

Rätt beskattningsår för forsknings- och utvecklingskostnader

Av tingsnotarien Bengt Söderquist

1. Inledning

År 1970 infördes en särskild bestämmelse i 29 § anv p 18 kommunalskattelagen (KL) beträffande rörelseidkares rätt till avdrag för forsknings- och utvecklingskostnader¹⁾. Tidigare bedömdes avdragsrätten i detta avseende efter de allmänna reglerna om avdrag för driftkostnader (Se 20 § KL). Praxis hade därvidlag varit tämligen restriktiv. Tvist hade därför ofta uppstått beträffande avdrag för bidrag till företagsextern forskning (Jfr Geijer-Rosenqvist-Sterner, Skattehandbok, 1977 s 342). Syftet bakom den nya anvisningspunkten var bl a att mjuka upp det i praxis ställda kravet, att forskningen skulle ha direkt betydelse för givarens verksamhet (Prop 1970:135 s 12 f). I anv p 18 sägs att: "Avdrag må ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antagas få betydelse för den skattskyldiges rörelse."

Vid beskattningen aktualiseras olika frågor som anknyter till rörelseidkares kostnader för forskning och utveckling (FoU). Hit hör t ex problemet med den skattemässiga behandlingen, när sådana kostnader nedlagts före själva rörelsestarten. Det mildrade sambandskravet i belysning av senare tillkommen rättspraxis förtjänar också att studeras närmare²⁾. Intressant är även frågan om en skärpt bedömning skall ske vid forskningsbidrag mellan närstående företag, när inte förutsättningarna för givande av koncernbidrag är uppfyllda. Dessa och liknande frågor som främst hör samman med avdragsrätten skall dock inte behandlas i detta sammanhang³⁾. Istället avser jag att behandla frågan om rätt beskattningsår för forsknings- och utvecklingskostnader, vilka nedläggs i en igångvarande rörelse. Framställningen kan lämpligen indelas i 3 delar. I en första del behandlas frågan om vad som är att hänföra till forskning och utvecklingsarbete (Se avsnitt 2). Här sammanfattas de exempel på forsknings- och utvecklingsarbete som ges i förarbetena till 29 § anv p 18 KL. I en andra del redogör jag kort för hur företag beräknar sina forsknings- och utvecklingskostnader (Se avsnitt 3). Därefter är det möjligt att diskutera vad som är rätt beskattningsår för under året nedlagda forsknings- och utveck-

lingsutgifter (Se avsnitt 4). Det gäller att avgöra om sådana utgifter skall eller får aktiveras, dvs tas upp som ett tillgångsvärde i balansräkningen, eller om de kan kostnadsföras direkt under utgiftsåret. Härvidlag behandlas bl a frågan om det finns en skyldighet att aktivera forsknings- och utvecklingsutgifter i lagervärdet.

2. Vad som är att hänföra till forskning och utvecklingsarbete

I förarbetena till 29 § anv p 18 KL ges olika exempel på verksamheter som avdragsrätten kan omfatta. Departementschefen påpekade dock, att *forsknings- och utvecklingsarbete* i den vidsträckt mening som avsågs, kunde omfatta vitt skilda ting. En uppräknings kunde därför inte göras fullständig (Prop 1970:135 s 32).

Arbetet kunde gälla sådant som nya produkter, produkters utformning, standardisering och sammansättning. Vidare kunde arbetet gå ut på att åstadkomma förbättrad administration och distribution, organisatoriska förändringar, förbättrade metoder för planering, kontroll, etc, utnyttjande av stor driftsfördelar m m (Prop 1970:135 s 32).

Forskningen kunde också gå ut på att undersöka nya tillverkningsprocesser, vilket förklarades behöva inbegripa allehanda fysikaliska, kemiska och allmänt tekniska analyser och undersökningar. Det framhölls dessutom att forsknings- och utvecklingsarbetet inte behövde vara rent vetenskapligt eller teoretiskt. Även praktiska maskinstudier kunde komma i beaktande. Det befanns också uppenbart att listan kunde kompletteras med mycket annat, t ex matematiska analyser och dataprogrammering (Prop 1970:135 s 32 f).

Vidare anfördes att arbetet, och då särskilt forskningsarbetet, även kunde omfatta andra slag än teknisk verksamhet. Det kunde vara fråga om kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi, arbetshygien, arbetsskydd, personalvård, informationsteknisk forskning m m. Forskning rörande miljövården ansågs inta en naturlig plats i sammanhanget (Prop 1970:135 s 33).

Med *utvecklingsarbete* förstods sådan verksamhet som innebär ett systematiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskapliga kunskaper. Häri ansågs ingå vad som i dagligt tal betecknas som försöksverksamhet. Försöksverksamhet förklarades normalt ha till syfte att förbättra och förbilliga befintliga produkter, men syftet kunde också vara att åstadkomma helt nya produkter, processer och system⁴) (Prop 1970:135 s 32).

Begreppet *forskning* definierades inte på samma allmänna sätt som utvecklingsarbete⁵). Departementschefen förklarade dock att vissa kostnader, som står forskningskostnaderna nära, inte avser forsknings- och utvecklingsarbete i egentlig mening⁶).

”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 ifråga om naturfyndigheter. Sådana undersökningar m m ingår som moment i den löpande driften och kostnaderna härför att betrakta som allmänna omkostnader vilka är avdragsgilla enligt redan gällande regler.” (Prop 1970:135 s 34).

Härutöver anförde departementschefen att olika slag av forskning kunde bedrivas. Avdragsrätten hade dittills i huvudsak begränsats till kostnader för s k *målforskning*, d v s forskning inriktad på att lösa speciella praktiska problem. Nu skulle den även kunna avse kostnader för s k *grundforskning*, d v s forskning med enbart vetenskapliga syften, utan inriktning på lösning av speciella praktiska uppgifter (Prop 1970:135 s 32).

I förarbetsuttalandena synes man främst ha strävat efter att ge exempel på olika fall då sambandskravet i 29 § anv p 18 kan anses uppfyllt. Uttalandena ger dock samtidigt en närmare förståelse för vad som ansetts hänförligt till forsknings- och utvecklingsarbete.

3. Företags redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader

Forsknings- och utvecklingskostnader är en betydelsefull utgiftspost för många företag⁷). Dessa kostnader har samtidigt en speciell karaktär. Ett forsknings- och utvecklingsprojekt bedrivs ofta under flera år, kanske 5 år, innan arbetet resulterar i något som kan komma rörelsen till godo. Det kan t ex resultera i en ny produkt som kan tillverkas och säljas under en viss tidsperiod, kanske 5 år⁸). Verksamhetens kostnader och de resultatförbättringar som den kan åstadkomma ligger således i allt väsentligt på skilda räkenskapsår. Forsknings- och utvecklingsverksamhet kan vidare beskrivas som ett företag i företaget. I verksamheten förbrukas olika slag av resurser för att åstadkomma något som vanligen skall användas i den ordinarie verksamheten. Verksamheten kan resultera i en ny eller förbättrad produkt, produktionsteknologi, produktionsmetod, produktionsanläggning, etc. Ibland består resultatet av kunskap och erfarenheter som inte lika direkt kan hänföras till en för företaget ny eller förbättrad teknik eller tillgång, jfr t ex grundforskning.

Företags redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader är i stor utsträckning anpassad efter statistiska centralbyråns (SCB) definitioner av FoU⁹). De kostnader som hänför sig dit kan i sin tur redovisas med avseende på olika utgiftsslag (Jfr SM U 1984:20 s 6). Det kan vara fråga om dels *personaltgifter*, d v s löner och andra personalkostnader, dels *övriga driftutgifter*, d v s utgifter för lokaler, bränsle, lyse, material m m, dels *investeringsutgifter*, d v s utgifter för anläggningar, byggnader och utrustning.

Företag kan även bekosta forsknings- och utvecklingsarbete som bedrivs utanför det egna företaget. Detta kan ske i två former (Jfr SM U 1983:27 s 29). *Forskningsuppdrag* föreligger när företaget givit en annan enhet i upp-

drag att utföra ett forsknings- och utvecklingsarbete, vars resultat man förbehåller sig nyttjanderätten till. Det finansierande företaget förbinder sig att svara för de utgifter som forsknings- och utvecklingsarbete förorsakar, t ex enligt typkontrakt eller forsknings- och utvecklingskontrakt. *Forskningsunderstöd* innebär att företaget, utan att ensam få nyttjanderätten till eventuella resultat, finansierar utgifter för annan enhets forsknings- och utvecklingsarbete, t ex genom att betala avgifter eller att ge bidrag och anslag.

Diskussionen nedan bör därför lämpligen gälla frågan om hur rörelseidkaren skall periodisera de olika slag av utgifter som uppstår när denne bekostar eget eller annans forsknings- och utvecklingsarbete, dvs frågan om vilket eller vilka beskattningsår som dessa utgifter skall eller får hänföras till.

4. Aktivering eller omedelbar kostnadsföring av under året nedlagda utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete

4.1 Allmänt om KL:s periodiseringsregler

Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, om inga uttryckliga regler i KL uttalar något annat (41 § 1 st KL). Inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder innebär bl a att hänsyn tas till in- och utgående värde på varulager (Jfr 41 § anv p 1 st 1 KL).

En aktiveringskyldighet kan följaktligen föreligga endast om detta följer av KL:s särskilda bestämmelser eller bokföringsmässiga grunder. Rörelseidkaren torde på motsvarande sätt ha en möjlighet att aktivera utgifter, som annars skall belasta resultatet direkt, om detta är förenligt med bokföringsmässiga grunder och KL:s särskilda bestämmelser.

Begreppet bokföringsmässiga grunder kan sägas stå för en inkomstberäkningsmetod, som i sin tillämpning förutsätter kompletterande regler. Dessa kan återfinnas såväl i KL som i bokföringsreglerna. En bokföringsmässig värdering bör motiveras med att den står i överensstämmelse med god redovisningssed på en eller annan grund. En sådan grund kan utgöras av någon allmänt accepterad redovisningsprincip, en i fallet tillämplig redovisningsrekommendation eller ett klart motivuttalande till bokföringslagen (BFL) (Thorell, Skattelag och affärssed, 1984 s 171 f).

Vid den bokföringsmässiga inkomstberäkningen är i princip tidpunkten för resursförbrukningen (förmögenhetsminskningen) avgörande. De skatterättsliga periodiseringsreglerna är i flertalet fall utformade som värderingsregler varigenom den maximala kostnadsföringen bestäms av det värde som åsätts tillgången vid beskattningsårets utgång, jfr inventarier och varulager. En rad utgifter, t ex räntor, hyror, löner, bidrag, representation o d, förbrukas där emot normalt omedelbart. Utgifts- och kostnadstidpunkten sammanfaller således. I de fall sådana utgifter nedläggs i produktion av varor, förskjuts dock

kostnadsföringen till varuförsäljningen (Lodin-Lindencrona-Melz-Silverberg, Welinders beskattning av inkomst och förmögenhet, 1983 ss 131 f, 137 och 151).

4.2 *Forsknings- och utvecklingsverksamhetens investeringsutgifter*

I förarbetena till 29 § anv p 18 KL poängterades att en avdragsrätt som avsåg totalbeloppet av under året nedlagda kostnader givetvis inte kunde komma ifråga för maskiner, byggnader o d, som anskaffats för användning i forsknings- och utvecklingsverksamhet. För att undvika missförstånd infördes en uttrycklig föreskrift om detta i anv p 18 (Prop 1970:135 s 36). I denna föreskrift hänvisas till KL:s bestämmelser om kostnadsföring genom årliga avdrag p g a värdeminskning.

I princip skall kostnadsföringen således ske genom årliga värdeminskning-avdrag, när utgifterna avser anskaffning av tillgångar som stadigvarande skall användas i forsknings- och utvecklingsverksamhet. Det kan vara fråga om maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, t ex laboratorieutrustning (Jfr 29 § anv p 3 KL), patent och liknande rättigheter (29 § anv p 6 KL) byggnader (29 § anv p 7 KL) och markanläggningar (29 § anv p 16 KL). Forsknings- och utvecklingsverksamhetens investeringsutgifter kan kostnadsföras direkt under utgiftsåret i de fall då detta medges av nu nämnda bestämmelser (Jfr Prop 1970:135 s 36).

4.3 *Förnödenheter anskaffade för forsknings- och utvecklingsarbete*

Med förnödenheter brukar avses förbrukningsmaterial och förrådsartiklar, som ett företag anskaffar och innehar för senare användning, och som inte skall säljas och inte heller utgör en direkt kostnad för en produkt vid användningen. Förnödenheter är i regel omsättningstillgångar (Se bokföringsnämndens anvisning om redovisning av förnödenheter, KFS 1980:17 (BFN 14)). Förnödenheter som utgör omsättningstillgångar skall i princip inventeras, värderas samt redovisas som varulager, om de kvarligger vid beskattningens årets utgång. Kostnadsföringen förskjuts därigenom till den faktiska förbrukningen. Under vissa förutsättningar kan dock utgifter för anskaffning av förnödenheter kostnadsföras direkt under utgiftsåret, även om de finns kvar vid räkenskapsårets utgång (BFN 14, RÅ81 1:26 och Thorell 1984 s 215 ff).

Olika slag av produkter som anskaffas för förbrukning i forsknings- och utvecklingsverksamhet kan hänföras till kategorin förnödenheter. Det kan vara fråga om kemikalier, försöksmaterial, material för prototyper, olja för uppvärmning av forskningslokaler o d. Sådana forsknings- och utvecklingsförnödenheter torde vara att behandla på samma sätt som rörelsens övriga förnödenheter. Detta är i överensstämmelse med principen om att forsknings- och utvecklingsverksamhetens anläggningstillgångar skall periodiseras på samma sätt som rörelsens övriga anläggningstillgångar¹⁰).

4.4 Finns det någon skyldighet att aktivera övriga utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete?

Med övriga utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete avses följaktligen dels personalutgifter, dels övriga driftutgifter förutom utgifter för förnödenheter (kvar blir således utgifter för lokaler, lyse m m), dels utgifter för forskningsuppdrag och forskningsunderstöd. (Jfr ovan avsnitt 3).

Huvudprincipen bör även här vara att utgifterna skall kostnadsföras enligt allmänna periodiseringsregler. Då dessa slag av utgifter normalt kan anses förbrukade omedelbart, bör de vara möjliga att kostnadsföra direkt (Jfr avsnitt 4.1 och Lodin m fl 1983 s 151). Frågan är dock om det finns regler som modifierar denna utgångspunkt, och föreskriver en aktiveringsskyldighet för det som jag kallar övriga utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete¹¹⁾? Innan detta diskuteras närmare skall dock rörelseidkarens bokföringsmässiga möjlighet att aktivera s k organisationskostnader behandlas (Se 17§ 2st BFL).

4.4.1 Aktivering av utgifter enligt 17 § 2 st BFL

Bestämmelsen i 17 § 2 st BFL medger att vissa utgifter får redovisas som en särskild tillgångspost i balansräkningen. Det krävs att utgifterna är av väsentlig betydelse för den skattskyldiges rörelse under kommande år. Den aktiverade utgiftsposten redovisas som en anläggningstillgång och avskrivs årligen med skäligt belopp, dock minst en femtedel, om inte på grund av särskilda omständigheter avskrivning med mindre del får anses överensstämma med god redovisningssed. Bestämmelsen får sin skattemässiga relevans genom regeln om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder (Jfr Sandström SST 1955 ss 17—22).

Stadgandet i 17 § 2 st BFL framstår som en undantagsregel, vilken möjliggör aktivering av vissa för rörelsen väsentliga utgifter som annars skall kostnadsföras omedelbart. Förarbetsuttalandena är dock sparsamma med kommentarer om vilka närmare förutsättningar som krävs för att en aktivering skall få ske med bokföringsmässig relevans (Se Prop 1975:104 s 226 f).

Bestämmelsen omfattar dock enligt sin ordalydelse bl a utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete. Utgifter för varje slag av forsknings- och utvecklingsarbete torde dock inte vara möjliga att aktivera, eftersom ett väsentlighetskrav ställs¹²⁾. I BFN 18 har dessutom förklarats att det ifrågavarande förfarandet skall ge en mer rättvis bild av företagets resultat och ställning (BFN:s anvisning beträffande redovisning av utgifter för programvaror hos användare av datorer (17 § 2 st BFL), KFS 1982:12).

Aktiveringsmöjligheten kan dock knappast anses begränsad till enbart teknisk och vetenskaplig FoU. Utgifter som avser FoU inom andra ämnesområden bör också kunna aktiveras, om väsentlighetskravet kan anses uppfyllt. Det bör likaledes vara möjligt att aktivera utgifter för FoU som skall resultera

i nya eller förbättrade omsättningstillgångar, även om utgiftsposten rent bokföringstekniskt redovisas som en anläggningstillgång.

Någon skattemässig prövning av om aktiverade utgifter uppfyller de bokföringsmässiga kraven i 17 § 2 st BFL torde inte behöva göras, eftersom det är fråga om att belasta efterföljande perioder med utgifter som är direkt avdragsgilla (Jfr Thorell 1984 s 291 ff). Vid taxeringen kan prövningen begränsas till att den i förväg uppgjorda avskrivningsplanen följs och att utgiftsposten inte innehåller utgifter, t ex för anläggningstillgångar, som skall kostnadsföras på annat sätt enligt KL:s särskilda bestämmelser.

4.4.2 Om skyldigheten att aktivera utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete i anskaffningsvärdet för anläggningstillgång

Ett forsknings- och utvecklingsarbete kan ibland ha ett klart samband med införandet av en ny eller förbättrad anläggningstillgång, t ex en ny produktionsanläggning eller ett nytt datasystem, som skall användas i företagets ordinarie verksamhet. Frågan är nu om utgifter för sådant forsknings- och utvecklingsarbete skall balanseras i anskaffningsvärdet för anläggningstillgången?

Denna problematik har aktualiserats i förhandsbeskedet RÅ 83 1:29. Ett företag stod i begrepp att införa ett nytt datasystem. Detta skulle bl a medföra utgifter för tillämpningsprogramvara, som i sin tur kunde delas upp på dels utgifter för systemarbete¹³⁾, dels utgifter för programmering. Det utomstående bolag som skulle utföra arbetet behövde skräddarsy systemet speciellt för det finansierande företagets räkning.

Riksskatteverkets nämnd fann att sökandebolaget förvärvat en rätt till tillämpningsprogramvara, vilken skulle behandlas som en inventarietillgång, d v s utgifterna skulle aktiveras och kostnadsföras genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Regeringsrätten (RR) ändrade emellertid nämndens ställningstagande beträffande utgifterna för systemarbetet, medan frågan om programmeringskostnaderna aldrig överklagades till RR¹⁴⁾.

RR:s avgörande beträffande utgifterna för systemarbetet skedde med beaktande av vad BFN anfört i ett särskilt yttrande. BFN förklarade att systemarbetet var att betrakta som ett utvecklingsarbete, för vilket utgifterna redovisningsmässigt borde behandlas på samma sätt som utgifter för teknisk/vetenskaplig FoU, d v s utgifterna belastar löpande företagets resultaträkning. RR förklarade utifrån detta att utgifterna för systemarbetet:

”får anses utgöra ersättning från bolaget till utomstående för biträde vid genomförandet av vissa uppgifter av administrativ natur. På grund härav och med beaktande av vad bokföringsnämnden anfört i sitt yttrande finner regeringsrätten att ifrågakostnad för bolaget utgör direkt avdragsgill driftkostnad.”

BFN klassade således systemarbetet som ett utvecklingsarbete. Systemarbetet torde även vara att anse som ett utvecklingsarbete enligt definitionen i för-

arbetena till 29 § anv p 18 KL (Jfr avsnitt 2). Det är mer preciserat fråga om ett s k forskningsuppdrag, eftersom en utomstående enhet skall utföra utvecklingsarbetet speciellt för det finansierande företagens räkning (Jfr avsnitt 3).

I sitt yttrande avvisar BFN förfarandet att balansera ifrågavarande utgifter i anskaffningsvärdet för anläggningstillgång. Såväl utgifter för administrativ som teknisk/vetenskaplig FoU skall istället belasta resultatet direkt under utgiftsåret, enligt BFN. En direkt kostnadsföring kan i detta fall anses mest förenligt med allmänna redovisningsprinciper, framför allt försiktighetsprincipen, dvs principen om att en försiktig värdering bör ske av rörelsens tillgångar (Jfr om försiktighetsprincipen i Thorell 1984 s 19). I sammanhanget bör även observeras hur lagstiftaren ursprungligen motiverade införandet av en rätt att aktivera s k organisationskostnader. Detta skulle minska frestelsen att vid rörelsens startande lägga sådana kostnader i anskaffningsvärdet för anläggningstillgång, vilket ansågs som så mycket farligare, då det uppkom fiktiva balansvärden som kunde komma att bestå under lång tid (Se SoU 1941:8 s 399 och Jfr Prop 1975:104 s 226 f med SoU 1971:15 s 283 f).

I RÅ 83 1:29 var det visserligen fråga om utgifter för en utomstående enhets forsknings- och utvecklingsarbete. Bedömningen bör dock bli densamma även när det är fråga om eget forsknings- och utvecklingsarbete. Det finns ju inte ens någon bokföringsmässig eller skattemässig skyldighet att aktivera egna tillverkningskostnader i inventariets anskaffningsvärde (Jfr 15 § BFL, som anger att en aktivering får ske, och SoU 1977:86 s 228).

Enligt min mening är slutsatsen klar. Det finns ingen skyldighet att aktivera några utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete i anskaffningsvärdet för utifrån anskaffad anläggningstillgång. En dylik aktivering skall inte ske enligt bokföringsmässiga grunder, vilket framgår av BFN:s yttrande i RÅ 83 1:29 och skälen bakom 17 § 2 st BFL. I RÅ 83 1:29 kan RR sägas ha bekräftat att inte KL:s regler kräver något annat.

4.4.3 Om skyldigheten att aktivera utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete i anskaffningsvärdet för omsättningstillgång

Ungefär 75 % av företagens tekniska och naturvetenskapliga FoU avser utvecklingsarbete med syfte att åstadkomma nya eller förbättrade produkter (SM U 1983:27 s 16). Den nya eller förbättrade produkten kan sedan serietillverkas i rörelsen. Frågan är nu om utgifter för detta slag av forsknings- och utvecklingsarbete skall beaktas vid bestämmandet av anskaffningsvärdet för sådana serietillverkade produkter, vilka utgör omsättningstillgångar¹⁵⁾? Aktiverade forsknings- och utvecklingsutgifter kommer då att kostnadsföras först vid de tillverkade produkternas avyttring. Detta kan bli ett senare år än då forsknings- och utvecklingsarbetet och tillverkningsarbetet bedrivs.

I KL finns särskilda bestämmelser om bestämmandet av anskaffningsvärdet

för omsättningstillgångar som den skattskyldige själv framställt eller bearbetat. Detta bestäms till direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som svarar mot den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgångarna (41 § anv p 2 st 3 KL).

Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete kan i vart fall inte hänföras till direkta tillverkningskostnader. Vad som skall hänföras till indirekta tillverkningskostnader framgår däremot inte lika klart, varken av lagtexten eller förarbetena till lagervärderingsregeln. Då KL saknar egen definition finns det skäl att tolka begreppet utifrån den bokföringsmässiga redovisningen (Jfr Thorell 1984 s 226 f). Indirekta kostnader överhuvudtaget brukar redovisningsmässigt indelas i funktioner, såsom tillverkningsfunktion, försäljningsfunktion och administrativ funktion. Till tillverkningsfunktionen hänförs verksamheten från anskaffandet av material tills dess det genom tillverkningsprocessen omvandlats till färdiga produkter. Huvuddelen av kostnaderna för detta är direkta. Avskrivningar på maskiner i tillverkningen och hyra för tillverkningslokaler är exempel på indirekta tillverkningskostnader (Larsson & Rohlin, Den nya affärsredovisningen, 1982 s 240).

Forsknings- och utvecklingsverksamhet ingår inte i tillverkningsprocessen. Den faller utanför tillverkningsfunktionen och kan i stället jämföras med arbete tillhörande den administrativa funktionen.

Någon aktiveringsskyldighet följer därför inte av KL:s särskilda bestämmelser, eftersom forsknings- och utvecklingskostnader varken är direkta eller indirekta tillverkningskostnader.

Det skulle dock ändå kunna krävas att en aktivering skall ske, vilket i så fall måste förutsätta stöd i bokföringsmässiga grunder. Lagervärderingsregeln starka anknytning till god redovisningssed framgår inte minst av dess egna förarbeten. Kommittén hade uppmärksammat svårigheterna med att beräkna och fördela de indirekta kostnaderna, och ansåg att man torde få godta att fördelningen skedde efter vad som var skäligt och brukligt för branschen och företaget. Detta uttalande synes departementschefen ansluta sig till (Se Prop 1955:100 s 263). Kommitténs uttalande kan ses som en hänvisning till principerna för den bokföringsmässiga redovisningen (Jfr Thorell 1984 s 227).

BFN har inte utgivit någon rekommendation om huruvida utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete skall aktiveras i anskaffningsvärdet för tillverkade produkter i lager. Men redan i BFL:s bestämmelser möter vi dock skäl som talar emot ett dylikt förfarande. Med tillgångs anskaffningsvärde avses ju enligt 14 § BFL utgifter för tillgångens förvärv eller *tillverkning*. Framförallt talar dock allmänt accepterade redovisningsprinciper emot standpunkten att det skulle finnas en skyldighet att aktivera ifrågavarande utgifter på här diskuterat sätt.

För det första bör varje produkt värderas för sig. Detta är förenligt med

principen om en post- för postvärdering (Jfr om principen i Thorell 1984 s 72). Tillverkade produkters anskaffningsvärde bör därför endast påverkas av just denna produkts utvecklingskostnader. Pålägg för helt andra produkters utvecklingskostnader kan dessutom leda till en övervärdering av inneliggande lager. Detta är i mindre god överensstämmelse med försiktighetsprincipen, d v s principen om att en försiktig värdering bör göras av företagets tillgångar (Jfr Thorell 1984 s 19). Vad som nu sagts innebär att så länge inte tillverkningen av produkten har påbörjats, så kan ej dess utvecklingskostnader aktiveras i anskaffningsvärdet för inneliggande lager. En ny produkts utvecklingsprocess ligger som bekant tidsmässigt före produktens tillverkningsprocess, och när tillverkningen väl kan inledas så är utvecklingsarbetet avslutat. Därför är det bara under ett enda räkenskapsår som rörelseidkaren samtidigt bekostar utvecklingsarbete och tillverkningsarbetet för en viss produkt. Det är det år då utvecklingsarbetet är avslutat och tillverkningsarbetet har påbörjats.

För den andra bör varje års inkomst beräknas för sig. Det kan därför knappast krävas att utvecklingsårens kostnadsförda utgifter skall aktiveras i tillverkningsårens lagervärden. Det är i överensstämmelse med principen om balanskontinuitet, att underlåta en aktivering av utgifter som kostnadsförts under tidigare räkenskapsår (Jfr om principen i Thorell 1984 s 197 ff. Se även 15 § 1 st BFL där den kommer till uttryck). Här kan också erinras om den skattemässiga principen om beskattningsårens slutenhet, d v s principen om att varje års inkomst beräknas för sig, och som för kostnadernas del innebär att dessa skall dras av rätt år. Om de utelämnas eller skjuts på framtiden kan de i regel inte beaktas (Jfr Thorell 1984 s 192 f). Det är dessutom praktiskt orimligt med ett förfarande som innebär att utgifter, vilka nedlagts och belastat resultatet under t ex år 1—5, skall fördelas och aktiveras i lagervärdena för produkter som tillverkas under t ex år 5—10.

Konsekvenserna blir att en eventuell aktiveringsskyldighet måste begränsas till att gälla de av produktens egna utvecklingskostnader som nedlagts under produktens första tillverkningsår. Detta innebär dock sådana värderingsmässiga egendomligheter att förfarandet knappast kan anses vara i överensstämmelse med bokföringsmässiga grunder.

Det verkar för det första orimligt att en nyutvecklad produkt skall åsättas ett högre anskaffningsvärde endast under dess första tillverkningsår. För det andra uppstår närmast oöverstigliga svårigheter med att fastställa och beräkna vad som är ett skäligt pålägg. Man behöver besvara sådana frågor som; Hur stor del av företagets forsknings- och utvecklingskostnader avser produkter? Hur stor del av dessa avser helt andra och ännu ej färdiga produkter. Hur stor del av årets utvecklingskostnader avser den nya produkt som man börjat tillverka under året? Hur stor del av den sistnämnda andelen är skäligt att fördela på exemplar av den nya produkten som skall tillverkas i framtiden? Skall även avskrivningar på maskiner som använts i utvecklingsarbetet ingå i pålägg-

get, och i så fall med hur mycket¹⁶⁾? För det tredje får dessa mer eller mindre fritt uppskattade pålägg endast relevans för ett enda bokslut. När nästa produkt är färdigutvecklad och börjar att tillverkas, skulle frågorna behöva besvaras igen, med beaktande av då gällande förutsättningar. För det fjärde skulle ett företag kunna undgå aktiveringsskyldigheten, genom att fördröja tillverkningsstarten ett år, d v s till det år då företaget inte bekostar något utvecklingsarbete för just den nya produkten. För det femte är det svårt att förena aktiveringsmöjligheten i 17 § 2 st BFL med ståndpunkten att det vid sidan därav finns en skyldighet att aktivera de slag av utgifter som 17 § 2 st omfattar (Jfr ovan avsnitt 4.4.1, där det påpekas att stadgandet bör kunna omfatta utgifter för FoU som avser omsättningstillgångar).

Det torde inte heller vara brukligt att företag aktiverar några utgifter för FoU i lagervärdet för tillverkade produkter. Detta visar ett studium av årsredovisningarna från tjugo stycken svenska börsföretag. Bland de sjutton företag som förklarar att de bedrivit något form av forsknings- och utvecklingsarbete, har 10 st redovisat en någorlunda klar uppgift om periodiseringen i detta avseende. Av dessa 10 har 4 st uttryckligen angivit att utgifterna belastat resultatet löpande¹⁷⁾. I de resterande 6 fallen tyder postens placering i resultaträkningen på att omedelbart avdrag har skett¹⁸⁾. Här kan också berättas att 3 företag aktiverat forsknings- och utvecklingskostnader som en särskild post i balansräkningen för 1983 eller tidigare år. Posten har då redovisats som anläggningstillgång, uppenbarligen med stöd av 17 § 2 st BFL¹⁹⁾.

Några särskilda skattemässiga skäl som motiverar att en aktiveringsskyldighet skulle föreligga torde inte heller finnas. Det är snarare tvärtom. Ett skattemässigt krav bör ju vara att regler är lätta att tillämpa och kontrollera. En regel som kräver att en produkts utvecklingskostnader skall aktiveras i tillverkade produkters anskaffningsvärde uppfyller inte detta krav (Jfr om fiskala krav i Thorell 1984 s 184 f)²⁰⁾.

Visserligen kan de angivna värderingsproblemen till en del lösas genom krav på pålägg med viss schablon vid varje beskattningsår, vilket skulle krävas endast vid taxeringen och beräknas utifrån något branschgenomsnitt, utan beaktande av ovan diskuterade värderingsprinciper. Detta innebär i så fall samma sak som om den skattemässiga lagernedskrivningsrätten skulle begränsas för forskningsintensiva företag. Detta eftersom nedskrivningsunderlaget ökas med en fritt uppskattad schablon. Någon laglig grund för detta finns inte i KL.

Slutsatsen är att det inte finns någon skyldighet att aktivera några utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete i lagervärdet för framställda eller bearbetade omsättningstillgångar.

5. Sammanfattning

Forsknings- och utvecklingsarbete kan avse vitt skilda ting, t ex nya produkter, förbättrad administration, etc. Olika teoretiska och praktiska aktiviteter kan utföras vid detta arbete. Verksamheten kan också bedrivas inom olika ämnesområden.

Forsknings- och utvecklingsverksamhet kan schematiskt beskrivas som ett företag i företaget. Projekten är ofta av långsiktig natur. I verksamheten kan olika slag av resurser förbrukas, och diskussionen om rätt beskattningsår gäller frågan om hur forsknings- och utvecklingsverksamhetens olika utgiftsslag skall periodiseras.

Investeringsutgifter, t ex utgifter för maskiner o d, skall i princip aktiveras såsom anskaffningskostnad för anläggningstillgång. Kostnadsföringen sker sedan genom årliga värdeminskingsavdrag. Även utgifter för forsknings- och utvecklingsförnödenheter skall i princip aktiveras, om de anskaffade förnödenheterna kvarligger vid beskattningsårets utgång. Kostnadsföringen förskjuts därigenom till förbrukningen av dessa lagerförda omsättningstillgångar.

Forsknings- och utvecklingsverksamhetens övriga utgiftsslag, t ex utgifter för personal, kan i princip kostnadsföras direkt under utgiftsåret. Det finns ingen skyldighet att beakta rörelseidkarens utgifter för FoU vid bestämmandet av anskaffningsvärdet för utifrån anskaffad anläggningstillgång. Det finns inte heller någon skyldighet att beakta sådana utgifter vid bestämmandet av anskaffningsvärdet för i rörelsen framställda eller bearbetade omsättningstillgångar. I dessa två fall är en omedelbar avdragsrätt förenlig med bokföringsmässiga grunder, samtidigt som KL:s särskilda bestämmelser inte kräver något annat.

Däremot har rörelseidkaren en bokföringsmässig möjlighet att aktivera vissa för rörelsen väsentliga utgifter som avser forsknings- och utvecklingsarbete. Denna möjlighet stadgas i 17 § 2 st BFL. Utgiftsposten balanseras som anläggningstillgång och avskrivs genom årliga värdeminskingsavdrag på det sätt som sägs i 17 § 2 st BFL. Bestämmelsen får skattemässig relevans genom regeln om att inkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Noter

¹⁾SFS 1970:651, BevU 1970:59, Prop 1970:135 och Ds Fi 1970:1.

²⁾Jfr RÅ 1976 ref 105, RÅ 1973 A 118 och analysen av dessa i min uppsats i tillämpade studier, Skattemässig behandling av kostnader för FoU, Uppsala 1985. (Jag vill samtidigt passa på att tacka docent Per Thorell för god handledning och givande synpunkter).

³⁾Se istället Geijer-Rosenqvist-Sternner 1977 ss 342—344, Sandström SN 1971 ss 67—74 samt min i not 2 nämnda uppsats.

⁴⁾Detta överensstämmer i allt väsentligt med hur utvecklingsarbete definieras i statistiskt sammanhang (Jfr SM U 1984:20 s 2).

⁵⁾Forskning definieras i statistiskt sammanhang som att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap eller nya idéer, antingen utan någon bestämd tillämpning i sikte, s k *grundforskning*, eller också med en bestämd tillämpning i sikte, s k *tillämpad forskning* (SM U 1984:20 s 2).

⁶⁾De aktiviteter som departementschefen räknar upp hänförs inte heller till FoU i statistiskt sammanhang (Se SM U 1983:27 s 29).

⁷⁾Investeringarna i FoU uppgår till ca 8 % av faktureringen i Saab-Scania (Årsredovisningen 1983 s 2). I Pharmacia beräknas de till ca 13 % av försäljningen (Årsredovisningen 1983 s 56).

⁸⁾Exemplen beträffande tidslängderna är hämtade från Pharmacias årsredovisning 1983 s 29 f.

⁹⁾Se not 4—6. Endast uppgifter om företagens tekniska och naturvetenskapliga FoU samlas in. Definitionerna är dock utarbetade för att även kunna omfatta andra slag av FoU, t ex administrativ, enligt uppgift från Tage Berglund på statistiska centralbyrån.

¹⁰⁾Särregler för forsknings- och utvecklingsförnödenheter skulle även ha betänkligheter ur kontrollsynpunkt. Det skulle bli nödvändigt att bedöma om t ex inköpt olja var avsedd att uppvärma forskningslokaler eller tillverkningslokaler.

¹¹⁾Jag bortser från mer elementära undantag, såsom periodisering av förutbetalda hyra och semesterlöneskuld. Diskussionen koncentreras till om det finns skyldighet att aktivera utgifter för FoU i anskaffningsvärdet för anläggnings- resp omsättningstillgång.

¹²⁾Kan anses innebära dels att utgifterna medför ett väsentligt tillgångsvärde för kommande år, dels att posten i sig är av väsentlig storlek (Jfr Sandström SST 1955 s 17 ff, SoU 1941:8 s 399, SoU 1971:15 s 283 f och Prop 1975:104 s 226 f. Se även riktlinjerna i BFN 18). Anslag som ges till Vetenskaplig grundforskning kan knappast anses vara av sådan betydelse som krävs.

¹³⁾I sitt yttrande definierar BFN *systemarbete* som ett administrativt utvecklingsarbete, som är knutet till olika funktioner inom företaget (ekonomi, produktion, marknadsföring, etc) och som i princip görs oberoende av om systemet framgent skall tillämpas manuellt eller med hjälp av dator, s k *Problemlorienterat systemarbete*. Beslutat sig företaget för datoranvändning vidtar datoranpassningen av systemet, s k *maskinorienterat systemarbete*, såsom grund för programmeringen.

¹⁴⁾BFN ansåg dock i sitt yttrande att även programmeringskostnaderna borde belasta resultatet löpande, men att de fick aktiveras enligt 17 § 2 st efter vad som sägs i BFN 18.

¹⁵⁾I rörelsen framställda eller bearbetade tillgångar, som är avsedda för omsättning och som kvarligger vid årets slut, skall hänföras till lager. Lagret får som bekant värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, var efter lagernedskrivning med 50 % kan göras (41 § anv p 2 KL).

¹⁶⁾Forsknings- och utvecklingskostnader skiljer sig därmed på ett väsentligt sätt från indirekta tillverkningskostnader. De senare nedläggs ju parallellt med och under samma år som produkten tillverkas, samtidigt som de i regel är konstanta under produktens tillverkningstid.

¹⁷⁾En löpande kostnadsföring har uttryckligen angivits i 1983 års årsredovisningar från ASEA (s 38), Gambro (s 30), Volvo (s 42) och SKF (s 26).

¹⁸⁾Posten redovisas i gruppen rörelsekostnader, samtidigt som inget sägs om att de skulle ha aktiverats i lagervärdet. Se 1983 års årsredovisningar från Aga (s 38), Alfa-Laval (s 41), Astra (s 36), Atlas Copco (s 20), LM Ericsson (ss 29 och 36) och Pharmacia (s 38).

¹⁹⁾Se årsredovisningarna 1983 från LM Ericsson (s 38), Kema Nobel (s 48) och Saab-Scania (ss 47 och 50). De två förstnämnda har aktiverat utgifterna under tidigare år, men har nu upphört med detta.

²⁰⁾Nyligen har det särskilda forskningsavdraget upphävts. Vid den statliga taxeringen medgavs tidigare ett särskilt avdrag, vars beräkningsunderlag utgjordes av bl a lönekostnader för forsknings- och utvecklingsarbete. Systemet befanns synnerligen komplicerat för företagen och taxeringsmyndigheterna, vilket tydligen var ett av skälen till varför detta upphävdes (Se Prop 1983/84:64 s 15 f). En aktiveringsskyldighet som skall baseras på företagets utvecklingskostnader för produkter kan också befaras bli synnerligen komplicerad enligt min mening.