

Kostnader för projekteringar o dyl

Av intendenten Hans Markstedt

Föregående år tillkom en särskild förordning om rätt till avdrag vid taxeringen för kostnader för forskning och utveckling (SFS 1970:651). Bestämmelserna härom har intagits i anvisningarna till KL 29 § p 18. För innehållet i denna förordning och dess följdförordning (SFS 1971:9) har redogörelse lämnats i Skattenytt nr 3 1971¹

Såsom framgår av propositionen och Sandströms redogörelse betonas allmänt forskningens alltmer ökade betydelse för företagen och, icke minst, för samhällsekonomin i stort, och departementschefen förordar en utvidgning av företagens rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för kostnader för icke blott den egna forskningen utan även för bidrag till kollektiv forskning i syfte att stimulera företagen till ökade forskningsinsatser för utveckling av näringslivet. Viktigast för näringslivet är, framhåller departementschefen, 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. I avdragsrätten inbegripes även utvecklingsarbete och försöksverksamhet. I den mån för forskningsändamål anskaffas byggnader, maskiner eller annan utrustning för vilka anskaffningskostnaden får avdragas endast genom årliga värdeminskingsavdrag, tillämpas emellertid de vanliga avskrivningsreglerna enligt KL 29 §. Detta måste emellertid innebära att om en försöksanläggning uppföres — t ex för att pröva en ny processmetod i halvindustriell skala — och anläggningen sedan uttrangeras så måste uttrangeringsavdrag kunna erhållas i vanlig ordning.

Var gränsen skall dragas mellan å ena sidan kostnader för forskning och utvecklingsarbete, som har eller kan antas ha betydelse för den skattskyldiges rörelse, och å andra sidan vad de fiskala myndigheterna i olika sammanhang betecknat som kapitalförlust, kan vara svårt att bestämma. Departementschefen uttalar att en närmare precisering av de många olika slag av forsknings- och utvecklingsarbeten som omfattas av den föreslagna avdragsrätten inte är praktiskt möjlig.

Denna artikel avser att ta upp ett par frågor rörande denna gränsdragning till diskussion.

Gällande praxis

Regeringsrätten har avgjort ett flertal mål rörande arkitektarvoden och projekteringskostnader för fabriksanläggningar eller kontor eller ombyggnad av sådana, vilka ej kommit till utförande. Se RÅ 1968 Fi 32, 1959 ref. 27, 1957 Fi 349, 1955 Fi 1253, 1954 Fi 1791, 1952 Fi 1320, 1945 Fi 913 och 1944 Fi 230. I samtliga dessa mål utom 1944 Fi 230 har regeringsrätten vägrat avdrag. År 1944 medgavs av-

¹ C. O. Sandström: Kostnader för forskning och utveckling.

drag å 752 kr, avseende ritning för tilltänkt ombyggnad av fabrikslokaler, vilken byggnad ej kom till stånd, enär arvodet ”med hänsyn till omständigheterna i målet borde betraktas som omkostnad i rörelsen”. Målet 1959 avsåg Svenska Gummifabriks AB, som vägrats avdrag med 294 126 kr för kostnader för konstruktionsritningar, undersökningar och andra förarbeten för en tilltänkt fabriksbyggnad, som bolaget emellertid senare beslutat att icke uppföra. Regeringsrätten uttalade att ifrågasvarande kostnader utgjorde kapitalförlust och således icke var avdragsgilla. I det år 1954 avgjorda målet vägrades Smålands Yllefabrik AB avdrag med sammanlagt 11 600 kr, avseende ritningar till dels en av bolaget nyuppförd fabriksbyggnad och dels ett flertal tidigare uppgjorda projekt, som icke kommit till utförande. Regeringsrätten medgav att kostnaden i sin helhet fick inräknas i avskrivningsunderlaget, medan TI ansåg att endast kostnaden för det förslag, som kom till utförande, finge aktiveras som anskaffningsvärde för byggnader.

Den omständigheten att förslaget inte kommit till utförande på grund av ändrad stadsplan eller därför att byggnadstillstånd eller arbetstillstånd ej beviljats inom rimlig tid har ej föranlett någon ändring i regeringsrättens ståndpunkt (se RÅ 1957 Fi 349, 1955 Fi 1253 och 1952 Fi 1320).

Avdrag har ej medgivits för kraftverksföretagens kostnader för förundersökningar av möjligheterna att bygga ut vattenfall, i de fall utbyggnaden ej kommit till stånd, trots att dessa undersökningar är en förutsättning för att ansökan om tillstånd skall kunna ingivas till vattendomstolen. Däremot har avdrag medgivits för gruvbolagens prospekteringskostnader (RÅ 1950 Fi 298). Beträffande detta slag av kostnader uttalar departementschefen i propositionen:

”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.”

Kan avdrag nu erhållas?

Fråga är nu om anvisningen till KL 29 § p 18 efter vad som uttalats i förarbetena kan ges en sådan tolkning att avdrag kan medges för industriföretagens projekteringar av anläggningar och kraftverk som ej kommer till utförande. Enligt författarens mening bör så vara fallet, om arbetet kan jämföras med ”undersökningar m m som ingår som moment i den löpande driften och kostnaderna härför är att betrakta som allmänna omkostnader”. Om ett industriföretag beslutar sig för att utvidga sin rörelse och starta en ny fabrik, t ex en petrokemisk industri eller ett pappersbruk, måste ett flertal alternativa lösningar väljas, där såväl fabriken geografiska läge som den tekniska utformningen av anläggningen kommer ifråga. Att styrelsen inte kan fatta beslut om uppförandet av anläggningen förrän tänkbara alternativ grundligt utretts och det mest ekonomiska alternativet

utvärderats är självklart. Att bokföra kostnaderna för utredningen av det eller de alternativ som ej kommer till utförande som tillgång överensstämmer inte med "god köpmannased och allmänna bokföringsgrunder" för att använda bokföringslagens terminologi. Dessa kostnader får då betraktas som sådana allmänna omkostnader i rörelsen, vilka ej får aktiveras. Samma synsätt måste givetvis läggas på kraftföretagens undersökningar av möjligheterna att utbygga tillgängliga strömfall eller delta i uppförande av atomkraftverk eller ångkraftverk för att kunna tillgodose sina kunders växande behov av elektrisk kraft.

Efter tillkomsten av 1970 års förordning om avdrag för kostnader för forskning och utvecklingsarbete bör riksskatteverket kunna ge förhandsbesked, huruvida projekteringskostnader för en anläggning som ej kommer till utförande kan anses utgöra sådan omkostnad för rörelsen, för vilken avdrag får åtnjutas vid taxeringen. Förutsättningen för avdrag är givetvis att projekteringen är en normal företeelse i verksamheten, ett moment i den löpande driften