

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 6 1982

Några reflektioner kring begreppet ”avyttring” i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt

Av kanslichefen Peter Nordquist och kammarrättsassessorn Sten Ekeröth¹

Bakgrund

Vid tillämpning av skattelagstiftningen uppkommer ej sällan fråga hur allmänna juridiska begrepp i en lagtext skall tolkas. Ett typiskt exempel härpå är begreppet ”skriftligt avtal” i de olika förordningarna om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Sedan regeringsrätten i tre domar den 18 maj 1978 prövat hur detta begrepp bör förstås, kan numera den slutsatsen dras, att tolkningen skall ske med utgångspunkt enbart från innehållet i själva lagtexten, varvid begreppet ”avtal” endast skall ges den innebörd be-

¹ Författarna verksamma vid Mellankommunala skatterätten

greppet har i de civilrättsliga reglerna i avtalslagen. Med hänsyn till lagtextens utformning i förevarande hänseende och innehållet i motiven till denna torde någon annan tillämpning ej heller ha varit möjlig.

—I den ursprungliga lydelsen av 4 § lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt förekommer ett annat omtvistat begrepp, nämligen ”avyttring” i fråga om forsknings- och utvecklingsresultat (FoU-resultat). Tolkningen av begreppet får betydelse eftersom underlaget för forskningsavdraget till den del det utgörs av det s k basavdraget skall minskas med vad den skattskyldige under kalenderåret erhållit i bidrag för FoU-arbete och med vad som influtit genom ”avyttring” av sådana resultat. Begreppet är omtvistat emedan det i bl a ett antal taxeringsprocesser uppkommit fråga om med ”avyttring” förstås, förutom överlåtelser av FoU-resultat, även upplåtelse av sådana resultat.

Fråga är om begreppet ”avyttring” i likhet med begreppet ”skriftlig avtal” skall tolkas med utgångspunkt i civilrättsliga regler eller om det finns andra utgångspunkter, exempelvis motivuttalanden, som bör vara vägledande vid tolkning av begreppet. Då regeringsrätten ännu inte prövat hur begreppet bör tolkas är vår avsikt med denna artikel därför inte annan än att vi något vill uppmärksamma hur tillämpningssvårigheter kan uppkomma, då lagstiftaren använder sig av en språklig terminologi som lätt kan misstolkas och därigenom orsakar, som det kan tyckas, onödiga taxeringsprocesser. I förevarande fall är begreppstolkningen, med hänsyn till innehållet i regeringens proposition 1981/82:70 om ändrade regler för särskilt forskningsavdrag, särskilt intressant, eftersom det i propositionen föreslås att det i lagtexten (3 §) intas att också intäkter på grund av ”upplåtelse” av FoU-resultat skall påverka beräkningen av basavdraget. I specialmotiveringen (sid. 21 i prop:n) anger departementschefen dock att förslaget i detta hänseende torde innebära endast ett förtydligande av nu gällande regler. Propositionen har med några ändringar (dock inte i här aktuellt avseende) antagits av riksdagen, SFS 1981:1315. Reglerna avses bli tillämpliga första gången vid 1983 års taxering.

Vad kan då lagstiftaren egentligen ha menat med begreppet ”avyttring” såsom det används i lagen om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt och vad kan det ovan angivna tillägget i lagtexten ha för betydelse för tolkningen av detta begrepp?

Tolkning utifrån lagtexten

När det gäller avyttring av FoU-resultat ligger det närmast till hands att tänka på att äganderätten till ett patent *övergår* på annan genom att patentet säljes. Patenthavaren kan även medge annan att yrkesmässigt utnyttja uppfinningen genom *licensupplåtelse*. Vidare kan under vissa förutsättningar licenshavare *överlåta* sin rätt vidare.

Orden ”övergår” och ”licensupplåtelse” är de begrepp som används i pa-

tentlagens 44 §, där det talas om patent som övergått på annan och om licens som upplåtits. Ordet "överlåta" kommer till användning i lagens 43 § i betydelsen överlåtelse av licens. Mot bakgrund av denna terminologi synes den slutsatsen kunna dras att ordet "avyttra", vilket inte förekommer i patentlagen, närmast avser när ett patent övergår på annan eller när licens överlåtes, d v s rättighetshavaren avhänder sig patentet eller licensen definitivt. Begreppet avyttring skulle därmed inte omfatta licensupplåtelse.

Skillnaden mellan avyttra och upplåta kommer också klart till uttryck i Hesser och Esséns kommentar till patentlagen där författarna bl a på sidan 115 uppger:

"Patenthavarens möjlighet att mot ersättning *upplåta* licens till uppfinningen utgör, vid sidan av hans möjlighet att utnyttja uppfinningen i egen regi eller att *avyttra* patentet, ett viktigt medel för honom att tillgodogöra sig uppfinningens ekonomiska värde."

Distinktionen mellan begreppet överlåta (= avyttra) och begreppet upplåta är också av grundläggande betydelse i den allmänna juridiken. Vidare kan anföras att med avyttring enligt normalt språkbruk förstås att överlåtelse sker, d v s att äganderätten till det avyttrade avhändes.

Begreppet avyttra torde också ha den ovan angivna innebörden i kommunalskattelagen, bl a i bestämmelserna i 35 § 2—4 mom om beskattning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Se även t ex anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen där det talas i punkt 3 i dess lydelse enligt SFS 1972:741 om "avyttring eller annan överlåtelse av fastighet" och i punkt 5 om "avytttrade produkter" och "upplåtelse av avverkningsrätt". Noterbart är härvid att "upplåtelse av avverkningsrätt" i fråga om bl a skog i realiteten innebär att man "avyttrar" skogen.

I en artikel i Svensk Skattetidning 1950 sid 323 ff har Bo Lagergren i samband med en redogörelse för två rättsfall refererade i RÅ 1950 under nr 5 ansett att "avyttring av fastighet" i 35 § 2 mom kommunalskattelagen har en rent skatterättslig innebörd, som inte har någonting med äganderättens övergång att göra. K.G.A. Sandström menar dock i en artikel i denna tidskrift 1967 sid 378 f att utgången står i överensstämmelse med den då gällande civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång. Lagergrens uttalande har också kritiserats av Sture Bergström i dennes avhandling "Skatter och Civilrätt", där han på sid 198 anför, att det snarare är så att regeringsrättens realisationsvinstskattepraxis i detta avseende står i överensstämmelse med civilrättslig begreppsbildning än att den ger uttryck för en specifik skatterättslig lösning.

Såväl en ren bokstavstolkning som en tolkning med utgångspunkt i hur ordet normalt brukar förstås såväl i den allmänna juridiken som i skatteförfattningarna ger därför närmast vid handen att ordet "avyttra" inte jämväl innefattar "upplåtelse".

Ovannämnda tolkning torde också vinna stöd i det förhållandet att man i

lagtexten gjort det tidigare angivna tillägget, nämligen att underlaget för basavdraget skall minskas, förutom med intäkter på grund av avyttring, även med intäkter på grund av upplåtelse av FoU-resultat. Om begreppet avyttring innefattar såväl överlåtelse av patent och licens som licensupplåtelser synes ett sådant tillägg nämligen föga meningsfullt. I stället borde man ha valt formuleringen att underlaget för basavdraget skall minskas med intäkter på grund av "överlåtelse eller upplåtelse" av FoU-resultat eller måhända endast tillagt att med avyttring förstås jämväl upplåtelse. Man blir därför något förvånad över vad som anförs i den ovan nämnda propositionen att förslaget i detta hänseende endast torde innebära ett förtydligande av nu gällande regler. Att departementschefen använder sig av ordet "torde" visar dock, att han inte är helt övertygad om vad "avyttring" egentligen avser.

Lagens förarbeten

Varken i den promemoria (riksskatteverkets promemoria den 9 april 1973) eller i den proposition (prop 1973:126) som ligger till grund för lagstiftningen om särskilt forskningsavdrag lämnas någon definition av begreppet "avyttring". Däremot finns vissa uttalanden som måhända ger en viss vägledning. Vi tänker då på vad som anförs i promemorian på sidan 31 om att "hänsyn vid beräkning av basavdraget skall tas till de intäkter företaget haft av försålda FoU-resultat såsom patent- och licensrättigheter" samt på vad departementschefen anför i propositionen på sid 29:

"I underlaget bör enligt riksskatteverket vidare inräknas de bidrag företaget utgett för FoU-arbete och de kostnader företaget haft för förvärv av FoU-resultat, exempelvis patent- och licensköp. Från underlaget avräknas de intäkter företaget haft av försålda FoU-resultat och de bidrag företaget erhållit för FoU-verksamheten".

I förarbetena finns emellertid inget som direkt ger uttryck för att hänsyn även skall tas till licensupplåtelser. Dock må observeras att riksskatteverket skriver "såsom patent- och licensrättigheter" och departementschefen "exempelvis patent- och licensköp". Menas därmed att även licensupplåtelser skall inbegripas i begreppet "avyttring"? Uppenbarligen synes ha avsetts att även andra intäkter än sådana som uppkommer vid patent- och licensköp skall inbegripas. Därigenom kan man emellertid — enligt vår mening — inte omedelbart dra den slutsatsen att även licensupplåtelser skulle avses. I stället torde det ligga närmare till hands att uppfatta det som om riksskatteverket och departementschefen endast uttalat sig om överlåtellesituationer, eftersom det rimligen, med hänsyn till den nu valda terminologin, borde krävas att en annan avsikt på ett tydligt sätt kommit till uttryck i förarbetena.

Praxis

De skatteprocesser som gäller tolkning av begreppet "avyttring" har, eftersom forskning som resulterar i licensupplåtelser huvudsakligen bedrivs inom

större företag, i de allra flesta fall förts hos den mellankommunala skatterätten (MKSR). MKSR har därvid, utom i ett fall, ansett att intäkter av licensupplåtelser inte skall reducera underlaget för basavdraget. Därvid har dock, eftersom underlaget för basavdraget skall ökas med kostnader för förvärv av FoU-resultat, erfordrats att företagen varit konsekventa såtillvida att de i underlaget för basavdraget inte inräknat erlagda licensavgifter. Med departementschefens tolkning av ”avyttring” torde emellertid ”förvärv” förutom patentköp och liknande även avse ingångna licensavtal.

Det kan härvid vara av intresse att nämna att två av MKSR:s nämndemän, som båda tjänstgjorde i skatteutskottet i egenskap av riksdagsledamöter då propositionen (1973:126) om det särskilda forskningsavdraget behandlades, i ett av målen har anmält skiljaktig mening och därvid förklarat att jämväl intäkter av licensupplåtelser skall reducera underlaget för basavdraget. MKSRs domar har överklagats av allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO). Några avgöranden från kammarrätterna föreligger dock ännu inte.

I detta sammanhang kan det även anges vad AO anfört i yttrande till budgetdepartementet över betänkandet Stimulans av forskning och utveckling (Ds B 1980:1). AO anför:

”Vidare kan det vara oklart om intäkter och kostnader till följd av upplåtelse av rätt att utnyttja know-how, d v s licensavgifter, skall påverka forskningsavdraget eller om detta skall gälla endast beträffande *överlåtelse* av know-how. Det har hävdats att licensintäkter inte skulle ha utgjort intäkt av forskning utan ersättning för att licensbetalaren fått ensamrätten för viss produkt på viss geografisk marknad. I något fall har på faktura särskilt debiterad ersättning för forskningskostnader för viss leverans inte ansetts böra påverka forskningsunderlaget.”

Från de skattskyldiga har i skatteprocesserna anförts olika skäl för att anse att licensintäkter inte bör reducera basavdraget. Även med beaktande av att lagstiftaren fr o m taxeringen 1983 ansett att basavdraget skall minskas även med intäkter på grund av upplåtelser, torde det för tolkningen av begreppet avyttring i lagens ursprungliga lydelse ändock vara på sin plats att här något kortfattat redogöra för några synpunkter som framförts.

Om ett företag, i stället för upplåtelse, väljer att avyttra ett FoU-resultat genom patentöverlåtelse, avhänder sig företaget möjligheten att själv tillverka och sälja den produkt patentet avser. Den ersättning som företaget betingar sig för patentet är i normalfallet i huvudsak avsedd att — utöver en viss vinst — täcka företagets FoU-kostnader för framtagandet av patentet. Vid överlåtelse av patentet torde sålunda inte kunna anföras några sakliga skäl mot att reducera underlaget för basavdraget. Annorlunda kan det däremot förhålla sig om det i stället är fråga om enbart en upplåtelse av patentet. Patenthavaren behåller då äganderätten till patentet och inget hindrar honom att göra flera upplåtelser till andra företag och till andra länder. I sådant fall är licensavgiften ofta inte blott ersättning för FoU-arbete utan även för t ex ensamrätt till produktion eller försäljning på en geografiskt begränsad marknad eller för t ex marknadsföringsstöd, rätt att använda ett visst varumärke o s v. Det förekommer därvid att licensavgiften baseras på licenshavarens totala försäljningsvolym eller något liknande. Det torde materiellt sett vara tveksamt om sådan licensavgift i sin helhet skall medföra en reducering av underlaget för basavdraget. Såsom lagreglerna är uppbyggda skulle vid omvänt förhållande bolaget ha varit berättigat att öka forsknings-

avdraget med utgifter för ensamrätt till försäljning. Detta torde knappast ha varit lagstiftarens mening. Även om så skulle vara fallet måste härvidlag uppkomma praktiska svårigheter att i efterhand beloppmässigt särskilja den totala licensavgiften på vad avgiften är avsedd att utgöra ersättning för.

Ett företag, som nedlagt kostnader för FoU-arbete som lett till en ny produkt, som kan antagas få betydelse för rörelsen är berättigat till särskilt forskningsavdrag. Detta gäller oavsett huruvida den nya produkten visar sig framgångsrik ur försäljningssynpunkt eller inte. Det FoU-arbete som legat till grund för en produkt som ej går att föra ut på marknaden, resulterar knappast i några intäkter genom avyttring eller upplåtelse av resultatet av sådant arbete. Om den nya produkten emellertid leder till stor efterfrågan från företagets kunder, föredrar i normalfallet de företag som har resurser därtill, att söka patent och själva utnyttja detta. Därvid uppkommer snart även en efterfrågan på licensavtal för tillverkning och försäljning av den ifrågavarande produkten. Om de intäkter som därvid inflyter genom royaltyersättningar skall medföra en reduktion av basavdraget, blir konsekvensen att ett framgångsrikt FoU-arbete föranleder ett lägre särskilt forskningsavdrag och i vissa fall inget avdrag alls. Häremot kan visserligen hävdas att ett sådant FoU-arbete kompenseras genom royaltyintäkterna, men konsekvensen torde ostridigt bli att ett effektivt och framsynt FoU-arbete stöds av staten i mindre utsträckning än ett icke framgångsrikt sådant arbete. Möjligen skulle man i någon mån kunna rätta till denna ogynnsamma konsekvens genom att låta royaltyersättningarna ej vara avdragspåverkande. I vart fall torde kunna hävdas att om upplåtelseersättningen skall reducera basavdraget kommer lagen inte att få någon betydelse för stimulansen av FoU-arbetet vid de av våra stora företag, som bedriver ett framgångsrikt sådant arbete.

En annan förekommande invändning mot att låta upplåtelseersättning påverka underlaget för basavdraget är att man vid en försäljning av produkten, logiskt sett, då även borde reducera underlaget med den del av försäljningspriset, som motsvarar intäktens bidrag till FoU-arbetet. Försäljningspriset är ju bestämt på sådant sätt att det även skall täcka företagets FoU-kostnader. Några sådana synpunkter har dock inte framförts från fiskalt håll.

Slutord

Ett juridiskt begrepp som avyttring borde egentligen inte föranleda några tolkningsproblem. Vi har emellertid ovan pekat på att olika tolkningar likväl kan uppkomma, då skattelagstiftaren använder sig av ett begrepp utan att klart definiera detta vare sig i själva lagtexten eller i dess förarbeten. Vi har även omtalat att lagstiftarens åtgärd att ändra lagtexten till att även avse upplåtelsefallen synes rimma illa mot vad departementschefen anför om att ändringen i ordalydelsen endast torde innebära ett förtydligande av nu gällande regler. Eftersom de rättstillämpande myndigheterna inte är bundna av uttalanden i olika förarbeten till en lag på samma sätt som till regeringsrättens domar, vilka i princip är prejudicerande, återstår det att se vilken betydelse som tillmäts departementschefens uttalande, då kammarrätterna prövar de besvär, som AO anfört mot MKSR:s domar.

Såvitt oss är bekant har ändringen i lagtexten föranlett starka reaktioner från vissa företrädare för näringslivet, eftersom det enligt deras åsikt är fråga

om en lagändring till nackdel för företagen och att denna sannolikt kommer att medföra bl a att licensavtal som svenska moderbolag ingått med sina dotterbolag i andra länder måste ses över. Orsakerna härtill är många. Ett av skälen synes vara att vinstöverflyttningar från dotterbolag till moderbolag många gånger, helt eller delvis, maskerats som licensupplåtelser.

Avslutningsvis kan endast konstateras att lagstiftaren i vart fall inte gjort det lätt för de rättstillämpande myndigheterna och de skattskyldiga.