

HFD 2016 ref. 19

Ett bolag som bedriver kapitalförvaltning med inriktning mot hälso- och sjukvårdsområdet har medgetts rätt till avdrag för utgifter för medicinsk forskning. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

16 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 mars 2016 följande dom (mål nr 4345-15).

Bakgrund

Rhenman & Partners Asset Management AB (bolaget) är ett kapitalförvaltningsbolag vars huvudsakliga verksamhet består i att förvalta den globala aktiefonden Rhenman Healthcare Equity L/S (fonden). Fonden är en hälso- och sjukvårdsfond som fokuserar på investeringar i börsnoterade företag inom läkemedel, medicinsk teknik, bioteknik och vård.

Till fonden är knutet ett vetenskapligt råd med uppgift att hitta, bedöma och värdera potentiella investeringsobjekt och risker. Rådet är sammansatt av experter från olika forskningsinstitutioner med kunskaper inom hälso- och sjukvårdssektorn.

Bolaget avser att bilda en stiftelse och som en del i bildandet tillskjuta stiftelsen två miljoner kronor. Stiftelsens ändamål ska vara att stödja vetenskaplig forskning och utbildning inom det medicinska området, framför allt genom att dela ut stipendier och andra bidrag. Stiftelsen får också arrangera och stödja seminarier och konferenser. Enligt de förutsättningar som lämnats kommer stiftelsen att uppfylla villkoren för undantag från skattskyldighet i 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

I ansökan om förhandsbesked frågade bolaget om de medel som bolaget avsåg att tillskjuta stiftelsen var avdragsgilla som utgift för forskning och utveckling enligt 16 kap. 9 § IL (fråga 1). Om frågan besvarades nekande önskade en av bolagets delägare, G.N., få svar på om han skulle utdelningsbeskattas för de av bolaget tillskjutna medlen med ett belopp motsvarande hans ägarandel i bolaget (fråga 2).

Skatterättsnämnden fann att bolaget hade rätt till avdrag med ett belopp motsvarande det tillskott som skulle göras till stiftelsen under förutsättning att bolaget ställde som villkor att bidraget fick användas av stiftelsen endast för forskning. Nämnden anförde bl.a. att avsikten är att möjligheterna till avdrag för utgifter för forskning och utveckling ska tillämpas generöst. Nämnden ansåg vidare att det fanns en anknytning mellan bolagets investeringsverksamhet inom hälso- och sjukvårdsområdet och stiftelsens

ändamål att stödja forskning och utbildning inom det medicinska området. Eftersom det inte kunde antas vara fråga om att gynna forskning som föll helt utanför bolagets verksamhet fick bolaget anses ha rätt till avdrag för de tillskjutna medlen, under förutsättning att de styrdes till den del av stiftelsens verksamhet som avsåg forskning. Därmed förföll fråga 2.

Yrkanden m.m.

Skatteverket överklagar förhandsbeskedet och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att bolaget inte ska medges avdrag och att G.N. ska utdelningsbeskattas för de till stiftelsen överförda medlen i proportion till hans ägarandel i bolaget. Verket anför bl.a. att bolagets kärnverksamhet utgörs av kapitalförvaltning och att forskning inom det medicinska området, i vart fall enligt stiftelseförordnandet, är av så allmän karaktär att den inte kan kopplas till bolagets kärnverksamhet eller verksamhet i övrigt.

Bolaget och *G.N.* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om ett bolag som bedriver kapitalförvaltning med inriktning mot hälso- och sjukvårdsområdet har rätt till avdrag för utgifter för medicinsk forskning.

Rättslig reglering

Enligt 16 kap. 1 § IL ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad i näringsverksamheten. I 9 § första stycket föreskrivs att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt ska dras av.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

För att bolaget ska ha rätt till avdrag för de medel som det ska tillskjuta stiftelsen krävs alltså att den forskning som stiftelsen ska stödja har eller kan antas få betydelse för bolagets huvudsakliga näringsverksamhet eller verksamhet i övrigt. Av förarbetena framgår att rätten till avdrag för forskningsutgifter ska bedömas generöst och att avdragsrätt föreligger även för utgifter för sådan forskning som endast indirekt och först på längre sikt kan antas ge något utbyte för den skattskyldiges verksamhet (prop. 1970:135 s. 30 ff. och prop. 2011/12:1 volym 1 a s. 490 ff.). Det räcker att ett

företag kan motivera varför det – mot bakgrund av dess verksamhet sedd som en helhet – har ett rimligt intresse av den forskning som företaget bekostar för att avdrag ska medges (prop. 2011/12:1 volym 1 a s. 492).

När forskningsbidrag lämnas till en stiftelse som inte bedriver någon egen forskningsverksamhet ska prövningen vidare enligt praxis ske mot stiftelsens ändamål. Avdragsrätt har då ansetts föreligga när ändamålet faller inom ramen för bidragsgivarens verksamhet och omständigheterna inte är sådana att det kan antas att ändamålet inte kommer att uppfyllas (se RÅ 1988 ref. 88, RÅ 1991 ref. 71 och RÅ 1991 not. 24).

Bolagets huvudsakliga verksamhet består i förvaltning av en aktiefond som investerar i börsnoterade företag inom läkemedel, medicinsk teknik, bioteknik och vård. Stiftelsens ändamål ska vara att stödja vetenskaplig forskning och utbildning inom det medicinska området. Bolaget har motiverat sitt intresse av denna forskning bl.a. med att den leder till att de företag som är aktiva inom det medicinska området utvecklas och att branschen växer, vilket gynnar den verksamhet som bolaget bedriver. Bolaget har också uppgett att resultatet av den forskning som stiftelsen ska främja sannolikt kommer att påverka bolagets val av investeringsobjekt.

Bolaget bedriver således kapitalförvaltning med en viss investeringsinriktning och den forskning som stiftelsen enligt sitt ändamål ska stödja ligger inom ramen för denna inriktning. Forskningen får antas ha åtminstone indirekt betydelse för bolagets verksamhet och bolaget har därmed ett rimligt intresse av den. Det finns ingenting som tyder på att stiftelsens ändamål inte kommer att fullföljas.

Mot denna bakgrund instämmer Högsta förvaltningsdomstolen i Skatterättsnämndens bedömning att bolaget har rätt till avdrag under förutsättning att det ställer som villkor att de medel som förs över till stiftelsen får användas endast för forskning (se RÅ 2000 not. 158). Därmed förfaller fråga 2.

Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Ståhl*, *Rynning* och *Classon*. Föredragande var justitiesekreteraren David Ankerson.

Skatterättsnämnden (2015-06-22, André, ordförande, Bengtsson, Dahlberg, Lundström, Pålsson och Werkell):

Förhandsbesked

Fråga 1: Bolaget ska dra av ett belopp motsvarande det tillskott som görs till stiftelsen under förutsättning att bolaget ställer som villkor att bidraget får användas av stiftelsen endast för forskning.

Motivering

Fråga 1: Enligt 16 kap. 9 § första stycket IL ska utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Den fråga som Skatterättsnämnden har att bedöma är om de medel som bolaget avser att tillskjuta stiftelsen i samband med dess bildande uppfyller förutsättningarna för avdrag.

Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår att avsättningar som görs till en stiftelse kan omfattas av avdragsrätten. I ett fall som det aktuella när stiftelsen som mottar bidraget inte ska bedriva någon egen forskningsverksamhet, ska prövningen enligt praxis ske mot stiftelsens ändamål (se bl.a. RÅ 1988 ref. 88 och RÅ 1991 not. 24).

Avdragsrätt har ansetts föreligga när ändamålet faller inom ramen för bidragsgivarens verksamhet. Det måste även framstå som troligt att ändamålet kommer att fullföljas (jfr RÅ 1991 ref. 71).

Den ändrade ordalydelsen i 16 kap. 9 § första stycket, varigenom prövningen av om utgifter för forskning och utveckling har eller kan antas få betydelse inte blott för den huvudsakliga näringsverksamheten utan även ”verksamheten i övrigt”, innebär att lagtexten förtydligats. Därigenom understryks lagstiftarens avsikt att möjligheterna till avdrag för utgifter för forskning och utveckling ska tillämpas generöst.

Omständigheterna i ärendet ger enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte uttryck för annat än att det finns en anknytning mellan bolagets investeringsverksamhet inom hälso- och sjukvårdsområdet och stiftelsens ändamål, att stödja forskning och utbildning inom det medicinska området. Eftersom det inte kan antas vara fråga om att gynna forskning som faller helt utanför bolagets verksamhet får bolaget anses ha rätt till avdrag när det tillskjuter medel till stiftelsen.

Eftersom bestämmelsen tar sikte på forskning och utveckling måste, i en situation som denna då bidragsmottagaren bedriver också annan verksamhet, bidragen styras till mottagarens verksamhet som avser forskning för att avdrag ska medges (jfr RÅ 2000 not. 158).

Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med det anförda.

Fråga 2 förfaller.

Ledamoten *Gäverth* var skiljaktig och anförde följande.

Bolaget förvaltar en aktiefond, som i sin tur investerar i börsnoterade bolag vars verksamheter huvudsakligen består av tillverkning av läkemedel, medicinsk teknik, bioteknik och olika slag av verksamheter inom vårdområdet. Vidare förvaltar bolaget ett nordiskt aktiemandat åt en bank. Bolagets verksamhet består således av kapitalförvaltning.

Bolaget avser att lämna bidrag till en stiftelse vars ändamål ska vara att stödja vetenskaplig forskning och utbildning inom det medicinska området. Bidraget avser således inte att stödja forskning inom det område som bolaget är verksam i, dvs. kapitalplacering. Forskning som skulle kunna vara hänförlig till sökandens verksamhet bör enligt min mening vara av ekonomiskt slag och avse t.ex. utvecklingen på olika aktiemarknader, aktiehandel, olika placeringsinriktningar etc.

Det förhållandet att ett kapitalplacerande företag t.ex. väljer att ett år satsa på skogsaktier för att nästa år satsa på aktier inom genteknik, innebär inte att bolagets verksamhet det ena året är skogsbruk och det andra året genteknik. Företagets verksamhet är hela tiden kapitalplacering. Samma är förhållandet med ett företag som har en bred placeringsinriktning. Skulle lagstiftarens intentioner tolkas i enlighet med majoritetens uppfattning skulle i princip alla företag som sysslar med kapitalplacering få avdrag för FoU-kostnader så länge medel gavs till sådan forskning som är hänförlig till någon av de verksamheter som bedrivs av något av de aktiebolag som finns i företagets aktieportfölj.

Enligt min mening måste bestämmelsen i 16 kap. 9 § IL tolkas så att avdragsrätten förutsätter att det är fråga om bidrag till grundforskning eller målforskning eller annat utvecklingsarbete som har ett tydligt samband med bidragsgivarens näringsverksamhet. Enligt min uppfattning är kopplingen mellan den vetenskapliga forskningen och utbildningen inom det medicinska området och bolagets kapitalplaceringsverksamhet alltför otydlig för att avdrag ska kunna medges.

Med denna utgång ska G.N. utdelningsbeskattas, jfr RÅ 2007 not. 161.

Fråga 1 ska således besvaras med att bolaget inte medges avdrag och fråga 2 med att G.N. ska utdelningsbeskattas för de till stiftelsen överförda medlen i proportion till hans ägarandel i bolaget.