Skattelättnad för forskning och export

Av generaldirektören Gösta Ekman

I vårriksdagens elfte timma beslöts om skattestimulans för industriföretagens forsknings- och utvecklingskostnader genom ett särskilt avdrag vid den statliga inkomstbeskattningen och genom ökad möjlighet att få avdrag för förlust på aktier i forskningsbolag. Samtidigt beslöts att införa ett exportkreditstöd i form av skattelättnad för svenska företag under vissa förutsättningar. Lagstiftningen om forskningsavdrag grundar sig på ett förslag av riksskatteverket (RSV) i PM januari 1973. I det följande redogörs för lagstiftningens innehåll på grundval av förarbetena (nyssnämnda PM, prop 1973:126, SkU 43: författningarna finns i SFS 1973:421—3).

Särskilt forskningsavdrag

I prop 1972:125 framlades förslag till olika konjunkturstimulerande åtgärder som genomfördes av samma års höstriksdag. Vidare förutskickades att förslag till åtgärder för att stimulera industrin till ökat forsknings- och utvecklingsarbete skulle framläggas till 1973 års vårriksdag.

Under hand uppdrogs åt RSV att utforma förslag till ett särskilt skatteavdrag med det angivna syftet. RSV:s uppdrag var rent tekniskt. Det gällde att utforma ett generellt extra skatteavdrag så konstruerat att det kan antas stimulera industrin till ökade insatser för forskning och utveckling (FoU) och samtidigt vara godtagbart från tillämpnings- och kontrollsynpunkter. Det var underförstått att avdraget skulle komma i fråga endast vid den statliga inkomstbeskattningen. Den nuvarande rätten enligt punkt 18 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen i dess lydelse enligt SFS 1970:651 att göra avdrag för FoU-kostnad som omkostnad avsågs inte skola påverkas.

Industrins forskningskostnader

Statistiska centralbyrån (SCB) gör på uppdrag av styrelsen för teknisk utveckling m fl forskningsorgan undersökningar om den tekniska och naturvetenskapliga forsknings- och utvecklingsverksamheten inom industrin. Undersökningarna grundar sig på uppgifter från företagen. Den senast färdigställda undersökningen har publicerats i Statistiska meddelanden (SMU 1971:26) och avser industrins FoU-verksamhet under år 1969. Undersökningen innehåller också beräkningar av verksamhetens omfattning åren 1970 och 1971.

Enligt SCB:s undersökning uppgick industrins kostnader för FoU-verksamhet som bedrivits inom företagen till 1 129 milj kr år 1969. Beloppet, som innefattar de

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

totala drifts- och kapitalkostnaderna, var i stort sett oförändrat jämfört med år 1967. För åren 1970 och 1971 beräknades motsvarande kostnader till 1 269 resp 1 394 milj kr.

Industrins utbetalningar för FoU-arbete, som utförts av annan på uppdrag av företagen eller med stöd av bidrag från dem, uppgick år 1969 till ca 45 milj kr och kostnaderna för köp av licenser, patent, royalties och "know-how" till 97 milj kr. Av sistnämnda belopp avsåg 81 milj kr transaktioner med utlandet. Intäkterna av försålda licenser etc utgjorde 93 milj kr. Härav belöpte 80 milj kr på försäljningar till utlandet.

I syfte att få ett underlag för att bedöma förutsättningarna att införa ett stimulansavdrag och samtidigt bereda representanter för industrin tillfälle att framföra sina synpunkter på den lämpliga utformningen av ett sådant avdrag hade RSV överläggningar med företrädare för olika branscher inom industrin. Vid dessa överläggningar var ett trettiotal företag representerade.

Industriföretagen framhöll bl a att det långsiktiga FoU-arbetet nu ofta får stå tillbaka för kortsiktiga insatser, som innebär mindre ekonomiska risker. Ett stöd för FoU-arbetet genom extra avdrag vid beskattningen skulle göra FoU-insatser mera jämförbara från risksynpunkt med investeringar i t ex produktionsapparat och marknadsföring.

Den helt övervägande delen av företagens FoU-verksamhet bedrivs f n i Sverige. Några betydande förändringar i detta förhållande väntas inte ske inom överskådlig framtid. En viss ökning av andelen FoU utomlands förutses dock av flera företag med hänsyn till att de ekonomiska resurserna för att bedriva avancerad forskning inte alltid föreligger i Sverige. FoU utomlands har i allmänhet formen av att bidrag lämnas till verksamhet som bedrivs gemensamt med utländska företag eller av direkta köp från utlandet av FoU-resultat, t ex patent- och licensköp. Även inom Sverige förekommer sådana köp.

Forskningsavdragets tillämpningsområde

Det särskilda forskningsavdraget syftar till att stimulera FoU-arbete inom industrin. Begränsningen till industrin medför i första hand att FoU-verksamhet inom jord- och skogsbruk inte omfattas av avdragsrätten.

I princip tillkommer avdragsrätten skattskyldig — oavsett företagsform — som driver industriell produktion. Detta innebär bl a att företag med uteslutande service- och reparationsverksamhet inte får avdrag för ev FoU-kostnader. Industriell verksamhet omfattar å andra sidan t ex kraftverks- och gruvdrift liksom byggnadsverksamhet. Det understryks i propositionen (s 26) att tolkningen bör vara liberal när det gäller att bedöma om en verksamhet har sådan omfattning att den kan anses som industriell. RSV förutsätts skola göra vägledande uttalanden i denna fråga vid behov. Detta torde i så fall normalt komma att ske genom anvisningar, varvid uttalandena får generell räckvidd. För att avgöra tveksamma frågor i individuella fall finns förhandsbeskedsvägen att tillgå.

Institutioner och företag som tillhandahåller de tillverkande företagen FoU-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

resultat får inte själva något särskilt avdrag men stimuleras givetvis indirekt genom att de tillverkande företagens kostnader för förvärv av FoU-resultat minskar.

Den forskning och utveckling som ger rätt till särskilt forskningsavdrag skall vara teknisk och naturvetenskaplig. Vidare skall den ha eller antas kunna få betydelse för den skattskyldiges rörelse genom att den leder till nya eller väsentligt förbättrade produkter, produktionsprocesser eller produktionssystem. Detta överensstämmer i stort sett med SCB:s bestämning av FoU-begreppet. Genom denna anknytning underlättas i hög grad bestämningen av det underlag, som särskilt forskningsavdrag skall beräknas på. SCB förstår med forskning ett systematiskt och metodiskt sökande efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning i sikte (grundforskning) eller med en bestämd tillämpning i sikte (tillämpad forskning). Utvecklingsarbete beskrivs av SCB som ett systematiskt och metodiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana.

Forskningsavdragets utformning och nivå

Som framgår av denna beskrivning är nyhetselementet av avgörande betydelse för definitionen av FoU. Ett normalt konstruktionsarbete enligt tidigare fastlagda banor och rutiner räknas exempelvis inte hit. Vid serieproduktion av en ny produkt går skiljelinjen i enlighet härmed mellan framställning av prototypen och den första för försäljning avsedda enheten.

Enligt RSV:s förslag skulle det särskilda avdraget beräknas på de totala FoU-kostnaderna oberoende av om de ökat i förhållande till tidigare år. Skälet för att inte föreslå något relationsförhållande var framför allt omtanke om den praktiska tillämpningen. Vid remissbehandlingen riktades viss kritik häremot med hänvisning till stimulanssynpunkten. Departementschefen och riksdagen fann kritiken värd beaktande eftersom det i nuvarande läge är angeläget att få en så bred stimulans som möjligt åt FoU-verksamhet.

Det särskilda forskningsavdraget har därför utformats efter en kombination av de båda tänkbara metoderna. Vid 1974 års taxering medges ett avdrag med 10 % av de totala kostnaderna för FoU-verksamhet under år 1973 (basavdrag). Vid 1975 och följande års taxeringar medges dels basavdrag med 10 % på föregående års totala kostnader, dels ett avdrag med 20 % av årets ökning av FoU-kostnaderna jämfört med motsvarande kostnader året förut (ökningsavdrag). Genom att anknyta forskningsavdraget till kalenderår nås överensstämmelse med de uppgifter arbetsgivaren lämnar som underlag för beräkning av allmän arbetsgivaravgift och till ledning för den anställdes taxering. För både basavdrag och ökningsavdrag gäller att underlaget inte får understiga 5 000 kr. Forskningsavdraget får åtnjutas för kostnader som läggs ned under något av kalenderåren 1973—80.

FoU-stimulansen är oberoende av den form som verksamheten bedrivs i. Fördelningen på olika former växlar företagen emellan och särskilt torde gälla att mindre

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

företag i högre grad än större är hänvisade till extern FoU. Eftersom inte heller praktiska skäl kräver någon begränsning med hänsyn till sättet att bedriva verksamheten får stimulansavdraget beräknas på all extern FoU. I konsekvens härmed bör även den av byggnadsföretagen erlagda byggnadsforskningsavgiften få inräknas i underlaget för forskningsavdraget.

RSV ansåg att det nu sagda borde gälla även då det externa FoU-arbetet bedrevs utomlands även om verket underströk kontrollsvårigheterna i det fallet. Vid remissbehandlingen tillkom synpunkten att det kunde ifrågasättas om FoU-kostnader nedlagda i utlandet borde ges samma stimulans som här nedlagda sådana kostnader. Med hänsyn till de speciella svårigheterna att vinna klarhet i vad ett utlandsbidrag verkligen avser infördes i det slutligen antagna förslaget den begränsningen att bidrag och kostnad avseende FoU-arbete i utlandet som för år räknat sammanlagt överstiger 250 000 kr får inräknas i underlaget endast om Kungl Maj:t medger det. Sådant medgivande bör bl a kunna lämnas om FoU-arbetet är särskilt resurskrävande och därför lämpligen bör ske i samarbete med utländska företag och institutioner. I övrigt bör gälla att den skattskyldige såväl för taxeringsmyndigheterna som när frågan prövas av Kungl Maj:t visar att kostnaderna utgetts för FoU-arbete genom att t ex förete ingånget avtal om FoU.

En viktig fråga för avdragsberäkningen är vilken personal och vilka kostnader som skall få inräknas i avgiftsunderlaget. RSV ansåg det av tillämpningsskäl vara nödvändigt att begränsa underlaget för det extra avdraget till kostnader för sådan verksamhet, som är helt inriktad på FoU, d v s till verksamhet som bedrivs inom särskild FoU-avdelning eller som på motsvarande sätt är klart avskild från annan verksamhet. Svårigheterna i praktiken att särskilja FoU-kostnader från andra kostnader gör det dessutom önskvärt att tillämpa någon förenklad metod för att beräkna underlaget för forskningsavdraget. Av SCB:s forskningsstatistik och av de uppgifter, som RSV fått från enskilda industriföretag, framgår att lönekostnaderna utgör den helt dominerande andelen av FoU-kostnaderna. Enligt SCB:s undersökningar utgjorde personalkostnaderna 69 % av företagets totala driftkostnader för FoU år 1969. Lönekostnaderna utgör också en tämligen konstant andel av driftkostnaderna för FoU — variationerna mellan olika branscher är med få undantag inte större än ± 10 procentenheter.

RSV föreslog med hänsyn härtill att lönekostnaderna för den personal som uteslutande eller så gott som uteslutande utfört FoU-arbete skulle utgöra grund för avdragsberäkningen. Förslaget befarades dock medföra risk att mindre och medelstora företag blev missgynnade eftersom dessa företag sällan har personal som enbart sysslar med FoU-arbete. I propositionen gick man därför längre och föreslog att kostnaderna för personal som till övervägande del sysslar med FoU-verksamhet skulle få inräknas i avgiftsunderlaget.

Med lönekostnader i detta sammanhang förstås detsamma som skall tjäna som underlag för beräkning av allmän arbetsgivaravgift (SFS 1968:419). Även i detta hänseende får man en från praktiska synpunkter önskvärd anknytning till den kontrolluppgift som arbetsgivaren har att lämna varje år för den anställde. Har den an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

ställde uppburit lön för annat arbete än FoU-arbete skall denna del av lönen frånräknas.

Företag som vill ha särskilt avdrag för FoU-kostnad avses skola närmare specificera uppgifterna i bilaga till deklarationen. Blankett härför kommer att fastställas av RSV.

FoU-lönerna bör givetvis — bl a för att neutralitet mellan intern och extern FoU-verksamhet skall föreligga — räknas upp för att svara mot de totala driftskostnaderna för FoU. Om utgångspunkten är att personalkostnaderna utgör ungefär 70 % av de totala kostnaderna erhålls alltså dessa senare genom att personalkostnaderna divideras med 0,7. Till de totala FoU-kostnaderna hör emellertid också avskrivningar på anläggningstillgångar som används för FoU. Någon anledning att beakta avskrivningarna annat än på ett schablonmässigt sätt föreligger emellertid knappast i detta sammanhang. Det lämpliga är därför att ta hänsyn till dem genom att dividera lönekostnaderna med en lägre siffra än 0,7. RSV ansåg med hänsyn härtill skäligt att föreslå relationstalet 0,6. Detta godtogs av riksdagen vilket alltså innebär att underlaget för det extra avdraget beräknas till fem tredjedelar av lönekostnaderna för FoU-verksamhet. I underlaget får vidare inräknas de bidrag företaget utgett för FoU-arbete och de kostnader företaget haft för förvärv av FoU-resultat, exempelvis patent- och licensköp. Från underlaget avräknas de intäkter företaget haft av försålda FoU-resultat och de bidrag företaget erhållit för FoU-verksamheten.

Forskningsbolag

Det förekommer ibland att bidrag till FoU-verksamhet, som sker utomlands gemensamt med utländska företag och institutioner, måste ges i sådan form att det svenska företaget enligt gällande rätt inte kan få avdrag för bidraget. Exempel härpå är att ett gemensamt forskningsbolag bildas och att de delägande företagen lämnar bidrag till forskningsbolagets verksamhet genom att aktiekapital tillskjuts. Detta förbrukas för forskningsarbetet och vid behov tillför aktieägarna på samma sätt forskningsbolaget ytterligare kapital.

Enligt 43 § 3 mom femte stycket kommunalskattelagen kan Kungl Maj:t medge avdrag för förlust på aktier eller andelar i aktiebolag eller ekonomisk förening som har till uppgift att driva verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Möjligheterna att med tillämpning av denna dispensregel få avdrag för tillskjutet kapital i forskningsbolag av den typ som nyss antytts är alltför begränsade dels på grund av att fråga måste vara om aktier eller andelar i aktiebolag eller ekonomisk förening, dels därför att avdrag endast kan medges för konstaterad förlust. Om någon bedriver verksamhet av den kvalificerade betydelse som angivits bör möjlighet att medge dispens föreligga i vilken form verksamheten än bedrivs och utan hinder av att definitiv förlust inte ännu konstaterats genom företagets upplösning e d. Kungl Maj:t har nu genom lagändring fått möjlighet föreskriva att det tillskjutna kapitalet skall få dras av antingen på en gång eller fördelat på visst antal år. Möjligheten står öppen för svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

utländska bolag, varmed kommunalskattelagen förstår alla utländska juridiska personer. Det har förutsatts att den nya bestämmelsen kommer att tillämpas med stor restriktivitet.

Medges dispens bör förlusten berättiga till särskilt forskningsavdrag efter samma grunder som annan FoU-kostnad.

Har avdrag medgetts och har därefter aktierna eller andelarna avyttrats eller tillskjutet kapital återfåtts bör givetvis vad som därvid erhålls utöver aktiernas eller andelarnas "restvärde" i sin helhet utgöra skattepliktig intäkt för aktie- eller andelsägaren. Beloppet bör anses som intäkt av rörelse och vara skattepliktigt efter samma grunder även om aktierna eller andelarna byter ägare.

Exportkreditstöd

Under senare är har inom världshandeln kraven ökat på kreditgivning på gynnsamma villkor vid exportaffärer. Även hos den svenska regeringen har begärts att krediter till låg ränta ställs till förfogande vid försäljning av svenska kapitalvaror. Sverige har nyligen i OECD tagit initiativ till överläggningar om den situation som uppstått på exportkreditområdet. Principiellt hävdas från svenskt håll uppfattningen att statliga kreditsubventioner för att påverka enskilda företags konkurrensmöjligheter i möjligaste mån bör förhindras genom internationella överenskommelser. Nuvarande utvecklingstendenser har emellertid bedömts sådana, att även Sverige måste vidta åtgärder för att skydda vitala exportintressen och säkerställa de svenska företagens konkurrensläge vid kapitalvaruexport. Mot denna bakgrund har riksdagen beslutat införa kreditstöd för att främja exporten av kapitalvaror.

Exportkreditstödet har inriktats på att kompensera den svenske exportören för den ränteförlust som uppstår för honom genom att han behöver betala högre ränta för refinansiering av exportkrediten än den ränta han kan ta ut av den utländske beställaren. Ränteförlusten kan f n grovt uppskattas till skillnaden mellan exportkrediträntan och refinansieringsräntan. Dessa räntesatser torde f n uppgå till 6 à 7 % resp 8 à 9 %. Kompensationen har ansetts lämpligen böra ges i form av skattelättnad. Genom en särskild lag har därför beslutats att viss del av ränteintäkten från den utländske beställaren är skattefri för den svenske exportören. Detta åstadkommes genom att det svenska företaget under vissa förutsättningar får ett avdrag vid inkomsttaxeringen — såväl den statliga som den kommunala — som motsvarar skillnaden mellan refinansieringsräntan och exportkrediträntan, dock högst 2 % av den utestående exportkrediten.

För att avdrag skall kunna komma i fråga måste exportkrediten uppgå till minst 2 milj kr. Små och medelstora företag, som ensamma inte kan lämna kredit av denna storlek, skall ändå kunna få avdraget, om de tillsammans med annan deltar i en exportaffär där krediten totalt uppgår till detta belopp. Normalt bör gälla att kreditbeloppet skall utgöra en dominerande del av kontraktssumman. Med hänsyn till situationen på exportmarknaden har stödet begränsats till krediter med en löptid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

mellan 2 och 10 år. Föreligger synnerliga skäl kan dock avdrag medges även om kredittiden överstiger 10 år.

Ytterligare krävs att exportkrediten har refinansierats hos eller ordnats genom svenskt eller utländskt bank- eller kapitalmarknadsinstitut. Detta krav har också en kontrollteknisk grund. Om exportkreditavtalet ingåtts eller övertagits av banken eller kapitalmarknadsinstitutet men exportören fortfarande står ansvaret för ränteskillnaden, bör exportören ha möjlighet att få avdrag med belopp, som motsvarar vad han har erlagt som ränteskillnad, dock med den nyss nämnda begränsningen till 2 % av utestående exportkredit.

Frågan om att medge avdrag i det enskilda fallet prövas av Kungl Maj:t som avgör i varje enskilt fall vad som skall hänföras till stödberättigad export. Avdragsfrågan kan prövas såväl innan exportkreditavtalet ingåtts som efteråt. Ansökan skall dock göras före utgången av den tid inom vilken exportören skall lämna självdeklaration för det beskattningsår då avtalet ingåtts.

Exportkreditstödet får avse kreditavtal som träffats fr o m den 1 januari 1973 t o m den 31 december 1976.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40