



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Avdrag för FoU

Innebär tillägget *verksamheten i övrigt* en faktisk utvidgning av avdragsrätten för FoU i förhållande till den tidigare lydelsen av IL 16 kap 9 §?

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Sandra Andersson

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 14 maj 2012

Jönköping maj 2012

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Avdrag för FoU- Innebär tillägget <i>verksamheten i övrigt</i> en faktisk utvidgning av avdragsrätten för FoU i förhållande till den tidigare lydelsen av IL 16 kap 9 §?
Författare:	Sandra Andersson
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-05-14
Ämnesord	Inkomstskatt, IL 16 kap 9 §, FoU, forskning och utveckling, avdragsrätt, utvidgning, ändamålsenlighet, lagtolkning

Sammanfattning

De senaste åren har möjligheten till avdrag för FoU tolkats snävt vilket försvårat för företagen att få avdrag för FoU av allmän karaktär. Svaret på kritiken mot den snäva tolkningen förde med sig en lagändring av IL 16 kap 9 § (FoU-regeln). Uppsatsens syfte är att fastställa innebörden av FoU-regeln för att utreda om lagändringen är en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen av lagregeln samt bedöma om lagändringen är ändamålsenlig.

Enligt FoU-regeln krävs det att mottagaren av bidraget utgör en FoU-verksamhet samt att tillräckligt samband finns mellan FoU:n och företaget för att erhålla avdragsrätt. Svårigheten att bedöma sambandet är då FoU:n utförs av någon extern och syftet med forskningen inte är inriktad på att lösa företagets specifika problem utan forskningen är av mer allmän karaktär. Det måste finnas ett rimligt intresse mellan FoU-verksamheten och företaget, vilket innebär att bara sådan FoU som hamnar helt utanför företagets område ska uteslutas från avdragsrätt. I praxis har även dock FoU med visst samband uteslutits varför tillämpningen av FoU-regeln är komplex.

Lagändringen av FoU-regeln innebär att avdrag får göras när det finns samband mellan FoU-verksamheten och den huvudsakliga verksamheten eller verksamheten i övrigt. Vid bedömningen ska hänsyn alltså tas till hela verksamheten. Det här innebär en utvidgning av avdragsrätten i förhållande till den

tidigare lydelsen, då avdrag endast medgavs när samband fanns med kärnverksamheten.

Det huvudsakliga ändamålet med lagändringen är en utvidgad avdragsrätt. Utifrån ordalydelse är det nu tydligt att avdrag får göras även då samband inte finns med den huvudsakliga verksamheten, men samband finns med den övriga verksamheten. Tillägget *verksamheten i övrigt* innebär således en faktisk utvidgning av avdragsrätten för FoU i förhållande till den tidigare lydelsen av FoU-regeln.

Master's Thesis in Commercial and Tax Law (Tax Law)

Title: Deduction of R&D- Does the addition “operations in general” a de facto constitute an extension of the deductibility of R&D in relation to the earlier version of IL chapter 16, § 9?

Author: Sandra Andersson

Tutor: Pernilla Rendahl

Date: 2012-05-14

Keywords: **Income tax, Chapter 16 Article 9 Income Tax Act, R&D, research and development, deductibility, extension, adequate, interpretation**

Abstract

In recent years, the possibility to deduct expenses for research and development (R&D) has been interpreted narrowly. As a response, the Income Tax Act chapter 16, section 9 (the R&D-rule) was amended to increase the possibility to deduct R&D of more general character. The purpose of this thesis is to determine the meaning of the R&D-rule to be able to decide if the amendment is an extension of the deductibility and whether this amendment can be considered adequate.

According to the R&D-rule, the recipient of the grant needs to conduct R&D-activity and there needs to be a sufficient connection between the R&D-activity and the company to be allowed deduction. The difficulty in applying the R&D-rule is mainly when the research is conducted outside the company and the aim of the research is not to solve the company's specific problem. The connection between the R&D-activity and the company needs to be reasonable. This means that only R&D-activity that falls completely outside the company's activities should be excluded from deductibility. However, even R&D where some connection can be shown has been excluded from deductibility, which makes the application of the R&D-rule complex.

The amendment of the R&D-rule means that deduction is now possible where a reasonable interest can be shown with either the principal business *or* the

other business. The assessment if a reasonable interest can be shown between the R&D and the company's activities, must now take into account all aspects of the company not only the principal activity. In conclusion, the amendment creates an extension of the deductibility.

The purpose of the amendment of the R&D-rule was to extend the deductibility of R&D. The amendment must therefore be considered adequate. The addition of *the other business* to the wording of the R&D-rule will lead to an actual extension of the deductibility of R&D.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material.....	3
1.4	Disposition.....	6
2	Bakgrund till avdragsrätt för FoU.....	7
3	FoU-regeln	9
3.1	Inledning.....	9
3.2	Definition av FoU.....	10
3.2.1	Allmänt.....	10
3.2.2	Forskning.....	12
3.2.3	Utveckling	14
3.2.4	Sammanfattning.....	14
3.3	Krav på samband	15
3.3.1	Motprestation.....	15
3.3.2	Blandad verksamhet- särskilda förutsättningar?	25
3.3.3	Rimligt intresse	26
3.3.4	Sammanfattning.....	28
3.4	Sammanfattande kommentar	29
4	Utvidgning av avdragsrätt för FoU	32
4.1	Inledning.....	32
4.2	Verksamheten i övrigt.....	34
4.3	Sammanfattande kommentar	38
5	Ändamålsenlighet.....	41
5.1	Inledning.....	41
5.2	Ändamålsanalys.....	43
5.3	Sammanfattande kommentar	48
6	Slutsatser	50
	Referenslista	52
	Tabell. Översikt av praxis.....	17

Förkortningar

BNP	Bruttonationalprodukt
Ds	Departementsserie
f.	följande sida
ff.	följande sidor
Fi	Finansdepartementet
FoU	Forskning och utveckling
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
kap	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
not	notis
prop.	Proposition
R&D	research and development
ref	referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s	sida
SCB	Statistiska Centralbyrån

I Inledning

I.1 Bakgrund

Sverige är en av de främsta forskningsnationerna i världen, sett i förhållande till hur stor del av BNP som utgör utgifter för forskning och utveckling (FoU).¹ Majoriteten av den FoU som genomförs i Sverige finansieras eller utförs av näringslivet.² Det är dock inte enbart för näringslivet som FoU har betydelse, utan FoU är även av stor vikt för det svenska samhället i allmänhet.³ Innovation och entreprenörskap har under de senaste åren haft en ökad betydelse för den ekonomiska tillväxten. Entreprenörernas kunskap och kompetens i kombination med behov och efterfrågan på marknaden skapar nya varor, tjänster, organisatoriska lösningar och produktionsprocesser. Innovation skapar på så vis nya marknader, påskyndar den teknologiska utvecklingen och ökar konkurrens på redan befintliga marknader.⁴ FoU-arbete har därför en växande betydelse som konkurrensfaktor i samhället idag.

FoU bidrar med ny viktig kunskap som krävs för att framställa nya produkter och utveckla nya processer, vilket innebär att FoU har en betydande påverkan på landets ekonomiska tillväxt.⁵ Genom den globalisering som pågår idag ökar möjligheterna till handel, samtidigt som det ställer krav på Sverige att anpassa sig till de fortlöpande förändringarna som sker på marknaden för att behålla sin konkurrenskraft och innovationsförmåga.⁶ Inför beslut om bidragfinansiering till forskning är skattemässiga villkor ofta av stor betydelse för om ett företag beslutar att lämna bidrag eller ej. Behovet av finansiering till forskning kommer med stor sannolikhet att öka i framtiden.⁷ Det är därför av stor vikt att skattelagstiftningen inte får företag att avstå från att investera i FoU som kan vara av intresse för företaget.⁸

¹ Statistiska centralbyrån, FoU-utgifternas del av BNP
http://www.scb.se/Pages/TableAndChart_151028.aspx Hämtad 2012-04-03 kl 10.07

² Prop. 2011/12:1 s 490.

³ Bjuvberg, J, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, s 272.

⁴ Kommittédirektiv, *Översyn av Företagsbeskattningen*, Dir 2011:1, s 6.

⁵ Ds Fi 1970:1 s 66.

⁶ Prop. 2011/12:1 s 28.

⁷ Melz, & Silfverberg, *Skatterättslig aspekter på bidrag till forskning- särskilt vid statliga universitet och högskolor*, s 338 f.

⁸ Prop. 2011/12:1 s 490.

Enligt huvudregeln i Inkomstskattelagen (1999:1229) 16 kap 1 § ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad i näringsverksamheten.⁹ Det finns dock en särbestämmelse i IL 16 kap 9 § avseende avdragsrätt för utgifter för forskning och utveckling där avdragsrätten är avsedd att vara vidare än vad som generellt gäller enligt huvudregeln. Enligt förarbetena krävs endast att företaget har ett rimligt intresse av FoU-arbetet för att avdragsrätt ska föreligga.¹⁰ Regeln infördes genom lagstiftning 1970 med avsikten att utvidga avdragsrätten.¹¹ Innan den särskilda regeln om avdrag för FoU infördes bedömdes avdragsrätten enligt dåvarande allmänna reglerna om vad som utgjorde driftskostnad.¹²

De senaste åren har dock avdragsrätten för FoU tolkats snävt, vilket har ifrågasatts med intentionerna bakom den särskilda avdragsbestämmelsen för FoU. Den snäva tolkningen medförde därmed ett behov av att vidga avdragsrätten för att bättre stämma överens med nämnda intentioner.¹³ Den 1 januari 2012 ändrades den särskilda bestämmelsen för att återigen öka möjligheten till avdrag för utgifter till forskning och utveckling som ett svar på kritiken mot den snäva rättstillämpningen.

1.2 Syfte och avgränsning

Uppsatsens syfte är att fastställa innebörden av IL 16 kap 9 § de lege lata för att utreda om lagändringen av IL 16 kap 9 § är en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen av lagregeln samt bedöma om lagändringen kan anses ändamålsenlig. Inom ramen för syftet besvaras frågeställningen huruvida tillägget *verksamheten i övrigt* innebär en faktisk utvidgning av avdragsrätten för FoU i förhållande till den tidigare lydelsen av IL 16 kap 9 §.

Uppsatsen behandlar endast vilka utgifter som är avdragsgilla enligt FoU-regeln. Avdragsrätt enligt andra angränsande avdragsregler som kan bli aktuella behandlas således inte. Huruvida konstaterade FoU-utgifter skattemässigt ska periodiseras i enlighet med FoU-regeln behandlas inte då det faller utanför uppsatsens syfte.

⁹ *Inkomstskattelag* (1999:1229) 16 kap 1 §. Nedan hänvisad till som IL.

¹⁰ Prop. 1970:135 s 33.

¹¹ Prop. 1970:135 s 30.

¹² *Kommunalskattelag* (1928:370) 3 kap 20 §. Nedan hänvisad till som KL.

¹³ Kommittédirektiv, *Översyn av Företagsbeskattningen*, Dir 2011:1, s 23.

Utredningen görs utifrån den skattskyldiges perspektiv då regeln avser gällande rätt för avdrag för FoU-utgifter inom näringsverksamhet. Eventuella skattekonsekvenser för mottagaren av bidraget kommer därför inte beaktas.

Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.¹⁴ Innebörden av det här vore ämne för en egen uppsats varför det inte finns utrymme för någon utredning av näringsverksamhet i den här uppsatsen. Uppsatsen utgår därför från att den skattskyldige uppfyller kraven på yrkesmässighet och självständighet.

1.3 Metod och material

Vid fastställandet av gällande rätt tillämpas rättskällorna i hierarkisk ordning där lagtext är den primära källan och därefter följer förarbeten, praxis samt doktrin. Inkomstskattelagen ger ingen ledning för vilka utgifter som ska omfattas av den särskilda bestämmelsen. Ledning får därför sökas från de andra rättskällorna för att förstå innebörden och förtydliga avsikten med regleringen. För att kunna bedöma om lagändringen är ändamålsenlig krävs en genomgång av rättsläget fram till dess att ändringen genomfördes för att tydliggöra vilket ändamål lagändringen är tänkt att uppfylla.

Ledning söks i första hand från förarbetena bakom FoU-regeln för att förstå syftet med regeln, hur den har förändrats samt varför. Praxis från HFD och Kammarrätten (KamR) analyseras löpande för att tydliggöra innebörden av rättsregeln och för att se hur rättsutvecklingen på området skett. Urvalet av praxis har efter sökning gjorts med hjälp av förarbeten och doktrin. Rättsfallen är frekvent återkommande när diskussion förs om avdragsrätt för FoU i såväl förarbeten som doktrin, vilket visar rättsfallens centrala betydelse för tillämpningen av FoU-regeln. HFD har varit restriktiv med att ge prövningstillstånd för frågor gällande FoU-regeln varför ett antal domar från KamR får ges vägledande betydelse. Domarna från KamR används också för att tydliggöra det restriktiva läge som just nu råder för avdragsrätt för FoU. Då rättsfallsmotiveringarna i praxis är knapphändiga används doktrin i stor utsträckning för att tolka praxis. Doktrin används också för att tydliggöra och vidga argumentationen av utredningen samt för att förstärka analysen.

Under senare år har domar från Högsta Förvaltingsdomstolen (HFD) fått ett allt större prejudikatvärde. Motiveringarna har innefattat mer principiella ställningstaganden och generella tolkningar av lagregler. Prejudikatvärdet av domarna är dock beroende av om fallet

¹⁴ IL 13 kap 1 §.

innehåller tilläckligt tydliga ställningstaganden. Lagtolkning avser att fastställa regelns innebörd och räckvidd. Sedan följer subsumtion där ett fall från verkligheten ska inordnas under den tolkade regeln.¹⁵ HFD lämnar inga välmotiverade bedömningar i de fall som analyseras, varför det är svårt att dra några säkra slutsatser. Utan tydliga motiveringar för hur tolkning av lagen ska ske är fallen mindre användbara som prejudikat.¹⁶ Avgörandena tar istället sikte på det enskilda fallet vilket avgränsar räckvidden för domarna.¹⁷

Rättsfall som är publicerade men som endast består av korta notiser är inte alltid så lämpliga att använda som prejudikat vid rättsfallstolkning. Även notiser kan dock ge ledning i viktiga frågor och i princip få ställning som prejudikat. Det finns endast ett fåtal fall från högsta instans med relevans för att besvara syftet varför samtliga fall analyseras. Notiserna i förhållande till referaten från RÅ tillmäts lika stor betydelse då notiserna är lika frekvent hänvisade till och analyserade i doktrin.¹⁸

HFD används löpande genom hela uppsatsen för att hålla en konsekvent uppdaterad terminologi. Rättsfallen som hänvisas till är fall från tiden innan Regeringsrätten(RegR) bytte namn till HFD varför fallen kommer refereras till som fall från RegR. Utveckling och utvecklingsarbete används synonymt då den ursprungliga termen var utvecklingsarbete och någon skillnad av de två termernas innebörd föreligger ej.¹⁹ Uppsatsen utgår från att den skattskyldige bedriver näringsverksamhet, vilket kan innefatta såväl ideella föreningar som stiftelser. Näringsverksamhet kommer därför användas genom hela uppsatsen, förutom då rättsfall refereras. I ett flertal fall lämnas FoU-bidrag till stiftelser varför hänvisning istället görs till bolaget, företaget eller stiftelsen beroende på vilken juridisk person det rör sig om, för att rättsfallsanalyserna ska blir så tydliga som möjligt.

De tolkningsmetoder som vanligen används är objektiv, subjektiv och teleologisk lagtolkning.²⁰ Den objektiva lagtolkningsmetoden innebär att lagtextens ordalydelse tillmäts störst betydelse, vilket medför ett objektivt tolkande. Lagtexten måste respekteras för att lagen ska kunna uppfylla sin funktion och lagstiftaren upprätthålla sin makt. Den objektiva lag-

¹⁵ Pahlsson, *Skattepraxis i utveckling- principer för rättsfallsanalys*, s 115 f.

¹⁶ Pahlsson, *Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen*, s 390.

¹⁷ Pahlsson, *Skattepraxis i utveckling- principer för rättsfallsanalys*, s 123.

¹⁸ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s 149.

¹⁹ Bjuvberg, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, fotnot 37, s 285.

²⁰ Peczenik, *Juridisk argumentation- en lärobok i allmän rättslära*, s 18.

tolkningsmetoden är dock inte lämplig då lagstiftningen inte ger någon vägledning eller då den är vag eller otydlig.²¹ Den subjektiva lagtolkningsmetoden däremot ger lagmotiven det högsta värdet vid lagtolkning. Det är lagstiftaren som skapat lagen och är därför viktigt att ta hänsyn till intentionerna bakom lagen. Då lagen måste göras kortfattad kan motiven bidra till en bättre förståelse av lagtexten genom att placera lagen i sitt sammanhang.²²

Vid fastställandet av innebörden av II 16 kap 9 § används den subjektiva lagtolkningsmetoden. Lagtexten ger inte någon vägledning till innebörden av regeln varför lagmotiven tillmäts stor betydelse vid såväl fastställandet av innebörden med regeln, som vid utredningen om lagändringen kan anses vara en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen.

Slutligen innebär den teleologiska lagtolkningsmetoden att det är lagens ändamål som tillmäts störst betydelse vid lagtolkningen. Metoden utgår från lagtextens ordalydelse och är därför objektiv som metod men det är inte lika långtgående som den objektiva lagtolkningsmetoden. Utifrån lagtextens ordalydelse finns ett antal klara fall. De här klara fallen ställs i förhållande till rättsordningens värderingar och önskvärda resultat då lagregel tillämpas. Resultatet av tillämpningen i de här klara fallen är lagregelns ändamål. Vid bedömningen av svåra och oklara fall är målsättningen att uppnå samma ändamål som då lagregeln tillämpades i de klara fallen.²³ Den teleologiska metoden tar även till viss del hänsyn till rättspolitiska värderingar samt att metoden kan ta hänsyn till att ändamålet med lagregeln kan förändras med tiden.²⁴ Det finns alltså inte endast en tolkningsmetod som är rätt, utan vilken metoden som passar bäst beror på vilket fall det rör sig om.

För att kunna besvara syftet om lagändringen kan anses ändamålsenlig görs en teleologisk lagtolkning. Vad som är ändamålsenlighet är beroende på vilken tolkningsmetod som används. Då hela kapitel fem avser att analysera lagändringens ändamålsenlighet, har jag valt att endast kortfattat förklara tolkningsmetoderna i det här metodavsnittet för att genomföra en djupare analys av ändamålsenligheten i kapitel fem.

²¹ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s 197.

²² Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s 197.

²³ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s 198.

²⁴ http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115114/kapitel_03

1.4 Disposition

Kapitel två ger en överblick varför FoU-regeln infördes. Bakgrunden är tänkt att underlätta för läsaren att följa med i den fortsatta utredningen samt öka förståelse för ämnet. Det är av vikt för såväl fastställande av gällande rätt som för ändamålsenligheten att ha kunskap om varför regeln en gång infördes.

Kapitel tre och fyra fastställer gällande rätt de lege lata. Den här delen av syftet måste besvaras för att kunna utreda om lagändringen är en utvidgning samt om lagändringen kan anses ändamålsenlig. I kapitel fyra utreds innebörden av verksamheten i övrigt för att utifrån gällande rätt bedöma om lagändringen är en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen av lagregeln. Kapitel tre och fyra är långa och komplicerade kapitel varför båda kapitel avslutas med sammanfattande kommentarer för att underlätta för läsaren att ta sig vidare.

I kapitel fem görs sedan en bedömning om lagändringen är ändamålsenlig baserat på det som framkommit från de övriga kapitlen. Kapitel fem avslutas även det med en sammanfattande kommentar för att lyfta fram det viktigaste för bedömningen av ändamålsenligheten.

Uppsatsen avslutas med slutsatser i kapitel sex för att binda ihop samtliga delar och besvara syftets alla delar. Utifrån slutsatserna besvaras sedan frågeställningen om tillägget verksamheten i övrigt innebär en faktisk utvidgning av avdragsrätten för FoU i förhållande till den tidigare lydelsen av IL 16 kap 9 §.

2 Bakgrund till avdragsrätt för FoU

Före 1970 fanns inte någon uttrycklig bestämmelse gällande avdrag för FoU utan frågan om avdrag skulle medges eller ej bedömdes utifrån Kommunalskattelagens (KL) allmänna regler om vad som utgjorde en driftskostnad.²⁵ Alla omkostnader som gick att hänföra till intäkternas förvärvande och bibehållande skulle avräknas från samtliga intäkter.²⁶ Det fanns även exempel på vanliga kostnader inom näringsverksamheten som var avdragsgilla såsom löner, personalkostnader, kostnader för varuinköp samt hyra. Avdragsrätten var dock inte begränsad endast till de omkostnader som uttrycktes i lagen utan alla omkostnader fick dras av, under förutsättning att omkostnaderna var för att förvärva och bibehålla intäkter.

Bidrag till FoU var alltså tidigare endast avdragsgilla då de ansågs vara en omkostnad för att förvärva eller bibehålla intäkter. Praxis var restriktiv och avdrag medgavs endast då forskningen utgjorde så kallad målforskning²⁷ eller hade en mer direkt eller påtaglig betydelse för näringsverksamhetens intäktsförvärv.²⁸ Dåvarande praxis ansågs skadlig för forskningens utveckling eftersom avdrag medgavs främst för forskning med begränsat djup och begränsad bredd. Ökade bredden eller djupet av forskningen ökade även svårigheterna att få rätt till avdrag proportionerligt.²⁹

En ytterligare förutsättning för avdragsrätt var att bidragsmottagarens verksamhet inte var av allmän karaktär utan av sådan art att avdragsrätt skulle medges om näringsidkaren själv utfört forskningen. Utgifter för forskning inom den egna näringsverksamheten ansågs normalt vara utgifter för tillämpad och målinriktad forskning och var därför att betraktas som en driftskostnad och därmed avdragsgill.³⁰

En undersökning som utredningen³¹ genomförde visade att företagen sällan vägrades avdrag för utgifter till FoU men företagen ville ha en vidare avdragsrätt för att kunna göra avdrag även för forskningsutgifter av mer allmänt slag. Utredningen visade också att kravet på

²⁵ Prop. 1970:135 s 5.

²⁶ KL 3 kap 20 §.

²⁷ Se 3.2.2 Forskning, för innebörd av målforskning, s 12.

²⁸ Prop. 1970:135 s 5.

²⁹ Ds Fi 1970:1 s 34 f.

³⁰ Prop. 1970:135 s 5 samt s 11.

³¹ Ds Fi 1970:1.

samband mellan näringsverksamheten och forskningen kan vara svårt att visa då det inte på förhand kan avgöras vilken slags verksamhet som kommer gynnas av resultaten från forskningen.³² Det diskuterades om en lagändring var nödvändig eller om en ändring av praxis kunde förväntas.³³ Den praxis som rådde avseende avdragsrätt för utgifter för FoU var förhållandevis fast och en ändring av praxis utan lagändring framstod som osannolikt.³⁴ En ändring av praxis kunde därför inte med säkerhet garanteras utan en lagändring föreslogs.³⁵ På grund av den restriktiva praxis som rådde fram till 1960-talet infördes därmed 1970 en särskild bestämmelse för avdrag för FoU-utgifter för att mjuka upp rättsläget. Den nya bestämmelsen kom att utvidga avdragsrätten för FoU-utgifter till att även omfatta utgifter för grundforskning.³⁶

En utvidgad avdragsrätt skulle dock inte utesluta vissa begränsningar. Utgifter för forskning som endast rör främjandet av behjärtansvärda eller allmännyttiga ändamål, utan anknytning till den bedrivna verksamhet skulle fortfarande betraktas som gåva och hamna utanför avdragsrätten. Bidrag som hamnade helt utanför det egna företagets intresseområde skulle såldes ej heller fortsättningsvis medges.³⁷

Sammanfattningsvis infördes den särskilda avdragsrätten för FoU på grund av den tämligen restriktiva och fasta praxis som rådde för att möjliggöra avdrag även för grundforskning. Att endast tillåta avdrag för målforskning ansågs vara skadligt för forskningens utveckling. FoU som hamnar helt utanför den egna näringsverksamheten skulle dock ej medges. Nedan följer en utredning av FoU-regel för att fastställa gällande rätt. Det är därför av vikt att ha de här intentionerna i åtanke. Hur ser lagregeln ut i dagsläget och hur förhåller det sig till intentionerna bakom lagen?

³² Ds Fi 1970:1 s 34.

³³ Ds Fi 1970:1 s 71.

³⁴ Bjuvberg, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, s 281.

³⁵ Ds Fi 1970:1 s 71.

³⁶ Prop 1970:135 s. 32, se 3.2.2 Forskning, för innebörd av grundforskning, s 12.

³⁷ Prop 1970:135 s 14, Ds Fi 1970:1 s 69 f.

3 FoU-regeln

3.1 Inledning

Ett företag som bedriver näringsverksamhet har rätt att göra avdrag för utgifter som går att hänföra till förvärvandet eller bibehållandet av en inkomst, där utgifterna ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet.³⁸ Huvudregel ger därför möjlighet att argumentera för avdrag på olika grunder så länge utgiften uppfyller tillräckligt samband med näringsverksamheten. För att avdrag ska medges måste utgiften direkt eller indirekt, omedelbart eller medelbart antagas bidra till syftet med verksamheten, vilket i princip handlar om att förvärva skattepliktiga intäkter.³⁹ Det finns dock andra bestämmelser angående avdragsrätt inom näringsverksamhet. Avdragsrätt för FoU är en sådan bestämmelse.⁴⁰ FoU-regeln kräver ett lägre sambandskrav än huvudregeln, varför avdrag för FoU först och främst ska som prövas enligt IL 16 kap 9 §. Avdrag enligt huvudregel blir först aktuellt då FoU-bidraget hamnar utanför FoU-regelns tillämpningsområde. Det stadgas att:

”Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.”⁴¹

Lagen uppställer därmed ett antal krav för att en utgift ska vara avdragsgill enligt FoU-regeln.⁴² Det krävs att utgiften avser FoU-verksamhet samt att verksamheten har eller kan antas få betydelse för företaget. En förutsättning är alltså att det finns ett samband mellan FoU-verksamheten och den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt. Vid införandet av FoU-regeln fann lagstiftaren det svårt att definiera vad som avsågs med FoU samt vad sambandet mellan bolagets verksamhet och FoU-verksamheten skulle bestå av. I de följande två kapitlen diskuteras dessa krav för att kunna fastställa FoU-regeln de lege lata, för att i nästa kapitel även utreda om lagändringen är en utvidgning i förhållande till tidigare lydelse av FoU-regeln.

³⁸ IL 16 kap 1 §.

³⁹ Melz,Silverberg, *Skatterättsliga aspekter på bidrag till forskning- särskilt vid statliga universitet och högskolor*, s 342.

⁴⁰ IL 16 kap 9 §, kommer fortsättningsvis hänvisas till som FoU-regeln.

⁴¹ IL16 kap 9 § 1 st.

⁴² IL 16 kap 9 §.

3.2 Definition av FoU

3.2.1 Allmänt

Grundförutsättningen för att avdrag skall medges enligt FoU-regeln är att utgifterna avser forskning och utveckling. Det här omfattar även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.⁴³ Anledningen är att bidrag som lämnas av företag till FoU-verksamhet ofta kan vara bidrag för att erhålla värdefull information på kontinuerlig basis om olika nyheter inom företagets intresseområden. Erhållandet av information är av särskilt stor betydelse för de mindre företagen.⁴⁴

Företagens utgifter för FoU kan kategoriseras i olika grupper, där förarbetena nämner grundforskning, målforskning samt utvecklingsarbete som lämpliga grupper.⁴⁵ Lagregeln ger inte någon ledning för vad uttrycken forskning och utveckling innebär utan ledning får sökas från förarbetena. Definitionerna av de olika forskningstyperna i förarbetena har sitt ursprung i de definitioner som används av Statistiska Centralbyrån (SCB) när statistik om FoU presenteras. Innebörden av definitionerna i förarbetena och SCB's definitioner är densamma, varför genomgången nedan utgår från förarbetena.⁴⁶ För att ha en godtagbar normalspråkig innebörd måste forskning och utveckling avse någon typ av aktivitet. En förutsättning för avdragsrätt är sålunda en förväntad aktivitet av något slag.⁴⁷

Uttrycken forskning och utveckling är vidsträckta och innefattar allt från arbete med nya produkter till utformningen av produkterna till hur de är sammansatta. FoU-arbete kan också gå ut på att förbättra administration och distribution samt att förbättra metoder för planering och kontroll. Det kan även omfatta organisatoriska förändringar och utnyttjande av stordriftsfördelar.⁴⁸ Miljön är generellt av stor betydelse för många företag och i synnerhet för industriföretagen. Forskning på miljövårdens område bör därför även den omfattas

⁴³ IL 16 kap 9 §.

⁴⁴ Prop. 1970:135 s 34.

⁴⁵ Prop. 1970:135 s 32, Ds Fi 1970:1 s 67.

⁴⁶ Bjuvberg, J, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, s 274 f.

⁴⁷ Pålsson, R, *Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen*, s 382, se även 3.3.1 Motprestation.s 15 ff.

⁴⁸ Prop. 1970:135 s 32, Ds Fi 1970:1 s 70.

av avdragsbestämmelsen.⁴⁹ FoU är således ett mycket vidsträckt begrepp och det tycks inte finnas någon begränsning för vad som egentligen kan vara FoU.

Det finns dock vissa utgifter så som utgifter för kvalitetskontroll, provning av material, anordningar och produkter samt marknadsundersökningar och försäljningskampanjer som gränsar till utgifter för FoU. Utgifter av sådant slag får inte dras av enligt FoU-regeln utan avdragsrätt ska bedömas utifrån huvudregeln. Provbörningar, prospekteringar och åtgärder i samband med naturfyndigheter är också sådana utgifter som hamnar utanför FoU-regelns tillämpningsområde.⁵⁰

Utvecklingen inom näringslivet går snabbt och för att hålla näringsverksamheten uppdaterad tvingas företagen att medverka i forskningsverksamhet som inte alltid är direkt målinriktad för företagets aktuella verksamhet. Forskningsverksamhet kan bidra till nya möjligheter såsom att nya produkter introduceras på marknaden eller att företagets verksamhet får en ny inriktning. Det är därför av vikt att företagen även stödjer forskning som kan få ekonomisk betydelse först i ett senare skede.⁵¹

Av störst betydelse för näringslivet är den FoU-verksamhet som inriktas på att ta fram nya tillverkningsprocesser och produktionsmetoder. FoU behöver dock inte vara rent vetenskapligt eller teoretiskt för att FoU-regeln ska bli tillämplig, utan även praktiska maskinstudier kan omfattas. Med forskning avses också forskning om personalvård, arbetspsykologi, arbetshygien och arbetsskydd samt kommersiell och företagsekonomisk forskning.⁵² På grund av den vida innebörden av FoU går det inte att klart fastställa vilka verksamheter som omfattas, utan om avdragsrätt föreligger eller ej är beroende av om det finns ett visst samband mellan FoU-verksamheten och företagets verksamhet.⁵³

Några områdesbegränsningar för FoU tycks inte finnas. Det är värt att beakta att FoU-verksamheten inte behöver vara rent vetenskaplig eller teoretiskt för att avdragsrätt ska kunna föreligga, utan även FoU inom många andra områden så som personalvård och företagsekonomi kan leda till avdragsrätt. Bredden av vilka områden som kan klassificeras som

⁴⁹ Prop. 1970:135 s 33, Ds Fi 1970:1 s 70.

⁵⁰ Prop. 1970:135 s 34.

⁵¹ Prop. 1970:135 s 13, Ds Fi 1970:1 s 68 f.

⁵² Prop. 1970:135 s 33.

⁵³ Prop. 1970:135 s 33, se även 3.3 Krav på samband.

FoU är av vikt att ha i åtanke vid diskussionen kring utvidgning av avdragsrätt samt vid ändamålsanalysen.

FoU är alltså ett vidsträckt begrepp som kan delas upp i tre grupper; målforskning, grundforskning och utvecklingsarbete. Uppdelningen är oberoende av vilket område forskningen utförs inom men beroende på vilket syfte FoU-verksamheten har. Nedan följer en genomgång av FoU utifrån dessa tre grupper för att tydliggöra innebörden av respektive grupp och hur dessa förhåller sig till varandra.

3.2.2 Forskning

Förarbetena använder sig av två olika typer av forskning; grundforskning och målforskning.⁵⁴ Grundforskning är forskning med endast vetenskapliga syften. Det är ett systematiskt och metodiskt sökande efter kunskap utan specifikt mål.⁵⁵ Grundforskningen är alltså förutsättningslös och inte betingad av ett preciserat behov.⁵⁶ Målforskning däremot är forskning som är inriktad på att lösa företagets speciella praktiska problem.⁵⁷

Inom vissa industrier är steget från grundforskning till målforskning däremot inte så långt. Läkemedelsindustrin behöver exempelvis vara i ständigt nära kontakt med grundforskningen, att den egna forskningen till viss del kan betraktas som grundforskning.⁵⁸ Grundforskning är ibland en förutsättning för att kunna genomföra målforskning. Forskning utan ett specifikt mål kan krävas för att konstatera vilket specifikt problem en näringsverksamhet har och hur det problemet ska lösas.

Ett företag kan ha utgifter för såväl externt som internt bedriven FoU. Externt bedriven FoU är när ett företag har utgifter för forskning som utförs utanför det egna företaget jämfört med internt bedriven FoU som bedrivs inom det egna företaget. Avgörande är således *vem* som utför forskningen. Beroende på vilket *syfte* FoU-verksamheten har kan såväl internt

⁵⁴ Prop. 1970:135 s 32, Ds Fi 1970:1 s 67.

⁵⁵ Prop. 1970:135 s 32, Ds Fi 1970:1 s 64.

⁵⁶ Pahlsson, *Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen* s 388.

⁵⁷ Prop. 1970:135 s 32, Ds Fi 1970:1 s 64.

⁵⁸ Prop. 1970:135 s 32, Ds FI 1970:1 s 64.

som externt bedriven FoU avse grundforskning, målforskning eller utvecklingsarbete. Det är alltså syftet som bestämmer vilken typ av forskning det rör sig om.⁵⁹

Externt bedriven FoU kan vara av två olika slag antingen förväntar sig företaget en motprestation eller så förväntar de sig ingen motprestation och då rör det sig enbart om stöd utan något motkrav. Externt bedriven FoU består många gånger av bidrag till universitet och högskolor som bedriver FoU-verksamhet. Det kan exempelvis röra sig om bidrag till en enskild forskare eller bidrag av mer generell karaktär till ett visst universitet.⁶⁰ Utgifter för forskning som bedrivs inom det egna företaget är regelmässigt målinriktad forskning, då ett företag sällan bekostar intern FoU som inte har någon anknytning till företaget eller saknar betydelse för verksamheten.⁶¹ Avdragsrätt för internt bedriven FoU borde därför inte ifrågasättas.⁶² Vid externt bedriven FoU-verksamhet är dock avdragsrätten inte lika given då sambandet mellan utgifterna för den externt bedrivna FoU-verksamheten och den bedrivna verksamheten kan vara bristfällig.⁶³

Sammanfattningsvis är det avgörande för om forskningen är målforskning eller grundforskning beroende på syftet bakom forskningen. Syftar forskningen till att lösa företagets speciella praktiska problem är forskningen målforskning. Är forskningen inte preciserat av något speciellt behov klassificeras forskningen som grundforskning. Vidare kan FoU-verksamheten delas upp i internt eller externt bedriven FoU beroende på vem som utför forskningen.

Enligt FoU-regeln krävs att utgiften avser FoU-verksamhet samt att det finns ett samband mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten. Vid målforskning är det sällan någon svårighet att visa att ett sådant samband mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten föreligger då målforskning ämnar lösa näringsverksamhetens specifika problem. Det gäller oavsett om den är internt eller externt bedriven. Vid grundforskning är det däremot svårare att bedöma om tillräckligt samband föreligger och då särskilt vid externt bedriven grundforskning. En näringsverksamhet bekostar sällan internt bedriven FoU som inte har samband med dennes verksamhet, varför det är svårare att göra bedömningen vid externt

⁵⁹ Bjuvberg, J, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, s 275.

⁶⁰ Bjuvberg, J, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, s 275.

⁶¹ Prop. 1970:135 s 32, Ds Fi 1970:1 s 64 samt Bjuvberg, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, s 276.

⁶² Staberg, *Avdragsrätt för kostnader för forskning och utveckling (FoU)*, s 727 f.

⁶³ Se 3.3 Krav på samband.

bedriven forskning. Den här uppdelningen är således av vikt för att utreda vilket samband som krävs mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten.

3.2.3 Utveckling

Utvecklingsarbete är arbete av sådan art som innebär systematiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskapliga kunskaper. Utvecklingsarbete omfattar även det som normalt kallas för försöksverksamhet. Syftet med försöksarbete är ofta att avsevärt förbättra produkter som redan finns och sänka kostnaderna för dessa. Utvecklingsarbete kan också syfta till att skapa nya produkter, processer och system.⁶⁴

Gränsen mellan målinriktad forskning och utvecklingsarbete är således väldigt tunn och ibland borde kanske målinriktade forskning som syftar till utveckling av produkter, metoder och processer betecknas som utvecklingsarbete.⁶⁵ Då syftet med utvecklingsarbetete ofta är att förbättra produkter som redan finns samt med de likheter som finns med målinriktad forskning, tyder det på att avdragsrätt för utvecklingsarbete sällan bör ifrågasättas. Sambandet mellan utvecklingsarbetet och näringsverksamheten bör vara uppfyllt i samma grad som om då det rör sig om målforskning.

Även om avdragsrätten sällan bör ifrågasättas vid utvecklingsarbete finns det dock svårigheter även här. Svårigheten vid utvecklingsarbete är att avgöra om kostnaderna för utvecklingsarbetet verkligen är kostnader för utvecklingsarbete och inte kostnader som ska klassificeras som lönekostnader.⁶⁶ Klassificeras kostnaderna som lönekostnader föreligger inte avdragsrätt för FoU då kravet på FoU-verksamhet inte är uppfyllt.⁶⁷

3.2.4 Sammanfattning

En förutsättning för avdragsrätt enligt FoU-regeln är en förväntad aktivitet. Det krävs alltså för avdragsrätt att den mottagande verksamheten klassificeras som FoU-verksamhet, vilken kan bestå av grundforskning, målforskning eller utvecklingsarbete. FoU är vidsträckta begrepp och några områdesbegränsningar verkar i princip inte finnas, utan det viktiga är att

⁶⁴ Prop. 1970:135 s 32.

⁶⁵ Ds Fi 1970:1 s 64.

⁶⁶ RÅ 2004 ref 113, se 3.3.1 Motprestation, s 24.

⁶⁷ Vilka avdragsmöjligheter som finns då avdrag inte förligger enligt IL 16 kap 9 § diskuteras inte då det hamnar utanför uppsatsens syfte, se avgränsning.

verksamheten klassificeras som FoU-verksamhet och att samband med näringsverksamheten föreligger.

Grundforskning är forskning utan specifikt mål och utan preciserat behov. Den här typen av forskning uteslöts tidigare från avdragsrätt då den inte betraktades som driftskostnad. Målforskning däremot är forskning som inriktas på att lösa särskilda praktiska problem inom näringsverksamheten. Målforskning ansågs även innan ha tillräckligt samband med näringsverksamheten för att avdrag skulle medges.

Det är *syftet* bakom FoU-verksamheten som avgör vilken typ av forskning det rör sig om. Sedan beror det på *vem* som utför FoU-verksamheten om det är externt eller internt bedriven FoU. Det föreligger oftast inte några problem att konstatera om verksamheten kvalificerar som FoU-verksamhet eller om den är internt eller externt bedriven. En näringsverksamhet bekostar sällan internt bedriven FoU-verksamhet som inte har samband med dennes verksamhet. Svårigheterna är däremot att avgöra om externt bedriven FoU har det tillräckliga sambandet med näringsverksamheten som krävs för att avdrag ska medges.

3.3 Krav på samband

3.3.1 Motprestation

Utformningen av FoU-regeln förutsätter en motprestation av mottagaren av bidraget. En förutsättning för avdragsrätt är som nämnts ovan alltså krav på en förväntad aktivitet.⁶⁸ Det behöver dock inte finnas en direkt motprestation som exempelvis ett forskningsresultat för att avdragsrätt ska föreligga, utan det är tillräckligt att verksamheten utgör en FoU-verksamhet som kan antas få betydelse för näringsverksamheten.⁶⁹

FoU-regeln kräver även ett visst samband mellan den bedrivna FoU-verksamheten och företagets verksamhet. Det uttrycks i lagen att det måste röra sig om FoU-verksamhet som har eller kan antas få betydelse för företagets verksamhet.⁷⁰ Sambandskravet behöver inte sträcka sig längre än att företaget har ett *rimligt intresse* för den FoU-verksamhet som företaget har bekostat. Utgifter för FoU som normalt faller helt utanför området för näringsverk-

⁶⁸ Se 3.2.1. Allmänt, s 10.

⁶⁹ RÅ 1988 ref 88.

⁷⁰ IL 16 kap 9 §.

samheten får således ej dras av.⁷¹ Forskning som faller helt utanför ett företags verksamhetsområde kan exempelvis vara då ett jordbruksföretag ger bidrag till forskning inom järn- och stålindustrin eller då verkstadsindustrin ger bidrag till forskning inom växtförädling. Intresset mellan den bedrivna FoU-verksamheten och den bedrivna näringsverksamheten kan i dessa fall inte anses vara rimligt.⁷²

När ett företag yrkar avdrag för utgifter för FoU borde dock utgångspunkten vara att förutsätta att utgifterna avser forskning inom den egna branschen. Det bör även finnas en viss garanti för att företag endast i undantagsfall ger bidrag till FoU-verksamhet som helt faller utanför företagets verksamhetsområde på grund av de ekonomiska lagarna som korrelerar med FoU-regeln.⁷³ Det räcker således för sambandskravet, som ovan beskrivits, att det finns ett *rimligt intresse* för att FoU-regeln ska bli tillämplig. Kravet på samband mellan intäkter och kostnader är således lägre ställt i FoU-regeln än det samband som krävs för avdrag enligt huvudregeln.⁷⁴ Under förutsättning att de andra rekvisiten i FoU-regeln är uppfyllda, kan avdragsrätt endast vägras då det inte föreligger något samband mellan företagets verksamhet och FoU-verksamheten. FoU-regelns lägre krav på samband får däremot inte ge möjlighet att kringgå det rådande avdragsförbudet som gäller för gåvor.⁷⁵

Sedan FoU-regelns inträde 1970 har regeln blivit prövad i HFD vid ett fåtal tillfällen. Frågan om det föreligger tillräckligt samband, dvs om kravet på rimligt intresse är uppfyllt mellan näringsverksamheten och FoU-verksamheten, har i majoriteten av fallen varit det avgörande.⁷⁶ Nedan följer en översikt som visar vilka fall som analyseras med korta beskrivningar över bidragsgivaren och bidragsmottagarens verksamhetsområde samt om avdrag medgavs eller ej. Efter översikten följer mer ingående förklaringar kring omständigheterna i respektive fall och förklaring till motiven bakom utfallen. Analys av rättsfallen görs löpande för att kunna fastställa innebörden av FoU-regeln. Hänvisning kommer då löpande göras till tabellen för att underlätta för läsaren att följa med då fallen analyseras.

⁷¹ Prop. 1970:135 s 33.

⁷² Prop. 1970:135 s 33.

⁷³ Prop. 1970:135 s 33 f.

⁷⁴ IL 16 kap 1 §.

⁷⁵ IL 9 kap 2 §.

⁷⁶ Pahlsson, *FoU-regeln- synpunkter i anledning av ett rättsfall*, s 520.

Tabell. Översikt av praxis

Rättsfall	Bidragsgivare	Bidragsmottagare	Avdrag
RÅ 1976 ref 105	Gruvdrift, kalkverk, stålindustri, skogs- och lantbruk, skogsindustri, kemisk industri, kraftverk och shipping	Bevara, vårda och ändamålsenligt utnyttja naturen. Levande skog-bevara fauna och flora i det föränderliga moderna jordbruket. Rädda varg och utter, säkra framtiden för sälarna i Östersjön, stärka rovfågelsammarna samt bevara utrotningshotade svenska växter.	Ja, levande skog
RÅ 1987 not 440	Livsmedelshandel, produktion av livsmedel och förlagsverksamheten	Cancer-kost-hälsa	Ja
RÅ 1988 ref 88	Teknisk konsultverksamhet samt marknadsföring av idéer inom ifrågavarande teknikområde	Stödja ny teknologi, FoU inom det energitekniska, emissionstekniska och miljötekniska området	Ja
RÅ 1990 ref 114	Försäljning av motorfordon, reservdelar och drivmedel samt utför service.	Tumörsjukdomarnas område	Nej
RÅ 1991 not 24	Utge periodisk tidskrift och annan litteratur inom skatteområdet	Främjande av vetenskaplig forskning inom skatteområdet	Ja
RÅ 1991 ref 71	Arkitekturörelse	Främja vetenskaplig forskning inom områden av betydelse för arkitektverksamhet.	Nej
RÅ 2000 not 158	Förädling av uppfinningar till patent eller know-how	Underlätta och stimulera framtagandet av nya uppfinningar	Ja

I RÅ 1976 ref 105 bedrev Stora Kopparbergs Bergslags AB verksamhet inom diverse branscher så som skogs- och lantbruk, gruvdrift, kalkverk och kemisk industri. Företaget begärde ett förhandsbesked för svar på frågan om i vilken utsträckning bolagets bidrag till bland annat World Wildlife Fund (WWF) skulle vara avdragsgilla. WWF hade som ändamål att vårda och bevara naturen med dess växt- och djurliv samt utnyttja förnyelsebara naturtillgångar på ett ändamålsenligt sätt. Bidrag kunde lämnas till sex olika projekt som WWF bedrev. Projekten var Levande skog, Varg, Utter, Sälen i Östersjön, Rovfågelcentral samt Linné. Levande skog hade som ändamål att ta fram riktlinjer för att bevara goda förutsättningar för fauna och flora inom det moderna skogsbruket. Projekten Varg, Utter, Sälen i Östersjön samt Rovfågelcentral ämnade rädda och återinföra djurarterna i områden där de försvunnit samt att säkra framtiden och stärka stammarna för respektive djurart inom Sverige. Det slutliga projektet Linné syftade till att bevara utrotningshotade svenska växter genom undersökningar för att säkerställa deras fortsatta existens.⁷⁷

Med hänsyn till den verksamhet som Stora Kopparbergs Bergslags AB bedrev godkändes enbart bidrag till projektet Levande Skog som avdragsgill utgift för FoU.⁷⁸ HFD gjorde inte någon ändring av förhandsbeskedet utan delade synen att det inte förelåg ett tillräckligt samband mellan bolagets verksamhet och övriga projekt.⁷⁹ Det lämnades inte någon motivering till varför Levande skog godkändes och inte övriga projekt. Det är därför svårt att dra några säkra slutsatser. Jag instämmer dock med Pålsson att syftet med Levande skog får betraktas vara det syfte som låg närmast bolagets verksamhetsområde.⁸⁰

Intressant är även att endast sådan FoU-verksamhet som faller helt utanför näringsverksamhetens område ska uteslutas från avdragsrätt. Kravet på rimligt intresse tyder alltså på att FoU-verksamhet som delvis har samband med näringsverksamheten bör godkännas. Projektet Levande skog hade som syfte att ta fram riktlinjer för att bevara goda förutsättningar för fauna och flora inom det moderna skogsbruket. Projekten Varg och Rovfågel syftade till att rädda en skandinavisk vargras och stärka stammar av hotade rovfåglar. Slutligen ämnade projektet Linné säkra utrotningshotade växters fortsatta existens. Beskrivningarna av projekten Varg, Rovfågel och Linné bör till viss del omfattas av beskrivningen av

⁷⁷ RÅ 1976 ref 105.

⁷⁸ RÅ 1976 ref 105.

⁷⁹ RÅ 1976 ref 105.

⁸⁰ Pålsson, *Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen*, s 386.

Levande skog. Det var dock endast Levande skog som ansågs ha tillräckligt samband, vilket innebär att även FoU med visst samband uteslöts från avdragsrätt.⁸¹

Rimligt intresse förklaras alltså som att, allt som normalt faller helt utanför näringsverksamhetens område utesluts från avdragsrätt. Det här betyder att allt som *inte* faller *helt* utanför näringsverksamhetens område uppfyller kravet på rimligt intresse, det vill säga det sambandskrav som uppställs för att avdragsrätt ska föreligga. Det här är av intresse i förhållande till den lagändring som nu genomförts. Hur förhåller sig egentligen tillägget verksamheten i övrigt till det sambandskrav som föreligger?⁸²

I ett senare förhandsbesked var frågan om ICA AB, hade rätt till avdrag för bidrag till Cancerfonden, som lämnas för forskning inom området cancer-kost-hälsa.⁸³ Med hänvisning till förarbetena konstateras att det endast krävs ett rimligt intresse för att tillräckligt samband mellan verksamheten och FoU-verksamheten ska föreligga. ICA-koncernen var verksam bland annat inom livsmedelshandel, produktion av livsmedel och förlagsverksamhet avseende exempelvis tidsskrifter i konsumentfrågor. Det specificerade forskningsområdet cancer-kost-hälsa ansågs kunna få betydelse för verksamheten och avdrag medgavs. HFD ändrade inte beslutet.⁸⁴

Enligt förarbetena ska avdragsrätten inte påverkas då även andra än bidragsgivaren kan ha nytta av FoU-arbetet.⁸⁵ Då ICA AB medgavs avdrag bekräftades den här synen och det saknar således betydelse om resultatet från FoU-verksamheten även kommer andra till godo. Forskning av det här slaget får kategoriseras som grundforskning då forskningen inte var inriktad på att lösa ICA AB:s speciella praktiska problem utan mer ett metodiskt sökande efter kunskap utan specifikt mål.⁸⁶ Utfallet är således i enlighet med intentionerna bakom FoU-regeln.

Avgörande för avdragsrätten kan dock i det här fallet varit att vid bedömningen togs hänsyn till hela koncernen och inte endast moderbolagets verksamhet. Normalt har sambands-

⁸¹ Pahlsson, *Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen*, s 386 f.

⁸² Diskussion kring det här förs i 4.3 Sammanfattande kommentar, s 40.

⁸³ Se tabell, Översikt av praxis, RÅ 1987 not 440, s 17.

⁸⁴ RÅ 1987 not 440.

⁸⁵ Prop. 1970:135 s 14.

⁸⁶ Se tidigare diskussion i 3.2 Definition av FoU.

bedömningen gjorts i förhållande till näringsverksamhetens kärnverksamhet⁸⁷ och inte näringsverksamheten som helhet. Då hänsyn tas till en hel koncern bör sannolikt möjligheten till att uppfylla ett rimligt intresse öka. Hänsyn tas då till hela verksamheten och inte bara till exempelvis produktionen av en viss produkt som är näringsverksamhetens kärnverksamhet.

Sambandskravet analyseras inte i det här fallet heller, utan det konstateras endast att avdragsrätt föreligger. Någon vidare ledning till innebörden av rimligt intresse går därför inte att fastställa. Av störst betydelse kan dock ha varit att bidraget som lämnades av ICA AB till cancerfonden skulle användas för forskning inom det specifika området cancer-kosthälsa. Det får därför anses att ett tydligt rimligt intresse mellan näringsverksamheten och FoU-verksamheten föreligger.

Avdragsrätt kan även föreligga då bidraget vidareförmedlas till exempelvis en stiftelse för FoU-arbete.⁸⁸ Ett konsultföretag som bedrev teknisk konsultverksamhet samt marknadsföring av idéer inom teknikområdet lämnade bidrag till en stiftelse som hade som ändamål att stödja ny teknologi och FoU inom energi, emissions- och det miljötekniska området. Stiftelsen kan själv bedriva FoU-verksamhet men delar även ut stipendier, belöningar samt ger bidrag av olika slag inom områdena för stiftelsens ändamål. HFD medgav avdragsrätt för lämnade bidrag genom att konstatera att stiftelsens ändamål föll inom ramen för bolagets verksamhet. De motiverade sitt beslut med att praxis⁸⁹ tidigare medgivit avdrag för bidrag till en stiftelse, då sådana kostnader är att jämställa med utgifter som var direkt avdragsgilla för bolaget. Det konstaterades också att omständigheterna i fallet var sådana att det inte kunde antas något annat än att stiftelsen skulle fullfölja dess ändamål i framtiden.⁹⁰ Vidare gäller även att avdragsrätten är oberoende av om bolagets ägare har stort inflytande i stiftelsen eller om stiftelsens ändamål ger möjlighet till utdelning av stipendier eller belöning för forskning.⁹¹

Någon direkt motprestation i form av resultat behöver alltså inte lämnas för avdragsrätt utan det är tillräckligt att det kan *antas* att FoU-verksamheten får betydelse för bolagets

⁸⁷ Jämställs med *den huvudsakliga verksamheten* i den nuvarande lydelsen av II 16 kap 9 §.

⁸⁸ Se tabell. RÅ 1988 ref 88.

⁸⁹ RÅ 1959 not Fi 1149.

⁹⁰ RÅ 1988 ref 88.

⁹¹ RÅ 1988 ref 88.

verksamhet. Motprestationen behöver inte genomföras av bidragsmottagaren utan bidraget kan som konstaterats vidareförmedlas. HFD uttryckte att det inte spelar någon roll att stiftelsen hade möjlighet att utdela stipendier och belöningar för forskning. Det visar att det inte spelar någon roll om det är bolaget själv som ger bidrag i form av stipendier eller belöningar, utan bolaget kan även låta en stiftelse sköta om bidragen.

Ytterligare ett fall som avsåg bidrag till en stiftelse rörde bidrag från ett fåmansbolag som bedrev bil- och drivmedelsförsäljning.⁹² Bidraget skulle mottas av en stiftelse med ändamål att främja cancerforskning. Stiftelsen skulle en gång varje år dela ut stipendier eller andra bidrag till förmån för cancerforskningen. Det huvudsakliga ändamålet var att främja forskning inom tumörsjukdomarnas område. Fåmansbolaget var dotterdotterbolag i en koncern. Avdrag medgavs inte för bolaget då något tillräckligt samband mellan dotterdotterbolagets verksamhet och stiftelsens cancerfond inte kunde anses föreligga. HFD redogjorde för FoU-regelns innehåll men konstaterade bara kortfattat att cancerforskning inte hade tillräckligt samband med bolagets verksamhet.⁹³

HFD hänvisade här endast till bolaget och bortsåg troligtvis från att bolaget ingick i en koncern jämfört med bedömningen i RÅ 1987 not 440 där hänsyn togs till hela ICA-koncernen.⁹⁴ Det är svårt att dra några slutsatser då motiveringarna i de båda fallen är mycket kortfattade. Moderbolaget i koncernen förvaltade en rörelsefastighet och dotterbolaget sysslade med långtidsuthyrning av fordon samt utövade koncerngemensamma funktioner. Den verksamhet som troligtvis skulle ha störst samband med cancerforskning torde vara dotterdotterbolaget som bedrev bland annat fordons- och drivmedelsförsäljning. Den omständigheten att hänsyn inte togs till hela koncernen hade därför troligtvis inte ändrat HFD:s bedömning. Det är dock fortfarande intressant varför HFD tog hänsyn till hela koncernen i det ena fallet men inte det andra.

I RÅ 1987 not 440 gav ICA AB bidrag direkt till Cancerfonden utan att först ge bidrag till en mellanstående stiftelse som i det aktuella fallet. Det här bör dock inte ha varit av avgörande betydelse då vidareförmedling är tillåtet.⁹⁵ HFD ansåg inte att det fanns tillräckligt samband mellan bolaget och en stiftelse med ändamål att främja cancerforskning. Det

⁹² Se tabell. Översikt av praxis, RÅ 1990 ref 114, s 17.

⁹³ RÅ 1990 ref 114.

⁹⁴ Se tabell. Översikt av praxis, jmf RÅ 1987 not 440 och RÅ 1990 ref 114, s 17.

⁹⁵ RÅ 1988 ref 88.

framstår därför som högst osannolikt att HFD skulle anse att ett sådant samband skulle föreligga med Cancerfonden, istället för stiftelsen. Bidraget från ICA AB till Cancerfonden var dock ett bidrag till forskning inom området cancer-kost-hälsa. Bidraget från drivmedelsföretaget till stiftelsen var generellt för att främja forskning inom tumörsjukdomarnas område, utan någon specificerad anknytning till fordon eller drivmedel. I RÅ 1988 ref 88 godkändes vidarförmedling till en stiftelse då stiftelsens ändamål föll inom området för näringsverksamheten. Om stiftelsens ändamål istället hade varit att främja forskning inom tumörsjukdomarnas område avseende hur drivmedel eller bilkörning kan orsaka tumörer, skulle troligtvis ett samband mellan drivmedelsföretaget och stiftelsen framstå som mer sannolikt.

Skattenytts Förlags AB begärde ett förhandsbesked för bedömningen av om avdragsrätt skulle föreligga då bolaget lämnar bidrag till en stiftelse för främjande av vetenskaplig forskning på skatteområdet.⁹⁶ Bolagets syfte var att utge periodisk tidsskrift och annan litteratur inom skatteområdet. Stiftelsens ändamål är att främja vetenskaplig forskning inom skatterätten och de angränsande rättsområden som skatterätten bygger på. Stiftelsen delar i första hand ut stipendier till enskilda forskare eller forskningsgrupper för planering och genomförande av FoU inom skatteområdet.⁹⁷ Även här betonar HFD att bidrag till stiftelser har ansetts vara avdragsgilla enligt praxis.⁹⁸ Stiftelsens ändamål ansågs ha tillräckligt samband med bolagets verksamhet. HFD fann även att då majoriteten av stiftelsens styrelse utsågs av företrädare för Uppsala, Stockholm, Göteborg och Lunds universitet fanns en garanti för att bidragen kom den avsedda forskningen till godo.⁹⁹

Det bekräftas således i RÅ 1991 not 24 att det spelar ingen roll om det finns ett näraliggande samband mellan bidragsgivaren och bidragsmottagaren för att avdragsrätt ska föreligga. Avdragsrätt kan föreligga oavsett om bidragsgivaren och bidragsmottagaren har ett näraliggande samband så som att bolagets ägare har inflytande i den bidragsmottagande verksamheten.¹⁰⁰ Det tyder istället på att bidragsgivaren har bättre kontroll över att mottagaren uppfyller sina stadgar och en garanti för att FoU-bidragen verkligen kommer den av-

⁹⁶ Se tabell. Översikt av praxis, RÅ 1991 not 24, s 17.

⁹⁷ RÅ 1991 not 24.

⁹⁸ RÅ 1959 not Fi 1149, RÅ 1988 ref 88.

⁹⁹ RÅ 1991 not 24.

¹⁰⁰ RÅ 1988 ref 88, RÅ 1991 not 24.

sedda forskningen till godo. Ett krav för avdragsrätt är alltså att FoU-bidragen kommer den avsedda forskningen till godo, vilket blev avgörande nästkommande fall, RÅ 1991 ref 71.¹⁰¹

Vid samgåendet av två bolag avsåg de två bolagen att ge forskningsbidrag till en nybildad forskningsstiftelse.¹⁰² Ett av bolagen bedrev arkitekturörelse och satsade stora belopp på FoU för att utveckla och behålla sin ledande position på marknaden. Det andra bolaget var även det ledande inom arkitektbranschen. Stiftelsen bildades vid samgåendet för att garantera forskningsinsatserna även i framtiden. Ändamålet för stiftelsen var att främja vetenskaplig forskning inom områden av betydelse för arkitektverksamhet, genom bidrag till olika forskningsprojekt. Ytterligare ett syfte med avsättningar till stiftelsen var att hålla nere priset på aktierna när bolagen gick samman. Av betydelse för avdragsrätt var här om bidraget verkligen kommer forskningen till godo. Stadgarna hindrade inte att utbetalningarna av bidragen hölls inne eller kunde skjutas upp på obestämd tid. Avdrag medgavs därför inte då omständigheterna kring stiftelsens bildande inte kunde garantera att stiftelsen skulle fullfölja sitt ändamål.¹⁰³

Vid vidareförmedling genom exempelvis en stiftelse är det därför av största vikt att kunna anta att stiftelsen kommer uppfylla sina ändamål så att FoU-bidragen verkligen kommer forskningen till godo. I fall då en bidragsmottagare inte själv ska utföra FoU-verksamheten måste det med en viss säkerhet kunna förutses att mottagaren kommer vidareförmedla bidragen inom rimlig tid.¹⁰⁴

Enligt praxis föreligger alltså avdragsrätt enligt FoU-regeln även om FoU-verksamheten bedrivs av någon annan än finansiären. Mottagaren av bidraget har även möjlighet att vidareförmedla bidraget till en tredje part utan att avdragsrätten går förlorad för finansiären.¹⁰⁵ Vid externt bedriven FoU ifrågasätts framförallt om sambandet mellan den bedrivna verksamheten och FoU-verksamheten är tillräckligt starkt för att avdrag ska medges. Det här gäller vid såväl vidareförmedling som vid direkt understöd.¹⁰⁶ Vilka utgifter som ska klassificeras som FoU-utgifter och därmed omfattas av FoU-regeln vid externt bedriven FoU-

¹⁰¹ Se tabell, Översikt av praxis, s 17.

¹⁰² Se tabell, Översikt av praxis, RÅ 1991 ref 71, s 17.

¹⁰³ RÅ 1991 ref 71.

¹⁰⁴ RÅ 1991 ref 71.

¹⁰⁵ RÅ 1988 ref 88, RÅ 1990 ref 114.

¹⁰⁶ Se även 3.2.2 Forskning s 12.

verksamhet då bidraget vidareförmedlas, ifrågasätts däremot inte i samma utsträckning som då vidareförmedling ej sker. Det beror på att vid vidareförmedling kan det oftast uppvisas avtal eller kontrolleras om utbetalningar har genomförts.

Sambandskravet vid internt bedriven FoU-verksamhet är som nämnts ovan sällan något problem att visa, men istället kan klassificeringen av utgifterna för FoU-verksamheten vara det som ger upphov till problem.¹⁰⁷ I RÅ 2004 ref 113 tillverkade AB Kompositprodukter bland annat hörsel- och ögonskydd. Bolaget satsade omfattande resurser på att förbättra och utveckla sin produktionsprocess, genom att anställda arbetade för att förbättra ett led i produktionsprocessen. Utgifterna för utvecklingsarbetet avsåg alltså till största delen lönekostnader för de anställda. Frågan var om de utgifter bolaget haft för utvecklingsarbetet skulle dras av omedelbart eller om utgifterna skulle aktiveras och dras av med årliga värdeminskningsavdrag. HFD konstaterade att FoU-regeln endast reglerar förutsättningarna för när avdrag får göras och inte hur utgifterna ska periodiseras.¹⁰⁸ Utgifter för utvecklingsarbete är som ovan¹⁰⁹ beskrivits ofta så pass anknutna till näringsverksamheten att svårigheten är inte att påvisa sambandet mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten. Svårigheten är istället att avgöra om utgifterna är att klassificera som utvecklingskostnader eller exempelvis lönekostnader.

Sammanfattningsvis har det framkommit av praxisgenomgången att domstolens syn på rimligt intresse skiljer sig från förarbetena. Rimligt intresse innebär enligt förarbetena att endast forskning som normalt faller helt utanför näringsverksamhetens område ska uteslutas. Enligt utgången av RÅ 1976 ref 105 utesluts dock FoU-verksamhet som tycks ha delvis ha samband med verksamheten. Det spelar heller ingen roll att forskningen är grundforskning eller kan komma andra till godo för att avdragsrätt ska föreligga enligt RÅ 1987 not 440. Vidare konstateras även att FoU-bidrag får vidareförmedlas till exempelvis en stiftelse utan att avdragsrätten går förlorad. Det väsentliga är att bidragen verkligen kommer den avsedda forskningen till godo.¹¹⁰ Det mest intressanta utifrån praxisgenomgången är dock

¹⁰⁷ Bjuvberg, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, s 292. Se även 3.2.2 Forskning. Periodiseringsfrågor hamnar utanför syftet, se avgränsning, så det här är endast ett förtydligande för att visa att det föreligger problem även vid internt bedriven FoU.

¹⁰⁸ RÅ 2004 ref 113.

¹⁰⁹ Se 3.2.3 Utveckling, s 14.

¹¹⁰ RÅ 1988 ref 88, RÅ 1991 not 24, RÅ 1991 ref 71.

de skilda utgångarna av RÅ 1987 not 440 och RÅ 1990 ref 114.¹¹¹ Diskussion kring det här återkommer då det rimliga intresset analyseras nedan.¹¹²

3.3.2 Blandad verksamhet- särskilda förutsättningar?

När det mottagande subjektet inte enbart bedriver FoU-verksamhet utan även annan verksamhet aktualiseras frågan om den omständigheten har någon betydelse för om avdragsrätt föreligger för den givande verksamheten eller ej. Det här kan exempelvis vara då FoU-verksamhet är kombinerad med grundutbildningsverksamhet.

I RÅ 2000 not 158 avsåg X Innovation AB (XIAB) att gemensamt med ett annat bolag, som var ägt av XIAB tillsammans med forskare, ge årliga bidrag till X-universitetet (X). XIAB:s verksamhet omfattar att förädla uppfinningar till patent och know-how. Bolagen är beroende av nya uppfinningar för att kunna bedriva sin verksamhet. Lämnade bidrag till X syftar därför till att forskare vid X ska komma med nya uppfinningar som sedan förvärvas av bolagen för att förädlas. I ett fall som det här, där mottagaren av bidraget även bedriver annan verksamhet än FoU, måste bidraget styras mot den del av den mottagande verksamheten som avser FoU för att regeln ska bli tillämplig. Det måste dock fortfarande föreligga tillräckligt samband mellan den av mottagaren bedrivna FoU-verksamheten och bidragsgivarens verksamhet för att utgifterna ska vara avdragsgilla.¹¹³

Det är således inte tillräckligt att mottagaren kan förväntas se till att bidragen används för forskning vid blandad verksamhet. Det krävs även att den bidragsgivande verksamheten på något sätt dokumenterar att bidragen avser FoU. En bidragsgivare kan därför inte passivt ge bidrag till en mottagare med blandad verksamhet exempelvis universitet eller högskola. Bidragsgivaren måste aktivt villkora bidragen till FoU. Det kan tyckas vara logiskt men gränsen mellan utbildning och forskning är inte alltid så klar. Ren undervisningsverksamhet kan dock inte klassificeras som FoU-verksamhet och hamnar utanför FoU-regelns tillämpningsområde.¹¹⁴

Vid blandad verksamhet gäller alltså samma bedömning utifrån FoU-regeln som vid ”ren” verksamhet. Det måste vara en FoU-verksamhet och det måste finnas ett rimligt intresse

¹¹¹ Se tabell, Översikt av praxis, s 17.

¹¹² Se 3.3.3 Rimligt intresse, s 26 ff.

¹¹³ RÅ 2000 not 158.

¹¹⁴ Prop. 1970:135 s 35.

mellan den bidragsgivande verksamheten och den mottagande verksamheten. Det som skiljer sig åt är att vid blandad verksamhet krävs det även att bidraget styrs mot den delen av den mottagande verksamheten som avser FoU för att erhålla avdragsrätt.

3.3.3 Rimligt intresse

För att ett tillräckligt samband ska föreligga mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten krävs att näringsverksamheten har ett rimligt intresse av FoU-verksamheten. Det ges ingen tydlig förklaring i förarbetena eller praxis för vad som avses med ett rimligt intresse. Det uttrycktes dock att endast det förhållandet att utgifter för forskning har ett visst reklamvärde eller kan skapa goodwill inte medför rätt till avdrag.¹¹⁵ När utgifter är av sådana slag är det svårt att påvisa att det finns ett samband mellan den bedrivna verksamheten och FoU-verksamheten, då det troligen rör om utgifter för marknadsföring eller för rena gåvor.¹¹⁶

Endast sådan forskning som faller helt utanför näringsverksamhetens område ska uteslutas från avdragsrätt. Det här tyder på att rimligt intresse bör föreligga så fort ett visst samband mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten kan påvisas. Det här var dock inte fallet i RÅ 1976 ref 105 där FoU-verksamhet som delvis hade samband med näringsverksamheten uteslöts från avdragsrätt. FoU-verksamhet som delvis har samband med näringsverksamheten tycks alltså betraktas som FoU som faller helt utanför näringsverksamhetens område.¹¹⁷

Det lägre sambandskravet i FoU-regeln i förhållande till huvudregeln innebär att även utgifter för grundforskning får dras av. Grundforskning är som ovan beskrivits inte preciserat av något behov. Konsekvensen är att det inte kan krävas att det bidragsgivande företaget ska ha ett behov av att erhålla ett resultat från forskningen för att ett rimligt intresse ska kunna föreligga. Det bör inte heller krävas att det bidragsgivande företaget får någon ekonomisk fördel eller vinning av det givna bidraget.

¹¹⁵ Prop 1970:135 s 14, Ds Fi 1970:1 s 69 f.

¹¹⁶ Vidare sponsrings- och gåvoaspekter diskuteras ej då de hamnar utanför syftet med denna uppsats, se avgränsning.

¹¹⁷ Se liknande resonemang Pahlsson, *FoU-regeln- synpunkter i anledning av ett rättsfall*, s 521.

I de ovan genomgånga rättsfallen¹¹⁸ godkändes avdrag för FoU i fem av de sju fallen, vilket innebär att det rimliga intresset var uppfyllt i de fallen där avdrag godkändes. De fem fallen där avdrag medgivits framstår som okontroversiella.¹¹⁹ De angivna näringsverksamheterna har ett rimligt intresse av den FoU-verksamhet de finansierat. I RÅ 1991 ref 71 hamnar stiftelsens ändamål inom arkitekturörelsens verksamhetsområde och rimligt intresse föreligger, men då det inte kunde garanteras att stiftelsen skulle uppfylla sitt ändamål nekades avdrag.

Av de aktuella fallen är det således endast i RÅ 1990 ref 114 som rimligt intresse inte föreligger. I jämförelse med de andra fallen kan det tyckas vara givet att det inte finns något rimligt intresse mellan cancerforskning och försäljning av motorfordon, reservdelar och drivmedel i lagens mening. Det är oklart hur forskningen skulle bidra till drivmedelsföretagets försäljning. Det är därför möjligt att andra skäl låg bakom bidraget. Det här är dock inget HFD har beaktat. Det intressanta är därmed varför ICA AB:s bidrag till Cancerfonden godkändes men inte drivmedelföretagets?

Svårigheten att göra en klar gränsdragning mellan avdragsrätt och icke avdragsrätt enligt FoU-regeln framstår extra tydligt i de här två fallen. Det är allmänt känt att såväl kost som utsläpp av avgaser kan vara cancerframkallande. ICA-koncernen var verksam inom både livsmedelshandel och produktion av livsmedel. Drivmedelsföretaget var endast verksam inom försäljning av motorfordon, reservdelar och drivmedel och inte produktion av nämnda produkter. Vid produktion är det möjligt att det kan vara av större betydelse med cancerforskning än inom försäljning. Då HFD valt att inte motivera anledningarna till utgången i något av fallen är det svårt att dra några säkra slutsatser.

Ytterligare en omständighet värd att beakta är att HFD använder sig av ordet *driftskostnad* i RÅ 1990 ref 114. HFD uttryckte att de lämnade bidragen ”[...] *kan inte anses ha sådant samband med bolagets verksamhet att bolaget är berättigat till avdrag för donerade medel såsom för driftskostnad.*”¹²⁰ Innan FoU-regeln infördes gjordes avdrag för FoU enligt den allmänna avdragsregeln i KL, där alla omkostnader som gick att hänföra till intäkternas förvärvande och bibe-

¹¹⁸ RÅ 1976 ref 105, RÅ 1987 not 440, RÅ 1988 ref 88, RÅ 1990 ref 114, RÅ 1991 not 24, RÅ 1991 ref 71, RÅ 2000 not 158.

¹¹⁹ Se tabell, Översikt av praxis, s 17.

¹²⁰ RÅ 1990 ref 114.

hållande skulle avräknas från samtliga intäkter.¹²¹ Sambandskravet är lägre ställt i FoU-regeln än då FoU-verksamheten ska utgöra en driftskostnad. Det tyder dock inte på att HFD har använt sig av ett högre krav på samband utan det tycks endast vara ett olyckligt ordval.

Förarbetena ger ingen klar definition av rimligt intresse men uttrycker klart att endast sådan FoU-verksamhet som faller helt utanför näringsverksamhetens område ska uteslutas från avdragsrätt enligt FoU-regeln då övriga rekvisit är uppfyllda. Praxis tycks dock inte hålla med förarbetena utan såväl FoU-verksamhet med delvis anknytning till verksamheten som grundforskning utesluts utan några vidare motiveringar. Utifrån praxis är det således svårt att dra några generella slutsatser vad ett rimligt intresse består av och utan några generella slutsatser blir bedömningen av rimligt intresse en fall-till-fall bedömning. Tillämpningen av FoU-regeln är därför komplicerad. Det handlar mer om att domstolen bedömer verkligheten och sedan inordnar den bedömningen under lagregeln. Bedömningar om verkligheten är subjektiva bedömningar och utfallen från ett fall till ett annat kan bli olika. Utan motiveringar till hur lagen är tolkad eller hur subsumtionen har skett i de olika fallen är det därför vanskligt att dra några slutsatser utifrån de analyserade fallen.

3.3.4 Sammanfattning

Sambandet mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten behöver inte vara mer än att näringsverksamheten har ett rimligt intresse av FoU-verksamheten. Endast utgifter som faller helt utanför näringsverksamhetens område ska således uteslutas. Av praxisgenomgången framkom dock att även FoU som har visst samband med näringsverksamheten har uteslutits från avdragsrätt.¹²²

Det bekräftades i praxis att det spelar ingen roll för avdragsrätten om även andra än bidragsgivaren har nytta av FoU-verksamheten. Det krävs inte heller att bidragsmottagaren själv ska utföra forskningen för att få avdrag, utan avdragsrätt föreligger även då den bidragsmottagande verksamheten vidareförmedlar bidrag till exempelvis en stiftelse. Det krävs dock att FoU-bidragen vidareförmedlas inom rimlig tid och att det kan garanteras att bidragen verkligen kommer den avsedda forskningen till godo. Vidare konstaterades att då den bidragsmottagande verksamheten inte enbart bedriver FoU-verksamhet utan även annan verksamhet måste bidraget styras mot FoU-verksamheten.

¹²¹ KL 3 kap 20 §.

¹²² Se tabell. Översikt av praxis, RÅ 1976 ref 105, s 17.

Rättsfallsmotiveringarna är mycket kortfattade och några klara slutsatser för hur det rimliga intresset ska bedömas går inte att fastställa. Förklaringen i förarbetena att endast FoU som hamnar helt utanför näringsverksamhetens område ska uteslutas från avdragsrätt kan tyckas klar men eftersom även forskning med visst samband har uteslutits är rättsläget osäkert.

3.4 Sammanfattande kommentar

En del av syftet är att fastställa innebörden av FoU-regeln de lege lata för att kunna besvara dels om lagändringen av FoU-regeln är en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen av lagregeln, dels om lagändringen kan anses ändamålsenlig. Det här kapitlet har fokuserat på att analysera kraven på FoU-verksamhet samt sambandskravet utifrån FoU-regeln, som ett steg för att fastställa innebörden av FoU-regeln de lege lata. Nästa kapitel analyserar den huvudsakliga näringsverksamheten samt näringsverksamheten i övrigt som ett sista steg för att fastställa innebörden av FoU-regeln de lege lata. Utifrån fastställandet av innebörden av FoU-regeln de lege lata utreds sedan om lagändringen är en utvidgning i förhållande till tidigare lydelse av FoU-regeln.

FoU-regeln ställer upp ett antal krav för att en utgift för FoU ska vara avdragsgill. Det krävs att utgiften avser FoU-verksamhet samt att FoU-verksamheten har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt.¹²³ Det krävs alltså förutom att den bidragsmottagande verksamheten klassificeras som FoU-verksamhet även att ett samband mellan denna FoU-verksamhet och den bidragsgivande verksamheten föreligger.

Förarbetena delar upp FoU i grundforskning, målforskning och utvecklingsarbete beroende på vilket syfte som ligger bakom FoU-verksamheten. Det som sedan avgör om det är internt eller externt bedriven FoU beror på vem som utför FoU-verksamheten. Syftet med samt vem som utför FoU-verksamheten är oftast inte svårt att konstatera. Det ska även komma ihåg att FoU är vidsträckta begrepp inom ramen för FoU-regeln och områdesbegränsningar verkar i princip inte finnas. Kravet enligt FoU-regeln att det måste avse FoU-verksamhet är därför oftast inte det problematiska, utan det är att avgöra om sambandskravet är uppfyllt.

Kategoriserar FoU-verksamheten som målforskning eller utvecklingsarbete är det sällan problem att konstatera att tillräckligt samband föreligger då såväl målforskning som ut-

¹²³ IL 16 kap 9 §.

vecklingsarbete syftar till att lösa näringsverksamhetens specifika problem. Det här gäller oavsett om målforskningen eller utvecklingsarbetet utförs internt eller externt. Svårigheten här kan istället vara om utgiften utgör en utgift för FoU eller om utgiften ska klassificeras som exempelvis lönekostnader. Kategoriseras däremot FoU-verksamheten som grundforskning är det svårare att avgöra om tillräckligt samband föreligger. Grundforskning som bedrivs internt bör dock inte ifrågasättas då en näringsverksamhet sällan bekostar internt bedriven FoU-verksamhet som inte har samband med dennes verksamhet. Det är alltså grundforskning som bedrivs externt som är det stora frågan för sambandskravet. Vilket samband behöver då uppnås?

Sambandskravet enligt FoU-regeln sträcker sig inte längre än att ett rimligt intresse måste föreligga mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten för avdragsrätt. Kravet på rimligt intresse är uppnått då FoU-verksamheten inte faller helt utanför näringsverksamhetens område. Sambandskravet kan tyckas vara generöst utifrån den här förklaringen men praxis visar dock att det rimliga intresset inte är så självklart i praktiken. HFD tycks även ha uteslutit FoU-verksamhet som faktiskt hade visst samband med näringsverksamheten, vilket är intressant då endast forskning som hamnar *helt utanför* näringsverksamhetens område ska uteslutas.¹²⁴ I RÅ 1976 ref 105 godkändes endast ett av FoU-projekten, trots att även andra projekt rimligtvis hade visst samband med näringsverksamheten. Det framstår dock som klart att projektet Levande skog var det projekt som låg närmast bolagets verksamhetsområde. Vad det rimliga intresset faktiskt innebär framstår som oklart. Domstolen tycks tillämpa förarbetenas syn på rimligt intresse då de hänvisar till att endast sådan verksamhet som fallet helt utanför näringsverksamhetens område ska uteslutas.¹²⁵ I praktiken tycks dock detta innebära att även FoU som delvis har samband med näringsverksamheten kan uteslutas om bedömningen ska göras som i RÅ 1976 ref 105.

Det är främst utgången av RÅ 1976 ref 105 samt de olika utfallen i RÅ 1987 not 440 och RÅ 1991 ref 114 som tydliggör problematiken med sambandsbedömningen.¹²⁶ Domstolens kortfattade motiveringar ger inga uttömmande förklaringar till bedömningarna och några slutsatser är därför svåra att dra. I RÅ 187 not 440 togs hänsyn till hela ICA-koncernen, forskningen var specifikt forskning inom cancer-kost-hälsa och ICA-koncernen var verk-

¹²⁴ Se tabell, Översikt av praxis, RÅ 1976 ref 105, s 17.

¹²⁵ Se RÅ 1998 ref 88, RÅ 1991 not 24, RÅ 1990 ref 114.

¹²⁶ Se tabell, Översikt av praxis, RÅ 1976 ref 105 samt skillnad mellan utgången av RÅ 1987 not 440, RÅ 1991 ref 114, s 17.

samma inom såväl livsmedelshandel som produktion av livsmedel. I RÅ 1990 ref 114 togs enbart hänsyn till drivmedelsföretaget och inte till hela koncernen, forskningen var inte specificerad utan generellt till forskning på tumörsjukdomarnas område och slutligen sysslade det bidragsgivande företaget med försäljning av motorfordon, reservdelar och drivmedel samt utförde service.

Det framstår som tydligt att ICA-koncernen kan ha ett rimligt intresse av forskning inom cancer-kost-hälsa och utgången i det fallet är inte förvånande. Det som är förvånande är utgången av det andra fallet. Utan någon mer utförlig motivering än att det inte kan anses föreligga tillräckligt samband mellan drivmedelsföretaget och forskningen nekades avdrag. Det framstår i och för sig lika tydligt i det här fallet att något rimligt intresse mellan drivmedelsföretaget och generell forskning inom tumörsjukdomarnas område är tveksamt. Det tyder därför på att domstolen har lagt störst vikt vid att forskningen var mer specificerad till ICA-koncernens verksamhet än vad forskningen var för drivmedelsföretaget.

4 Utvidgning av avdragsrätt för FoU

4.1 Inledning

Den särskilda FoU-regeln infördes som ovan beskrivits genom lagstiftning 1970 med syfte att utvidga avdragsrätten för utgifter för FoU.¹²⁷ Anledningen var den praxis som utvecklats på området innan 1970 som i princip endast medgav avdrag för målforskning. Utvecklingen av praxis har dock på senare tid återigen blivit restriktiv avseende avdragsrätt för FoU. Bedömningen för när ett bolag kan anses ha ett rimligt intresse för viss FoU är därför återigen relativt snäv och vi är idag tillbaka i det restriktiva läge som rådde innan 1970.¹²⁸

Nedan följer två kammarrättsmål för att tydliggöra det restriktiva läge som just nu råder för avdragsrätt för FoU. I ett kammarrättsmål¹²⁹ från 2006 nekades ett bolag avdrag för bidrag till Handelshögskolan i Stockholm. Sapa AB var moderbolag i en koncern som lämnat bidrag till Handelshögskolan i Stockholm. Bolagets kärnverksamhet var tillverkning av aluminium- och plastprodukter. Bidraget syftade till att stödja vetenskaplig forskning i ekonomi och andra angränsande ämnen inom ramen för bolagets verksamhet. KamR anser praxis på området vara generös då det endast krävs att det finns ett rimligt intresse för att avdragsrätt ska godkännas. Bidraget är öronmärkt till Handelshögskolans forskningsverksamhet varför något hinder på den grunden inte förelåg. KamR fann dock att för avdragsrätt krävs att sambandet mellan bolagets verksamhet och FoU-verksamheten är starkare än att näringslivet i allmänhet främjas. Forskningen kunde antas få betydelse för bolaget och koncernen i den löpande verksamheten, men betydelsen ansågs vara av så allmän karaktär att det inte kunde visas att den skulle få direkt betydelse för koncernens kärnverksamhet.¹³⁰

Det krävs alltså enligt KamR mening att FoU-verksamheten kan få betydelse för näringsverksamhetens produktion av aluminium och plastprodukter för att avdrag ska medges. Det är inte tillräckligt att FoU-verksamheten endast kan få betydelse för försäljningen av produkterna. Rimligt intresse kunde inte heller anses uppfyllt då näringslivet i allmänhet främjas. Forskning som även har betydelse för andra än den bidragsgivande näringsverksamheten utesluts därför från avdragsrätt enligt KamR resonering. Det här tyder på att endast forskning som är branschbunden och som inte har betydelse för andra kan godkän-

¹²⁷ Prop. 1970:135 s 30.

¹²⁸ Prop. 2011/12:1 s 488.

¹²⁹ Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03.

¹³⁰ Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03.

nas för avdrag. Enligt förarbetena till FoU-regeln krävdes däremot inte att det rörde sig om branschbunden forskning för att avdragsrätt skulle kunna föreligga. Vidare saknade även den omständigheten att FoU-verksamheten även kom andra än den bidragsgivande näringsverksamheten till godo betydelse.¹³¹ I RÅ 1987 not 440 medgavs avdrag för ICA AB för bidrag till cancerforskning inom området cancer-kost-hälsa. Det här visar att även praxis har bekräftat att FoU-verksamheten inte behöver vara branschbunden och kan även komma andra till nytta utan att avdragsrätten går förlorad. FoU-verksamheten i det här fallet var inte branschbunden och kunde komma även andra till godo. KamR konstaterade att forskningen kunde få betydelse för näringsverksamheten, men trots detta medgavs alltså inte avdraget.

Ett senare kammarrättsmål¹³² avsåg ett investmentföretag som lämnade bidrag till en forskningsstiftelse vid Handelshögskolan i Stockholm. Bolagets verksamhet syftar till att skapa långsiktigt god avkastning i de bolag som investmentföretaget äger andelar i. Områden med central betydelse för bolaget är bland annat företagsekonomi, affärsutveckling och ledarskap. Stiftelsen främjar vetenskaplig forskning inom ekonomi, företagande och ledarskap, där forskningsverksamheten är knuten till en MBA-utbildning (Master of Business Administration) vid Handelshögskolan. MBA-programmet är tänkt att utbilda blivande företagsledare och nyckelpersoner med ämnen som ledarskap och kommunikation. KamR höll med om att bolaget hade visst samband med den forskning som bedrevs. Sambandet var dock inte specifikt för investmentbolaget utan ett sådant samband ansågs kunna föreligga i flera andra verksamheter eftersom ledningen har stor betydelse för resultatet i alla verksamheter. KamR fann att på grund av den restriktiva praxis som råder att bolaget inte hade rätt till avdrag.¹³³

I Sapa-fallet¹³⁴ verkar det som att för avdragsrätt ska beviljas hade det krävts att forskningsbidragen avsåg tillverkning av aluminium och plastprodukter som är deras kärnverksamhet och inte forskning inom andra områden som bara är av allmän nytta för näringsverksamheten. Att forskningsbidragen måste avse kärnverksamheten utesluter grundforskning från

¹³¹ Prop. 1970:135 s 28.

¹³² Kammarrättens i Stockholm dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08.

¹³³ Kammarrättens i Stockholm dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08.

¹³⁴ Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03.

avdragsrätt. Rättsläget är därför tillbaka där det började 1970. Endast bidrag till målforskning godtas som avdragsgilla.

I förarbetena nämndes bland annat forskning inom företagsekonomi som avdragsgillt område.¹³⁵ I det senare kammarrättsfallet nekades dock ett investmentföretag avdrag för forskning inom ekonomi, företagande och ledarskap, trots att centrala områden för företaget var just företagsekonomi, affärsutveckling och ledarskap. Jag håller med Hemmingsson som menar på att om ett investmentföretag av det här slaget inte kan anses ha rimligt intresse av forskning inom företagsekonomi, är det tveksamt om någon näringsverksamhet kan anses uppfylla kravet på rimligt intresse då det rör sig om forskning inom företagsekonomi.¹³⁶

Utgången i de här två fallen visar hur rättstillämpningens syn på FoU-regeln i princip gör det omöjligt för bolag att få avdrag för FoU-utgifter som är av så allmän karaktär att forskningen gynnar en stor bredd av verksamheter. De här fallen har kritiserats i doktrin och vägledande prejudikat från HFD har efterlysts.¹³⁷ Domarna överklagades till HFD som dock inte beviljade prövningstillstånd i något av fallen.¹³⁸ Prövningstillstånd meddelas endast om det är av vikt för ledningen av rättstillämpningen eller om det föreligger synnerliga skäl.¹³⁹ Den omständigheten att HFD inte beviljade prövningstillstånd trots behovet av tydliga prejudikat tyder på att HFD ansåg att rättsläget var klarlagt. Utvecklingen i praxis har nu alltså landat i ett område som står i rak motsats till lagstiftarens intentioner.

4.2 Verksamheten i övrigt

Företag ska kunna investera i sådan FoU som företaget har ett rimligt intresse av. Skattelagstiftningen ska inte få företagen att avstå från att investera i sådan FoU på grund av skattekäl. Som ovan beskrivits har avdragsrätt för FoU utvecklats till att endast medges då det föreligger ett samband mellan FoU-verksamheten och den *kärnverksamhet* som företaget bedriver, dvs endast målforskning godtas. Allmänt företagsinriktad FoU har därför uteslutits från avdragsrätten även om sådan FoU skulle kunna vara till nytta för bolaget och kon-

¹³⁵ Prop. 1970:135 s 33.

¹³⁶ Hemmingsson, *Regeringsrätten meddelar ej prövningstillstånd i mål om vägrad avdragsrätt för forskningsbidrag- akut behov av ändrad lagstiftning*, s 65.

¹³⁷ Pahlsson, *FoU-regeln- synpunkter i anledning av ett rättsfall*, s 517-523 samt Melz, Silfverberg, *Skatterättsliga aspekter på bidrag till forskning- särskilt vid statliga universitet och högskolor*, s 343-368.

¹³⁸ Beslut den 6 mars 2007 i mål nr 2519-06 och beslut den 8 september 2009 i mål nr 1316-09 och 1317-09.

¹³⁹ *Förmålningsprocesslag* (1971:291) 36 §.

cernen i den löpande verksamheten.¹⁴⁰ Det kan till och med konstateras att samband föreligger, men då ett sådant samband även kan föreligga mellan företag som bedriver likartad verksamhet som det bidragsgivande företaget och FoU-verksamheten medges ej avdrag.¹⁴¹ En förutsättning för avdrag för FoU har med andra ord utvecklats till att endast medge avdrag för FoU som har betydelse för en specifik typ av verksamhet som det bidragsgivande företaget bedriver.¹⁴²

Ett företag vars kärnverksamhet avser produktion av vissa varor eller tjänster utesluter dock inte att företaget på ett ändamålsenligt sätt skulle kunna ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling inom områden som hamnar utanför kärnverksamheten.¹⁴³ Områden utanför kärnverksamheten kan exempelvis vara forsknings- och utvecklingsarbete inom personalvård, företagsekonomi, arbetshygien, arbetspsykologi och arbetsskydd.¹⁴⁴ Behoven av forskning varierar från företag till företag. En näringsverksamhet kan anses ha ett rimligt intresse av forskning inom personalvård och arbetspsykologi på grund av deras personalstyrka. En annan näringsverksamhet ha ett rimligt intresse av forskning om arbetshygien och arbetsskydd på grund av arbetsförhållanden som finns inom företaget eller så kan ett rimligt intresse för forskning inom företagsekonomi finnas på grund av den ekonomiska och finansiella delen av verksamheten.¹⁴⁵ Det framstår därför som högst rimligt att ett företag kan ha ett intresse av forsknings- och utvecklingsarbete även inom dessa områden, även om sådan forskning inte skulle avse behov som är specifika för det aktuella företaget.¹⁴⁶ Forskning och utvecklingsarbete som även gynnar företag inom andra branscher eller näringslivet i stort förhindrar inte att det enskilda företagen kan ha ett rimligt intresse inom området.¹⁴⁷

På grund av det restriktiva läge som råder fanns det därför behov av en ändring av FoU-regeln i lagtext för att åstadkomma en utvidgning av avdragsrätten för FoU. Den 1 januari

¹⁴⁰ Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03.

¹⁴¹ Kammarrättens i Stockholm dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08.

¹⁴² Prop. 2011/12:1 s 490.

¹⁴³ Prop 2011/12:1 s 490.

¹⁴⁴ Prop 2011/12:1 s 491 jmf Prop. 1970:135 s 33.

¹⁴⁵ Prop 2011/12:1 s 491.

¹⁴⁶ Prop 2011/12:1 s 490 f.

¹⁴⁷ Prop 2011/12:1 s 491

2012 ändrades därför lydelsen av FoU-regeln för att återigen skapa en utvidgning av avdragsrätten. Ordalydelsen av FoU-regeln var fram till 2011:

”Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för [*näringsverksamheten*] ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.”¹⁴⁸

Från och med den 1 januari 2012 ändrades regeln. Den nya lydelsen innebär som tidigare att utgifter för forskning och utveckling som har eller som kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Med näringsverksamhet avsågs tidigare i rättstillämpningen kärnverksamheten men är nu uttryckt i lagtext som den *huvudsakliga näringsverksamheten*. Det tidigare uttrycket kärnverksamhet är alltså att jämföra med den huvudsakliga verksamheten i den nuvarande lydelsen. Den stora förändringen är dock att nu medges även avdrag för utgifter för FoU som har eller kan antas få betydelse för *verksamheten i övrigt*.¹⁴⁹

Vid bedömningen i fortsättningen ska alltså beaktande tas till alla aspekter av företaget och inte begränsas till att endast avse företagets specifika produktion, produktionsmedel och branschtillhörighet. Majoriteten av remissinstanserna var positivt inställda till lagändringen. Drygt tjugo stycken av över hundra remissinstanser kommenterade dock lagändringen. Vetenskapsrådet menade på att det är viktigt med en helhetsbedömning för att enbart utesluta avdragsrätt då FoU helt saknar samband med företagets verksamhet.¹⁵⁰

Intentionerna bakom införandet av FoU-regeln var att utvidga avdragsrätt för utgifter för FoU för att även möjliggöra avdrag för grundforskning. FoU som hamnade helt utanför den egna näringsverksamheten skulle dock uteslutas.¹⁵¹ Vetenskapsrådets kommentar är därför i enlighet med intentionerna bakom införandet av FoU-regeln. En helhetsbedömning beaktar alla aspekter av företagets verksamhet. FoU-regeln är nu utformad på ett sätt som kräver en helhetsbedömning för att säkerställa att hänsyn tas även till verksamheten i övrigt.

Enligt en del remissinstanser kan FoU-regeln som den nu är utformad leda till tillämpnings- och gränsdragningsproblem. KamR i Stockholm anser att lagändringen kan ge större ut-

¹⁴⁸ IL 16 kap 9 § SFS 2007:1419.

¹⁴⁹ IL 16 kap 9 § SFS 2011:1271.

¹⁵⁰ Prop. 2011/12:1 s 489.

¹⁵¹ Se kapitel 2. Bakgrund till avdragsrätt för FoU.

rymme för skönsmässiga bedömningar samt att den inte bidrar till att regeln blir tydligare och mer förutsebar.¹⁵² KamR i Göteborg anser däremot att ändringen kan uppfylla sitt avsedda syfte och har inga invändningar mot att avdragsrätten för FoU utvidgas. KamR i Göteborg är dock rädd för att ändringen kan leda till tillämpningsproblem. De befarar att avdrag kommer medges för vad som egentligen är gåva och avdrag kommer nekas för vad som egentligen är FoU.¹⁵³ Vidare ansåg Förvaltningsrätten i Stockholm att det är oklart för vad som ska innefattas i *verksamheten i övrigt* vilket kommer leda till gränsdragningsproblem.¹⁵⁴ Handelshögskolan i Stockholm ansåg att regeln inte är tillräckligt konkret utformad i den nuvarande lydelsen och kan därför inte uppnå dess syfte. Då regeln är otydligt utformad ger den utrymme för bedömningar som inte går att förutse och Handelshögskolan anser därför att FoU-regeln även fortsättningsvis kommer medföra osäkerhet.¹⁵⁵

Synpunkterna från KamR i Stockholm och KamR i Göteborg att FoU-regeln inte blir tydligare och mer förutsebar efter lagändringen är viktiga aspekter att ha i åtanke när ändamålsanalysen genomförs. Det samma gäller Handelshögskolans kommentar att regeln är otydligt utformad och därför kommer medföra osäkerhet. Är FoU-regeln inte tillräckligt konkret utformad för att uppnå sitt syfte? Hur förhåller sig FoU-regeln till rättssäkerhet och förutsebarhet?¹⁵⁶

Gränsdragningsproblem är dock i princip oundvikliga. Innebörden av verksamheten i övrigt förklaras som att verksamheten i övrigt tillsammans med kärnverksamheten utgör "[...] all verksamhet som företaget i fråga faktiskt ägnar sig åt"¹⁵⁷. Det här innebär att förutom framtagande av varor och tjänster som företaget säljer externt, omfattas nu även rent intern verksamhet så som personalhantering, ekonomihantering, lokalhantering och administration. FoU-verksamhet som helt saknar samband med näringsverksamheten hamnar fortfarande utanför FoU-regelns tillämpningsområde. Det här kan som ovan beskrivits exempelvis vara då ett jordbruksföretag ger bidrag till forskning inom järn- och stålindustrin eller då verkstadsindustrin ger bidrag till forskning inom växtförädling. Intresset mellan den bedrivna

¹⁵² Prop. 2011/12:1 s 490.

¹⁵³ Prop. 2011/12:1 s 490.

¹⁵⁴ Prop. 2011/12:1 s 490.

¹⁵⁵ Prop. 2011/12:1 s 490.

¹⁵⁶ Se 5.2. Ändamålsanalys, s 43 ff.

¹⁵⁷ Prop. 2011/12:1 s 491.

FoU-verksamheten och den bedrivna näringsverksamheten kan i dessa fall inte anses vara rimligt.¹⁵⁸

För att säkerställa att hänsyn även tas till verksamheten i övrigt, ska en helhetsbedömning genomföras som beaktar alla aspekter av företagets verksamhet.¹⁵⁹ FoU-verksamhet som har samband med kärnverksamheten kommer alltså även fortsättningsvis vara avdragsgill, men bestämmelsen kommer nu också omfatta FoU-verksamhet som har samband med andra delar av näringsverksamheten så länge företaget har ett rimligt intresse av den. Även om en helhetsbedömning vidtas för att säkerställa att hänsyn tas till verksamheten i övrigt så kvarstår gränsdragningsproblematiken mot när rimligt intresse ska anses vara uppfyllt.

I den tidigare lydelsen skulle samband finnas mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten. I praxis utvecklades näringsverksamheten till att endast avse kärnverksamheten. Nu omfattas hela näringsverksamheten såväl kärnverksamheten som all annan verksamhet företaget faktiskt ägnar sig åt. En utvidgning som den här stämmer bättre överens med de intentioner som låg bakom införandet av FoU-regeln för dryga fyrtio år sedan, än med det restriktiva läge som rättstillämpningen utvecklat.¹⁶⁰ Det kommer alltid finnas gränser för vad som omfattas av avdragsrätten för FoU och vad som inte omfattas. Under förutsättning att företagen kan motivera varför de har ett rimligt intresse av det FoU-arbete som de stödjer med hänsyn till hela företagets verksamhet ska avdrag medges.¹⁶¹

4.3 Sammanfattande kommentar

Enligt FoU-regeln uppställs krav på att utgiften ska avse FoU-verksamhet samt att det finns ett tillräckligt samband mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten. Sambandskravet har i praxis utvecklats till att det måste finnas ett samband mellan FoU-verksamheten och *kärnverksamheten*. Konsekvenserna av att det krävs ett samband med kärnverksamheten har blivit att allmänt företagsinriktad forskning har uteslutits från avdragsrätt, även om sådan forskning skulle kunna vara av betydelse för bolaget i den löpande verksamheten. Utvecklingen innebär i princip att det krävs att FoU-verksamheten har betydelse för en specifik typ av verksamhet som företaget bedriver. Det här betyder att om

¹⁵⁸ Prop. 1970:135 s 33, se även 3.3.3 Motprestation s 15 f.

¹⁵⁹ Prop. 2011/12:1 s 490.

¹⁶⁰ Prop. 2011/12:1 s 491 f.

¹⁶¹ Prop. 2011/12:1 s 492.

forskningen måste vara specifik för den bidragsgivande verksamheten är det endast målforskning som kan leda till avdragsrätt. Grundforskning utesluts därför återigen från avdragsrätt vilket står i rak motsats till lagstiftarens intentioner. Utvecklingen av praxis ledde därför fram till en lagändring. Frågan är då om denna lagändring är en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen av FoU-regeln?

I Sapa-fallet¹⁶² ansåg KamR att praxis på området var generös eftersom det endast krävs ett rimligt intresse för att avdrag ska medges. KamR konstaterar att forskningen kunde få betydelse för Sapas löpande verksamhet men att betydelsen var av för allmän karaktär att det inte kunde visas att forskningen skulle få betydelse för koncernens kärnverksamhet. KamR ansåg dock att för att rimligt intresse ska vara uppfyllt krävs att sambandet mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten är starkare än att näringslivet i allmänhet främjas. KamR utesluter här verksamhet som hade visst samband med näringsverksamheten på grund av att forskningen inte hade samband med kärnverksamheten. En bedömning utifrån dagens lydelse av FoU-regeln bör bli annorlunda då KamR uttryckligen säger att samband med den löpande verksamheten finns. Det här bör innefattas i verksamheten i övrigt då det uttrycks i förarbetena bakom lagändringen att rent intern verksamhet så som ekonomihantering och administration innefattas i verksamheten i övrigt.¹⁶³

Utformningen av lagen öppnar upp för att avdrag ska medges för områden som exempelvis företagsekonomi. Det här är i linje med vad som uttrycktes redan i förarbetena bakom FoU-regelns införande. Områden inom såväl företagsekonomi som personalvård skulle kunna bli aktuella för avdragsrätt om de uppfyllde sambandskravet mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten.¹⁶⁴ Innebörden av näringsverksamhet i den tidigare lydelsen utvecklades i praxis till att endast avse kärnverksamheten. Det har därför varit svårt att få avdrag för forskning inom sådana ämnen som företagsekonomi, arbetspsykologi och personalvård som oftast hamnar utanför kärnverksamheten.

Vid bedömningen ska nu hänsyn tas till verksamheten som helhet och mer allmänt se till vilka rimliga intressen företaget kan ha av FoU-verksamheten. Den omständigheten att även andra företag inom andra branscher kan ha intresse av forskningen eller att näringslivet i stort gynnas av forskningen, ska inte påverka bedömningen av det enskilda företags

¹⁶² Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03.

¹⁶³ Prop. 2011/12:1 s 491.

¹⁶⁴ Prop 1970:135 s 33.

intresse av forskningen.¹⁶⁵ I kammarrättsmålet med investmentföretaget höll KamR med om att samband fanns men ansåg inte att bolaget hade rätt till avdrag då forskningen inte var specifik för bolaget.¹⁶⁶ Enligt förarbetena bakom lagändringen hade investmentbolaget troligtvis medgivits avdrag, då det inte längre ska ha betydelse om även andra verksamheter har intresse av forskningen.

Avdrag medgavs endast tidigare då rimligt intresse fanns med kärnverksamheten. Det är därför tveksamt om domstolen även tidigare tagit hänsyn till andra delar av näringsverksamheten. Avdrag kan nu medges för utgifter för FoU-verksamhet som har samband med verksamheten i övrigt. Samband behöver alltså inte enbart finnas med kärnverksamheten utan finns samband med någon del av näringsverksamheten ska avdrag medges.

Sambandskravet är alltså fortfarande detsamma; avdrag medges endast om rimligt intresse är uppfyllt. FoU-verksamhet som hamnar helt utanför näringsverksamhetens område ska även fortsättningsvis uteslutas. Tillägget verksamheten i övrigt vidgar omfattningen av begreppet näringsverksamhet vilket i sin tur utvidgar möjligheten till avdragsrätt då det rimliga intresset ska bedömas med hänsyn till en större bredd.

När FoU-regeln infördes var avsikten att åstadkomma en uppmjukning av den restriktiva praxis som gällde avseende FoU-utgifter. Skattelagstiftningen bör inte få företag att avstå från att satsa på sådan FoU som företaget har ett rimligt intresse av. Det rådande rättsläget för avdrag för FoU är tillbaka där det började och en lagändring var oundviklig för att återigen försöka mjuka upp praxis. Den genomförda lagändringen får betraktas som en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen av FoU-regeln. Formuleringen av FoU-regeln stämmer nu bättre överens med intentionerna som låg bakom FoU-regelns införande. Intentionerna bakom införandet av FoU-regeln och intentionerna bakom lagändringen är i princip de samma. I teorin tycks lagändringen vara en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen. Det återstår dock att se vilken väg rättstillämpningen kommer att ta om lagändringen även kommer leda till är en faktisk utvidgning i praktiken.

¹⁶⁵ Prop 2011/12:1 s 491.

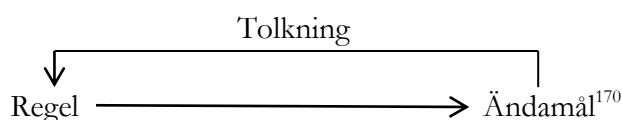
¹⁶⁶ Kammarrättens i Stockholm dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08.

5 Ändamålsenlighet

5.1 Inledning

Syftet med en lagregel är den funktion som lagregeln var tänkt att fylla vid tillkomsten av regeln.¹⁶⁷ Förarbetena till FoU-regeln ger viss ledning till vad syftet bakom lagändringen av FoU-regeln är och vad lagändringen är tänkt att reglera. Syftet med lagen stämmer oftast överens med ändamålet bakom regeln, men behöver dock inte sammanfalla. Alla delar av ändmålet är oftast inte medtagna som syften i förarbetena, varför det ibland kan finnas vissa skillnader. Vidare kan lagregeln i praktiken leda till andra resultat än vad lagstiftaren syftade till.¹⁶⁸ Det här är särskilt tydligt utifrån FoU-regeln. Lagstiftarens intentioner var en utvidgad avdragsrätt som även skulle omfatta grundforskning. Införandet av en särskild avdragsrätt för FoU ställde upp ett lägre sambandskrav mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten än vad den allmänna avdragsregeln kräver. I teorin krävs endast ett rimligt intresse mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten, men i praktiken utesluts FoU-verksamhet som har samband med näringsverksamheten på grund av att forskningen är av för allmän karaktär.

Lagen består av en mängd normer, vars syften är att tjäna olika ändamål. Vid lagtolkning är det därför skäligt att ta hänsyn till ändamålet bakom lagen.¹⁶⁹ Vad som utgör en lagregels ändamål är dock inget som är skrivet i sten. Ändamålet med en lagregel är beroende av vilken lagtolkningsmetod som används.



Den subjektivteleologiska lagtolkningen utgår från att skapa sig en uppfattning om lagstiftarens vilja, vilken baseras på förarbeten. Den objektivteleologiska lagtolkningen utgår däremot från en generell objektiv avvägning mellan olika juridiska skäl.¹⁷¹

¹⁶⁷ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s 132.

¹⁶⁸ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s 132.

¹⁶⁹ Peczenik, *Juridikens teori och metod*, s 56.

¹⁷⁰ Samuelsson, Melander, *Tolkning och tillämpning*, s 148.

¹⁷¹ Peczenik, *Juridikens teori och metod*, s 56 f.

Det första steget vid en ändamålsanalys är att fastställa vilka regler som FoU-regeln tillgodoser. Ändamålet ska kunna härledas från befintliga rättskällor för att tolkningen ska anses vara rättsäker.¹⁷² En grundläggande förutsättning för att upprätthålla rättssäkerhet är att lika fall behandlas lika i rättstillämpningen.¹⁷³ Det krävs även att reglerna är förutsebara för att en lagregel ska anses rättsäker. I oklara fall kan därför tolkning som gynnar förutsebarhet väljas framför andra tolkningar.¹⁷⁴ Vid ändamålsanalysen är det därför viktigt att ta hänsyn även till rättssäkerhet och förutsebarhet som är exempel på vedertagna värderingar.

Förutom att olika tolkningsmetoder ska beaktas för att komma fram till en lagregels ändamål, finns det även formella och materiella ändamålsövervägande att ta hänsyn till. Formella övervägandena tar sikte på utformningen av rättsreglerna. Reglerna ska vara lättförståeliga, lätta att hitta samt lätta att överskåda. Formella ändamålsövervägande tar sikte på argument kopplade till rättstekniska aspekter, kongruens i rättsordningen samt förutsebarhet. De materiella ändamålsövervägandena handlar främst om vilka följderna blir i ett rättsförhållande då en särskild tolkning av ett visst rekvisit i en lagregel väljs. Lösningar som leder till olämpliga resultat ska undvikas och istället ska lösningar som följer allmänt accepterade värderingar väljas.¹⁷⁵

Ändamålsanalysen nedan kommer genomföras med beaktande av ovan beskrivna aspekterna, för att utreda om lagändringen kan anses ändamålsenlig. Förarbetena kommer ge viss ledning för vilka ändamål lagändringen är tänkt att uppfylla. De här ändamålen jämförs med intentionerna som låg bakom införandet av FoU-regeln samt hur de intentionerna blivit uppfyllda. Utifrån den praxis som finns där avdrag inte medgivits görs en bedömning om utgången i fallen blir blivit annorlunda utifrån den nya lydelsen av FoU-regeln. Analysen beaktar även vilken av den subjektivteleologiska eller den objektivteleologiska metoden som används, för att konstatera om ändamålen skiljer sig åt beroende på vilken metod som används. Det görs slutligen en bedömning om hur lagändringen förhåller sig till rättssäkerhet och förutsebarhet.

¹⁷² Samuelsson, Melander, *Tolkning och tillämpning*, s 149.

¹⁷³ *Regeringsformen* (1974:152) 1 kap 9 §.

¹⁷⁴ Samuelsson, Melander, *Tolkning och tillämpning*, s 146.

¹⁷⁵ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s 205.

5.2 Ändamålsanalys

En av hållpunkterna för den svenska skattepolitiken är att skapa goda villkor för företagande och investeringar. Skattelagstiftningen ska skapa goda förutsättningar för investeringar i Sverige genom att locka hit utländska företag och genom att företag som redan är verksamma i landet ökar sina investeringar här. Lagändringen för den utökade avdragsrätten för FoU ska bidra till att villkoren för företagande förbättras.¹⁷⁶ Forskning har mycket stor betydelse för näringslivet i Sverige och skattelagstiftningen ska då inte vara anledningen till att företag avstår från att investera.¹⁷⁷

Det går här att utläsa några ändamål som är av vikt för lagändringen. Ändamålen är inte specifika för lagändringen, utan generella för skattelagstiftningen men ändå värda att beakta. Ett ändamål bakom lagändringen är att förbättra villkoren för företagande i Sverige. En utvidgad avdragsrätt är en fördel för företag som är etablerade här. Lagändringen är utifrån den här aspekten ändamålsenlig.

FoU-regeln infördes för att utvidga möjligheten för företag att göra avdrag för forskning av mer allmän natur. Införandet bottnade i att den praxis som rådde innan införandet var skadlig för forskningens utveckling eftersom den bara gynnade forskning med begränsat djup och begränsad bredd.¹⁷⁸ Syftet med införandet var att åstadkomma en uppmjukning av avdragsrätten för FoU genom att tillåta avdrag även för grundforskning. Genom en uppmjukning torde företagets vilja att satsa på FoU av mer allmän karaktär öka, vilket leder till ökad konkurrenskraft, vilket i sin tur gynnar samhällsekonomin i stort. Endast sådan forskning som normalt faller helt utanför näringsverksamheten ska uteslutas från avdragsrätt.

Det finns många likheter mellan syftena bakom FoU-regelns införande och syftena bakom den nyligen genomförda lagändringen. Rättstillämpningens syn på FoU-regeln har återigen snävat av möjligheten för bolag att få avdrag för FoU-utgifter som är av så allmän karaktär att forskningen gynnar en stor bredd av verksamheter. Utvecklingen i praxis är således inte att betrakta som en utveckling utan ett steg tillbaka till tiden innan FoU-regeln infördes.

I förarbetena bakom lagändringen hänvisas återigen till att Sverige är en av världens ledande forskningsnationer och att skattelagstiftningen inte bör vara det som avgör om före-

¹⁷⁶ Prop. 2011/12:1 s 231 f.

¹⁷⁷ Se även 1.1. Bakgrund, s 1.

¹⁷⁸ Prop. 1970:135 s 9, se även 2. Bakgrund till avdragsrätt för FoU, s 7 ff.

tagen väljer att investera i FoU som företagen har ett rimligt intresse av. Företag kan ha ett rimligt intresse även av sådana områden som hamnar utanför kärnverksamheten. På grund av det restriktiva läget som rådde, fanns skäl att återigen utvidga rätten till avdrag för FoU. Syftet med lagändringen var att det klart ska framgå att avdrag inte bara får göras för sådan FoU som har samband med den huvudsakliga verksamheten (kärnverksamheten), utan avdrag ska även medges för FoU som har eller kan antas få betydelse för verksamheten i övrigt. Den huvudsakliga verksamheten utgör tillsammans med verksamheten i övrigt all verksamhet som företaget ägnar sig åt. Det här inkluderar såväl extern verksamhet, så som produktion och försäljning av varor, som rent internt verksamhet exempelvis administration och ekonomihantering.¹⁷⁹ FoU som helt saknar samband med företagets verksamhet ska även fortsättningsvis uteslutas från avdragsrätt. Kravet på rimligt intresse måste således fortfarande uppfyllas för att få avdrag.

En central ambition bakom såväl införandet av FoU-regeln som lagändringen var alltså att åstadkomma en utvidgning av avdragsrätten för FoU. Bakgrunden till en önskad utvidgning var vid såväl införandet som vid lagändringen det rådande restriktiva rättsläget, som inte medgav avdrag för forskning av allmän karaktär om inte samband fanns med kärnverksamheten. I RÅ 1987 not 440 medgavs avdrag för grundforskning. Det bekräftades att avdragsrätten inte påverkas av att även andra än bidragsgivaren kan ha nytta av arbetet. Rätts-tillämpningens syn på avdrag för grundforskning verkade här överensstämma med intentionerna bakom införandet och en utvidgning kunde skönjas. Senare tog dock praxis en annan vändning och utifrån de senaste årens praxis är det tydligt att intentionerna dessvärre inte uppfylldes något vidare.

Utifrån tidigare praxisgenomgång var det endast i RÅ 1990 ref 114 som rimligt intresse inte var uppfyllt och avdrag inte kunde medges.¹⁸⁰ Det är alltså endast det här fallet och de senare kammarrättsdomarna¹⁸¹ som är av intresse för ändamålsanalysen, för att se om det rimligtvis skulle bli någon skillnad för utgången av fallen med den nuvarande lydelsen av FoU-regeln. I RÅ 1990 ref 114 medgavs inte avdrag då det inte fanns tillräckligt samband med bolagets verksamhet. Bolaget drev bil- och drivmedelsförsäljning och FoU-

¹⁷⁹ Se även 4.2 Verksamheten i övrigt s 34.

¹⁸⁰ Se tabell. Översikt av praxis s 17.

¹⁸¹ Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03 samt Kammarrättens i Stockholm dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08.

verksamheten avsåg bidrag för att främja forskning inom tumörsjukdomarnas område. Sannolikheten för att den här bedömningen skulle bli annorlunda nu framstår som orimlig. Forskningen ansågs inte ha betydelse för försäljning av bil- och drivmedelsförsäljning. Hänsyn togs då inte till hela koncernen. Låt säga att en helhetsbedömning görs där hänsyn tas till samtliga aspekter av bil- och drivmedelsföretaget så framstår det dock fortfarande osannolikt att forskning inom tumörsjukdomarnas område skulle få betydelse för *verksamheten i övrigt*. De övriga företagen i koncernen sysslade dels med förvaltning av en rörelsefastighet, långtidsuthyrning av fordon samt koncerngemensamma funktioner. Enligt förarbetena kan en näringsverksamhet anses ha rimligt intresse inom områden utanför den huvudsakliga näringsverksamheten och nämner då bland annat personalvård, arbetspsykologi, arbetsskydd och företagsekonomi. Det beror dock på omständigheterna i det aktuella företaget om ovanstående områden kan ligga inom ramen för rimligt intresse för just det företaget. Forskningen i RÅ 1990 ref 114 är fortfarande av så generell karaktär att rimligt intresse inte är uppfyllt då FoU-verksamheten fortfarande hamnar helt utanför näringsverksamhetens område.

Avsikten med lagändringen var inte att avdrag skulle medges även då något rimligt intresse inte finns, utan forskning som hamnar helt utanför verksamheten ska fortfarande uteslutas. Forskningen hade behövt vara mer specificerad utifrån företagens verksamhet exempelvis att fokus för forskningen ligger på hur bilkörning alternativ utsläpp kan orsaka tumörsjukdomar för att överhuvudtaget kunna diskutera ett rimligt intresse. Lagändringens ändamålsenlighet kan därför inte ifrågasättas utifrån det här fallet.

De senare årens kammarrättspraxis är däremot mer intressant utifrån ändamålsaspekter. I Sapa-fallet medgavs inte avdrag för forskning eftersom sambandet måste vara starkare än att näringslivet i allmänhet främjas. Detta trots att forskningen kunde antas ha betydelse för bolaget och koncernen i den löpande verksamheten, men inte för kärnverksamheten. I det senare kammarrättsmålet konstaterades att sambandet inte var tillräckligt specifikt för ett investmentbolag utan sådan forskning kunde vara av betydelse för resultatet i alla verksamheter.

I båda målen konstaterades att forskningen kunde antas få betydelse för företaget men avdrag medgavs inte. I det förstnämnda fallet berodde utgången på att forskningen inte hade samband med kärnverksamheten och att det inte var tillräckligt att näringslivet i allmänhet främjas. Enligt FoU-regeln medges nu även forskning som har samband med verksamhet-

en i övrigt. Då det i princip redan konstaterades att forskningen kunde antas få betydelse för den löpande verksamheten framstår det som mycket troligt att fallet idag hade fått en annan utgång. Även i det sistnämnda fallet konstaterades att samband fanns men att det inte var tillräckligt specifikt för den verksamheten. Den omständigheten att även andra företag eller att näringslivet i stort kan ha intresse av forskningen ska inte påverka det enskilda företagets intresse av den aktuella FoU-verksamheten.¹⁸² Utgången av det sistnämnda fallet hade därför troligtvis även det fått en annan utgång i förhållande till dagens FoU-regel. Baserat på det här får lagändringen anses ändamålsenlig. Avdrag kommer förhoppningsvis i framtiden även medges för FoU som är av mer allmän karaktär och därmed följa lagstiftarens intentioner att utvidga avdragsrätten för FoU.

Det är också av vikt att för ändamålsanalysen vilken lagtolkningsmetod som används. Den subjektivteleologiska lagtolkningsmetoden utgår från lagstiftarens vilja och baseras på förarbetena. Utifrån förarbetena ämnar lagstiftaren att åstadkomma en utökad avdragsrätt för FoU. Avdrag ska medges även för FoU-utgifter som bara har samband med verksamheten i övrigt och inte enbart med den huvudsakliga verksamheten.

Den objektivteleologiska lagtolkningsmetoden utgår från en generell objektiv avvägning mellan juridiska skäl. En objektiv bedömning utifrån FoU-regeln tar sikte på ordalydelsen av FoU-regeln. Den huvudsakliga näringsverksamheten och verksamheten i övrigt är mer beskrivande än tidigare då endast begreppet näringsverksamhet fanns uttryckt i lagtext. En tolkning utifrån lagtexten borde därför vara tydligare idag än med den förra formuleringen. Det framgår nu i lagtext att det är en skillnad mellan den huvudsakliga verksamheten och verksamheten i övrigt. Skillnaden är dock inte en skillnad mellan avdragsrätt och inte avdragsrätt, utan enbart en uppdelning av näringsverksamheten där avdrag kan medges när rimligt intresse föreligger med såväl den huvudsakliga verksamheten som med verksamheten i övrigt. Enbart utifrån ordalydelsen av lagtexten framstår det nu så pass klart att den huvudsakliga verksamheten och verksamheten i övrigt tillsammans utgör den totala verksamheten ett företag sysslar med. Ändamålet med lagändringen utifrån den här tolkningsmetoden tycks även den vara en utvidgning. Sammanfattningsvis innebär det här att oberoende av vilken av den subjektivteleologiska och den objektivteleologiska tolkningsmetoden som används vid ändamålstolkning sammanfaller ändamålet med en utvidgad avdragsrätt.

¹⁸² Prop 2011/12:1 s 491.

Vid ändamålsanalys är det viktigt att även beakta aspekter som rättsäkerhet och förutsebarhet. Några remissinstanser påpekad dessa aspekter och menade på att FoU-regeln även fortsättningsvis kommer medföra gränsdragningsproblem och rättsosäkerhet.¹⁸³ Gränsdragnings- och tillämpningsproblem går inte att undvika då det alltid finns gränser för vad som får dras av och för vad som inte får dras av. Jag överensstämmer med lagstiftarens bemötande på dessa synpunkter. Lagändringen tillåter nu företagen att motivera varför de ska anses ha ett rimligt intresse av FoU-verksamheten sett till näringsverksamheten som helhet.¹⁸⁴ Genom lagändringen menar lagstiftarna att möjligheten för företag att satsa på avdragsgill FoU som företaget som helhet har ett rimligt intresse, ökar i längden det enskilda företags möjlighet att sköta de olika aspekterna av företaget på ett ändamålsenligt sätt, vilket också gynnar näringslivet i stort.¹⁸⁵

Utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv krävs att lagregeln behandlar lika fall lika och att regeln är förutsebar. Den objektivteleologiska lagtolkningsmetoden utgår från ordalydelsen av FoU-regeln där lagtexten är den källa som har högst dignitet. En tolkning av lagändringen utifrån både den subjektiva och den objektiva tolkningsmetoden leder fram till att ändamålet med lagändringen är en utvidgad avdragsrätt. Det här tyder på att lagändringen får anses vara förutsebar utifrån ett ändamålsperspektiv då ändamålet inte skiljer sig beroende på vilken tolkningsmetod som används.

Det ska göra en helhetsbedömning av alla aspekter med det enskilda företaget för att bedöma om ett rimligt intresse finns med den huvudsakliga verksamheten eller verksamheten i övrigt. Utifrån rättssäkerhetssynpunkt är det här en fördel då lika fall kommer behandlas lika. Bedömningen kommer inte enbart fokusera på specifika omständigheter som kan vara av större betydelse för ett företag än ett annat och därför leda till olika bedömningar av samma omständighet. Bedömningarna kommer dock fortfarande vara fall-till-fall bedömningar där det ska avgöras i det enskilda fallet om rimligt intresse är uppfyllt. Rimligt intresse är fortfarande förklarat som att endast FoU-verksamhet som faller helt utanför näringsverksamhetens område ska uteslutas från avdragsrätt. Bedömningarna kommer därför även fortsättningsvis vara subjektiva och utfallen kan således bli olika. För att bedömningarna ska leda till bättre förutsebarhet krävs att rättstillämpning i framtiden utvecklar hur

¹⁸³ Se även 4.2 Verksamheten i övrigt s 37.

¹⁸⁴ Prop 2011/12:1 s 492.

¹⁸⁵ Prop 2011/12:1 s 492.

rimligt intresse ska tolkas och kommer med mer omfattande motiveringar till deras domslut. Utifrån en ändamålsanalys framstår lagändringen delvis bidra till bättre rättsäkerhet men då förutsebarheten fortfarande är något osäker minskar även rättssäkerheten.

Syftet med lagändringen var att åstadkomma en utökad avdragsrätt för FoU. Lagändringen av FoU-regeln måste anses vara en utvidgning av avdragsrätten för FoU och därför ändamålsenlig. Någon mer förklaring till vad det rimliga intresset innebär uteblev dock. Det lämnas därför öppet till rättstillämpningen att göra bedömningen av rimligt intresse utifrån den nya lydelsen av FoU-regeln. Formuleringen av FoU-regeln kan tyckas vara vidare nu än när regeln infördes, men vad det rimliga intresset består av eller vilken nivå som måste uppnås är fortfarande oklart. Det lämnas därför fortfarande stort spelrum till domstolarna hur bedömningen kommer göras. Kan vi vänta oss en utökad avdragsrätt eller kommer vi om några år vara tillbaka på samma ställe igen? Det är tyvärr bara ett svar som domstolarna kan ge oss.

5.3 Sammanfattande kommentar

FoU-regeln var vid införandet tänkt att utvidga avdragsrätten för att göra det möjligt för företag att göra avdrag för FoU av mer allmän karaktär, det vill säga öppna upp för att även medge avdrag för grundforskning och inte enbart målforskning. Intentionerna bakom lagändringen överensstämmer till stor del med intentionerna bakom FoU-regelns införande. Genom fastställandet av innebörden av FoU-regeln har det framkommit hur snäv rättstillämpningen har blivit de senaste åren.¹⁸⁶ Det är därför klart att en förändring var nödvändig. Lagändringen bör ses som en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen.¹⁸⁷ Ändamålsanalysen ovan utreder om lagändringen kan anses ändamålsenlig.

I ändamålsanalysen framkom att tillägget verksamheten i övrigt högst troligen skulle innebära att fall där avdragsrätt tidigare nekats, skulle nu medges avdragsrätt.¹⁸⁸ En förändring av FoU-regeln på det här viset får därför anses ändamålsenlig. Det är dock av vikt för rättsäkerheten att domstolen i framtiden lämnar tydligare motiveringar för att rättsfallen ska bli

¹⁸⁶ Se exempelvis 4.1 Inledning s 34.

¹⁸⁷ Se 4.3 Sammanfattande kommentar s 38 ff.

¹⁸⁸ Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03 samt Kammarrättens i Stockholm dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08.

användbara som prejudikat. Användbara prejudikat leder i sin tur förhoppningsvis till att lika fall kommer behandlas lika i framtiden.¹⁸⁹

Lagändringen bör inte heller leda till olika ändamål beroende på vilken lagtolkningsmetod som används, vilket ger bättre förutsebarhet. Den objektivteleologiska lagtolkningsmetoden utgår dessutom från lagtextens ordalydelse och lagtexten är den högsta källan hierarkiskt. Att tolkningsmetoderna inte leder till olika ändamål beroende på om tolkningen utgår från lagtexten eller förarbetena tyder i mina ögon på att lagändringen är ändamålsenlig.

I förhållande till rättssäkerhet och förutsebarhet finns dock vissa tveksamheter utifrån ändamålsaspekter. Över lag framstår lagändringen som rättssäker och förutsebar då ändamålen inte förändras beroende på vilken tolkningsmetod som används samt att en helhetsbedömning om rimligt intresse kan anses uppfyllt ska göras. Helhetsbedömningar leder dock till fall-till-fall bedömningar där det avgörs i det enskilda fallet om rimligt intresse är uppfyllt. Fall-till-fall bedömningar utan vägledande prejudikat kommer dock minska förutsebarheten.

Av de diskuterade ändamålen är det främst en utvidgad avdragsrätt för FoU som lagändringen är tänkt att uppfylla, vilket går att utläsas såväl från lagtexten som från förarbeten. Ändamålen går att härleda från befintliga källor vilket leder till rättssäkerhet. Vid en sammanväg bedömning måste därför lagändringen anses ändamålsenlig.

¹⁸⁹ Se även 1.3 Metod och material, s 4.

6 Slutsatser

Uppsatsens syfte är att fastställa innebörden av IL 16 kap 9 § de lege lata för att utreda om lagändringen av IL 16 kap 9 § är en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen av lagregeln samt bedöma om lagändringen kan anses ändamålsenlig. För att kunna besvara syftet är uppsatsen indelad i tre huvuddelar. Den första delen syftar till att utreda de olika rekvisiten som behöver vara uppfyllda för att FoU-regeln ska bli tillämplig. Den andra delen utreder om lagändringen är en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen. Den tredje och sista delen syftar till att bedöma lagändringens ändamålsenlighet.

Enligt FoU-regeln krävs det för att regeln ska bli tillämplig att utgiften näringsverksamheten har, avser utgift för FoU-verksamheten och att den FoU-verksamheten har eller antas få betydelse för näringsverksamheten. Begreppet FoU är mycket vidsträckt och några områdesbegränsningar finns i princip inte. Det måste finnas ett samband mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten där kravet är *ett rimligt intresse*. Endast forskning som faller helt utanför näringsverksamhetens område ska uteslutas från avdragsrätt.

Syftet med FoU-verksamheten är det som bestämmer om forskningen är målforskning, grundforskning eller utvecklingsarbete, vilka alla tre omfattas av FoU begreppet. FoU-verksamheten kan sedan delas upp i internt och externt bedriven FoU beroende på vem som utför FoU-verksamheten. Internt bedriven FoU, oberoende på om syftet är målforskning, grundforskning eller utvecklingsarbete, är sällan något problem att konstatera att rimligt intresse föreligger. Det här beror på att en näringsverksamhet normalt sätt inte bekostar FoU inom deras egen verksamhet som den inte har intresse av. Det samma gäller externt bedriven målforskning eller utvecklingsarbete. Det här leder till slutsatsen att det är främst vid externt bedriven grundforskning tillämpningen av FoU-regeln är komplicerad vid bedömning om rimligt intresse ska anses föreligga.

Praxis ger ingen vidare ledning än det som framkommer i förarbetena, för hur bedömningen av rimligt intresse ska göras. Praxis har dock uteslutit även FoU som har visst samband med näringsverksamheten, vilket komplicerar bedömningen. De rättsfallen som är analyserade är dessutom mycket kortfattade vilket gör det riskabelt att dra slutsatser. Det framkommer dock att det spelar ingen roll för bedömningen av sambandskravet om bidraget vidareförmedlas, under förutsättning att vidareförmedlingen sker inom rimlig tid och att det kan garanteras att bidragen verkligen kommer forskningen till godo. Det spelar heller ingen roll för sambandskravet om den mottagande verksamheten även bedriver annan

verksamhet, men då måste bidraget aktivt styras mot FoU-verksamheten för att avdragsrätt ska bli aktuellt. Vidare var det i princip innan lagändringen en förutsättning för avdragsrätt att sambandet dessutom skulle vara mellan FoU-verksamheten och näringsverksamhetens kärnverksamhet. Även där samband fanns mellan FoU-verksamheten och näringsverksamheten godkändes inte avdrag eftersom sambandet inte var med kärnverksamheten. Tillämpningen av FoU-regeln är därför komplicerad och med domstolarnas kortfattade motiveringar går inte att med säkerhet säga vad innebörden av sambandskravet egentligen innebär.

Tillägget verksamheten i övrigt gör det dock tydligt att bedömningen av rimligt intresse inte ska baseras på samband mellan kärnverksamheten och FoU-verksamheten utan hänsyn ska tas till hela näringsverksamheten. Det framstår som klart att en förändring var tvungen att komma och den lagändring som genomfördes var ett steg i rätt riktning. Vid bedömningen av avdragsrätt ska nu beaktande tas till alla aspekter av företaget och inte begränsas till den huvudsakliga verksamheten. Den huvudsakliga verksamheten och verksamheten i övrigt är mer beskrivande än tidigare då endast näringsverksamhet användes. I praxis tolkades näringsverksamheten som kärnverksamheten. Den nya formuleringen av FoU-regeln vidgar omfattningen av näringsverksamhet i förhållande till vad som enligt praxis omfattades av näringsverksamhet tidigare. Lagändringen öppnar upp för att företag ska medges avdrag även för forskning som inte har direkt betydelse för kärnverksamheten, men som har betydelse för den löpande verksamheten. Det här var tidigare inte möjligt enligt den restriktiva praxis som rådde. Lagändringen måste därför betraktas som en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen av FoU-regeln.

Syftet med lagändringen var att utvidga avdragsrätten för FoU av mer allmän karaktär. Lagändringen har konstaterats vara en utvidgning i förhållande till den tidigare lydelsen. Baserat på ordalydelsen av FoU-regeln och förarbetena bakom lagändringen är ändamålet det samma; en utvidgad avdragsrätt. Ändringen måste därför även anses vara ändamålsenlig då den med hög sannolikhet kommer öppna upp för företag att göra avdrag för sådan forskning som tidigare nekats. En utvidgad avdragsrätt för FoU förbättrar villkor för företagande i Sverige. Skattelagstiftningen kommer nu förhoppningsvis inte vara det som stoppar företag från att satsa på sådan forskning de har intresse av. Inom ramen för syftet får därför tillägget *verksamheten i övrigt* innebära en faktisk utvidgning av avdragsrätten för FoU i förhållande till den tidigare lydelsen av FoU-regeln.

Referenslista

Offentligt tryck

Lagstiftning

Kommunalskattelag (1928:370)

Förvaltningsprocesslag (1971:291)

Regeringsformen (1974:152)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Förarbeten

Prop 1970:135. Kungliga Majestäts proposition nr 135 år 1970. Utdrag av protokollet över finansärenden

Prop 2011/12:1. Budgetpropositionen för 2012. Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor

Ds Fi 1970:1 PM med förslag till bestämmelser om avdrag vid beskattningen för forskningsverksamhet. Stencil Fi 1970:1 Angiven i januari 1970 av Utredningen angående avdragsrätt för forskningskostnader

Dir 2011:1. Kommittédirektiv- Översyn av Företagsbeskattningen

Rättsfall

Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ 1959 not Fi 1149

RÅ 1976 ref 105

RÅ 1987 not 440

RÅ 1988 ref 88

RÅ 1990 ref 114

RÅ 1991 not 24

RÅ 1991 ref 71

RÅ 2000 not 158

RÅ 2004 ref 113

Kammarrätten

Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03

Kammarrättens i Stockholm dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08

Beslut om prövningstillstånd

Beslut den 6 mars 2007 i mål nr 2519-06

Beslut den 8 september 2009 i mål nr 1316-09 och 1317-09

Doktrin

Bjuvberg, J, Redovisningens betydelse för beskattningen, MercurIUS Förlag AB, Stockholm, 2006

Lehrberg, B, Praktisk juridisk metod, 6:1 uppl, I.B.A Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB, 2010

Hemmingsson, Regeringsrätten meddelar ej prövningstillstånd i mål om vägrad avdragsrätt för forskningsbidrag- akut behov av ändrad lagstiftning, s 60-65, Skattenytt nr 1-2, 2010

Melz, P, Silfverberg, C, Skatterättslig aspekter på bidrag till forskning- särskilt vid statliga universitet och högskolor, En minnesskrift, Juridiska fakulteten i Stockholm 100 år, s 336-368, 2007.

Peczenik, A, Juridikens teori och metod, Upplaga 1:1, Norstedts Juridik, 1995.

Påhlsson, R, Avdrag för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen i Festskrift till Gustaf Lindencrona, s 379-391, Norstedts juridik, 2004

Påhlsson, R, FoU-regeln- synpunkter i anledning av ett rättsfall, s 517-523, Svensk Skattetidning, 2006

Påhlsson, R, Skattepraxis i utveckling- principer för rättsfallsanalys, s 113-125, Skattenytt nr 3, 2011

Samuelsson, J, Melander, J, Tolkning och tillämpning, 2:a uppl, Iustus Förlag, 2003

Staberg, Avdragsrätt för kostnader för forskning och utveckling (FoU), s 724-733, Skattenytt nr 12, 1993

Övrigt material

Statistiska centralbyrån, FoU-utgifternas del av BNP, 2011-07-01, (hämtad 2012-04-03),

http://www.scb.se/Pages/TableAndChart_151028.aspx

Skatteverket, Rättskällorna,

http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334e8bc8000115114/kapitel_03