhet. Sådan betydelse har forskningen i första hand, tillade departementschefen, om resultatet kan inverka på utformningen av företagets produkter.

I propositionen konstaterades sammanfattningsvis att frågan om forskningens samband med den skattskyldiges näringsverksamhet är något som måste prövas från fall till fall. Det antogs att bedömningen av detta samband knappast torde vålla några större svårigheter i praktiken. De ekonomiska lagarna ansågs nämligen innebära en viss garanti för att företagen inte annat än undantagsvis anser sig böra bekosta forskning som helt saknar betydelse för deras verksamhet.

I detta sammanhang anförde departementschefen vidare.

Vid sidan av de kostnader för forskning och utvecklingsarbete jag nu berört kan företagen ofta ha vissa andra kostnader som ibland står forskningskostnaderna nära men som ändå inte avser forskning och utvecklingsarbete i egentlig mening. Jag tänker på t ex kostnaderna för marknadsundersökningar och försäljningskampanjer. Vidare kan nämnas sådant som kvalitetskontroll och annan sedvanlig provning av material, anordningar eller produkter. Till samma kategori hör även prospekteringar, provborrningar och andra liknande åtgärder i fråga om naturfyndigheter. Sådana undersökningar m m ingår som moment i den löpande driften och kostnaderna härför är att betrakta som allmänna omkostnader vilka är avdragsgilla enligt redan gällande regler. Den omständigheten att man inför avdragsrätt för kostnader för forskning och utvecklingsarbete i enlighet med de riktlinjer jag här förordat innebär självfallet inte att avdragsrätten för kostnader för undersökningar och kontroller av nyssnämnda slag skall inskränkas.

Avskrivningsbara tillgångar

Då i det föregående talats om avdragsrätt för kostnader för forskning och utvecklingsarbete, har det kanske kunnat ge intrycket att avdragsrätten alltid avser totalbeloppet av de kostnader som den skattskyldige haft under ett visst beskattningsår. Då man velat undvika en sådan tolkning av avdragsrätten när kostnaden avser an-

skaffning för forskningsändamål av t ex byggnader, maskiner och annan utrustning för vilka anskaffningskostnaden enligt gällande regler får avskrivas genom årliga värdeminskingsavdrag, har i de nya reglerna intagits en uttrycklig föreskrift om att i fall som dessa bestämmelserna om sådan avskrivning skall gälla även beträffande sådan anskaffningskostnad. Till den del forskningskostnaderna hänför sig till byggnader, maskiner och inventarier skall alltså de vanliga reglerna om värdeminskingsavdrag tillämpas.

I propositionen framhöll departementschefen i detta sammanhang att i den mån en tillgång är underkastad snabbare förslitning än annars på grund av speciell användning inom forskningsverksamheten, detta i allmänhet kan tillgodoses genom ett förhöjt värdeminskingsavdrag inom ramen för gällande regler.

Information om forskning m m

Med kostnader för forskning och utvecklingsarbete likställs enligt de nya reglerna kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete.

Av utredningen hade framhållits att avsikten med det bidrag, som lämnas av ett företag till forskning och utvecklingsarbete – det kan t ex vara fråga om bidrag till ett branschforskningsinstitut – ofta kan vara att företaget vill erhålla kontinuerlig information om nyheter på olika områden av intresse för företaget. Enligt utredningen var sådan information av betydelse inte minst för de mindre företagen.

Medlemsavgifter samt bidrag till undervisning och utbildning

I propositionen berörde departementschefen de fall då ett företags bidrag till forskningsverksamhet lämnas i form av medlemsavgift till en branschorganisation. Han hänvisade till att man inom näringslivet i stor utsträckning löst frågan om avdragsrätten genom att överflytta branschorganisationens verksamhet till ett aktiebolag och att frågan om avdragsrätt för medlemsavgifter därigenom förlorat mycket av sin aktualitet.

Någon särskild regel beträffande rätten till avdrag för sådana medlemsavgifter föreslogs inte. Departementschefen uttalade att, i den mån avgifter betalas av företag för medlemskap i en branschorganisation e d som har till syfte att bedriva forskning eller försöksverksamhet för medlemmarnas räkning, frågan om avdragsrätten för avgifterna måste prövas enligt de regler som gäller för sådana medlemsavgifter. Departementschefen erinrade emellertid härvid om att avdragsrätt för medlemsavgifter i vissa fall kunde komma i betraktande i samband med den särskilda avdragsrätt, varom Kungl Maj:t skall kunna föreskriva. Denna avdragsrätt behandlas i det följande.

En annan fråga som berördes i propositionen gällde bidrag till undervisning och yrkesutbildning. Inte heller i detta avseende fann departementschefen anledning föreslå att nuvarande regler skulle ändras. Han fortsatte.

Av utredningens promemoria framgår att avdrag enligt nuvarande praxis inte medges för bidrag till ren undervisningsverksamhet, om fråga inte är om yrkesskolor för att tillgodose tillgången på utbildad arbetskraft för företaget eller liknande undervisning. Denna praxis torde stå i överensstämmelse med den allmänna principen att kostnader för sådan utbildning och undervisning som ankommer på det allmänna inte är avdragsgilla. Däremot kan som nyss nämnts avdrag medges i speciella fall för sådan undervisning eller utbildning som tillgodoser företagets behov av utbildad arbetskraft. Av promemorian framgår således att verkstadsföretag erhållit avdrag för kostnader för sina yrkesskolor och skogsägande pappersbruk för bidrag till skogvaktare- och kolareskolor. Någon ändring i vad som sålunda gäller avses alltså inte och jag är inte nu beredd att, såsom hemställts i ett par remissyttranden, göra några ytterligare uttalanden i ämnet. Däremot instämmer jag i utredningens konstaterande att vad som gäller beträffande rätten till avdrag för utbildnings- och undervisningskostnader inte utesluter att avdrag bör kunna medges för bidrag till forskningsverksamhet vid t ex universitet och högskolor, förutsatt att forskningen har betydelse för bidragsgivarens verksamhet. Det förhållandet att forskningsverksamheten är förenad med undervisning bör alltså inte förta givaren rätten till avdrag vid taxeringen, om bidraget avser forskningsverksamheten.

Avdrag för vissa bidrag

I enlighet med vad utredningen föreslagit innehåller de nya reglerna ett bemyndigande för Konungen att förordna att rätt till avdrag skall föreligga för bidrag som lämnas till i förordnandet angivna institut eller organ som bedriver forskning och utvecklingsarbete. Avdrag skall i de fall som förordnandet avser kunna medges även om den skattskyldige inte visar att forskningen eller utvecklingsarbetet har betydelse för hans verksamhet. Någon prövning av sambandet mellan forskningen och denna verksamhet behöver alltså inte ske. Härigenom vinner man att förfarandet förenklas och att tvister om avdragsrätten undviks samtidigt som bidragsgivaren på förhand kan överblicka skattekonsekvenserna.

I propositionen framhölls att en avdragsrätt som på detta sätt grundar sig på särskild föreskrift kan lösa den i det föregående antydda frågan om avdragsrätten för forskningskostnader i de fall då kostnaden bestrids i form av medlemsavgifter till en organisation eller en institution som bedriver forskning. Departementschefen anförde härom.

I fråga om medlemsavgifter bör såsom utredningen påpekat avdragsrätten kunna begränsas till en viss del av avgiften. Vidare bör, som likaledes framhållits av utredningen, en avdragsrätt för medlemsavgift eller del därav inte föranleda att organisationen eller institutionen inkomstbeskattas för den mottagna avgiften. Denna bör alltså utgöra icke skattepliktig inkomst hos mottagaren, varav följer att denne inte heller får avdrag för de kostnader som avgiften är avsedd att täcka. Någon uttrycklig bestämmelse härom behövs inte enligt min mening.

Enligt departementschefen borde den avdragsrätt som Kungl Maj:t skall kunna föreskriva om göras tidsbegränsad och kunna omprövas efter ett visst antal år.

Det förutsattes i propositionen att, när fråga uppkommer om att föreskriva avdragsrätt, Kungl Maj:t regelmässigt hör universitetskanslerämbetet, styrelsen för teknisk utveckling samt riksskatteverket.

Vilka institutioner eller organisationer som skall förklaras berättigade att erhålla bidrag med särskild avdragsrätt för givarna bestäms alltså i samråd med de nämnda

instanserna. Enligt departementschefen borde i första hand komma i fråga olika institutioner vid universitet och högskolor samt ingenjörsvetenskapsakademien.

I den första kungörelse som Kungl Maj:t utfärdat på grund av det givna bemyndigandet – SFS 1971:8 – har föreskrivits att som avdragsgill driftkostnad i skattskyldigs rörelse, jordbruk eller skogsbruk skall anses bidrag som den skattskyldige under beskattningsår för vilket taxering i första instans äger rum under något av åren 1971–1975, lämnar för forskning eller utvecklingsarbete vid följande anstalter och inrättningar:

1. svenska universitet och högskolor samt till dem hörande institutioner och andra organ.

2. grafiska forskningslaboratoriet, institutet för metallforskning, institutet för mikrovägsteknik, institutet för optisk forskning, institutet för verkstadsteknisk forskning, korrosionsinstitutet, svenska förpackningsforskningsinstitutet, svenska institutet för konserveringsforskning, svenska silikatforskningsinstitutet, svenska textilforskningsinstitutet, svenska träforskningsinstitutet, ytkemiska institutet och metallurgiska forskningsstationen i Luleå,

3. annat svenskt forskningsinstitut i fråga om bidrag till kollektivt forsknings- eller utvecklingsarbete som finansieras enligt avtal med staten,

4. järnkontoret i vad avser för kontoret bedrivet kollektivt forsknings- eller utvecklingsarbete som finansieras enligt avtal med staten,

5. ingenjörsvetenskapsakademien med dess kommissioner och kommittéer.