

Skatteincitament för forskning och utveckling

En översyn av FoU-avdraget
och expertskattereglerna

*Delbetänkande av Utredningen om skatteregler
som gynnar forskning och utveckling*

Stockholm 2025



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2025:3

SOU och Ds finns på [regeringen.se](https://www.regeringen.se) under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på [regeringen.se/remisser](https://www.regeringen.se/remisser).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2025

ISBN 978-91-525-1113-8 (tryck)

ISBN 978-91-525-1114-5 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 8 juni 2023 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över nedsättningen av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften för personer som arbetar med forskning eller utveckling (FoU-avdraget) och skattelättnaden för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner (expertskatte-reglerna). Kammarrättsrådet Fredrik Hammarström förordnades den 1 augusti 2023 som särskild utredare.

Uppdraget ska enligt kommittédirektiven (dir 2023:81) redovisas senast den 15 januari 2025. Genom tilläggsdirektiv som beslutades den 4 november 2024 har utredningen fått ytterligare uppdrag som ska redovisas senast den 19 januari 2026 (dir. 2024:104). Detta påverkar inte delarna i de ursprungliga direktiven, som ska lämnas i ett delbetänkande.

Som experter förordnades från och med den 1 augusti 2023 välfärdsekonomen Thomas Andrén, skatteexperten Katarina Bartels, rättsliga experten Marie Björklund Eriksson, departementssekreteraren Karolin Ekström, skattejuristen Håkan Gustavsson, departementssekreteraren Tomas Gustavsson, skattepolitiske experten Patrick Krassén, samhällsekonomen Karin Pilsäter, departementssekreteraren Markus Ridder, departementssekreteraren Lena Stoltz och docenten Roger Svensson. Den 28 augusti 2023 förordnades skattejuristen Peter Nilsson att vara expert i utredningen.

Den 27 februari 2024 entledigades Karolin Ekström och i hennes ställe förordnades kanslirådet Sanja Moraca Roos.

Som sekreterare i utredningen anställdes från och med den 1 augusti 2023 kammarrättsfiskalen Axel Wahlund. Analytikern Ulrika Stavlot anställdes som sekreterare från och med den 1 september 2023.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om skatteregler som gynnar forskning och utveckling.

Härmed överlämnas delbetänkandet *Skatteincitament för forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskatte-
reglerna* (SOU 2025:3). Till betänkandet bifogas två särskilda yttranden från experterna Katarina Bartels och Patrick Krassén respektive Håkan Gustavsson.

Stockholm i januari 2025

Fredrik Hammarström

Axel Wahlund
Ulrika Stavlöt

Innehåll

Sammanfattning	15
Summary	29
1 Författningsförslag.....	43
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	43
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden	47
1.3 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	49
1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling	50
2 Utredningens uppdrag och arbete	53
2.1 Utredningens uppdrag	53
2.2 Utredningsarbetet.....	54
3 Allmänt om skatteincitament för forskning och utveckling.....	55
3.1 Forskning och utveckling inom det svenska näringslivet.....	55
3.2 Marknadsmislyckanden och statens roll	58

3.3	Skatteincitament för att gynna forskning och utveckling.....	60
3.3.1	Skatteincitament på efterfrågesidan.....	61
3.3.2	Skatteincitament för att öka utbudet av FoU-personal.....	64
4	Utgångspunkter för översynen av FoU-avdraget	67
4.1	Uttag av arbetsgivaravgifter	67
4.2	Nedsatta arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling	68
4.2.1	Införandet av FoU-avdraget.....	68
4.2.2	Förutsättningar för nedsättning.....	69
4.2.3	Nedsättningens storlek.....	71
4.2.4	Förfarande för att göra FoU-avdrag	71
4.3	Andra definitioner av forskning och utveckling än definitionerna i reglerna om FoU-avdrag	72
4.3.1	Statistik om forskning och utveckling samt OECD:s Frascatimanual.....	72
4.3.2	Direktstöd till företagens forskning och utveckling samt EU:s allmänna gruppundantagsförordning.....	75
4.3.3	Inkomstskatt	76
4.3.4	Redovisning	77
4.3.5	Patent	78
5	Kartläggning av utländska skatteincitament för forskning och utveckling	79
5.1	Urval.....	79
5.2	Belgien.....	81
5.3	Norge	82
5.4	Storbritannien	84
5.5	Vissa andra länder	87

6	Svårigheter i tillämpningen av FoU-avdraget	93
6.1	De avgiftsskyldigas erfarenheter	93
6.2	Skatteverkets tillämpning och erfarenheter	95
6.2.1	Allmänt om Skatteverkets kontroll av FoU-avdrag	96
6.2.2	Skatteverkets handläggares erfarenheter	96
6.3	Underrättsavgöranden	98
6.4	Utredningens bedömningar	99
6.4.1	Definitionen av utveckling är otydlig	99
6.4.2	Kraven på underlag för det utförda FoU- arbetet är högt ställda och inte ändamålsenliga....	103
6.4.3	Förfarandet för att få avdrag bidrar till svårigheterna i rättstillämpningen	106
6.4.4	Reglerna skapar särskilda problem för vissa typer av företag	109
6.4.5	Utredningens slutsats är att det finns stora svårigheter i tillämpningen av FoU-avdraget	110
7	Samhällsekonomisk analys av FoU-avdraget	113
7.1	Hur FoU-avdraget används och av vilka företag	114
7.1.1	Användningen av FoU-avdraget	114
7.1.2	Företagen som gör FoU-avdrag	118
7.1.3	FoU-företagen som inte gör FoU-avdrag	124
7.1.4	Sammanfattning	129
7.2	FoU-avdragets konkurrenskraft	129
7.3	FoU-avdragets effekter	139
7.3.1	Utgångspunkter	139
7.3.2	Befintliga effektutvärderingar av det svenska FoU-avdraget	144
7.3.3	Utredningens beräkningar av FoU-avdragets samhällsekonomiska effekter	153

7.4	Utredningens bedömningar	170
7.4.1	FoU-avdraget har lett till ökad forskning och utveckling	170
7.4.2	Det finns kopplingar mellan FoU-avdraget och företagstillväxt men det har inte gått att observera effekter på produktivitet och innovationsförmåga	171
7.4.3	Förstärkningarna av avdraget verkar ha lett till ökad forskning och utveckling	172
7.4.4	FoU-avdraget bedöms inte ha lett till skadliga snedvridningar	173
7.4.5	Storleken på FoU-avdraget är internationellt konkurrenskraftig vad gäller vissa investeringar men inte andra	175
8	En översyn av FoU-avdraget för ökade investeringar i forskning och utveckling	177
8.1	Utgångspunkter.....	177
8.2	FoU-avdragets utformning och storlek ska huvudsakligen inte ändras.....	178
8.2.1	Möjligheterna att höja FoU-avdraget är begränsade	178
8.2.2	Avdragstaket ska inte höjas eller slopas.....	179
8.2.3	Beräkningen ska inte ändras till att endast ålderspensionsavgift betalas på löner till FoU-personal	183
8.2.4	Arbetstidsvillkoret ska förenklas	183
8.3	Definitionerna av forskning och utveckling ska förtydligas och utvidgas.....	185
8.3.1	Inledning.....	185
8.3.2	Forskning är arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.....	186
8.3.3	Utveckling är arbete med att i kommersiellt syfte ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem	189

8.3.4	Bedömningen av om arbete är forskning eller utveckling.....	193
8.3.5	Utredningen har övervägt och förkastat andra utformningar av definitionerna.....	202
8.3.6	Sammanfattning.....	204
8.4	Förfarandet för att göra FoU-avdrag ska inte ändras	205
8.4.1	Inledning	205
8.4.2	Det är inte möjligt att på ett effektivt sätt förbättra det nuvarande deklarationsförfarandet ..	206
8.4.3	Det ska inte införas ett obligatoriskt ansökningsförfarande	208
8.4.4	Det ska inte införas ett obligatoriskt registreringsförfarande	212
8.4.5	Det ska inte införas en möjlighet att begära förhandsbesked.....	214
8.5	Skatteverket ska ta hjälp av andra myndigheter	218
9	Utgångspunkter för översynen av expertskattereglerna .	221
9.1	Rekrytering av internationell nyckelkompetens till Sverige	221
9.1.1	Företagens rekrytering.....	221
9.1.2	Lärosätenas rekrytering.....	223
9.2	Allmänt om beskattning av ersättning för arbete i internationella situationer	224
9.3	Skattelättnader för ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner.....	226
9.3.1	Införandet av expertskattereglerna.....	226
9.3.2	Förutsättningar för att beviljas expertskattelättnader.....	227
9.3.3	Expertskattelättnadens storlek	229
9.3.4	Förfarande för att få expertskattelättnader.....	229

10	Kartläggning av utländska skatteincitament för att attrahera internationell nyckelkompetens.....	231
10.1	Urval.....	231
10.2	Belgien.....	232
10.3	Danmark	234
10.4	Finland	238
10.5	Nederländerna	239
10.6	Vissa andra länder.....	242
11	Svårigheter i tillämpningen av expertskattereglerna	245
11.1	Arbetsgivarnas erfarenheter.....	245
11.2	Myndigheternas erfarenheter.....	248
11.2.1	Allmänt om Forskarskattenämndens prövning ..	248
11.2.2	Forskarskattenämndens erfarenheter	248
11.2.3	Skatteverkets erfarenheter.....	250
11.3	Underrättsavgöranden	251
11.4	Utredningens bedömningar.....	252
11.4.1	Tillämpningen av kompetensregeln är oförutsebar och inte ändamålsenlig	252
11.4.2	Beräkningen av ersättningsnivån i beloppsregeln medför svårigheter i vissa situationer	253
11.4.3	Det upplevs oklart om skattelättnaderna gäller betalningar från andra än arbetsgivaren	255
11.4.4	Ansökningstiden orsakar vissa svårigheter.....	256
11.4.5	Avsiktskravet tillämpas inte i praktiken	257
11.4.6	Expertskattereglerna har vissa tekniska brister ...	258
11.4.7	Utredningens slutsats är att expertskattereglerna är svåra att tillämpa i flera avseenden, men förutsebara i vissa situationer....	259

12 Samhällsekonomisk analys av expertskattereglerna..... 261

12.1	Användningen av expertskattereglerna	261
12.1.1	Inledning	261
12.1.2	Forskarskattenämndens beslut	262
12.1.3	Antalet användare	264
12.1.4	Användarnas löner	265
12.1.5	Yrke, utbildningsbakgrund och nationalitet	266
12.1.6	Arbetsgivarna som använt expertskatten	269
12.1.7	Sammanfattning	270
12.2	Expertskattereglerna i internationell jämförelse	270
12.2.1	Skattelättnadens storlek och reglernas tillämpningstid	271
12.2.2	Villkoren för att beviljas skattelättnader	275
12.2.3	Antalet användare och statsfinansiell kostnad	278
12.3	Utvärderingar av expertskattereglerna	279
12.3.1	Kvalitativa undersökningar	280
12.3.2	Effektutvärderingar	281
12.4	Utredningens bedömningar	285
12.4.1	Expertskattereglerna har endast delvis fått den effekt som avsågs vid införandet	285
12.4.2	Expertskattereglerna är huvudsakligen konkurrenskraftigt utformade, men används förhållandevis lite	287

13 En översyn av expertskattereglerna för ökad rekrytering av internationell nyckelkompetens..... 291

13.1	Utgångspunkter	291
13.2	Skattelättnaden ska förstärkas	292
13.2.1	Den skattefria andelen av ersättningen ska höjas	292
13.2.2	Tillämpningstiden ska inte förlängas men ska beräknas på ett annat sätt	294
13.2.3	Skattelättnaderna gäller oavsett utbetalare	295
13.2.4	Hänvisningen till 11 kap. 42 § inkomstskattelagen ska tas bort	297

13.3	Beloppsregeln ska huvudsakligen inte ändras.....	297
13.3.1	Ersättningsnivån ska inte sänkas	298
13.3.2	Ersättningsnivån ska utgå från inkomstbasbeloppet	298
13.3.3	Ersättningsnivån ska inte differentieras mellan olika yrken	299
13.3.4	Endast beloppsbestämda och månatligen återkommande ersättningar ska beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån	301
13.4	Kompetensregeln ska förenklas och förtydligas.....	302
13.4.1	Kompetensregeln ska inte slopas	303
13.4.2	Kompetensregeln ska ställa krav på såväl arbetsuppgifter som viss kompetens.....	303
13.4.3	Kompetensregeln ska endast omfatta personer som till väsentlig del arbetar med forskning eller utveckling	304
13.4.4	Kompetensregeln ska omfatta personer med doktorsexamen eller annan motsvarande erfarenhet.....	310
13.4.5	Det ska inte krävas att det finns betydande svårigheter att rekrytera i Sverige.....	312
13.5	De formella kraven för expertskattelättnader ska sänkas ..	314
13.5.1	Medborgarskapskravet ska slopas	315
13.5.2	Kravet på svensk arbetsgivare ska inte slopas.....	316
13.5.3	Avsiktskravet ska slopas	317
13.5.4	Vistelsekravet ska förlängas från fem till tio år ...	318
13.5.5	Vissa personer ska undantas från vistelsekravet	321
13.6	Förfarandet för expertskattelättnader ska huvudsakligen inte ändras.....	324
13.6.1	Ansökningar om expertskattelättnader ska fortsatt prövas av Forskarskattenämnden	324
13.6.2	Ansökningstiden ska förlängas till sex månader	326

14	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	329
14.1	Ikraftträdande	329
14.2	Behovet av övergångsbestämmelser och retroaktiv tillämpning.....	329
14.2.1	Förslagen om ändringar av reglerna om FoU-avdraget.....	330
14.2.2	Förslagen om ändringar av expertskattereglerna	330
15	Konsekvenser av utredningens förslag	333
15.1	Konsekvenser av förslagen om FoU-avdraget	334
15.1.1	Konsekvenser för staten.....	334
15.1.2	Konsekvenser för företagen och enskilda	337
15.2	Konsekvenser av förslagen om expertskattereglerna.....	341
15.2.1	Kostnader för staten.....	341
15.2.2	Konsekvenser för företagen och enskilda	344
15.3	Förslagens förenlighet med EU-rätten.....	349
15.3.1	Den fria rörligheten.....	349
15.3.2	Statsstödsreglerna.....	351
15.4	Förslag till finansiering.....	353
16	Författningskommentar	355
16.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	355
16.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.....	363
16.3	Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	364
16.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling	365

Referenser	375
Särskilda yttranden	387
Bilaga 1 Kommittédirektiv 2023:81	393
Bilaga 2 Kommittédirektiv 2024:104	413

Sammanfattning

Uppdraget

Utredningens uppdrag består av två delar.

I den första delen ska utredningen se över nedsättningen av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften för personer som arbetar med forskning eller utveckling (FoU-avdraget). I denna del ska utredningen

- utvärdera vilken betydelse avdraget har haft som skatteincitament för forskning och utveckling, om avdraget har fått den effekt som avsågs vid införandet och vilken effekt som förstärkningarna av FoU-avdraget har haft på företagens investeringar i forskning och utveckling,
- analysera om FoU-avdraget har medfört några oförutsedda eller negativa effekter,
- identifiera eventuella svårigheter som uppkommit i rättstillämpningen, och
- göra en översyn av reglerna och föreslå ändringar i syfte att öka företagens investeringar i forskning och utveckling och ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige.

I den andra delen ska utredningen se över skattelättnaden för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner (expertskatte-reglerna). I denna del ska utredningen

- i den omfattning det bedöms lämpligt utvärdera om reglerna har fått den effekt som avsågs vid införandet,
- identifiera eventuella svårigheter som uppkommit i rättstillämpningen, och

- göra en översyn av reglerna och föreslå ändringar i syfte att öka reglernas internationella konkurrenskraft och hantera eventuella svårigheter som identifierats i rättstillämpningen.

FoU-avdraget

Reglerna om FoU-avdrag infördes 2014 i syfte att öka företagens investeringar i forskning och utveckling. Genom ändringar 2020, 2021 och 2023 har reglerna gjorts mer förmånliga för att ytterligare förbättra företagens möjligheter att bedriva forskning och utveckling. De nuvarande reglerna innebär att en arbetsgivare kan sätta ned arbetsgivaravgifterna på löner till personer som arbetar med forskning eller utveckling med motsvarande 20 procent av lönen upp till ett avdragstak om 36 miljoner kronor per år och koncern. Avdraget görs som utgångspunkt i den månatliga arbetsgivardeklarationen.

FoU-avdragets effekter

Utredningen har bl.a. inhämtat statistik och gjort egna beräkningar av FoU-avdragets samhällsekonomiska effekter, som också har undersökts i flera tidigare studier. Utifrån detta bedömer utredningen att FoU-avdraget har lett till att företagen har ökat sina utgifter för forskning och utveckling samt till att fler forskare har anställts. Det finns stöd för att ökningen av företagens FoU-utgifter är minst dubbelt så stor som statens kostnad för reglerna.

Däremot går det ännu inte att se att reglerna har lett till positiva effekter på företagens produktivitet eller innovationsförmåga. Det finns dock en viss koppling mellan gjorda FoU-avdrag och högre omsättning samt förädlingsvärde.

De gjorda förstärkningarna har ökat reglernas statsfinansiella kostnad betydligt, men verkar inte ha ökat antalet företag som gör FoU-avdrag. Däremot verkar höjningarna av avdragstaket ha lett till att de företag som påverkats av höjningarna har höjt sina FoU-utgifter och anställt fler forskare än vad de skulle gjort annars.

Vidare har utredningen inte identifierat att FoU-avdraget har lett till sådana negativa effekter som diskuterades vid införandet.

I ett internationellt perspektiv är FoU-avdraget ett av de mindre generösa skatteincitamenten för forskning och utveckling. Däremot

är den genomsnittliga skatten på en ny och lönsam FoU-investering i Sverige jämförbar med vad som gäller i många andra länder.

Svårigheter i tillämpningen av FoU-avdraget

Ett mål vid införandet av FoU-avdraget var att reglerna skulle vara enkla och tydliga. Enligt utredningen har reglerna om avdraget i stället visat sig vara mycket svåra att tolka och tillämpa för såväl företag som Skatteverket.

Svårigheterna beror till stor del på att reglernas definition av utveckling är otydlig. Detta gör det svårt att bedöma om förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Vidare leder otydligheten till att företag behöver kunna lämna in omfattande underlag för att bevisa sin rätt till avdrag. För många företag är det svårt att lämna sådana underlag, vilket bl.a. kan bero på att vissa av villkoren för att göra avdrag gäller omständigheter som sällan dokumenteras. Detta drabbar särskilt små företag. Dessutom kan det vara arbetskrävande för företagen att bedöma om en viss person har arbetat med forskning eller utveckling under varje enskild kalendermånad.

Utredningens förslag i fråga om FoU-avdraget

Utredningen har övervägt flera ändringar av reglerna för att öka företagens investeringar i forskning och utveckling och ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige. Möjligheterna att höja FoU-avdraget är dock begränsade eftersom avdraget inte får påverka den s.k. ålderspensionsavgiften. Utredningens direktiv medger inte heller att avdraget konstrueras på ett annat sätt än som en nedsättning av arbetsgivaravgifterna.

Taket för FoU-avdraget ska inte höjas eller slopas

Det högsta möjliga FoU-avdraget är 36 miljoner kronor per år och koncern, vilket kan antas motsvara löner till ungefär 300 heltidsanställda forskare. Endast ett fåtal koncerner bedriver så mycket forskning och utveckling i Sverige. Dessa koncerner står dock för en stor del av Sveriges totala forskning och utveckling, och genom

att höja eller slopa avdragstaket skulle dessa företag ges incitament att öka sina FoU-investeringar i Sverige.

Att slopa avdragstaket beräknas höja den statsfinansiella årskostnaden för FoU-avdraget med mellan 0,85 och 4,2 miljarder kronor, vilket kan jämföras med att den totala kostnaden för det nuvarande avdraget uppgick till 2,5 miljarder kronor under 2023. En sådan ändring skulle endast påverka ett fåtal storföretag och skulle inte förändra avdragets ställning som ett av de mindre generösa skatteincitamenten för sådana företag inom OECD. Dessutom har andra faktorer än skatteregler större betydelse vid multinationella koncerners beslut att göra FoU-investeringar i ett visst land.

Ett höjt eller slopat avdragstak är därför inte ett kostnadseffektivt sätt att öka investeringarna i forskning och utveckling i Sverige.

Kravet på 15 timmars FoU-arbete per månad ska slopas

För närvarande krävs att en person utför FoU-arbete under minst 15 timmar och minst hälften av sin arbetstid under en viss månad för att omfattas av FoU-avdraget. Kravet på 15 timmars arbete fyller inte någon funktion och skapar onödig administration för företagen. Utredningen föreslår därför att det kravet ska slopas.

Definitionerna av forskning och utveckling ska förenklas och utvidgas

Med *forskning* avses enligt de nuvarande reglerna systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap. Med *utveckling* avses systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster eller produktionsprocesser eller väsentligt förbättra redan existerande sådana.

Utredningen föreslår att kravet på att arbete med forskning och utveckling ska vara systematiskt tas bort. Detta krav är tänkt att förhindra att FoU-avdrag görs för arbete som inte följer en viss plan eller metod. En följd av detta är dock att formaliteter hindrar företag från att göra avdrag för arbete som skulle kunna leda till ny kunskap och positiva externa effekter. Kravet har också bidragit till bevis-

svårigheter för t.ex. små företag som dokumenterar hur FoU-arbete utförs på ett mindre detaljerat sätt än storföretag.

Kravet på att forsknings- och utvecklingsarbete ska vara kvalificerat ska också slopas. Kravet är tänkt att förhindra avdrag för arbete med stöd- eller kringfunktioner. Att sådant arbete inte omfattas av FoU-avdrag framgår dock även utan ett uttryckligt krav.

Utredningen föreslår även ytterligare ändringar av definitionen av utveckling. Det ska inte krävas att arbetet har till syfte att ta fram nya eller väsentligt förbättrade varor, tjänster eller produktionsprocesser (produkter). I stället ska det räcka med ett syfte att ta fram eller förbättra produkter. Det nuvarande kravet på en ny eller väsentligt förbättrad produkt är inte ändamålsenligt eftersom nya eller väsentligt förbättrade produkter i många fall kan skapas utan sådana vetenskapliga eller tekniska framsteg som FoU-avdraget ska främja. Dessutom har kravet varit svårtillämpat.

Vidare ska kravet på att man vid utveckling ska använda resultatet av forskning tas bort. I stället införs ett krav på att arbetet ska ske genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Kravet på användande av forskningsresultat har lett till stora svårigheter i rättstillämpningen. Utifrån reglernas syfte är det också lämpligare att definitionen av utveckling kopplas till en bedömning av om arbetet skapar ny kunskap, vilket sker genom att man hittar nya lösningar på problem. Med en ny lösning avses något utöver vad som är allmänt tillgängligt och uppenbart för en fackman.

Sammantaget innebär utredningens förslag att forskning ska definieras som arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap, och att utveckling ska definieras som arbete med att i kommersiellt syfte ta fram eller förbättra produkter genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Genom de nya definitionerna kommer reglerna bli enklare och omfatta mer FoU-arbete än i dag.

Förfarandet för att göra FoU-avdrag ska inte ändras

Utredningen har övervägt flera möjliga ändringar av förfarandet för att göra FoU-avdrag, men kommit fram till att nackdelarna hos de olika alternativen överväger fördelarna.

Utredningen har bl.a. övervägt att förbättra det befintliga deklara-tionsförfarandet. Utredningen har dock inte identifierat någon

ändring som leder till att företagens kostnader eller risk för att avslag minskar, utan att det samtidigt uppstår andra kostnader eller att reglerna kompliceras betänkligt.

Det vore också möjligt att införa regler som innebär att FoU-avdrag endast får göras för arbete som godkänts som forskning eller utveckling av en annan myndighet än Skatteverket. Ett sådant förfarande skulle minska företagens risk och öka statens kontroll över de avdrag som görs, men också göra reglerna mer komplicerade. Företagens kostnader skulle även öka på ett sätt som skulle motverka systemets positiva effekter, framför allt för små företag. Till detta kan också läggas att utredningen inte har identifierat en lämplig myndighet för att pröva sådana ansökningar.

Utredningen har även övervägt ett system där företag endast får göra FoU-avdrag om de har ansökt om och beviljats en särskild registrering. Ett sådant system skulle dock höja företagens kostnader och medföra komplicerade regler med nya problem.

Det är i dag inte möjligt att få ett bindande förhandsbesked gällande rätten till FoU-avdrag. En sådan möjlighet skulle kunna öka förutsebarheten vid tillämpningen av reglerna men det finns stora utmaningar i att utforma regler om detta som på ett effektivt sätt ger företag ökad trygghet. Dessutom används motsvarande förhandsbesked i andra länder mycket sällan. Utredningen anser därför att det inte är motiverat att skapa en komplicerad reglering med begränsad betydelse för reglernas konkurrenskraft som endast skulle användas ett fåtal gånger per år.

Skatteverket ska ta hjälp av andra myndigheter

Utredningen föreslår att Skatteverket ska kunna begära in ett yttrande från en annan myndighet om detta krävs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling. På så vis kan Skatteverket förses med teknisk kompetens som behövs i vissa ärenden om FoU-avdrag. Sekretess ska gälla för de uppgifter som lämnas från Skatteverket vid en sådan remiss.

Konsekvenser av förslagen om FoU-avdraget

Förslagen bedöms ha en offentligfinansiell nettoeffekt vid införandet och en varaktig effekt om –0,56 miljarder kronor.

Genom förslagen förenklas, förtydligas och utvidgas definitionerna av forskning och utveckling, vilket gör att företagen får ökade incitament att göra fler typer av FoU-investeringar. Företagens kostnader för att göra FoU-avdrag bedöms sjunka, vilket höjer avdragets förväntade avkastning. Förslagen kommer att gynna företag av olika storlek och i olika branscher som gör FoU-avdrag. Förslagen kommer också att gynna små företag mer än stora företag.

Förslagen bedöms inte leda till någon beaktansvärd ökning av Skatteverkets eller de allmänna förvaltningsdomstolarnas kostnader. Däremot kommer det uppstå vissa mindre kostnadsökningar hos Patent- och registreringsverket.

Expertskatten

Den 1 januari 2001 infördes expertskattereglerna, som i korthet innebär att en person som uppfyller vissa villkor endast ska ta upp 75 procent av ersättningen från ett arbete i Sverige. Som villkor gäller att personen antingen ska ha ett särskilt kvalificerat arbete (kompetensregeln) eller särskilt hög lön (beloppsregeln). Dessutom ska personen uppfylla vissa formella krav. För att skattelättnaderna ska kunna tillämpas krävs en ansökan hos den särskilda myndigheten Forskarskattenämnden. Reglerna infördes bl.a. för att göra det möjligt för svenska företag att konkurrera om kvalificerade personer och för att liknande regler finns i andra länder.

Expertskattereglernas effekter

Expertskattereglerna verkar vid en översiktlig bedömning delvis ha fått den effekt som avsågs vid införandet. Reglerna bör ha stärkt svenska arbetsgivare i konkurrensen om högkvalificerade arbetstagare, särskilt när det gäller personer med hög lön, vilket kan ha ökat inflödet av sådana personer till Sverige. Samtidigt kan det inte utslutas att de flesta arbetstagare som använder reglerna hade kommit till Sverige även utan skattelättnader.

Såväl villkoren för att beviljas expertskatt som skattelättnaden i sig framstår som jämförbara med vad som gäller enligt motsvarande regler i andra länder, även om det finns delar som kan förbättras. Dessa delar förklarar dock inte helt varför expertskatten används i så liten omfattning jämfört med liknande regler i jämförbara länder.

Svårigheter i tillämpningen av expertskattereglerna

Enligt utredningen är expertskattereglerna delvis svåra att tillämpa, vilket även har beskrivits i tidigare undersökningar. Reglerna tycks samtidigt vara uppskattade och fungera relativt väl i de flesta situationer.

Den största svårigheten gäller tillämpningen av kompetensregeln. Regeln har en vag utformning och ska tillämpas för att göra gränsdragningar mellan situationer med starkt varierande omständigheter. Dess tillämpning har därför blivit mycket oförutsebar. Även om Forskarskattenämnden har utvecklat en egen praxis upplever många att det fortfarande är mycket svårt att veta om en ansökan med stöd av kompetensregeln kommer att bifallas. Expertskattelättnaderna kan därför inte användas som ett argument vid rekrytering av personer vars lön understiger ersättningsnivån för beloppsregeln.

Även beloppsregeln är svår att tillämpa i vissa speciella situationer. Expertskattereglerna har också vissa lagtekniska brister.

Utredningens förslag i fråga om expertskattereglerna

I syfte att öka expertskattereglernas internationella konkurrenskraft och för att göra dem mer lättillämpade har utredningen övervägt ändringar i fråga om skattelättnadens storlek, beloppsregeln, kompetensregeln, de formella kraven för att beviljas skattelättnader och förfarandet.

Skattelättnaden ska höjas till 30 procent av lönen

Expertskatten verkar ge en skattebesparing i förhållande till det ordinarie skattesystemet som är jämförbar med vad som gäller i andra länder, trots att den nuvarande expertskattelättnaden om 25 procent

är lägre än de 30 procent som gäller enligt motsvarande regler i flera jämförbara länder. Högkvalificerade personer kan dock ändå erbjudas en högre nettolön i andra länder eftersom Sverige har relativt låga löner och höga skatter. Enligt utredningen är det därför lämpligt att höja skattelättnaden till 30 procent av lönen. Förslaget bedöms öka reglernas konkurrenskraft och svenska arbetsgivares möjligheter att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens.

Tillämpningstiden för reglerna ska inte förlängas men ska beräknas på ett annat sätt

Expertskattelättnader kan i dag tillämpas i sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjas. Detta motsvarar vad som gäller i de flesta jämförbara länder med motsvarande regler. Tillämpningstiden har förlängts två gånger under de senaste åren och en ytterligare förlängning bedöms inte vara ett kostnadseffektivt sätt att stärka svenska företags möjligheter att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens. Utredningen föreslår därför inte någon sådan förlängning.

Däremot föreslår utredningen att det inte ska vara möjligt för en person att använda reglerna mer än totalt sju år under sitt liv. Detta är en del i att göra expertskattereglerna mer flexibla för personer som återkommer till Sverige flera gånger och att förhindra att reglerna missbrukas.

Skattelättnaderna gäller oavsett vem som betalar lönen

Utredningen anser att det av de nuvarande reglerna framgår att skattelättnader kan tillämpas på ersättningar från andra personer än den arbetsgivare som finns angiven i Forskarskattenämndens beslut. Reglerna behöver därför inte ändras för att förtydliga detta.

Beloppsregeln ska huvudsakligen inte ändras

Den nuvarande beloppsregeln innebär att en arbetstagare har rätt till skattelättnader om ersättningen för arbetet i Sverige överstiger en och en halv gång prisbasbeloppet för året då arbetet påbörjas.

Detta motsvarar en månadslön om 88 200 kronor för 2025. Fram till den 1 januari 2025 gällde en högre nivå om två prisbasbelopp.

Utredningen föreslår inte att ersättningsnivån ska sänkas ytterligare. Den nya ersättningsnivån framstår som internationellt konkurrenskraftig, trots att det finns vissa länder med en lägre nivå och trots att jämförelsen kan göras på olika sätt.

Däremot ska ersättningsnivån utgå från inkomstbasbeloppet i stället för prisbasbeloppet. På så vis kommer nivån att följa inkomstökningarna i samhället i stället för förändringar i det allmänna prisläget, vilket minskar risken för kraftiga ökningar på kort tid. Dessutom framstår en sådan koppling som lämpligare utifrån regelns syfte.

Utredningen anser inte att ersättningsnivån ska differentieras mellan olika yrken. Även om en sådan lösning skulle kunna skapa förutsebarhet i fråga om rätten till skattelättnader bedöms nackdelarna i form av ökad komplexitet och byråkrati överväga.

Kompetensregeln ska förenklas och förtydligas

För att omfattas av den nuvarande kompetensregeln ska en arbetstagare arbeta med specialistuppgifter (expert), kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter (forskare), eller företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag (nyckelpersoner). För experter och forskare ska arbetet ha sådan inriktning eller vara på sådan kompetensnivå att det finns betydande svårigheter att rekrytera inom landet.

Enligt utredningen bör kompetensregeln finnas kvar eftersom det bl.a. av konkurrensskäl är viktigt att kunna erbjuda skattelättnader till vissa personer utan hög lön. Eftersom tillämpningen av den nu gällande regeln är så oförutsebar att den inte kan användas som ett argument vid en rekrytering anser utredningen att den bör göras enklare och tydligare.

Utredningen föreslår därför att regeln framöver bara ska gälla personer som till väsentlig del arbetar med forsknings- eller utvecklingsuppgifter. Regeln ska alltså inte längre omfatta experter eller nyckelpersoner. Eftersom antalet nyckelpersoner är försumbart och eftersom en stor andel av alla experter fortsatt kommer omfattas av den förenklade regeln kommer den nya lydelsen inte att medföra

några större förändringar i fråga vem som kan använda regeln. Endast ett fåtal personer som i dag har rätt till skattelättnader kommer uteslutas med den nya lydelsen. Vidare kommer kompetensregeln inte att bli mindre förmånlig än motsvarande regler i jämförbara länder, där skattelättnader endast beviljas till personer utan hög lön om de arbetar med forskning och utveckling.

Utredningen föreslår vidare att kompetenskraven ska förtydligas och sänkas. Framöver ska det räcka med att en person har en doktors-examen eller annan motsvarande erfarenhet med betydelse för arbetsuppgifterna i Sverige. Med motsvarande erfarenhet avses i detta sammanhang relevant utbildnings- eller yrkeserfarenhet om totalt minst åtta år.

Dessutom ska kravet på att det ska finnas betydande rekryterings-svårigheter i Sverige tas bort. De höga kraven på arbetsuppgifter och kompetens är tillräckliga för att undvika undanträngning av svensk arbetskraft.

De formella kraven för expertskattelättnader ska förändras

Enligt dagens regler gäller expertskattelättnader bara om arbetstagaren inte är svensk medborgare och inte har bott i Sverige under något av de fem senaste åren. Därtill krävs att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst sju år och att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller har fast driftställe i Sverige.

Enligt utredningens förslag ska skattelättnader kunna beviljas för svenska medborgare eftersom det är tveksamt om det är förenligt med den EU-rättsliga fria rörligheten för arbetstagare att utestänga sådana personer från reglerna.

Utredningen föreslår vidare att kravet på avsikt att vistas i Sverige i högst sju år ska tas bort. Kravet fyller ingen funktion eftersom det i praktiken inte kan kontrolleras.

Kravet på att inte ha bott i Sverige innan arbetet påbörjas ska däremot höjas från fem till tio år. Detta motsvarar vad som gäller i Danmark. Förlängningen av vistelsekravet begränsar antalet användare, t.ex. svenska medborgare, som redan har starka kopplingar till Sverige och därför antagligen skulle flytta hit oberoende av skattelättnaderna. Vissa personer ska undantas från det nya vistelsekravet. Detta gäller dels personer som har varit i Sverige för ett arbete för

vilket expertskattelättnader har beviljats, dels personer som har haft en gästforskartjänst om högst tre år.

Förfarandet för expertskattelättnader ska huvudsakligen inte ändras

För närvarande måste en ansökan om skattelättnader göras hos Forskarskattenämnden inom tre månader efter att arbetet i Sverige påbörjas. Utredningen föreslår att denna ansökningsfrist förlängs till sex månader.

Några andra ändringar av förfarandet som ryms inom utredningens uppdrag bedöms inte vara nödvändiga i dagsläget.

Konsekvenser av förslagen om expertskattereglerna

Förslagen bedöms ha en nettoeffekt på de offentliga finanserna om –0,05 miljarder kronor vid införandet och en varaktig effekt om –0,51 miljarder kronor.

Förslagen bedöms förbättra företagens möjligheter att rekrytera och behålla högkvalificerade personer genom att en högre skattelättnad kan erbjudas till fler personer på säkrare grund. Expertskattereglerna blir också mer konkurrenskraftiga jämfört med motsvarande regler i jämförbara länder. Förslagen bedöms främst gynna stora och internationellt verksamma företag. De flesta förslagen bedöms ha en marginell påverkan på antalet användare av expertskattereglerna på kort sikt, men kompetensregeln bedöms användas av fler personer än tidigare. Genom att regeln förenklas och förtydligas ökar även sannolikheten för att det är fråga om personer som annars inte hade kommit till Sverige.

Genom det ökade antalet ansökningar uppstår mindre kostnadsökningar hos Forskarskattenämnden medan arbetsbördan och resurserna hos Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna påverkas marginellt.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna i fråga om både FoU-avdraget och expertskattereglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026.

De ändrade reglerna om FoU-avdrag ska huvudsakligen tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025.

Den höjda expertskattelättnaden om 30 procent ska gälla för ersättning som utges efter den 31 december 2025 för arbete i Sverige som påbörjas efter den 30 juni 2025. Övriga ändringar av expertskattereglerna ska gälla för arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025.

Summary

Remit

The remit of the inquiry consists of two parts.

In the first part, the inquiry is required to review the reduction in employer's contributions and payroll tax for people working in research or development (R&D tax relief). In this part, the remit of the inquiry is to:

- evaluate the impact of the tax relief as a tax incentive for research and development, whether the relief has had the effect intended at the time of its introduction, and the impact the increases in R&D tax relief have had on business investment in research and development,
- analyse whether R&D tax relief has had any unforeseen or negative effects,
- identify any difficulties encountered in the application of the law, and
- review the rules and propose changes to increase business investment in research and development and incentivise businesses to locate their R&D activities in Sweden.

In the second part, the inquiry is required to review tax relief for foreign experts, researchers or other key individuals (the expert tax rules). In this part, the remit of the inquiry is to:

- evaluate, to the extent deemed appropriate, whether the rules have had the effect intended at the time of introduction,
- identify any difficulties encountered in the application of the law, and

- review the rules and propose amendments to increase their international competitiveness and address any difficulties identified in the application of the law.

R&D tax relief

The R&D tax relief rules were introduced in 2014 with the aim of increasing business investment in research and development. Amendments in 2020, 2021 and 2023 made the rules more favourable, to further improve the ability of companies to conduct research and development. The current rules mean that an employer can reduce the employer's contributions on salaries to people working on research or development by the equivalent of 20% of the salary up to a relief ceiling of SEK 36 million per annum per group. The relief is generally claimed in the monthly employer's declaration.

Impact of R&D tax relief

The inquiry has, among other things, obtained statistics and made its own calculations of the socioeconomic impact of R&D tax relief, which has also been examined in several previous studies. Based on this, the inquiry assesses that R&D tax relief has led to businesses increasing their expenditure on research and development and to more researchers having been employed. There are indications that the increase in business R&D expenditure is at least twice the cost to the State of the rules.

Nevertheless, it is not yet possible to see that the rules have had a positive impact on business productivity or innovation capacity. However, there is some link between R&D tax relief and higher sales and value added.

The increases to the relief ceiling introduced have significantly raised the cost of the rules to the public purse, but do not seem to have increased the number of businesses claiming R&D tax relief. Nevertheless, the changes seem to have led to the businesses affected by the higher ceiling having increased their R&D expenditure and employed more researchers than they would have done otherwise.

Furthermore, the inquiry has not identified that R&D tax relief has led to the negative effects that were discussed at the time of its introduction.

From an international perspective, R&D tax relief is one of the less generous tax incentives for research and development. However, the average tax on a profitable new R&D investment in Sweden is comparable to that in many other countries.

Difficulties in applying R&D tax relief

One of the objectives at the time of introduction of R&D tax relief was for the rules to be simple and clear. In the opinion of the inquiry, however, the rules on tax relief have instead proved to be very difficult to interpret and apply for both businesses and the Swedish Tax Agency.

The difficulties are largely due to the unclear definition of development in the rules. This makes it difficult to assess whether the conditions for relief are met. Furthermore, this lack of clarity means that businesses need to be able to submit extensive documentation to prove their right to tax relief. Many businesses find it difficult to submit such documentation, for instance because some of the conditions for relief concern circumstances that are rarely documented. This particularly affects small businesses. In addition, it can be labour-intensive for companies to assess whether a particular person has worked on research or development in each individual calendar month.

The inquiry's proposals in relation to R&D tax relief

The inquiry has considered several amendments of the rules to increase business investment in research and development and incentivise businesses to locate their R&D activities in Sweden. However, the possibilities for increasing R&D tax relief are limited because the relief may not affect the old-age pension contribution. In addition, the inquiry's remit does not allow tax relief to be designed in any way other than as a reduction in employer's contributions.

The ceiling for R&D tax relief should not be raised or abolished

The maximum possible R&D tax relief is SEK 36 million per annum per group, which may be assumed to correspond to the salaries of approximately 300 researchers in full-time employment. Only a few groups conduct research and development on this scale in Sweden. However, these groups account for a large part of total research and development in Sweden, and raising or abolishing the relief ceiling would incentivise these businesses to increase their R&D investments in Sweden.

Abolishing the relief ceiling is estimated to increase the annual cost of R&D tax relief to the public purse by between SEK 0.85 billion and SEK 4.2 billion. By way of comparison, the current relief amounted to a cost of SEK 2.5 billion in 2023. Such a change would affect only a few large businesses and would not change the status of the tax relief as one of the less generous tax incentives for such businesses in the OECD. In addition, factors other than tax rules are more important when multinational groups decide to make R&D investments in a particular country.

Raising or abolishing the tax relief ceiling is therefore not a cost-effective way of increasing investment in research and development in Sweden.

The requirement of 15 hours of R&D work per month should be abolished

A person is currently required to perform R&D work for at least 15 hours and at least half of their working hours in a given month to be eligible for R&D tax relief. The requirement of 15 hours of work fulfils no function but generates unnecessary administrative work for businesses. The inquiry therefore proposes that this requirement be abolished.

The definitions of research and development should be simplified and broadened

Under the current rules, *research* is defined as systematic, highly skilled work aimed at generating new knowledge for commercial purposes. *Development* is defined as systematic, highly skilled work using, for commercial purposes, the results of research to develop new products, services or production processes or to significantly improve existing ones.

The inquiry proposes that the requirement for research and development work to be systematic be removed. This requirement is intended to prevent R&D tax relief being claimed for work that does not follow a particular plan or method. However, one consequence of this is that formalities prevent businesses from claiming relief for work that could lead to new knowledge and positive external impacts. The requirement has also contributed to documentation difficulties for some, such as small businesses that document how R&D work is performed in a less detailed way than large businesses.

The requirement for research and development work to be highly skilled should also be abolished. The requirement is intended to prevent tax relief for work on support or ancillary functions. However, it is clear that such work is not subject to R&D tax relief even without an explicit requirement.

The inquiry also proposes further changes to the definition of development. It should not be required that the purpose of the work is to develop new or significantly improved goods, services or production processes (products). Instead, a purpose of developing or improving products should be sufficient. The current requirement of a new or significantly improved product is not appropriate as, in many cases, new or significantly improved products can be created without the scientific or technological advances that R&D tax relief is intended to promote. Moreover, the requirement has been difficult to apply.

The requirement to use the results of research in development should also be removed. Instead, a requirement should be introduced for the work to be done using new solutions to scientific or technological problems. The requirement to use research results has led to major difficulties in the application of the law. Given the purpose

of the rules, it is also more appropriate for the definition of development to be linked to an assessment of whether the work generates new knowledge, which is done by finding new solutions to problems. A new solution refers to something beyond what is generally available and obvious to a person skilled in the art.

All in all, the inquiry's proposal means that research should be defined as work to generate new knowledge for commercial purposes, and that development should be defined as work to develop or improve products for commercial purposes using new solutions to scientific or technological problems. The new definitions will be simpler and include more R&D work than the current rules.

The procedure for claiming R&D tax relief should not be changed

The inquiry has considered several possible changes to the procedure for claiming R&D tax relief, but concluded that the disadvantages of the various options outweigh the advantages.

For example, the inquiry considered improving the existing declaration procedure. However, the inquiry has not identified any change that would reduce the costs to businesses or the risk of rejection without incurring other costs or adding significant complexity to the rules.

It would also be possible to introduce rules under which R&D tax relief may only be claimed for work that has been approved as research or development by a public authority other than the Swedish Tax Agency. Such a procedure would reduce the risks of businesses and increase State control over the relief claimed, but also make the rules more complicated. The costs of businesses would also increase in a way that would counteract the positive effects of the system, especially for small businesses. In addition, the inquiry has not identified an appropriate public authority to consider such applications.

The inquiry has also considered a system under which businesses can only claim R&D tax relief if they have applied for and been granted special registration. However, such a system would increase costs for businesses and introduce complex rules with new problems.

It is currently not possible to obtain a binding advance decision on the right to R&D tax relief. Such a possibility could increase pre-

dictability in the application of the rules, but there are major challenges in designing rules on this that effectively give businesses more certainty. In addition, similar advance decisions in other countries are very rarely used. The inquiry therefore considers that there is no justification for creating a complex system, with limited impact on the competitiveness of the rules, which would only be used a few times a year.

The Swedish Tax Agency should seek help from other public authorities

The inquiry proposes that the Swedish Tax Agency should be able to request an opinion from another public authority if this is required to assess whether certain work is research or development. This would give the Swedish Tax Agency access to the technical expertise needed in certain R&D tax relief cases. Confidentiality should apply to the information shared by the Swedish Tax Agency in connection with such consultation.

Impact of the proposals on R&D tax relief

The proposals are estimated to have a net impact on public finances at their time of introduction and a lasting impact of SEK – 0.56 billion.

The proposals simplify, clarify and broaden the definitions of research and development, increasing the incentives for businesses to make more types of R&D investment. The costs to businesses of claiming R&D tax relief are expected to fall, increasing the expected return on the relief. The proposals will benefit businesses of different sizes and in different sectors that claim R&D tax relief. The proposals will also benefit small businesses more than large businesses.

The proposals are not expected to lead to any significant increase in costs for the Swedish Tax Agency or the administrative courts. However, there will be some minor cost increases at the Swedish Intellectual Property Office.

Expert tax

Expert tax rules were introduced on 1 January 2001. In brief, they mean that a person who meets certain conditions is only required to declare 75% of the remuneration from work in Sweden. One condition is that the person must either have a particularly skilled job (the expertise rule) or a particularly high salary (the salary rule). In addition, the person must meet certain formal requirements. Tax relief is subject to an application to a specialist public authority, the Taxation of Research Workers Board. The rules were introduced in part to enable Swedish businesses to compete for skilled individuals and because similar rules exist in other countries.

Impact of the expert tax rules

A general assessment shows that the expert tax rules seem to have partially achieved the impact intended when they were introduced. The rules were to have enhanced the ability of Swedish employers to compete for highly skilled workers, especially those with high salaries, which may have increased the inflow of such people into Sweden. At the same time, it cannot be ruled out that most workers who apply the rules would have come to Sweden even without tax relief.

Both the conditions for being granted expert tax and the tax relief itself appear to be comparable to those under the corresponding rules in other countries, although there are elements that could be improved. However, these elements do not fully explain why the expert tax is applied so little compared to similar rules in comparable countries.

Difficulties in applying the expert tax rules

In the opinion of the inquiry, the expert tax rules are sometimes difficult to apply, which has also been described in previous studies. At the same time, the rules seem to be appreciated and to work relatively well in most situations.

The main difficulty concerns the application of the expertise rule. The wording of the rule is vague and it is intended to be applied to distinguish between situations with widely varying circumstances.

Its application has therefore become very unpredictable. Although the Taxation of Research Workers Board has developed its own case practice, many people find that it is still very difficult to know whether an application under the expertise rule will be granted. Consequently, it is not possible to use the expert tax relief as an argument in recruiting people whose salary is below the level of remuneration set in the salary rule.

The salary rule is also difficult to apply in some specific situations. The expert tax rules also have some legislative shortcomings.

The inquiry's proposals in relation to the expert tax rules

To enhance the international competitiveness of the expert tax rules and to make them easier to apply, the inquiry has considered changes to the size of the tax relief, the salary rule, the expertise rule, the formal requirements for being granted tax relief and the procedure.

Tax relief should be increased to 30% of salary

The expert tax appears to provide tax savings relative to the ordinary tax system that are comparable to those in other countries, although the current 25% expert tax relief is lower than the 30% that applies under the corresponding rules in several comparable countries. However, highly skilled persons may still be offered a higher net salary in other countries because Sweden has relatively low salaries and high taxes. In the opinion of the inquiry, it is therefore appropriate to increase the tax relief to 30% of salary. The proposal is expected to enhance the competitiveness of the rules and the ability of Swedish employers to recruit and retain key expertise from other countries.

The period of application of the rules should not be extended but should be calculated in a different way

Expert tax relief may currently be applied for seven years from the date on which a person's stay in Sweden begins. This corresponds to what applies in most comparable countries with similar rules. The

period of application has been extended twice in recent years and a further extension is not deemed a cost-effective way of enhancing the opportunities for Swedish businesses to recruit and retain key expertise from other countries. Consequently, the inquiry does not propose any such extension.

However, the inquiry does propose that it should not be possible for a person to apply the rules for more than seven years in total during their lifetime. This is part of efforts to make the expert tax rules more flexible for individuals who return to Sweden on multiple occasions and to prevent abuse of the rules.

The tax relief applies regardless of who pays the salary

The inquiry considers that the current rules make it clear that tax relief may be applied to remuneration from persons other than the employer specified in the decision by the Taxation of Research Workers Board. Therefore, the rules do not need to be amended to clarify this.

The salary rule should basically remain unchanged

The current salary rule means that a worker is entitled to tax relief if the remuneration for the work in Sweden exceeds one and a half times the price base amount for the year in which the work begins. This corresponds to a monthly salary of SEK 88 200 for 2025. A higher level of two price base amounts applied up to 1 January 2025.

The inquiry does not propose that the level of remuneration should be further reduced. The new level of remuneration appears internationally competitive, despite the fact that there are some countries with a lower level and despite the fact that the comparison can be made in different ways.

However, the level of remuneration should be based on the income base amount instead of the price base amount. In this way, the level will follow income increases in society rather than changes in the general price situation, reducing the risk of sharp increases in a short period of time. Moreover, such a link seems more appropriate given the purpose of the rule.

The inquiry does not consider that the level of remuneration should be differentiated between different professions. Although such a solution could create predictability in terms of eligibility for tax relief, the disadvantages in terms of increased complexity and bureaucracy are deemed to outweigh this.

The expertise rule should be simplified and clarified

To be covered by the current expertise rule, a worker must work on specialist tasks (expert), skilled research or development tasks (researcher), or managerial tasks or other tasks which entail a key position in a business (key individuals). For experts and researchers, the nature of the work or the level of expertise must be such that there are significant difficulties in recruiting workers in Sweden.

In the opinion of the inquiry, the expertise rule should be retained because it is important, in part for reasons of competition, to be able to offer tax relief to certain people without high salaries. Since the application of the current rule is so unpredictable that it cannot be used as an argument in recruitment, the inquiry considers that it should be simplified and clarified.

The inquiry therefore proposes that, going forward, the rule should only apply to persons whose work mainly involves research or development tasks. The rule should therefore no longer apply to experts or key individuals. As the number of key individuals is negligible and as a large proportion of all experts will continue to be covered by the simplified rule, the new wording will not entail any major changes in terms of who can apply the rule. The new wording will only exclude a few people who are currently entitled to tax relief. Furthermore, the rule will not be less favourable than the corresponding rules in comparable countries, where tax relief is only granted to persons without high salaries if they work in research and development.

The inquiry also proposes that the expertise requirements should be clarified and lowered. Going forward, it should be sufficient for a person to have a doctorate or other equivalent experience relevant to the tasks in Sweden. In this context, equivalent experience means relevant educational or professional experience totalling at least eight years.

In addition, the requirement that there must be significant recruitment difficulties in Sweden should be removed. The high requirements regarding tasks and expertise are sufficient to avoid displacement of Swedish labour.

The formal requirements for expert tax relief should be changed

Under the current rules, expert tax relief only applies if the worker is not a Swedish citizen and has not lived in Sweden for any of the last five years. In addition, it is required that the stay in Sweden is intended to last for no more than seven years and that the employer is domiciled in Sweden or has a permanent place of operation in Sweden.

Under the inquiry's proposal, tax relief could be granted to Swedish citizens, as it is doubtful whether it is compatible with the free movement of labour under EU law to exclude such persons from the rules.

The inquiry also proposes that the requirement of an intention to stay in Sweden for a maximum of seven years be removed. The requirement fulfils no function as it cannot be verified in practice.

However, the requirement not to have lived in Sweden before starting work should be raised from five to ten years. This corresponds to the rules in Denmark. The extension of the residence requirement limits the number of users, such as Swedish citizens, who already have strong links to Sweden and would therefore be likely to move here regardless of the tax relief. Certain persons should be exempt from the new residence requirement. This applies to persons who have been in Sweden for work for which expert tax relief has been granted, and to persons who have held a visiting researcher position for a maximum of three years.

The procedure for expert tax relief should basically remain unchanged

Currently, an application for tax relief must be made to the Taxation of Research Workers Board within three months after starting work in Sweden. The inquiry proposes that this application period be extended to six months.

No other changes to the procedure that fall within the remit of the inquiry are deemed necessary at this stage.

Impact of the proposals on expert tax relief

The proposals are estimated to have a net impact on public finances of SEK – 0.05 billion at their time of introduction and a lasting impact of SEK – 0.51 billion.

The proposals are expected to improve the ability of businesses to recruit and retain highly skilled individuals by offering higher tax relief to more people on a more secure basis. The expert tax rules will also be more competitive compared to the equivalent rules in comparable countries. The proposals are expected mainly to benefit large businesses and businesses active on the global stage. Most of the proposals are expected to have a marginal impact on the number of users of the expert tax rules in the short term, but the expertise rule is expected to be used by more people than before. Simplifying and clarifying the rule also increases the likelihood that these are people who would not otherwise have come to Sweden.

The increased number of applications will result in minor cost increases for the Taxation of Research Workers Board, while the workload and resources of the Swedish Tax Agency and the administrative courts will be marginally affected.

Entry into force and transitional rules

It is proposed that the amendments to both R&D tax relief and the expert tax rules enter into force on 1 January 2026.

The amended R&D tax relief rules will mainly apply to remuneration paid after 31 December 2025.

The increased expert tax relief of 30% will apply to remuneration paid after 31 December 2025 for work in Sweden that begins after 30 June 2025. The other amendments to the expert tax rules will apply to work in Sweden starting after 31 December 2025.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att 11 kap. 22 och 23 §§ samt 12 kap. 3 § och rubriken närmast före 11 kap. 22 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner

Ersättningar till vissa kvalificerade arbetstagare

22 §²

Experter, forskare eller andra nyckelpersoner ska inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 §, om arbetet avser

Arbetstagare vars arbete till väsentlig del avser forskning eller utveckling och som har en doktorexamen eller annan motsvarande erfarenhet som är av betydelse för arbetsuppgifterna ska inte ta upp sådana ersättningar som avses i 23 §.

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2024:1131.

2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller

3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Första stycket gäller bara om
– arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,

– arbetstagaren inte är svensk medborgare,

– arbetstagaren inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, och

– vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst sju år.

Detsamma gäller arbetstagare vars lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger en och en tiondel gånger inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Denna paragraf gäller bara om
1. arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, *och*

2. arbetstagaren inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de tio kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 ska vistelser i Sverige med anledning av arbete som forskare vid ett universitet eller en högskola under högst tre av de aktuella kalenderåren och arbete för vilket denna paragraf har tillämpats inte beaktas.

Vid tillämpning av första stycket ska villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger en och en halv gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Denna paragraf tillämpas under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades.

Denna paragraf tillämpas för en och samma arbetstagare under sammanlagt högst sju år.

23 §

Bestämmelserna i 22 § gäller

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och

2. ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för

– flyttning till eller från Sverige,

– egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och

– avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 samt 42 § under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

1. 30 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och

2. ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för

– flyttning till eller från Sverige,

– egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och

– avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

12 kap.

3 §³

Om den skattskyldige får sådan ersättning som enligt 11 kap. 21, 21 a, 26 a, 27 § fjärde stycket eller 28 § inte ska tas upp, får de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Om den skattskyldige får sådant skattefritt stöd eller bidrag vid utbildning eller arbetslöshet som avses i 11 kap. 27 § tredje stycket,

³ Senaste lydelse 2009:583.

34 § andra stycket och 35 §, får de utgifter som stödet eller bidraget är avsett att täcka inte dras av.

Avdrag får inte heller göras för utgifter som täcks av sådana ersättningar till

- | | |
|---|---------------------------------------|
| 1. <i>utländska experter, forskare</i> | 1. <i>vissa kvalificerade arbets-</i> |
| <i>eller andra nyckelpersoner</i> som | <i>tagare</i> som enligt 11 kap. 22 § |
| enligt 11 kap. 22 § och 23 § första | och 23 § första stycket 2 inte ska |
| stycket 2 inte ska tas upp, och | tas upp, och |
| 2. dagbarnvårdare som enligt 11 kap. 48 § inte ska tas upp. | |

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Bestämmelserna i 22 § tillämpas på arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025.
 3. Bestämmelsen i 23 § första stycket tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025 för arbete i Sverige som påbörjas efter den 30 juni 2025.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden att 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Forskarskattenämnden är beslutför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock beslutför med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet.

Vid beslut som gäller skattelättnader för sådan arbetstagare som avses i 11 kap. 22 § *tredje* stycket inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden beslutför med ordföranden eller vice ordföranden ensam.

Vid beslut som gäller skattelättnader för sådan arbetstagare som avses i 11 kap. 22 § *andra* stycket inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden beslutför med ordföranden eller vice ordföranden ensam.

6 §²

En ansökan till Forskarskattenämnden *skall* vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan *skall* ha kommit in till nämnden senast *tre* månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan *skall* innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden *skall* kunna pröva ansökan.

En ansökan till Forskarskattenämnden *ska* vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan *ska* ha kommit in till nämnden senast *sex* månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan *ska* innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden *ska* kunna pröva ansökan.

¹ Senaste lydelse 2011:1284.

² Senaste lydelse 2000:1162.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Bestämmelsen i 6 § tillämpas på ansökningar som avser arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025.

1.3 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Härigenom föreskrivs i fråga om offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att det ska införas en ny paragraf, 27 kap. 9 b §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 kap.

9 b §

Om en myndighet i ett ärende som gäller yttrande om visst arbete är forskning eller utveckling enligt lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling får en uppgift som är sekretessreglerad i 1 eller 4 §§ från en domstol eller en annan myndighet, blir sekretessbestämmelsen tillämplig på uppgiften också hos den mottagande myndigheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling

dels att 3, 4 och 7 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 9 §, och närmast före 9 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

Med forskning avses vid tillämpningen av denna lag *systematiskt och kvalificerat* arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

Med forskning avses vid tillämpningen av denna lag arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

4 §

Med utveckling avses vid tillämpningen av denna lag *systematiskt och kvalificerat* arbete med att i kommersiellt syfte *använda resultatet av forskning för att utveckla nya* varor, tjänster eller produktionsprocesser *eller väsentligt förbättra redan existerande sådana.*

Med utveckling avses vid tillämpningen av denna lag arbete med att i kommersiellt syfte *ta fram eller förbättra* varor, tjänster eller produktionsprocesser *genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem.*

7 §

Avdrag enligt 8 § får göras bara om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst

Avdrag enligt 8 § får göras bara om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos

hälften *och minst 15 timmar* av den avgiftsskyldige under minst sin faktiska arbetstid. hälften av sin faktiska arbetstid.

Om villkoren i första stycket inte är uppfyllda, får avdrag enligt 8 § ändå göras om avdrag enligt första stycket har fått göras under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna.

Avdrag enligt andra stycket får inte göras om orsaken till att villkoren enligt första stycket inte är uppfyllda är att personen har fått ändrade arbetsuppgifter.

Remiss

9 §

Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om det behövs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Bestämmelserna i 3, 4 och 7 §§ tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Utredningens uppdrag

Enligt direktiven är syftet med utredningens uppdrag i fråga om FoU-avdraget och expertskattereglerna att ge företag incitament till ökade investeringar i forskning och utveckling samt att skapa bättre förutsättningar för företag att attrahera och behålla internationell nyckelkompetens. Utredningens direktiv i denna del finns i bilaga 1.

I uppdraget ingår bl.a. att

1. utvärdera vilken betydelse FoU-avdraget har haft som skatteincitament och om avdraget har fått den effekt som avsågs vid införandet,
2. göra en översyn av reglerna om FoU-avdraget och föreslå de ändringar som bedöms lämpliga i syfte att öka företagets investeringar i forskning och utveckling samt ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige,
3. i den omfattning det bedöms lämpligt utvärdera om expertskattereglerna har fått den effekt som avsågs vid införandet, och
4. göra en översyn av expertskattereglerna och föreslå de ändringar som bedöms lämpliga i syfte att öka reglernas internationella konkurrenskraft och hantera eventuella svårigheter som har identifierats i rättstillämpningen.

I uppdraget ingår även att lämna nödvändiga författningsförslag.

2.2 Utredningsarbetet

Utredningens arbete har bedrivits med hjälp av den för ändamålet förordnade expertgruppen. Under utredningstiden har sex sammanträden hållits. Utöver dessa möten har det funnits löpande kontakter mellan den särskilde utredaren, sekretariatet och experterna.

I enlighet med direktiven har utredningen samrått och samarbetat med Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys) angående myndighetens pågående utvärdering av expertskatten. Utredningen har också samarbetat med Tillväxtanalys angående utvärderingen av FoU-avdraget. Vidare har utredningen har också informerat sig om och beaktat relevant arbete som pågår i Regeringskansliet och i andra utredningar samt om studier och rapporter av betydelse för uppdraget.

En del av utredningsarbetet har i sedvanlig ordning varit att inhämta och studera material. För att kartlägga relevanta skatteregler i utvalda länder har utredningen inhämtat information om lagstiftning och i förekommande fall förarbeten samt övrig information från officiella webbplatser. I vissa fall har kompletterande uppgifter inhämtats från regeringstjänstemän och andra experter i landet i fråga.

Under arbetet har utredningen haft möten med bl.a. företrädare för myndigheter, företag, akademi, branschorganisationer och civilsamhällesorganisationer. Flera sådana aktörer har också fått lämna synpunkter på utkast till utredningens förslag.

Utredningen har köpt in statistik i form av s.k. mikrodata från Statistiska centralbyrån (SCB). Denna statistik har bearbetats och använts bl.a. för att analysera FoU-avdragets samhällsekonomiska effekter och användningen av expertskattereglerna.

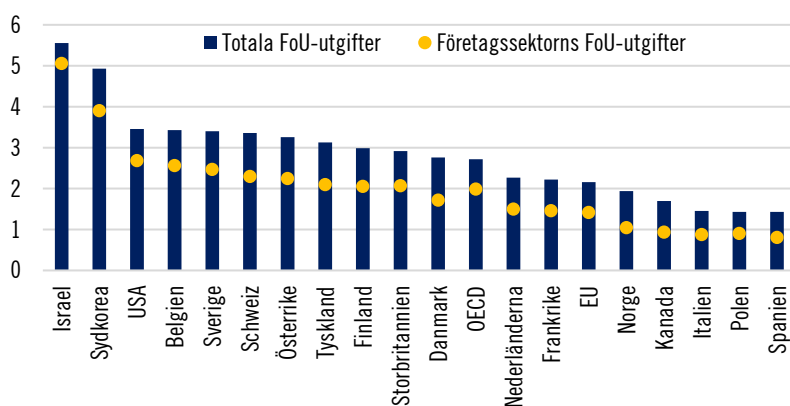
I övrigt beskrivs utredningsarbetet i anslutning till att resultaten av arbetet presenteras.

3 Allmänt om skatteincitament för forskning och utveckling

3.1 Forskning och utveckling inom det svenska näringslivet

Sverige har under lång tid varit ett av de främsta länderna när det gäller satsningar på forskning och utveckling. Under 2021 uppgick de totala FoU-utgifterna i Sverige till cirka 186 miljarder kronor och företagssektorns FoU-utgifter till cirka 135 miljarder kronor. Detta motsvarar 3,4 respektive 2,46 procent av BNP. I en internationell jämförelse satsar endast ett fåtal länder mer på forskning och utveckling.

Figur 3.1 Totala FoU-utgifter och företagssektorns FoU-utgifter som procent av BNP i utvalda OECD-länder (2021)



Källa: OECD. *Main Science and Technology Indicators*.

Statistik om svensk forskning och utveckling sammanställs främst genom SCB:s undersökning Forskning och utveckling i Sverige, den s.k. FoU-undersökningen, som görs vartannat år.¹ Undersökningen omfattar i princip endast företag med minst tio anställda. För 2023 års undersökning har dock även uppgifter från s.k. mikroföretag med färre än tio anställda inhämtats.

Enligt FoU-undersökningen är näringslivets FoU-investeringar i Sverige koncentrerade till ett fåtal koncerner och branscher. Under perioden 2007–2021 har de tio koncerner som utför mest forskning och utveckling stått för mellan 40 och 48 procent av företagssektorns totala FoU-utgifter.² Sett till företagens storlek utfördes 83 procent av företagens egen forskning och utveckling i Sverige under 2023 av företag med minst 250 anställda.³ Företag med 0–9, 10–49 och 50–249 anställda stod för 2 procent, 6 procent respektive 10 procent av FoU-utgifterna.

Vidare stod de fem mest FoU-intensiva branscherna för cirka 74 procent av företagens utgifter för egen forskning och utveckling under 2021. Utifrån FoU-utgifter är dessa branscher transportmedelsindustrin, informations- och kommunikationsföretag, FoU-institutioner, övrig maskinindustri, och läkemedelsindustrin.

De koncerner som utför forskning och utveckling i Sverige är i allmänhet också verksamma i andra länder. Under 2021 stod internationella koncerner för nästan 92 procent av alla utgifter för egen forskning och utveckling i Sverige.⁴

Den forskning och utveckling som utförs delas för statistikändamål ofta upp i s.k. grundforskning, tillämpad forskning och experimentell utveckling. Grundforskning är arbete vars primära syfte är att få fram ny kunskap utan någon särskild tillämpning i sikte, tillämpad forskning är arbete med att få fram ny kunskap som är riktat mot ett visst mål, och experimentell utveckling är arbete som bygger på tidigare kunskap, som producerar ny kunskap och vars ändamål är att producera nya eller förbättrade produkter (se vidare avsnitt 4.3.1).

¹ Uppgifterna i detta avsnitt hämtas från undersökningen för 2023 om inte annat anges.

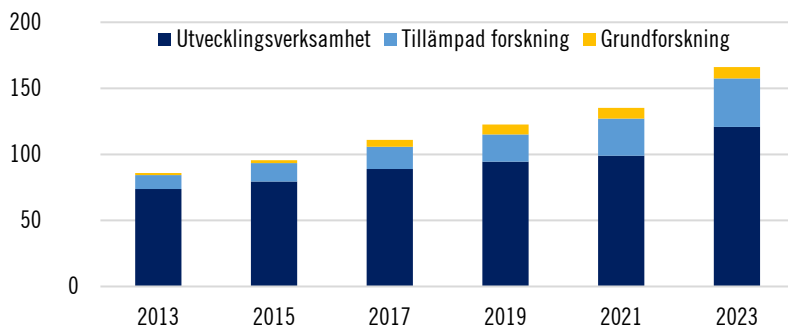
² Se SCB (2022), s. 5.

³ Med egen forskning och utveckling avses interna FoU-projekt som utförs av egen personal eller konsulter, dvs. inte forskning och utveckling som läggs ut på en annan utförare.

⁴ Se Tillväxtanalys (2023), s. 12.

I företagssektorn utförs främst experimentell utveckling. Under 2023 avsåg 73 procent av alla utgifter för egen forskning och utveckling just experimentell utveckling.

Figur 3.2 Företagens utgifter för egen forskning och utveckling utifrån typ av forskning och utveckling, i miljarder kronor (2013–2023)



Källa: SCB.

Motsvarande fördelning av FoU-utgifter finns även till stor del bland företag i andra länder.⁵

Företagens FoU-utgifter i Sverige kan också delas upp utifrån vad utgifterna avser. Under 2023 avsåg 46 procent av utgifterna för egen forskning och utveckling ersättning till anställda, medan kostnader för konsulter och övriga rörelsekostnader uppgick till 12 respektive 35 procent. Resterande del av FoU-utgifterna, 7 procent, avsåg investeringar i t.ex. maskiner och programvara.

En stor del av FoU-utgifterna avser alltså personal. Totalt fanns det cirka 81 000 heltidsekvivalenter inom forskning och utveckling i Sverige under 2023. Av dessa arbetade 75 procent i företag med minst 250 anställda, 13,5 procent i företag med 50–249 anställda, 8 procent i företag med 10–49 anställda och 3,5 procent i företag med 0–9 anställda.

Sammanfattningsvis är det svenska näringslivet FoU-intensivt, men en mycket stor del av FoU-investeringarna görs av ett litet antal internationellt verksamma storföretag. Företagens FoU-utgifter avser främst personalkostnader för utvecklingsarbete.

⁵ Se Vetenskapsrådet (2022), s. 20.

3.2 Marknadsmislyckanden och statens roll

Statliga subventioner av privat forskning och utveckling motiveras vanligen med att näringslivet bedriver för lite forskning och utveckling i relation till vad som är samhällsekonomiskt optimalt. De främsta argumenten för detta är följande.

Ett företag som utför forskning och utveckling producerar kunskap och teknik som även andra företag kan kopiera eller bygga vidare på. Sådana positiva externa effekter (på engelska *spillovers*) kan vara till nackdel för det företag som utför forskning och utveckling, men innebär samtidigt att den samhällsekonomiska avkastningen av forskning är högre än den privatekonomiska. Detta kan också leda till att kunskapskluster inom olika forskningsintensiva sektorer uppstår eller att redan existerande kluster växer. Samtidigt kan det bli lättare för företagen att attrahera internationell kompetens och kapital. Även antalet företagsetableringar förväntas öka. Eftersom hela avkastningen inte tillfaller företaget som stod för kostnaden, utan även andra företag som drar nytta av kunskapen utan kompensation, finns det en risk att företagens investeringar i ny forskning är för låga ur ett samhällsekonomiskt perspektiv.⁶

Det finns också empiriska belägg för att finansiella begränsningar ofta hindrar företag att utföra forskning och utveckling.⁷ Eftersom forskning och utveckling i regel har höga uppstartskostnader, ger ett osäkert utfall och skapar immateriella tillgångar som inte fungerar som säkerhet vid belåning, är forskning och utveckling en riskfylld investering som är svår att lånefinansiera. Marknadsmislyckanden på kapitalmarknaden på grund av asymmetrisk information mellan företaget och investerare höjer kapitalkostnaden för finansiering med externt riskkapital. Dessutom skapar skattesystemet ytterligare snedvridningar genom den skattemässigt asymmetriska behandlingen av lånat och eget kapital som innebär att kostnaden för lånat kapital är avdragsgill medan kostnader för eget kapital inte får dras av. Små företag, som varken har eget kassaflöde eller möjlighet att belåna andra tillgångar, påverkas opropor­tionerligt mycket av den höga kapitalkostnaden.⁸

Ett annat argument som ibland förs fram för att utöka det statliga stödet till forskning och utveckling är strategiskt. FoU-verk-

⁶ Se Nelson (1959), Arrow (1962).

⁷ Se Hall och Lerner (2010).

⁸ Se Hall och Lerner (2010), Romer (1990), Aghion och Howitt (1992), Hall (2019).

samhet har blivit alltmer internationell genom effektivare spridning av forskningsresultat, genom den ökade globala rörligheten bland akademiska talanger samt genom tekniköverföring i form av växande handel, utländska direktinvesteringar och multinationella företag. Visserligen kan forskningsresultat som sprids över hela världen potentiellt gynna alla genom att bidra till att den globala innovationstakten ökar. Men samtidigt kan länder få ekonomiska och sysselsättningsmässiga fördelar med att vara i framkant inom strategiska industrier samt dra nytta av lokala spridningseffekter som främjar innovation, kvalitet och kompetensutveckling i närliggande industrier.⁹

Enligt ekonomisk teori skulle det vara bättre för staten att låta de privata företagen själva fatta investeringsbeslut om forskning och utveckling, om det inte vore för de marknadsmisslyckanden som diskuterats ovan. Statens främsta motiv för att stimulera forskning och utveckling är de positiva externa effekterna i form av kunskapsöverföring. Ny forskning kan kopieras eller vidareutvecklas av andra företag, vilket gynnar både kunder och företag längre ner i leverantörskedjan. Samtidigt kan externa effekter även vara negativa för samhället i egenskap av marknadseffekter. Företag kan exempelvis göra stora FoU-investeringar i marginellt förbättrade produkter som konkurrerar ut äldre alternativ utan att tillföra någon verklig samhällsekonomisk nytta. Dessutom kan forskning och utveckling användas strategiskt för att begränsa konkurrens, eller resultera i patentkapplöpningar som leder till duplicerade FoU-insatser.¹⁰ Samtidigt som ekonomisk teori identifierar marknadsmisslyckanden som motiverar statligt stöd, visar teorin också att det finns incitament som stimulerar både över- och underinvesteringar i forskning och utveckling. Ekonomisk teori kan alltså inte på egen hand ge ett entydigt svar på vilken extern effekt som dominerar. På samma sätt visar den empiriska litteraturen en bred variation av resultat men pekar i samma riktning: det finns positiva externa effekter av forskning i form av överföring av teknologi och kunskap till andra företag, omfattningen kan vara ganska stor och den samhällsekonomiska avkastningen är troligtvis betydligt större – åtminstone tre gånger större – än den privatekonomiska avkast-

⁹ Se Bernanke (2011).

¹⁰ Se Hall, Mairesse och Mohnen (2010).

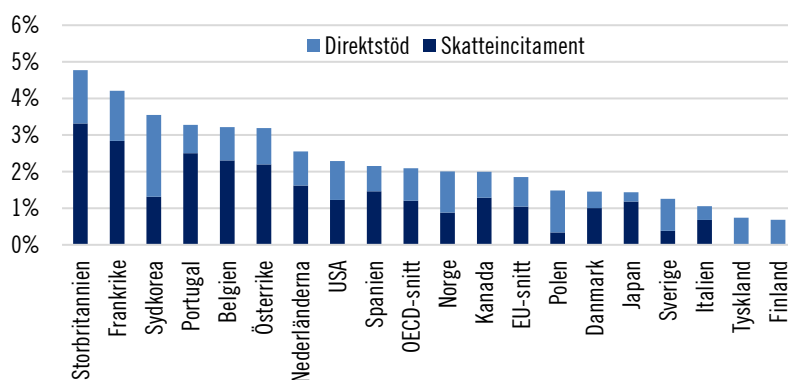
ningen.¹¹ För att motivera statligt stöd till privata FoU-investeringar krävs även att den samhällsekonomiska nyttan av stödet är större än den samhällsekonomiska kostnaden. Risker är annars att staten fördelar företagsstöd som motverkar sitt syfte och försämrar den samhällsekonomiska effektiviteten.

3.3 Skatteincitament för att gynna forskning och utveckling

Det finns flera möjliga statliga åtgärder för att främja privata FoU-investeringar. En sådan åtgärd är direkta stöd, där offentliga forskningsfinansiärer beviljar stöd genom utlysningar inom specifika områden. Företag kan då söka finansiering för särskilda FoU-projekt i konkurrens med andra företag.

En annan åtgärd är skatteincitament för forskning och utveckling. Genom sådana skatteregler kan staten exempelvis stimulera både efterfrågan på FoU-tjänster och tillgången på kvalificerad arbetskraft för att utföra FoU-arbete. I en internationell jämförelse ger Sverige relativt låga statliga stöd till privat forskning och utveckling, mätt som andel av BNP.

Figur 3.3 Direktstöd och skatteincitament för forskning och utveckling som procent av BNP i utvalda länder (2021)



Anm.: För Danmarks direktstöd och USA:s skatteincitament används uppgifter för 2020.
Källa: OECD. *R&D Tax Incentives Database*.

¹¹ Se t.ex. Bloom, Schankerman och Van Reenen (2013), Lucking m.fl. (2019), Jones och Summers (2022).

Denna utredning har i uppdrag att se över två svenska skatteincitament som gynnar forskning och utveckling, nämligen FoU-avdraget och expertskattereglerna. FoU-avdraget stimulerar efterfrågan på forskning och utveckling genom att sänka kostnaden för dessa aktiviteter. Expertskattereglerna bidrar till att öka tillgången på kvalificerad personal för FoU-arbete genom att göra det möjligt för svenska företag att erbjuda konkurrenskraftiga villkor. Dessutom underlättar expertskatten för svenska företag att rekrytera andra högkvalificerade arbetstagare, såsom personer med höga löneanspråk, från utlandet.

Skatteincitament på både efterfråge- och utbudssidan kan i teorin vara effektiva styrmedel för att gynna företagens FoU-investeringar, men forskningslitteraturen pekar också på risken för samhällsekonomiska snedvridningar om skattenedsättningarna inte utformas med omsorg. Detta avsnitt sammanfattar diskussionen.

3.3.1 Skatteincitament på efterfrågesidan

Ett sätt att främja samhällsekonomiskt lönsamma FoU-investeringar är att stimulera efterfrågan på sådana investeringar genom skatteincitament som höjer deras förväntade avkastning. Skatteincitament på efterfrågesidan kan vara utgiftsbaserade, vilket innebär att de sänker kostnaderna för att bedriva forskning och utveckling, eller inkomstbaserade, vilket innebär att skatten på inkomster kopplade till FoU-arbete reduceras. Genom sådana incitament kompletterar statliga subventioner den privata finansieringen av FoU-projekt, vilket ökar mängden forskning och utveckling i företagssektorn när tidigare olönsamma FoU-projekt blir lönsamma och genomförs.

Effekten av FoU-stöd på företagets verksamhet benämns additionalitetseffekter. Existerande utvärderingar indikerar att skatteincitament generellt har en positiv effekt på företagens FoU-utgifter, även om de ekonometriska skattningarna varierar i fråga om effektens storlek (se vidare avsnitt 7.3.1). Det är dock möjligt att en ökning av FoU-utgifterna delvis kan förklaras av att företag klassificerar andra utgifter som FoU-utgifter för att dra nytta av FoU-skattesubventionerna.

Utöver omklassificeringar av utgifter finns det annat som kan medföra att skatteincitament för forskning och utveckling inte ger avsedd effekt.

En risk är att företagen beviljas skattenedsättningar för forskning och utveckling som ändå hade utförts. Detta brukar kallas för dödviktseffekter. Företagen ersätter egen finansiering med den subvention som de fått från staten, vilket i slutändan inte ökar de totala FoU-utgifterna. I dessa fall får skattelättnaden ingen stimulanseffekt för ny forskning, utan överförs i stället direkt till aktieägarna via högre avkastning på genomförda FoU-projekt.

Indirekta stöd som FoU-skatteincitament sänker företagets marginalkostnad för FoU-investeringar men överlåter valet av FoU-projekt till företaget. En risk med detta är att företagen på marginalen väljer FoU-projekt som ligger nära en färdig produkt, dvs. kortsiktiga FoU-projekt¹², som kanske inte genererar betydande samhällsekonomiska positiva effekter.¹³ Utifrån nationalekonomisk teori går det emellertid inte att avgöra om FoU-skatteincitament ger upphov till forskning och utveckling med lägre reellt forskningsinnehåll och externa effekter som understiger kostnaden för subventionen. Ett litet, men växande, antal empiriska studier försöker kvantifiera de externa effekterna av kunskapsöverföring, men det krävs åtskilligt fler studier för att vetenskapligt fastställa de externa effekternas omfattning och karaktär.

Själva utformningen av reglerna om skatteincitamentet kan också leda till dödviktseffekter och snedvridningar.

Många skatteincitament, inklusive det svenska FoU-avdraget (se vidare avsnitt 4.2.3), har tak som begränsar hur stora nedsättningar som kan beviljas. För koncerner och företag som når dessa tak innebär det att ytterligare forskning och utveckling inte sker till en sänkt kostnad. Stöd till sådana företag skapar alltså inga incitament för ökade FoU-investeringar utan utgör enbart en förmögenhetsöverföring från staten till företagen, vilket resulterar i en dödviktseffekt. För företag och koncerner som når taket skapas därmed incitament att flytta FoU-arbetet till andra företag, exempelvis mindre konsultföretag, som kan dra nytta av stödet. Att arbete på

¹² Att företag har sådana lönsamma investeringsmöjligheter är inte givet. Det kan tänkas att företagen redan har investerat i samtliga möjliga FoU-projekt.

¹³ Se Ientile och Mairesse (2009), Jaffe (1986), Møen (2019), Svensson (2024).

detta sätt organiseras om av skatteskal är samhällsekonomiskt snedvridande och kan minska produktiviteten.

Vissa skatteincitament – däribland det svenska FoU-avdraget – underlättar för företag att investera i forskning och utveckling genom att sänka kostnader för personer som arbetar med sådan verksamhet. När företagens personalkostnader minskar kan det leda till att fler personer får arbetsuppgifter inom forskning eller utveckling. Därigenom kan mängden forskning och utveckling som bedrivs i företagssektorn öka. Det finns dock en risk för att en sådan nedsättning i stället omvandlas till högre löner till de forskare och ingenjörer som sysselsätts inom befintliga projekt. Enligt nationalekonomisk teori förväntas en generell sänkning av arbetsgivaravgifterna på sikt leda till en motsvarande ökning av lönerna. En selektiv nedsättning som ett FoU-skatteincitament behöver dock inte ha samma effekt på lönebildningen. I vilken utsträckning som ökad efterfrågan på arbetskraft i FoU-företagen leder till högre lönekrav beror på hur marknaden för FoU-personer ser ut. Om det inte finns arbetslösa forskare att anställa kommer företagen att rekrytera personal från andra företag, vilket driver upp lönerna i FoU-sektorn. En viss anpassning uppåt av lönerna kan också förväntas i de företag som inte får nedsättningen men som konkurrerar om samma arbetskraft som FoU-företagen. När företag konkurrerar om samma arbetskraft och när arbetskraftskostnaderna är desamma bör det inte finnas några löneskillnader mellan företagen. Om arbetsgivaravgifterna skiljer sig åt mellan företagen kan löneskillnader däremot finnas kvar även på sikt.¹⁴

Skatteincitament som ökar efterfrågan på forskning och utveckling riskerar alltså att leda till dödviktseffekter, omklassificeringar och löneövervältring snarare än till ökade FoU-investeringar. Givet att samhället måste prioritera sina resurser är reglernas utformning av vikt för att uppnå kostnadseffektivitet, ge additionalitet och generera kunskapsöverspillning.

¹⁴ Jfr SOU 2012:66 s. 100 och 101.

3.3.2 Skatteincitament för att öka utbudet av FoU-personal

När staten stimulerar företagens investeringar i forskning och utveckling genom skatteincitament på efterfrågesidan ökar också behovet av personal som arbetar i FoU-verksamheten. Om tillgången på forskare att anställa är begränsad riskerar FoU-stödet att åtminstone delvis övervältras i högre löner eller vinster utan att företagens FoU-investeringar ökar. Politiska styrmedel som stimulerar efterfrågesidan genom kostnadsminskningar bör därför även motsvaras av åtgärder på utbudssidan för att maximera effekten.¹⁵

Det finns flera möjliga åtgärder som kan öka tillgången på kvalificerad arbetskraft. Att öka antalet utbildningsplatser inom naturvetenskap, teknik och matematik (STEM) kan vara ett effektivt styrmedel på lång sikt.¹⁶ Det finns också evidens som tyder på att åtgärder som underlättar för internationell högkvalificerad arbetskraft att arbeta i ett visst land kan vara effektiva på kort sikt.¹⁷ En sådan åtgärd är skattelättnader för utländska experter, vilket i studier har visat sig ha positiva effekter på invandringen av högkvalificerade arbetstagare (se vidare avsnitt 12.3.2).

Positiva externa effekter från forskning och utveckling motiverar dock inte i sig varför en utländsk högkvalificerad arbetstagare ska beskattas lägre än en svensk dito, allt annat lika. Det kan i stället anses vara den utländska arbetstagarens egna kvalifikationer i form av expertis, erfarenheter och nätverk i andra länder som utgör de externa effekter som kan motivera en skattemässig särreglering. När en utländsk expert rekryteras till Sverige överförs och sprids en del av dennes kompetens och kunskap, vilket ger positiva externa effekter.¹⁸ Med en skattesubvention internaliseras, dvs. prissätts, den samhällsekonomiska nyttan. Argumentet bygger dock på att den utländska expertens kvalifikationer bara går att förvärva genom internationella erfarenheter samt att de externa effekterna inte redan prissätts av arbetsgivaren genom lönen.¹⁹

Införandet av expertskattereglerna har av lagstiftaren motiverats utifrån flera av de skäl som framgår ovan. Därutöver beskrivs i för-

¹⁵ Se Romer (2001).

¹⁶ Se Bloom m.fl. (2019).

¹⁷ Se Bloom m.fl. (2019).

¹⁸ Se Straubhaar (2000).

¹⁹ Det kan även finnas kostnader förknippade med utländska arbetstagare, som exempelvis svårare kommunikation och lägre nivåer av tillit.

arbetena behovet av att det införs liknande regler som finns i Sveriges grannländer, dvs. ett strategiskt syfte (se avsnitt 9.3.1).

Expertskatten och andra skattelättnader för högkvalificerade personer medför dock även risker och möjliga snedvridningar. En negativ följd kan vara att skattesystemets legitimitet urholkas om det inte är uppenbart varför en utländsk arbetstagare har förmånligare skattevillkor än en svensk med motsvarande yrke och kompetens. En annan sådan följd kan vara att skattelättnaderna kan ge svenska arbetsgivare incitament att anställa utländska arbetstagare framför svenska, vilket kan ge mindre incitament för utbildning i Sverige och leda till snedvridningar av konkurrensen.

Expertskatten har också motiverats av att utländska temporära arbetstagare inte i samma utsträckning använder välfärdssystemet, vilket är en av anledningarna till Sveriges relativt höga skatter och avgifter.²⁰ Det skulle därför vara rimligt att de betalar lägre skatt. Huruvida detta påstående stämmer är i grunden en empirisk fråga. En rimlig utgångspunkt kan dock vara att nyttjandet av välfärdstjänster ökar ju längre tid en utländsk expert stannar i Sverige.

Sammanfattningsvis kan skattelättnader för utländska experter stärka svensk forskning och utveckling och produktivitet genom att tillföra internationell erfarenhet, kunskap och nätverk som bidrar till att berika och utveckla den svenska ekonomin. Samtidigt finns det en risk för snedvridningar på svensk arbetsmarknad genom att svensk arbetskraft missgynnas och på sikt även att skattesystemets legitimitet urholkas.

²⁰ Prop. 1984/85:76 s. 7.

4 Utgångspunkter för översynen av FoU-avdraget

4.1 Uttag av arbetsgivaravgifter

För att finansiera de sociala trygghetssystemen tas socialavgifter ut i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Socialavgifterna fördelar sig mellan sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbetsskadeavgift. Vad avgifterna ska finansiera framgår av lagen (2000:981) om fördelning av socialavgifter, men för de flesta avgifter saknas en direkt koppling mellan avgiften och den motsvarande sociala förmånen. För ålderspensionsavgiften – som är en del av det från statsbudgeten fristående och finansiellt självreglerande ålderspensionssystemet – finns en absolut koppling. En grundläggande princip bakom pensionssystemet är att varje intjänad pensionsrättighet ska motsvaras av en beslutad och inbetald avgift av motsvarande storlek och om detta villkor bryts kan systemet inte garantera sin långsiktiga hållbarhet finansiellt. Detta innebär att ålderspensionsavgiften inte kan reduceras.

De grundläggande reglerna i fråga om uttag av socialavgifter finns i socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, och reglerna om förfarandet finns i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Det finns även ett antal nedsättningar av socialavgifterna som regleras i separata författningar.

Arbetsgivaravgifter ska betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning. Med detta avses löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete som inte är skattefria enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, eller undantas från skatteplikt enligt vissa andra lagar. De avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en viss kalendermånad är månadens avgiftsunderlag och arbetsgivaravgifterna är 19,80 procent av detta underlag.

Utöver arbetsgivaravgifter ska den som är avgiftsskyldig också betala allmän löneavgift om 11,62 procent av avgiftsunderlaget. Detta framgår av lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Även om den allmänna löneavgiften egentligen inte är en socialavgift, utan en skatt, brukar den vanligtvis benämnas som en del av arbetsgivaravgifterna, som då sammanlagt uppgår till 31,42 procent av avgiftsunderlaget. När begreppet arbetsgivaravgifter används i detta betänkande omfattas även den allmänna löneavgiften om det inte är tydligt att det endast är de egentliga arbetsgivaravgifterna som avses.

Arbetsgivaravgifter deklarerar utifrån redovisningsperioder, vilka som huvudregel är en kalendermånad. Den som har betalat avgiftspliktig ersättning eller är registrerad som arbetsgivare under en redovisningsperiod ska lämna en arbetsgivardeklaration för perioden. I arbetsgivardeklarationen ska det bl.a. anges vilken ersättning som arbetsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter på. Arbetsgivare ska även lämna s.k. individuppgifter om de personer som har tagit emot betalningar för kalendermånaden.

Arbetsgivardeklarationen kan lämnas på papper eller elektroniskt. Skatteverket har även tagit fram digitala tjänster som gör det möjligt för arbetsgivare att lämna uppgifter direkt från deras lönesystem.

Skatteverket fattar beslut om arbetsgivaravgifter för varje redovisningsperiod. Om en arbetsgivardeklaration lämnas i rätt tid och på rätt sätt fattas ett s.k. automatiskt beslut i enlighet med deklarationen. Detta beslut kan omprövas av Skatteverket inom den ordinarie omprövningsfristen om två år. Om arbetsgivaren har lämnat en oriktig uppgift kan beslutet omprövas inom sex år från utgången av det aktuella kalenderåret och i en sådan situation kan även skattetillägg om 20 procent av de felaktiga avgifterna tas ut. Inom sexårsfristen kan också den avgiftsskyldige begära omprövning av ett beslut om arbetsgivaravgifter.

4.2 Nedsatta arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling

4.2.1 Införandet av FoU-avdraget

Möjligheten att sätta ned arbetsgivaravgifterna på ersättning till personer som arbetar med forskning eller utveckling infördes den 1 januari 2014 (prop. 2013/14:1). Reglerna byggde på ett delbetänk-

ande från Företagsskattekommittén (SOU 2012:66) och gällde ursprungligen endast de egentliga arbetsgivaravgifterna och inte den allmänna löneavgiften.

Som skäl för att införa avdraget angavs bl.a. följande.¹ Det är angeläget att underlätta för företag att investera i forskning och utveckling eftersom sådana investeringar medför positiva externa samhällsekonomiska effekter och eftersom finansieringskostnaden för främst små och mellanstora företag är hög. Flera länder inom EU har infört skatteincitament för forskning och utveckling. En nedsättning av arbetsgivaravgifterna för personer som arbetar med forskning eller utveckling är därför ett lämpligt och ändamålsenligt sätt att främja investeringar i forskning och utveckling. Genom att stödet utformas så att det främst träffar mindre företag ges ett väsentligt incitament till de företag som har störst svårigheter att investera i forskning och utveckling.

Reglerna har ändrats vid flera tillfällen i syfte att förbättra möjligheterna för företag att bedriva forskning och utveckling. Avdraget utvidgades fr.o.m. den 1 april 2020 till att även omfatta den allmänna löneavgiften (prop. 2019/20:68). Dessutom har kravet på hur stor del av arbetstiden som ska läggas på forskning eller utveckling sänkts fr.o.m. den 1 juli 2021 (prop. 2020/21:110). Den högsta möjliga nedsättningen per månad och koncern har även höjts vid tre tillfällen (se vidare nedan). Sedan den 1 januari 2024 är avdraget utformat som en gemensam nedsättning av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften (prop. 2023/24:14). I samband med denna ändring flyttades reglerna om avdraget till den nya lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling, förkortad nedsättningslagen.

4.2.2 Förutsättningar för nedsättning

FoU-avdrag ska göras vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna om den avgiftsskyldige har utgett avgiftspliktig ersättning till en person som arbetar med forskning eller utveckling (6 § första stycket nedsättningslagen).

¹ Prop. 2013/14:1 s. 237 och 238.

Med *forskning* avses systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap (3 § nedsättningslagen). Med *utveckling* avses systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster eller produktionsprocesser eller väsentligt förbättra redan existerande sådana (4 § nedsättningslagen).

I förarbetena anges bl.a. följande om begreppen forskning och utveckling.²

Definitionerna av forskning och utveckling i OECD:s Frascati-manual och redovisningsrätten samt tillämpningen av begreppet forskning och utveckling inom inkomstskatterätten bör utgöra en utgångspunkt för lagens definitioner, men viss anpassning krävs. Definitionerna omfattar all slags FoU-verksamhet som har ett reellt FoU-innehåll, oavsett om det rör sig om teknik, naturvetenskap, medicin eller något annat forskningsområde.

Arbete är systematiskt om det undersöker, genomför eller följer upp fakta enligt en viss metod eller plan. Att arbetet ska vara kvalificerat innebär att det ska vara faktiskt eller direkt arbete med forskning eller utveckling, och inte stöd- eller kringfunktioner. Kravet på kommersiellt syfte innebär att arbetet ska ha ett vinstsyfte, vilket ska bedömas utifrån det företag där projektet bedrivs.

Med ny kunskap avses kunskap som tidigare inte varit känd.

Arbete är endast utveckling om tidigare forskningsresultat är en avgörande förutsättning för utvecklingen av en produkt, dvs. en vara, tjänst eller produktionsprocess. Löpande utveckling av en befintlig produkt genom förfinande, justering eller anpassning är därför normalt inte utveckling.

För att ersättning till den som arbetar med forskning eller utveckling ska omfattas av FoU-avdrag krävs att personen under kalendermånaden har arbetat med detta under minst hälften och minst 15 timmar av sin arbetstid (7 § första stycket nedsättningslagen). Det krävs inte att personen är anställd i det företag som bedriver forskning eller utveckling, vilket innebär att FoU-avdraget kan användas av konsultföretag som hyr ut personal till FoU-projekt.³

² Prop. 2013/14:1 s. 240–242.

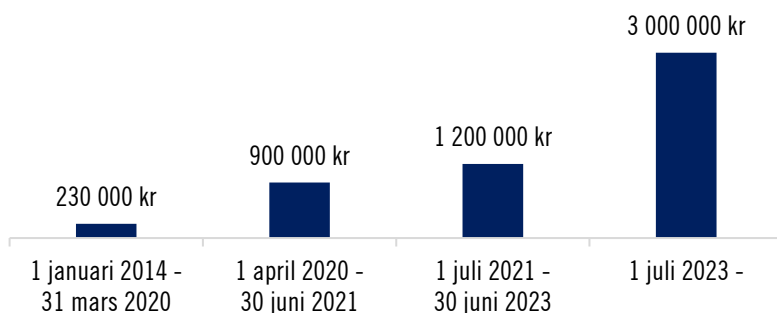
³ Prop. 2013/14:1 s. 246.

4.2.3 Nedsättningens storlek

Om förutsättningarna för nedsättning är uppfyllda ska arbetsgivaravgifterna på ersättningen till personen som arbetar med forskning eller utveckling minskas med 20 procent av avgiftsunderlaget (8 § första stycket nedsättningslagen). Avdraget från avgifterna får dock inte innebära att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften för en viss person. Eftersom arbetsgivaravgifterna är 31,42 procent och ålderspensionsavgiften för närvarande uppgår till 10,21 procent är det normalt möjligt att göra hela avdraget om 20 procent.

Avdraget får inte heller överstiga 3 miljoner kronor per kalendermånad. Detta tak för nedsättningen beräknas per koncern.

Figur 4.1 Högsta möjliga nedsättning av arbetsgivaravgifter på ersättning till personer som arbetar med forskning eller utveckling per månad och koncern



Anm.: På grund av hur nedsättningen av de egentliga arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften tidigare var samordnad tillämpades reglerna på ett sätt som innebar att den högsta möjliga nedsättningen under perioden den 1 april 2020 och den 1 januari 2024 i vissa fall kunde bli marginellt högre än vad som anges i figuren.

Det nuvarande FoU-avdraget medför alltså att ersättning till personer som arbetar med forskning eller utveckling är föremål för arbetsgivaravgifter om 11,42 procent i stället för 31,42 procent, upp till ett tak om 36 miljoner kronor per år och koncern.

4.2.4 Förfarande för att göra FoU-avdrag

Arbetsgivaravgifterna för personer som arbetar med forskning eller utveckling sätts endast ned om detta begärs av arbetsgivaren. Det finns inga särskilda regler för detta och deklarationen av avdraget

följer därför vad som allmänt gäller vid rapportering och betalning av arbetsgivaravgifter. Rent praktiskt har en arbetsgivare möjlighet att begära FoU-avdrag löpande genom de månatliga arbetsgivardeklarationerna som lämnas in under den tid som FoU-arbete utförs, eller genom att i efterhand lämna in en begäran om omprövning för perioden.

Det är arbetsgivaren som har bevisbördan för att förutsättningarna för att göra FoU-avdrag är uppfyllda.

I det fastställda formuläret för den månatliga arbetsgivardeklarationen finns utrymme för att lämna uppgifter om den avgiftsskyldiges underlag för FoU-avdrag och det FoU-avdrag som begärs för redovisningsperioden. Inga andra uppgifter, t.ex. vad arbetet har avsett eller vem som utfört det, krävs och det finns inte heller utrymme i blanketten att lämna sådana uppgifter. Om arbetsgivardeklarationen lämnas genom de digitala tjänster som Skatteverket har utvecklat är det inte tekniskt möjligt att bifoga exempelvis skrivelser om det FoU-arbete som har utförts eller annat underlag.

Det finns inga blanketter för en begäran om omprövning av tidigare redovisningsperioders beslut om arbetsgivaravgifter. Det är alltså upp till det företag som begär en sådan omprövning att avgöra vilka uppgifter och underlag som ska lämnas till stöd för begäran.

Eftersom varken nedsättningslagen eller SAL nämns i 1 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor är det inte möjligt att få ett bindande förhandsbesked från Skatterättsnämnden om rätten till FoU-avdrag.

4.3 Andra definitioner av forskning och utveckling än definitionerna i reglerna om FoU-avdrag

4.3.1 Statistik om forskning och utveckling samt OECD:s Frascatimanual

Allmänt

EU:s medlemsstater har en skyldighet att sammanställa statistik om bl.a. forskning och utveckling. Detta framgår av kommissionens genomförandeförordning (EU) 2020/1197, vars definition av forskning och utveckling motsvarar den i OECD:s Frascatimanual. I Sverige har SCB uppdraget att sammanställa FoU-statistiken, vil-

ket sker bl.a. genom den s.k. FoU-undersökningen som genomförs vartannat år (se avsnitt 3.1).

Frascatimanualen publiceras av OECD och är resultatet av samarbete mellan experter från organisationens medlemsstater. Det grundläggande syftet med manualen är att data om forskning och utveckling ska samlas in och sammanställas på samma sätt i alla OECD-länder. Manualen har fått ett stort genomslag, inte bara för statistikändamål.⁴

Manualen publicerades för första gången 1963 och har därefter uppdaterats 1970, 1976, 1981, 1994, 2002 och 2015. Enligt OECD har definitionen av forskning och utveckling inte ändrats mellan utgåvorna, även om kulturella och språkliga förändringar har skett.

Det finns ingen officiell översättning av Frascatimanualen till svenska.

Definitionen av forskning och utveckling och de fem grundläggande kraven

Enligt den grundläggande definitionen i 2015 års Frascatimanual är forskning och utveckling kreativt och systematiskt arbete med syfte att öka kunskapsmängden och att hitta nya tillämpningar av befintlig kunskap inom vetenskapens alla fält. Denna definition delas in i fem grundläggande krav som all forskning och utveckling måste uppfylla: nyskapande, kreativt, ovisst, systematiskt och replikerbart.

Att arbete är *nyskapande* innebär att dess syfte ska vara nya framsteg. Det förväntade resultatet av ett FoU-projekt är ny kunskap, men vad som är ny kunskap varierar mellan olika sammanhang. Inom universitetsvärlden syftar FoU-arbete normalt till nya kunskapsframsteg. I företagsvärlden kan syftet med ett FoU-projekt i stället vara att skapa nya eller förbättrade produkter (produktutveckling) och för att sådant arbete ska utgöra forskning och utveckling krävs att ny kunskap har skapats om projektets mål nås. Denna kunskap ska vara ny för företaget och gå utöver vad som är i bruk i branschen.

Arbete är *kreativt* om det bygger på originella och inte uppenbara koncept och hypoteser. Detta innebär att rutinmässiga för-

⁴ Manualens definition av forskning och utveckling är bl.a. grunden för svenska myndigheters användning av samma uttryck. Se Vetenskapsrådet (2023), s. 10.

bättringar av produkter eller processer inte omfattas. Däremot kan det vara kreativt att hitta nya tillämpningar för befintlig vetenskaplig kunskap eller att hitta nya användningar för befintlig teknologi.

Ett FoU-projekt är *ovisst* om dess slutresultat är osäkert. När projektet påbörjas ska det alltså inte stå klart vilket resultat som kommer att nås eller hur mycket resurser som projektet kommer att ta i anspråk.

Arbete är *systematiskt* om det är planerat och budgeterat. Det ska finnas dokumentation om processen och resultatet för projektet.

Att arbete är *replikerbart* innebär att andra forskare ges möjlighet att återskapa dess resultat. Ett FoU-projekts process och resultat ska alltså dokumenteras, vilket kan ske genom publicering av forskning eller ansökningar om upphovsrättsligt skydd. Om resultatet är en företagshemlighet bör det ändå dokumenteras för användning av forskare inom företaget.

Olika typer av forskning och utveckling

I Frascatimanualen delas forskning och utveckling upp i tre typer av aktiviteter: grundforskning, tillämpad forskning och experimentell utveckling.

Med *grundforskning* avses experimentellt eller teoretiskt arbete vars primära syfte är att få fram ny kunskap utan någon särskild tillämpning i sikte.

Med *tillämpad forskning* avses utredningsarbete för att få fram ny kunskap som är riktat mot ett visst praktiskt mål.

Med *experimentell utveckling* avses arbete som bygger på kunskap från forskning eller praktisk erfarenhet, som producerar ny kunskap och som har som ändamål att producera nya produkter eller att förbättra befintliga produkter. Begreppet produkt omfattar såväl varor som tjänster. Det är viktigt att särskilja experimentell utveckling från produktutveckling, som är den övergripande processen med att ta nya produkter till marknaden. Experimentell utveckling är det steg i detta arbete där ny kunskap genereras genom att allmän kunskap används för en specifik tillämpning.

Gränsdragning mot vissa andra aktiviteter

Frascatimanualen innehåller även viss vägledning om hur forskning och utveckling ska särskiljas från närliggande men separata aktiviteter.

En viktig gränsdragning gäller *innovation*, dvs. aktiviteter för att ta fram nya eller väsentligt förbättrade produkter. Forskning och utveckling kan vara en sådan aktivitet, men innovation är ett bredare begrepp och kan även omfatta t.ex. förvärv av befintlig kunskap, utbildning och marknadsföring.

Det finns även vägledning om *mjukvaruutveckling*. Enligt manualen är detta i grunden en innovationsaktivitet vars eventuella FoU-komponent kan vara svår att särskilja. Mjukvaruutveckling kan dock utgöra forskning och utveckling om projektets fullbordande är avhängigt av ett vetenskapligt eller tekniskt framsteg och målet med projektet är att en vetenskaplig eller teknologisk ovisshet ska lösas på ett systematiskt sätt.

4.3.2 Direktstöd till företagens forskning och utveckling samt EU:s allmänna gruppundantagsförordning

Flera statliga myndigheter har i uppgift att bevilja ekonomiskt stöd till företags forskning och utveckling. De största finansiärerna utifrån anslag för denna uppgift är Verket för innovationssystem (Vinnova), Forskningsrådet för miljö, areella näringar och samhällsbyggande (Formas), Statens energimyndighet och Forskningsrådet för hälsa, arbetsliv och välfärd (Forte). Stöd beviljas enligt särskilda stödförordningar som har utfärdats för respektive myndighet. Enligt dessa förordningar får stöd till forskning och utveckling endast ges i enlighet med förordning (EU) nr 651/2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget, förkortad den allmänna gruppundantagsförordningen. Förordningen ger medlemsstaterna i EU möjlighet att bevilja vissa typer av statligt stöd som annars skulle vara otillåtna enligt EU:s statsstödsregler. Sådana undantagsregler finns bl.a. för stöd till företags forskning och utveckling.

Statligt stöd till ett FoU-projekt som annars skulle vara otillåtet omfattas endast av den allmänna gruppundantagsförordningen om projektet är forskning och utveckling i förordningens mening. Förordningen innehåller dock inte någon grundläggande definition av

forskning och utveckling. I stället måste FoU-projektet tillhöra någon av de tre kategorierna grundforskning, industriell forskning eller experimentell utveckling.

Med *grundforskning* avses experimentellt eller teoretiskt arbete som i första hand syftar till att förvärva ny kunskap om de grundläggande orsakerna till fenomen och iakttagbara fakta, och som inte syftar till någon direkt kommersiell tillämpning eller användning.

Med *industriell forskning* avses planerad forskning eller kritisk analys, som syftar till att förvärva ny kunskap och nya färdigheter för att utveckla nya produkter, processer eller tjänster, eller för att markant förbättra befintliga produkter, processer eller tjänster.

Med *experimentell utveckling* avses att förvärva, kombinera, forma och använda befintliga vetenskapliga, tekniska, näringslivsmässiga och andra relevanta kunskaper och färdigheter med syftet att utarbeta nya eller förbättrade produkter, processer eller tjänster. Där- emot omfattas inte rutinmässiga eller återkommande ändringar av befintliga produkter.

Den allmänna gruppundantagsförordningen innehåller även regler som begränsar det statliga stöd som får ges till forskning och utveckling till vissa belopp per företag, projekt och år. I allmänhet är det tillåtet med högre stöd till grundforskning som utförs av små företag och lägre stöd till experimentell utveckling som utförs av stora företag.

4.3.3 Inkomstskatt

I inkomstlaget näringsverksamhet ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnader. Detta innebär att företag får göra avdrag för utgifter för t.ex. forskning och utveckling som har betydelse för verksamheten.

Utgifter för forskning och utveckling och för att få information om forskning och utveckling får dock dras av redan om forskningen eller utvecklingen har eller *kan antas få* betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt. Detta framgår av 16 kap. 9 § första stycket IL. Denna utökade avdragsrätt för FoU-utgifter har införts främst för att säkerställa att utgifter för grundforskning får dras av.⁵

⁵ Prop. 1970:135 s. 32.

Syftet med bestämmelsen i 16 kap. 9 § IL är alltså att utöka den grundläggande avdragsrätten för FoU-utgifter till utgifter som har en avlägsen koppling till ett företags verksamhet. Av denna anledning har såväl förarbeten som rättspraxis främst förtydligat när det finns en tillräcklig koppling till verksamheten. Frågan om arbete över huvud taget är forskning och utveckling behandlas däremot endast kort i förarbetena.⁶ Där anges bl.a. att arbete med utveckling innebär ett systematiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskapliga kunskaper, som kan ha som syfte att åstadkomma nya produkter eller väsentliga förbättringar av befintliga produkter. Forskning och utveckling kan även innefatta matematiska analyser, dataprogrammering samt forskning om företagsekonomi, arbetspsykologi och personalvård. Däremot omfattar bestämmelsen inte forskning inom humaniora eller utgifter för marknadsundersökningar och försäljningskampanjer.

4.3.4 Redovisning

Det finns inga övergripande redovisningsmässiga regler om FoU-utgifter, vilket innebär att sådana utgifter hanteras utifrån vilken typ av kostnad som det är fråga om. Exempelvis ska löner till FoU-personal redovisas som lönekostnader. I K1- och K2-regelverken finns inga regler som avviker från detta.

I K3- och IFRS-regelverken anges däremot att utgifter för att utveckla en egenupparbetad immateriell tillgång ibland kan eller ska aktiveras, dvs. hänföras till tillgången och därefter skrivas av under tillgångens nyttjandeperiod. Framtagandet av en sådan tillgång delas upp i en forsknings- och en utvecklingsfas. Endast kostnaderna under den sistnämnda fasen får aktiveras. K3 och IFRS innehåller därför definitioner av forskning och utveckling.

Med *forskning* avses i de regelverken planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla en ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

Med *utveckling* avses att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

⁶ Prop. 1970:135 s. 32–34.

Eftersom arbetet med att utveckla en immateriell tillgång enligt dessa regelverk alltid är uppdelad i en forsknings- och en utvecklingsfas aktualiseras sällan frågan om ett företag överhuvudtaget har utfört forskning eller utveckling enligt de ovanstående definitionerna. Det som avgör den redovisningsmässiga hanteringen är i stället när forskningsfasen övergår i utvecklingsfasen. Denna tidpunkt är oftast avhängig av hur nära företaget är att kunna använda den utvecklade tillgången i sin verksamhet.

4.3.5 Patent

Inom patenträtten finns ingen definition av forskning och utveckling och den som söker patent behöver inte visa att FoU-arbete har utförts för att ansökan ska beviljas. Utredningen anser ändå att det är relevant att redogöra för förutsättningarna att bevilja ett patent, eftersom det finns likheter med bedömningen av om arbete är forskning och utveckling.

Ett patent kan beviljas för en teknisk beskrivning av något som är *nytt* och har *uppfinningshöjd*.

För att uppfylla nyhetskravet ska en patentansökan innehålla något utöver vad som var allmänt tillgängligt dagen innan ansökan gjordes. Det som är allmänt tillgängligt kallas ofta teknikens ståndpunkt och omfattar all information som på något sätt har offentliggjorts någonstans i världen på något språk. Information har offentliggjorts när den är känd för personer som inte behöver hålla den hemlig.

För att ha uppfinningshöjd ska det som är nytt i ansökan skilja sig väsentligt från vad som är känt sedan tidigare. Detta brukar uttryckas som att uppfinningen i förhållande till teknikens ståndpunkt inte ligger nära till hands för en fackman på det aktuella tekniska området. Bedömningen avser alltså hur svårt det var för en genomsnittlig fackman att ta steget från teknikens ståndpunkt till uppfinningen. För uppfinningshöjd krävs att fackmannen inte på ett enkelt och logiskt sätt kunde komma fram till uppfinningen genom sina egna kunskaper i kombination med allmänt tillgänglig kunskap i form av offentliga dokument och tidigare produkter etc.

5 Kartläggning av utländska skatteincitament för forskning och utveckling

Vid införandet av de svenska reglerna om FoU-avdrag framhölls det att flera länder inom EU hade infört skatteincitament för forskning och utveckling och att Sverige, i avsaknad av liknande regler, riskerade att gå miste om investeringar i sådan verksamhet.¹ Även i utredningens direktiv anges att utredningen vid översynen av de svenska definitionerna av forskning och utveckling bör ta hänsyn till hur forskning och utveckling definieras inom motsvarande skatteincitament i jämförbara länder. I detta kapitel kartläggs därför vissa skatteincitament för FoU-arbete i länder jämförbara med Sverige.

5.1 Urval

Det finns skatteincitament för forskning och utveckling i ett mycket stort antal länder. Vissa incitament är inkomstbaserade och innebär att inkomster från resultatet av forskning och utveckling beskattas lägre än andra inkomster genom t.ex. en s.k. patentbox. Andra incitament är utgiftsbaserade och innebär att den som utför forskning och utveckling får göra förhöjda skattemässiga avdrag eller en särskild skatteavräkning. En särskild form av utgiftsbaserade incitament är nedsättningar av socialavgifter eller skatteavdrag på löner till FoU-personal.

Eftersom det inte ligger i utredningens uppdrag i denna del att föreslå andra incitament än sådana som bygger på nedsättning av socialavgifter har utredningen endast analyserat utgiftsbaserade incitament. Utredningen har först identifierat länder inom EU med

¹ Prop. 2013/14:1 s. 237 och 238.

skatteincitament i form av en nedsättning av socialavgifter eller liknande (Belgien, Frankrike, Nederländerna och Spanien). Även Ungern har liknande incitament, men eftersom Ungern enligt utredningens mening inte är ett land som är jämförbart med Sverige när det gäller forskning och utveckling tas dessa regler inte upp. Utredningen har vidare bedömt att det är av intresse att redogöra för reglerna i Sveriges grannländer Danmark, Finland och Norge. Slutligen har utredningen bedömt att det finns skäl att ta upp skatteincitamenten för forskning och utveckling i några välutvecklade ekonomier med vilka Sverige har starka ekonomiska band (Storbritannien och Tyskland).

Vid presentationen av kartläggningen anser utredningen att reglerna i Belgien, Norge och Storbritannien bör ges särskilt utrymme.

Belgien är liksom Sverige ett litet västeuropeiskt land vars FoU-utgifter som andel av bruttonationalprodukten är bland de högsta i världen (se avsnitt 3.1). Landets skatteincitament för FoU-löner har också stora likheter med FoU-avdraget.

Norges skatteincitament för forskning och utveckling har tillämpats under lång tid. Reglerna är intressanta sett till såväl hur forskning och utveckling har definierats och det särskilda ansökningsförfarande som krävs för att få tillämpa reglerna.

Storbritannien är ett av de länder vars skatteincitament för forskning och utveckling har störst statsfinansiell kostnad mätt som andel av bruttonationalprodukten (se avsnitt 3.3). Landets regler är enligt utredningens mening särskilt relevanta utifrån den gällande definitionen av forskning och utveckling.

Informationen om de utländska reglerna har hämtats från officiella webbplatser. När det gäller reglerna i Belgien, Norge och Storbritannien har utredningen även inhämtat information från regeringstjänstemän och andra experter. För respektive land presenteras utformningen av skatteincitamentet, definitionen av forskning och utveckling samt förfarandet. Det bör noteras att flera av incitamenten är föremål för ändringsförslag och att utredningen, om inte annat anges, redogör för 2024 års regler.

5.2 Belgien

Utformning

I Belgien finns möjlighet att sätta ned skatteavdrag på löner till forskare med upp till 80 procent. Arbetsgivaren får behålla skatteavdraget som ändå tillgodoräknas de anställda vid deras beskattning. Reglerna infördes 2002.

Villkoren för och storleken på nedsättningen varierar bl.a. utifrån forskarens arbetsgivare och utbildningsbakgrund. I allmänhet krävs att forskaren har en doktors-, master- eller kandidatexamen inom vissa specifika ämnen, som främst gäller ingenjörskonst, medicin och naturvetenskap. För forskare som endast har en kandidatexamen är nedsättningen begränsad till 20 procent av skatteavdraget, eller 40 procent för mindre företag.

En arbetsgivare får endast sätta ned skatteavdraget på lönen för en viss forskare till den del personen har arbetat med forskning och utveckling. Om en forskare lägger 50 procent av sin arbetstid på annat än FoU-arbete kan alltså endast skatteavdraget på hälften av lönen sättas ned.

Definition av forskning och utveckling

Vid bedömningen av om en forskare har arbetat med forskning och utveckling ska definitionerna i EU:s gruppundantagsförordning tillämpas (se avsnitt 4.3.2). Uttrycket forskning och utveckling i den belgiska lagstiftningen omfattar alltså grundforskning, industriell forskning och experimentell utveckling.

För att kunna sätta ned skatteavdragen på löner måste arbetsgivaren först registrera det FoU-projekt som de anställda ska arbeta med hos den belgiska forskningsmyndigheten (*Belspo*). Nedsättningen kan endast göras fr.o.m. registreringstidpunkten och registreringen är endast giltig om den görs innan projektet påbörjas.

Vid registreringen gör Belspo ingen bedömning av om projektet utgör forskning och utveckling. Däremot kan såväl företaget som den belgiska skattemyndigheten begära ett bindande besked från Belspo i denna fråga. Enligt en rapport från den belgiska revisionsmyndigheten beslutade Belspo om 119 sådana besked under 2022, vilket kan jämföras med att cirka 7 500 företag använde nedsätt-

ningen för FoU-arbete under 2021.² Av dessa besked gällde endast 45 ansökningar från 2022, och samtliga var till den skattskyldiges fördel. Enligt uppgifter som utredningen har fått från belgiska skattejurister används möjligheten till bindande besked sällan eftersom ansökningsprocessen är resurskrävande och det tar lång tid att få svar. I revisionsmyndighetens rapport anges också att det finns betydande samarbetssvårigheter mellan Belspo och den belgiska skattemyndigheten.

Efter registreringen hos Belspo kan avdraget göras i arbetsgivardeklarationen för de anställda som har utfört FoU-arbete. Utgångspunkten är att detta görs månatligen. Rapporteringen för en månad är dock öppen för ändringar upp till slutet av augusti månad året efter. Det är därför mycket vanligt att företag rapporterar sina FoU-nedsättningar för samtliga anställda och månader vid ett tillfälle per år. Det är även möjligt att begära avdrag genom en begäran om omprövning i upp till tre år efter månadens slut. Skattemyndigheten har endast två år på sig för omprövning.

5.3 Norge

Utformning

Det norska skatteincitamentet för forskning och utveckling kallas SkatteFUNN och infördes 2002. Reglerna innebär att ett företag kan göra en bolagsskatteavräkning motsvarande 19 procent av kostnaderna för ett FoU-projekt som har godkänts som sådant av Norges forskningsråd. Om företagets inkomstskatt för året är lägre än det beviljade stödet betalas mellanskillnaden ut.

Den högsta avräkningen per år är begränsad till 4,75 miljoner norska kronor. Avräkningen kan även begränsas av EU:s statsstödsregler om företaget också har mottagit annat statligt stöd.

Definition av forskning och utveckling

Enligt reglerna om SkatteFUNN är ett FoU-projekt ett avgränsat och målinriktat projekt med syfte att ta fram ny kunskap eller nya förmågor som kan antas vara till nytta för företaget i samband med

² Cour de comptes (2023).

utvecklingen av nya eller förbättrade produkter, tjänster eller processer.

Kunskap eller förmåga är endast ny om den inte är känd i branschen eller för en yrkesman på området. Vidare ska utvecklingen av en ny eller förbättrad produkt bygga på att man löser ett problem på ett sätt som en yrkesman på området inte kan räkna ut. Produkten ska vara ny för branschen och inte endast för företaget, och ska inte endast vara en optimering eller anpassning av befintliga produkter.

Allmän produktutveckling utan FoU-inslag omfattas inte av SkatteFUNN. Detta omfattar bl.a. rutinmässiga förbättringar av produkter som inte innebär att ny kunskap eller nya färdigheter utvecklas eller att befintlig kunskap används på nya sätt. Inte heller organisationsutveckling, kund- eller marknadsundersökningar eller kvalitetskontroller är forskning och utveckling.

Förfarande

Ett företag som vill göra skatteavräkning måste först ansöka om godkännande för sitt FoU-projekt hos Norges forskningsråd. Denna myndighet hanterar i princip all offentlig forskningsfinansiering i Norge. Det finns ingen särskilt tidsfrist för ansökan om godkännande men skatteavräkningen kan göras först fr.o.m. det år då forskningsrådet har godkänt ansökan.

Ansökningsblanketten har åtta delar och är omfattande. Sökanden måste bl.a. lämna in en projektplan, budget, finansieringsplan och beskrivningar av de resultat som ska nås. Det är också nödvändigt att i detalj presentera de kostnader som är direkt kopplade till projektet och som kan omfattas av SkatteFUNN. Dessa kostnader måste även attesteras av en revisor.

Enligt användarundersökningar lägger företag i snitt 20 timmar på en ansökan och cirka 43 procent anlitar en konsult. I en undersökning från 2018 har användarkostnaden uppskattats till 25 500 norska kronor per ansökan.³

Under 2023 godkändes ungefär 75 procent av alla ansökningar. Om en ansökan avslås ges sökanden möjlighet att komplettera den. Ett avslagsbeslut kan dock inte överklagas till domstol.

³ Samfunnsøkonomisk analyse (2018).

Ett företag kan diskutera ett visst projekt med forskningsrådet innan en ansökan om SkatteFUNN lämnas in, men det finns ingen möjlighet att begära ett bindande förhandsbesked om rätten till nedsättning.

Om en ansökan beviljas får sökanden ett särskilt projektnummer som vid deklarationen ska uppges för den norska skattemyndigheten till stöd för rätten till avräkning. Företaget måste även varje år rapportera till forskningsrådet om det pågående FoU-arbetet och dess resultat. Om denna skyldighet inte följs, eller om det visar sig att projektet inte gäller forskning och utveckling, kan godkännandet återkallas och beviljat stöd återkrävas. Det är dock endast Norges forskningsråd, inte skattemyndigheten, som kan bedöma att ett visst projekt inte är forskning och utveckling.

5.4 Storbritannien

Utformning

I Storbritannien har det tidigare funnits två utgiftsbaserade incitament för forskning och utveckling, som riktade sig till mindre respektive större företag. Fr.o.m. den 1 april 2024 har dessa slagits ihop till ett enda regelverk, *R&D expenditure credit* (RDEC). Samtidigt har det införts ett särskilt incitament för FoU-intensiva småföretag med skattemässiga underskott, *enhanced R&D intensive support* (ERIS).

RDEC innebär att ett företag får göra en skatteavräkning motsvarande 20 procent av sina FoU-utgifter upp till vissa gränser. Avräkningen ska i första hand göras mot företagets eller koncernens bolagsskatt men kan under vissa omständigheter användas för att sätta ned andra skatter eller för en utbetalning.

ERIS innebär att ett företag får göra dels ett förhöjt kostnadsavdrag om 186 procent av sina FoU-utgifter, dels en skatteavräkning motsvarande 14,5 procent av företagets skattemässiga underskott. ERIS kan inte kombineras med RDEC.

För båda nedsättningarna gäller att löner till FoU-personal endast kan omfattas till den del personen har arbetat med ett FoU-projekt. Vid betalningar till andra än anställda inom företaget eller koncernen får bara 65 procent av kostnaden räknas in.

Definition av forskning och utveckling

Forskning och utveckling har för tillämpningen av RDEC och ERIS definierats i riktlinjer från den brittiska regeringen. Enligt dessa riktlinjer sker forskning och utveckling när ett projekt syftar till att uppnå ett framsteg inom vetenskap eller teknologi. Arbete som direkt bidrar till detta framsteg genom att lösa en vetenskaplig eller teknisk ovisshet är forskning och utveckling. Vissa kvalificerade stödfunktioner kan också räknas in.

Med vetenskap avses endast teknisk forskning och inte t.ex. humaniora eller ekonomisk forskning. Med teknologi avses den praktiska tillämpningen av vetenskapliga principer och kunskap.

Ett framsteg är en ökning av den övergripande kunskapen eller förmågan inom ett visst område, dvs. inte endast av företagets egen kunskap eller förmåga. Den övergripande kunskapen eller förmågan omfattar allt som har gjorts allmänt tillgängligt eller kan räknas ut av en kompetent person på området. Det kan vara ett framsteg att öka den övergripande kunskapen inom ett område eller att göra en väsentlig förbättring av en befintlig produkt genom vetenskapliga eller teknologiska förändringar.

Det finns en vetenskaplig eller teknologisk ovisshet när kunskap om huruvida något är vetenskapligt eller tekniskt möjligt varken är allmänt tillgängligt eller kan räknas ut av en kompetent person på området. Arbete kan vara forskning och utveckling även om man inte lyckas lösa den aktuella ovissheten. För att direkt bidra till ett framsteg måste arbete syfta till att lösa den aktuella ovissheten, t.ex. genom att planera och leda arbetet eller genom att genomföra tester och analyser.

Utöver arbete som direkt bidrar till att lösa en ovisshet ska kvalificerade stödfunktioner ses som forskning och utveckling. Detta är arbete som är en del av ett FoU-projekt men som inte direkt bidrar till dess lösning, t.ex. inhämtning av bakgrundinformation och administration av projektet.

Forskning och utveckling påbörjas när arbetet med att lösa en ovisshet inleds och upphör när ovissheten har lösts. Det är dock möjligt att FoU-arbetet återupptas i ett senare skede, t.ex. om det uppkommer en teknologisk ovisshet vid tillverkningen av en produkt.

Förfarande

I grunden begärs både RDEC och ERIS i ett företags inkomstdeklaration. Sedan 2023 måste företagen också uppfylla två andra skyldigheter för att kunna tillämpa reglerna.

För det första måste företag som inte tidigare har tillämpat reglerna eller som senast gjorde det för mer än tre år sedan anmäla till den brittiska skattemyndigheten att man avser att göra en nedsättning. I anmälan behöver företaget inte bevisa sin rätt till nedsättningen utan endast översiktligt beskriva sitt FoU-arbete. Om en anmälan inte har gjorts senast sex månader efter det aktuella räkenskapsårets slut förlorar företaget sin rätt till nedsättning.

För det andra måste alla företag lämna en särskild informationsblankett om sitt FoU-arbete innan en begäran om nedsättning görs i inkomstdeklarationen. På blanketten ska företaget bl.a. beskriva sina FoU-projekt, om de är färre än fyra, och hur stora kostnader som har lagts ned. Om blanketten inte lämnas in innan deklarationen kommer en begäran om nedsättning inte att behandlas av skattemyndigheten.

En begäran om RDEC eller ERIS ska stödjas av viss information. Företaget ska beskriva dels vilka projekt som anses utgöra forskning och utveckling, dels vilka kostnader som hänför sig till dessa projekt. När det gäller den första frågan bör företaget redogöra för vilken övergripande kunskap eller förmåga som fanns inom forskningsfältet eller teknikområdet innan projektet påbörjades, det framsteg som projektet avser eller avsåg att uppnå, de vetenskapliga eller tekniska ovissheter som detta innebär och hur de ska lösas.

Vid bedömningen av om ett projekt är forskning och utveckling har det stor betydelse om en kompetent yrkesman på området kan räkna ut det framsteg som projektet syftar till eller lösningen på den ovisshet som hindrar framsteget. Till stöd för sin begäran om nedsättning kan ett företag därför behöva ett yttrande från en sådan yrkesman, som ska ha tillräcklig erfarenhet och insikt i den övergripande kunskapen på området. En sådan person bör ofta vara inblandad i det aktuella projektet. Kompetenta yrkesmän kan göra olika bedömningar och ett rimligt ställningstagande från en sådan person bör normalt kunna godtas vid bedömningen av om forskning och utveckling har utförts.

Små- och mellanstora företag i en koncern som aldrig har begärt RDEC eller ERIS kan begära ett förhandsbesked om sin rätt till detta hos den brittiska skattemyndigheten. Vid ett positivt besked har företaget rätt till nedsättning under de tre första åren som det begärs, under förutsättning att arbetet som utförs överensstämmer med vad som angavs i ansökan om förhandsbesked. Enligt uppgifter till utredningen från brittiska skattejurister används denna möjlighet mycket sällan eftersom ansökningsprocessen upplevs resurskrävande, särskilt i ljuset av att risken för en granskning från skattemyndigheten är mycket låg.

5.5 Vissa andra länder

Danmark

I Danmark finns möjlighet att göra inkomstskattemässiga avdrag för FoU-utgifter om 108 procent av utgiften för inkomståren 2023–2025 och 110 procent fr.o.m. inkomståret 2026. Vissa FoU-intensiva företag med skattemässiga underskott kan även ansöka om en utbetalning motsvarande årets avdragsgilla FoU-utgifter, upp till ett belopp om 5,5 miljoner danska kronor per koncern. Både avdraget och utbetalningen begärs i den årliga inkomstdeklarationen.

För att FoU-utgifter överhuvudtaget ska vara avdragsgilla krävs enligt de danska förarbetena att det är fråga om grundforskning, tillämpad forskning eller utvecklingsarbete. Dessa uttryck definieras på liknande sätt som i Frascatimanualen.

Finland

Fr.o.m. 2023 års beskattning finns en möjlighet till förhöjda kostnadsavdrag för vissa FoU-utgifter vid den finska inkomstbeskattningen. Det förhöjda avdraget består för det första av ett allmänt avdrag om 50 procent av företagets löneutgifter och köpta tjänster för forskning och utveckling. För det andra kan företag göra ett tilläggsavdrag om 45 procent av företagets *ökning* av löneutgifter och köpta tjänster för forskning och utveckling. Respektive avdrag

är begränsat till 500 000 euro per år och skattskyldig. Avdragen begärs i inkomstdeklarationen.

Med forskning och utveckling avses sådan kreativ och systematisk verksamhet för att öka fonden av vetande eller att utnyttja detta vetande för att hitta nya tillämpningar där kriteriet är att verksamheten strävar efter något väsentligt nytt. I de finska förarbetena anges bl.a. att definitionen i huvudsak motsvarar vad som anges i Frascatimanualen, men att det inte krävs att arbete kan klassificeras som grundforskning, tillämpad forskning eller experimentell utveckling enligt manualen. Vidare krävs det inte att arbetet bedrivs som ett avgränsat FoU-projekt. Eftersom begreppet forskning och utveckling inte kan definieras på ett uttömmande sätt bör man enligt dessa förarbeten vid bedömningen snarare sträva efter en mer omfattande än snäv tolkning.

Frankrike

Det finns flera skatteincitament för forskning och utveckling i Frankrike. Bl.a. kan s.k. unga innovativa företag under viss tid sätta ned socialavgifterna på löner till FoU-personal. Det finns ett stort antal kriterier för att vara ett sådant företag, och nedsättningen är begränsad till ett visst belopp per anställd och företag. Därutöver finns en allmän skatteavräkning för FoU-utgifter, *crédit d'impôt recherche*. Avräkningen motsvarar 30 procent av ett företags FoU-utgifter upp till 100 miljoner euro, och 5 procent utöver det. Företag vars rätt till avräkning överstiger årets inkomstskatt kan i stället få beloppet utbetalat.

Den franska definitionen av forskning och utveckling bygger i grunden på Frascatimanualen och utvecklas i en vägledning som uppdateras av utbildnings- och forskningsdepartementet varje år.⁴ Enligt denna vägledning präglas forskning och utveckling av ett vetenskapligt tillvägagångssätt, som i korthet går ut på att:

1. identifiera det vetenskapliga eller tekniska problem som ska lösas,
2. studera den befintliga kunskapen om problemet och, om ingen lösning identifieras på detta sätt,

⁴ Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche (2024).

3. formulera en hypotes som möjliggör en lösning av problemet,
4. utföra arbete för att lösa problemet,
5. analysera resultatet av arbetet och dra slutsatser – oavsett om arbetet har gett avsett resultat, och
6. kommunicera resultatet externt eller internt.

I vägledningen beskrivs även att mjukvaruutveckling kan vara forskning och utveckling om arbetet resulterar i en ökning av kunskapen på området. Den omständigheten att mjukvara som utvecklas är ”ny” i bemärkelsen att den har utvecklats i relation till vad som fanns tidigare är inte tillräckligt för att det ska vara FoU-arbete.

Det är möjligt att begära ett bindande förhandsbesked i fråga om bl.a. rätten till skatteavräkning. Under 2023 fattades beslut i 162 ärenden om sådana besked, vilket kan jämföras med att över 20 000 beslut fattades i ärenden om förhandsbesked i andra skattefrågor.⁵

Nederländerna

Det nederländska skatteincitamentet för forskning och utveckling kallas *wet ter bevordering van speur- en ontwikkelingswerk* (förtkortat WBSO) och innebär att löneskatt och socialavgifter på löner till FoU-personal sätts ned med ett belopp motsvarande en viss procent av arbetsgivarens utgifter hänförliga till ett eller flera FoU-projekt. Nedsättningen kan endast göras för projekt som efter ansökan har godkänts av den nederländska företagsmyndigheten. Ansökan måste göras innan projektet avslutas.

Kriterierna för att godkännas för WBSO framgår av vägledning som uppdateras av den nederländska företagsmyndigheten varje år.⁶ För att godkännas för WBSO ska ett projekt antingen gälla utveckling av för företaget tekniskt nya produkter eller utforskande forskning inom ett tekniskt område, dvs. exempelvis fysik, kemi, bioteknik eller IT. Ett utvecklingsprojekt kännetecknas av att företaget stöter på ett tekniskt problem som behöver lösas. En produkt är

⁵ Direction générale des Finances publiques (2024).

⁶ Rijksdienst voor Ondernemend (2024).

endast tekniskt ny om den inte kan tas fram med välkända arbetsmetoder.

Spanien

Ett av flera skatteincitament för forskning och utveckling i Spanien innebär att arbetsgivare kan sätta ned socialavgifterna på lön till personal som arbetar med forskning, utveckling och innovation. Reglerna medför att socialavgifterna för tillsvidareanställd personal får sättas ned med som utgångspunkt 40 procent under högst tre år per anställd. Detta gäller under förutsättning att personen arbetar minst 85 procent av tiden med forskning, utveckling och innovation.

Med forskning avses en originell och planerad undersökning som syftar till att hitta ny kunskap eller en större förståelse inom vetenskap eller teknik. Utveckling är tillämpning av resultat av forskning eller annat vetenskapligt vetande för skapandet av nya eller väsentligt förbättrade produkter. Med innovation avses aktiviteter som resulterar i ett vetenskapligt framsteg i att skapa nya eller väsentligt förbättrade produkter.

För att få nedsättning krävs att arbetsgivaren registrerar sin FoU-personal hos den spanska socialavgiftsmyndigheten, varpå de månatliga socialavgiftsbetalningarna automatiskt sätts ned tills vidare. Om nedsättningen ska göras för tio eller fler anställda behöver arbetsgivaren senast sex månader efter slutet av det aktuella kalenderåret lämna in en rapport från ett privat certifieringsföretag till skattemyndigheten. I denna rapport bedöms om de personer vars socialavgifter har sätts ned faktiskt har arbetat med forskning, utveckling och innovation. Certifieringsföretagen gör denna bedömning mot en avgift som betalas av arbetsgivaren, och har ackrediterats för detta av den spanska ackrediteringsmyndigheten.

Tyskland

Det tyska FoU-skatteincitamentet *forschungszulage* infördes den 1 januari 2020 och innebär att företag får göra en bolagsskatteavräkning motsvarande 25 procent av årets FoU-utgifter, upp till 4 miljoner euro per koncern. Om avräkningen överstiger årets skatt betalas mellanskillnaden ut. För att ett företag ska kunna begära

avräkningen i inkomstdeklarationen måste det eller de FoU-projekt som företaget har bedrivit först godkännas som sådana av myndigheten Bescheinigungsstelle Forschungszulage (BSFZ), som har skapats specifikt för detta ändamål. I samband med inkomstdeklarationen lämnar företaget godkännandet från BSFZ till skattemyndigheten.

Den tyska regeringen har bedömt att *forschungszulage* utgör ett statsstöd, som dock är tillåtet enligt EU:s gruppundantagsförordning. Reglernas definition av forskning och utveckling motsvarar därför vad som gäller enligt denna förordning (se avsnitt 4.3.2). BSFZ har även publicerat vägledning där man beskriver att man vid prövningen av ansökningar använder Frascatimanualens kriterier om att FoU-arbete ska vara nyskapande, osäkert och systematiskt.

6 Svårigheter i tillämpningen av FoU-avdraget

Som en del av utvärderingen av FoU-avdraget ska utredningen identifiera eventuella svårigheter som har uppkommit i rättstillämpningen. I detta syfte har utredningen dels diskuterat reglerna med arbetsgivare vars anställda arbetar med forskning och utveckling samt med Skatteverket (avsnitt 6.1 och 6.2), dels analyserat underrättspraxis (avsnitt 6.3). Utredningens bedömningar finns i avsnitt 6.4.

6.1 De avgiftsskyldigas erfarenheter

Allmänt

Utredningen har inhämtat synpunkter från ett antal företag av olika storlek som utför forskning och utveckling och som har gjort FoU-avdrag. Därutöver har utredningen talat med vissa företagsorganisationer och konsultföretag samt tagit del av bl.a. remissvar vid ändringar av reglerna om FoU-avdrag.

En genomgående kritik är att reglerna i sig och Skatteverkets tillämpning av dem inte är anpassade till hur forskning och utveckling faktiskt bedrivs i näringslivet. Företagen har bl.a. uppgett att Skatteverket ställer höga och betungande krav på exempelvis dokumentation över FoU-arbetet, även för högteknologiska företag vars framgång uppenbarligen är beroende av innovation. Många företag har också ansett att det varit svårt att diskutera FoU-arbetet med Skatteverket, vilket enligt dessa företag bl.a. beror på att handläggarna hos verket saknar tillräcklig teknisk kompetens.

Kriterierna för vad som är forskning och utveckling

De företag som utredningen har talat med har beskrivit att vissa kriterier i definitionerna av forskning och utveckling orsakar problem medan andra är relativt lätta att förstå och tillämpa.

Många företag har uppgett att det är svårt att avgöra om deras utvecklingsarbete bygger på resultatet av forskning. Ett skäl till detta är att värdefull utveckling ofta bygger på tidigare innovationer eller att befintlig kunskap tillämpas på ett nytt sätt snarare än forskning. Även när det går att identifiera vilken forskning som har använts är det svårt att veta vad för koppling som krävs mellan arbetet och forskningen och hur denna koppling ska beskrivas och bevisas. Företagen upplever också att det är svårt att förklara dessa frågor för en icke-teknisk bedömare hos Skatteverket.

Vissa företag har också beskrivit att kravet på att FoU-arbete ska vara systematiskt kan föranleda tidskrävande sammanställningar av stora mängder underlag om exempelvis hur arbetet har utförts.

Själva målet för ett utvecklingsprojekt – en ny eller förbättrad produkt – upplevs däremot vara relativt lätt att beskriva. En annan sak är att det kan vara svårt att få Skatteverket att förstå företagets beskrivningar av den nyhet som man försöker uppnå. Företagen har bl.a. beskrivit att det finns betydelsefulla tekniska genombrott som av lekmän kan uppfattas som endast marginella förbättringar av en befintlig produkt.

Företag som utvecklar mjukvara har fört fram att Skatteverkets bedömningar av mjukvaruutveckling är mer restriktiv än för annat FoU-arbete och att verkets handläggare verkar ha som utgångspunkt att FoU-avdrag inte ska beviljas för sådant arbete.

Underlag till stöd för att forskning eller utveckling har utförts

Många företag har fört fram att reglerna inte är anpassade till deras verklighet när det gäller frågan om vilket underlag som ska lämnas in som stöd för att man har bedrivit forskning eller utveckling.

Företag som utför forskning och utveckling i mindre skala har beskrivit att Skatteverket ställer krav på underlag som inte finns i små företag, t.ex. dokumentation av och rutiner kring forskning och utveckling. Enligt dessa företag verkar Skatteverkets krav snarare anpassade efter storföretag där forskare på särskilda FoU-avdel-

ningar arbetar med klart avgränsade och budgeterade projekt. I små företag utförs forskning och utveckling i stället ofta på ett mindre formaliserat sätt, där resultat kan dokumenteras genom kortfattade anteckningar eller informella kontakter mellan de personer som utför arbetet. I sådana företag kan FoU-arbetet även bedrivas utanför avgränsade projekt.

Många företag har också fört fram att det är ett problem att Skatteverket inte tar hänsyn till att det kan finnas underlag som man av olika anledningar inte vill lämna in. Även om handlingarna som lämnas in är sekretessbelagda hos Skatteverket upplever företagen att det finns en risk för att företagshemligheter röjs, vilket kan påverka t.ex. möjligheten att patentera resultaten av FoU-arbetet. Det kan även förekomma att de personer som arbetar med forskning och utveckling i ett företag inte ens får dela med sig av information till de personer på samma företag som hanterar FoU-avdraget.

Flera företag har också fört fram att det är svårt att förstå vilka underlag som kan tänkas bevisa rätten till FoU-avdrag och att Skatteverket inte besvarar frågor om detta.

Förfarandet för att göra FoU-avdrag

Många företag anser att det nuvarande förfarandet för att få avdrag har både för- och nackdelar. Det är lätt att begära avdraget och ingen särskild dokumentation behöver upprättas. Denna enkelhet har dock även upplevts som missvisande eftersom Skatteverket kräver ett detaljerat underlag om avdraget kontrolleras i efterhand. Flera företag har fört fram att det vore bra att tidigt få information om den dokumentation som kan behöva lämnas in vid en kontroll.

Företag som har begärt FoU-avdrag genom en senare begäran om omprövning har beskrivit att Skatteverkets handläggningstider är långa och att det kan dröja närmare två år innan man får ett beslut.

6.2 Skatteverkets tillämpning och erfarenheter

Utredningen har även haft möten med samordnare inom Skatteverket som bl.a. förmedlat erfarenheter från de handläggare som arbetar med FoU-avdraget.

6.2.1 Allmänt om Skatteverkets kontroll av FoU-avdrag

Genom åren har Skatteverkets kontroll av FoU-avdrag varierat. Under de senaste åren har kontrollen utökats och för närvarande läggs cirka 40 000 arbetstimmar per år (motsvarande 27 årsarbetskrafter) på kontroll av FoU-avdrag. Arbetet är uppdelat på de två avdelningarna Skatteavdelningen och Storföretagsavdelningen.

Det saknas statistik om hur ofta Skatteverket beslutar om att helt eller delvis neka ett företag FoU-avdrag efter en kontroll. På Skatteavdelningen har man ändå uppskattat att någon form av beloppsmässig ändring görs i cirka 80–90 procent av kontrollerna. På Storföretagsavdelningen tycks ändringsfrekvensen vara lägre.

I ett fåtal ärenden har Skatteverket anlitat Patent- och registreringsverket för att bedöma om ett visst företag har utfört forskning eller utveckling. Detta sker inom ramen för Patent- och registreringsverkets konsulttjänster. I sådana fall överlämnar Skatteverket ett visst underlag i ärendet till Patent- och registreringsverket som därefter avger ett yttrande som kan gälla bl.a. om företaget bedöms ha tagit fram ny kunskap eller om det finns en teknisk eller annan skillnad mellan företagets produkt och befintlig teknik.

6.2.2 Skatteverkets handläggares erfarenheter

Allmänt

Skatteverkets handläggare har fört fram att reglerna om FoU-avdrag har varit svåra att tillämpa från början. För att förenkla hanteringen och säkerställa en enhetlig tillämpning har man arbetat t.ex. i arbetsgrupper och haft stormöten, men svårigheterna kvarstår. De olika ärendena skiljer sig åt och det är svårt att bygga upp en erfarenhet som gör bedömningen lättare. Den tekniska prövningen skiljer sig också helt från den övriga verksamheten. Stödet från Patent- och registreringsverket har dock underlättat mycket i de ärendena.

Kommunikationen med de avgiftsskyldiga är ofta svår. Begreppen forskning och utveckling har en annan innebörd i lagtexten än hur de vanligen uppfattas inom näringslivet. Många företag ifrågasätter även Skatteverkets kompetens att bedöma om arbete är forskning eller utveckling.

I de fall som Skatteverket beslutar att neka ett företag FoU-avdrag tas skattetillägg sällan ut. Det finns flera skäl till detta, men det viktigaste är att verkets handläggare bedömer att det högre beviskrav som gäller vid uttag av skattetillägg inte är uppfyllt.

Kriterierna för vad som är forskning och utveckling

I likhet med företagen anser Skatteverkets handläggare att vissa av FoU-avdragets krav orsakar större problem än andra.

Enligt handläggarna är det svårt att avgöra om ett företag använder sig av forskningsresultat i sitt utvecklingsarbete. Det är bl.a. svårt att veta hur nära forskningsresultaten som utvecklingsarbetet ska ligga och hur företaget ska visa att utvecklingen bygger på forskningen. Även bedömningen av om en produkt har förbättrats väsentligt är svår. I många situationer hänvisar företag till Frascati-manualens definition av forskning och utveckling, men det är oklart vilken betydelse som manualen ska ges.

Ärenden om begreppet forskning är ofta lättare att avgöra än ärenden om utveckling. Det är dock mycket vanligare att avdrag begärs för utveckling.

Sett till branscher är det ofta svårt för företag som utvecklar mjukvara att bevisa att de har rätt till FoU-avdrag. Detta beror på att det vid sådant arbete kan vara svårt att visa att det har skett en väsentlig förbättring av produkten och att den utveckling som gjorts bygger på forskning. De företag som i allmänhet har lättast att få avdrag har mycket personal med forskarutbildning eller verksamhet inom ett mycket smalt område.

Underlag för att forskning eller utveckling har utförts

När Skatteverket inleder en utredning av ett företags FoU-avdrag skickas ett frågeformulär till företaget. I formuläret efterfrågas vanligen eventuella forskningsrapporter, planeringsunderlag, projektbeskrivningar eller tidrapporter för utförda FoU-projekt.

Ett mycket vanligt skäl till att ett företag nekas FoU-avdrag är att det inte kommer in underlag som visar att forskning och utveckling har utförts. Det kan finnas flera förklaringar till detta, t.ex. att arbetet har utförts inom ett konsultuppdrag åt ett annat företag

och därför omfattas av tystnadsplikt. Det kan även förekomma att Skatteverket utreder en redovisningsperiod flera år bakåt i tiden och att den avgiftsskyldige inte har kvar de dokument som begärs.

Förfarandet för att göra FoU-avdrag

Enligt Skatteverkets erfarenhet bedriver de företag som gör FoU-avdrag sin forskning och utveckling i projektform. FoU-avdrag begärs och beslutas däremot utifrån redovisningsperioder, och denna skillnad kan skapa vissa problem vid tillämpningen. Exempelvis kan ett företag som beviljas FoU-avdrag för arbete inom ett visst projekt uppfatta att man fortsättningsvis har rätt till avdraget, trots att senare arbete kan avse ett helt annat projekt som inte är forskning eller utveckling i lagens mening.

Det är vanligt att företag begär avdrag i efterhand, genom en begäran om omprövning, i stället för att begära avdraget i sin arbetsgivardeklaration.

6.3 Underrättsavgöranden

Utredningen har identifierat ett sextiototal avgöranden från förvaltningsrätterna och kammarrätterna som gäller FoU-avdrag. Frågan i målen har oftast varit om den avgiftsskyldige har haft rätt till avdrag på grund av utvecklingsarbete. Det överlägset vanligaste svaret har varit att så inte varit fallet och att avdragsrätt alltså har saknats.¹ Skälen för detta har varierat.

Det är mycket vanligt att företaget inte ansetts ha gjort sannolikt att utvecklingsarbetet byggt på forskning. Domstolarna har ställt upp höga krav på denna koppling. Den omständigheten att forskning har varit en avgörande förutsättning för utvecklingen av en viss produkt har bl.a. ansetts innebära att samma forskning inte samtidigt kan vara en avgörande förutsättning för en förbättring av produkten.² I stället har det krävts att det varit nya forskningsresultat som medfört en väsentlig förbättring av produkten. Det

¹ I endast två avgöranden som har fått laga kraft har den avgiftsskyldige bedömts ha rätt till avdrag (Kammarrätten i Jönköpings dom den 22 december 2017 i mål nr 990-17 och Förvaltningsrätten i Faluns dom den 14 november 2023 i mål nr 2620-2623-21). Det finns även ett fåtal förvaltningsrättsavgöranden med samma utgång som ännu inte fått laga kraft.

² Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 april 2022 i mål nr 3425-21-3427-21.

har inte heller varit tillräckligt att forskning har använts i hög utsträckning.³

Det förekommer även att företag inte har ansetts gjort sannolikt att utvecklingsarbetet har lett till en ny eller väsentligt förbättrad produkt. Kraven för att en produkt ska vara ny har i vissa fall ställts högt. Det har bl.a. inte räckt med att visa att produkten inte finns på den kommersiella marknaden.⁴

Det finns även ett stort antal avgöranden där den avgiftsskyldige inte ansetts ha kommit in med tillräckligt underlag om sitt FoU-arbete. Vid denna bedömning har domstolarna i de flesta fall inte tagit hänsyn till att handlingar kan vara svåra att lämna in på grund av att de innehåller företagshemligheter eller omfattas av sekretess.⁵

Underrättsavgörandena ger även stöd för uppgiften att skatte-tillägg sällan tas ut. I det fåtal mål där skattetillägg har tagits ut av Skatteverket har domstolarna dock ansett att det varit korrekt.

6.4 Utredningens bedömningar

6.4.1 Definitionen av utveckling är otydlig

Utredningens bedömning: Det är svårt att tolka, tillämpa och uppfylla kravet att arbete måste bygga på resultatet av forskning för att anses som utveckling. Det kan även vara svårt för Skatteverket att bedöma om en produkt är ny eller väsentligt förbättrad. Frascatimanualens oklara betydelse vid tillämpningen av reglerna gör det svårare att bedöma om utvecklingsarbete omfattas av FoU-avdraget.

Kravet på att arbete ska bygga på forskningsresultat för att anses som utveckling är svårt att tolka, tillämpa och uppfylla

FoU-avdrag kan endast medges för utvecklingsarbete om arbetet bygger på resultatet av forskning. Detta innebär att tidigare forskningsresultat ska vara en avgörande förutsättning för arbetet.⁶ Bedömningen av om detta krav är uppfyllt behöver göras i flera led.

³ Kammarrätten i Stockholms dom den 8 april 2021 i mål nr 3741-20 och 3743-20.

⁴ Kammarrätten i Stockholms dom den 22 september 2020 i mål nr 7978-19 och 7979-19.

⁵ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 5 mars 2024 i mål nr 5409–5411-23.

⁶ Prop. 2013/14:1 s. 241.

Till att börja med innebär hänvisningen till definitionen av forskning att man vid bedömningen av om kravet på utveckling är uppfyllt också måste bedöma om forskning har utförts. Ett företag som ska bevisa att utveckling har utförts måste alltså inledningsvis peka på att arbetet bygger på systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap, och att detta har dokumenterats på ett sådant sätt att det kan bekräftas att dessa villkor är uppfyllda. Utöver att denna prövning kommer att innefatta många olika bedömningar skapar hänvisningen andra oklarheter. Exempelvis kan kravet på att forskning ska ha skett i kommersiellt syfte uppfattas innebära att forskningsresultat från en offentlig forskningsinstitution inte kan användas för utvecklingsarbete. Det finns ingen indikation på att detta varit avsikten.

Om forskningsarbete kan identifieras och har dokumenterats måste den avgiftsskyldige vidare förklara och bevisa hur forskningen har varit en avgörande förutsättning för det utvecklingsarbete som innebär att en ny eller väsentligt förbättrad produkt har tagits fram. Forskning kan användas på många sätt i utvecklingsarbete. Såväl företag som Skatteverkets handläggare har beskrivit att det är svårt att veta vilken koppling som krävs och hur kopplingen ska bevisas. Exempelvis kan forskning om en viss yrkesgrupps arbetsmiljö visa att ett visst verktyg skapar förslitningsskador. Forskningsresultatet leder till att ett nytt verktyg utvecklas. Utan forskningen hade utvecklingsarbetet inte utförts, men verktyget hade rent tekniskt kunnat utvecklas utan forskningen. Frågan är då om forskningen har varit en avgörande förutsättning för arbetet. Om så är fallet är nästa fråga vilka dokument som kan lämnas in för att bevisa detta.

Bedömningen av detta svårtolkade krav innefattar alltså flera steg som var för sig förutsätter en detaljerad bedömning av olika underlag som i stor utsträckning skiljer sig åt från företag till företag och från FoU-projekt till FoU-projekt. Detta gör att många avgiftsskyldiga har svårt att såväl bedöma som bevisa sin rätt till avdrag. Enligt utredningens bedömning är den vanligaste grunden för avslag i domstolarna att företaget inte har bevisat att utvecklingsarbete har byggts på forskningsresultat.

Sammanfattningsvis konstaterar utredningen att kravet att arbete måste byggas på resultatet av forskning för att anses som utveckling är lagtekniskt komplicerat, förutsätter en detaljerad bedömning i flera led och skapar tolkningssvårigheter. Det är också mycket van-

ligt att företag inte anses ha uppfyllt kravet. Kravet är alltså svårt att tolka, tillämpa och uppfylla.

Det kan vara svårt att bedöma om arbete leder till en ny eller väsentligt förbättrad produkt

Av förarbetena framgår att en produkt är väsentligt förbättrad om den har genomgått en förändring som leder till en väsentlig förbättring avseende t.ex. kvalitet, användning, utformning, tillverkning och tillhandahållande.⁷

Enligt de företag som utredningen har talat med är det ofta förhållandevis lätt att identifiera om en produkt är ny eller väsentligt förbättrad eftersom detta är själva syftet med FoU-arbetet. Där emot kan det vara svårt att förklara att så är fallet för Skatteverkets handläggare. Även verkets handläggare har fört fram att det ofta är svårt för dem att bedöma om en förbättring är väsentlig.

Särskilt gränsdragningen vid bedömningen av om det rör sig om en väsentlig förbättring kan alltså vara svår. Till exempel kan det diskuteras om det är en väsentlig förbättring av en befintlig produkt att produkten anpassas för att kunna interagera med ett visst datasystem. Har det betydelse om anpassningen görs på grund av att en enskild kund begär det eller att ett nytt datasystem har utvecklats? Är det en väsentlig förbättring att produkten genom anpassningen blir 5, 10 eller 30 procent mer effektiv?

Utredningen anser därmed att frågan om ett visst arbete syftar till att utveckla en ny eller väsentligt förbättrad produkt kan vara svår att bedöma, särskilt för Skatteverket och domstolarna.

Frascatimanualens betydelse är oklar

I Frascatimanualen finns omfattande vägledning om hur forskning och utveckling ska definieras för statistikändamål (se avsnitt 4.3.1). Manualens grundläggande definition av forskning och utveckling skiljer sig på flera sätt från FoU-avdragets definitioner. I Frascatimanualens definition finns det t.ex. inget krav på att utvecklingsarbete ska bygga på forskningsresultat eller att syftet med arbetet ska vara att ta fram en väsentligt förbättrad produkt. Trots dessa

⁷ Prop. 2013/14:1 s. 241.

skillnader anger förarbetena till de svenska reglerna att manualens definition, med vissa anpassningar, ska vara en utgångspunkt för hur FoU-avdragets regler ska tolkas.⁸ Det anges dock inte vilka anpassningar som ska göras. När FoU-avdraget infördes gällde 2002 års Frascatimanual som numera har ersatts av 2015 års manual.

Såväl företag som Skatteverkets handläggare har fört fram att Frascatimanualen ger bra vägledning om vad som är forskning och utveckling. Förarbetsuttalandet om manualens betydelse upplevs dock som svårtolkat och anses försvåra snarare än förenkla bedömningen av om utvecklingsarbete omfattas av FoU-avdraget.

I underrättspraxis är det vanligt att parterna argumenterar utifrån Frascatimanualen. Det förekommer även att domstolarna prövar rätten till FoU-avdrag mot kriterier som finns i Frascatimanualens definition av forskning och utveckling men som saknas i reglerna om FoU-avdrag, exempelvis att arbetet ska vara ”ovisst” eller att mjukvaruutveckling endast är FoU-arbete under vissa förutsättningar.⁹

I de fall som förarbetena till reglerna om FoU-avdrag inte är tillräckligt tydliga kan alltså Frascatimanualen ge vägledning vid bedömningen av om ett visst arbete är forskning eller utveckling. Det är enligt utredningen naturligt att företag, Skatteverket och domstolarna söker och hittar argument i manualen. Hänvisningen till manualen i förarbetena är dock otydlig eftersom det inte framgår på vilket sätt manualen kan användas för att tolka de svenska reglerna. Till detta kommer att manualens kriterier för vad som är forskning och utveckling endast delvis motsvarar definitionerna i de svenska reglerna och att manualen har ändrats sedan avdraget infördes. Det är alltså oklart vilken betydelse som Frascatimanualen ska ges vid tillämpningen av de svenska reglerna. Denna oklarhet bidrar till att göra definitionerna svårtolkade.

⁸ Prop. 2013/14:1 s. 240.

⁹ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 5 mars 2024 i mål nr 5409–5411-23 samt Förvaltningsrätten i Stockholms domar den 1 september 2022 i mål nr 11777-22 och den 11 maj 2023 i mål nr 7958-22 m.fl.

6.4.2 Kraven på underlag för det utförda FoU-arbetet är högt ställda och inte ändamålsenliga

Utredningens bedömning: Kraven på underlag för att få FoU-avdrag som ställs upp i praxis är i praktiken inte ändamålsenliga eftersom underlagen i flera fall saknar betydelse för frågan om FoU-arbete har utförts. Detta gäller i synnerhet de underlag som krävs för att visa att ett visst utvecklingsarbete har byggt på resultat av forskning och att FoU-arbete har varit systematiskt.

Det ställs höga krav på underlag i praxis för gjorda FoU-avdrag

I förarbetena till FoU-avdraget diskuteras inte närmare vilket underlag som krävs för att avdrag ska beviljas. Regeringen konstaterade endast att berörda företag redan bör antas ha dokumentation om FoU-personalens arbetsuppgifter och arbetstider samt att det sannolikt är fråga om en relativt enkel hantering för flertalet företag.¹⁰

Såväl Skatteverkets handläggare som de företag som utredningen har pratat med har beskrivit att det är mycket vanligt att företagens underlag inte anses tillräckliga. Detta framgår även av underrättspraxis, där domstolarna ofta konstaterar att den avgiftsskyldige inte har kommit in med dokumentation i form av t.ex. forskningsrapporter, planeringsunderlag och tidrapporter. Det är mycket vanligt att denna brist på underlag kopplas till kravet på att utvecklingsarbete ska bygga på resultat av forskning, men det kan även finnas brister i underlaget i fråga om andra kriterier.

Kraven på underlag framstår därmed som högt ställda i relation till de underlag som företagen har möjlighet att lämna in. Dessutom har flera företag beskrivit att det är svårt att veta vilket underlag som krävs för att bevisa rätten till avdrag. Skatteverket har svårt att besvara frågor om detta.

Utredningen konstaterar att det alltså är svårt för de avgiftsskyldiga att uppfylla de krav på underlag som har ställts upp av Skatteverket och domstolarna. För de företag vars FoU-avdrag blir föremål för en kontroll framstår hanteringen inte som så enkel antogs vid reglernas införande.

¹⁰ Prop. 2013/14:1 s. 251.

Kraven på underlag är inte ändamålsenliga

Det är förenligt med reglernas syfte att många företag nekas FoU-avdrag på grund av de inte har lämnat in tillräckliga underlag om dessa företag inte har utfört forskning eller utveckling. Utredningen anser dock att det kan finnas flera skäl till att avgiftsskyldiga inte lämnar in tillräckliga underlag trots att man har utfört arbete som borde ge rätt till FoU-avdrag.

För det första kan de olika underlag som Skatteverket efterfrågar helt saknas. Företag, särskilt av mindre storlek, kan bedriva forskning och utveckling på ett sådant sätt att dokumentation som t.ex. projektbeskrivningar eller planeringsunderlag används endast undantagsvis. Sådana företag kan även sakna intresse av att sprida resultaten av arbetet utanför företaget. Ibland anses det därför vara tillräckligt att arbetet dokumenteras genom enkla anteckningar och kontakter mellan personalen i stället för formella forskningsrapporter. Om FoU-arbetet inte utförs på en särskild avdelning eller inom avgränsade projekt kan även behovet av att upprätta tidrapporter vara begränsat.

För det andra kan företagen ha underlag som de inte kan eller vill lämna in till Skatteverket. Företag kan av sekretessskäl vara förhindrade att lämna in underlag för t.ex. utvecklingsarbete som har gjorts tillsammans med en kund eller inom ramen för ett konsultuppdrag. Vidare kan företag vara ovilliga att lämna in företagshemligheter till Skatteverket utifrån en farhåga att dessa röjs. Ett beviljat FoU-avdrag kan upplevas som en otillräcklig förmån för att motivera en sådan risk. I underrättspraxis har domstolarna inte sänkt kraven på underlag utifrån argumentet att de begärda dokumenten innehåller företagshemligheter.

För det tredje upplever vissa företag att det är svårt att få Skatteverket att förstå innebörden av inlämnade, ibland mycket tekniskt komplicerade, dokument. Det har även förekommit att Skatteverket har ansett att inlämnade underlag varit för tekniska.

Det finns alltså många möjliga skäl till att företag inte anses uppfylla kraven på underlag, varav flera inte har att göra med om FoU-arbete verkligen har utförts. Kraven på underlag som i dag ställs upp av Skatteverket och domstolar kan därför enligt utredningen i många fall medföra att företag nekas FoU-avdrag trots att de har

utfört reell forskning eller utveckling. Det är inte ändamålsenligt att sådana företag inte omfattas av reglerna.

Svårigheterna är främst kopplade till vissa kriterier

De olika kriterierna i lagtexten kräver olika underlag. De största svårigheterna har varit att lämna in underlag som visar att ett visst utvecklingsarbete bygger på resultatet av forskning (se avsnitt 6.4.1). Sådana underlag kan dessutom antas vara särskilt känsliga för vissa företag, t.ex. om företaget är ensamt om att känna till resultatet av viss forskning som ska användas vid framtagandet av fler produkter i framtiden.

Även kravet att FoU-arbete ska vara systematiskt orsakar vissa svårigheter. Det går i och för sig ofta att identifiera vad som krävs för att uppfylla detta krav, exempelvis projektplaner eller planeringsunderlag. Problemet är snarare att det inte är säkert att forskning och utveckling, särskilt i mindre företag, utförs på ett sådant sätt att sådana underlag upprättas. Om de måste upprättas i efterhand kan det också vara mycket tidskrävande.

Kravet på att arbete ska vara kvalificerat kan också orsaka svårigheter. För att visa att detta krav är uppfyllt behöver en avgiftsskyldig komma in med underlag om vad respektive anställd har gjort under en viss månad. Om detta inte dokumenteras när arbetet utförs kan det vara mycket svårt att ta fram uppgifterna i efterhand.

Att lämna in underlag som visar på syftet med arbetet, dvs. att ta fram ny kunskap eller produkter som är nya eller väsentligt förbättrade, bör i allmänhet vara relativt lätt. Eftersom detta är syftet med FoU-arbetet bör det vara tydligt för den avgiftsskyldige och även om dokumentation saknas kan det vara möjligt att upprätta sådant underlag i efterhand. En annan sak är att det kan vara svårt för Skatteverket att tolka underlaget.

6.4.3 Förfarandet för att få avdrag bidrar till svårigheterna i rättstillämpningen

Utredningens bedömning: Förfarandet för att få avdrag framstår som oförutsebart, vilket inte är ändamålsenligt. Den omständigheten att avdraget ska göras varje månad skapar också problem vid bedömningen av rätten till avdrag ur ett längre tidsperspektiv.

Det upplevs som oförutsebart att begära FoU-avdrag i arbetsgivardeklarationen

För att FoU-avdraget ska vara ett incitament för företagen att öka sina FoU-utgifter är det viktigt att företagen vid sin planering kan bedöma om man har rätt till avdrag. På så vis minskar avslagsrisken, dvs. risken för att Skatteverket efter kontroll kräver tillbaka avdraget, vilket ökar avdragets förväntade avkastning.

Möjligheten att söka ett bindande förhandsbesked från Skatterättsnämnden omfattar inte rätten till FoU-avdrag. Företag som vill begära avdrag har därför två alternativ, antingen att löpande sätta ned arbetsgivaravgifterna i de månatliga arbetsgivardeklarationerna som lämnas in under arbetets gång eller att lämna in en begäran om omprövning senast sex år efter utgången av beskattningsåret.

Företag som begär FoU-avdrag genom den månatliga arbetsgivardeklarationen beviljas automatiskt den begärda nedsättningen och får därmed en likviditetsmässig förstärkning direkt. I dessa fall uppstår en avslagsrisk för företaget. Denna risk kan upplevas som särskilt stor eftersom möjligheten att bifoga underlag och information i arbetsgivardeklarationen är mycket begränsad. Blanketten för deklarationen saknar också utrymme för upplysningar. Avgiftsskyldiga som i stället använder Skatteverkets digitala tjänster kan inte bifoga dokument i tjänsten. Även om underlag lämnas in kan det vara svårt och tidskrävande att i detalj beskriva det arbete som har utförts under en specifik månad och koppla detta till ett större och längre projekt. Flera företag har också beskrivit att det är svårt att veta om deras interna dokumentation är tillräcklig för att bevisa rätten till FoU-avdrag vid en kontroll.

Om FoU-avdrag begärs löpande har alltså ett företag svårt att lämna in underlag som stödjer rätten till avdrag, vilket ökar risken för att företaget vid en efterföljande kontroll anses ha lämnat en oriktig uppgift. Utöver att företaget riskerar att själva avdraget återkrävs är det också möjligt att skattetillägg tas ut.

Om företaget i stället yrkar avdrag i efterhand undviks risken för återkrav. Den avgiftsskyldige går då miste om en likviditetsmässig fördel. Å andra sidan uppstår bättre förutsättningar för att beskriva FoU-arbetet i sin helhet utifrån t.ex. de resultat som har nåtts. Företaget har då även lättare att bifoga underlag för arbetet. Även i dessa fall kan det dock vara svårt att bedöma vilket underlag som ska lämnas in och det kan ta lång tid innan Skatteverket fattar beslut.

Utöver risken för återkrav kan utformningen av blanketten för arbetsgivardeklarationen ge intrycket att det är okomplicerat att göra FoU-avdrag. I blanketten ges varken information om vad som krävs för avdrag eller något utrymme för att lämna information om vilket FoU-arbete som har utförts. Vissa företag har beskrivit att detta har gett dem intrycket att kraven för att göra avdrag är låga. Även om företag har en skyldighet att informera sig om gällande skatteregler och även om det numera finns utförlig information om avdraget på Skatteverkets hemsida är det enligt utredningen naturligt att ett företag inte lägger ned lika mycket resurser på en månatlig skattedeklaration som på t.ex. den årliga inkomstdeklarationen.

Sammanfattningsvis konstaterar utredningen att företagen inte kan begära ett förhandsbesked om sin rätt till FoU-avdrag. Möjligheten att lämna information om FoU-arbetet är begränsad, vilket innebär att Skatteverket ofta inte kommer att få information om arbetet förrän efter en kontroll. Av detta följer att det i vissa fall framstår som oförutsebart om avdrag kommer att medges när avdraget yrkas direkt i deklarationen. Denna oförutsebarhet innebär att många företag i stället begär avdraget i efterhand, vilket i sig medför flera nackdelar. Det är även möjligt att oförutsebarheten bidrar till att företag avstår från att begära FoU-avdrag och i förlängningen från att investera i forskning och utveckling. Att reglerna är oförutsebara i detta avseende är alltså inte ändamålsenligt.

Det finns skillnader mellan innehållet i en begäran om FoU-avdrag och det som ska bedömas

Bedömningen av om arbete är forskning eller utveckling ska enligt förarbetena göras med utgångspunkt i både den anställdes arbetsuppgifter och det större sammanhang i vilket arbetet ingår. Vidare ska bedömningen av en persons FoU-arbete göras med utgångspunkt från det FoU-projekt som han eller hon arbetar i.¹¹

En avgiftsskyldig ska lämna in en arbetsgivardeklaration varje månad. Ett FoU-projekt bedrivs dock typiskt sett över en längre tidsperiod än så. Det är även vanligt att företag utför flera FoU-projekt samtidigt. Vidare lämnas endast en deklaration per företag, oavsett hur många anställda som har utfört FoU-arbete.

En begäran om FoU-avdrag i en arbetsgivardeklaration kommer alltså ofta att gälla arbete som har utförts av flera anställda med olika arbetsuppgifter i flera olika FoU-projekt som kan befinna sig i olika faser. Bedömningen av rätten till avdrag ska dock ha sin utgångspunkt i FoU-projekten i sin helhet och den anställdes arbetsuppgifter i ett större sammanhang. Uppgifter om detta är svåra att lämna med arbetsgivardeklarationen och kan ofta vara beroende av hur ett visst projekt eller en persons arbetsuppgifter utvecklas *efter* den månad som deklarationen gäller.

Det är alltså svårt att bedöma rätten till FoU-avdrag på det sätt som föreskrivs i förarbetena utifrån en så kort period som en månad. En sådan bedömning kan normalt endast göras över en längre tid. Detta innebär att det finns en skillnad mellan sättet som FoU-avdraget normalt ska begäras och hur rätten till avdrag ska bedömas. Denna ordning bidrar till att göra reglerna svårtillämpade för både de avgiftsskyldiga och Skatteverket.

¹¹ Prop. 2013/14:1 s. 522.

6.4.4 Reglerna skapar särskilda problem för vissa typer av företag

Utredningens bedömning: Reglerna om FoU-avdrag skapar särskilda svårigheter för företag som bedriver forskning eller utveckling i liten skala, företag som utför forskning eller utveckling åt någon annan och företag som utvecklar mjukvara. Till den del sådana företag bedriver reell FoU-verksamhet är detta inte ändamålsenligt.

Vid införandet var avsikten att FoU-avdraget främst skulle träffa mindre företag och att det skulle omfatta all slags FoU-verksamhet med ett reellt FoU-innehåll.¹²

De nuvarande reglerna har dock på vissa sätt blivit svårare att tillämpa för små företag än för större företag. Det finns likheter mellan vad som krävs för att utvecklingsarbete ska omfattas av avdraget och vad som gäller enligt det redovisningsmässiga K3-regelverket, som främst tillämpas av stora företag (se avsnitt 4.3.4). Vidare är många av de underlag som Skatteverket begär in vid en kontroll sådana underlag som främst upprättas inom stora företag med välavgränsade FoU-avdelningar och FoU-projekt, där det finns ett större behov av att dokumentera och kontrollera arbetet. I mindre företag utförs forskning och utveckling ofta på ett sätt som innebär att sådana dokument inte tas fram (se avsnitt 6.4.2). Detta innebär dels att mindre företag har svårare att beviljas avdraget, dels att de administrativa kostnaderna för att begära avdraget blir relativt större för sådana företag än för större företag.

Enligt utredningen skapar reglerna även särskilda problem för konsultföretag och andra företag som utför forskning och utveckling åt någon annan. Sådant arbete omfattas i allmänhet av tystnadsplikt vilket gör det svårt för det företag som utför arbetet att lämna in underlag. Det kan i detta sammanhang även uppmärksammas att domstolar i flera mål om FoU-avdrag för konsultföretag har betonat att det är en brist att uppgifter från företagets kunder saknas.¹³

En stor andel av de företag som har nekats FoU-avdrag i domstolarna har också arbetat med mjukvaruutveckling. I allmänhet har

¹² Prop. 2013/14:1 s. 238 och 241.

¹³ Se t.ex. Förvaltningsrätten i Göteborgs domar den 30 januari 2024 i mål nr 10324-22 och den 4 april 2024 i mål nr 10400-22 m.fl.

domstolarna då ansett att den avgiftsskyldige inte har kunnat visa hur utvecklingsarbetet byggt på resultat av forskning. Såväl företag som Skatteverkets handläggare har beskrivit att detta krav innebär att det i praktiken är svårt att få FoU-avdrag för mjukvaruutveckling.

Bedömningen av om mjukvaruutveckling har ett reellt FoU-innehåll är svår, även utanför reglerna om FoU-avdrag (se avsnitt 8.3.4). Den omständigheten att det är svårt att få FoU-avdrag för sådant arbete innebär alltså inte i sig att reglerna inte är ändamålsenliga. Dessutom har IT-företag sedan FoU-avdragets införande utgjort en stor andel av de företag som gör avdrag. Utredningen har inte identifierat att dessa företags användning av reglerna minskat över tid (se avsnitt 7.1.2).

Sammanfattningsvis konstaterar utredningen att det är svårare för vissa typer av företag att beviljas FoU-avdrag än andra. Eftersom reglerna ska omfatta alla typer av företag framstår detta inte som ändamålsenligt.

6.4.5 Utredningens slutsats är att det finns stora svårigheter i tillämpningen av FoU-avdraget

Utredningens bedömning: Reglerna om FoU-avdrag har gett upphov till många svårigheter i rättstillämpningen, både för de avgiftsskyldiga och för Skatteverket. Det är sannolikt att en stor del av alla företag som gör FoU-avdrag skulle nekas avdrag om de granskades. Skatteverkets kontroller av gjorda avdrag kostar vidare mångdubbelt mer än vad som uppskattades vid reglernas införande. Reglerna är så svårtillämpade att de riskerar att motverka sitt syfte genom att företag avstår från att öka sina investeringar i forskning och utveckling.

Såväl företag som handläggare hos Skatteverket har beskrivit att reglerna om FoU-avdrag är svåra att tillämpa. De olika skälen till detta framgår ovan (avsnitt 6.4.1–6.4.4). Beskrivningen av dessa svårigheter stöds även av flera objektiva omständigheter.

En sådan omständighet är att en mycket stor andel av de företag som har granskats av Skatteverket har nekats avdrag. Domstolarna har i allmänhet ansett att verkets tillämpning av reglerna varit riktig.

Det finns vidare skäl att anta att en stor andel av de företag som *inte* har granskats också saknar rätt till FoU-avdrag. De företag som har granskats har nämligen huvudsakligen inte valts ut utifrån omständigheter som enligt utredningen tyder på att de har sämre rätt till FoU-avdrag än de företag som har granskats. En granskning av samtliga avdrag skulle därför antagligen ge en ändringsfrekvens motsvarande den mycket höga ändringsfrekvensen som funnits bland de företag som hittills har granskats.

En indikation på att även Skatteverket har svårt att tillämpa reglerna är kostnaderna för att kontrollera gjorda FoU-avdrag. Företagsskattekommittén uppskattade att 250 företag skulle kontrolleras per år och att ett kontrollärende skulle kräva 8 timmars arbete.¹⁴ Kontrollen av FoU-avdraget skulle alltså kräva 2 000 timmar per år, motsvarande en och en tredjedels årsarbetskraft. Under 2023 krävdes i stället 27 årsarbetskrafter. Även om Skatteverket under detta år antagligen gjorde fler kontroller än de 250 som Företagsskattekommittén räknade med står det klart att arbetet med FoU-avdraget är mångdubbelt mer resurskrävande för verket än vad som uppskattades vid reglernas införande.

En annan indikation på Skatteverkets svårigheter är att verket endast undantagsvis beslutar att ta ut skattetillägg när FoU-avdrag nekas. Det huvudsakliga skälet till detta – att det inte anses klart framgå att företaget har lämnat en oriktig uppgift genom att begära avdrag – ger visst stöd för att Skatteverkets handläggare ofta anser att bevisningen i ett ärende kan tolkas på olika sätt.

Reglerna har alltså inte blivit så enkla att tillämpa som tanken var när de infördes. Tvärtom framstår de som mycket svårtillämpade. Dessa svårigheter kan i värsta fall medföra att företag som överväger att investera i forskning och utveckling avstår på grund av att det upplevs som alltför resurskrävande och osäkert att begära avdrag samtidigt som det blir för dyrt att göra investeringen utan avdraget.

¹⁴ SOU 2012:66 s. 109.

7 Samhällsekonomisk analys av FoU-avdraget

Enligt direktiven ska utredningen utvärdera vilken betydelse FoU-avdraget har haft som skatteincitament för forskning och utveckling och om avdraget har fått den effekt som avsågs vid införandet. Utredningen ska även utvärdera vilken effekt som förstärkningarna av avdraget har haft på företagens investeringar i forskning och utveckling. Vidare ska utredningen analysera om FoU-avdraget har medfört några oförutsedda eller negativa effekter, t.ex. samhällsekonomiska snedvridningar.

I det här kapitlet redovisas resultaten från den samhällsekonomiska analysen. Först presenteras hur FoU-avdraget har använts och vilka FoU-företag som har gjort respektive inte gjort avdrag (avsnitt 7.1). Sedan analyseras hur reglerna om FoU-avdrag påverkar företagens konkurrensförmåga i förhållande till företag utan sådana avdragsmöjligheter, med avseende på företag av olika storlek och för svenska företag gentemot utländska företag (avsnitt 7.2). Befintliga och nya ekonometriska utvärderingar av FoU-avdraget och effekter av förstärkningarna av avdraget redovisas i avsnitt 7.3. Avsnittet innehåller även utredningens beräkning av de samhällsekonomiska konsekvenserna, inklusive dödviktseffekter. I avsnitt 7.4 sammanfattas resultaten och utredningens bedömningar.

7.1 Hur FoU-avdraget används och av vilka företag

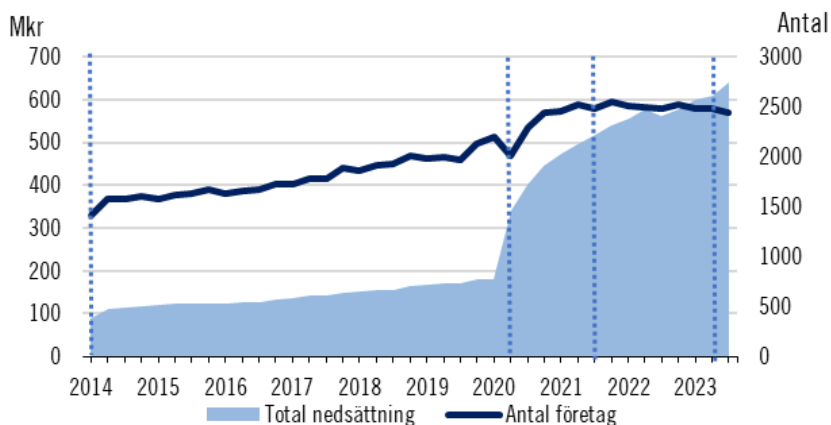
7.1.1 Användningen av FoU-avdraget

När FoU-avdraget infördes antogs det att cirka 2 500 företag årligen skulle kunna nyttja avdraget, varav 159 bedömdes ha underlag som översteg avdragstaket. Nedsättningen beräknades leda till minskade skatteintäkter om 1,06 miljarder kronor.¹

Reglerna har sedan dess ändrats ett antal gånger (se avsnitt 4.2). I detta avsnitt presenteras statistiken utifrån de olika regler som gällt under perioden, uppdelat i s.k. policyperioder. I figur 7.1 markeras gränserna mellan de olika policyperioderna med prickande linjer. Figuren visar att antalet företag som gör avdrag har ökat från drygt 1 500 företag de första kvartalen 2014 till strax över 2 000 företag i slutet av det första kvartalet 2020 (första policyperioden). Efter förstärkningarna under den andra halvan av 2020 och det tredje kvartalet 2021 har antalet företag som gör FoU-avdrag varje kvartal stabiliserats kring 2 500.

Figur 7.1 Antal företag som gör FoU-avdrag samt total skattenedsättning

Kvartalsdata



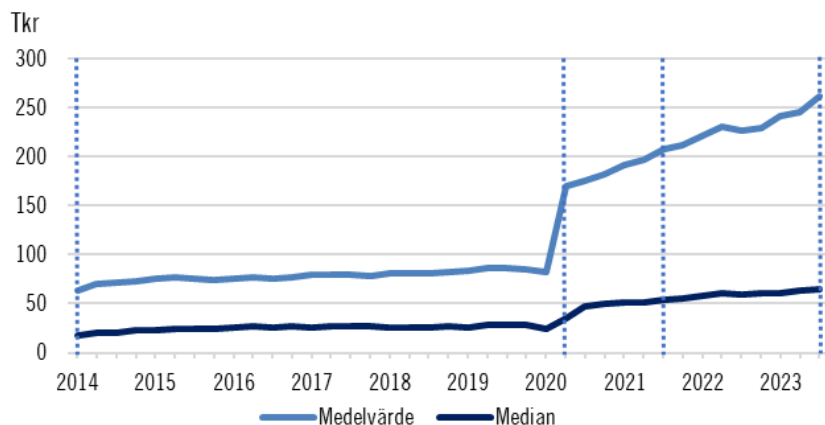
Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB.

¹ Prop. 2013/14:1 s. 250 och 251.

Antalet företag som gör avdrag ökar relativt stabilt under perioden.² Däremot har statens kostnader i form av uteblivna skatteintäkter ökat kraftigt efter de första regeländringarna 2020. Per år (kvartalsdata i figuren) har gjorda FoU-avdrag ökat från 430 miljoner kronor till 2,27 miljarder kronor (2022).

Figur 7.2 FoU-avdrag, genomsnitt och median

Tusen kronor, kvartalsdata



Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB.

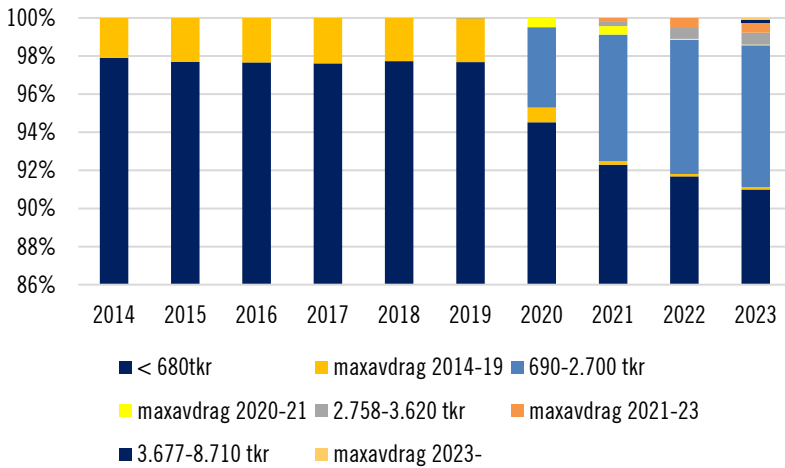
Ökningen av FoU-avdragen efter den första regeländringen 2020 beror framför allt på att ett fåtal företag gör allt större FoU-avdrag per kvartal, se figur 7.2. Det genomsnittliga FoU-avdraget ökar mer än medianen. De flesta stödmottagarna gör dock fortfarande små avdrag på cirka 700 000 kronor i genomsnitt och 160 000 kronor i median årligen, motsvarande en fjärdedel respektive sex procent av det ursprungliga avdragstaket.³ Endast knappa tio procent av FoU-avdragen under 2023 överstiger det ursprungliga avdragstaket, se figur 7.3.

² Den kraftiga nedgången i antalet avdragsnyttjande företag i början av 2020 förklaras framför allt av att små företag med 0–9 anställda slutade göra avdrag under perioden, möjligtvis på grund av coronapandemin. Se SCB (2023).

³ Företag som gör avdrag alla fyra kvartal gör avdrag motsvarande cirka 960 000 kronor i genomsnitt respektive 275 000 kronor i median årligen.

Figur 7.3 Andel FoU-avdrag över storlek

Kvartalsdata



Anm.: De samlade FoU-avdragen är uppdelade i intervaller runt avdragstaken i respektive policy-period. Maxavdrag under perioden 2014–19 avser avdrag i intervallet 680–690 tkr vilket motsvarar ½ forskartjänst från avdragstaket. Maxavdrag under perioden 2020–21 avser avdrag i intervallet 2 700–2 758 tkr vilket motsvarar 2 forskartjänster från avdragstaket. Maxavdrag under perioden 2021–23 avser avdrag i intervallet 3 620–3 677 tkr vilket motsvarar 2 forskartjänster från avdragstaket. Maxavdrag under 2023 avser avdrag över 8 710 tkr vilket motsvarar 10 forskartjänster från avdragstaket.

Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB.

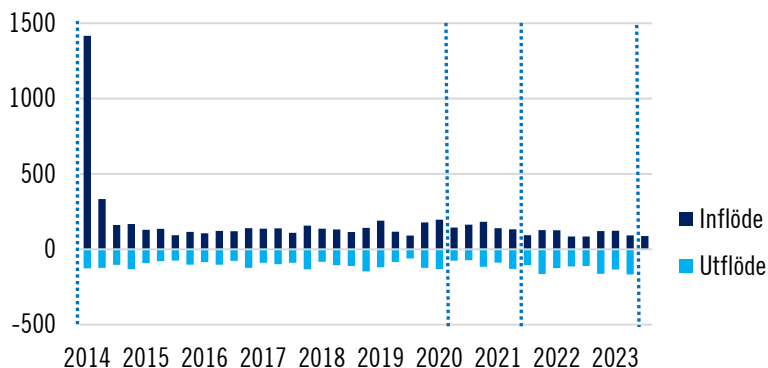
Under de tre första policyperioderna gjorde 84, 24 respektive 30 företag högsta möjliga FoU-avdrag under minst ett kvartal. Under den fjärde policyperioden, som börjar med det tredje kvartalet 2023 och som är det sista kvartal som utredningen har data för, gjorde bara fyra företag maximalt FoU-avdrag.⁴

Under det första kvartalet efter att FoU-avdraget infördes gjorde knappt 1 400 företag avdrag. Sedan dess har in- och utflödet av företag som gör avdrag varit relativt litet, med viss variation över tid, se figur 7.4.⁵

⁴ Under hela 2023, med lägre avdragstak fram till det tredje kvartalet, gjorde tre företag maximalt FoU-avdrag.

⁵ Det ser ut som att det finns ett säsongsmönster i den här serien. Eftersom det inte borde finnas någon variation över året när FoU-verksamhet utförs, kan det kanske vara kopplat till när företag gör bokslut. Det skulle kunna innebära att avdrag inte görs i samband med den löpande verksamheten som tänkt, utan i efterhand.

Figur 7.4 Antal företag som gör FoU-avdrag för första och sista gången per kvartal (2014–2023)



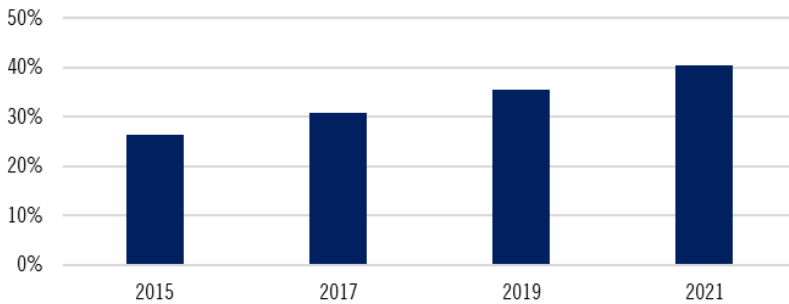
Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB.

Storleken på in- och utflödet av företag verkar inte ändras i samband med att FoU-avdraget förstärkts (de streckade linjerna). Däremot finns ett något större utflöde fr.o.m. 2021, vilket skulle kunna bero på att vissa företag gör avdrag i efterhand men ännu inte hade gjort det för 2022 och 2023 när uppgifterna sammanställdes. En annan observation är att det första respektive sista avdraget i regel är mindre än 680 000 kronor per kvartal, det vill säga lägre än det ursprungliga avdragstaket. Fr.o.m. att taket höjdes första gången har endast 19 företag gjort ett första FoU-avdrag som är högre än så. Lika många företag har gjort ett högre avdrag vid sitt sista avdragstillfälle.

I linje med erfarenheter från andra OECD-länder nyttjar långt ifrån alla företag som utför forskning och utveckling FoU-avdraget.⁶ Av de företag som rapporterade interna FoU-utgifter i SCB:s FoU-undersökning 2015 gjorde endast 26 procent FoU-avdrag samma år (se figur 7.5). Tre undersökningar senare har andelen stigit till 40 procent, vilket fortfarande är lägre än vad som gäller för motsvarande regler i vissa andra länder.⁷

⁶ Se OECD (2020).

⁷ Se OECD (2023), s. 26.

Figur 7.5 Andel FoU-företag som gör FoU-avdrag

Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB, samt SCB:s undersökning Forskning och utveckling i Sverige 2015, 2017, 2019 och 2021.

Det finns ett antal möjliga anledningar till den låga användningen, utöver att SCB använder en annan definition av forskning och utveckling än den som används i reglerna om FoU-avdrag. Bland dessa anledningar finns bristande kännedom om avdragsmöjligheten, låg andel arbetskraftskostnader av totala FoU-utgifter eller att företaget ingår i en koncern som redan har nått avdragstaket. Det kan också bero på höga kostnader för att administrera avdraget eller för att det är svårt att uppfylla lagtextens krav, t.ex. andelen arbetstid som måste ägnas åt forskning och utveckling. Ett ytterligare skäl kan vara de kostnader som är förknippade med risken för avslag om Skatteverket skulle göra en annan bedömning än företaget gällande rätten till avdrag. De företag som inte gör FoU-avdrag beskrivs närmare i avsnitt 7.1.3.

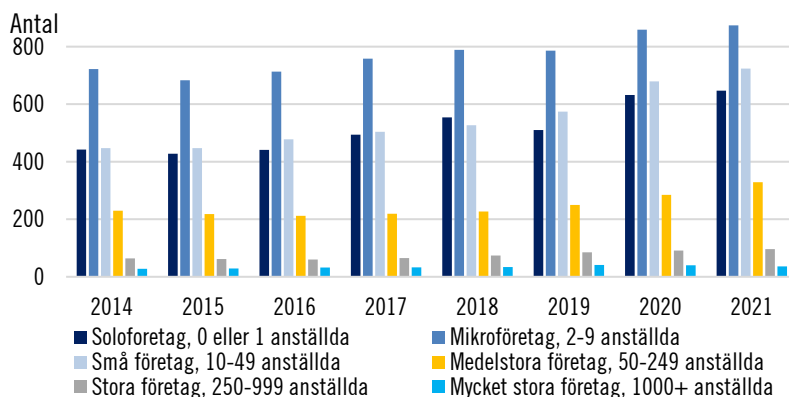
7.1.2 Företagen som gör FoU-avdrag

I detta avsnitt presenteras de företag som gör FoU-avdrag utifrån företagsstorlek, branschtillhörighet, FoU-intensitet samt juridisk form och ägare.

Företagsstorlek

Fler än 80 procent av alla företag som gör FoU-avdrag är små (max 49 anställda). Vidare är 95 procent små- eller mellanstora företag, alltså företag med upp till 249 anställda. Motsvarande andelar sett till storleken på FoU-avdragen är cirka 40 respektive 75 procent. Dessa fördelningar är nära nog oförändrade över tid (figur 7.6 och 7.7).

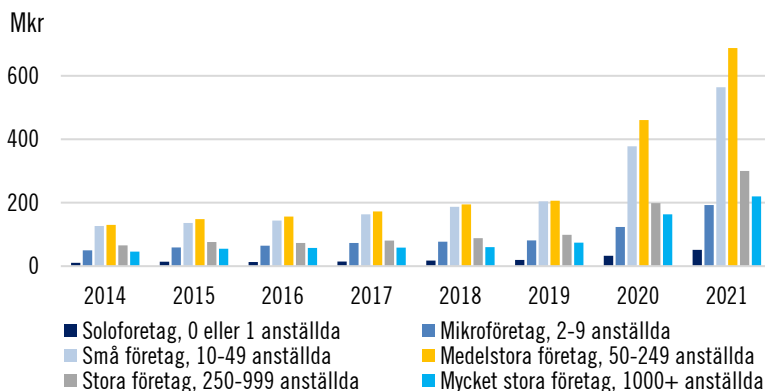
Figur 7.6 Antal företag över företagsstorlek och år



Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB, samt Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA), SCB.

Figur 7.7 FoU-avdrag över företagsstorlek och år

Miljoner kronor



Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB, samt Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA), SCB.

Mycket små företag, med färre än tio anställda, börjar och slutar göra avdrag betydligt oftare än större företag. Detta kan bero på att små företag oftare gör avdrag för enstaka och tillfälliga FoU-projekt.

Branschtillhörighet

Tabell 7.1 visar antalet och volymen FoU-avdrag i procent under de fyra policyperioderna uppdelat på de tio näringsgrenar som under 2023 står för 99,3 procent av FoU-avdragen. Två saker kan noteras särskilt. Huvuddelen av avdragen görs av företag i fyra näringsgrenar, både sett till antal företag som gör avdrag och storleken på avdragen, nämligen C(3) Tillverkning, G(7) Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar, J(10) Informations- och kommunikationsverksamhet samt M(13) Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik. Fram till den första förstärkningen av reglerna 2020 är det en större spridning av näringsgrenar bland företagen som gör avdrag, men fördelningen av det totala avdragsbeloppet mellan näringsgrenarna är relativt stabil över tid.

Tabell 7.1 Antal och volym FoU-avdrag över de tio näringsgrenar som gör mest FoU-avdrag och policyperiod

Näringsgren, huvudgrupp	Procent							
	2014–2020		2020–2021		2021–2023		2023–	
	Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp
M (13) Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	33,9	31,6	39,5	33,3	39,2	36,5	40,3	36,1
C (3) Tillverkning	15,1	32,4	17,7	30,4	19,2	30,2	22,3	32,5
J (10) Informations- och kommunikationsverksamhet	22,1	22,8	30,0	25,1	28,6	22,8	25,4	21,5
G (7) Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar	7,9	7,5	5,4	7,0	5,7	6,4	5,8	6,3
K (11) Finans- och försäkringsverksamhet	1,1	1,2	0,9	0,8	0,9	0,8	0,7	0,6
N (14) Uthyrning, fastighetsservice, resetjänster och andra stödtjänster	2,1	1,0	1,3	1,1	1,2	0,8	0,8	0,6
B (2) Utvinning av mineral	0,1	1,0	0,1	0,5	0,1	0,4	0,1	0,5
D (4) Försörjning av el, gas, värme och kyla	0,3	0,4	0,4	0,5	0,3	0,5	0,5	0,5
H (8) Transport och magasinering	1,7	0,4	0,4	0,2	0,4	0,4	0,2	0,4
Q (17) Vård och omsorg; sociala tjänster	2,4	0,5	1,2	0,4	1,3	0,4	1,1	0,3

Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB, samt Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA), SCB.

Med en branschfördelning på en mer detaljerad nivå dominerar företag i tre näringsgrenar sett till antalet gjorda FoU-avdrag över samtliga policyperioder, nämligen företag i näringsgren 62 (Datorprogrammering och datakonsultverksamhet), näringsgren 71 (Arkitekt- och teknisk konsultverksamhet, teknisk provning och analys) respektive näringsgren 72 (Vetenskaplig forskning och utveckling). Även näringsgren 46 (Parti- och provisionshandel utom med motorfordon), näringsgren 26 (Tillverkning av datorer, elektronikvaror och optik) samt näringsgren 70 (Verksamheter som utövas av huvudkontor, konsulttjänster till företag)⁸, 58 (Förlagsverksamhet) och 28 (Tillverkning av övriga maskiner) har hållit sig bland de åtta mest frekventa branscherna även om rangordningen har varierat något över policyperioder. Liksom på mer aggregerad nivå i tabell 7.1 är spridningen av näringsgrenar betydligt större under första policyperioden, se tabell 7.2.

Tabell 7.2 Antal och volym FoU-avdrag över de tio näringsgrenar på gruppnivå som gör mest FoU-avdrag och policyperiod

Procent

	2014–2020		2020–2021		2021–2023		2023–	
Näringsgren, gruppnivå	Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp
72 Vetenskaplig forskning och utveckling	12,7	15,9	16,2	18,5	20,1	19,1	20,5	21,1
62 Datorprogrammering, datakonsultverksamhet o.d.	15,7	22,0	21,3	18,8	14,5	15,4	14,1	12,9
71 Arkitekt- och teknisk konsultverksamhet; teknisk provning och analys	13,0	16,3	15,6	15,6	7,9	10,9	12,0	11,5
28 Tillverkning av övriga maskiner	2,8	3,5	3,8	4,3	6,8	6,5	6,7	8,2
58 Förlagsverksamhet	4,1	5,3	4,6	4,1	6,9	7,9	6,7	6,3
46 Parti- och provisionshandel utom med motorfordon	4,8	4,6	4,8	4,9	7,3	6,7	6,0	6,0
26 Tillverkning av datorer, elektronikvaror och optik	3,2	4,2	4,3	5,0	6,2	7,2	6,1	5,7
20 Tillverkning av kemikalier och kemiska produkter	1,1	1,4	1,5	1,7	2,8	2,5	2,5	2,1
74 Annan verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	1,7	2,3	2,2	2,2	1,1	1,2	1,7	1,6
70 Verksamheter som utövas av huvudkontor; konsulttjänster till företag	5,2	4,4	4,6	3,5	2,2	1,9	2,1	1,5

Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB, samt Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA), SCB.

⁸ Att många FoU-avdrag görs i näringsgren 70 kopplas till reglerna om koncerner.

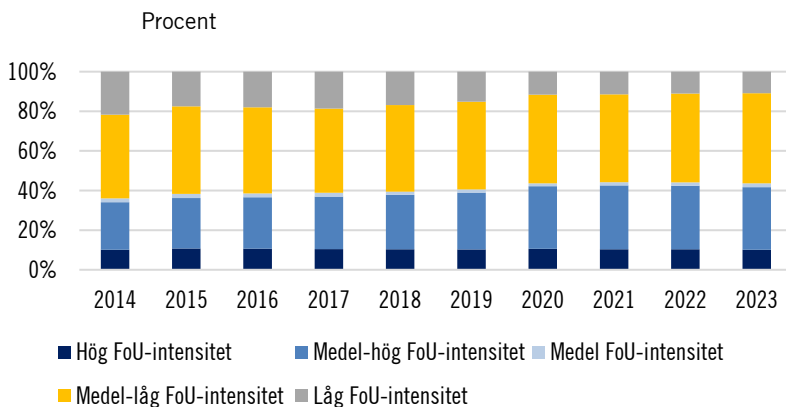
Om rangordningen i stället görs utifrån storleken på avdragen kvarstår samma fem branscher i topp. Det kan också noteras att den relativa storleken på avdragen är mer stabil över tid samt att tillverkningsindustrin tycks stå för en större andel i volym än i antal avdrag, vilket alltså borde innebära färre men större FoU-avdrag i denna bransch.

FoU-intensitet

Företagets FoU-intensitet, ofta definierad som andelen FoU-utgifter i relation till förädlingsvärde eller bruttoproduktion (*gross output*), är ett mått på hur stor del av verksamheten som ägnas åt forskning och utveckling. Med hjälp av data från 29 länder har OECD beräknat FoU-intensitet för olika branscher och delat in dessa i fem grupper.⁹

Figur 7.8 illustrerar fördelningen av antalet FoU-avdrag mellan näringsgrenar utifrån FoU-intensitet. Andelen FoU-avdrag inom näringsgrenar med hög till medelhög FoU-intensitet har ökat från 35 till drygt 40 procent, medan andelen i näringsgrenar med låg FoU-intensitet har minskat.

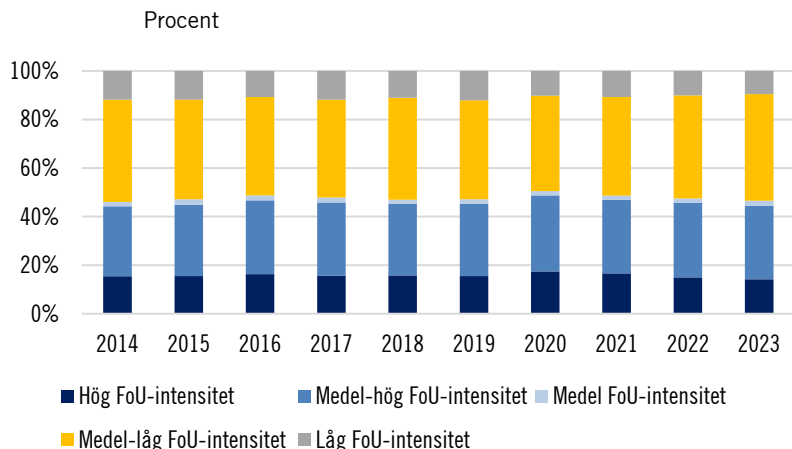
Figur 7.8 Fördelning av antalet FoU-avdrag över FoU-intensiva branscher över tid



Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB; Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA), samt Galindo-Rueda & Verger (2016).

⁹ Se Galindo-Rueda & Verger (2016).

Figur 7.9 Fördelning av FoU-avdrag i kronor över FoU-intensiva branscher över tid



Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB; Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA), samt Galindo-Rueda & Verger (2016).

I likhet med branschfördelningen är fördelningen av FoU-avdrag i kronor över FoU-intensiv verksamhet mer stabil över tid (figur 7.9). Andelen hög till medelhög FoU-intensiv verksamhet är också något högre, men överstiger inte 50 procent.

In- och utflödet av företag som börjar och slutar göra FoU-avdrag är högre i branscher med lägre FoU-intensitet än i branscher med högre FoU-intensitet. Detta kan bero på att företag i branscher med låg FoU-intensitet gör avdrag för enstaka och tillfälliga FoU-projekt. FoU-intensiteten har dock ökat bland de företag som gör FoU-avdrag för första gången efter avdragsförstärkningarna.

Juridisk form och ägare

FoU-avdragen görs nästan uteslutande av aktiebolag, men andra företagsformer förekommer också.

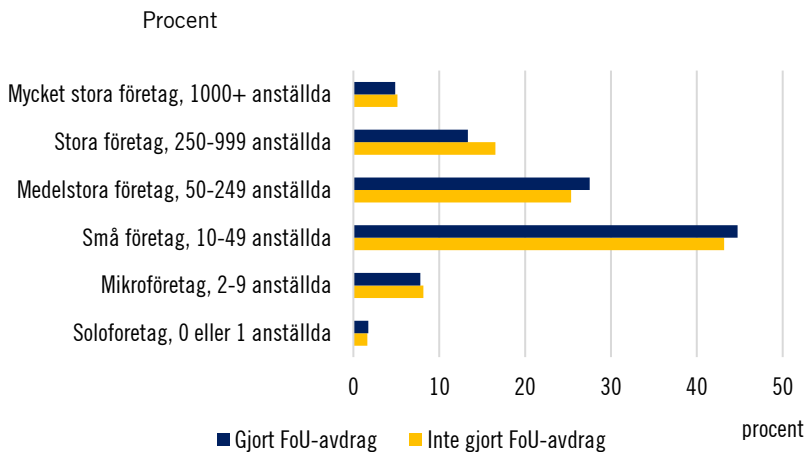
Av företagen som gör FoU-avdrag är cirka 70 procent svensk-ägda, cirka 25 procent utlandsägda och cirka 5 procent ägda av stat eller kommun. Denna fördelning har varit relativt stabil över tid.

7.1.3 FoU-företagen som inte gör FoU-avdrag

Som framgår ovan utnyttjar mindre än hälften av företagen i SCB:s FoU-undersökningar från 2015, 2017, 2019 och 2021 FoU-avdraget, trots att de rapporterar interna FoU-kostnader. För att undersöka om detta delvis kan förklaras av eventuella snedvridningar i FoU-avdraget, jämförs i följande avsnitt de 923 företag som har gjort FoU-avdrag med de 2 024 företag som inte har utnyttjat avdraget men som ändå rapporterar FoU-verksamhet i SCB:s undersökningar.

Av figur 7.10 framgår att företagens storlek inte skiljer sig mellan de två företagsgrupperna i någon större utsträckning. Det går därmed inte av dessa data att dra några slutsatser om att företag av en viss storlek skulle missgynnas av de nuvarande reglerna.

Figur 7.10 Andel företag i FoU-undersökningen som gör eller inte gör FoU-avdrag, över storleksklass

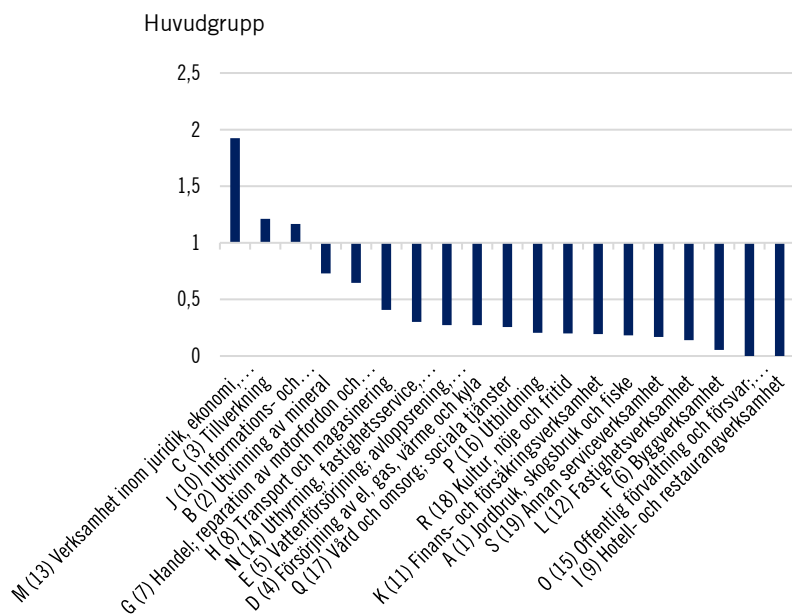


Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB; Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA) samt SCB:s undersökning Forskning och utveckling i Sverige 2015, 2017, 2019 och 2021.

Däremot finns det stora skillnader mellan de FoU-företag som gör respektive inte gör FoU-avdrag sett till deras branschtillhörighet. Figur 7.11 visar kvoten mellan andelen företag som gör FoU-avdrag och andelen som inte gör det i samma bransch. När kvoten uppgår till 1 innebär det att båda grupperna har samma relativa fördelning i denna bransch. Om kvoten är större än 1 är andelen företag som

gör FoU-avdrag högre än andelen som inte gör det. Om kvoten är mindre än 1 gäller det motsatta. Utredningen kan konstatera att det finns stora skillnader i branschfördelning mellan gruppen företag som gör respektive inte gör FoU-avdrag. De tre näringsgrenarna C(3) Tillverkning, J(10) Informations- och kommunikationsverksamhet samt M(13) Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik, är visserligen störst i bägge grupperna, men variationen i branschtillhörighet är större bland de företag som inte gör FoU-avdrag. Dessutom är den traditionella forskningsindustrin, M(13) Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik, betydligt mindre, både i absoluta och relativa mått. Dessa uppgifter tyder på att FoU-avdraget används mer i personalintensiva sektorer.

Figur 7.11 Branschfördelning över företag som gör eller inte gör FoU-avdrag, kvot

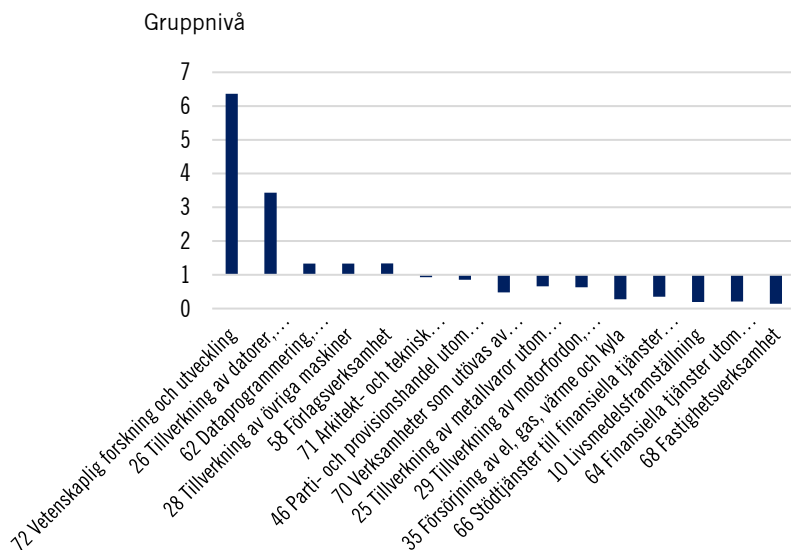


Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB; Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA) samt SCB:s undersökning Forskning och utveckling i Sverige 2015, 2017, 2019 och 2021.

Fördelningen över näringsgrenstillhörigheten på tvåsiffernivå visar samma struktur, se figur 7.12. Företag utan FoU-avdrag fördelas jämnare över näringsgrenar än företagen med FoU-avdrag, vilka

är mer koncentrerade till vissa forskningsintensiva näringsgrenar. Exempelvis är näringsgrenarna 35 (Försörjning av el, gas, värme och kyla), 10 (Livsmedelsframställning) och 64 (Finansiella tjänster utom försäkring och pensionsfondsverksamhet) bland de 15 största näringsgrenarna bland företagen utan FoU-avdrag, men återfinns långt ner i rangordningen bland företagen med FoU-avdrag.

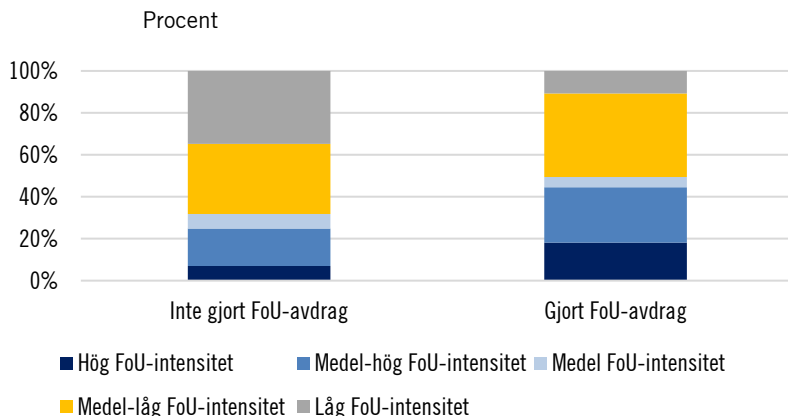
Figur 7.12 Branschfördelning över företag som gör eller inte gör FoU-avdrag, kvot



Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB; Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA) samt SCB:s undersökning Forskning och utveckling i Sverige 2015, 2017, 2019 och 2021.

Vidare visar analysen att företag som inte gör FoU-avdrag i högre grad tillhör mindre FoU-intensiva näringsgrenar (figur 7.13).

Figur 7.13 Företag i FoU-undersökningen som gör eller inte gör FoU-avdrag, över forskningsintensitet



Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB; Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA) samt SCB:s undersökning Forskning och utveckling i Sverige 2015, 2017, 2019 och 2021.

När forskningsintensiteten mäts som andelen interna FoU-utgifter i förhållande till nettoomsättningen för företagen i FoU-undersökningen bekräftar beräkningarna att de företag som gör FoU-avdrag i genomsnitt är betydligt mer forskningsintensiva. I median är andelen 1–2 procent för företag som inte gör FoU-avdrag, jämfört med 12–15 procent för företag som gör avdrag.

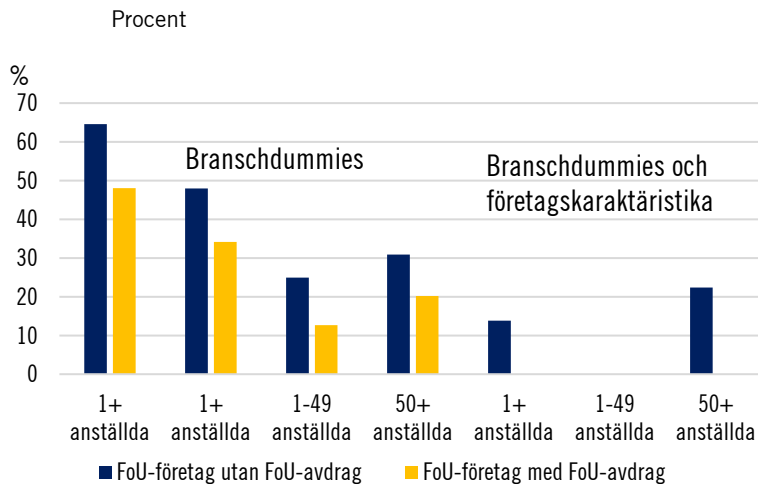
Det är fler företag med annan juridisk form än aktiebolag och fler finansiella bolag och kommunalt kontrollerade enheter bland de företag som inte gör FoU-avdrag, men andelen utländskt ägande skiljer sig inte åt mellan grupperna.

I figur 7.14 jämförs arbetsproduktiviteten i FoU-företag med samtliga företag som har minst en anställd under 2021.¹⁰ Utan att kontrollera för bransch eller företagskaraktäristik framgår att produktiviteten är betydligt högre i företag som bedriver forskning och utveckling, oavsett om företaget gör FoU-avdrag eller inte (65 procent respektive 48 procent). En alternativ tolkning av resultaten är att FoU-företagen är verksamma i branscher som i allmänhet är mer produktiva. När produktiviteten jämförs inom branscher minskar produktivitetspremien för FoU-företagen som inte gör

¹⁰ I jämförelsegruppen FoU-företag som gör FoU-avdrag ingår bara de företag som finns i FoU-undersökningen.

FoU-avdrag till 48 procent och för de företag som gör det till 34 procent. Om företagen delas upp i små (1–49 anställda) respektive medelstora och stora företag (mer än 50 anställda) framgår det att produktivitspremien är större i de stora företagen än i de små. Om det även kontrolleras för vissa företagsspecifika egenskaper som är viktiga för ett företags produktivitet (andel kvalificerad arbetskraft, storlek och kapitalintensitet) försvinner produktivitspremien för företagen som gör FoU-avdrag, medan premien för företag som bedriver forskning och utveckling utan FoU-avdrag kvarstår. Om företagen då även delas upp i små (1–49 anställda) respektive medelstora och stora företag (mer än 50 anställda) framgår det att produktivitspremien helt försvinner i de små företagen men ökar i de stora företagen. Detta resultat gäller bara de FoU-företag som inte gör FoU-avdrag. Inga FoU-företag som gör FoU-avdrag uppvisar högre produktivitet än övriga företag.

Figur 7.14 Produktivitspremier i FoU-företag med och utan FoU-avdrag, 2021



Anm.: Som kontrollvariabler ingår kapitalintensitet mätt som realkapital per sysselsatt och andel anställda med en längre eftergymnasial utbildning samt företagets storlek mätt som antal anställda (logaritmerad). Den beroende variabeln – förädlingsvärde per anställd (arbetsproduktiviteten) – är logaritmerad. Branscherna definieras som SNI2007 huvudgruppnivå. Tillvägagångssättet följer Tillväxtanalys (2020), figur e.

Källa: Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt (LAPS), SCB; Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA) samt SCB:s undersökning Forskning och utveckling i Sverige 2015, 2017, 2019 och 2021.

7.1.4 Sammanfattning

Av genomgången framgår att majoriteten av FoU-avdrag är små. Efter förstärkningarna av avdragsreglerna gör ett fåtal företag större FoU-avdrag, men medianbeloppet har endast ökat marginellt. Tio år efter införandet av FoU-avdraget gör över 90 procent av företagen FoU-avdrag som understiger det ursprungliga avdragstaket. Inflödet och utflödet av företag som börjar respektive slutar göra FoU-avdrag har över tid varit stabilt och tycks inte påverkas av förändringar i skattereglerna. De flesta företag som gör avdrag för första eller sista gången har färre än tio anställda och är verksamma inom mindre forskningsintensiva näringsgrenar.

Ett genomsnittligt företag som gör FoU-avdrag är ett svensk-kontrollerat, smått eller medelstort, icke-finansiellt, aktiebolag som verkar inom någon av näringsgrenarna 62 (datorprogrammering och datakonsultverksamhet), 71 (arkitekt- och teknisk konsultverksamhet, teknisk provning och analys) eller 72 (vetenskaplig forskning och utveckling). Mjukvaruutveckling och programvaruutveckling som återfinns t.ex. i SNI 2007 58.290 samt 62.010, tycks inte vara uppenbart underrepresenterade. Under den första policy-perioden, 2014–2020, uppvisar företagen en något större variation i näringsgren, juridisk form, sektor och ägarstruktur och tillhör i genomsnitt mindre forskningsintensiva näringsgrenar.

Andelen FoU-företag, det vill säga företag med FoU-utgifter enligt SCB:s FoU-undersökning, som gör FoU-avdrag har ökat från 25 till 40 procent sedan reglerna infördes. De FoU-företag som inte utnyttjar avdraget återfinns i högre grad inom medel- till låg-FoU-intensiva näringsgrenar, har lägre FoU-utgifter men högre arbetsproduktivitet och uppvisar en större spridning i näringsgren, juridisk form, sektor och ägarstruktur jämfört med företag som gör FoU-avdrag.

7.2 FoU-avdragets konkurrenskraft

Genom att göra FoU-avdrag kan företag sänka sina kostnader för personer som utför FoU-arbete. Detta kan påverka företagens konkurrensförmåga genom att företag som har rätt till avdraget får lägre personalkostnader i förhållande till företag som inte har rätt till det. Dessutom kan reglernas utformning gynna eller missgynna företag

på olika sätt, t.ex. beroende på deras storlek eller typ av forskning. FoU-avdraget har även betydelse för svenska företags konkurrenskraft i ett internationellt sammanhang. I detta avsnitt analyseras hur skattenedsättningen påverkar olika typer av företag och hur den förhåller sig till motsvarande regler i andra länder.

Ökade investeringar i forskning och utveckling kan ske genom att företagen expanderar sin befintliga FoU-verksamhet, alltså investeringsbeslut vid den intensiva marginalen. Investeringsbeslut kan också vara diskreta val, såsom valet om företagen ska bedriva forskning och utveckling eller inte och, för multinationella koncerner, i vilket land forskningsverksamheten ska förläggas. Sådana investeringsbeslut är på den extensiva marginalen. Förändringar av skatteincitament påverkar företagens beslut vid både den intensiva marginalen och den extensiva marginalen.

För företagens investeringsbeslut vid den intensiva marginalen kan betydelsen av ett skatteincitament för investeringen mätas genom måtten *user cost of R&D capital* och B-index, vilka beskrivs nedan.

Enligt traditionell investeringsteori ökar ett vinstmaximerande företag sina investeringar i forskning och utveckling tills forskningsprojektets nettoavkastning är lika stor som dess nettokostnad. Det minsta avkastningskrav före skatt som krävs för att täcka den marginella investeringen vid denna brytpunkt definieras som *user cost of R&D capital*.^{11 12} Detta mått består av en ekonomisk komponent och en skattekompont som baseras på parametrar över bl.a. bolagskatt, realränta, inflation, avskrivning, avkastningskrav och de särskilda skattevillkor som kan gälla för FoU-utgifter. Denna indikator används ofta i utvärderingar av skatteincitament.¹³

B-index är skattekomponten i *user cost of R&D capital* och är ett internationellt jämförbart mått på generositeten i skatteincitamenten för forskning och utveckling för olika typer av företag i olika länder.^{14 15} B-index visar den avkastning före skatt som krävs

¹¹ Se Hall och Jorgenson (1967).

¹² Uttrycket *user cost of R&D capital* saknar en direkt motsvarighet i svenskan. Den lägsta godtagbara avkastningen före skatt på en marginell investering är visserligen kapitalkostnaden, men uttrycket kapitalkostnad används också generellt för alla samlade kostnader för att nyttja en viss kapitalresurs oavsett om denna är marginell eller inte.

¹³ Se Appelt m.fl. (2016), Hall (2019), Larédo m.fl. (2016).

¹⁴ Se Warda (2001), OECD (2013), OECD (2018).

¹⁵ Med B-index undviks de endogenitetsproblem som kan uppstå genom den ekonomiska komponenten i *user cost of R&D capital*.

för att ett företag ska uppnå ett nollresultat för varje ytterligare krona som investeras i forskning och utveckling, med hänsyn till rådande skatteregler.¹⁶ Vid denna brytpunkt kan B-index uttryckas som:

$$B \text{ Index} = \frac{1 - A}{1 - \tau}$$

där A utgör nettonuvärdet av FoU-skatteincitamentet och τ är bolagsskatten. Vid nedsättningar av arbetsgivaravgifterna kan nettonuvärdet uttryckas som:

$$A = \tau + c^{\text{payroll}}(1 - \tau)$$

där c^{payroll} är nedsättningsnivån.¹⁷ Den första termen i ekvationens högerled fångar lönekostnadsavdraget, och den andra termen består av (1) nedsättningen av arbetsgivaravgifter och (2) minskningen av lönekostnadsavdraget som uppstår på grund av nedsättningen, vilken i sin tur ökar det bolagsskattepliktiga resultatet. Om företaget går med förlust är $c^{\text{payroll}}\tau = 0$.

Ju bättre skattevillkoren är för FoU-utgifter, desto lägre blir företagets avkastningskrav på en extra FoU-utgift. Länder med ett högre värde på B-index har i allmänhet en lägre grad av skattesubvention av FoU-utgifter. 1-B-indexet uttrycker därmed skattesubventionsgraden för FoU-utgifter.

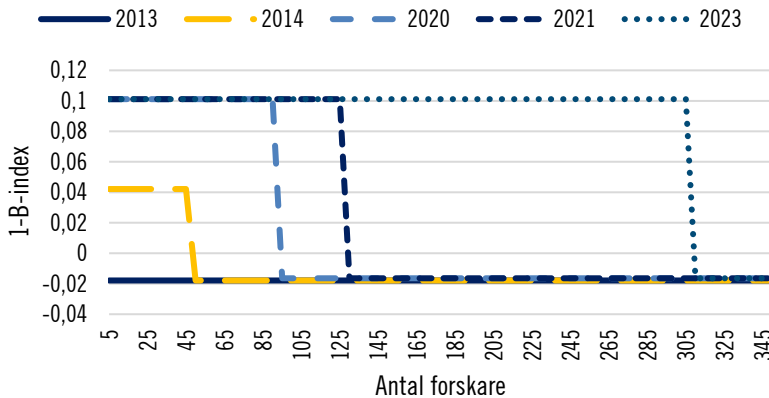
Sedan det svenska FoU-avdraget infördes 2014 har nedsättningsnivån och avdragstaket förändrats vid fyra tillfällen, vilket innebär att B-index och motsvarande skattesubventionsgrad har varierat över tid (se avsnitt 4.2). I figur 7.15 redovisas skattesubventionsgraden för företag med varierande forskningsverksamhet, framställt i ett storleksintervall mellan 5 och 350 anställda forskare.

¹⁶ Måttet omfattar inte skatter och relaterade incitament som inte hänför sig till inkomstbeskattning av företag, exempelvis inkomstskatt, mervärdesskatt, råvaruskatt, fastighets-skatter, löneskatter, förmögenhets- och kapitalskatter samt direkta FoU-bidrag och -subventioner (dvs. positiva skatter).

¹⁷ Se González Cabral m.fl. (2021).

Figur 7.15 Skattesubventionsgraden för FoU-utgifter

Över omfattningen på företagets forskningsverksamhet,
mätt i antal forskare



Anm.: B-index beräknas enligt $Bindex = 1 - A/1 - \tau = (1 - \varphi_0 (\tau + \omega_l c^{payroll} * (1 - \tau)) - (1 - \varphi_0) * (\delta/\delta + i)(1 + i) * \tau) / 1 - \tau$ där nedskrivningen av värdet på kapital, δ , är 5 %; bolagsskatten, τ , är 22 % till och med 2018, 21,4 % 2019 och 20,6 % från 2020; nominell ränta, i , är 10 %; andelen avdragsgilla FoU-kostnader, φ_0 , är 90 %, andelen lönekostnader bland avdragsgilla FoU-kostnader, ω_l , är 2/3; samt nedsättningen av arbetsgivaravgifter, $c^{payroll}$, 2013 är 0 %, 2014 är 10 % och 2020, 2021 och 2022 är 19,59 %. Uttrycket $(\delta/\delta + i)(1 + i)$ motsvarar nettonuvärdet av avskrivning av kapital. Beräkningarna inkluderar samtliga kapitalutgifter i samma kategori vilket avviker något från OECD:s B-index-beräkningar. För företag som överskrider avdragstaket är nedsättningen av arbetsgivaravgifter för en extra FoU-utgift, $c^{payroll}$, noll. Medellönen för en forskare antas vara 50 tkr, vilket ger brytpunkter vid 46, 94, 125 respektive 306 forskare. Företagen antas vara lönsamma.

Skattesubventionsgraden för en ytterligare FoU-utgift på marginalen är lika med $1 - Bindex$.

Källa: Egna beräkningar baserade på metod och parametervärden i Appelt m.fl. (2019).

Innan FoU-avdraget infördes 2014 var skattesubventionsgraden negativ för alla företag, vilket beror på att avskrivningen av FoU-kapital ökar det bolagsskattepliktiga resultatet (under förutsättning att företaget är lönsamt).¹⁸ Efter införandet av FoU-avdraget är skattesubventionsgraden fortsatt negativ för företag vars FoU-utgifter överstiger taket eftersom ytterligare FoU-investeringar inte subventioneras. Det finns alltså brytpunkter efter vilka FoU-avdraget inte längre främjar ökad forskning. Under 2014–2019 var skattesubventionsgraden drygt 0,04 för företag som anställde upp till 46 forskare, medan övriga företag, såväl de som inte gjorde FoU-avdrag som större företag som överskred taket, inte gavs incitament

¹⁸ Under antagandet att även kapitalinvesteringarna kan dras direkt som en kostnad blir B-index 1 och skattesubventionsgraden noll.

att öka sina FoU-investeringar.¹⁹ Nedsättningsnivån och avdrags-taket höjdes 2020 varpå skattesubventionsgraden ökade från negativ till 0,10 för företag i storleksintervallet 47 till 94 anställda forskare. Nästa förstärkning av FoU-avdraget 2021 bestod av ett höjt avdrags-tak och ett sänkt krav på andel arbetstid som forskaren måste ägna åt forskning. Skattesubventionsgraden förändrades inte för företag som inte nådde upp till avdragstaket, men den nya brytpunkten var 125 subventionerade forskare. Den senaste höjningen av avdrags-taket 2023 har mer än fördubblat antalet subventionerade forskare till 306, vilket uppskattningsvis omfattar flertalet av Sveriges forskningsföretag. Vid införandet främjade alltså FoU-avdraget främst forskning och utveckling i företag med mindre FoU-verksamhet, men över tid har reglerna även förbättrat förutsättningarna för större företag och koncerner. Vidare gynnas även företag med arbetskrafts-intensiv forskning framför företag med kapitalintensiv forskning eftersom FoU-avdraget endast subventionerar arbetskraftskostnader.

Vid en internationell jämförelse av OECD:s beräkningar av skattesubventionsgraden av forskning och utveckling utifrån B-index förefaller ändå det svenska FoU-avdraget att vara ett av de mindre generösa skatteincitamenten (figur 7.16).²⁰ De senaste decennierna har många länder förenklat sina regler för skatteincitament samt ökat tillgängligheten och generositeten för fler företag.²¹

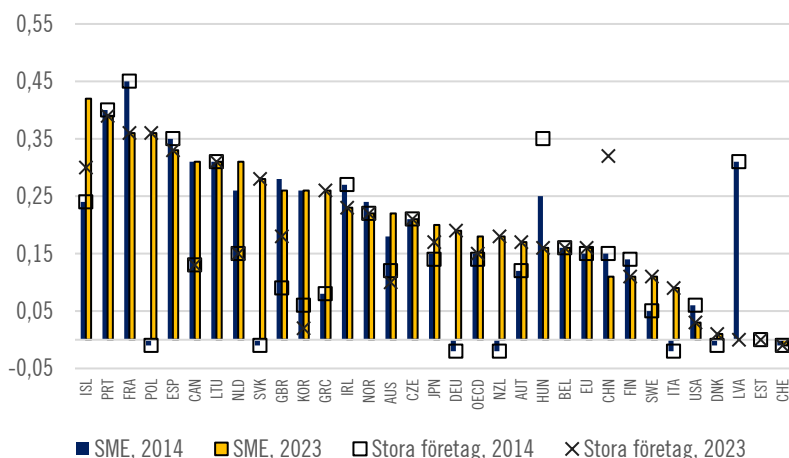
¹⁹ Med en genomsnittlig månadslön på 50 000 kronor innebär det att företagen under perioden fick en lönesubvention på 60 000 kronor per år för varje ytterligare forskare som anställdes. När antalet anställda forskare med FoU-avdrag uppgick till 46 eller fler, betalade företaget den fulla lönekostnaden för varje ytterligare forskare. Den årliga FoU-skattesubventionen på 2,76 miljoner kronor per koncern var då enbart en förmögenhetsöverföring från staten till företagen utan att ge incitament till ökade FoU-investeringar. Efter avdragshöjningen till 19,59 procent ökar lönesubventionen till 117 540 kronor per år och anställd forskare.

²⁰ Sveriges ranking ökar några placeringar om skattesubventionsgraden jämförs under ett förlustscenario. Detta eftersom det svenska FoU-avdraget i lägre grad påverkas av företagets resultat än i många andra länder där nedsättningen sker mot bolagsskatten. Beräkningarna av skattesubventionsgraden tar heller inte hänsyn till hur stor andel av arbetstiden som en forskare måste ägna åt forskning och utveckling. Medan det i Sverige räcker att halva arbetstiden ägnas åt forskning och utveckling för fullt FoU-avdrag, kan företag i de flesta andra länder bara få skattenedsättning för den faktiska tid som ägnas åt FoU-arbete. För företag med deltidsforskare kan alltså de svenska reglerna vara mer förmånliga än vad de beräknade indexen i figur 7.16 visar.

²¹ Se Appelt m.fl. (2019).

Figur 7.16 Skattesubventionsgraden av FoU-utgifter 2014 och 2023

SME:s och stora företag (vinstscenari)



Anm.: B-index, där värden större än 0 anger att skattesystemet subventionerar FoU-utgifter och värden mindre än 0 anger att det lägger en skattebörda på FoU-utgifter. Skattesubventionsgraden är beräknad utan hänsyn till avdragstak eller tröskelvärden och anger därmed den övre gränsen.

Källa: OECD, R&D Tax Incentives Database, <http://oe.cd/rntax>, september 2024.

Ovanstående jämförelse gäller skattesubventionen av investeringar vid den intensiva marginalen. När det gäller investeringsbeslut vid den extensiva marginalen, det vill säga beslut om investeringar i ny forskningsverksamhet eller beslut om var FoU-anläggningar ska lokaliseras, styrs besluten mer av den genomsnittliga än den marginella subventionsgraden. OECD använder två indikatorer för att jämföra skatteincitament vid denna marginal.

Den första indikatorn är den effektiva genomsnittliga skattesatsen (på engelska *the effective average tax rate*, EATR) som uttrycker företagens genomsnittliga skatt vid en lönsam FoU-investering.²² Detta hypotetiska mått beräknas enligt

$$EATR = \frac{R^* - R}{p/(1+r)}$$

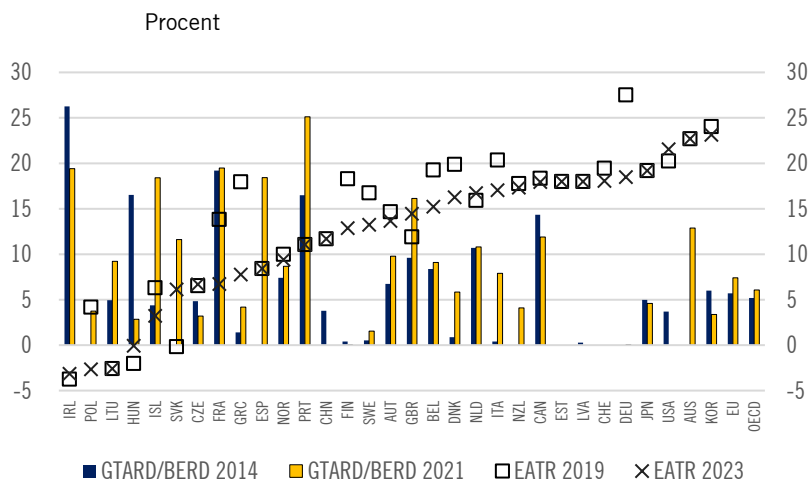
där $R^* - R$ är skillnaden i vinst med och utan skatt, och $p/(1+r)$ är projektets totala inkomstflöde före skatt.

²² Se Devereux och Griffith (2003), González Cabral m.fl. (2021).

Den andra indikatorn är den procentuella andelen faktiska skatteutgifter för FoU-skatteincitament (GTARD) av företagens interna FoU-utgifter (BERD), vilket ger ett ungefärligt mått på hur stor andel av företagens FoU-utgifter som finansieras av statliga skatteincitament i praktiken.²³

I figur 7.17 jämförs den genomsnittliga skattesubventionen i Sverige och andra länder utifrån dessa indikatorer.

Figur 7.17 Genomsnittlig skattesubvention av företagens forskning och utveckling (GTARD/BERD) samt företagens genomsnittliga skatt vid en FoU-investering (EATR)



Anm.: Ex-post genomsnittlig FoU-skatte­subvention (GTARD) som procent av företagens FoU-utgifter (BERD). Företagens genomsnittliga skatt vid en lönsam FoU-investering (EATR). Måttet anger nedre gräns för lönsamma företag som gör avdrag under avdragstaket. Observera att måtten är konceptuellt olika.

Källa: OECD, R&D Tax Incentives Database, <http://oe.cd/rdtax>, september 2024.

En jämförelse av figur 7.16 och 7.17 indikerar att de svenska skatte­reglerna för forskning och utveckling är relativt förmånligare för investeringsbeslut på den extensiva marginalen än för investeringar på den intensiva marginalen. Den faktiska FoU-skatte­subventionen i Sverige, mätt som GTARD/BERD, är dock låg. Detta kan dels bero på att avdragstaket begränsar storleken på de faktiska avdragen, dels på att inte alla företag som omfattas av reglerna utnyttjar

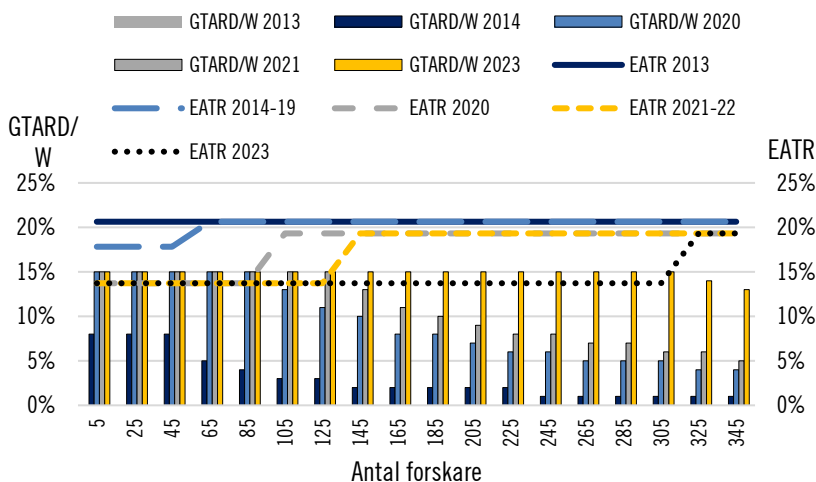
²³ Se Appelt m.fl. (2019).

avdragsmöjligheten, vilket i sin tur kan bero på hur reglerna är utformade och hur de tillämpas.

Figur 7.17 visar den genomsnittliga skatten vid en lönsam FoU-investering under 2019 samt 2023 för de företag som gör FoU-avdrag som understiger avdragstaket. De företag vars FoU-utgifter överstiger avdragstaket får dock en högre genomsnittlig skatt samt genomsnittlig skattesubvention som dessutom har varierat över policyperioder.

Figur 7.18 Genomsnittlig skattesubvention av forskarlöner (GTARD/W) och företagens genomsnittliga skatt på en lönsam FoU-investering (EATR)

Över omfattningen på företagets forskningsverksamhet, mätt i antal forskare



Anm.: Teoretisk skattesubvention för FoU (GTARD) som procent över företagens lönekostnader (W) i Sverige. Företagens genomsnittliga skatt vid en lönsam FoU-investering (EATR). Måttet beräknas enligt $EATR = \frac{R^* - R}{p/(1+r)}$ där $R^* = \frac{p-r}{r+\delta}$, $R = \frac{(p+\delta)(1-\tau)}{(1+r)^d(r+\delta)} + A^* - 1$, $A^* = \varphi_0(\tau + \omega_l c^{payroll} * (1-\tau)) + (1-\varphi_0) * (\delta^{cap}/\delta^{cap} + i)(1+i) * \tau$ och $Y^* = \frac{p}{r+\delta}$.

Nedskrivningen av värdet på kapital, δ^{cap} , är 5 %; bolagsskatten, τ , är 20,8 %; nominell ränta, i , är 10 %; andelen avdragsgilla FoU-kostnader, φ_0 , är 90 %, andelen lönekostnader bland avdragsgilla FoU-kostnader, ω_l , är 2/3; samt nedsättningen av arbetsgivaravgifter, $c^{payroll}$, 2013 är 0 %, 2014 10 % och 2020, 2021 och 2022 19,59 %, realräntan, r , är 3 %, ekonomisk depreciering, δ , är 15 %, och avkastningen före skatt, p är 30 %. Snittlönen för en forskare har antagits vara 50 000 kronor och arbetsgivaravgifterna är 31,42 %.

Källa: Egna beräkningar baserade på González Cabral m.fl., 2021.

Figur 7.18, som baseras på egna beräkningar, illustrerar den teoretiska FoU-skattesubventionen, GTARD/W, och EATR för företag med forskningsverksamhet i ett storleksintervall från 5 till 345 anställda forskare. Måttet GTARD/W uttrycker andelen skattenedsättning av lönekostnaden och beräknas före och efter införandet av FoU-avdraget samt efter de tre förstärkningarna av avdraget. Förändringarna i den faktiska genomsnittliga skattesubventionen i figur 7.17 avspeglar förändringar i FoU-avdragets utformning, antalet företag som gör FoU-avdrag samt nivån på och sammansättningen av FoU-utgifterna. Det totala FoU-avdraget kan även förväntas fluktuera med företagets FoU-investeringar i takt med konjunkturcyklerna, vilket innebär att den statsfinansiella kostnaden blir endogen i förhållande till FoU-utgifterna.

Medan måttet EATR i figur 7.17 illustrerar den mest generösa skattenedsättningen ett företag skulle kunna erhålla i respektive land, visar figur 7.18 hur beräknad EATR skiljer sig för företag av olika storlek. Den genomsnittliga skatten sjönk redan 2014 för små företag, men har sedan 2020 sjunkit för allt större företag. Utifrån de antaganden som ligger till grund för beräkningarna framgår alltså att förutsättningarna för företag med större FoU-verksamhet har förbättrats på den extensiva marginalen. Det innebär att höjningarna av takbeloppet har ökat de ekonomiska incitamenten för större företag att etablera nya anläggningar och lokalisera sin forskningsverksamhet i Sverige.

Beslut att öka befintlig forskningsverksamhet eller starta ny beror givetvis på ett flertal andra faktorer utöver skattenedsättningar eller övriga, direkta, statliga FoU-subventioner. Dessa faktorer inbegriper tillgång till kvalificerad arbetskraft, stabila makroekonomiska och rättsliga förhållanden, konkurrens och öppenhet för handel samt ett gott innovationsklimat.²⁴ I undersökningen FoU i stora svenska internationella koncerner²⁵ har 22 svenska internationella företag²⁶ fått svara på frågan vad som påverkat deras val att förlägga sin FoU-verksamhet i ett visst land. En av de främsta orsakerna till att koncernerna valt att lägga sin FoU-verksamhet i Sverige var krav från existerande produktionsenheter att lokalisera FoU-verksamheten till landet. Utöver detta angavs även tillgången till per-

²⁴ Se Andrews m.fl. (2014), OECD (2015b), Bloom m.fl. (2019).

²⁵ Se Tillväxtanalys (2023).

²⁶ De svenskägda koncernerna stod 2021 för nästan 37 procent av näringslivets totala utgifter för egen forskning och utveckling.

sonal med FoU-kompetens som en vanlig orsak. Däremot tycks kostnadsbesparingar inte vara ett betydande motiv till att förlägga FoU-verksamhet i Sverige. Kostnadsbesparingar tycks inte heller rangordnas högre vid lokalisering av forskning och utveckling i hög- eller i låg- och medelinkomstländer.

En ekonometrisk analys bekräftar att höga ingenjörslöner inte förefaller hämma lokaliseringen av forskning och utveckling.²⁷ Resultaten visar heller inte något samband mellan nivån på bolags-skatten och omfattningen av FoU-investeringar i ett land, trots att det finns empiriska belägg för att höga skatter i värdländer verkar återhållande på direktinvesteringar i allmänhet. Det tyder på att FoU-skatteincitament inte är avgörande för företagens beslut om investeringar i forskning och utveckling på den extensiva marginalen.

I IVA:s årliga undersökning FoU-barometern²⁸ får 150 svenska forskningsföretag ranka och betygsätta ett stort antal faktorer för lokalisering av forskning och utveckling i Sverige.²⁹ Av denna undersökning framgår att skatteincitament för FoU-verksamhet placeras långt ner i listan över viktiga faktorer. Vidare framgår att det svenska systemet betygssätts med tre av fem. Även här rangordnas tillgång till kompetent personal högt, liksom ett stabilt juridiskt system och immaterialrättsregler som får högst betyg.

Sammanfattningsvis kan utredningen konstatera att FoU-avdraget påverkar företagens investeringsbeslut på den intensiva och extensiva marginalen genom att skifta de ekonomiska förutsättningarna till fördel för FoU-verksamhet. Framför allt gynnas arbetskrafts-intensiv forskning och utveckling. Vid reglernas införande gynnade de främst små företag men efter de successiva förstärkningarna även Sveriges största företag. De nuvarande reglerna kan även anses vara relativt konkurrenskraftiga i ett internationellt perspektiv. Huruvida FoU-avdraget har lett till att de svenska företagen har ökat sin FoU-verksamhet är dock i slutändan en empirisk fråga som analyseras i avsnitt 7.3.

²⁷ Se Tillväxtanalys (2022).

²⁸ Se IVA (2024).

²⁹ 76 av 150 inbjudna företag har besvarat enkäten. Enligt IVA har dessa företag tillsammans 64 000 FoU-anställda i Sverige, vilket motsvarar cirka 78 procent av alla FoU-anställda.

7.3 FoU-avdragets effekter

7.3.1 Utgångspunkter

Hur bedöms FoU-avdragets effektivitet?

Ett FoU-skatteincitament är effektivt när mängden forskning och utveckling som utförs med stöd är sådan att den samhälleliga nyttan av forskning och utveckling är minst lika stor som den samhälleliga kostnaden. En bedömning av ett FoU-skatteincitaments effektivitet bör med en sådan utgångspunkt innehålla en jämförelse av den totala nyttan med de direkta och indirekta kostnaderna i en så kallad kostnadsintäktsanalys. På nyttosidan inkluderas inte bara mängden ytterligare FoU-investeringar utan även t.ex. effekter på innovation, lönsamhet och produktivitetsförbättringar samt spillovereffekter, alltså externa effekter, som kan vara såväl positiva (tekniköverföring) som negativa (negativa marknadseffekter eller teknisk föråldring). På kostnadssidan beräknas företagens och statens kostnader för stödet inklusive alternativa användningar av skattemedel. En sådan jämförelse är givetvis komplicerad, vilket gör att de flesta utvärderingar av FoU-subventioner i stället fokuserar på dess huvudsakliga mål, dvs. att öka omfattningen av FoU-verksamhet. Analyser av skattenedsättnings input-additionalitet, det vill säga förändringen av företagens FoU-investeringar till följd av nedsättningen, är därför en central del i en utvärdering.

Input-additionalitet brukar mätas som olika typer av FoU-kostnader, anställda forskare eller olika sorters forskning och utveckling. Ofta jämförs denna förändring med statens kostnader i form av skattebortfall. En sådan jämförelse kan göras på marginalen (*incrementality ratio*), dvs. ökningen i FoU-input för varje ytterligare krona utebliven skatteintäkt, eller i genomsnitt, dvs. ökningen i FoU-input som andel av den totala statsfinansiella kostnaden. Om kvoten från dessa beräkningar är större än 1 kan FoU-avdraget anses vara kostnadseffektivt.³⁰ Om den är lägre än 1 skulle direktfinansiering av forskning och utveckling vara billigare, exempelvis genom ett statligt forskningsinstitut.³¹ Även om kvoten är lägre än 1 kan dock insatsen vara motiverad eftersom den privata och den

³⁰ Att FoU-skatteincitament är kostnadseffektiva innebär inte nödvändigtvis att det inte finns andra styrmedel som har högre kostnadseffektivitet.

³¹ Se Hall och Van Reenen (2020).

samhällsekoniska nyttan tillsammans kan vara större än de minskade skatteintäkterna.

Den empiriska forskningen visar att den samhällsekoniska avkastningen från FoU-investeringar i genomsnitt är hög, men att utdelningen kan variera från företag till företag och skilja sig åt beroende på typen av investering och stöd.³² Inte bara företagens FoU-investeringar utan även deras innovationsverksamhet, den så kallade output-additionaliteten, och de ekonomiska resultaten kan ingå i en analys av ett FoU-skatteincitaments effektivitet. Output-additionalitet inkluderar olika mått på innovation såsom nya produkter och patentansökningar. Ekonomiskt resultat mäts ofta som antal anställda, nettoomsättning, förädlingsvärde, lönsamhet och produktivitet.

Utvärderingar av FoU-skatteincitament kan också kvantifiera de så kallade dödviktsförluster som uppstår till följd av att skattenedsättningen även omfattar forskning och utveckling som skulle ha genomförts utan incitamentet. Det finns även studier av de allmänna jämviktseffekterna, det vill säga de prisförändringar som kan uppstå på produkt- och arbetsmarknaderna eller som effekter i statens budget eller på handelsbalansen. I ett fåtal akademiska studier kvantifieras de spillovereffekter som FoU-skatteincitamenten ger upphov till, exempelvis mätt i antal patent i tekniskt eller geografiskt närliggande företag.³³ Slutligen kan de administrativa kostnaderna för företagen och den offentliga sektorn samt den offentligfinansiella kostnaden från minskade skatteintäkter ingå i en analys av FoU-skatteincitaments effektivitet.

Effektutvärdering

För att mäta ett skatteincitaments effekter på företagens FoU-verksamhet krävs en jämförelse av hur mycket forskning och utveckling som ett företag utför med FoU-stöd med hur mycket forskning och utveckling som företaget hade utfört utan FoU-stöd. Ett sådant kontrafaktiskt utfall går inte att observera i verkligheten, vilket gör

³² Ett antal studier har visat att fördelningen av avkastningen på FoU-investeringar är skev. Bakom den genomsnittliga avkastningen som redovisas i många analyser finns ofta en majoritet av projekt med noll eller låg bruttoavkastning, vilket innebär att de är misslyckade ur kommersiell synvinkel, och ett litet antal projekt med mycket hög avkastning.

³³ Se exempelvis Dechezlepretre m.fl. (2023).

det svårt att fastställa kausalitet. Skatteincitament är dessutom i allmänhet tillgängliga för samtliga FoU-företag, vilket kräver särskilda metoder för att hitta en jämförbar kontrollgrupp, alltså en grupp företag som är så lika företagen som nyttjat incitamentet att eventuella skillnader i FoU-investeringar mellan de båda grupperna kan tillskrivas incitamentet.

Det finns också andra ekonometriska utmaningar som försvårar en utvärdering. Exempelvis hänger mängden forskning och utveckling samt storleken på FoU-stödet sannolikt ihop av andra anledningar än att skatteincitamentet påverkar den mängd forskning och utveckling som bedrivs. När det gäller exempelvis det svenska FoU-avdraget, som baseras på lönekostnaderna för företagets forskare, kommer företag som förstärker sin forskningsverksamhet genom att anställa fler forskare automatiskt att få ett högre FoU-avdrag (*reverse causality*). Dessutom påverkar olika oförutsebara händelser sannolikt både FoU-skatteincitamentet och FoU-verksamheten.

Tidigare utvärderingar av FoU-skatteincitament

Ett stort antal utvärderingar av skatteincitaments effekt på forskning och utveckling i olika länder har gjorts sedan FoU-avdraget infördes. Till övervägande del tyder resultaten på att företagens FoU-investeringar påverkas positivt av skattesubventioner, men evidensen är fortfarande ofullständiga och de skattade effekterna varierar.³⁴

Det förekommer flera empiriska tillvägagångssätt för att skatta kausala effekter av FoU-skatteincitament i den akademiska litteraturen. Randomiserade experiment – där slumpen avgör vilka företag som får skattenedsättningar och vilka som inte får det – skulle till exempel kunna säkerställa jämförbarhet mellan de bägge företagsgrupperna så att utfallet för den grupp företag som gör FoU-avdrag skulle kunna tolkas kontrafaktiskt. Sådana randomiserade experiment genomförs dock sällan för att utvärdera effekterna av skatteregler.

³⁴ Se litteraturöversikt i Becker (2015), samt metaanalyser i Castellaci och Lie (2015) samt Dimos och Pugh (2016).

I stället använder de flesta analyser registerdata. De tidigaste utvärderingarna använder prisvariationen på FoU-investeringar, alltså den så kallade *R&D user-cost*³⁵, som varierar mellan företag och över tid på grund av historiska förändringar i skattenedsättningens utformning och av företagsspecifika anledningar (se avsnitt 7.2). Ofta baseras den ekonometriska analysen på en kunskapsproduktionsfunktion, som beskriver hur innovationer skapas av företagets investeringar i kapital, arbetskraft och FoU-kapital (företagets samlade kunskap). Den skattade elasticiteten för investeringar i forskning och utveckling när andra faktorer hålls konstanta brukar i dessa utvärderingar vara runt 1, vilket innebär att för varje krona skattenedsättning ökar FoU-investeringarna med samma belopp. Den långsiktiga effekten är ofta större på grund av att det kan ta tid att anpassa företagets FoU-verksamhet till de nya ekonomiska omständigheter som blir följden av ett FoU-skatteincitament. Dessa utvärderingar har också synliggjort att utformningen av FoU-avdraget kan skapa stora skillnader i incitamenteffekter mellan företag.³⁶

Andra metoder för att skatta kausala effekter utnyttjar skillnader mellan olika FoU-skatteincitament och skillnaden när de har införts i olika länder eller delstater. Sådana skillnader skapar stor variation i det skattejusterade priset på forskning och utveckling (*tax-adjusted user cost of R&D*). Även resultaten från sådana analyser visar en långsiktig elasticitet runt 1 och en kortsiktig elasticitet som i genomsnitt är betydligt lägre.³⁷

Senare effektutvärderingar använder ofta kvasiexperimentella metoder som bygger på tröskelvärden och oregelbundenheter i utformningen av incitamenten för att hitta naturliga jämförelsegrupper och för att utifrån det kunna dra kausala slutsatser. Ibland riktas skatteincitamenten till specifika typer av företag, exempelvis till små och medelstora företag eller till vissa branscher. Ofta finns ett avdragstak och ibland utgår skattenedsättningen bara till den forskning och utveckling som överstiger en viss referensnivå. Detta gör att reglerna blir komplexa och ibland också ekonomiskt snedvridande. Samtidigt skapar det en stor heterogenitet på företagsnivå

³⁵ Alltså det minsta avkastningskrav som krävs för att täcka en ytterligare FoU-investering precis vid brytpunkten till när nettoavkastningen är lika stor som nettokostnaden.

³⁶ Se Hall och Van Reenen (2020).

³⁷ Se Bloom, Griffith och Van Reenen (2002), OECD (2013), Appelt m.fl. (2019), Wilson (2009).

som är användbar för att identifiera kausala effekter. I studier som använder kvasiexperimentella metoder visar resultatet ofta högre elasticiteter, närmare 1,5–2, vilket indikerar att varje krona i skattebortfall ger upphov till mer än motsvarande belopp i FoU-investeringar.³⁸

Inte bara den lång- och kortsiktiga additionaliteten kan variera mellan företag. Även avkastningen från en FoU-investering kan vara företagsspecifik och bero på exempelvis erfarenhet av forskning och utveckling, personalens utbildningsnivå, bransch och geografisk lokalisering. Sådana heterogena effekter inkluderas ofta i analysen, men antalet observationer begränsar hur detaljerad och precis en ekonometrisk analys kan bli.

Att analysera effekterna av FoU-skatteincitament på FoU-investeringar är en komplex uppgift, och att i nästa steg identifiera de följd effekter dessa investeringar ger kan i många avseenden vara ännu mer utmanande. Ju längre tid som går mellan den statliga insatsen och utvärderingen, desto fler exogena effekter kan påverka resultatet, effekter som kan vara svåra att kontrollera för. Det finns även utmaningar med endogenitet eftersom högpresterande företag sannolikt även får mer FoU-stöd än företag som inte är det. Vidare är utfallet som ska utvärderas – dvs. innovation, eller mer specifikt, tekniköverföringseffekten – till sin natur svår mätbar, inte minst på grund av att effekten av incitamentet i termer av exempelvis ökad produktivitet kan observeras och mätas med en betydande eftersläpning och osäkerhet. I de fåtal studier där författarna har försökt estimerar output-additionalitet har resultaten varit blandade.³⁹ Att ett skatteincitament bedöms leda till ökade satsningar på forskning och utveckling innebär alltså inte nödvändigtvis att det går att påvisa output-additionalitet eller spillovereffekter.

För att få vetenskapligt stöd för att ett FoU-skatteincitament ger förväntad effekt krävs åtskilliga studier. Utformningen av sådana stöd varierar stort över länder och över tid, vilket gör det svårt att jämföra utvärderingar och dra allmängiltiga slutsatser. Även den empiriska metodiken skiljer sig åt, vilket ytterligare försvårar jämförelser. Oavsett empiriskt tillvägagångssätt finner de flesta utvär-

³⁸ Se Guceri och Liu (2019), Dechezlepretre m.fl. (2023), Holt m.fl. (2021).

³⁹ Se Bodas Freitas m.fl. (2017), Czarnitzki m.fl. (2011), Cappelen m.fl. (2010), Takalo m.fl. (2013), OECD (2023), Appelt m.fl. (2019).

deringar att FoU-skatteincitament är relativt effektiva när det gäller att stimulera företagens FoU-investeringar.

7.3.2 Befintliga effektutvärderingar av det svenska FoU-avdraget

Det svenska FoU-avdraget infördes 2014 och har bara utvärderats i ett fåtal studier. Samtliga publicerade studier bygger på data från tiden före förstärkningarna av avdraget.

Stavlöt och Svensson (2022) estimerar FoU-avdragets effekter på antalet anställda forskare. Det empiriska tillvägagångssättet är kvasiexperimentellt och innebär att FoU-avdragets utformning utnyttjas för att identifiera kausala effekter (identifikation Avdragstak i tabellerna nedan). Avdragstaket gör att FoU-avdraget inte påverkar incitamenten att anställa ytterligare FoU-personal för företag med avgiftsunderlag som överstiger det högsta möjliga avdraget. Dessa företag används därför som en kontrollgrupp. Effekten av FoU-avdraget kan då skattas genom att jämföra förändringarna i antalet anställda forskare hos ett företag som inte når upp till avdragstaket före och efter det att företaget gör sitt första FoU-avdrag med motsvarande förändringar i antalet anställda forskare i kontrollgruppen. Denna metod kallas för difference-in-difference (skillnad-i-förändringar). I en uppföljande PM (kommande 2025) som bygger på samma identifikationsmetod och data estimerar Stavlöt och Svensson effekterna på företagens tillväxt i omsättning och förädlingsvärde samt produktivitetsutveckling.

I två delrapporter i OECD:s microBeRD-projekt ingår land-specifika analyser av FoU-skatteincitament baserad på företagsdata (OECD 2020, 2023). I utvärderingen av det svenska FoU-avdraget estimeras input- och output-additionalitet samt ekonomiska effekter för perioden 2014–2017. I studierna används två kvasiexperimentella tillvägagångssätt för att identifiera kausala effekter.

Det ena sättet går ut på att jämföra företag i SCB:s FoU-undersökning som gör FoU-avdrag med företag som inte gör det (identifikation Policyupptag i tabellerna nedan). Att alla företag ingår i FoU-undersökningen innebär att jämförelsegruppen också bedriver FoU-verksamhet och därför liknar gruppen företag som gör FoU-avdrag i detta avseende. Det går dock inte att observera skälen till att företagen i jämförelsegruppen inte har gjort FoU-avdrag och

det kan därför inte uteslutas att denna orsak korrelerar med FoU-investeringarnas storlek och karaktär. En annan nackdel med metoden är att urvalet företag i SCB:s FoU-undersökning till stor del utgör ett slumpmässigt urval av små och medelstora företag där företag med färre än tio anställda är helt exkluderade. Eftersom det svenska FoU-avdraget till övervägande del görs av små och medelstora företag, och i synnerhet mikroföretag med färre än tio anställda, riskerar grupperna att vara snedfördelade. OECD har försökt hantera detta potentiella problem genom att matcha kontrollgruppen mot den behandlade gruppen.

Det andra sättet går ut på att, såsom Stavlöt och Svensson (2022, 2025) gör, utnyttja FoU-avdragets avdragstak. I båda OECD:s delrapporter och i Stavlöts och Svenssons studie används registerdata som är sammanfogad från flera olika datakällor.

Utredningen beräknar två indikatorer, ”elasticiteten för forskning och utveckling” (*R&D user-cost elasticity*) och additionaliteten på marginalen, alltså mängden FoU-investeringar som en krona skattestöd för forskning och utveckling genererar (*incrementality ratio*), för att kunna dra slutsatser om FoU-avdragets effektivitet när det gäller att öka företagens FoU-investeringar. Dessa indikatorer inkluderar landspecifika skillnader i ekonomiska förutsättningar såsom bolagsskatter, räntenivåer och inflation och kan därför även användas för att jämföra de skattade effekterna mellan länder och utvärderingar.⁴⁰

Elasticiteten för forskning och utveckling, e , mäter den procentuella förändringen i företagens FoU-investeringar till följd av en procents förändring i B-index, det vill säga den skattemässiga kostnaden vid en marginell FoU-investering. Beräkningarna följer OECD (2020) enligt följande:

$$e = \frac{ATT}{\Delta \log \overline{BIndex}^{behandlad} - \Delta \log \overline{BIndex}^{kontroll}}$$

där $\Delta \log \overline{BIndex}^{behandlad}$ respektive $\Delta \log \overline{BIndex}^{kontroll}$ motsvarar den logaritmerade förändringen i genomsnittligt B-index (se avsnitt 7.2) för de behandlade företagen och kontrollföretagen mellan året innan och året efter att FoU-avdraget introducerades. ATT är den estimerade effekten från de ekonometriska skattningarna som

⁴⁰ Se t.ex. OECD (2020) och (2023).

indexberäkningarna bygger på. Exempelvis innebär en elasticitet på -3 att ett skatteincitament som sänker skattekostnaderna för forskning och utveckling med 1 procent resulterar i en ökning av FoU-investeringarna med 3 procent.

Den marginella additionaliteten, på engelska *incrementality ratio*, indikerar i vilken utsträckning FoU-skatteavdraget är effektivt när det gäller att generera ytterligare forskning och utveckling för varje ytterligare krona statsfinansiell kostnad (även bolagsskatten). Även dessa beräkningar följer OECD (2020)⁴¹:

$$IR = \frac{dFoU}{dRDAvdrag} = \frac{1}{1 - \tau} * \frac{e}{e * (1 - BIndex) - BIndex}$$

där d betecknar en marginell förändring och bolagsskatten τ och B-index beräknas som det genomsnittliga värdet mellan året före och året efter FoU-avdraget infördes. När den marginella additionaliteten, IR , är lika med 1 satsar företaget hela FoU-stödet i mer forskning och utveckling. En kvot som överstiger 1 innebär att varje skattekrone påverkar företaget att investera i ytterligare forskning och utveckling med egna medel.

Estimerade effekter på företagens FoU-kostnader

De flesta utvärderingar av styrmedel som främjar företagens FoU-verksamhet fokuserar på input-additionaliteten och på företagens FoU-investeringar.

I OECD (2020) och (2023) estimeras effekterna av FoU-avdraget på företagens totala, interna och externa FoU-kostnader. Resultaten framgår av tabell 7.3 och visar bl.a. att FoU-kostnaderna bland företag som gör FoU-avdrag ökar med 12–15 procent beroende på kontrollgrupp. Den beräknade elasticiteten indikerar att en procents minskning av företagens kapitalkostnad på marginalen medför runt två procents ökning i FoU-investeringar. Den marginella additionaliteten (i tabellen *incrementality ratio*) är större än 1. Detta talar för så kallade *crowding-in*-effekter, det vill säga att varje krona i minskad skatteintäkt motsvarar en ökning av företagens FoU-investeringar med 2,5–3 kronor. Detta resultat är i linje med estimeringar av input-additionaliteten för FoU-skatteincitament i andra länder,

⁴¹ Se även Parsons och Phillips (2007).

också baserade på data från FoU-undersökningen och med motsvarande empiriska metoder.⁴²

Tabell 7.3 FoU-avdragets estimerade effekter på företagens FoU-kostnader

Difference-in-difference (DiD), paneldata

Författare	OECD (2020)	OECD (2020)	OECD (2020)	OECD (2020)	OECD (2020)	OECD (2023)	OECD (2023)
Period	2011–2017	2011–2017	2011–2017	2011–2017	2011–2017	2011–2017	2011–2017
Utfallsvariabel (log)	FoU-kost. (int. + ext.)	FoU-kost. (int. + ext.)	FoU-kost. (int. + ext.)	FoU-kost. (interna)	FoU-kost. (externa)	FoU-kost. (interna)	FoU-kost. (interna)
Identifikation	Policy- upptag	Avdragstak	Policy- upptag 2014	Policy- upptag	Policy- upptag	Policy- upptag	Avdragstak
<i>DiD-estimat</i>	0,142**	0,053	0,118*	0,116*	0,104	0,261***	0,117*
Antal observationer	1 633	1 582	2 563	1 618	796	2 960	2 608
Beräknad DiD-effekt	15,3 %	–	12,5 %	12,3 %	–	29,8 %	12,4 %
Beräknad <i>user cost elasticity</i>	–3,07	–0,83	–2,13	–1,91	–1,71	4,30	–1,93
Beräknad <i>incrementality ratio</i>	2,62	1,07	2,66	2,42	2,18	5,30	2,44

Anm.: ***, ** och * indikerar signifikans på 1, 5 och 10 procents nivåerna. Kursiva beräknade *user cost elasticity* och *incrementality ratio* har beräknats av utredningen. Samtliga studier använder företagsspecifika fixa effekter, årsummies och kontroller.

I OECD (2020) uppskattas även FoU-avdragets effekt på företagens interna FoU-kostnader uppdelat i kostnader för kapital, personal och övriga rörliga FoU-kostnader. Inga effekter är signifikant skilda från noll, vilket kan betyda att FoU-avdraget inte ger någon effekt på dessa utfallsvariabler. Det kan också innebära att datamaterialet och det empiriska tillvägagångssättet är otillräckligt. Det finns dock tidigare forskning som visar att mindre företag uppvisar högre elasticitet för rörliga FoU-kostnader medan större företag har högre elasticitet för kapitalinvesteringar i forskning och utveckling.⁴³

⁴² Se OECD (2020).

⁴³ Se Rao (2016), Agrawal m.fl. (2020).

Estimerade effekter på antalet anställda forskare

Det svenska FoU-avdraget gör det billigare att anställa FoU-personal, vilket rimligtvis ökar antalet anställda forskare. Tabell 7.4 visar OECD:s (2020) estimerade effekter på antalet anställda som jobbar med forskning och utveckling (kolumn 1) och Stavlöt och Svenssons (2022) estimerade effekter på antal anställda med en doktorsexamen respektive antal anställda i ett STEM-yrke (kolumn 3–6).

Tabell 7.4 FoU-avdragets estimerade effekter på antal anställda forskare i företagen

Difference-in-difference (DiD), paneldata

Författare	OECD (2020)	Stavlöt-Svensson (2022)	Stavlöt-Svensson (2022)	Stavlöt-Svensson (2022)	Stavlöt-Svensson (2022)
Period	2011–2017	2011–2019	2011–2019	2011–2019	2011–2019
Utfallsvariabel	Antal FoU-anställda	Antal anställda PhD	Antal anställda PhD	Antal anställda STEM-yrke	Antal anställda STEM-yrke
Identifikation	Policyupptag	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak
<i>DiD-estimat</i>	0,136**	0,38***	0,52***	0,31***	0,56***
Kontroller	Ja	Nej	Ja	Nej	Ja
Antal observationer		20 084	19 787	17 005	16 541
Antal företag	1 606	3 039	3 003	2 883	2 847
Beräknad DiD-effekt	14,6 %	46,2 %	68,2 %	36,3 %	75,1 %
Beräknad <i>user cost elasticity</i>	–2,94	–6,25	–8,56	–5,10	–9,22
Beräknad <i>incrementality ratio</i>	–	–	–	–	–

Anm.: ***, ** och * indikerar signifikans på 1, 5 och 10 procents nivåerna. Kursiva beräknade *user cost elasticity* och *incrementality ratio* har beräknats av utredningen. Stavlöt-Svensson (2022) beräknas med en Poisson-modell utan loggade utfallsvariabler. Samtliga studier använder företags-specifika fixa effekter och årsummies.

Samtliga estimat är signifikant positiva, vilket innebär att de företag som gör FoU-avdrag utan att nå avdragstaket verkar anställa fler forskare. Antalet anställda som arbetar med forskning i dessa företag ökar med 15 procent jämfört med företag i kontrollgruppen (kolumn 1). Vidare ökar antalet anställda med doktorsexamen eller i ett STEM-yrke med 46–75 procent jämfört med företag i kontrollgruppen (kolumn 3–6). Den stora spridningen i estimaten kan förklaras med att OECD (2020) och Stavlöt och Svensson (2022) använder olika datakällor. Medan den senare analysen utgår från

samtliga företag som gör FoU-avdrag omfattar OECD-studien endast företag som inkluderas i SCB:s FoU-undersökning, vilket bl.a. innebär att mikroföretag med färre än tio anställda exkluderas. Att små företag i större utsträckning är finansiellt begränsade och därför genomför FoU-projekt med hög avkastning som inte skulle ha realiserats utan stöd skulle kunna förklara varför de uppvisar en starkare respons på skatteincitament. Även andra studier som baserar analysen på ett urval av små och medelstora företag i andra länder finner effekter av sådan magnitud.⁴⁴

Stavlot och Svensson estimerar även den intensiva och den extensiva marginalen, det vill säga om antalet anställda forskare ökar i företag som redan bedriver forskning (intensiv marginal) eller i nya företag som etablerar forskningsverksamhet (extensiv marginal). Stavlot och Svensson finner att effekten av FoU-avdraget är positiv och signifikant både på den extensiva och den intensiva marginalen, men koefficientens storlek är större i det förra fallet – 0,63 (0,05) med 3 031 företag – än i det senare fallet – 0,30 (0,10) med 855 företag.

Estimerade effekter på företagens tillväxt och produktivitet

Tabell 7.5 visar den estimerade effekten av FoU-avdraget på företagens tillväxt och produktivitet samt den beräknade elasticiteten på forskning och utveckling (*user cost elasticity*) och marginell additionalitet (*incrementality ratio*).

⁴⁴ Se Dechezlepretre m.fl. (2023).

Tabell 7.5 FoU-avdragets estimerade effekter på företagens tillväxt och produktivitet

Difference-in-difference (DiD), paneldata

Författare	OECD (2023)	OECD (2023)	OECD (2023)	OECD (2023)	OECD (2023)	OECD (2023)
Period	2011–2017	2011–2017	2011–2017	2011–2017	2011–2017	2011–2017
Utfallsvariabel (log)	Försäljning	Försäljning	Antal anställda	Förädlingsvärde	Arbetsproduktivitet	Arbetsproduktivitet
Identifikation	Policyupptag	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Policyupptag	Avdragstak
<i>DiD-estimat</i>	0,158**	0,162***	0,069**	0,100**	0,020	0,050
Antal observationer	2 937	2 590	2 608	2 406	2 720	2 402
Beräknad DiD-effekt	17,6 %	17,6 %	7,1 %	10,5 %	–	–
Beräknad <i>user cost elasticity</i>	–2,60	–2,67	–1,14	–1,65	–0,33	–0,82
Beräknad <i>incrementality ratio</i>	3,27	3,35	1,45	2,09	0,43	1,06

Anm.: ***, ** och * indikerar signifikans på 1, 5 och 10 procents nivåerna. Kursiva beräknade *user cost elasticity* och *incrementality ratio* har beräknats av utredningen. Samtliga beräkningar använder företagsspecifika fixa effekter, årsummies och kontroller.

OECD:s analys (2023) ger vid handen att företag som gör FoU-avdrag ökar försäljningen med 18 procent och förädlingsvärdet med 10 procent jämfört med företag som inte gynnas av FoU-avdraget (antingen för att de inte gör avdrag eller för att de når avdragstaket). Varje krona i minskad skatteintäkt motsvaras av drygt tre kronor respektive två kronor i ökad företagstillväxt. Antalet sysselsatta ökar med 7 procent. Resultaten visar inga signifikanta effekter på arbetsproduktiviteten.

I en kommande rapport undersöker även Stavlöt och Svensson (2025) om FoU-avdraget har generat effekter på företagens omsättning, förädlingsvärde och arbetsproduktivitet.

Tabell 7.6 FoU-avdragets estimerade effekter på företagens tillväxt och produktivitet

Difference-in-difference (DiD), paneldata

Författare Period	Stavljöt-Svensson (2025) 2011–2019	Stavljöt-Svensson (2025) 2011–2019	Stavljöt-Svensson (2025) 2011–2019
Utfallsvariabel	Omsättning	Förädlingsvärde	Arbetsproduktivitet
Identifikation	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak
<i>DiD-estimat</i>	0,15	0,16***	0,049**
Antal observationer	21 085	18 520	18 520
Antal företag	3 058	2 929	2 929
Beräknad DiD-effekt	–	17,4 %	5 %
Beräknad <i>user cost elasticity</i>	–2,47	–2,63	–0,81
Beräknad <i>incrementality ratio</i>	3,11	3,31	1,04

Anm.: ***, ** och * indikerar signifikans på 1, 5 och 10 procents nivåerna. Kursiva beräknade *user cost elasticity* och *incrementality ratio* har beräknats av utredningen. Samtliga beräkningar använder företagsspecifika fixa effekter, årsdummies och kontroller.

Tabell 7.6 inkluderar estimat från en Poisson-modell som ofta används om utfallsvariabeln är snedfördelad eller innehåller noll-observationer. Även Stavljöt och Svensson finner positiva tillväxt-effekter på företagsnivå. Tillväxten i förädlingsvärde är 17 procent högre hos de företag som gör FoU-avdrag under avdragstaket, vilket ger en additionalitet på drygt 3 gånger varje skattekrona. Till skillnad från OECD:s analys (2023) finner denna studie även mindre effekter på arbetsproduktiviteten. Företag som gör FoU-avdrag ökar sin produktivitet med 5 procent mer än företag i kontrollgruppen. Även här kan skillnaden förklaras av de olika företagspopulationer som ingår i analysen.

Estimerade effekter på företagens innovation

FoU-skatteincitaments effekter på output-additionaliteten är som tidigare nämnts svåra att identifiera och i svenskt avseende ställer bristande data till ytterligare problem. I OECD:s microBeRD-projekt (2023) jämförs de företag som gör FoU-avdrag med de företag som inte gynnas av FoU-avdrag utifrån om företagen under året har introducerat nya eller förbättrade varor, tjänster eller processinnovationer. De estimerade effekterna är dock statistiskt in-

signifikanta oavsett utfallsvariabel och identifikationsmetod. Det saknas med andra ord evidens som talar för att FoU-avdraget genererar innovation, åtminstone som det mäts i enkätundersökningen över företagens innovationsverksamhet. Samma slutsats drar OECD även för övriga länder som analyseras.

Externa effekter och företagsekonomisk avkastning

OECD (2023) genomför även ett pilotförsök att estimerar skatteincitaments effekter på den företagsekonomiska avkastningen och externa effekter från den egna branschen respektive från branscher i tidigare förädlingsled. Skattningarna visar att företagens samlade FoU-kapital har ett positivt samband med förädlingsvärdet som motsvarar en företagsekonomisk avkastning på 9 procent. Externa effekter från forskning i närliggande branscher och i branscher i tidigare förädlingsled skattas till 1 respektive 6 procent, men estimeraten är inte statistiskt säkerställda. OECD:s försök att estimerar effekter från skattefinansierad forskning ger en negativ företagsökonomisk avkastning (-6 procent), stora negativa externa effekter från skattefinansierad forskning i närliggande industrier (-1 284 procent) samt uppenbart alltför stora positiva effekter från skattefinansierad forskning i tidigare led (30 937 procent). I rapporten konstateras att få observationer ger stora standardfel och orimliga punkttestimat, vilket visar på utmaningarna med att estimerar skatteincitaments externa effekter.

Slutsatser från befintliga effektutvärderingar av det svenska FoU-avdraget

Trots viss variation i storlek uppvisar de skattningar som har redovisats i detta avsnitt en stor samstämmighet när det gäller riktningen på de estimerade effekterna. FoU-avdraget förefaller öka företagens FoU-kostnader och leda till att fler forskare anställs. FoU-avdraget är också förknippat med högre omsättning och förädlingsvärde. Däremot kan ingen studie identifiera statistiskt säkerställda positiva effekter på arbetsproduktiviteten eller på företagens innovationsverksamhet. Uteblivna estimerade effekter kan bero på såväl brist-

ande data och otillräckliga empiriska metoder som att FoU-avdraget faktiskt inte ger upphov till den önskade effekten.

Även om skattningarna visar ett statistiskt säkerställt positivt utfall för en grupp företag är det inte säkert att skatteincitamentet påverkar företag utanför urvalet på samma sätt. Skattningarna fångar en genomsnittlig effekt för de behandlade företagen, dvs. för de företag som gör FoU-avdrag och som får en positiv incitaments-effekt. FoU-avdraget kan ha en betydande inverkan på enskilda företag samtidigt som andra rent av kan påverkas negativt. Detta har betydelse för bedömningen av konsekvenserna av att utöka FoU-avdragets tillämpningsområde.

7.3.3 Utredningens beräkningar av FoU-avdragets samhällsekonomiska effekter

I detta avsnitt presenteras utredningens analys av FoU-avdragets samhällsekonomiska effekter. Utredningen har även gjort en effektutvärdering av avdragsförstärkningen 2020 med avseende på företagens FoU-investeringar och på anställda forskare. Beräkningarna av de samhällsekonomiska effekterna bygger på dessa estimat och på estimerade effekter som presenterats i tidigare avsnitt. Resultatet av analysen presenteras som antal nya forskare per år och årlig ökning i FoU-investeringar. Utredningen beräknar även genomsnittlig additionalitet och dödviktseffekter.

Effekter av avdragsförstärkningen 2020

Från och med den 1 april 2020 ändrades reglerna på så sätt att FoU-avdragets storlek i praktiken fördubblades samtidigt som taket för avdraget ökade från 230 000 kronor till 900 000 kronor per månad. Utredningen har analyserat vilka effekter som denna förändring haft för företagens interna FoU-kostnader, antal FoU-anställda, förädlingsvärde, produktivitet och omsättning. Analysen är inte robusthetstestad och man kan inte med säkerhet veta om det är kausala effekter som observeras. Resultaten bör därför tolkas med försiktighet. Effekterna av de senare avdragsförstärkningarna har inte analyserats på samma sätt eftersom ändringarna påverkar ett fåtal företag vilket försvårar en ekonometrisk analys.

För att göra denna analys har utredningen jämfört det genomsnittliga utfallet före och efter förstärkningen för de företag som inte når upp till det nya avdragstaket med de företag som gör det. I enlighet med tidigare resonemang får de företag som gör högsta möjliga FoU-avdrag visserligen ett kapitaltillskott men relativpriset för att anställa fler forskare är oförändrat. Detta gör att dessa företag i teorin har samma incitament att anställa fler forskare som de skulle ha haft utan FoU-avdrag. Skillnaden i utfall mellan företagsgrupperna kan därför tolkas som effekten av FoU-avdraget.⁴⁵ Eftersom vissa företag som gjorde maximala FoU-avdrag under den första policyperioden (2014–2019) även når avdragstaket under andra perioden medan andra företag inte gör det görs analysen av avdragsförstärkningen i två steg. Först jämförs de företag (behandlade företag) som varken når avdragstaket under den första policyperioden (2014–2019) eller den andra policyperioden (2020–2021) med de företag (kontrollföretag) som gör maximalt FoU-avdrag under bägge perioder. Därefter jämförs två grupper företag som båda nådde avdragstaket under den första policyperioden: de som inte når det nya avdragstaket (behandlade företag) med de som gör det (kontrollföretag). Skillnaderna mellan grupperna mäts utifrån de utfallsvariabler som använts i tidigare utvärderingar av det svenska FoU-avdraget. Resultaten från analysen presenteras i tabell 7.7 respektive 7.8.

Tabell 7.7 visar att de företag som inte nådde avdragstaket under någon av policyperioderna ökade sina interna FoU-kostnader mer än företagen som nådde avdragstaket i bägge perioderna. Skillnaden är av ungefär samma magnitud som i tidigare skattningar, men inte statistiskt säkerställd.⁴⁶

⁴⁵ Detta gäller under vissa antaganden som dock inte har kontrollerats och bekräftats av utredningen, t.ex. att företagen innan FoU-avdraget görs utvecklas enligt parallella trender.

⁴⁶ Det kan bero på färre observationer på grund av att uppgifter för många små företag i den behandlade gruppen saknas eftersom de inte är med i FoU-undersökningen.

Tabell 7.7 FoU-avdragets estimerade effekter på FoU-kostnader, antal anställda forskare, tillväxt och produktivitet

Jämförelse företag under avdragstaket innan och efter förstärkningen 2020 med företag vid avdragstaket. Difference-in-difference (DiD), paneldata

Period	2016–2021						
Utfallsvariabel (log)	FoU-kost. (interna)	Antal anställda PhD	Antal anställda STEM-utbildning	Antal anställda STEM-yrke	Förädlingsvärde	Arbetsproduktivitet	Omsättning
Identifikation	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak
<i>DiD-estimat</i>	0,105	0,481***	0,488***	0,447***	0,0619	-0,110	0,0609
Antal observationer	1 649	23 146	23 170	21 218	19 687	19 687	22 067
Antal företag	756	4 680	4 679	4 466	4 221	4 221	4 548
Beräknad DiD-effekt	–	61,8 %	62,9 %	56,4 %	–	–	–
Beräknad <i>user cost elasticity</i>	-1,73	-7,92	-8,03	-7,36	-1,02	0,18	-1,00
Beräknad <i>incrementality ratio</i>	2,20	9,36	9,49	8,76	1,31	-0,24	1,29

Anm.: ***, ** och * indikerar signifikans på 1, 5 och 10 procents nivåerna. Kursiva beräknade *user cost elasticity* och *incrementality ratio* är egen beräkning. Samtliga beräkningar använder företags-specifika fixa effekter, årsdummies och kontroller.

Analysen av populationen företag som gjorde maximalt avdrag 2014–2019 visar en betydligt större skillnad mellan grupperna. De behandlade företagen, det vill säga de företag som nådde det första men inte det andra avdragstaket, fördubblade sina FoU-kostnader jämfört med kontrollföretagen som nådde även detta tak (se tabell 7.8). Det finns dock få observationer, vilket gör att även dessa estimat är väldigt osäkra.

Tabell 7.8 FoU-avdragets estimerade effekter på FoU-kostnader, antal anställda forskare, tillväxt och produktivitet

Urval är företag vid avdragstaket innan 2020; Företag som understiger avdragstaket jämförs med företag vid avdragstaket 2020. Difference-in-difference (DiD), paneldata

Period	2016–2021						
	FoU-kost. (log)	Antal anställda PhD	Antal anställda STEM- utbildning	Antal anställda STEM-yrke	Förädlings- värde	Arbets- produktivitet	Omsättning
Identifikation	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak	Avdragstak
<i>DiD-estimat</i>	0,689*	0,209	0,282**	0,263**	-0,0215	-0,0834	-0,171
Antal observationer	326	842	842	836	724	724	815
Antal företag	111	158	158	157	144	144	153
Beräknad DiD-effekt	99,2 %	–	32,8 %	30,1 %	–	–	–
Beräknad <i>user cost elasticity</i>	-11,34	-3,44	-4,64	-4,32	0,35	1,37	2,81
Beräknad <i>incrementality ratio</i>	12,92	4,28	5,70	5,33	-0,46	-1,81	3,78

Anm.: *** ** och * indikerar signifikans på 1, 5 och 10 procents nivåerna. Kursiva beräknade user cost elasticity och incrementality ratio är egen beräkning. Samtliga beräkningar använder företags-specifika fixa effekter, årsummies och kontroller.

Effekten av avdragsförstärkningarna på antalet anställda forskare, mätt som antalet anställda med doktorsexamen, anställda i ett STEM-yrke och anställda med STEM-utbildning, är stor och statistiskt säkerställd när företag med avdrag som inte når upp till avdragstaket 2014–2019 jämförs med kontrollgruppen (tabell 7.7). I genomsnitt ökar antalet anställda forskare med 60 procent. Även bland företag som nådde avdragstaket 2014–2019, men inte når det efter förstärkningen, ökar antalet forskare jämfört med företag som nådde avdragstaken bägge policyperioderna. Denna effekt är signifikant och positiv, men hälften så stor som för företag som aldrig når något avdragstak (tabell 7.8). Detta skulle kunna tyda på att effekten av FoU-avdraget avtar när avdragstaket höjs.

Utredningen har även jämfört tillväxten och produktiviteten hos de olika grupperna av företag. Det finns inte någon statistiskt säkerställd effekt för någon grupp, vilket kan bero på att det tar längre tid innan sådana effekter kan uppstå och mätas.

Totala effekter, additionalitet och dödviktseffekter

I detta avsnitt redovisas de samhällsekonomiska effekterna av FoU-avdraget sett till företagens årliga investeringar i forskning och utveckling under de olika policyperioderna. Beräkningarna bygger på de estimat som presenterats i tidigare avsnitt och utgår från det genomsnittliga antalet företag och de genomsnittliga avdragen under respektive policyperiod. Med FoU-investeringar avses anställda forskare (tabell 7.9 och 7.10) och företagens interna FoU-kostnader (tabell 7.11).⁴⁷ I avsnittet presenteras beräkningar över den totala ökningen av FoU-investeringar till följd av FoU-avdraget. Vidare presenteras beräkningar över genomsnittlig additionalitet och dödviktseffekter. Till skillnad från den tidigare analysen – som redovisade den marginella additionaliteten (*incrementality ratio*), dvs. ökning i FoU-investeringar för varje ytterligare krona statsfinansiell kostnad (inkluderar även effekten på bolagsskatten) – redovisar utredningen i detta avsnitt den genomsnittliga additionaliteten, dvs. kvoten av ökade FoU-investeringar genom det totala FoU-avdraget (utan effekter på bolagsskatten).

Dödviktseffekter uppstår både när företag gör FoU-avdrag för forskning och utveckling som ändå hade utförts och när företag med ett avgiftsunderlag som överstiger avdragstaket gör FoU-avdrag. Beräkningarna av dödviktseffekten sker i tre steg. Först beräknas den totala årliga ökningen i FoU-investeringar med hjälp av de skattade effekterna i tidigare avsnitt. Sedan beräknas det sammanlagda FoU-avdraget för denna estimerade ökning i FoU-investeringar, i tabellerna kallad den effektiva kostnaden. Därefter jämförs den effektiva kostnaden med de faktiska FoU-avdrag som har gjorts under året. Differensen tolkas som en dödviktseffekt.

Det kan nämnas att det även finns andra typer av snedvridningar och undanträngningseffekter som kan påverka en samhällsekonomisk analys av FoU-avdraget. Exempelvis kan ineffektiviteter i genomförandet, opportunist hos de företag som gör FoU-avdrag och möjliga motverkande eller snedvridande effekter för forskare eller företag som inte omfattas av FoU-avdraget också undergräva FoU-avdragets kostnadseffektivitet. Sådana effekter är svåra att uppskatta, men flera av dem diskuteras i kapitel 6.

⁴⁷ Av utrymmesskäl finns dessa tabeller senare i detta avsnitt.

Antal forskare (2014–2019)

Tabell 7.9 visar utfallet för den första policyperioden när FoU-avdraget uppgick till 10 procent av lönen och det största möjliga avdraget var 2,76 miljoner kronor per år. Under denna period gjorde i genomsnitt 2 170 företag per år FoU-avdrag under avdragstaket och 58 företag gjorde maximala avdrag eller ingick i koncerner som nådde avdragstaket. Det genomsnittliga avdraget för den förra gruppen uppgick till 204 000 kronor medan den senare gruppen i genomsnitt gjorde avdrag för 1,94 miljoner kronor årligen. Om medellönen för en forskare antas vara 50 000 kronor per månad beräknas den ena gruppen ha gjort avdrag motsvarande 3,4 forskare och den andra gruppen för 32,3 forskare i genomsnitt per år. Estimatet i tabell 7.9 varierar från 14,6 till 75,1 procents ökning av antalet forskare årligen med en genomsnittlig effekt motsvarande 50,2 procent. Utredningens beräkningar av antalet forskare som har anställts till följd av FoU-avdraget baseras på dessa tre estimat och presenteras i tre scenarier, nämligen genomsnittlig, hög respektive låg tillväxt.

FoU-avdraget resulterade i en genomsnittlig ökning av antalet forskare med 0,4, 1,1 respektive 1,5 per år för de företag som inte nådde avdragstaket, beroende på scenario. Detta motsvarar som minst 942 nya forskartjänster, som mest 3 173 forskartjänster och i det genomsnittliga scenariot 2 472 forskartjänster under perioden.

Den effektiva kostnaden, alltså den uteblivna skatteintäkten för ökningen av antalet forskare, varierar mellan 20 000 kronor, 68 400 kronor och knappt 88 000 kronor. Samtidigt har de faktiska avdragen i genomsnitt uppgått till 471 000 kronor, 169 500 kronor respektive 139 900 kronor per ny forskare och år.⁴⁸ Den totala effektiva kostnaden i uteblivna skatteintäkter för dessa forskare uppskattas till 56 miljoner kronor i scenariot med låg tillväxt, 148 miljoner kronor i mellanscenarioet och 190 miljoner kronor i scenariot med hög tillväxt. De totala FoU-avdragen uppgick i genomsnitt till knappt 444 miljoner kronor per år under perioden. Skillnaden mellan den statsfinansiella kostnaden för dessa avdrag och den effektiva kostnaden för de nya forskarna är den årliga dödviktseffekten. Utifrån de tre estimaten varierar denna dödvikts-

⁴⁸ Effektiv kostnad beräknas genom att multiplicera ökningen av forskare med FoU-avdraget, dvs. procentuellt avdrag · bruttolönen · 12 månader · ökningen (t.ex. $0,1 \cdot 50\,000 \cdot 12 \cdot 1,1$). De faktiska avdragen per ny forskare beräknas genom att dela det genomsnittliga årliga FoU-avdraget med antalet nya forskare per företag (t.ex. $204,5/1,1$).

effekt från 366 miljoner kronor till 500 miljoner kronor årligen, vilket motsvarar mellan 66 och 90 procent av de totala FoU-avdragen årligen.

Enligt FoU-undersökningen arbetade i genomsnitt 58 134 forskare inom industrin under perioden 2014–2019. Utifrån de sammanlagda FoU-avdragen under perioden kan det därmed uppskattas att 16 procent av samtliga forskartjänster var subventionerade med FoU-avdrag.

Antal forskare (2020–2021)

Under den andra policyperioden från april 2020 till och med juni 2021 höjdes avdraget till 19,59 procent och avdragstaket ökade till drygt 11 miljoner kronor per år. Beräkningarna av de samhällsekonomiska effekterna under denna period bygger på utredningens estimat av avdragsförstärkningens effekter som framgår av tabell 7.7 och 7.8. Resultaten från beräkningarna redovisas i tabell 7.9.

I beräkningarna jämförs effekterna av FoU-avdraget mellan företag som gjorde FoU-avdrag under avdragstaket både före och efter förstärkningen (2 785 företag), företag som gjorde avdrag vid avdragstaket före förstärkningen men inte efter (77 företag) och företag med avdrag som nådde avdragstaket både före och efter förstärkningen (15 företag). Respektive företagsgrupp gjorde avdrag för 405 000 kronor, 3 760 000 kronor respektive 9 300 000 kronor i genomsnitt varje år.

Enligt utredningens estimat antas antalet forskare öka med 60 procent i den första gruppen och med 29 procent i den andra gruppen jämfört med den tredje gruppen. Under dessa parametervärden genererade FoU-avdraget 1,5 respektive 7,2 fler forskartjänster i genomsnitt varje år, vilket totalt summerar till 4 598 forskare.

Det genomsnittliga avdraget som gjordes per ny forskartjänst mer än fördubblades jämfört med den första policyperioden, från knappt 180 000 kronor till 369 000 kronor. För företag vars FoU-utgifter översteg det första avdragstaket var den genomsnittliga kostnaden per ny forskare ännu högre, 524 000 kronor.

Varje år under denna period kostade FoU-avdrag samhället 1,7 miljarder kronor i uteblivna skatteintäkter vilket motsvarar en

dödviktseffekt på 68 procent eller 2,1 gånger den effektiva skattekostnaden (540 miljoner kronor).

Enligt SCB arbetade under perioden i genomsnitt 66 231 forskare i industrin, vilket innebär att 22 procent av dem hade subventionerade anställningar.

Antal forskare (2021–2022)

Den 1 juli 2021, dvs. ungefär ett år efter den förra avdragsförstärkningen, höjdes avdragstaket igen, nu till 14,7 miljoner kronor om året. Samtidigt sänktes kravet på andelen arbetstid som ägnas åt forskning eller utveckling från 75 till 50 procent.

Under perioden nådde 18 företag själva eller tillsammans med andra företag inom samma koncern det nya avdragstaket. Av de företag som gjorde maximala avdrag under den första policyperioden, gjorde 72 företag FoU-avdrag utan att nå det nya avdragstaket. Slutligen gjorde i genomsnitt 2 838 företag FoU-avdrag som inte nådde upp till avdragstaket under någon policyperiod. Genomsnittligt avdrag för dessa grupper uppgick till 582 000 kronor, 4 500 000 kronor respektive 9 900 000 kronor per år.

Antalet nya forskare och dödviktseffekt beräknas utifrån samma estimerade effekter som i analysen av avdragsförstärkningen 2020 (se ovan samt tabell 7.7 och 7.8). Detta innebär att gruppen företag som varken nådde det gamla eller det nya avdragstaket ökar antalet anställda forskare med 60 procent och att gruppen av företag som nådde det gamla men inte det nya avdragstaket ökar antalet anställda med 29 procent. Med dessa estimat skapades i genomsnitt 1,9 respektive 8,6 nya forskartjänster hos företagen i respektive grupp under perioden. Totalt anställdes 5 886 nya forskare till en sammanlagd kostnad på 2,2 miljarder kronor i utebliven skatteintäkt.

Dödviktseffekten ökade under denna policyperiod till 1,5 miljarder kronor, vilket motsvarar 68 procent av de totala uteblivna skatteintäkterna och 2,11 gånger den effektiva skattekostnaden för de nya forskartjänsterna.

Antalet forskare i industrin under 2021 uppgick till 69 570, vilket innebär att 26 procent av alla anställda forskare där var subventionerade.

Resultaten från beräkningarna redovisas i tabell 7.10.

Antal forskare (2023–)

Den 1 juli 2023 höjdes avdragstaket till 36 miljoner kronor per år. Eftersom utredningen bara har tillgång till uppgifter över det första kvartalet efter förstärkningen beräknas företagens genomsnittliga FoU-avdrag genom att multiplicera avdraget under detta kvartal med fyra.

Även dessa beräkningar baseras på estimaten i tabell 7.7 och 7.8 samt på tre grupper av företag, det vill säga de som aldrig nådde avdragstaket (2 333 företag), de som nådde avdragstaket 2014–2019 men inte därefter (105 företag), och de som nådde avdragstaket 2023 (4 företag). I genomsnitt gjorde företagen avdrag för 0,71 miljoner kronor, 7,3 miljoner kronor respektive 36 miljoner kronor, vilket motsvarar FoU-avdrag för 6, 62 respektive 306 anställda forskare.

Bland företagen som inte nådde avdragstaket för perioden ökade antalet anställda forskare med 2,3 respektive 14 personer, givet samma estimat som använts tidigare. Sammanlagt skapades 6 727 nya forskartjänster till en effektiv kostnad på 791 miljoner kronor.⁴⁹ Eftersom det sammanlagda FoU-avdraget uppgick till 2,6 miljarder kronor är dödviktseffekten 1,8 miljarder kronor, vilket motsvarar 69 procent av de totala uteblivna skatteintäkterna eller 2,24 gånger den effektiva kostnaden för de nya forskartjänsterna. Under antagandet att antalet forskare i industrin inte var lägre än under 2021 var 31 procent av alla anställda forskare i industrin subventionerade.

Resultaten från beräkningarna redovisas i tabell 7.

Interna FoU-kostnader (2014–2019)

Det är besvärligare att beräkna och tolka FoU-avdragets samhällsekonomiska effekter på företagens FoU-investeringar mätt som FoU-kostnader än i antal anställda forskare. Detta beror på att uppgifter om FoU-kostnader främst finns för de framför allt stora företag som förekommer i SCB:s FoU-undersökning. Det gör även att skattningarna av effekterna från avdragsförstärkningarna baseras på få observationer, vilket ger osäkra estimat. Utredningens beräkningar av additionaliteten baseras därför på utfallet under den första policyperioden (2014–2019).

⁴⁹ Det procentuella avdraget ökade till 20 procent från 1 januari 2024 men i dessa beräkningar är avdraget 19,59 procent.

I tabell 7.11 presenteras en sammanställning över genomsnittligt FoU-avdrag och det antal företag som förekommer eller inte förekommer i FoU-undersökningen och som utredningen därmed har uppgifter om. Det kan noteras att av de i genomsnitt 2 228 företag som gör FoU-avdrag varje år under 2014–2019 är endast 389 med i FoU-undersökningen. FoU-utgifterna för de företag som inte ingår i FoU-undersökningen har uppskattats baserat på deras andel av de totala FoU-avdragen. Detta har gjorts med antagande att fördelningen av FoU-utgifter mellan företag som gör avdrag under respektive över avdragstaket är densamma som för företagen som deltar i FoU-undersökningen.

Utredningen antar att FoU-avdraget har resulterat i en ökning av företagens interna FoU-kostnader med 12,5 procent under perioden 2014–2019 (enligt estimatet i tabell 7.3). Med utgångspunkt i företagens genomsnittliga FoU-kostnader före avdraget motsvarar detta en total årlig ökning på 4,5 miljarder kronor. Eftersom de genomsnittliga totala FoU-avdragen under samma period var 556 miljoner kronor per år, kan den genomsnittliga additionen av FoU-avdraget beräknas till 8. Detta innebär att varje skattekrona i FoU-avdrag har genererat 8 kronor i FoU-investeringar hos företagen.

Sammanfattning

Den första avdragsförstärkningen andra kvartalet 2020 tycks ha lett till att antalet anställda forskare ökar i alla företag som gör FoU-avdrag under det ursprungliga avdragstaket. I genomsnitt har antalet forskare i dessa företag ökat med 60 procent jämfört med de företag som slår i taket. Effekten förblir statistiskt säkerställd och positiv, men är endast hälften så stor för företag som maximerade sina FoU-avdrag under perioden 2014–2019 men inte efter att avdragstaket höjdes. Detta kan indikera att effekten av FoU-avdraget minskar när avdragstaket höjs.

Utredningen har också granskat effekterna på företagens tillväxt och produktivitetsutveckling efter avdragsförstärkningen 2020. Inga statistiskt säkerställda effekter har kunnat konstateras, vilket kan bero på att det krävs längre tid för att sådana effekter ska bli mätbara.

Utifrån de skattade effekterna av förstärkningen 2020 har utredningen beräknat hur många nyanställda forskare som avdraget har genererat årligen. Under perioden 2014–2019 ökade antalet forskare med 2 472 per år. Efter höjningen av taket och avdraget 2020 steg ökningen till 4 598 forskare per år. Vid den andra takhöjningen halvårsskiftet 2021 ökade antalet forskare ytterligare till 5 886 tjänster per år. Den senaste takhöjningen 2023 har resulterat i en årlig ökning på 6 727 forskare. Vid varje avdragsförstärkning ökar dock kostnaden i form av uteblivna skatteintäkter per ytterligare anställd forskare. Under den första perioden uppgick denna kostnad i genomsnitt till 180 000 kronor per forskare, medan den efter den senaste förstärkningen 2023 har stigit till 380 000 kronor per forskare. Beräkningarna visar också att den statsfinansiella kostnaden för att öka antalet anställda forskare är nästan 70 procent dyrare per forskare för företag som gör FoU-avdrag som överskrider det ursprungliga avdragstaket. Kostnaden per forskare ökar därmed från 313 000 kronor till 523 000 kronor, baserat på de antaganden som ligger till grund för beräkningarna.

Vidare visar beräkningarna att dödviktskostnaden för FoU-avdrag som ges till redan anställda forskare och till företag som redan gör FoU-avdrag upp till takbeloppet uppgår till runt 70 procent av den totala statsfinansiella kostnaden. Andelen anställda forskare i svenska företag vars anställning subventioneras av FoU-avdrag har ökat från 16 till 31 procent mellan 2014 och 2023.

Utredningen har även beräknat avdragets genomsnittliga additionalitet, här beräknat som kvoten av den totala ökningen av företagens FoU-kostnader och de totala FoU-avdragen. Beräkningarna visar att additionaliteten är hög och i genomsnitt 8 gånger varje krona FoU-avdrag. Detta kan jämföras med additionaliteten på marginalen, den så kallade *incrementality ratio*, som i OECD (2020) och (2023) har beräknats till 2,4–5,3 gånger varje krona statsfinansiell kostnad (tabell 7.3).

Tabell 7.9 Antal forskare. Tillväxt och dödviktseffekter

Genomsnitt per år, tusen kronor

Period Avdragstak	2014–2019			2020–2021			
	Under	Över	Alla	Under	Under men över 2014–19	Över	Alla
Genomsnittligt antal företag per år	2 170	58	2 228	2 785	77	15	2 788
Genomsnittligt avdrag per år	204,5	1 939,3		455,2	3 757,4	9 321	
Genomsnittligt antal forskare med avdrag per företag	3,4	32,3		3,9	32,1	79,7	
Totalt antal forskare med avdrag	7 392	1 875	9 267	10 786	2 461	1 190	14 437
DiD-effekt							
– Genomsnittlig	50,2 %						
– Hög	75,1 %						
– Låg	14,6 %	–		60 %	29 %	–	
Antal nya forskare per företag							
– Genomsnittlig	1,1						
– Hög	1,5						
– Låg	0,4	–		1,5	7,2	–	
Skattekostnad för nya forskare per företag							
– Genomsnittlig	68,4						
– Hög	87,7						
– Låg	20,0	–		170,7	844,7	–	–

Period Avdragstak	2014–2019			2020–2021			
	Under	Över	Alla	Under	Under men över 2014–19	Över	Alla
Avdrag per ny forskare							
– Genomsnittlig	179,5		179,5				
– Hög	139,9		139,9				
– Låg	471	–	471	313,4	522,9	–	369
Totalt antal nya forskare							
– Genomsnittlig	2 472,2		2 472,2				
– Hög	3 172,5		3 172,5				
– Låg	942,4	–	942,4	4 044,8	553,4	–	4 598,2
Total skattekostnad för nya forskare							
– Genomsnittlig	148 330,8		148 330,8				
– Hög	190 349,4		190 349,4		65 040,8		
– Låg	56 541,3	–	56 541,3	475 428,5		–	540 469,4
Totalt FoU-avdrag	443 810,6	112 477,2	556 287,8	1 267 809,4	289 319,6	139 815,7	1 696 944,7
Dödviktseffekt							
– Genomsnittlig	295 479,7	112 477,2	407 956,9				
– Hög	253 461,2		365 938,4				
– Låg	387 269,3		499 746,5	792 380,9	224 278,7	139 815,7	1 156 475,3

Period Avdragstak	2014–2019			2020–2021			
	Under	Över	Alla	Under	Under men över 2014–19	Över	Alla
Relativ dödviktseffekt (i % av totala FoU-avdrag + relativt skattekostnad för nya forskare)							
– Genomsnittlig			73 %				
– Hög			66 %				
– Låg			90 %				
						68%	2,1
Genomsnittligt antal forskare i industrin			58 680				66 820
Andel med avdrag			16 %				22 %

Anm.: Beräkningarna bygger på följande antaganden: Medellönen för forskare är 50 000 kr. Låg, hög och genomsnittlig DiD-effekt under perioden 2014–2019 är 14,6 %, 75,1 % respektive 50,2 % och kommer från skattningar i Stavlöt-Svensson (2022) och OECD (2020). DiD-effekt under perioden 2020–2021 är egna skattningar som presenteras i tabell 7.6 och 7.7. Genomsnittligt antal forskare med avdrag per företag beräknas genom genomsnittligt avdrag/avdrag per forskare. Antal nya forskare per företag beräknas genom antal forskare med avdrag*(1-(1/(1+DiD))). Skattekostnad för nya forskare per företag beräknas genom antal nya forskare per företag*avdrag per forskare. Avdrag per ny forskare beräknas genom genomsnittligt avdrag/antal nya forskare. Totalt antal nya forskare samt total skattekostnad beräknas genom att multiplicera med genomsnittligt antal företag per år. Dödviktseffekten beräknas genom totalt FoU-avdrag-total skattekostnad för nya forskare. Relativ dödviktseffekt beräknas genom dödviktseffekt/totalt FoU-avdrag alternativt som dödviktseffekt/total skattekostnad för nya forskare.

Källa: Egna beräkningar baserade på uppgifter om genomsnittligt antal företag och genomsnittligt avdrag per år från LAPS, SCB.

Tabell 7.10 Antal forskare. Tillväxt och dödviktseffekter

Genomsnitt per år, tusen kronor

Period Avdragstak	2021–2022				2023–			
	Under	Under men över 2014–19	Över	Alla	Under	Under men över 2014–19	Över	Alla
Genomsnittligt antal företag per år	2 838	72	18	2 928	2 333	105	4	2 442
Genomsnittligt avdrag per år	582	4 499	9 945		708	7 254	36 000	
Genomsnittligt antal forskare med avdrag	4,9	38,3	84,6		6,0	61,7	306,3 ¹	
Totalt antal forskare med avdrag	14 045	2 756	1 523	18 324	14 054	6 480	1 225	21 758
DiD-effekt	60 %	29 %	–		60 %	29 %	–	
Antal nya forskare per företag	1,9	8,6	–		2,3	13,9	–	
Skattekostnad för nya forskare per företag	218	1 012	–		266	1 631	–	
Avdrag per ny forskare	313,4	522,9	–	365,9	313,4	522,9	–	380,2
Totalt antal nya forskare	5 266,8	619,6	–	5 886,4	5 270,2	1 456,8	–	6 727,0
Total skattekostnad för nya forskare	619 063,6	72 828,0	–	691 891,6	619 454,5	171 237,0	–	790 639,6
Totalt FoU-avdrag	1 650 836,2	323 959,2	179 003,6	2 153 799,0	1 651 878,8	761 709,5	147 078,2	2 557 434,0
Dödviktseffekt	1 031 772,6	251 131,1	179 003,6	1 461 907,4	1 032 424,2	590 472,5	147 078,2	1 766 794,4
Relativ dödviktseffekt (i % av totala FoU-avdrag)				68 %				69 %

Period Avdragstak	2021–2022				2023–			
	Under	Under men över 2014–19	Över	Alla	Under	Under men över 2014–19	Över	Alla
Relativ dödviktseffekt (relativt skattekostnad för nya forskare)				2,11				2,24
Genomsnittligt antal forskare i industrin				70 135				70 135
Andel med avdrag				26 %				31 %

¹ De tre företag som når avdragstaket redovisar 200, 2 382 respektive 2 675 antal anställda forskare under 2021, vilket betyder att 153 %, 13 % respektive 11 % av dessa är subventionerade.

Anm.: Beräkningarna bygger på följande antaganden: Uppgifterna om genomsnittligt antal företag samt FoU-avdrag i genomsnitt är uppskattat från utfallet under Q3 2023 som är den enda uppgiften som utredningen har tillgänglig efter förstärkningen 2023. Genomsnittligt FoU-avdrag under 2024 är beräknat genom 4 x genomsnittligt FoU-avdrag under Q3 2023. Medellönen för forskare är 50 000 kr. DiD-effekter under perioden 2021–2022 samt 2024 är av samma magnituder som vid tidigare avdragsförstärkningar och beräknas som genomsnitt av estimaten i Tabell 7.6 och 7.7. Genomsnittligt antal forskare med avdrag per företag beräknas genom genomsnittligt avdrag/avdrag per forskare. Antal nya forskare per företag beräknas genom antal forskare med avdrag*(1-(1/(1+DiD))). Skattekostnad för nya forskare per företag beräknas genom antal nya forskare per företag*avdrag per forskare. Avdrag per ny forskare beräknas genom genomsnittligt avdrag/antal nya forskare. Totalt antal nya forskare samt total skattekostnad beräknas genom att multiplicera med genomsnittligt antal företag per år. Dödviktseffekten beräknas genom totalt FoU-avdrag-total skattekostnad för nya forskare. Relativ dödviktseffekt beräknas genom dödviktseffekt/totalt FoU-avdrag.

Källa: Egna beräkningar baserade på uppgifter om genomsnittligt antal företag och genomsnittligt avdrag per år från LAPS, SCB.

Tabell 7.11 Interna forskningskostnader. Tillväxt och dödviktseffekter

Genomsnitt per år, tusen kronor

Period	2014–2019		
	Under	Över	Alla
Avdragstak			
Genomsnittligt antal företag per år	2 170	58	2 228
Antal företag i FoU-undersökningen (genomsnitt 2013, 15, 17)	342,7	46,7	389,4
Antal företag ej i FoU-undersökningen (genomsnitt 2013, 15, 17)	1 837,7	12,7	1 850,4
Genomsnittligt avdrag per år	205	1 939	
Genomsnittligt avdrag, företag i FoU-undersökningen	620	2 114	
Genomsnittligt avdrag, företag ej i FoU-undersökningen	169	1 821	
Genomsnittliga interna FoU-kostnader, företag i FoU-undersökningen	48 916	1 159 297	
Genomsnittligt interna FoU-kostnader, företag ej i FoU-undersökningen (härlett)	13 317	998 764	
DiD-effekt	12,5 %	–	
Ökning av FoU-kostnader, företag i FoU-undersökningen	5 435	–	1 862 630
Ökning av FoU-kostnader, företag ej i FoU-undersökningen	1 480	–	2 719 204
Total ökning av FoU-kostnader, företag i och ej i FoU-undersökningen			4 581 834
Totalt avdrag	443 811	112 477	556 288
Additionalitet, företag i och ej i FoU-undersökningen			8,2

Anm.: Beräkningarna bygger på följande antaganden: Genomsnittligt avdrag per år för företag som inte är i FoU-undersökningen har uppskattats utifrån deras andel av de totala FoU-avdragen. DiD-effekt kommer från skattningar i OECD (2020). Ökning av FoU-kostnader beräknas genom genomsnittliga interna FoU-kostnader*(1-(1/(1+DiD))). Additionaliteten beräknas genom total ökning av FoU-kostnader/totalt avdrag.

Källa: Egna beräkningar baserade på uppgifter om genomsnittligt antal företag och genomsnittligt avdrag per år från LAPS, SCB samt uppgifter från FoU-undersökningen 2013, 2015, 2017 och 2019, SCB.

7.4 Utredningens bedömningar

Enligt direktiven ska utredningen utvärdera vilken betydelse FoU-avdraget har haft som skatteincitament för forskning och utveckling och om avdraget har fått den effekt som avsågs vid införandet. Utredningen ska även utvärdera vilken effekt de gjorda förstärkningarna har haft på företagens investeringar i forskning och utveckling. Dessutom ska utredningen analysera om FoU-avdraget har medfört några oförutsedda eller negativa effekter, t.ex. i form av samhällsekoniska snedvridningar. Dessa frågor behandlas nedan.

7.4.1 FoU-avdraget har lett till ökad forskning och utveckling

Utredningens bedömning: Både de studier som har gjorts tidigare och utredningens beräkningar ger stöd för att FoU-avdraget har ökat företagens utgifter för forskning och utveckling samt lett till att fler forskare har anställts.

Det huvudsakliga syftet med FoU-avdraget är att öka företagens investeringar i forskning och utveckling. Enligt utredningen tyder tillgängliga utvärderingar på att avdraget uppfyller detta syfte.

Det finns endast ett fåtal studier som utvärderar det svenska FoU-avdraget. Analyserna i dessa studier bygger på data före den första avdragsförstärkningen 2020. Resultaten av studierna skiljer sig åt, men visar ändå samstämmigt att FoU-avdraget tycks öka företagens investeringar i forskning och utveckling samt leda till att fler forskare anställs.

Enligt utredningens beräkningar har det totala antalet forskare i företag som har gjort FoU-avdrag ökat med knappt 2 500 per år under reglerna som gällde 2014–2019 och med drygt 6 700 per år under dagens regler. Med nuvarande reglerna uppgår kostnaden för varje nyanställd forskare till cirka 380 000 kronor per år i uteblivna skatteintäkter, vilket är mer än dubbelt så mycket som före förstärkningarna av avdraget. Uppskattningsvis går upp till 70 procent av den totala kostnaden för FoU-avdrag till att subventionera forskare som ändå skulle ha varit anställda eller till företag vars FoU-utgifter överstiger takbeloppet, vilket är en så kallad dödviktseffekt.

När utredningen i stället mäter företagens FoU-investeringar i termer av interna forskningsutgifter var ökningen redan under den första policyperioden 2014–2019 åtta gånger större än den offentliga kostnaden i form av uteblivna skatteintäkter. Det innebär att de positiva externa effekterna av de ökade FoU-investeringarna behöver uppgå till minst en åttondel för att skatteincitamentet inte bara ska ge en positiv privatekonomisk nytta utan även en positiv samhällsekonomisk nytta.

7.4.2 Det finns kopplingar mellan FoU-avdraget och företagstillväxt men det har inte gått att observera effekter på produktivitet och innovationsförmåga

Utredningens bedömning: Det finns kopplingar mellan att göra FoU-avdrag och en höjd omsättning och högre förädlingsvärde. Däremot har varken tidigare studier eller utredningen kunnat påvisa några statistiskt säkerställda positiva effekter på företagens produktivitet eller innovationsförmåga.

Vid införandet av FoU-avdraget framhölls att forskning och utveckling stimulerar produktivetsförbättringar och gynnar teknisk utveckling och tillväxt i samhället, vilket också stöds av national-ekonomisk forskning. Ytterligare önskade effekter var att skapa kunskapskluster inom olika forskningsintensiva sektorer eller att stärka redan existerande kluster så att de kunde växa ytterligare.

Befintliga studier visar att FoU-avdraget tycks vara kopplat till en ökad omsättning och ett högre förädlingsvärde, men ingen studie finner några signifikanta förbättringar av företagens arbetsproduktivitet eller innovationsgrad. Utredningen har i analysen av förstärkningarna av avdraget (se vidare nedan) inte heller kunnat identifiera någon statistiskt säkerställd effekt på företagens produktivitet eller tillväxt.

Effekter på tillväxt, produktivitet och innovation är dock svåra att analysera eftersom sådana förändringar till sin natur är svåråtkomliga och kan uppstå efter längre tid. Att man vid skattningarna inte har kunnat identifiera några effekter innebär alltså inte nödvändigtvis att effekterna saknas.

7.4.3 Förstärkningarna av avdraget verkar ha lett till ökad forskning och utveckling

Utredningens bedömning: Förstärkningarna av FoU-avdraget har höjt den statsfinansiella kostnaden för avdraget kraftigt. Förstärkningarna tycks dock inte ha påverkat inflödet av nya företag som gör FoU-avdrag. Trots det har avdragsförstärkningarna gett fler företag incitament att öka sina FoU-investeringar. Dessa företag verkar ha höjt sina FoU-utgifter mer och anställt fler forskare än vad de annars skulle ha gjort.

FoU-avdraget har förstärkts flera gånger sedan införandet i syfte att höja avdragets effekt (se avsnitt 4.2).

En effekt av förstärkningarna är att statens kostnader i form av uteblivna skatteintäkter har tredubblats. Förstärkningarna tycks dock inte ha påverkat inflödet av företag som gör avdrag för första gången, varav majoriteten gör små avdrag och tillhör mindre forskningsintensiva näringsgrenar. I stället beror ökningen av den statsfinansiella kostnaden framför allt på att ett fåtal företag gör allt större FoU-avdrag.

Utredningen har även analyserat förstärkningen av avdraget som gjordes 2020 ekonometriskt. Höjningen av avdraget och taket tycks ha lett till fler anställningar av forskare bland företagen som gjorde avdrag under avdragstaket. För de företag som tidigare nådde det ursprungliga avdragstaket, och därmed först fick incitament till ökade FoU-investeringar genom höjningen, är dock den estimerade ökningen av investeringarna endast hälften så stor som för de företag som aldrig nådde vare sig det tidigare eller det nya avdragstaket. Detta tyder på att effekten av avdragsförstärkningarna är avtagande.

Enligt utredningens analyser tycks förstärkningen av avdraget 2020 även ha lett till ökade interna FoU-utgifter bland de företag som genom höjningen av avdragstaket fick incitament att öka sina FoU-utgifter, jämfört med de företag vars FoU-utgifter överskred avdragstaket både före och efter höjningen.

Utredningens analyser tyder alltså på att förstärkningen av avdraget 2020 har ökat FoU-investeringarna bland de företag som gör FoU-avdrag under avdragstaket. Det bör noteras att den ekonometrisk analysen av avdragsförstärkningarna inte har blivit robusttestad, vilket gör att resultaten bör tolkas med försiktighet.

7.4.4 FoU-avdraget bedöms inte ha lett till skadliga snedvridningar

Utredningens bedömning: Utredningen har inte funnit att FoU-avdraget har lett till ökade löner för FoU-personal, omklassificering av kostnader, ökad användning av konsulter för FoU-arbete eller oavsedda konkurrenssnedvridningar.

Vid införandet av FoU-avdraget diskuterades ett antal snedvridningar, närmare bestämt risken för löneövervältring, omklassificering av kostnader och omstruktureringar. Dessa frågor behandlas nedan i nämnd ordning.

Ökad efterfrågan på FoU-personal kan driva upp lönerna för forskare och ingenjörer som redan är sysselsatta inom befintliga projekt i stället för att öka antalet FoU-projekt och nyanställningar.⁵⁰ Nya resultat från en rapport från Tillväxtanalys (2024d) ger inget stöd för att FoU-avdraget har haft en inverkan på FoU-personalens löner på kort sikt. På längre sikt, fyra till fem år efter företagets första FoU-avdrag, observeras dock en mindre ökning av lönenivån på cirka två till tre procent. Denna löneövervältring motsvarar i genomsnitt halva minskningen av arbetsgivaravgifterna. Sådana mindre löneövervältringseffekter är förväntade utifrån nationalekonomisk teori och empirisk forskning på området som visar att FoU-skatteincitament leder till både nyanställningar och ökade löner för befintlig FoU-personal.

Det finns en risk att skattelättnader som baseras på FoU-utgifter leder till att företagen rapporterar andra utgifter som FoU-investeringar (s.k. omklassificering). Sådana problem har diskuterats i anslutning till implementeringen av FoU-avdrag i flera länder.⁵¹ Utredningen har visserligen funnit generella problem för företagen att lämna tillräckliga underlag för att Skatteverket ska kunna avgöra om en arbetstagare har arbetat med forskning och utveckling enligt gällande regler (se avsnitt 6.4). Det har dock inte kommit fram att eventuellt avsiktligt fusk med FoU-avdraget skulle vara mer utbrett än för andra liknande avdrag. Inte heller den ekonometriska analysen indikerar att de ökade FoU-investeringar som identifierats

⁵⁰ Se Rao (2016), Thomson och Jensen (2013), Saez m.fl. (2019).

⁵¹ Se t.ex. Eisner m.fl. (1984), Rao (2016), Laplante m.fl. (2019), Chen m.fl. (2021).

drivs av omklassificering av andra utgifter. Den slutsatsen dras eftersom även mängden FoU-personal ökar.

Forskning och utveckling som bedrivs av ett företag utförs inte alltid bara av anställda i det egna företaget utan också av anställda i bl.a. konsultföretag. Vid införandet av FoU-avdraget diskuterades risken för att företag som slår i avdragstaket får incitament att utföra forskning och utveckling via konsultföretag i stället för med egna anställda. Att arbete på detta sätt organiseras om av skatteskal är samhällsekonomiskt snedvridande och tenderar att minska produktiviteten. Statistik från FoU-undersökningen visar att andelen utlagd forskning och utveckling till andra företag i Sverige har ökat från 1,6 procent 2013 till 5,5 procent av de totala FoU-utgifterna 2021. Vad denna ökning beror på går inte att fastställa, och det går heller inte att finna något statistiskt säkerställt samband mellan storleken på FoU-avdraget och utlagd forskning och utveckling till andra företag. Det faktum att avdragstaket under samma tid har ökat från 2,76 till 36 miljoner kronor om året borde ha minskat de snedvridande incitamenten för de flesta företag och koncerner. Det finns också särskilda svårigheter för konsultföretag att göra FoU-avdrag (se avsnitt 6.4.4), vilket minskar möjligheten för konsultföretag att utföra FoU-uppdrag med subventionerade forskare och snarare ger en motsatt snedvridning. Statistiken över företag som gör FoU-avdrag ger ingen indikation på att det skett några förändringar i branschfördelning för konsultföretag. Utredningen anser därför att det inte finns stöd för att utformningen av reglerna har gynnat konsultföretag särskilt.

I förarbeten och remissvar har även risken för konkurrenssnedvridningar lyfts fram. Utredningen konstaterar att FoU-avdraget påverkar företagens investeringsbeslut genom att skifta de ekonomiska förutsättningarna till fördel för FoU-verksamhet. Företag som bedriver FoU-verksamhet får dubbla konkurrensfördelar mot konkurrenter utan FoU-verksamhet. FoU-företag uppvisar i genomsnitt högre produktivitet och får genom FoU-avdraget ytterligare sänkta personalkostnader. Företag som gör FoU-investeringar får en skattesubvention motsvarande 12 öre per investerad krona, ett stöd som inte omfattar andra typer av investeringar. Den genomsnittliga skatten på en investering, som är viktig för beslut på den extensiva marginalen, minskar från 20 procent till knappt 14 procent om det är en FoU-investering. Vidare främjar FoU-avdraget

arbetskraftsintensiv forskning framför kapitalintensiv forskning. Vid införandet av FoU-avdraget innebar taket för avdraget att framför allt företag med mindre FoU-verksamhet gynnades. Genom förstärkningarna av avdraget har dock förutsättningarna även förbättrats för större företag och koncerner.

Sammantaget kan FoU-avdraget alltså sägas snedvrida konkurrensen till förmån för företag som bedriver arbetskraftsintensiv forskning och utveckling. Taket för avdraget innebär att företag med mycket stora FoU-utgifter gynnas mindre än andra företag. Det finns dock inget som tyder på att FoU-avdraget i övrigt har lett till konkurrenssnedvridningar, exempelvis mellan företag i olika branscher.

7.4.5 Storleken på FoU-avdraget är internationellt konkurrenskraftig vad gäller vissa investeringar men inte andra

Utredningens bedömning: I fråga om ett företags beslut att utöka en befintlig FoU-investering är FoU-avdraget ett av de mindre generösa skatteincitamenten inom EU och OECD.

Däremot är den genomsnittliga skatten på en ny och lönsam FoU-investering i Sverige jämförbar med vad som gäller i många andra länder. De totala beviljade skattesubventionerna för forskning och utveckling i Sverige är dock låga i en internationell jämförelse.

Ett viktigt skäl till att FoU-avdraget infördes var strategiskt, dvs. att andra länder hade infört liknande regler. Det är därför angeläget att avdraget ger en internationellt konkurrenskraftig skattelättnad.

Vid investeringsbeslut vid den intensiva marginalen, alltså storleken på en befintlig FoU-investering, förefaller det svenska FoU-avdraget vara ett av de mindre generösa skatteincitamenten för forskning och utveckling. Enligt det s.k. B-indexet ger FoU-avdraget, även efter avdragsförstärkningarna, en lägre skattesubvention för FoU-investeringar än genomsnittet i både EU och OECD (se figur 7.16).

Vid investeringar i ny forskningsverksamhet eller vid lokalisering av nya FoU-anläggningar (den extensiva marginalen) kan de nu-

varande reglerna anses vara relativt konkurrenskraftiga (se figur 7.17). Det finns dock länder inom EU och OECD där skattevillkoren för FoU-utgifter är mer förmånliga.

I en internationell jämförelse utgör FoU-avdraget en relativt liten andel av de svenska företagens totala FoU-utgifter (se figur 7.17). I de flesta länder inom EU och OECD subventionerar staten en större andel av företagens FoU-utgifter genom skatteincitament. Den låga andelen i Sverige kan delvis förklaras av att en stor andel av FoU-utgifterna kommer från mycket stora företag, vars FoU-avdrag begränsas av avdragstaket, eller av att vissa företag avstår från att nyttja FoU-avdraget på grund av t.ex. reglernas utformning.

Sammantaget bedömer utredningen att FoU-avdraget har en begränsad betydelse för omfattningen av befintliga FoU-investeringar i Sverige jämfört med andra länder. Däremot framstår det övergripande skatteklimatet för nya FoU-investeringar som mer fördelaktigt i internationell jämförelse. Utöver storleken på FoU-skatteincitamenten spelar dock många andra faktorer in när företag beslutar om investeringar i ny FoU-verksamhet (se avsnitt 7.2).

8 En översyn av FoU-avdraget för ökade investeringar i forskning och utveckling

8.1 Utgångspunkter

Enligt direktiven ska utredningen föreslå ändringar av reglerna om FoU-avdraget för att öka företagens investeringar i forskning och utveckling och för att ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige. Utredningens förslag kan alltså öka FoU-investeringarna hos företag som redan bedriver forskning och utveckling i Sverige (den s.k. intensiva marginalen) eller leda till investeringar från företag som i dag inte bedriver sådan verksamhet i Sverige (den s.k. extensiva marginalen).

Utredningen konstaterar att det finns flera sätt att ändra reglerna om FoU-avdrag för att öka FoU-investeringarna på såväl den intensiva som extensiva marginalen. Ett sätt är att stärka de ekonomiska incitamenten som avdraget ger för att bedriva forskning eller utveckling. Ett annat sätt är att öka reglernas förutsebarhet för att minska företagets risk när de begär avdrag, vilket ökar den förväntade avkastningen från avdraget. Man kan också ändra reglerna så att fler företag omfattas. Slutligen är det möjligt att göra reglerna enklare, vilket innebär att företagets administrationskostnader sänks och avkastningen från avdraget ökar.

Mot denna bakgrund och beaktat de frågeställningar som tas upp i direktiven har utredningen övervägt ändringar av utformningen och storleken hos avdraget (avsnitt 8.2), av definitionerna av forskning och utveckling (avsnitt 8.3) och av förfarandet för att göra avdrag (avsnitt 8.4) samt att Skatteverket ska ges förtydligade möjligheter att ta hjälp av andra myndigheter (avsnitt 8.5).

8.2 FoU-avdragets utformning och storlek ska huvudsakligen inte ändras

Utredningens bedömning: Taket för avdraget och beräkningen av detta tak bör inte ändras.

Storleken på avdraget ska inte kopplas närmare till enskilda personer som arbetar med forskning eller utveckling.

Utredningens förslag: Det s.k. arbetstidsvillkoret ska förenklas genom att kravet på att en person ska ha arbetat minst 15 timmar per månad med forskning eller utveckling slopas.

8.2.1 Möjligheterna att höja FoU-avdraget är begränsade

Det nuvarande FoU-avdraget är 20 procent av avgiftsunderlaget. Arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften uppgår till 31,42 procent, varav 10,21 procent avser ålderspensionsavgift, som inte kan sättas ned (se avsnitt 4.1). För närvarande kan FoU-avdraget alltså endast höjas från 20 procent till 21,21 procent. Utredningen anser att en sådan marginell höjning inte kan förväntas öka företagets investeringar i forskning och utveckling.

Möjligheterna att höja FoU-avdraget inom det nuvarande systemet är alltså begränsade. Det ligger vidare inte i utredningens uppdrag att föreslå att FoU-avdraget ska utformas på något annat sätt, t.ex. genom att sänka skatteavdragen på löner till FoU-personal eller genom att införa s.k. negativa arbetsgivaravgifter där arbetsgivare som betalar FoU-löner får tillbaka pengar från staten.

Med beaktande av dessa begränsningar har utredningen försökt hitta andra alternativ. Ett alternativ som prövats är att höja eller slopa taket för avdraget (avsnitt 8.2.2), ett annat att endast ta ut ålderspensionsavgift på löner som avser FoU-arbete (avsnitt 8.2.3) och ett tredje att sänka arbetstidsvillkoret (avsnitt 8.2.4).

8.2.2 Avdragstaket ska inte höjas eller slopas

Mycket forskning och utveckling bedrivs i företag som slår i avdragstaket

Den högsta möjliga nedsättningen av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling har höjts vid tre tillfällen sedan reglerna infördes. Taket uppgår numera till 36 miljoner kronor per år och koncern. Detta motsvarar forskarlöner om 180 miljoner kronor per år och koncern. Om det antas att en forskarlön uppgår till 50 000 kronor per månad motsvarar taket löner till 300 heltidsanställda FoU-personer per år.

Det finns ett antal koncerner i Sverige vars utgifter för svenska FoU-löner överstiger det nuvarande taket. Efter den senaste höjningen av avdragstaket i juli 2023 gör tre koncerner maximala FoU-avdrag.¹ I SCB:s FoU-undersökning 2021 hade 24 koncerner arbetskraftskostnader i sin FoU-verksamhet överstigande 180 miljoner kronor. Samma år gjorde 21 av dessa koncerner FoU-avdrag varav 12 koncerner drog nytta av maximala avdrag enligt det dåvarande taket. Enkätundersökningen Forskning och utveckling i internationella företag, som genomförs vartannat år av Tillyväxtanalys i samarbete med SCB, visar statistik över den forskning och utveckling som sker i Sveriges 21 största internationella företag. Undersökningen 2021 visar att 7 av dessa företag hade fler än 300 helårs-personer inom forskningsverksamheten. Av dessa koncerner gjorde fem FoU-avdrag och två nådde avdragstaket. Utredningen saknar uppgifter om varför koncernerna inte gjorde maximala FoU-avdrag, men statistiken talar för att fler svenska och internationella koncerner har potential att öka sitt utnyttjande av avdragsmöjligheterna.

En betydande andel av företagssektorns forskning och utveckling bedrivs i företag som utnyttjar maximala FoU-avdrag. Enligt FoU-undersökningen från 2021 står dessa företag för 41 procent av företagens totala interna FoU-utgifter.² De tre koncerner som efter höjningen av avdragstaket 2023 gör maximala avdrag svarar för 28 procent av näringslivets totala FoU-utgifter 2021. FoU-avdrag till dessa företag ger inga incitament för ökade FoU-investeringar,

¹ Utredningen har statistik till och med tredje kvartalet 2023.

² SCB:s FoU-undersökningar fram till 2023 saknar uppgifter om FoU-verksamhet i mikroföretag. Företag med färre än 200 anställda, utan utgifter för forskning och utveckling överstigande 5 miljoner kronor föregående år, eller som är ett industriforskningsinstitut eller tillhör bransch 72 ingår i undersökningen genom sannolikhetsurval.

utan är enbart en förmögenhetsöverföring från staten till företagen. Avdragstaket skulle uppskattningsvis behöva tiodubblas för att Sveriges största FoU-koncerner ska kunna göra FoU-avdrag för all FoU-personal. Utredningen anser att det i så fall vore rimligast att slopa avdragstaket helt.

Ett slopande av avdragstaket skulle öka den statsfinansiella kostnaden för reglerna

Hur mycket den statsfinansiella kostnaden skulle öka om avdragstaket slopas varierar och beror på vilka antaganden som görs dels om takets påverkan på antalet företag som väljer att göra FoU-avdrag, dels på storleken på företagens FoU-investeringar, alltså de extensiva och intensiva marginalerna.

En rimlig utgångspunkt är att de koncerner som har lägre avgiftsunderlag för FoU-personal än 180 miljoner kronor inte påverkas av en förändring av avdragstaket, vare sig de redan gör FoU-avdrag eller om de avstår. I ett återhållsamt scenario kan det då antas att slopandet av taket endast medför att de tre koncerner som redan gör maximala FoU-avdrag enligt dagens regler ökar sina FoU-avdrag att omfatta hela FoU-personalen. En översiktlig beräkning ger att den statsfinansiella kostnaden då skulle öka med 0,85 miljarder kronor, om det antas att FoU-verksamheten inte ökar till följd av avdraget.

I ett extensivt scenario när alla koncerner med ett avgiftsunderlag för FoU-personal som överstiger 180 miljoner kronor gör FoU-avdrag, även de som i dag avstår, ökar den statsfinansiella kostnaden avsevärt. Givet att dessa företag under 2021 rapporterade FoU-utgifter om närmare 44 miljarder kronor, varav ungefär hälften kan antas vara löner till FoU-personer i Sverige, skulle deras maximala FoU-avdrag uppgå till cirka 3,3 miljarder kronor.³

Mot denna bakgrund uppskattar utredningen att den statsfinansiella kostnaden för att slopa taket kommer att öka med mellan 0,85 och 4,2 miljarder kronor, beroende på i vilken utsträckning som de största FoU-företagen väljer att använda avdraget. Detta kan jämföras med att de totala FoU-avdragen under 2023 uppgick till cirka 2,5 miljarder kronor.

³ Utredningen har identifierat elva sådana koncerner i FoU-undersökningen 2021 respektive undersökningen Forskning och utveckling i internationella företag 2021.

Utredningen har även övervägt att införa en ökningsbaserad del av FoU-avdraget, där avdrag över ett visst belopp endast får göras om det är fråga om en ökning jämfört med det föregående årets FoU-utgifter. En sådan ändring skulle kunna förstärka företagets incitament att öka sin forskning och utveckling samtidigt som ökningen av den statsfinansiella kostnaden skulle begränsas. De negativa effekterna skulle ändå vara större än fördelarna. Den främsta anledningen är att själva beräkningen av avdraget skulle bli svår, både för de avgiftsskyldiga och för Skatteverket. Därutöver skulle ett sådant incitament kunna skapa snedvridningar då det i vissa fall skulle vara mer förmånligt att öka sina FoU-utgifter under vissa perioder men inte andra.

Avdragstaket ska inte höjas eller slopas

De svenska reglernas internationella konkurrenskraft och förmåga att påverka lokaliseringen av forskning och utveckling är avhängiga av avdragets storlek. Figur 7.17 i kapitel 7 visar att företagens genomsnittliga skatt vid en FoU-investering i Sverige är medelhög i en internationell jämförelse (se avsnitt 7.2). Ett slopat avdragstak skulle inte förbättra denna ranking. De svenska reglernas internationella konkurrenskraft skulle alltså vara oförändrad för alla företag som inte gör maximala avdrag, det vill säga de företag med lägre lönekostnader i FoU-verksamheten än 180 miljoner kronor. De största FoU-företagens etableringsbeslut av forskningsverksamhet skulle åtminstone potentiellt kunna påverkas av ett slopat tak. Figur 7.18 illustrerar hur den genomsnittliga skatten vid en FoU-investering skulle minska från 20 till knappt 14 procent för de koncerner med lönekostnader som i dag överstiger avdragstaket. Avdragets storlek styr dock fortfarande hur attraktiva de svenska reglerna är.

När det gäller investeringsbeslut vid den intensiva marginalen, när företagen expanderar sin befintliga FoU-verksamhet, skulle en höjning av avdragstaket endast främja FoU-investeringarna i de företag som redan gör maximala avdrag. Figur 7.15 illustrerar att skattesubventionen för varje ytterligare krona som investeras i forskning och utveckling skulle öka med 12 öre för de största FoU-företagen om avdragstaket slopas. Denna andel är lägre än den genomsnittliga skattesubventionsgraden i OECD och EU (se figur 7.16). Det före-

faller därför rimligt att anta att FoU-skatteincitamentet inte heller har så stor påverkan på de stora FoU-företagens investeringsbeslut på den intensiva marginalen. Det finns även viss evidens som tyder på att FoU-skatteincitament ger störst effekt på FoU-investeringar i mindre företag medan stora företag och forskningsintensiva företag påverkas mindre.⁴ Slutsatsen vinner också stöd i utredningens samråd med svenska företag.

Avdragstak för FoU-skatteincitament är vanliga i jämförbara länder. Sådana tak finns i bl.a. Danmark, Finland, Norge och Tyskland. I dessa länder är avdragsmöjligheterna per företag i allmänhet lägre än det svenska FoU-avdraget. I vissa andra länder saknas en övre gräns. Så är fallet i bl.a. Belgien, Frankrike och Storbritannien, även om storleken på nedsättningen minskar över en viss nivå i de två sistnämnda länderna.

Även beaktat att det svenska FoU-avdraget är genomsnittligt attraktivt i en internationell jämförelse kan det inte uteslutas att avdragstaket har en negativ påverkan på Sveriges möjlighet att konkurrera med dessa länder om de största multinationella företagens FoU-investeringar. Samtidigt finns det andra faktorer som också påverkar företagens investeringsbeslut (se avsnitt 7.2). Det finns t.ex. stöd för att tillgång till kvalificerad arbetskraft och immaterialrättsligt skydd har större betydelse för var FoU-investeringar görs än ingenjörslöner och bolagsskatt. Även när företag själva rangordnar olika faktorer har betydelse för lokalisering av forskning och utveckling hamnar FoU-avdrag och kostnadsbesparingar långt ner.

Sammantaget konstaterar utredningen att ett höjt eller slopat avdragstak skulle kunna ge den grupp av stora företag som bedriver majoriteten av all forskning och utveckling i Sverige ett visst incitament att öka sina FoU-investeringar här. Vidare är det sannolikt att de svenska reglernas internationella konkurrenskraft skulle stärkas i viss omfattning för samma grupp av stora företag. Utredningen drar emellertid slutsatsen att effekten på företagens FoU-investeringar skulle vara relativt begränsad, på såväl den intensiva som den extensiva marginalen, eftersom det finns andra faktorer som spelar en större roll för de mycket stora företagens FoU-investeringar. Dessutom skapar det svenska FoU-avdragets konstruktion såsom en nedsättning av arbetsgivaravgifterna en absolut begränsning för

⁴ Se t.ex. Hægeland och Møen (2007), Lokshin och Mohnen (2012), Labeaga Azcona m.fl. (2014), Castellacci och Lie (2015), OECD (2023).

hur ekonomiskt attraktivt det kan göras. Mot denna bakgrund och beaktat den förväntat stora ökningen av avdragets statsfinansiella kostnad anser utredningen en höjning eller ett slopande av taket för avdraget inte framstår som ett effektivt sätt att öka företagens FoU-investeringar. En sådan ändring föreslås därför inte.

8.2.3 Beräkningen ska inte ändras till att endast ålderspensionsavgift betalas på löner till FoU-personal

Ett annat sätt att ändra utformningen av avdraget är att koppla avdraget närmare till enskilda forskare snarare än till arbetsgivares totala löner för sådana personer. Det kan exempelvis tänkas att endast ålderspensionsavgift ska betalas på lön för FoU-arbete upp till en viss gräns per månad och att en arbetsgivare kan sätta ned arbetsgivaravgifterna på detta sätt för högst ett visst antal personer. Detta motsvarar delvis vad som gäller enligt det s.k. växa-stödet (lagen [2016:1053] om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag). Utredningen ser dock inte att en sådan ändring skulle ge mer forskning och utveckling i Sverige. Ändringen skulle också göra reglerna mer komplicerade. Mot denna bakgrund anser utredningen inte att det finns skäl för en sådan ändring.

8.2.4 Arbetstidsvillkoret ska förenklas

För nedsättning av arbetsgivaravgifter krävs enligt det s.k. arbetstidsvillkoret att en viss person har arbetat minst hälften av sin arbetstid och minst 15 timmar med forskning eller utveckling under en viss månad.

Det är möjligt att sänka andelen som ska läggas på forskning eller utveckling från hälften till t.ex. 25 procent av arbetstiden. Det skulle, särskilt bland mindre företag, kunna förekomma att personer utför reellt FoU-arbete under mindre än hälften av sin arbetstid. Detta bör dock vara ovanligt och det är enligt utredningen tveksamt om en ändring av arbetstidsvillkoret till 25 procent skulle stimulera ökad forskning och utveckling i någon större grad. Vidare skulle en sådan ändring öka andelen gjorda FoU-avdrag som går till annat än FoU-arbete. Ändringen skulle också ge incitament till företagen att sprida forskningsarbetet över fler anställda, vilket minskar FoU-

avdragets effektivitet. I utländska motsvarigheter till det svenska FoU-avdraget beviljas i princip inte någon nedsättning utöver den arbetstid som faktiskt läggs på forskning och utveckling. Det innebär att de svenska reglerna redan är generösa i detta avseende. Mot denna bakgrund anser utredningen att det inte finns skäl att minska andelen arbetstid som måste läggas på forskning eller utveckling.

Arbetsvillkoret kan även ändras genom att kravet på minst 15 timmars arbete med forskning eller utveckling tas bort. Syftet med detta krav är att nedsättningar för en person som har utfört mindre FoU-arbete än så inte är meningsfulla att hantera.⁵

Utredningen konstaterar att enkla regler är av stor betydelse för att FoU-avdraget ska fungera som det är tänkt. Formella begränsningar i rätten till nedsättning bör endast ställas upp om det är nödvändigt utifrån reglernas syfte.

Eftersom hälften av en persons arbetstid ska läggas på FoU-arbete enligt de nuvarande reglerna aktualiseras 15-timmarskravet endast för personer som arbetar mindre än cirka 20 procent av en heltidstjänst. Bland sysselsatta personer i åldrarna 20–65 år var det under 2023 cirka 3,4 procent som arbetade mindre än 50 procent.⁶ Även om det kan förekomma att en person har flera arbetsgivare anser utredningen att det är rimligt att anta att 15-timmarskravet endast tillämpas i ett mycket litet antal situationer. Trots det innebär kravet att ytterligare en uppgift behöver bevaras och rapporteras av alla arbetsgivare som vill göra FoU-avdrag. Den omständigheten att en begäran om nedsättning främst medför extraarbete för arbetsgivaren bör enligt utredningen vara ett tillräckligt skydd mot sådana minimala nedsättningar som 15-timmarskravet ska motverka.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att kravet på minst 15 timmars arbetstid ska slopas. Ändringen leder till att reglerna förenklas något men kan enligt utredningen inte antas medföra någon beaktansvärd ökning av FoU-investeringarna i Sverige.

⁵ SOU 2012:66 s. 83 och prop. 2013/14:1 s. 245.

⁶ SCB. *Sysselsatta 15–74 år (AKU), 1000-tal efter veckoarbetstid (överenskommen), kön, ålder och år.*

8.3 Definitionerna av forskning och utveckling ska förtydligas och utvidgas

Utredningens förslag: Forskning ska definieras som arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

Utveckling ska definieras som arbete med att i kommersiellt syfte ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem.

8.3.1 Inledning

Tillämpningen av de nuvarande reglerna om FoU-avdrag präglas av svåra gränsdragningsproblem och bristande förutsebarhet (se avsnitt 6.4). Dessa svårigheter har till största del sin grund i definitionerna av forskning och utveckling. Den bristande förutsebarheten hos de nuvarande definitionerna ökar risken för företag att begära FoU-avdrag, vilket minskar den förväntade avkastningen från avdraget. Därmed minskar det ekonomiska incitamentet att öka investeringarna i forskning och utveckling. Det är möjligt att den bristande förutsebarheten hos reglerna har bidragit till att FoU-avdraget används av en låg andel av Sveriges FoU-företag (se avsnitt 7.1.1). Det finns alltså starka skäl att förtydliga definitionerna så att det blir lättare att bedöma vilket arbete som omfattas av avdraget. Detta gäller i synnerhet definitionen av utveckling, eftersom den har orsakat störst tillämpningsproblem och företag utför mer utveckling än forskning (se avsnitt 3.1).

De nuvarande definitionerna innebär att prövningen av rätten till FoU-avdrag ofta riktas in på frågor som är svåra för företagen att bevisa, även om företagen faktiskt har utfört forskning och utveckling (se avsnitt 6.4.2). Eftersom reglerna är tänkta att omfatta all slags verksamhet med ett reellt FoU-innehåll finns det därför skäl att förändra definitionerna så att rätten till avdrag i högre grad kan bevisas. Däremot finns det inte skäl att förändra definitionerna så att även arbete utan ett reellt FoU-innehåll, t.ex. arbete med att ta fram nya produkter genom att använda befintlig kunskap, ska omfattas. Det finns inte heller skäl att snäva in tillämpningsområdet till vissa typer av FoU-arbete, exempelvis tekniskt arbete.

Definitionerna av forskning och utveckling behöver alltså göras tydligare, vilket även skulle göra reglerna om FoU-avdraget mer konkurrenskraftiga. Utredningen har övervägt flera sätt att uppnå detta. Det har dock inte legat i utredningens uppdrag att se över kravet på att forskning och utveckling bedrivs i kommersiellt syfte.

I avsnitt 8.3.2 och 8.3.3 presenteras utredningens ändringsförslag gällande definitionerna av forskning respektive utveckling. I avsnitt 8.3.4 utvecklas hur bedömningen av om ett visst arbete är forskning eller utveckling ska göras och i avsnitt 8.3.5 redogörs för vissa alternativa definitioner som utredningen har valt att inte föreslå. Avsnitt 8.3.6 innehåller en sammanfattning av de ändringar som föreslås och deras konsekvenser.

8.3.2 Forskning är arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap

Syftet med forskning är fortsatt att ta fram ny kunskap

För att ett visst arbete ska falla in under begreppet forskning i de nuvarande reglerna krävs att arbetet har till syfte att ta fram ny kunskap.

Utredningens utvärdering av reglerna har inte visat att detta krav har orsakat några större svårigheter i rättstillämpningen, även om det inte varit helt klart hur ny den framtagna kunskapen ska vara. Kravet motsvarar också vad som gäller i andra länder med liknande FoU-skatteincitament.

I kammarrättspraxis har det krävts att kunskapen ska vara ny för en vidare krets och inte endast för den avgiftsskyldige.⁷ En sådan tolkning är väl förenlig både med lagtexten och reglernas syfte att stimulera företag att öka sina investeringar i verksamhet med reellt FoU-innehåll som medför positiva externa effekter. I enlighet med detta anser utredningen att kunskap bör bedömas som ny om den inte är allmänt tillgänglig, dvs. inte har offentliggjorts på något sätt i Sverige eller utomlands. Det bör alltså inte räcka att kunskapen är ny för den avgiftsskyldige.

Mot denna bakgrund anser utredningen att kravet på att forskning har som syfte att ta fram ny kunskap inte behöver ändras.

⁷ Kammarrätten i Stockholms domar den 8 mars 2023 i mål nr 4369–4372-22 och den 18 mars 2024 i mål nr 4666–4672-23.

Forskningsarbete behöver inte vara systematiskt

För att ett visst arbete ska falla in under begreppet forskning krävs enligt de nuvarande reglerna att arbetet är systematiskt. Detta innebär att arbetet ska utföras enligt en viss metod eller plan.⁸

Ett motsvarande krav finns även i vissa internationella definitioner av forskning och utveckling, t.ex. i Frascatimanualen och i utländska skatteregler med en FoU-definition som bygger på denna manual. Varför kravet finns i de svenska reglerna är inte helt klart. Kravet kan i och för sig antas sälla bort oorganiserat forskningsarbete med små chanser att uppnå sina mål, men det finns ingen anledning att anta att arbete som inte är systematiskt aldrig skulle kunna leda till ny kunskap och positiva externa effekter. Kravet riskerar också att sälla bort forskningsarbete som är systematiskt, men för vilket den avgiftsskyldige av olika anledningar har svårt att bevisa detta, t.ex. forskning i små företag utan särskilda FoU-avdelningar som inte har samma behov av att dokumentera arbetet som större företag. Sådana bevissvårigheter medför att forskningsarbetet i vissa företag i praktiken inte omfattas av FoU-avdraget.

Mot denna bakgrund samt i syfte att förenkla reglerna om FoU-avdraget och för att utöka avdragets omfattning föreslår utredningen att kravet på att forskningsarbete ska vara systematiskt slopas.

Genom ändringen kommer avdraget även att omfatta osystematiskt forskningsarbete som t.ex. saknar metodisk dokumentation. I synnerhet små företag kan förväntas gynnas av denna ändring, som sänker kraven på de underlag som behöver lämnas in till stöd för att forskning har utförts. Förändringen innebär också att definitionen förenklas, vilket ger ytterligare två fördelar: dels minskar avslagsrisken, dvs. risken för att Skatteverket gör en annan bedömning av avdragsrätten än företaget, dels minskar företagets och Skatteverkets administrativa kostnader för att hantera avdraget.

Forskningsarbete behöver inte vara kvalificerat

För att ett visst arbete ska falla in under begreppet forskning krävs enligt de nuvarande reglerna också att arbetet är kvalificerat. Detta innebär att arbetet ska ha ett reellt FoU-innehåll och inte avse stöd-

⁸ Prop. 2013/14:1 s. 241.

och kringfunktioner.⁹ I Företagsskattekommitténs betänkande anges att syftet med kravet är att minimera risken för gränsdragningsproblem genom att begränsa FoU-avdraget till personer som direkt arbetar med forskning eller utveckling eller som ingår som en central del i sådant arbete.¹⁰

Utredningen anser att det alltså är viktigt att FoU-avdraget endast omfattar arbete som direkt bidrar till forskning. Rena stödfunktioner ska alltså uteslutas. Ordet kvalificerat indikerar emellertid att det också krävs viss erfarenhet eller utbildningsbakgrund hos den som utför arbetet. I förarbetena anges dock att detta inte är avsikten, utan att även rutinartat arbete ska kunna omfattas om det är en del i ett kvalificerat FoU-projekt.¹¹ Kravet på att forskningsarbetet ska vara kvalificerat framstår mot denna bakgrund som missvisande. Utredningen har även erfart att det i många fall har varit svårt att bedöma om en persons arbete är kvalificerat.

Utredningen anser vidare att kravet att arbete ska vara kvalificerat inte är nödvändigt för att utestänga rena stödfunktioner från FoU-avdrag. Även utan detta krav omfattar begreppet forskning enligt lagtexten endast arbete med att ta fram ny kunskap. Enligt utredningen är det tydligt att detta inte gäller arbete som endast indirekt bidrar till att ny kunskap tas fram.

I syfte att förtydliga och förenkla reglerna föreslår utredningen därför att kravet på att forskningsarbete ska vara kvalificerat slopas. Som framgår ovan innebär detta inte att FoU-avdraget utökas till rena stödfunktioner. För att en person ska anses arbeta med att ta fram ny kunskap behöver personen alltså vara direkt delaktig i arbete som kan leda till ny kunskap. Detta gäller oberoende av personens yrkestitel, utbildning eller arbetserfarenhet.

En person är direkt delaktig i forskningsarbetet om han eller hon utför det arbete som direkt kan leda till ny kunskap. Detta gäller exempelvis arbete med att analysera vilken ny kunskap som ska tas fram, att identifiera och utföra experiment, tester och analyser, att analysera och utvärdera data eller analysresultat och att skriva forskningsrapporter. I detta ligger även att planera eller projektleda forskningsprojekt.

⁹ Prop. 2013/14:1 s. 521.

¹⁰ SOU 2012:66 s. 81.

¹¹ Prop. 2013/14:1 s. 522.

En person är också direkt delaktig i forskningsarbetet om han eller hon ger tekniskt stöd till arbetet som kan leda till att ny kunskap uppstår. Däremot ska FoU-avdrag fortsatt inte kunna göras för personer som endast indirekt bidrar till framtagandet av ny kunskap genom icke-tekniska stödfunktioner.

Genom ändringen, som förtydligar vilka anställda som omfattas av avdraget, förväntas företagen göra FoU-avdrag för en större andel av sin FoU-personal. Regeländringen förväntas därför stärka avdragets betydelse som incitament för forskning.

8.3.3 Utveckling är arbete med att i kommersiellt syfte ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem

Syftet med utveckling är att ta fram eller förbättra produkter

Enligt de nuvarande reglerna är utveckling arbete med att ta fram nya eller väsentligt förbättrade varor, tjänster eller produktionsprocesser (produkter).

Kravet på att en produkt ska vara ny eller väsentligt förbättrad har visat sig svårtillämpat (se avsnitt 6.4.1). Dessutom har denna omständighet enligt utredningen en begränsad betydelse för om det är fråga om sådant arbete som FoU-avdraget ska främja, dvs. arbete som stimulerar vetenskapliga och tekniska framsteg. En ny eller väsentligt förbättrad produkt kan skapas på andra sätt än genom sådana framsteg, och sådana framsteg leder inte nödvändigtvis till en väsentligt förbättrad produkt. Däremot anser utredningen att definitionen av utveckling av tydlighetsskäl fortsatt bör ange vilken inriktning som arbetet ska ha och hur gränsdragningen mot forskning ska göras. Det bör alltså framgå att arbetet ska ha till syfte att ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser. Det har inte kommit fram att dessa begrepp skulle vara otydliga eller alltför snäva.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att kravet på att utveckling ska ha som syfte att ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser ska behållas, men att det inte längre ska krävas att produkterna som tas fram är nya eller att den förbättring som sker är väsentlig. För att ett visst arbete ska falla in under be-

greppet utveckling ska det därför vara tillräckligt att det finns en skillnad i egenskaper mellan den vara, tjänst eller produktionsprocess som den avgiftsskyldige försöker ta fram och vad som redan finns på marknaden. Detta är en låg tröskel och tyngdpunkten i bedömningen av om arbetet är utveckling ska snarare ligga på *hur* produkterna tas fram (se nedan).

Den föreslagna ändringen innebär att reglerna förenklas. Detta förstärker avdragets betydelse som incitament för FoU-investeringar genom att avslagsrisken och företagens administrativa kostnader minskar. Ändringen medför också en utökning av avdragets tillämpningsområde till aktiviteter som är nyskapande men vars mål inte är lika kommersiellt värdefullt som en ny eller väsentligt förbättrad produkt. Till detta kan läggas att även Skatteverkets administrativa kostnader kan förväntas minska med ändringen.

Produkterna ska tas fram eller förbättras genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem

För att ett visst arbete ska anses som utveckling enligt de nuvarande reglerna krävs att arbetet bygger på resultatet av forskning. Detta krav har orsakat betydande svårigheter i rättstillämpningen, bl.a. i fråga om vilka underlag som krävs för att visa detta (se avsnitt 6.4.1).

Det är inte heller helt tydligt varför kravet finns. En möjlig tolkning är att det har ansetts att utvecklingsarbete som har en tydlig koppling till forskning är mer nyskapande än annan utveckling. Även om så vore fallet anser utredningen att utvecklingsarbete med reellt FoU-innehåll också kan bygga på andra kunskaper, i enlighet med bl.a. Frascatimanualen och den redovisningsmässiga definitionen av forskning och utveckling (se avsnitt 4.3.1 och 4.3.4). Dessutom kan det vara svårt att förklara och bevisa på vilket sätt utvecklingsarbete bygger på forskningsresultat. Företag har normalt inte anledning att överväga denna fråga i sitt FoU-arbete. Mot denna bakgrund föreslår utredningen att kravet på att utvecklingsarbete ska bygga på resultatet av forskning ska slopas.

I stället införs ett nytt krav som innebär att utvecklingsarbete ska bygga på nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Syftet med detta krav är att FoU-avdraget endast ska omfatta sådant utvecklingsarbete som reglerna enligt förarbetena är tänkta att träffa,

dvs. arbete som har ett reellt FoU-innehåll. Genom ändringen kommer reglerna att omfatta även annat nyskapande arbete än sådant som bygger på resultatet av forskning. Enligt utredningen kommer ändringen även göra att rätten till avdrag blir lättare att bevisa (se vidare nedan). Av dessa skäl kommer alltså FoU-avdragets tillämpningsområde att utökas.

Det finns ett vetenskapligt eller tekniskt problem om brist på kunskap eller teknisk förmåga hos den avgiftsskyldige hindrar denne från att ta fram den produkt eller förbättring som man eftersträvar. Vid framtagandet eller förbättringen av en produkt kan flera sådana problem behöva lösas. I vissa fall kan problemet gälla grunden för hela produkten. Så är exempelvis fallet när en lättare och därmed förbättrad bilbarnstol förutsätter att produkten tillverkas i ett lättare material med oförändrade säkerhetsegenskaper utan att tillverkaren känner till hur detta kan göras. Problemet kan också gälla en mer begränsad del av arbetet, t.ex. hur en estetisk effekt eller förpackning ska tas fram. Vidare kan ett problem vara allmängiltigt, som i exemplet med den lättare bilbarnstolen, eller mer specifikt för företaget som försöker lösa problemet, t.ex. vid svårigheter att anpassa en produkt utifrån krav från en enskild kund. Även om problemen kan se olika ut måste problemet som hindrar företaget från att ta fram sin eftersträvalda produkt vara ett vetenskapligt eller tekniskt problem och inte ett annat problem, t.ex. hur produkten ska marknadsföras.

Lösningen på det vetenskapliga eller tekniska problemet måste också vara ny. En lösning är endast ny om den, när det aktuella arbetet utförs, inte är allmänt tillgänglig och inte heller är uppenbar för en fackman. Detta innebär att den eller de lösningar som den avgiftsskyldige har arbetat med behöver jämföras med eventuella lösningar som redan är kända eller som är uppenbara för en fackman. Endast sådant nyskapande arbete som går utöver vad som redan är känt eller uppenbart för en fackman ska ses som utveckling.

Arbetet med utveckling består alltså i att identifiera nya lösningar på ett vetenskapligt eller tekniskt problem, att testa dessa lösningar, att förfina dem för företagets användning och att dokumentera arbetet som utförs. Så fort problemet är löst eller försöken att lösa problemet avslutas upphör utvecklingen.

Den föreslagna ändringen bör ur tillämpningssynpunkt innebära en förenkling för företag som bedriver FoU-arbete, eftersom det

enligt utredningen är lättare att visa vilka problem man har försökt lösa och varför problemen behövde lösas på ett nytt sätt, än att visa att utvecklingsarbetet har byggt på forskningsresultat. Genom att reglerna blir enklare och mer förutsebara minskar avslagsrisken och troligtvis även företagens administrativa kostnader. Ändringen innebär även, som har beskrivits ovan, att definitionen av utveckling kommer att bli bredare och därför i praktiken omfatta arbete för vilket FoU-avdrag tidigare inte kunde göras. Dessutom innebär ändringen att den svenska definitionen av utveckling i högre grad kommer att motsvara vad som gäller enligt motsvarande regler i jämförbara länder. Både i Norge och Storbritannien krävs t.ex. att arbetet utgår från en ny lösning på ett problem. Något krav på att arbetet ska bygga på resultatet av forskning finns däremot inte, varken i de länderna eller i några andra jämförbara länder.

Utvecklingsarbete behöver inte vara systematiskt

Utredningen har ovan föreslagit att forskningsarbete inte längre behöver vara systematiskt för att falla in under definitionen forskning (se avsnitt 8.3.2). Skälen som motiverar detta gäller i lika hög grad vid definitionen av utveckling. Utredningen föreslår därför att kravet på att utvecklingsarbete måste vara systematiskt slopas. Det innebär att utvecklingsarbete som inte är systematiskt också kan falla in under definitionen utveckling och att kraven på det underlag som ska lämnas in till stöd för avdraget sänks.

Utvecklingsarbete behöver inte vara kvalificerat

Utredningen har ovan föreslagit att kravet på att forskningsarbete ska vara kvalificerat för att falla in under definitionen forskning ska slopas (se avsnitt 8.3.2). Skälen för detta förslag motiverar även samma ändring när det gäller utvecklingsarbete. I likhet med det som har förts fram i fråga om forskning innebär denna ändring inte att FoU-avdrag ska kunna göras för personer som endast indirekt bidrar till utvecklingsarbetet. Det ska alltså även fortsättningsvis krävas att personen är direkt inblandad i arbetet. Så är fallet främst för personer som utför arbete som kan leda till att ett vetenskapligt eller tekniskt problem löses på ett nytt sätt. Därutöver omfattas

personer som utför tekniskt understödjande arbete. Personer vars arbete endast indirekt bidrar till utvecklingsarbetet, t.ex. arbete med administration, ekonomi, utbildning eller städning, omfattas inte.

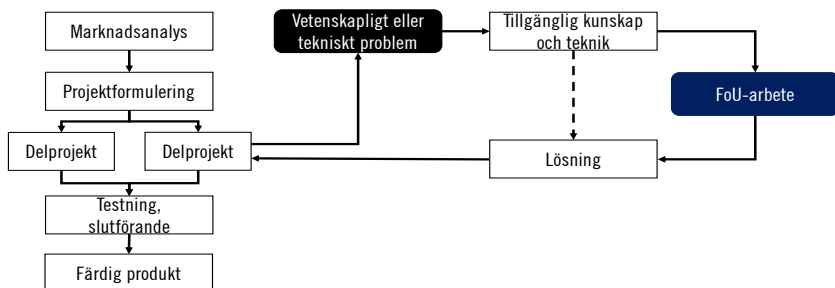
8.3.4 Bedömningen av om arbete är forskning eller utveckling

FoU-arbete kan fylla olika funktioner

Det finns en stor variation i hur företag bedriver sitt FoU-arbete. Vissa företag kan utföra forskning löpande, utan något annat mål än att ta fram ny kunskap som kan vara till nytta för företaget framöver. Andra företag forskar mot ett särskilt mål. De flesta företags FoU-arbete består dock av utveckling snarare än forskning.

Vid arbete med att ta fram en vara, tjänst eller produktionsprocess (produktutveckling) kan FoU-arbete bedrivas under olika faser av projektet. Sådant FoU-arbete kan ha olika syften för att uppnå det övergripande målet med projektet. Ibland kan resultatet av ett visst FoU-arbete vara det som initierar framtagandet av en produkt, exempelvis när upptäckten av ett nytt material får ett företag att försöka skapa en produkt i det nya materialet. FoU-arbetets mål kan då till stor del vara identiskt med målet för det övergripande projektet att skapa en ny produkt i ett nytt material. I andra fall kan arbetet ha initierats av helt andra skäl men ändå innefatta FoU-arbete, t.ex. när nya miljökrav kräver att man löser ett tekniskt problem vars svar inte är allmänt tillgängligt. Utredningens förslag på definitioner av forskning och utveckling ska omfatta nyskapande arbete oavsett syftet med arbetet.

Företag utför ofta forskning eller utveckling i samband med produktutveckling. I många av dessa fall kan den del av arbetet som är FoU-arbete illustreras enligt följande.

Figur 8.1 Exempel på FoU-arbete vid produktutveckling

Källa: Egen bearbetning av diagram i Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche (2024).

I detta exempel inleder ett företag ett produktutvecklingsprojekt efter en marknadsanalys som indikerar behovet av att ta fram eller förbättra en produkt. Som framgår ovan kan ett sådant projekt givetvis även inledas av andra skäl, t.ex. på grund av ett vetenskapligt framsteg som företaget har uppnått genom forskning eller ändringar i fråga om säkerhetsregler eller branschpraxis. Nästa steg är att formulera projektets mål och bestämma hur projektet ska genomföras. I exemplet stöter företaget på ett vetenskapligt eller tekniskt problem i ett delprojekt som den egna personalen inte har ett svar på. Företaget kan då antas försöka lösa problemet genom att hämta in information om den kunskap och teknik som redan är allmänt tillgänglig på området. Det kan även finnas lösningar på problemet som är uppenbara för företagets anställda utifrån deras erfarenhet. Om man på något av dessa sätt hittar en lösning på problemet utförs aldrig något FoU-arbete eftersom problemet kan lösas utifrån vad som redan är känt eller uppenbart för en fackman. I andra fall finns inga sådana lösningar, eller så är de lösningar som finns inte lämpliga av t.ex. tekniska, kommersiella eller juridiska skäl. I dessa fall behöver företaget antingen ta fram ny kunskap om problemet genom forskning eller arbeta med en ny lösning på problemet. Det arbete som då utförs kan omfattas av FoU-avdrag fram till att den nya kunskapen uppstått, problemet har lösts eller arbetet av någon annan anledning har avslutats.

Det som utmärker FoU-delen av ett produktutvecklingsprojekt är alltså att man försöker ta fram ny kunskap eller lösa ett vetenskapligt eller tekniskt problem på ett sätt som skapar ny kunskap. Detta måste särskiljas från arbete där endast befintlig kunskap an-

vänds för att utveckla eller förbättra en produkt. Ett exempel på det sistnämnda är arbete med att förbättra säkerhetsegenskaperna hos en grävmaskin genom att sätta in laminerat glas i sidorutorna, en lösning som är uppenbar för en fackman. Detta arbete har inte som syfte att ta fram ny kunskap och utgår inte heller från en ny lösning på ett vetenskapligt eller tekniskt problem. Vid arbetet har man i stället bara använt befintlig kunskap för att ta fram en förbättrad produkt. Det arbetet omfattas därför inte av de föreslagna FoU-definitionerna.

I exemplet ovan är det övergripande syftet med projektet att ta fram eller förbättra en produkt, inte att ta fram kunskap eller lösa ett vetenskapligt eller tekniskt problem på ett nytt sätt. Detta förhindrar inte att relevanta delar av projektet är FoU-arbete. Vid bedömningen av om ett visst arbete omfattas av de nu föreslagna definitionerna är det alltså viktigt att utgå från vad som är målet med det utförda FoU-arbetet och inte vad som är målet för projektet som helhet. Det kan också finnas fall där ett projekts eller delprojekts enda syfte är att lösa vetenskapliga, tekniska eller interdisciplinära problem. I sådana fall är det möjligt att allt arbete i projektet fram till att man löst problemet ska omfattas av FoU-avdrag.

Ett företags FoU-arbete kan struktureras på många olika sätt och utifrån olika filosofier. Exempel på sådana är agilt arbete samt iterativ och inkrementell utveckling. Andra företag kan sakna en tydlig struktur för sitt FoU-arbete. Enligt utredningens förslag kan arbete omfattas av FoU-avdraget oavsett hur företaget väljer att strukturera arbetet, så länge syftet är att ta fram ny kunskap eller att ta fram eller förbättra produkter utifrån en ny lösning på ett vetenskapligt eller tekniskt problem.

Gränsdragningen mellan forskning och utveckling

De föreslagna definitionerna innebär att gränsen mellan forskning och utveckling dras utifrån vad som är syftet med arbetet. Om målet är att ta fram eller förbättra en produkt ska arbetet bedömas utifrån kriterierna för utveckling. Om målet i stället är att söka ny information får det bedömas om det är fråga om sådan ny kunskap att arbetet ska ses som forskning.

Det finns situationer när den ovanstående gränsen är svår att dra, t.ex. när flera typer av FoU-arbete utförs inom ett projekt som har flera mål. Dessutom finns det för många företag över huvud taget inte någon tydlig gräns mellan arbete med forskning och utveckling. Mot denna bakgrund, och beaktat att forskning och utveckling ger rätt till FoU-avdrag på samma sätt, är det ofta inte motiverat att i detalj försöka särskilja vilka delar av ett FoU-projekt som ska ses som forskning respektive utveckling. Det viktiga är att det kan konstateras att det är fråga om antingen forskning eller utveckling.

Det finns omständigheter som kan indikera att arbete är forskning eller utveckling

Vid bedömningen av om ett visst arbete syftar till att ta fram ny kunskap eller en ny lösning på ett vetenskapligt eller tekniskt problem bör, utöver vad som har angetts ovan, även andra omständigheter kunna beaktas.

Ett exempel på en omständighet som talar för att arbetet är forskning eller utveckling är att det har lett till att företaget har beviljats patent, dock endast om arbetet gäller det som patentansökan avser och arbetet har utförts innan ansökan gjordes. Arbete med att t.ex. vidareutveckla patenterad teknik får bedömas på vanligt sätt.

Ett annat exempel som talar för att arbetet är forskning eller utveckling är att det har lett till ett resultat som har ett stort ekonomiskt värde för många aktörer. Detta eftersom resultatet antagligen skulle ha nåtts tidigare om detta inte krävde ny kunskap eller en ny lösning på ett vetenskapligt eller tekniskt problem. Att ett företag har skapat ett stort ekonomiskt värde genom att effektivisera en sedan länge använd tillverkningsprocess skulle alltså kunna vara en sådan indikation.

Ett ytterligare exempel, som åtminstone i viss mån kan tala för att ett visst arbete är forskning eller utveckling, är att arbetet har utförts av forskarutbildad personal eller i samarbete med ett universitet eller en högskola.

Det är även möjligt att beakta förhållanden hos det företag som har begärt FoU-avdrag. Exempel på sådana omständigheter som i någon mån kan tala för att FoU-arbete har bedrivits är att företaget bedriver en högteknologisk verksamhet vars framgång är avhängig av vetenskapliga eller tekniska framsteg. Det kan också vara så att

företaget har redovisat stora FoU-utgifter under lång tid, eller att företaget tillhör en bransch där många företag uppvisar sådana egenskaper.

Utöver dessa omständigheter kan det givetvis finnas andra omständigheter som i det enskilda fallet talar för att FoU-arbete har bedrivits.

Underlag för prövningen av om arbete är forskning eller utveckling

De föreslagna definitionerna bör enligt utredningens bedömning göra det betydligt lättare för företag att bevisa sin rätt till FoU-avdrag. Frågan om inlämnade underlag är tillräckliga för avdrag måste dock fortfarande avgöras i det enskilda fallet. Den avgiftsskyldige bör kunna beskriva målet med arbetet, vad som är nytt i form av kunskap eller lösningar på ett vetenskapligt eller tekniskt problem och på vilket sätt man sökt den nya kunskapen eller de nya lösningarna. De lämnade uppgifterna kan även behöva konkretiseras genom underlag i form av ritningar, projektbeskrivningar eller resultaten av företagets informationsinhämtning i fråga om den kunskap eller teknik som var allmänt tillgänglig innan arbetet påbörjades. Den omständigheten att dokument har tagits fram för internt bruk utesluter givetvis inte att de ger tillräckligt underlag för att bevisa att FoU-arbete har bedrivits. När det gäller utveckling kan det också vara nödvändigt att beskriva varför lösningen på det aktuella problemet inte var uppenbar för en fackman, vilket i många fall bör kunna göras på ett effektivt sätt genom en redogörelse från en person med tillräckliga kvalifikationer på området.

När det gäller arbetstidskravet kan det vara mycket svårt att bevisa exakt vad en anställd har gjort under en viss kalendermånad. Om den avgiftsskyldige kan göra sannolikt att man har utfört FoU-arbete som kräver ett visst antal personer bör företagets uppgift om vilka personer som har utfört arbetet därför i många fall kunna godtas, även om det saknas fullgott underlag i form av t.ex. tidrapporter från när arbetet utfördes. I detta sammanhang finns det skäl att notera att bedömningen av om en person har utfört FoU-arbete fortsatt ska göras med utgångspunkt i det FoU-projekt som personen

arbetar i.¹² Det kan därför i många fall vara motiverat att göra bedömningen av om en person har utfört FoU-arbete i ljuset av det arbete som personen utfört under en längre tidsperiod än en kalendermånad, t.ex. under ett år.

En annan svårighet med de nuvarande reglerna är att företag i vissa fall inte kan eller vågar lämna över information till Skatteverket eftersom informationen gäller företagshemligheter. Företag som har sålt konsulttjänster kan vidare vara förhindrade att beskriva det arbete som deras konsulter har utfört på grund av sekretessavtal med uppdragsgivaren. Dessa problem bör minska om antalet kriterier för att bedöma vad som är forskning eller utveckling sänks på det sätt som utredningen föreslår. Vidare bör det i många fall kunna godtas att den avgiftsskyldige har maskerat vissa uppgifter som gäller annat än målen för arbetet och på vilket sätt arbetet har utförts, t.ex. namnet på en uppdragsgivare. Det bör även uppmärksammas att inlämnade uppgifter omfattas av sekretess hos Skatteverket och att det sällan finns skäl för verket att redovisa känsliga uppgifter i sina beslut. Till detta kan också läggas att det bör vara möjligt för den avgiftsskyldige att i konsultavtal ta in villkor om undantag från tystnadsplikt i ärenden om FoU-avdrag.

De föreslagna definitionernas relation till andra begrepp

De nu föreslagna definitionerna av forskning och utveckling har vissa likheter med Frascatimanualens definition av forskning och utveckling. Detta gäller särskilt manualens krav på att FoU-arbetet ska vara nyskapande, dvs. syfta till att skapa ny kunskap eller nya tillämpningar av befintlig kunskap. Manualen innehåller dock även andra krav, t.ex. att FoU-arbete ska vara systematiskt, som inte finns i de definitioner som utredningen föreslår. Det som anges i manualen kan alltså inte utan vidare användas som vägledning vid tolkningen av de nu föreslagna definitionerna.

Den föreslagna definitionen av utveckling kan även jämföras med kraven för att patentera en uppfinning (se avsnitt 4.3.5). Utvecklingsarbete ska ha som syfte att ta fram något nytt, vilket också är en förutsättning för ett patent. För att bedöma om något är nytt ska man vid båda bedömningarna se till vilken information som har varit

¹² Prop. 2013/14:1 s. 522.

allmänt tillgänglig och vad varit uppenbart för en fackman. Det finns dock betydelsefulla skillnader mellan det patenterbara området och vad som föreslås utgöra utvecklingsarbete. För att en uppfinning ska kunna patenteras krävs en väsentlig skillnad mot teknikens standpunkt, medan arbete enligt den nu föreslagna definitionen kan vara utveckling redan om det finns en skillnad mellan företagets lösning och vad som tidigare var känt eller uppenbart för en fackman. Dessutom skiljer sig föremålet för bedömningarna åt. Vid en patentansökan analyseras resultatet av arbete som har utförts, medan bedömningen av rätten till FoU-avdrag främst gäller målet för arbetet, som kanske fortfarande pågår eller har misslyckats. Att arbetet har misslyckats utesluter inte att arbetet är utveckling, såvida målet för det som gjorts var att ta fram eller förbättra produkter genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem.

Särskilt om mjukvaruutveckling

Begreppet mjukvaruutveckling kan sägas omfatta dels arbetet med att skriva kod som körs av en dator (mjukvara), dels kringliggande aktiviteter med att bl.a. designa mjukvaran samt att testa och felsöka koden. Mjukvaruutveckling kan bl.a. syfta till att ta fram fristående datorprogram eller datorprogram som är en oskiljbar del av en annan vara, tjänst eller produktionsprocess. Ett exempel på det sistnämnda är funktioner i moderna bilar inbyggda datorer.

Såväl företag som Skatteverket har beskrivit för utredningen att det är svårt att få FoU-avdrag för mjukvaruutveckling (avsnitt 6.4.5). Det vanligaste skälet till detta tycks vara att arbetet inte anses bygga på resultatet av forskning. Utredningens förslag att slopa detta krav bör leda till att problemen kring FoU-avdrag och mjukvaruutvecklingsarbete minskar. Svårigheten att bedöma om mjukvaruutveckling är forskning och utveckling finns dock inte bara i de svenska reglerna, utan liknande problem har uppstått vid tillämpningen av motsvarande skatteincitament i bl.a. Danmark och Storbritannien. Även i Frascatimanualen anges att bedömningen är svår, samtidigt som det också anges att mjukvaruutveckling som utgångspunkt inte är FoU-arbete.

De generella svårigheterna att bedöma om mjukvaruutveckling är forskning och utveckling kan ha flera skäl. En praktisk anledning

kan vara att mjukvaruutveckling ofta sker i andra arbetsformer än vad som är vanligt vid produktutveckling, exempelvis genom s.k. agila arbetssätt.¹³ Ett sådant arbetssätt innebär ofta att arbetet dokumenteras i mindre utsträckning och på mer informella sätt än vid annat FoU-arbete, vilket kan försvåra klassificeringen av arbetet i efterhand. Därutöver upplevs teknikutvecklingen inom mjukvara gå särskilt fort. Detta kan försvåra bedömningen av om t.ex. en viss funktion är ny eller inte, men kan också bidra till att mjukvaruföretag anser att de skapar något nytt trots att det arbete som bedrivs inte nödvändigtvis uppfyller kraven för att vara forskning och utveckling. Slutligen utgår mjukvaruutveckling normalt från skapandet av något nytt, i bemärkelsen att det skrivs ny kod. Detta innebär dock inte i sig att arbetet är nyskapande på det sätt som avses i många definitioner av forskning och utveckling.

Utredningens bedömning är att svårigheterna i fråga om mjukvaruutveckling inte ska underskattas samtidigt som de inte är så stora att det är motiverat att särreglera bedömningen av om sådant arbete är forskning eller utveckling. Vid tillämpningen av de föreslagna definitionerna av forskning och utveckling ska alltså mjukvaruutveckling bedömas utifrån samma kriterier som annat arbete. Det finns däremot skäl att särskilt förtydliga hur prövningen ska göras i fråga om mjukvaruutveckling.

Mjukvaruutveckling som sker utifrån en ny lösning av ett vetenskapligt eller tekniskt problem kan vara utveckling enligt den föreslagna definitionen av sådant arbete. Detta innebär att FoU-avdrag inte kan göras för sådant arbete som utförs innan försöket att lösa problemet påbörjas, t.ex. arbete med att ta fram koncept för eller design av mjukvara. Arbete med att faktiskt skriva koden består däremot till stor del av problemlösning, dvs. försök att utforma kod för att lösa en viss uppgift eller skapa en viss effekt. Exempelvis kan ett företag som erbjuder en app för parkering avse att lägga till en funktion som innebär att appen uppskattar den tillåtna parkeringstiden på en viss plats. Arbetet med detta är endast utveckling om det sker utifrån en ny lösning. Företagets praktiska lösning får alltså inte vara allmänt tillgänglig genom att förekomma i t.ex. lanserad mjukvara eller patent. Om den ovan beskrivna funktionen redan finns i andra appar krävs därför att företagets arbete utgår från en annan lösning än den som finns i dessa appar. Ett exempel på detta

¹³ Se för en beskrivning SOU 2022:68 s. 64–68.

skulle kunna vara att parkeringstiden beräknas utifrån den tid som andra användare har parkerat på platsen. För att arbetet med denna lösning ska vara utveckling krävs också att den inte är uppenbar för en fackman. Det bör uppmärksammas att det är möjligt att en lösning är uppenbar för en fackman trots att den programmering som krävs är komplicerad och tidskrävande. Det faktum att en viss lösning behöver testas innan dess exakta utformning identifieras utesluter inte heller att lösningen är uppenbar för en fackman. Däremot är en lösning inte uppenbar om en fackman endast känner till att något teoretiskt kan göras på ett visst sätt, men inte hur det ska genomföras praktiskt.

Även mjukvaruutveckling som medför förbättringar som inte är uppenbara för användaren av ett datorprogram kan vara utveckling. Exempelvis kan företaget i exemplet ovan vilja effektivisera koden för sin app för att förenkla tillägg av nya funktioner. Om detta arbete sker utifrån en lösning som varken är allmänt tillgänglig eller uppenbar för en fackman kan det vara utveckling. Ett exempel på detta skulle kunna vara att koden struktureras i en IT-arkitektur som inte används för liknande mjukvara.

Utöver arbetet med att skriva koden utmärks mjukvaruutveckling av testning och felsökning av mjukvaran. Det är viktigt att endast arbete med sådana tester som är nödvändiga för att lösa det aktuella tekniska eller vetenskapliga problemet hanteras som utveckling. Tester av t.ex. användarupplevelsen av den utvecklade programvaran bör som utgångspunkt inte ses som en del av utvecklingen eftersom detta inte avser lösningen av problemet.

Vidare är mjukvaruutveckling ofta iterativ. Det innebär att lanserade mjukvaruprodukter hela tiden utvecklas genom små förändringar. Sådant arbete kan vara utveckling enligt den föreslagna definitionen om det sker utifrån nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem, vilket sällan bör vara fallet för t.ex. löpande underhåll och åtgärdande av s.k. buggar i lanserad mjukvara.

Det kan även förekomma att det vid mjukvaruutveckling utförs arbete som ska ses som forskning enligt den föreslagna definitionen av sådant arbete. Den avgörande förutsättningen för detta är att syftet är att ta fram ny kunskap. Så kan vara fallet exempelvis vid datavetenskaplig forskning eller analyser av spelarbeteende för att bedöma vilka funktioner som datorspel i allmänhet bör ha för att locka spelare i olika åldrar.

Mjukvaruutveckling kan även utföras som en del av ett FoU-projekt gällande något annat. Ett exempel är att ett datorprogram måste ändras för att ett mätinstrument ska kunna användas på en viss substans. Sådant arbete är forskning eller utveckling om arbetet som datorprogrammet ska användas i är forskning eller utveckling, eftersom mjukvaruutvecklingen är ett direkt stöd till FoU-arbetet.

8.3.5 Utredningen har övervägt och förkastat andra utformningar av definitionerna

Utöver de ändringar som utredningen har föreslagit har ett antal andra utformningar övervägts men förkastats.

Utredningen har övervägt att behålla de nuvarande definitionerna men sänka beviskraven, t.ex. genom att det ska räcka att det kan antas att utveckling bygger på forskningsresultat. En sådan ändring innebär dock ett avsteg från grunderna i skatteförfarandet. Utredningen har ansett att detta bör undvikas och att det i stället är mer lämpligt att utforma definitionerna så att prövningen riktas in på frågor som företag kan bevisa.

En annan möjlighet skulle kunna vara att helt följa en viss internationellt vedertagen avgränsning, t.ex. den i Frascatimanualen eller den i EU:s gruppundantagsförordning. Samtliga utländska definitioner som utredningen analyserat har en närmare koppling till dessa definitioner än de nuvarande svenska definitionerna. Att samma definitioner används på flera olika områden kan också ha fördelar. Frascatimanualens eller gruppundantagsförordningens FoU-definitioner är dock inte tänkta att användas som skatteregler. Definitionerna i gruppundantagsförordningen innehåller många uttryck som skulle behöva förtydligas, däribland ”nya färdigheter” och ”rutinmässiga ändringar”. Frascatimanualen innehåller mer vägledning, men också tre olika FoU-definitioner vars inbördes relationer inte är tydliga. I manualen ställs det också upp fem olika kriterier för all forskning och utveckling, vilket innebär att kraven för att göra FoU-avdrag i praktiken skulle bli fler än enligt de nuvarande reglerna. Utredningen har därför ansett att det är mer lämpligt att definitionerna närmar sig vad som gäller internationellt än att tillämpa hela eller stora delar av någon internationell definition direkt.

Vidare har många andra länder valt att ha en gemensam definition av forskning och utveckling i stället för att dela upp den i två olika

delar, dvs. en gällande forskning och en gällande utveckling. I utredningens föreslagna definitioner finns större likheter mellan forskning och utveckling än tidigare. När ett vetenskapligt eller tekniskt problem löses på ett nytt sätt bör ny kunskap uppstå, vilket gör det möjligt att slå ihop de två definitionerna till en. Denna definition skulle kunna vara den föreslagna definitionen av forskning, eftersom även utveckling enligt detta synsätt syftar till att ta fram ny kunskap, genom att lösa problem på nya sätt. En sådan ändring skulle förenkla reglerna. Utredningen har dock ansett att en sådan gemensam definition skulle göra det mindre tydligt vilket arbete som omfattas av FoU-avdrag, främst eftersom det inte skulle framgå på vilket sätt som ny kunskap skapas genom utveckling. Dessutom skulle definitionen inte innehålla det som utmärker utveckling ur företagets perspektiv, dvs. skapandet eller förbättrandet av produkter. Om en gemensam definition av forskning och utveckling ska innehålla även det sistnämnda går förenklingsfördelarna med en sådan definition i princip förlorade.¹⁴ En annan sak är att en gemensam FoU-definition kan uppfattas vara mer i linje med hur många företag bedriver sin FoU-verksamhet, dvs. utan tydliga gränser mellan forskning och utveckling. Utredningen konstaterar dock att en uppdelning mellan forskning och utveckling görs i bl.a. Frascatimanualen, gruppundantagsförordningen och i redovisningsreglerna (se avsnitt 4.3). Mot denna bakgrund har utredningen bedömt att tydlighetsfördelarna med två definitioner överväger den förenkling som en gemensam FoU-definition skulle innebära.

Utredningen har också undersökt möjligheten att förflytta tyngdpunkten i prövningen från själva arbetet till de personer som utför det. Vid en sådan utformning skulle man exempelvis kunna anta att allt arbete som utförs av personer med en viss utbildningsbakgrund är forskning eller utveckling. Reglerna skulle då kunna bli lättare att tillämpa. Å andra sidan skulle kopplingen till företagets forskning och utveckling försvagas eftersom inte alla personer med en viss utbildningsbakgrund utför sådant arbete. Dessutom är det inte säkert att allt arbete som utförs av personer med sådan bakgrund är FoU-arbete. Utredningen har därför ansett att en sådan förenkling

¹⁴ En sådan definition skulle kunna vara: "arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap eller nya eller förbättrade varor, tjänster eller produktionsprocesser genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem".

skulle innebära en påtaglig försämring när det gäller möjligheten att uppfylla reglernas syfte.

8.3.6 Sammanfattning

Utredningens förslag är att begreppet forskning ska avse arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap, och att begreppet utveckling ska avse arbete med att i kommersiellt syfte ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Dessa förslag innebär flera förändringar i förhållande till de nuvarande definitionerna av forskning och utveckling.

Ändringarna innebär att definitionerna riktas in på om arbetet kan bidra till att skapa ny kunskap eller teknik. Detta innebär att FoU-avdraget efter ändringarna kommer att omfatta vissa aktiviteter som tidigare inte omfattades. Exempelvis kan man enligt de nuvarande reglerna inte få FoU-avdrag för arbete med att utveckla en lättare stomme för personbilar genom att använda teknik från lastbilar på ett nytt sätt, om det inte har bedrivits forskning på detta. Enligt den föreslagna definitionen av utveckling skulle avdrag kunna beviljas för sådant arbete, om lösningen att använda lastbilstekniken inte var allmänt tillgänglig eller uppenbar för en fackman.

Genom ändringarna ges också sättet på vilket FoU-arbetet är strukturerat mindre betydelse. Detta utökar rätten till avdrag, särskilt för innovativa småföretag. Som exempel kan nämnas att man enligt de nuvarande reglerna antagligen inte skulle beviljas FoU-avdrag för arbete med att identifiera hur kopplingen mellan två enzymer påverkas av olika temperaturer, om arbetet bedrivs utifrån en *trial and error*-metodik. Detta eftersom arbetet inte skulle anses systematiskt. Enligt den föreslagna definitionen av forskning spelar det ingen roll att arbetet inte varit systematiskt, FoU-avdrag kan beviljas ändå.

En annan förändring är att definitionerna riktas in på omständigheter som företag har lätt att bevisa genom underlag som upprättas oberoende av beslutet att göra FoU-avdrag. Detta innebär att det blir lättare att göra avdrag och i praktiken att fler företag omfattas av reglerna. Dessutom minskar de administrativa kostnaderna för hanteringen för både företagen och Skatteverket, vilket ökar FoU-

avdragets attraktivitet. Exempelvis skulle man enligt de nuvarande reglerna antagligen inte beviljas FoU-avdrag för arbete med att effektivisera en hemsidas sökfunktion om arbetet endast dokumenteras genom en beskrivning av varför arbetet har utförts och hur arbetet med att ändra koden har bedrivits. Detta eftersom en sådan dokumentation sannolikt inte skulle visa att utvecklingsarbetet varit systematiskt eller byggt på forskning. Enligt den föreslagna definitionen av utveckling skulle det beskrivna underlaget kunna vara tillräckligt för att dra slutsatsen att det är fråga om en ny lösning på ett tekniskt problem.

Ändringarna innebär också att det blir lättare att bedöma om arbete omfattas av FoU-avdrag eller ej. De kriterier som har orsakat störst svårigheter i rättstillämpningen slopas och ersätts i vissa fall av nya kriterier som enligt utredningen avgränsar rätten till avdrag på ett tydligare sätt. De företag som utredningen har diskuterat förslagen med har instämt i denna bedömning. Dessutom minskar antalet kriterier som behöver prövas för att bedöma om arbete är forskning eller utveckling, vilket i många fall ökar möjligheten att göra avdrag. Det gör även reglerna mer lättillämpade.

Enligt utredningen kommer de föreslagna ändringarna av definitionerna alltså att medföra att FoU-avdraget på ett betydligt bättre sätt än i dag uppfyller sitt syfte att gynna företagens FoU-investeringar i Sverige.

8.4 Förfarandet för att göra FoU-avdrag ska inte ändras

Utredningens bedömning: FoU-avdrag ska göras på samma sätt som tidigare, utan något krav på att avdrag får göras först efter en godkänd ansökan eller en registrering. Det ska inte införas en möjlighet till förhandsbesked i fråga om rätten till FoU-avdrag.

8.4.1 Inledning

Enligt de nuvarande reglerna ska de avgiftsskyldiga begära FoU-avdrag i arbetsgivardeklarationen månaden efter att FoU-arbetet har utförts. Avdraget kan därefter prövas av Skatteverket, som vid

sin bedömning kan anse att rätt till avdrag saknas. Detta får till följd att nedsättningen krävs tillbaka. Det är även möjligt att göra avdraget genom en begäran om omprövning upp till sex år senare (se vidare avsnitt 4.2.4).

Det nuvarande förfarandet har lett till svårigheter i rättstillämpningen. Bland annat har det upplevts som oförutsebart om avdrag som görs löpande genom arbetsgivardeklarationen kan komma att krävas tillbaka, vilket har fått till följd att avdrag har begärts först i efterhand (se avsnitt 6.4.4). Å andra sidan innebär det nuvarande förfarandet att det är lätt att begära avdraget och att företagen får en omedelbar likviditetsförstärkning. Reglerna är även i linje med det övriga skatteförfarandet. Ur ett internationellt perspektiv tillämpas ett deklarationsförfarande i bl.a. Danmark, Finland och Frankrike.

Utifrån svårigheterna i det nuvarande förfarandet finns det ändå skäl att överväga om FoU-avdraget ska begäras på ett annat sätt i syfte att sänka kostnaderna för att hantera avdraget eller för att skapa större förutsebarhet i rätten till avdrag. Utredningen har övervägt om förfarandet bör ändras genom att förbättra det nuvarande deklarationsförfarandet (avsnitt 8.4.2) eller genom att införa ett obligatoriskt ansökningsförfarande (avsnitt 8.4.3), ett obligatoriskt registreringsförfarande (avsnitt 8.4.4) eller ett frivilligt förhandsbeskedsförfarande (avsnitt 8.4.5).

8.4.2 Det är inte möjligt att på ett effektivt sätt förbättra det nuvarande deklarationsförfarandet

Utredningen har övervägt om vissa av svårigheterna som finns kan avhjälpas genom ändringar i det nuvarande deklarationsförfarandet.

En möjlig ändring är att låta företagen göra FoU-avdrag för en längre tidsperiod, exempelvis ett kalenderår, i stället för en kalendermånad. På så vis skulle företagen eventuellt få bättre förutsättningar att beskriva det arbete som har utförts i ett sammanhang, vilket skulle kunna innebära att deras administrationskostnader minskar. Enligt utredningen skulle dock en sådan ändring inte minska företagens risk i någon större omfattning. Dessutom skulle en sådan ändring innebära att hanteringen av FoU-avdraget bryts ut från vad som gäller för arbetsgivaravgifterna i övrigt. Utredningen har inte identifierat ett sätt att göra detta på som inte komplicerar reglerna

betänkligt, försvårar beräkningen av arbetsgivaravgifterna och riskerar att skapa nya tillämpningsproblem. Mot denna bakgrund anser utredningen att en sådan ändring inte är lämplig.

Utredningen har även övervägt att göra ändringar i hur FoU-avdraget hanteras i arbetsgivardeklarationen. Det är t.ex. möjligt att kräva att de avgiftsskyldiga lämnar ytterligare uppgifter om vilket arbete som har utförts, att en särskild blankett ska lämnas med deklarationen eller att Skatteverket i själva deklarationsblanketten ger mer information om vilka uppgifter och dokument som kan behöva lämnas in till verket vid en eventuell senare kontroll. Syftet med dessa förslag – som kan genomföras utan någon lagändring¹⁵ – är att färre företag ska överraskas av de dokumentationskrav som ställs upp vid en kontroll, vilket i någon mån skulle öka förutsebarheten när avdraget görs. Utredningen anser dock att det inte är lämpligt att kräva ytterligare uppgifter om FoU-arbetet vid deklarationen, eftersom detta skulle leda till en ökning av företagens administrationskostnader som inte är proportionerlig mot de förmodade fördelarna. När det gäller möjligheten att låta själva arbetsgivardeklarationen innehålla mer information om reglerna om FoU-avdrag konstaterar utredningen att deklarationsblanketten redan i dag hänvisar till information på Skatteverkets hemsida. Någon större fördel med att ta in mer information om FoU-avdraget direkt i blanketten finns därför inte.

Utredningen har alltså inte identifierat några ändringar som kan förbättra det nuvarande deklarationsförfarandet. En annan sak är att det kan finnas andra, enklare sätt att få reglerna om FoU-avdrag att fungera bättre, exempelvis genom att förtydliga och fördjupa informationen om reglerna på Skatteverkets hemsida eller genom att förbättra möjligheterna att bilagera dokument vid digital inlämning av arbetsgivardeklarationer. Utredningen konstaterar dock att sådana åtgärder kan vidtas inom ramen för de nuvarande reglerna och har inte skäl att lämna förslag på hur arbetet med FoU-avdraget ska bedrivas hos Skatteverket.

¹⁵ Skatteverket får meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska ingå i en arbetsgivardeklaration (6 kap. 3 a § skatteförfarandeförordningen [2011:1261]).

8.4.3 Det ska inte införas ett obligatoriskt ansökningsförfarande

Ett alternativ till det nuvarande deklarationsförfarandet är införa ett obligatoriskt ansökningsförfarande där FoU-avdrag får göras endast efter en godkänd ansökan om att arbetet som ska bedrivas utgör forskning eller utveckling. Sådana förfaranden finns i Nederländerna, Norge och Tyskland. Dessa regelverk tycks huvudsakligen vara välfungerande och uppskattade.

Hur kan ett ansökningsförfarande utformas?

Med utgångspunkt i reglerna i Nederländerna, Norge och Tyskland har utredningen övervägt ett svenskt ansökningsförfarande. Ett sådant förfarande skulle kunna utformas enligt följande.

FoU-avdrag kan endast göras för arbete i FoU-projekt som har godkänts som forskning eller utveckling. Ett sådant godkännande beviljas av en prövningsmyndighet efter en ansökan. Om projektet godkänns skickas beslutet till arbetsgivaren och registreras hos Skatteverket. FoU-avdraget begärs alltså i den månatliga arbetsgivardeklarationen, men ett automatiskt beslut i enlighet med deklarationen fattas endast om det finns ett godkänt projekt registrerat hos Skatteverket. Saknas en sådan registrering fattas ett automatiskt beslut utan det begärda avdraget.

Frågan om ett visst arbete är forskning eller utveckling bedöms endast av prövningsmyndigheten, inte av Skatteverket. Det är dock Skatteverket som i efterhand bedömer om det gjorda FoU-avdraget gäller det godkända projektet och om arbetet motsvarar vad som har angetts i ansökan.

En ansökan om godkännande kan göras innan ett FoU-projekt inleds och måste göras innan projektet avslutas. Om projektet godkänns är det möjligt att genom en begäran om omprövning göra FoU-avdrag även för arbete som redan har utförts.

I sin ansökan måste arbetsgivaren presentera underlag som visar att arbetet är forskning eller utveckling och en uppskattning av projektets personella och finansiella omfattning.¹⁶ En ansökan kan gälla flera FoU-projekt. Om ansökan godkänns behöver företaget

¹⁶ Det finns stora skillnader mellan reglerna i Nederländerna, Norge och Tyskland i hur mycket underlag som behöver bifogas ansökan.

dokumentera att det utförda arbetet motsvarar vad som angetts i ansökan och, om arbetet förändras, kontakta prövningsmyndigheten. Om ansökan avslås eller inte godkänns i sin helhet bör beslutet kunna överklagas för att reglerna inte ska stå i strid med artikel 6.1 i den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som stadgar att det finns en rätt till domstolsprövning i fråga om enskildas civila rättigheter. Denna rätt omfattar inte skatteområdet, men gäller bl.a. uttag av socialavgifter.¹⁷

En viktig fråga är vilken myndighet som skulle pröva ansökningar om FoU-avdrag. I Nederländerna, Norge och Tyskland görs detta av en myndighet med särskild kompetens inom forskning och utveckling. Utredningen anser att detta skulle vara lämpligt även för svenskt vidkommande, vilket skulle innebära att ansökningar om godkännande skulle prövas av en annan myndighet än Skatteverket.

Den myndighet som prövar ansökningar i ett ansökningsförfarande skulle behöva uppfylla vissa villkor. Myndigheten bör först och främst ha stark kompetens inom såväl forskning som utveckling inom flera teknikområden och vetenskapliga discipliner. Vidare bör myndigheten vara tillräckligt stor för att kunna hantera den ökade ärendetillströmningen. Under 2023 gjorde cirka 2 800 företag FoU-avdrag. Om det antas att detta motsvarar antalet projekt för vilka en ansökan om FoU-avdrag måste göras och att en ansökan i snitt tar 4 timmar att behandla, skulle uppdraget kräva cirka 7,5 årsarbetskrafter. Myndigheten bör även ha tillräcklig rättslig kompetens för att fatta beslut som kan tillämpas av Skatteverket och för att vid behov utfärda föreskrifter eller allmänna råd om vad som utgör forskning och utveckling.

Utredningen har undersökt vilka svenska myndigheter som skulle kunna vara bäst lämpade för en sådan uppgift och då bedömt Patent- och registreringsverket, Vinnova eller Forskarskattenämnden som lämpliga alternativ eftersom alla uppfyller ett eller flera av de ovan angivna villkoren. Ingen av myndigheterna uppfyller dock i dag samtliga villkor. Det gör att ingen av dem framstår som ett tillräckligt bra alternativ. Förutsättningarna för att ge dessa myndigheter eller någon annan myndighet uppdraget som prövningsmyndighet i ett obligatoriskt ansökningsförfarande har dock inte analyserats

¹⁷ Se t.ex. Europadomstolens dom den 9 december 1994 i målet Schouten och Meldrum mot Nederländerna.

i detalj, eftersom utredningen anser att nackdelarna med ett sådant förfarande överväger fördelarna, oavsett prövningsmyndighet (se vidare nedan).

Utöver de tre ovanstående myndigheterna har utredningen även konstaterat att det finns mycket stor teknisk kompetens och vana av att bedöma ansökningar hos det statliga bolaget Research Institutes of Sweden AB (RISE) och eventuellt även hos vissa privata företag. Utredningen har med anledning av detta även övervägt en lösning där certifieringsföretag, som har ackrediterats av en statlig myndighet, bedömer vad som är forskning eller utveckling. En sådan lösning skulle dock bli mycket komplicerad och dessutom kostsam för företagen. Utredningen har därför inte gått vidare med detta genom att t.ex. bedöma lämpligheten i att överlämna myndighetsutövning på skatteområdet till privata aktörer.

Utredningen bedömer att sekretess skulle behöva gälla hos prövningsmyndigheten under ansökningsförfarandet. Givet det känsliga materialet skulle det även kunna finnas skäl att låta ett beslut om att godkänna eller avslå en ansökan om FoU-avdrag omfattas av sekretess. Eftersom en ansökan är en förutsättning för att kunna göra FoU-avdrag bör ingen ansökningsavgift tas ut.

Nackdelarna med ett ansökningsförfarande överväger

Det ovan beskrivna ansökningsförfarandet kan antas ge vissa fördelar. De företag som har fått sina ansökningar godkända skulle vara trygga i sin rätt till avdrag, under förutsättning att det senare utförda arbetet överensstämmer med vad som har angetts i ansökan. Frågan om vilket arbete som har utförts under en viss månad skulle också få mindre betydelse eftersom arbetet som helhet har godkänts som forskning eller utveckling. Eftersom FoU-avdrag endast skulle kunna göras för godkänt arbete skulle den statliga kontrollen över avdraget öka betydligt.

Det kan dock antas att ett ansökningsförfarande skulle leda till betydande kostnadsökningar för företagen. I Norge kräver en ansökan i snitt en arbetsinsats om 20–30 timmar och många sökanden anlitar konsulter som hjälper till med ansökan. Utöver arbetet som läggs ned vid ansökan kommer även rapporteringen om hur arbetet fortskrider kräva resurser. Till detta kommer att sådana admi-

nistrativa kostnadsökningar utgör en relativt större belastning för små företag.

En annan fråga är hur ett ansökningsförfarande skulle påverka antalet företag som gör FoU-avdrag. Utredningen konstaterar att reglerna i Nederländerna och Norge används av ett stort antal företag men att detta bör ses i ljuset av att deras regler har funnits under en lång tid och möjliggör en stor statlig finansiering av FoU-arbete som i Norge dessutom kan betalas ut. Det svenska FoU-avdraget erbjuder ett lägre stöd som inte kan betalas ut. Det finns därför anledning att anta att relativt sett fler företag i Sverige skulle bedöma kostnaden för att ansöka om FoU-avdrag som oproportionerlig mot den förmån som kan uppnås.

Under 2023 uppgick det genomsnittliga FoU-avdraget för företag med en omsättning under 10 miljoner kronor – dvs. majoriteten av alla företag som gör FoU-avdrag – till cirka 200 000 kronor per år. I huvudsak är avdragen alltså relativt små (se vidare avsnitt 7.1.1). För de flesta företag som gör avdrag skulle därför kostnaden att göra avdrag i ett system med ett ansökningsförfarande bli förhållandevis stor, vilket i sin tur antagligen skulle innebära att antalet företag som gör avdraget skulle minska betydligt. Denna effekt skulle antagligen vara särskilt tydlig på kort sikt och synas främst bland företag som gör små avdrag och som inte är vana att söka FoU-stöd. Ett ansökningsförfarande skulle alltså missgynna små företag. Det kan även noteras att samtliga företag som utredningen har varit i kontakt med har avstyrkt införandet av ett obligatoriskt ansökningsförfarande med hänvisning till den förväntade ökningen av byråkrati och kostnader.

Dessutom krävs det vid ett ansökningsförfarande att det finns en myndighet som kan pröva ansökningarna. Som framgår ovan är utredningens uppfattning att det i dag inte finns någon myndighet som är tydligt lämplig för detta uppdrag.

Sammanfattningsvis anser utredningen att ett ansökningsförfarande, även om det ökar statens kontroll och förstärker FoU-avdragets attraktivitet genom att minska risken för företagen, skulle göra reglerna mer komplicerade och öka företagens administrativa kostnader på ett i de flesta fall oproportionerligt sätt. Troligtvis skulle dessa kostnader motverka den positiva effekten av ökad förutsebarhet och leda till en minskning av antalet framför allt små företag som gör FoU-avdrag. Mot denna bakgrund anser utredningen att

nackdelarna med ett ansökningsförfarande klart överväger fördelarna. Ett sådant förfarande föreslås därför inte.

8.4.4 Det ska inte införas ett obligatoriskt registreringsförfarande

Ett alternativ till ett ansökningsförfarande är ett registreringsförfarande, dvs. att FoU-avdrag får göras först efter att företaget i fråga har registrerat sig hos en myndighet. Sådana regler finns i andra länder: i Belgien ska företagen registrera sina FoU-projekt och i Storbritannien ska företag som gör nedsättning meddela skattemyndigheten detta.

I Sverige finns redan i dag flera regler om registrering av företag för skatteändamål. Ett företag ska bl.a. registreras för skyldighet att betala arbetsgivaravgifter, att betala in mervärdesskatt och att vara en s.k. registrerad distansförsäljare för alkohol (7 kap. 1 och 1 a §§ SFL). Rättsverkningarna av en sådan registrering skiljer sig åt. Vissa registreringar innebär främst att en viss deklaration kommer att skickas till företaget, medan andra får konkreta rättsverkningar. Exempelvis innebär en registrering för mervärdesskatt att den registrerade har rätt till avdrag för ingående skatt, under förutsättning att det vid registreringsansökan inte har lämnats ofullständiga eller vilseledande uppgifter, eller att den registrerade på annat sätt har gjort sig skyldig till bedrägeri eller missbruk.¹⁸

Hur kan ett registreringsförfarande utformas?

Ett registreringsförfarande skulle kunna utformas enligt följande.

FoU-avdrag får endast göras efter att arbetsgivaren har ansökt om att registreras som ett ”FoU-företag” hos Skatteverket. Registreringen görs på en särskild blankett där företaget kort beskriver arbetet som ska utföras. Utifrån dessa uppgifter gör Skatteverket en översiktlig bedömning av om det framstår som sannolikt att arbetsgivaren kommer att bedriva arbete som ger rätt till FoU-avdrag. Avsikten är att denna prövning ska rensa bort företag som uppenbart inte kommer att bedriva forskning eller utveckling. Avdraget kan göras från och med den kalendermånad som företaget

¹⁸ HFD 2021 ref. 52.

ansöker om registrering. Om Skatteverket kommer fram till att företaget antagligen kommer att bedriva FoU-arbete fattas ett beslut om detta. Från och med denna tidpunkt ska det anses att företaget bedriver forskning eller utveckling, under förutsättning att företaget inte har lämnat ofullständiga eller vilseledande uppgifter vid registreringen.

Arbetsgivare som registreras som FoU-företag gör FoU-avdrag genom den månatliga arbetsgivardeklarationen, varpå automatiska beslut fattas. Liksom i dag kan Skatteverket granska gjorda avdrag i efterhand. Vid en sådan granskning kan avdrag för registrerade FoU-företag endast ändras om Skatteverket kan göra sannolikt att det har lämnats ofullständiga eller vilseledande uppgifter vid registreringen. För avdrag under månader när en sådan registrering saknas ska arbetsgivaren, liksom i dag, göra sannolikt att rätt till avdrag finns. Skatteverket kan även bedöma att en arbetsgivare inte längre kan antas bedriva FoU-arbete och därför ska avregistreras som FoU-företag. Såväl bedömningen som rättsverkningarna av ett sådant beslut är framåtsyftande, dvs. rätten till redan gjorda avdrag påverkas inte.

Nackdelarna med ett registreringsförfarande överväger

Utredningen konstaterar att ett registreringsförfarande liknar ett ansökningsförfarande på så vis att förutsebarheten för företagen och den statliga kontrollen ökar. Båda dessa effekter kan dock antas vara mindre än vid ett ansökningsförfarande. Även kostnadsökningarna för företagen kan antas bli mindre. En ansökan om registrering som FoU-företag skulle ändå medföra ökade kostnader, vilket skulle avhålla vissa företag från att begära FoU-avdrag.

En annan betydande nackdel med ett registreringsförfarande är svårigheten att utforma enkla och tydliga regler som faktiskt leder till en ökad förutsebarhet för företagen. Risken är att ett sådant system skulle lösa vissa problem i det nuvarande systemet, men också skapa nya. Mot denna bakgrund anser utredningen att det inte heller är lämpligt att införa ett registreringsförfarande.

8.4.5 Det ska inte införas en möjlighet att begära förhandsbesked

Enligt dagens regler är det inte möjligt att begära och få ett bindande förhandsbesked i fråga om rätten till FoU-avdrag. Utredningen har övervägt om det finns skäl att införa en sådan möjlighet. Regler om detta finns i flera jämförbara länder.

Hur kan ett förhandsbeskedsinstitut utformas?

Det finns redan vissa möjligheter att få förhandsbesked på skatteområdet. Skatterättsnämnden ska enligt lagen om förhandsbesked i skattefrågor ge förhandsbesked i fråga om skattskyldighet eller beskattning enligt vissa lagar, dock inte nedsättningslagen eller socialavgiftslagen. Vidare ska Skatteverket enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner efter ansökan ge prissättningsbesked i fråga om den framtida prissättningen av vissa framtida internationella transaktioner inom en koncern. Beskedet gäller som utgångspunkt i tre till fem år och är bindande i förhållande till de transaktioner och aktörer som omfattas av beskedet. Ett prissättningsbesked kan inte överklagas och ansökan görs mot en avgift.

Utredningen konstaterar att prövningen hos Skatterättsnämnden främst är avsedd att besvara rättsfrågor och att bedömningen där har få likheter med den bedömning som är aktuell i fråga om rätten till FoU-avdrag. Om det ska införas en möjlighet att begära och få förhandsbesked om FoU-avdrag anser utredningen därför att regleringen av s.k. prissättningsbesked framstår som en bättre förlaga.

Ett förhandsbesked i fråga om rätten till FoU-avdrag bör avse visst arbete som ännu inte har utförts när ansökan görs. Om ett positivt besked lämnas ska arbetsgivaren ha rätt till FoU-avdrag för arbetet, såvida detta utförs på det sätt som har beskrivits i ansökan. Det kan dock förväntas att arbetet i många fall utförs på ett annat sätt än vad som har planerats. Av bl.a. denna anledning måste vissa avvikelser från ansökan godtas, exempelvis i fråga om hur lång tid som arbetet skulle ta. Ett förhandsbesked bör endast gälla under viss tid, som fastställs i beskedet.

Ett förhandsbesked bör kunna sökas av en avgiftsskyldig eller någon som kan förväntas bli avgiftsskyldig, t.ex. ett utländskt

företag med tillräckligt konkreta planer på att utföra FoU-arbete i Sverige. Det är upp till den sökande att visa att förutsättningarna för att lämna ett positivt förhandsbesked är uppfyllda, vilket bl.a. bör kräva en detaljerad beskrivning av det arbete som ska utföras. Eftersom det är fråga om ett frivilligt förfarande bör ansökan göras mot en avgift. Av bl.a. samma anledning finns det inte skäl att ett förhandsbesked ska kunna överklagas. Vidare bör ett förhandsbesked omfattas av sekretess.

En viktig fråga är vilken myndighet som skulle handlägga ansökningar om förhandsbesked. Det är av stor vikt att valet av myndighet säkerställer en ändamålsenlig prövning inom rimlig tid som inte påverkar den grundläggande hanteringen av FoU-avdraget på ett negativt sätt. Givet Skatteverkets bristande tekniska kompetens är ett alternativ att förhandsbesked lämnas av en myndighet som har sådan kompetens, exempelvis Patent- och registreringsverket, Vinnova eller Forskarskattenämnden. Eftersom det är Skatteverket som handlägger beskattningen kommer verket dock ändå att behöva bedöma rätten till FoU-avdrag. Beslutsfattandet i fråga om rätten till avdrag skulle alltså – till skillnad från vad som är fallet vid ett obligatoriskt ansökningsförfarande – delas upp på två myndigheter. Enligt utredningen skulle uppdelningen på två myndigheter medföra betydande nackdelar i form av bl.a. risken för olikartade bedömningar och att förhandsbeskedsförfarandet i så fall måste utformas som ett tvåpartsförfarande, vilket i sin tur skulle förlänga handläggningstiden. Mot denna bakgrund anser utredningen att fördelarna med att ha samma myndighet som både beslutar om förhandsbesked och som tillämpar reglerna vid beskattningen är större än fördelarna med att låta en annan myndighet, som har bättre möjligheter att bedöma tekniska frågor än Skatteverket, fatta beslutet om förhandsbesked. Om förhandsbesked i stället ska lämnas av en myndighet med teknisk kompetens anser utredningen att Forskarskattenämnden ligger närmast till hands, eftersom nämnden har delvis likartade uppgifter i dag.

Det är inte motiverat att införa ett förhandsbeskedsinstitut

Det är viktigt att företag kan förutse om visst arbete kan ligga till grund för FoU-avdrag. Trots utredningens föreslagna förenklingar och förtydliganden gällande definitionerna av forskning och utveck-

ling kommer det att uppstå svåra gränsdragningsfrågor, som i värsta fall kan leda till uteblivna FoU-investeringar i Sverige. En möjlighet att få ett bindande förhandsbesked i fråga om rätten till FoU-avdrag skulle alltså kunna stärka reglernas förutsebarhet och konkurrenskraft.

Det finns dock flera svårigheter vid utformningen av ett förhandsbeskedsinstitut för FoU-avdrag. FoU-arbete är t.ex. till sin natur föränderligt och anpassas ofta till vad som kommer fram under arbetets gång, vilket innebär att det ofta kommer att finnas avvikelser mellan vad som har angetts i ansökan om förhandsbesked och det arbete som faktiskt utförs. Även om reglerna kan utformas så att vissa sådana avvikelser inte påverkar förhandsbeskedets giltighet kan det inte undvikas att osäkerhet kommer att uppstå. Sådan osäkerhet urholkar värdet av ett förhandsbesked kraftigt. Dessutom är FoU-arbete ofta tidskrävande, eftersom utföraren vill vara först med ett visst framsteg. För att ett förhandsbesked ska ha någon betydelse för sådant arbete måste beskedet kunna ges på kort tid. Bedömningen av om visst arbete är forskning eller utveckling, särskilt i fall där utföraren är osäker på detta, kan dock vara svår och kräva genomgång av omfattande underlag. För att välöverbäddade förhandsbesked ska kunna lämnas på kort tid lär det därför krävas betydande budgettillskott till den myndighet som handlägger ansökningar.

En omständighet som talar för att införa ett förhandsbeskedsinstitut är att liknande möjligheter finns i flera andra länder. I allmänhet används det ordinarie förhandsbeskedsinstitutet, men i bl.a. Belgien och Frankrike ges särskilda förhandsbesked om rätten till FoU-skattenedsättningar. Möjligheten att få sådana särskilda förhandsbesked används dock i blygsam omfattning. Under 2022 meddelades 122 FoU-besked i Belgien, varav endast 45 avsåg ansökningar under det året. I Frankrike meddelades 162 beslut i ärenden om förhandsbesked för FoU-skatteavräkning under 2023. Detta bör ställas i relation till att det under 2021 var cirka 7 500 företag som använde den aktuella skattenedsättningen i Belgien och cirka 28 000 företag som använde reglerna i Frankrike.¹⁹ Utredningen har även fått intrycket att inte heller Storbritanniens förhandsbeskedsinstitut används i någon större utsträckning. Eftersom möjligheterna att begära förhandsbesked i andra länder av allt att döma används i liten utsträck-

¹⁹ Det låga antalet förhandsbesked för FoU-nedsättning i Frankrike bör också ses i ljuset av att förhandsbesked i andra skattefrågor används i mycket stor utsträckning där.

ning anser utredningen att bristen på en sådan möjlighet i Sverige endast har begränsad betydelse för FoU-avdragets konkurrenskraft.

Utredningen anser att det finns flera skäl till att förhandsbeskedsinstituten i andra länder inte används i någon större utsträckning. Att ansöka om ett förhandsbesked kräver, oavsett utformningen av reglerna, en relativt omfattande arbetsinsats från det enskilda företaget. En sådan insats är endast motiverad i vissa situationer. Det krävs att t.ex. att den sökta nedsättningen är av viss storlek och att man är osäker på om man har rätt till avdrag, men inte så osäker att det är meningslöst att ansöka. Vid värderingen av denna osäkerhet kan det antas att företaget även beaktar sannolikheten för att en eventuellt felaktig nedsättning faktiskt granskas av skattemyndigheten. Det måste också vara fråga om ett relativt välvärdat arbete som är så tidsokänsligt att handläggningen av förhandsbeskedet kan inväntas. I detta sammanhang noterar utredningen att FoU-arbete ofta utförs som ett svar på plötsligt uppkomna problem i den löpande verksamheten och inte som ett på förhand planerat projekt. Sammanfattningsvis kan det alltså antas att det upplevs som motiverat att ansöka om förhandsbesked främst för resursstarka företag som överväger en stor FoU-investering som är tydligt avgränsad och inte påtagligt tidskänslig, men för vilken det ändå finns en osäkerhet om arbetet är forskning eller utveckling. Det är alltså fråga om speciella situationer.

Mot denna bakgrund kan det ifrågasättas hur motiverat det är att införa ett förhandsbeskedsinstitut för FoU-avdrag i Sverige. De företag som utredningen har pratat med har i allmänhet ställt sig positiva till möjligheten att begära och få ett förhandsbesked, men har samtidigt uttryckt tveksamhet i fråga om de själva skulle välja att söka ett sådant besked. Om andelen företag som gör FoU-skattenedsättningar och söker förhandsbesked i Belgien och Frankrike kan antas vara rättvisande även för ett förhandsbeskedsinstitut för FoU-avdrag i Sverige skulle det, givet att cirka 2 800 företag gjorde FoU-avdrag under 2023, vara fråga om ett tjugotal förhandsbesked per år. Denna uppskattning framstår som förenlig med utredningens bedömning att det endast i vissa speciella situationer är attraktivt att söka förhandsbesked.

Sammanfattningsvis konstaterar utredningen att ett förhandsbeskedsinstitut kan medföra fördelar i form av ökad förutsebarhet för de företag som beviljas ett besked och i viss mån en ökad kon-

kurrenskraft för de svenska reglerna om FoU-avdrag. Det finns dock allmänna svårigheter med att begära och lämna förhandsbesked för FoU-arbete. Utredningen anser också att det kan antas att endast ett fåtal förhandsbesked skulle meddelas per år. Enligt utredningen är det inte motiverat att införa ett helt nytt förhandsbeskedsinstitut givet den förväntat låga användningen av denna möjlighet. Utredningen föreslår därför inte att det ska införas en möjlighet att begära och få förhandsbesked i fråga om rätten till FoU-avdrag.

8.5 Skatteverket ska ta hjälp av andra myndigheter

Utredningens förslag: Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om detta krävs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling.

Sekretess ska gälla för de uppgifter som lämnas från Skatteverket till den myndighet som ska lämna ett yttrande.

Såväl avgiftsskyldiga som Skatteverket har fört fram att verket saknar kompetens i fråga om vissa tekniska bedömningar som kan behöva göras i ärenden om FoU-avdrag. Utredningens uppfattning är att dessa problem till viss del kan antas minska genom de föreslagna definitionerna av forskning och utveckling. Även de nya reglerna utgår dock från en bedömning av hur arbetet förhåller sig till t.ex. den tekniska kunskap som är känd sedan tidigare. Trots att det är den avgiftsskyldige som ska lämna in underlag som belyser detta kan prövningen i enskilda fall omfatta sådana tekniska frågor som Skatteverket har svårt att bedöma. Som framgår ovan föreslår utredningen inte att beslutsfattandet i fråga om FoU-avdrag ska flyttas till en annan myndighet. Det är därför viktigt att Skatteverket på andra sätt får tillräcklig teknisk kompetens för att göra korrekta bedömningar.

En myndighet kan i ett visst ärende inhämta ett yttrande från en annan myndighet genom s.k. remiss. Den myndighet som tar emot en remiss ska besvara denna utifrån skyldigheten att myndighets-samverka, se bl.a. 8 § första stycket och 26 § första stycket förvaltningslagen (2017:900), om den mottagande myndighetens resurser

medger detta.²⁰ Skatteverket har alltså möjlighet att begära yttranden från myndigheter med tekniska kunskaper i ärenden om FoU-avdrag. Denna möjlighet har dock såvitt framkommit inte använts inom det nuvarande systemet. I stället har Skatteverket anlitat Patent- och registreringsverket genom att köpa konsulttjänster. Utredningen uppfattar att denna lösning har valts för att sekretess ska gälla för de uppgifter som skickas mellan myndigheterna och för att Skatteverket snabbt skulle kunna få hjälp.

För att underlätta Skatteverkets handläggning och för att skapa bättre förutsättningar för korrekta bedömningar i frågor som gäller vetenskap och teknik föreslår utredningen att möjligheten till remiss i ärenden om FoU-avdrag formaliseras och tydliggörs. Eftersom det finns många myndigheter som kan bidra med kunskap i olika typer av ärenden om FoU-avdrag bör remissmöjligheten inte vara kopplad till någon särskild myndighet, utan det ska vara upp till Skatteverket att bedöma vart remissen lämpligen bör skickas. Detta motsvarar vad som gäller enligt 40 § lagen (2016:1013) om personnamn. Vilken myndighet som yttrande hämtas in ifrån beror på vilken prövning som ska göras. I ärenden där Skatteverket ska bedöma om ett visst tekniskt arbete är forskning eller utveckling skulle ett yttrande från en myndighet med sådan kompetens, t.ex. Patent- och registreringsverket, kunna inhämtas. I ärenden som gäller icke-tekniskt arbete kan det finnas skäl att inhämta yttrande från en myndighet med en annan kompetens, som t.ex. Vetenskapsrådet eller ett lärosäte.

Enligt förslaget ska Skatteverket ha en skyldighet att begära ett yttrande om det krävs för att bedöma rätten till avdrag. Huruvida så är fallet får bedömas av Skatteverket utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Det är viktigt att möjligheten till remiss används när det är en förutsättning för ett korrekt beslut. Å andra sidan ska remiss inte användas i onödan eftersom det kan fördröja handläggningen av ärendet. En remiss behövs självklart inte om underlaget i ärendet är så bristfälligt att det inte är möjligt att göra en bedömning av om arbetet är forskning eller utveckling.

Det följer av den allmänna skyldigheten gällande myndighets-samverkan att den mottagande myndigheten ska besvara remissen om myndighetens resurser medger detta. Utredningen har övervägt att i stället utforma remissmöjligheten som en ovillkorlig skyldig-

²⁰ Prop. 2016/17:180 s. 71 och 293.

het för den mottagande myndigheten att besvara remissen. Den praktiska skillnaden med en sådan bestämmelse bör vara att den mottagande myndigheten i vissa fall ska prioritera besvarandet av remissen över de egna huvuduppgifterna. Eftersom utredningen föreslår ökade anslag för att hantera de aktuella remisserna (se avsnitt 15.1.1) bedöms dock en sådan utformning inte vara nödvändig.

Det är viktigt att möjligheten till remiss inte leder till eller uppfattas leda till att företagshemligheter offentliggörs. I bl.a. 11 kap. och 27 kap. 9 a § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, finns bestämmelser om överföring av sekretess. Dessa bestämmelser omfattar inte uppgifter som lämnas från Skatteverket till en annan myndighet vid en sådan remiss som nu föreslås. För att sekretessen hos Skatteverket ska gälla även hos den myndighet som ska lämna ett yttrande föreslår utredningen att det införs en ny bestämmelse i OSL med den innebörden. Denna bestämmelse föreslås dock inte gälla uppgifter som Skatteverket inte lämnat till den andra myndigheten, t.ex. resonemang i yttrandet till verket om den allmänna tekniknivån på ett visst område. Sådana uppgifter hänför sig inte direkt till den avgiftsskyldiges FoU-arbete, men kan i viss mån indikera arbetets inriktning. Eftersom detta kan antas offentliggöras genom Skatteverkets beslut i fråga om rätten till FoU-avdrag anser utredningen att en bredare sekretess inte är motiverad.

Utredningen anser att Skatteverkets ställningstagande att inte inhämta ett yttrande är ett beslut under handläggningen av ett ärende som inte har sådana verkningar att det kan överklagas. Inte heller en myndighets yttrande till Skatteverket har sådana verkningar att det kan överklagas. Någon bestämmelse om detta behövs inte.

Förslaget att formalisera möjligheten till remiss kommer, om denna möjlighet används, att höja kvaliteten på Skatteverkets beslut. Det kan vidare förväntas att handläggningstiderna vid ett remissförfarande kommer att bli längre. Å andra sidan bör de experter som yttrar sig till Skatteverket kunna bedöma rätten till avdrag betydligt snabbare än verkets handläggare. Det är därför möjligt att handläggningstiden i vissa fall kommer att förkortas.

9 Utgångspunkter för översynen av expertskattereglerna

9.1 Rekrytering av internationell nyckelkompetens till Sverige

I detta avsnitt presenteras vissa allmänna uppgifter om hur högkvalificerade personer rekryteras till Sverige och vilka dessa personer är.

9.1.1 Företagens rekrytering

Lokalanställda och utsända personer

De högkvalificerade personer som kommer till Sverige för att arbeta för svenska företag kan grovt delas upp i två grupper.

Den ena gruppen är personer som är utsända till Sverige, oftast från ett företag inom samma koncern (s.k. *secondment*). En sådan person kan komma till Sverige på grund av ett behov av hans eller hennes kompetens hos det svenska företaget eller av andra skäl, t.ex. som en del av talangutvecklingen inom den aktuella koncernen. En utsänd persons uppdrag är i allmänhet tidsbegränsat och anställningsvillkoren kan skilja sig påtagligt från vad som gäller för andra anställda. Sådana personer kan även av praktiska skäl få delar av eller hela sin lön utbetalad av den tidigare arbetsgivaren i hemlandet.

Den andra gruppen är personer som i dessa sammanhang brukar kallas lokalanställda. Med detta avses personer som rekryteras för att arbeta i Sverige på ungefär samma villkor som en svensk anställd. En sådan person har i allmänhet rekryterats från ett annat företag och det finns ingen tydlig tidsbegränsning av uppdraget i Sverige.

Utredningen har erfarit att det ofta finns stora skillnader i lön mellan dessa grupper. Utsända personer kan ha en lön som är an-

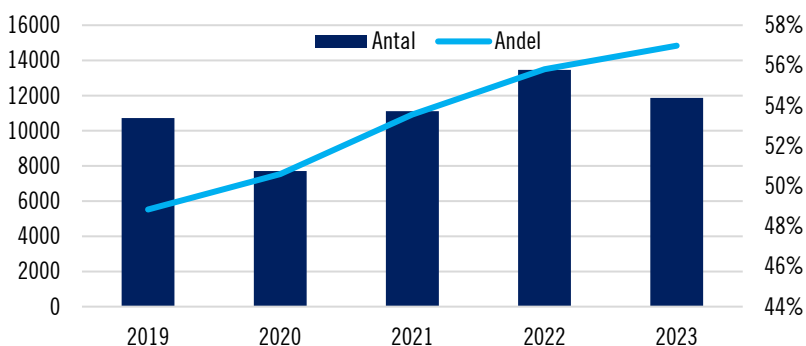
passad utifrån det ofta högre löneläget i dennes hemland och kan också få ersättning för kostnadsökningar med anledning av flytten till Sverige samt andra förmåner som tjänstebil eller boende. Sådana personer har i vissa fall även ett s.k. nettolöneavtal. Detta innebär att personen ska få en viss nettolön varje månad, oberoende av den skatt som kan vara aktuell i det land där personen ska arbeta. Utredningen har uppfattat att sådana avtal har blivit mindre vanliga under senare år på grund av administrationskostnaderna. Utsända personer kvarstår också ofta i socialförsäkringssystemet i sitt hemland.

För lokalanställda personer gäller i stället som regel att lönen sätts utifrån svenska förhållanden. Sådana personer får i allmänhet endast eventuella förmåner som också ges till svenska anställda.

Statistik

Högkvalificerade personer som kommer till Sverige kan komma från EU/EES eller från ett annat land, ett s.k. tredjeland. Antalet högkvalificerade personer som rekryteras från tredjeland kan uppskattas genom statistik om arbetstillstånd uppdelat på yrkesområde. I tidigare studier har personer med chefsyrken eller yrken som kräver högskolekompetens bedömts som högkvalificerade.¹ Utredningen följer denna hantering.

Figur 9.1 Personer med högkvalificerade yrken utifrån antal arbetstillstånd och andel av alla arbetstillstånd (2019–2023)



Anm.: Uppgifterna gäller förstagångsansökningar.
Källa: Migrationsverket. *Beviljade arbetstillstånd.*

¹ Tillväxtanalys (2018), s. 30.

De högkvalificerade personerna från tredjeland kan delas upp utifrån yrke. Under 2023 stod tre yrken för ungefär hälften av alla förstagångsansökningar om arbetstillstånd, avrundat till närmaste hundratal: IT-arkitekter, systemutvecklare och testledare m.fl. (3 700 personer), ingenjörer och tekniker (1 700 personer), och civilingenjörer (1 500 personer).

Antalet högkvalificerade personer som rekryteras från EU/EES är svårare att uppskatta eftersom denna grupp inte behöver arbetstillstånd. Denna grupp har bedömts vara något större än de högkvalificerade personerna från tredjeland.² Det har också bedömts finnas flera skillnader mellan de två grupperna. De högkvalificerade personerna från EU/EES är i högre utsträckning kvinnor, arbetar i lägre grad med IT och är oftare anställda av offentliga arbetsgivare jämfört med högkvalificerade personer från tredjeland.

En annan grupp högkvalificerade personer som kan komma till Sverige är återvandrande svenskar. Även denna grupp är svår att identifiera i statistiken. Det finns indikationer på att denna grupp är större än både gruppen högkvalificerade personer från tredjeland och från EU/EES, åtminstone om personen anses som högkvalificerad på grund av hög lön.³

9.1.2 Lärosätenas rekrytering

Forskare är en yrkesgrupp som ofta arbetar i andra länder. Såväl svenska lärosätens möjlighet att rekrytera unga framstående forskare från andra länder som svenska forskares möjlighet att få erfarenheter utomlands bidrar starkt till svensk forskning.⁴

Den forskande personalen i högskolesektorn kan delas upp i anställningskategorier.⁵ Doktorander är personer som genomför utbildning på forskarnivå. En doktorand är inte nödvändigtvis anställd av lärosätet utan kan ersättas via ett stipendium. Nästa steg efter doktorsexamen är i allmänhet en meriteringsanställning, som är en tidsbegränsad tjänst som endast kan ges viss tid efter doktorsexamen. En sådan tjänst är tjänst som postdoktor. Tjänsten är begränsad till

² Tillväxtanalys (2018).

³ Halvarsson (2024), s. 14.

⁴ Prop. 2016/17:50 s. 72.

⁵ Utöver dessa anställningskategorier finns andra typer av anställningar där forskning kan utföras men som bedöms vara av mindre intresse för utredningens arbete.

två eller tre år och kan som huvudregel endast erhållas tre år efter examen. En annan sådan tjänst är tjänst som biträdande universitetslektor, vilket är en fyraårig tjänst som kan ges inom fem år efter examen. Efter meritering kan en forskare söka fast tjänst som antingen lektor eller professor. Den största anställningskategorin forskarpersonal vid svenska lärosäten under 2023 var lektorer (cirka 11 000 personer), följt av ungefär lika många doktorander.⁶ Det fanns ungefär 6 700 professorer, 3 300 postdoktorer och 1 000 biträdande lektorer.

Det är vanligt att svenska lärosäten rekryterar utländska forskare. Under 2023 anställdes cirka 1 350 forskare med utländskt medborgarskap av svenska lärosäten.⁷ Dessutom hade i genomsnitt 24 procent av alla rekryterade forskare med doktorsexamen endast examina från utländska lärosäten, vilket är en ökning med 5 procentenheter sedan 2018. Det finns dock stor variation mellan olika anställningskategorier. Mer än 50 procent av alla personer med meriteringsanställningar – dvs. främst biträdande universitetslektorer och postdoktorer – hade endast utländska examina under 2023, medan andelen bland lektorer var cirka 14 procent och bland professorer ungefär 20 procent.⁸ Andelen personer med enbart utländska examina har ökat marginellt under senare år.

9.2 Allmänt om beskattning av ersättning för arbete i internationella situationer

De svenska reglerna om inkomstbeskattning finns främst i IL. När även ett annat land kan beskatta en viss inkomst fördelas beskattningsrätten ofta genom skatteavtal mellan Sverige och den utländska staten. Det finns även regler om uttag av socialavgifter i SAL, internationella konventioner om social trygghet och på EU-nivå.

Vilken skatt som ska tas ut enligt svenska regler beror till stor del på om personen som ska beskattas för inkomsten är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige. Personer som är obegränsat skattskyldiga beskattas i Sverige för alla sina inkomster, oavsett

⁶ Universitetskanslersämbetet. *Antal anställda individer per år fördelat på anställningsform, tidsbegränsningsgrund, anställningskategori, kön, åldersgrupp och lärosäte.*

⁷ Uppgifter från Universitetskanslersämbetet.

⁸ Universitetskanslersämbetet. *Andel internationellt rekryterade forskare per lärosäte, kön, anställningskategori, forskningsämnesområde och forskningsämnesgrupp.*

källan till inkomsten och vem som betalar ut den. Alla personer som inte är obegränsat skattskyldiga är i stället begränsat skattskyldiga och beskattas då i huvudsak endast för inkomster som har sin källa i Sverige. Enligt t.ex. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, ska begränsat skattskyldiga beskattas för tjänsteinkomster från verksamhet i Sverige. Detta gäller dock inte om personen ska vistas i Sverige under kortare tid än 183 dagar och arbetar för en utländsk arbetsgivare utan s.k. fast driftställe i Sverige. En person kan välja att beskattas enligt IL i stället för SINK.

Personer som bosätter sig i Sverige eller påbörjar en stadigvarande vistelse i landet blir obegränsat skattskyldiga från och med den första vistelsedagen. Enligt praxis är en stadigvarande vistelse i princip en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer, utan hänsyn till årsskiften.⁹

Beskattningen som följer av svenska skatteregler begränsas i internationella situationer ofta av skatteavtalen. Exempelvis är det vanligt att lön som ett utländskt företag betalar för arbete som har utförts i det land där företaget hör hemma i första hand ska beskattas i det landet, även om den anställda är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Den som utger skattepliktig ersättning för arbete i Sverige ska också betala arbetsgivaravgifter (se även avsnitt 4.1). Ersättning till personer som arbetar tillfälligt i Sverige undantas dock ofta från avgiftsplikt, eftersom syftet med socialavgifter är att finansiera sociala trygghetssystem som dessa personer inte antas använda. Sådana undantag kan göras med stöd av särskilda konventioner om social trygghet som ingåtts mellan Sverige och den utländska staten i fråga eller utifrån EU-regler.¹⁰ Enligt EU:s regler om s.k. utsändning kan en person som är anställd i en medlemsstat och sänds ut för att arbeta i en annan medlemsstat fortsatt omfattas av det sociala trygghetssystemet i sitt hemland under högst två år.

⁹ Prop. 2004/05:19 s. 30.

¹⁰ Se främst Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

9.3 Skattelättnader för ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner

Expertskattereglerna innebär i korthet att bl.a. 25 procent av ersättningen från ett arbete är skattefri för vissa arbetstagare. Som villkor gäller att personen antingen har ett kvalificerat arbete eller ges särskilt hög ersättning för arbetet och dessutom uppfyller vissa formella krav. Reglerna finns i 11 kap. 22–23 a §§ IL och kompletteras av lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

9.3.1 Införandet av expertskattereglerna

Reglerna om skattelättnader för utländska nyckelpersoner gavs huvudsakligen sin nuvarande utformning den 1 januari 2001 (prop. 2000/01:12). Denna lagstiftning föregicks av de s.k. forskarskattereglerna som under åren 1985–1990 innebar att 30 procent av ersättningen från en tillfällig anställning i Sverige var skattefri för utländska kvalificerade forskare i upp till 6 år (prop. 1984/85:76). Som skäl för att införa dessa regler angavs bl.a. att svensk forskning är beroende av ny kunskap från andra länder och att skatterna i Sverige är höga men lönerna låga, vilket gör det svårt att rekrytera utländska forskare.¹¹ Reglerna begränsades fr.o.m. den 1 januari 1991 till att endast medföra skattefrihet för vissa kostnadsersättningar.

Som skäl för att införa expertskattereglerna angavs bl.a. följande.¹² Särskilda skatteregler för internationellt efterfrågade nyckelpersoner kan minska svenska företags lönekostnader. En sådan ordning kan göra det möjligt för svenska företag att konkurrera om kvalificerade personer med krav på en hög lön efter skatt och skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner i Sverige. Skattelättnader för utländska nyckelpersoner kan också motiveras av att de förmåner som är skälet till det höga uttaget av skatter och avgifter i Sverige ofta inte kommer dessa personer till godo. Dessutom har behovet av sådan lagstiftning accentuerats av att Sveriges grannländer infört sådana regler. Ett viktigt syfte med reglerna är att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt.

¹¹ Prop. 1984/85:76 s. 7.

¹² Prop. 2000/01:12 s. 18.

Utredningen redovisar vissa andra syften med skattelättnader för högkvalificerad arbetskraft i avsnitt 3.3.2.

9.3.2 Förutsättningar för att beviljas expertskattelättnader

Skattelättnader kan beviljas för personer som uppfyller förutsättningarna i den s.k. kompetensregeln eller den s.k. beloppsregeln och som även uppfyller de formella kraven.

Kompetensregeln omfattar arbetstagare som har ett särskilt kvalificerat arbete. Detta gäller personer vars arbete avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet (experter),
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet (forskare), eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag (nyckelpersoner).

Kompetensregeln ska enligt förarbetena omfatta personer inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, dvs. specialister och experter inom olika områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft, forskare som kan bidra till ett ökat kunskapsinflöde och personer i ledande ställning som t.ex. kan ha ett inflytande över var verksamhet ska förläggas vid en nyetablering.¹³ De erfarenhetskrav som Forskarskattenämnden har ställt upp i sin tillämpning av kompetensregeln presenteras i avsnitt 11.2.2.

Beloppsregeln infördes 2012 i syfte att förenkla och öka förutsebarheten hos expertskattereglerna.¹⁴ Regeln innebär att kompetensvillkoren för skattelättnader anses vara uppfyllda för en arbetstagare vars lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger en viss nivå för det kalenderår då arbetet påbörjas. Den månatliga ersättningen ska vidare överstiga detta belopp under hela anställningstiden, dock längst den tid som expertskatt kan beviljas

¹³ Prop. 2000/01:12 s. 22.

¹⁴ Prop. 2011/12:1 s. 243 och 244.

för.¹⁵ När beloppsregeln infördes bestämdes att denna ersättningsnivå skulle vara två prisbasbelopp. Ersättningsnivån har dock sänkts fr.o.m. den 1 januari 2025 och uppgår nu till ett och ett halvt prisbasbelopp, vilket för 2025 motsvarar en månadslön om 88 200 kronor. Sänkningen av ersättningsnivån har motiverats utifrån att expertskattereglerna behövde göras mer konkurrenskraftiga jämfört med motsvarande regler i andra länder.¹⁶

Vid tillämpningen av beloppsregeln ska sådan ersättning som är en kostnad i den svenska arbetsgivarens verksamhet beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån.¹⁷ Detta gäller även om ersättningen betalas ut av någon annan än den svenska arbetsgivaren.

Även om en person uppfyller kompetensregeln eller beloppsregeln ska expertskattelättnader endast beviljas om de formella kraven är uppfyllda. Detta innebär skattelättnader förutsätter att

- arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige (arbetsgivarkravet),
- arbetstagaren inte är svensk medborgare (medborgarskapskravet),
- arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas (vistelsekravet), och
- vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst sju år (avsiktskravet).

Det finns däremot inget krav på obegränsad skattskyldighet i Sverige. En arbetstagare som är begränsat skattskyldig kan alltså omfattas av reglerna om han eller hon väljer att beskattas enligt IL i stället för enligt SINK.¹⁸

¹⁵ HFD 2018 ref. 19.

¹⁶ Prop. 2024/25:1 s. 233.

¹⁷ HFD 2021 ref. 60.

¹⁸ HFD 2017 ref. 16.

9.3.3 Expertskattelättnadens storlek

Expertskattereglerna innebär att följande inkomster inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst

- 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och
- ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för
 - flyttning till eller från Sverige,
 - egna eller familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och
 - avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Den del av ersättningen som är skattefri är inte heller föremål för arbetsgivaravgifter.

Skattelättnaderna tillämpas under en begränsad tid. När reglerna infördes skulle lättnaden tillämpas under högst tre år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades, men tidsgränsen har sedan dess förlängts vid två tillfällen. Sedan den 1 januari 2024 ska skattelättnaden tillämpas under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades. Förlängningarna av tidsgränsen har motiverats utifrån ett behov att stärka expertskattereglernas konkurrenskraft jämfört med liknande regler i andra länder.¹⁹

9.3.4 Förfarande för att få expertskattelättnader

För att ersättning för arbete ska beskattas enligt expertskattereglerna behöver arbetsgivaren eller arbetstagaren ansöka om skattelättnaden hos myndigheten Forskarskattenämnden. Ansökan måste lämnas in senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Enligt förarbetena kan en arbetstagare som har beviljats expertskattelättnader och därefter byter arbete i Sverige även få lättnader för ersättningen från det nya arbetet om en ny ansökan görs.²⁰

¹⁹ Prop. 2020/21:37 s. 32 och prop. 2023/24:16 s. 9.

²⁰ Prop. 2000/01:12 s. 23 och 31.

Forskarskattenämnden består av sex ledamöter och fem personliga ersättare som förordnas av regeringen för högst fyra år i taget. Nämndens ordförande, vice ordförande och en ersättare för vice ordförande ska ha särskild insikt i beskattningsfrågor, medan övriga ledamöter och ersättare ska ha särskild insikt i frågor om företagsledning, forskning eller produktutveckling. Vetenskapsrådet har möjlighet att lämna förslag till två ledamöter och två ersättare, och Svenskt Näringsliv och Vinnova har möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare vardera.

Som utgångspunkt är Forskarskattenämnden beslutsför med ordföranden och minst tre andra ledamöter. Beslut enligt beloppsregeln kan dock fattas av ordföranden eller vice ordföranden ensam.

I Forskarskattenämndens verksamhet och beslut gäller sekretess för uppgifter om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Sekretessen är absolut.

När nämnden har fattat ett beslut ska arbetsgivaren, arbetstagaren och Skatteverket underrättas om det. Samma parter kan överklaga beslutet till allmän förvaltningsdomstol. Lagen om Forskarskattenämnden innehåller inte någon hänvisning till SFL:s regler vid ett sådant överklagande, vilket bl.a. innebär att arbetsgivaren och arbetstagaren saknar rätt till ersättning för kostnader om Forskarskattenämndens beslut överklagas.²¹

Om Forskarskattenämnden beslutar att en person uppfyller förutsättningarna för expertskattelättnader ska han eller hon endast ta upp de skattepliktiga inkomsterna i sin inkomstdeklaration. Vidare har regeringen ansett att arbetsgivaren genom s.k. jämkning kan göra skatteavdrag som om skattelättnader har beviljats redan innan Forskarskattenämnden har fattat beslut om skattelättnader, om arbetstagaren kan förväntas uppfylla förutsättningarna för detta.²² Skatteverket kan efter granskning av en inkomstdeklaration fatta beslut om slutlig skatt utifrån expertskattereglerna, exempelvis innebärande att en viss inkomst inte ska omfattas av skattelättnaderna. Vid ett överklagande av ett sådant beslut gäller de ordinarie förfarandereglerna i SFL.

²¹ HFD 2022 not 25.

²² Prop. 2011/12:1 s. 244 och 245.

10 Kartläggning av utländska skatteincitament för att attrahera internationell nyckelkompetens

Det ingår i utredningens uppdrag att i lämplig omfattning kartlägga skattelättnader som motsvarar expertskattereglerna i jämförbara europeiska länder.

10.1 Urval

Många länder i Europa har infört skattelättnader för att få vissa typer av personer att flytta till landet. Målgruppen för dessa regler varierar. Skattelättnaderna kan riktas mot förmögna individer, pensionärer, personer som har lämnat landet eller utländska personer i allmänhet. Andra skattelättnader syftar till att locka högkvalificerad arbetskraft, t.ex. forskare eller arbetstagare med hög lön.

Vid urvalet av de utländska regler som ska kartläggas är en första fråga vilka regler som motsvarar de svenska expertskattereglerna. Utredningen anser att utländska skattelättnader motsvarar expertskatten om reglerna medför en tidsbegränsad nedsättning av skatten på inkomster från arbete i landet för personer som inte har bott i landet under ett visst antal år och som uppfyller vissa krav på arbetsuppgifter, kompetens eller lön. Utredningen har identifierat att sådana skattelättnader under 2024 finns i Belgien, Danmark, Finland, Irland, Italien, Frankrike, Luxemburg, Nederländerna, Polen, Portugal, Spanien och Österrike.

Nästa fråga är vilka av dessa europeiska länder som är jämförbara med Sverige. Bland de ovanstående länderna anser utredningen att Belgien, Danmark, Finland och Nederländerna har störst likheter med Sverige. Dessa nord- och västeuropeiska länder kan storleks-

mässigt jämföras med Sverige, tillhör huvudsakligen små språk-områden och har ekonomier som är små, öppna och välutvecklade. Därutöver har skattelättnaderna i dessa länder störst likheter med expertskattereglerna till sin konstruktion och syfte, bl.a. genom att såväl forskare som höginkomsttagare kan omfattas. Dessa länders regler beskrivs i avsnitt 10.2–10.5.

Utredningen anser att det även finns skäl att översiktligt beskriva skattelättnaderna för högkvalificerad arbetskraft i Irland och Österrike eftersom även dessa länder och skattelättnaderna där har vissa likheter med Sverige respektive de svenska expertskattereglerna. Reglerna i dessa länder beskrivs i avsnitt 10.6.

Informationen om de utländska reglerna har hämtats från officiella webbplatser. I fråga om reglerna i Belgien, Danmark, Finland och Nederländerna har utredningen även inhämtat information från regeringstjänstemän i respektive land.

I avsnitt 12.2 jämförs expertskatten med de utländska regler som presenteras i detta kapitel.

10.2 Belgien

Särskilda skattelättnader för att locka högkvalificerade personer har funnits i Belgien sedan 1960-talet. Dessa regler ersattes den 1 januari 2022 av ett moderniserat regelverk, vilket bl.a. berodde på att lagstiftaren ansåg att de tidigare reglerna möjliggjorde skatteflykt och hade en alltför stor statsfinansiell kostnad.

Reglerna som infördes 2022 innebär att ersättning för kostnader för t.ex. boende är skattefria för den enskilde och är inte heller föremål för socialavgifter. Detta gäller ersättning som uppgår till högst 30 procent av den vanliga lönen eller 90 000 euro per år. Denna skattefria ersättning kan betalas som en vanlig lön utan att man behöver bevisa att den har använts för några kostnader. Därutöver är ersättning för styrkta kostnader för flytt, inredning av nytt boende och skolvgifter skattefria.

Skattelättnaden tillämpas initialt i fem år, men kan efter ansökan förlängas i ytterligare tre år.

För att reglerna ska kunna tillämpas krävs för det första att personen har saknat viss koppling till Belgien i åtminstone 60 månader innan arbetet i landet påbörjas. Under denna tid får personen inte

ha beskattats som boende i Belgien, ha beskattats för löneinkomster från Belgien, eller ha bott närmare än 150 kilometer från landets gräns. Däremot kan belgiska medborgare använda reglerna om de uppfyller dessa villkor.

För det andra ska personen antingen ha rekryterats utomlands av ett belgiskt företag, ett belgiskt fast driftställe för ett utländskt företag eller en icke-vinstdrivande organisation, eller ha blivit utstationerad till Belgien från en multinationell koncern.

En person som uppfyller de formella kraven kan beviljas skattelättnader om den skattepliktiga ersättningen från den belgiska arbetsgivaren är minst 75 000 euro per år. I detta belopp ingår socialavgifter om 13,07 procent men inte rörlig bonus. Om personen får 30 procent av sin lön genom skattefria kostnadsersättningar ska lönen som arbetsgivaren och den anställde har kommit överens om alltså uppgå till cirka 88 000 euro per år.¹ Om lönen för något år understiger årets lönenivå förlorar den anställde rätten till skattelättnader.

För personer som arbetar med forskning och utveckling finns inget lönekrav. I stället krävs att personen dels arbetar minst 80 procent av tiden med forskning och utveckling, dels har en doktors- eller masterexamen – eller kan visa minst tio års motsvarande erfarenheter – inom ett naturvetenskapligt ämne.

Skattelättnaden beviljas efter en ansökan som arbetsgivaren ska lämna in till skattemyndigheten senast tre månader efter att arbetagaren har påbörjat arbetet i Belgien.

De särskilda skattereglerna för utländska nyckelpersoner som fanns före 2022 användes av cirka 28 000 personer. Enligt uppgifter från det belgiska finansdepartementet har de nya reglerna använts i lägre utsträckning. Under 2023 användes reglerna av totalt 2 594 personer, varav 514 forskare och 2 080 högavlönade nyckelpersoner. Detta är en ökning från 1 270 personer under 2022.

¹ En skattepliktig lön om 75 000 euro förutsätter en grundlön innan socialavgifter om cirka 65 000 euro. Därutöver betalar arbetsgivaren en skattefri ersättning om 30 procent av 75 000 euro, vilket är 22 500 euro. Grundlönen och den skattefria ersättningen ger en total lön om cirka 88 000 euro.

10.3 Danmark

Skattelättnaden

I Danmark infördes den s.k. *forskarskatteordningen* år 1992. Reglerna möjliggör att skattelättnader ges till forskare och höginkomsttagare som inte har bott i Danmark under ett antal år. Sedan reglernas införande har de gjorts mer fördelaktiga vid flera tillfällen.

Personer som omfattas av forskarskatteordningen beskattas enligt en platt skatte- och socialavgiftssats om totalt 32,84 procent under 84 månader, dvs. 7 år. Inga kostnadsavdrag får göras. I princip ska all ersättning som personen får från sin arbetsgivare beskattas enligt de särskilda reglerna, men vissa förmåner omfattas i stället av de vanliga skattereglerna.

Formella krav

Det finns flera formella krav för att omfattas av forskarskatteordningen.

För det första får personen inte ha varit skattskyldig i Danmark under de senaste tio åren innan arbetet påbörjas. Detta innebär att personen i tio år inte får ha bott eller vistats mer än sex månader under ett år i landet, men också att personen inte får ha tagit emot vissa inkomster från Danmark. Detta gäller bl.a. lön från arbete i landet, pension, sociala ersättningar och royaltybetalningar. För forskare gäller ett undantag från detta krav om de har varit skattskyldiga på grund av arbete som gästföreläsare om högst tolv månader. Enligt praxis omfattar detta undantag också gästforskare.

För det andra får personen under de senaste fem åren inte ha deltagit i ledningen av eller haft ett väsentligt inflytande över företaget som han eller hon nu är anställd i.

För det tredje ska ersättningen för arbetet beskattas i Danmark. Om personen har dubbel hemvist enligt ett skatteavtal ska Danmark ha den primära beskattningsrätten. Däremot finns det inget krav på att arbetet utförs i Danmark.

För det fjärde behöver arbetsgivaren vara antingen en dansk juridisk person eller ett utländskt företag med ett fast driftställe i Danmark till vilket personens lön ska allokeras.

Reglerna innehöll ursprungligen ett krav på att anställningen i Danmark skulle gälla under högst en viss tid, vilket innebar att en person som fått skattelättnader och inte lämnade Danmark efter att lättnadsreglerna upphörde att tillämpas kunde få höjd skatt i efterhand. Dessa regler avskaffades slutligt 2010.

Skattelättnader för nyckelpersoner

Forskarskatteordningen möjliggjorde redan från början skattelättnader enbart utifrån en persons lön. Den ursprungliga lönenivån beräknades utifrån förutsättningen att reglerna endast skulle gälla för personer som på grund av sina kvalifikationer var svåra att rekrytera samtidigt som dansk arbetskraft inte skulle utsättas för orimlig konkurrens. Lönenivån har därefter räknats upp årligen och för 2025 krävs det att lönen i Danmark överstiger 78 000 danska kronor per månad. Det är beslutat att denna gräns ska sänkas fr.o.m. 2026. Om sänkningen hade gällt redan under 2025 skulle lönenivån för det året i stället varit 63 000 danska kronor per månad.

Lönenivån beräknas utifrån den genomsnittliga månatliga ersättningen för året, som varje år måste överstiga det årets fastställda lönenivå. För att ingå i lönenivåberäkningen måste ersättningen framgå av anställningsavtalet, vilket bl.a. innebär att diskretionära bonusutbetalningar inte ingår.

Vid beräkningen av lönenivån kan även betalningar från utländska företag beaktas. Detta förutsätter att kostnaden bärs av den danska arbetsgivaren, vilket är fallet om löneutbetalningarna vidarefaktureras till det danska företaget.

Skattelättnader för forskare

En person kan även omfattas av forskarskatteordningen genom att godkännas som forskare. För sådana personer finns inget lönekrav.

För att godkännas som forskare ska personen ha dokumenterade kvalifikationer motsvarande disputationsnivå, dvs. ha doktorerat eller ha motsvarande erfarenhet. Det krävs vidare att personen har en tjänst som forskare, vilket innebär att det av anställningsavtalet måste framgå att arbetet innefattar forskning (definierat enligt Frascatimanualen) och att tjänsten inte i för stor utsträckning avser

annat, t.ex. utveckling av produkter eller utbildning. Forskningen ska ha en omfattning som motsvarar en sedvanlig forskaranställning på universitet eller motsvarande.

Om personen ska arbeta på en offentlig forskningsinstitution, t.ex. ett universitet eller en högskola, fattar denna institution beslut om att godkänna personen som forskare. För andra arbetsplatser beslutar Danmarks Frie Forskningsfond om godkännande efter ansökan som enligt praxis ska ha lämnats in senast en månad efter att anställningen påbörjas. Forskningsfonden kan endast godkänna en ansökan efter att den skattskyldiges utbildning har bedömts av en myndighet under utbildnings- och forskningsdepartementet.

Förfarande

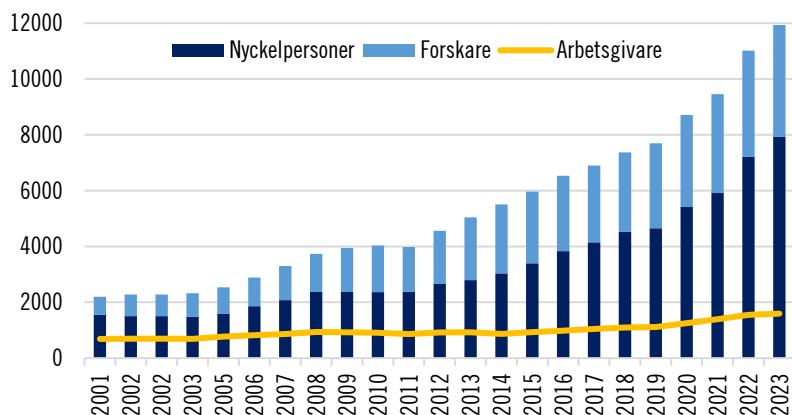
För att beskattas enligt forskerskatteordningen måste den anställde göra ett val om detta i årets inkomstdeklaration. Det är dock inte nödvändigt att lämna in någon ansökan, bortsett från den till forskningsfonden för forskare som inte arbetar på en offentlig forskningsinstitution.

Valet att omfattas av skattelättnaden måste göras senast fyra år efter att en person har påbörjat sitt arbete i Danmark. Det är alltså möjligt att begära tillämpning av reglerna retroaktivt.

För att en arbetsgivare ska kunna göra skatteavdrag motsvarande skattelättnaden krävs att arbetstagaren har registrerats hos Skattestyrelsen. Vid registreringen kontrollerar myndigheten endast om personen har varit skattskyldig i Danmark de senaste tio åren. Övriga förutsättningar för skattelättnad prövas i efterhand.

Statistik

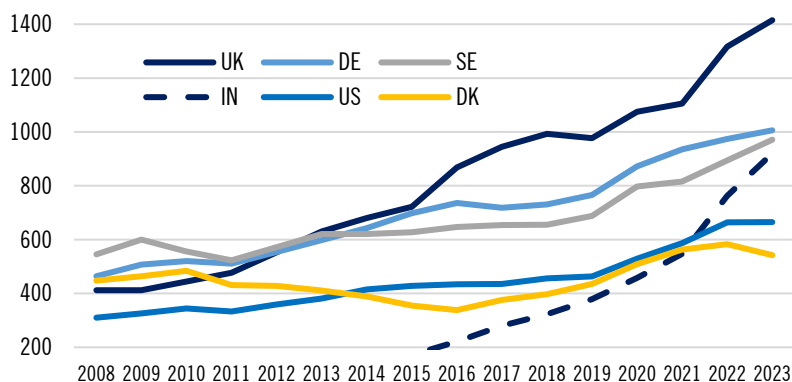
Under 2023 beskattades ungefär 12 00 personer enligt forskerskatteordningen, varav 8 000 var högavlönade nyckelpersoner och 4 000 forskare. Cirka 1 600 arbetsgivare använde reglerna. Sedan reglerna infördes har antalet förmånstagare ökat med cirka 450 procent och antalet arbetsgivare som använder reglerna med cirka 130 procent.

Figur 10.1 Antal användare och arbetsgivare inom forskerskatteordningen (2001–2023)

Källa: Skatteministeriet.

Andelen forskare har varierat mellan 30 och 45 procent. Sedan 2014 har antalet nyckelpersoner ökat mer än antalet forskare.

Under 2023 använde 1 415 brittiska medborgare reglerna, vilket gör dem till den största gruppen användare. Näst vanligast var tyska medborgare (1 006 personer) följt av svenska medborgare (971 personer). Även 542 danska medborgare använde reglerna, vilket motsvarar cirka 5 procent av alla användare.

Figur 10.2 Antal användare av forskerskatteordningen med utvalda medborgarskap (2008–2023)

Källa: Skatteministeriet.

Skatteministeriet har uppskattat de statsfinansiella kostnaderna för reglerna till 1 425 miljoner danska kronor för 2023. Knappt 10 procent av kostnaderna gäller forskare, trots att cirka 40 procent av de som beviljas skattelättnader är forskare.

10.4 Finland

Den 1 januari 1996 infördes den s.k. nyckelpersonslagen i Finland. Lagen innebär att skattelättnader kan beviljas till utländska forskare och personer med högkvalificerade och högavlönade arbeten. Lön till personer som omfattas av lagen beskattas med en platt skattesats om 32 procent. De flesta socialavgifter tas dock ut på sådan lön och nyckelpersonerna kan inte göra kostnadsavdrag. Skattelättnaderna kan sedan den 1 januari 2024 tillämpas under 84 månader, dvs. 7 år, vilket är en förlängning mot vad som gällde tidigare.

Det finns flera formella krav för att omfattas av nyckelpersonslagen. En nyckelperson får inte vara finsk medborgare, får inte ha varit obegränsat skattskyldig i Finland under de fem kalenderår som föregår det år då arbetet påbörjas och måste bli obegränsat skattskyldig när arbetet påbörjas. Vidare ska nyckelpersonens arbetsgivare ha hemvist eller ett fast driftställe i Finland.

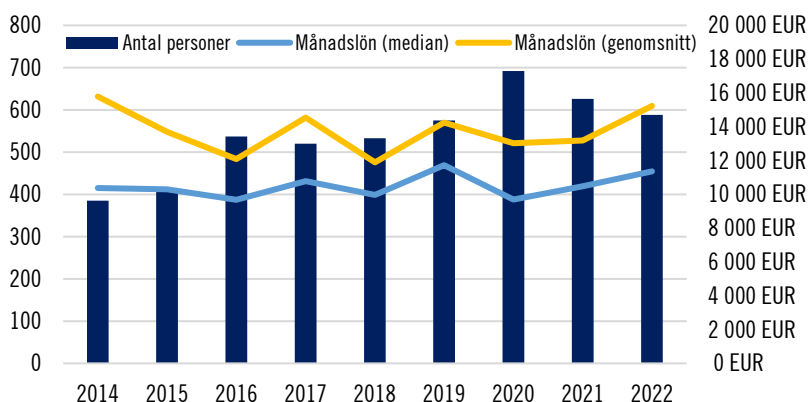
För att en person som inte är forskare ska kunna beskattas som nyckelperson krävs dels att lönen för arbetet uppgår till minst 5 800 euro i månaden, dels att arbetsuppgifterna kräver speciell sakkunskap. Kravet på speciell sakkunskap innebär att personen ska ha kunskaper och färdigheter som är viktiga för bl.a. utvecklingen av produktionen, näringslivet och forskningen i Finland, vilket i praxis har ansetts utesluta idrottsmän från reglerna.

En forskare kan omfattas av nyckelpersonslagen om han eller hon antingen arbetar som lärare vid ett finskt universitet, en finsk högskola eller någon annan högre läroanstalt, eller bedriver vetenskapligt forskningsarbete i allmänt intresse och inte för en viss persons eller ett visst företags enskilda nytta. Detta gäller oberoende av lönenivå och om arbetet kräver speciell sakkunskap.

Beskattning enligt nyckelpersonslagen förutsätter en ansökan hos den finska skattemyndigheten Vero inom 90 dagar från det att arbetet i Finland har påbörjats.

Enligt deklarationsuppgifter beskattades 588 personer enligt nyckelpersonslagen under 2022. Medianlönen för denna grupp uppgick till 11 362 euro per månad. Sedan 2014 har antalet personer som omfattas av reglerna ökat med 53 procent.

Figur 10.3 Antal användare av nyckelpersonslagen och månadslön per år (2014–2022)



Källa: Vero. Inkomster per inkomsttagargrupp och inkomstklass.

Det finska finansministeriet har uppskattat den statsfinansiella kostnaden för nyckelpersonslagen till 15 miljoner euro per år för 2022–2024.

10.5 Nederländerna

Liksom Belgien har Nederländerna länge haft skatteincitament för att locka högkvalificerad arbetskraft. Den nuvarande nederländska ordningen brukar kallas 30-procentsregeln (*30%-regeling*) och innebär att det för vissa anställda antas att 30 procent av lönen är kostnadsersättningar för ökade levnadskostnader i Nederländerna. Sådana ersättningar är skattefria enligt allmänna regler. I praktiken är alltså 30 procent av lönen skattefri. Därutöver är kostnadsersättningar för skolväsende skattefria. En person som omfattas av 30-procentsregeln har även tidigare kunnat välja att beskattas som begränsat skattskyldig, vilket medför att inkomster från andra länder inte beskattas i Nederländerna.

Skattelättnaden kan tillämpas i fem år. Tillämpningstiden var tidigare åtta år men förkortades under 2019 eftersom detta ansågs statsfinansiellt billigare men i princip lika effektivt för att locka utländska nyckelpersoner.

Fr.o.m. den 1 januari 2024 har 30-procentsregeln begränsats på tre sätt. För det första har ett tak om 69 900 euro per år införts för den skattefria delen av lönen. För det andra har möjligheten att anses som begränsat skattskyldig tagits bort. För det tredje ska skattefriheten uppgå till 30 procent endast under de första 20 månaderna av vistelsen. Under de nästkommande 20 månaderna sänks denna andel till 20 procent och under de sista 20 månaderna är nedsättningen 10 procent. Enligt ett regeringsförslag ska dock denna avtrappning av skattelättnaden tas bort redan under 2025.

En person kan endast omfattas av 30-procentsregeln om han eller hon har bott mer än 150 kilometer utanför Nederländerna under minst 16 av de 24 månader som föregår den första arbetsdagen i landet. Denna regel har införts för att arbetsmarknaden i gränsområden inte ska snedvridas till nederländska arbetstagares nackdel. Personer som har doktorerat i landet eller inom 150 kilometer från gränsen undantas från detta krav.

Därutöver ska tillämpningstiden förkortas med den tid som personen har bott eller arbetat i Nederländerna under de senaste 25 åren. I praktiken kan alltså en person som har bott eller arbetat i Nederländerna under 5 av de 25 senaste åren inte omfattas av 30-procentsregeln. Denna begränsning infördes 2012 för att bl.a. förhindra att regeln används av nederländska medborgare.

Utöver dessa krav gäller skattelättnaderna bara om personen har speciell expertis. Detta krav kan uppfyllas på två sätt.

För det första har en person speciell expertis om dennes skattepliktiga lön överstiger en viss lönenivå. För 2025 är denna lönenivå 46 660 euro per år, men för personer som inte har fyllt 30 år och har en masterexamen är gränsen 35 468 euro per år. Nivåerna avser den skattepliktiga lönen. Om 30 procent av lönen anses skattefri med stöd av 30-procentsregeln måste alltså bruttolönen uppgå till 66 657 euro respektive 50 668 euro per år. Enligt ett regeringsförslag ska dessa lönekrav höjas något under 2027. I det extraordinära fallet att i princip alla i arbetstagarens bransch uppfyller lönekravet kan personen även behöva visa att hans eller hennes kompetens i

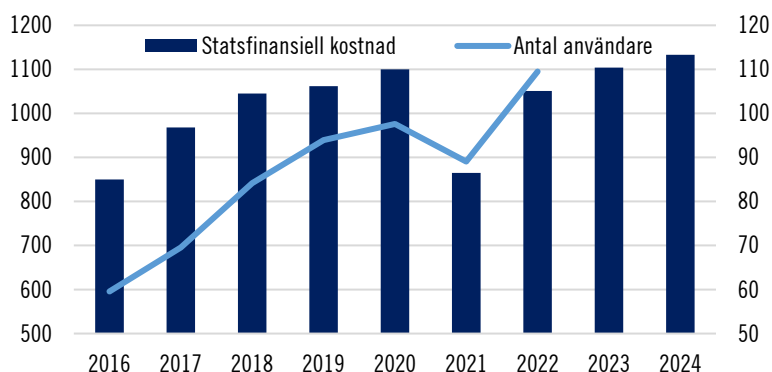
princip saknas i Nederländerna. Såvitt utredningen förstår tillämpas detta undantag endast för fotbollsspelare.

För det andra har en person speciell expertis om han eller hon, oavsett lönenivå, forskar eller undervisar på en allmän forskningsinstitution i Nederländerna, eller arbetar som motsvarigheten till ST-läkare.

Beskattning enligt 30-procentsregeln förutsätter också att den anställda tillsammans med sin arbetsgivare lämnar in en ansökan om detta till den nederländska skattemyndigheten. Om ansökan lämnas in inom fyra månader från anställningens påbörjande gäller 30-procentsregeln från tidpunkten när anställningen började. Om ansökan lämnas in senare gäller regeln från ansökningsmånaden fram till dess att fem år förflutit från att personen kom till Nederländerna.

I juni 2024 publicerades en statlig utvärdering av bl.a. 30-procentsregeln med viss statistik om reglernas användning.²

Figur 10.4 Uppskattad statsfinansiell kostnad för 30-procentsregeln (vänster, miljoner euro) och antal användare (höger, tusental), 2016–2024



Anm.: Uppgift om antal användare finns ännu inte för 2023 och 2024.
Källa: SEO Economisch Onderzoek (2024).

Figur 10.4 visar att antalet användare av 30-procentsregeln minskade under 2021 men därefter har återhämtat sig. Såväl antalet användare som den statsfinansiella kostnaden är betydligt högre än för motsvarande regler i jämförbara länder.

² SEO Economisch Onderzoek (2024).

Bland användarna av 30-procentsregeln under 2022 hade cirka 15 procent indiskt medborgarskap. De därefter mest förekommande medborgarskapen var turkiskt (6 procent), italienskt (5 procent) och brittiskt (5 procent). Andelen nederländska medborgare framgår inte av utvärderingen men understiger 3 procent.

I utvärderingen redovisas också hur många av reglernas användare under 2016–2022 som tillämpade skattelättnaderna i flera år. I snitt använde majoriteten av användarna – cirka 63 procent – reglerna under hela den femåriga tillämpningstiden. Cirka 90 procent använde reglerna i minst tre år.

10.6 Vissa andra länder

Irland

Den irländska skattelättnaden för personer med höga inkomster kallas *special assignee relief programme* (SARP) och innebär att 30 procent av en persons inkomster från en anställning som gjort att personen flyttat till Irland är skattefria. Detta gäller dock endast inkomster mellan 100 000 och 1 000 000 euro per år. Nedsättningen gäller inte socialavgifter. Därutöver är kostnadsersättningar för vissa resor och skolavgifter befriade från såväl skatt som socialavgifter. Skattelättnaderna kan tillämpas i fem år. Reglerna infördes 2012.

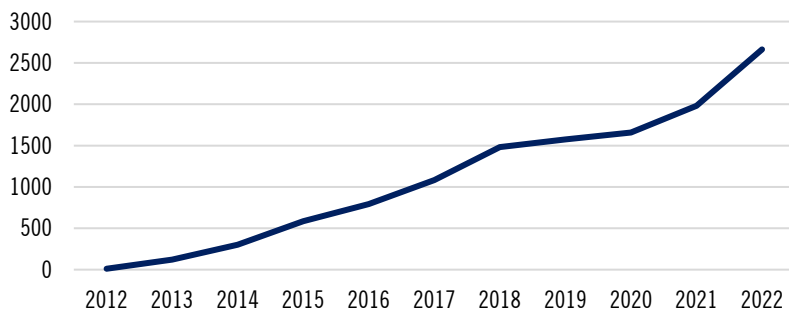
För att en person ska beskattas enligt SARP krävs att han eller hon inte har varit skattskyldig i Irland på grund av bosättning under de fem år som föregår ankomsten till landet. Personen måste även vara skattskyldig i Irland på grund av bosättning under samtliga år som skattelättnaden används, och arbetet måste pågå under minst tolv månader. Vidare krävs att personen har kommit till Irland på begäran av en arbetsgivare som han eller hon har arbetat för i minst sex månader utanför Irland och att syftet med vistelsen i Irland är att arbeta för denna arbetsgivare eller för ett koncernföretag. SARP är alltså inte tillgängligt för personer som anställs av ett irländskt företag som inte ingår i en internationell koncern.

SARP omfattar endast personer som tjänar minst 100 000 euro per år. Detta belopp avser endast kontant lön och beräknas före bonus, förmåner och aktiebaserade ersättningar.

Beskattning enligt SARP förutsätter en ansökan från nyckelpersonens arbetsgivare, som ska göras senast 90 dagar från personens ankomst i landet.

Under 2022 omfattades 2 663 personer av SARP. Antalet förmånstagare har ökat kraftigt sedan reglerna infördes.

Figur 10.5 Antal användare av SARP (2012–2022)



Källa: Revenue Ireland (2024).

Mer än hälften av de personer som använde reglerna 2022 arbetade inom IT-, finans- eller försäkringsbranschen. De flesta personerna hade amerikanskt medborgarskap (17 procent), följt av indiskt (17 procent), irländskt (13 procent) och brittiskt (10 procent). Ungefär 40 procent av dessa personer bodde i Storbritannien eller USA innan de flyttade till Irland.

Den statsfinansiella kostnaden för SARP har av irländska myndigheter uppskattats till 48 miljoner euro för 2022.

Österrike

De österrikiska skattelättnaderna för inflyttade personer innebär bl.a. att forskares inkomster från vetenskaplig verksamhet är skattefria till 30 procent i upp till fem år från flytten till Österrike. Därutöver kan utländska inkomster beskattas utifrån en platt skattesats motsvarande den utländska skatt som betalats innan flytten till landet i upp till tio år.

En person kan endast beviljas skattelättnader om han eller hon har sitt s.k. centrum för levnadsintressen i Österrike och inte har varit bosatt i landet under de senaste fem åren.

För att anses som en forskare ska en person dels arbeta minst hälften av tiden med forskning och utveckling, definierat enligt Frascatimanualen, dels bedriva verksamhet av allmänt intresse, vilket kan bevisas på tre sätt. För det första finns ett allmänt intresse om personen har tillräckliga kvalifikationer, vilket alltid är fallet för professorer men annars måste bedömas i det enskilda fallet. För det andra finns ett allmänt intresse om personen bedriver forskning vid vissa utpekade forskningsinstitut i Österrike. För det tredje finns ett allmänt intresse om forskaren har en lön som motsvarar vad som krävs för ett s.k. EU-blåkort (för 2024: 47 885 euro per år).

För att beviljas skattelättnader måste forskaren ansöka hos den österrikiska skattemyndigheten senast sex månader efter flytten till landet.

11 Svårigheter i tillämpningen av expertskattereglerna

Som en del av utvärderingen av expertskattereglerna ska utredningen identifiera eventuella svårigheter som har uppkommit i rättstillämpningen. I avsnitt 11.1 och 11.2 redovisas synpunkter på reglerna från arbetsgivare respektive myndigheter, och i avsnitt 11.3 görs en översiktlig analys av vissa underrättsavgöranden. Utredningens bedömningar presenteras i avsnitt 11.4.

11.1 Arbetsgivarnas erfarenheter

Utredningen har haft möten med bl.a. företag, lärosäten och företagsorganisationer för att inhämta deras synpunkter på expertskattereglerna. Dessutom har utredningen pratat med konsulter som regelbundet tillämpar reglerna och kan förmedla erfarenheter från flera företag. Utredningen har även tagit del av de utvärderingar som publicerades av Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) år 2006 och av riksdagens skatteutskott år 2014, där många arbetsgivares synpunkter återges.¹

Den allmänna bilden som har förmedlats är att expertskattereglerna är uppskattade och att de ofta upplevs som lätta att tillämpa. Det som har ansetts som svårt är främst kopplat till kompetensregeln och hur reglerna fungerar i vissa specifika situationer.

¹ Dessa utvärderingar presenteras i avsnitt 12.3.1.

Tillämpningen av kompetensregeln

Företag har länge ansett att det är svårt att förutse om en ansökan om skattelättnader enligt kompetensregeln kommer att bifallas. Denna kritik fördes fram i ITPS utvärdering och kvarstod vid skatteutskottets utvärdering, i vilken även lärosäten beskrev samma sak. Särskilt frågan om det finns betydande svårigheter att rekrytera inom landet har ansetts svårbedömd.

De företag och lärosäten som utredningen har talat med har enhälligt beskrivit att det är mycket svårt att förutse hur kompetensregeln kommer att tillämpas. Personer som tillämpar reglerna ofta har uppgett att de kan ha en viss känsla för hur en ansökan kommer att bedömas, men att känslan i många fall är fel.

För lärosäten – vars anställda mycket sällan har en lön som överstiger ersättningsnivån enligt beloppsregeln – innebär den oförutsebara tillämpningen att expertskattereglerna inte kan användas som ett rekryteringsverktyg. I stället informeras den enskilde om möjligheten att ansöka om skattelättnader efter att anställningsavtalet har ingåtts. Många lärosäten har även felaktigt uppfattat att det endast är mycket erfarna forskare som kan beviljas expertskattelättnader, och informerar därför bara vissa yrkeskategorier om möjligheten att ansöka.

Konsulter som hjälper företag med internationell rörlighet av arbetstagare presenterar i många fall inte expertskattelättnader enligt kompetensregeln som ett alternativ, eftersom det inte framstår som seriöst att föreslå något som är så osäkert. För vissa kategorier av anställda finns det dock enligt vissa konsulter stora möjligheter att få en ansökan beviljad. Detta gäller främst personer med specialiserade och väldokumenterade kunskaper inom ett arbete med teknisk inriktning där det är känt att det inte finns tillräcklig kompetens i Sverige, såsom vissa ingenjörsyrken. Däremot är det mycket svårt att få ansökningar beviljade för personer med icke-tekniska yrken inom t.ex. finans eller juridik. Flera konsulter har också uppgett att det i stora företag är vanligt att anställda med tillräckliga kvalifikationer för att omfattas av kompetensregeln har en lön som innebär att beloppsregeln kan tillämpas i stället.

Tillämpningen av beloppsregeln

I samband med skatteutskottets utvärdering ansåg flera företag att införandet av beloppsregeln var en stor förbättring i förhållande till de gamla reglerna och att tillämpningen av den nya regeln i stort sett var förutsebar. Även de företag som utredningen har talat med har uppgett att tillämpningen av beloppsregeln huvudsakligen är förutsebar, särskilt för personer som har en kontant månadslön som överstiger ersättningsnivån och som i sin helhet betalas av den svenska arbetsgivaren. För andra personer finns det dock vissa svårigheter, som bl.a. gäller hanteringen av förmåner och betalningar från utländska företag.

De formella kraven för skattelättnad

Såväl företag som lärosäten har uppgett att ansökningstiden om tre månader kan vara ett problem. Tidsfristen kan löpa ut på grund av att ansökningar av misstag blir liggande eller för att arbetsgivaren initialt inte har avsett att ansöka om expertskattelättnader för en viss anställd.

Vidare har ett lärosäte uppgett att man haft uppfattningen att det s.k. avsiktskravet innebär att expertskattelättnader inte kan beviljas för tillsvidareanställda. Av denna anledning har ansökningar främst gjorts av mer juniora forskare med tillfälliga anställningar, som postdoktorer och biträdande universitetslektorer, och inte av seniora personer med tillsvidaretjänster, som professorer.

Skattelättnadens omfattning

Flera konsulter har uppgett att det är oklart om skattelättnaden omfattar lönebetalningar från utländska företag. Skatteverket har i beslut i enskilda ärenden ansett att så inte är fallet.

11.2 Myndigheternas erfarenheter

Detta avsnitt bygger på samtal som utredningen har haft med handläggare i Forskarskattenämnden och hos Skatteverket. Grundläggande information om Forskarskattenämnden och dess uppgifter finns i avsnitt 9.3.4.

11.2.1 Allmänt om Forskarskattenämndens prövning

Ansökningar enligt belopps- och kompetensregeln handläggs på delvis olika sätt hos Forskarskattenämnden. Olika ansökningsblanketter ska användas för ansökningar enligt respektive regel.

Ett beslut om att bevilja expertskattelättnader är mycket kortfattat. Det framgår att arbete hos en viss arbetsgivare uppfyller villkoren och huruvida grunden för detta är kompetensregeln eller beloppsregeln. Vid en ansökan enligt kompetensregeln anges dock inte om personen har bedömts som expert, forskare eller nyckelperson. Om förutsättningarna för skattelättnader är uppfyllda enligt beloppsregeln anges inte om förutsättningarna för att tillämpa kompetensregeln också är uppfyllda.

11.2.2 Forskarskattenämndens erfarenheter

Tillämpningen av kompetensregeln

Vid ansökningar enligt kompetensregeln ska sökanden lämna in bl.a. den anställdes CV och en ingående beskrivning av dennes arbetsuppgifter och kompetens.

Nämndens handläggare har uppgett att det största antalet ansökningar upplevs gälla experter och forskare samt att det numera är ovanligt med ansökningar för nyckelpersoner.²

Enligt nämndens handläggare är det svårt att sammanfatta vad som krävs för att en ansökan som expert ska godkännas. En allmän tumregel är dock att personens erfarenhet ska motsvara disputationsnivå. Något förenklat förutsätter detta fem års relevant yrkeserfarenhet om den anställda har en masterexamen och tio års erfarenhet

² Denna uppgift bekräftas av statistik om de olika ansökningsgrunderna under 2005–2019, se avsnitt 12.1.2.

med en kandidatexamen. För en person som saknar högskoleexamen krävs ännu längre yrkeserfarenhet.

För att anses som forskare krävs att personen bedriver självständig forskning. Detta krav är uppfyllt för professorer och i allmänhet för biträdande och ordinarie universitetslektorer. För postdoktorer görs en avvägning från fall till fall, och vanligen räcker det att personen har forskat i minst ett år sedan sin disputation.

Att ansökningar enligt kompetensregeln avslås beror oftast på att personens kompetens inte räcker till eller på att de aktuella arbetsuppgifterna inte kräver sådan kompetens. Det är däremot ovanligt att nämnden avslår en sådan ansökan på grund av att det saknas betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens i Sverige. Nämnden anser regelmässigt att en persons höga kompetens i sig innebär att det finns sådana svårigheter och begär därför sällan in underlag för detta. Däremot medför den omständigheten att en person ska arbeta inom ett bristyrke inte i sig att han eller hon har tillräcklig kompetens för att beviljas expertskattelättnader.

Tillämpningen av beloppsregeln

Vid en ansökan enligt beloppsregeln ska sökanden lämna in anställningsavtalet och uppgifter om den anställdes totala ersättning. Vid beräkning av lönen beaktar Forskarskattenämnden endast garanterad ersättning som betalas ut eller tillhandahålls varje månad. Detta innebär att rörliga ersättningar som bonus, aktiebaserad ersättning, traktamenten och konsultarvoden inte beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån.

De formella kraven för skattelättnad

Forskarskattenämndens handläggare upplever att det vanligaste formella felet är att ansökningstiden om tre månader har gått ut. Ansökningstiden är i vissa fall svår att beräkna eftersom tidpunkten när arbetstagaren har påbörjat arbetet i Sverige kan vara oklar. Detta gäller särskilt om arbetet påbörjas i samband med t.ex. tjänsteresor.

Det näst vanligaste formella felet upplevs vara att den anställda har vistats i Sverige tidigare. Forskarskattenämnden har dock svårt att kontrollera detta om personen saknar ett svenskt personnummer.

Det förekommer därför att Skatteverket, som har bättre möjligheter att utreda frågan, överklagar nämndens beslut på grund av att den anställde har vistats i Sverige tidigare.

Det s.k. avsiktskravet, dvs. att en person ska ha för avsikt att vistas i Sverige under minst sju år, kontrolleras i princip inte av Forskarskattenämnden. Ibland avslås dock ansökningar på grund av att den anställde entydigt anger att han eller hon kommer att stanna i Sverige längre tid än så.

Övriga frågor

Forskarskattenämnden prövar och beviljar ansökningar om expertskattelättnader vid arbetsgivarbyte, dvs. när en person byter arbetsgivare eller arbete efter att ha vistats i Sverige en tid. Detta är en ganska vanlig situation. Denna prövning, där man bl.a. bortser från kravet på att inte ha vistats i Sverige tidigare, har dock endast stöd i förarbetena. Bristen på lagstöd gör att det är otydligt under vilka förutsättningar som ett sådant avsteg kan göras.

11.2.3 Skatteverkets erfarenheter

Skatteverket hanterar expertskattereglerna i två olika skeden, dels när Forskarskattenämnden har fattat ett beslut om skattelättnader som skickats till verket, dels vid den löpande beskattningen av personer som har beviljats skattelättnader.

I den förstnämnda situationen bedömer Skatteverket om Forskarskattenämndens beslut ska överklagas. Detta innebär bl.a. att verket kontrollerar om de formella förutsättningarna för skattelättnader är uppfyllda, t.ex. genom att utreda om personen har vistats i Sverige tidigare. Skatteverket bedömer även om de materiella förutsättningarna för skattelättnader är uppfyllda, vilket dock ofta är svårt eftersom Forskarskattenämndens bifallsbeslut är så kortfattade. Dessutom har Forskarskattenämnden under våren 2024 slutat skicka akten i ärendet till Skatteverket med hänvisning till att verket inte är part i ärendet hos nämnden. Detta gör det ännu svårare för Skatteverket att bedöma riktigheten i nämndens beslut utan att överklaga beslutet för att få insyn i handlingarna hos förvaltningsrätten.

Vid den löpande beskattningen kontrolleras personer som har beviljats expertskattelättnader på samma sätt som andra fysiska personer. En betydelsefull och olöst rättsfråga är om expertskattelättnaderna endast gäller lön från den svenska arbetsgivare som har ansökt om skattelättnader eller även betalningar från andra företag, t.ex. utländska företag i samma koncern.

11.3 Underrättsavgöranden

För att få en tydligare bild av expertskattereglernas tillämpning har utredningen inhämtat ett antal underrättsavgöranden där reglerna aktualiserats.

Utredningen har för det första analyserat kammarrättsdomar för perioden den 1 januari 2012, när beloppsregeln infördes, till den 1 juli 2024.³ Utredningen har identifierat ett trettiootal sådana domar och i ungefär vart tredje mål har kammarrätten dömt till den skattskyldiges fördel. De aktuella domarna gäller till helt övervägande del frågor om huruvida viss ersättning ska beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån enligt beloppsregeln och om en viss utbetalning omfattas av redan beviljade expertskattelättnader.⁴ Senare års kammarrättspraxis om expertskattereglerna domineras alltså av formella frågor. Den senaste kammarrättsdomen om tillämpning av kompetensregeln meddelades i slutet av 2016.

För det andra har utredningen analyserat förvaltningsrättsdomar från den 1 januari 2023 till den 1 juli 2024. Utredningen har identifierat ett sjuttiootal sådana domar, varav alla utom en avgjordes till den skattskyldiges nackdel.⁵

Till skillnad från kammarrättsdomarna gäller en mycket stor del – ungefär tre fjärdedelar – av de analyserade förvaltningsrättsdomarna tillämpning av kompetensregeln. Sett till lättnadsgrund gäller de flesta domar s.k. experter, och bara en dom gäller ansökan som nyckelperson. De domar som inte gäller kompetensregeln avser bl.a. avvisning av för sena ansökningar, tillämpning av beloppsregeln, eventuell tidigare skattskyldighet i Sverige och s.k. arbetsgivarbyte.

³ En genomgång av äldre kammarrättspraxis finns i skatteutskottets utvärdering av expertskattereglerna, se Skatteutskottet (2014), s. 58–72.

⁴ Många domar gäller frågan om ersättning från utländska företag kan räknas mot ersättningsnivån, vilket numera har förtydligats genom HFD 2021 ref. 60.

⁵ Domen till den skattskyldiges fördel (Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 12 april 2024 i mål nr 13780-23) har inte fått laga kraft.

Omständigheterna för de personer som nekas skattelättnader enligt kompetensregeln varierar och framgår inte alltid av domarna. Utredningens intryck är dock att de personer som har ansökt som experter i allmänhet är ingenjörer med en kandidat- eller master-examen som arbetat ett par år, och att de som ansökt som forskare är personer som disputerat och därefter arbetat som postdoktor i under ett år. Förvaltningsrättens motiveringar till att dessa personer inte har rätt till expertskattelättnader är i allmänhet mycket kortfattade.

11.4 Utredningens bedömningar

11.4.1 Tillämpningen av kompetensregeln är oförutsebar och inte ändamålsenlig

Utredningens bedömning: Det är ofta mycket svårt att bedöma om en ansökan om skattelättnader enligt kompetensregeln kommer att bifallas. Denna oförutsebarhet innebär att expertskattereglerna i dessa fall inte kan användas i enlighet med sitt syfte.

Olika aktörer har under lång tid och i flera sammanhang beskrivit att det är svårt att förutse om en ansökan om expertskattelättnader enligt kompetensregeln kommer att godkännas. Sådana synpunkter har genomgående framförts även till utredningen. Personer som ofta tillämpar reglerna upplever att det endast i vissa särskilda situationer framstår som sannolikt att en ansökan kommer att bifallas, t.ex. när ansökan gäller en professor eller en person med mycket specifik expertis på ett område där det är känt att det finns en kompetensbrist i Sverige.

Vid en tillämpning av kompetensregeln uppkommer svåra gränsdragningsfrågor kopplade till högst individuella faktorer. Trots detta har regeln utformats utifrån vaga rekvisit vars betydelse till stor del har överlämnats till rättstillämparen att bedöma. Utredningens intryck är att Forskarskattenämnden har försökt att bedöma vad som är en tillräcklig kompetensnivå för skattelättnader utifrån vissa schablonmässiga överväganden gällande bl.a. högskoleexamen och arbetslivserfarenhet. Dessa bedömningar har dock begränsat stöd i lagtexten och har inte fastställts i någon dom från Högsta förvalt-

ningsdomstolen. Andelen bifall på ansökningar enligt kompetensregeln har vidare varit relativt stabil kring 60 procent sedan expertskattereglerna infördes (se vidare avsnitt 12.1.2). Den praxis som Forskarskattenämnden har utvecklat i sina beslut verkar alltså inte ha gett sökandena tillräcklig vägledning om hur regeln ska tillämpas. Denna tolkning stöds av de synpunkter som har framförts till utredningen. Mot denna bakgrund anser utredningen att det är svårt att bedöma hur en prövning enligt den nuvarande kompetensregeln kommer att falla ut. Det har inte heller kommit någon vägledning från kammarrätterna eller Högsta förvaltningsdomstolen om detta på många år.

Arbetsgivare har uppgett till utredningen att kompetensregelns oförutsebarhet gör att expertskattelättnader inte kan användas som ett rekryteringsverktyg för personer vars lön understiger beloppsregelns ersättningsnivå. Sådana personer får i stället information om expertskattereglerna efter deras beslut att flytta till Sverige. Utredningen anser därmed att regelns oförutsebara tillämpning innebär att den inte är ändamålsenlig. Denna oförutsebarhet drabbar främst arbetsgivare som betalar löner som understiger ersättningsnivån.

11.4.2 Beräkningen av ersättningsnivån i beloppsregeln medför svårigheter i vissa situationer

Utredningens bedömning: I de flesta situationer är det förutsebart om en ansökan enligt beloppsregeln kommer att bifallas. I vissa fall kan dock tillfälligheter göra att tillämpningen av regeln blir oförutsebar. Vidare beräknas ersättningsnivån på ett sådant sätt att vissa högvärlönde personer inte kan använda regeln.

Beloppsregeln är huvudsakligen förutsebar men det finns vissa problem

För att beviljas expertskattelättnader enligt beloppsregeln måste en persons lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiga en och en halv gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas och under hela den tid som en ansökan om skattelättnader gäller. Av kammarrättspraxis framgår att ersättningar och

förmåner endast får räknas in om de är beloppsbestämda vid ansökningstillfället och ska tillhandahållas från och med att arbetet påbörjas.⁶ Forskarskattenämnden tillämpar reglerna på samma sätt.

En fördel med detta beräkningsätt är att det ofta är relativt lätt att kontrollera om beloppsregeln kan tillämpas. Bedömningen är särskilt lätt när det bara är fråga om kontant lön som betalas av den svenska arbetsgivaren. Det finns dock flera situationer när beräkningen är svårare.

En sådan situation är när en del av ersättningen lämnas i form av förmåner. I vissa fall kan sådana förmåner inte tillhandahållas från anställningens början, t.ex. när det gäller en tjänstebil som levereras först efter några månader. Ett annat exempel är att en anställd erbjuds en mindre lägenhet av sin arbetsgivare under några månader i avvaktan på att den anställdes familj ska flytta till Sverige. I det sistnämnda fallet ska endast förmånsvärdet av den mindre lägenheten beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån, trots att personen kommer att få en större bostadsförmån så småningom.⁷ I dessa situationer kan rena tillfälligheter leda till att en arbetstagare nekas expertskattelättnader. Det kan även förekomma att arbetsgivarens förmåner endast gäller under en begränsad tid, vilket innebär att den totala ersättningen sänks senare under anställningsperioden. Detta kan exempelvis gälla ersättning för kostnader för ett barn som efter en tid flyttar tillbaka till sitt hemland. I sådana situationer kan tillfälligheter leda till att rätten till skattelättnader upphör.

Beräkningen av ersättningsnivån kan också vara svår om ersättning betalas från ett företag i den anställdes hemland. Sådan ersättning får beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån om den är en kostnad i den svenska arbetsgivarens verksamhet.⁸ Om ersättningen betalas i utländsk valuta kan värdet påverkas av valutakursförändringar, vilket i sin tur kan medföra att den sammanlagda lönen understiger ersättningsnivån under en längre tid. Detta innebär att en person vars ansökan om skattelättnader har bifallits senare kan nekas lättnader på grund av tillfälligheter.

Det kan alltså uppstå svårigheter vid tillämpningen av beloppsregeln om den kontanta lönen från den svenska arbetsgivaren understiger ersättningsnivån. Utredningen anser därför att det finns situa-

⁶ Se t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom den 14 september 2015 i mål nr 3751-14.

⁷ Jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 27 maj 2014 i mål nr 2275-14.

⁸ HFD 2021 ref. 60.

tioner i vilka beloppsregeln inte är förutsebar. Detta gäller främst personer som är utstationerade tillfälligt i Sverige, eftersom det är den typen av anställda som ofta får en betydande del av sin ersättning i form av förmåner och som dessutom kan få lön från ett utländskt företag (se avsnitt 9.1).

Vissa höglönlade personer kan inte använda beloppsregeln

Många anställda får ersättningar som varken är månatligt återkommande eller beloppsbestämda på förhand. Detta gäller bl.a. ersättningar i form av bonusar, värdepappersbaserade förmåner, provisioner, traktamenten och konsultarvoden. För vissa personer kan sådana ersättningar vara en stor del av den totala lönen. Sett till den förväntade årliga ersättningen kan det stå klart att sådana personer har en lön som vida överstiger ersättningsnivån, trots att den månatligt återkommande och beloppsbestämda lönen inte gör det.

Vissa personer vars ersättning i praktiken överstiger ersättningsnivån kan alltså inte få expertskattelättnader. Det kan ifrågasättas om detta är förenligt med syftet att ge skattelättnader åt för arbetsgivaren värdefulla personer. Det ska dock även hållas i åtanke att ett annat syfte med beloppsregeln är att förenkla expertskattereglerna.

11.4.3 Det upplevs oklart om skattelättnaderna gäller betalningar från andra än arbetsgivaren

Utredningens bedömning: Att det finns olika uppfattningar i frågan om ersättningar som betalas från andra än arbetsgivaren omfattas av expertskattelättnader skapar osäkerhet vid tillämpningen av reglerna.

Expertskattelättnaderna gäller bl.a. ersättningar och förmåner av arbetet. Det framstår i huvudsak som tydligt hur denna bestämelse ska tolkas. Det finns dock olika uppfattningar om skattelättnaderna omfattar ersättning som betalas av någon annan än den arbetsgivare som angetts i beslutet om skattelättnader, t.ex. ett utländskt företag i samma koncern.

I viss äldre kammarrättspraxis har ersättningar från andra än arbetsgivaren ansetts omfattas av expertskattelättnaderna endast om det andra företaget har vidareförmedlat ersättningen från mottagarens svenska arbetsgivare.⁹ Ett liknande krav framgick tidigare av ett ställningstagande från Skatteverket.¹⁰ Detta ställningstagande upphävdes efter att Högsta förvaltningsdomstolen i sitt avgörande HFD 2021 ref. 60 klargjorde att det sätt på vilket en ersättning betalas ut saknar betydelse för om den kan beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån i beloppsregeln, under förutsättning att ersättningen är en kostnad i den svenska arbetsgivarens verksamhet. Utredningen har dock fått information om att Skatteverket även efter detta avgörande har beslutat att betalningar från andra än den arbetsgivare som framgår av beslutet från Forskarskattenämnden inte ska omfattas av skattelättnaderna om det inte kan bevisas att ersättningen är förmedlad från den svenska arbetsgivaren.

Utredningens gör en rättslig bedömning av den aktuella frågan i avsnitt 13.2.3. I denna del konstateras att det upplevs finnas en osäkerhet om vilka ersättningar som omfattas av skattelättnaderna och att detta är negativt för reglernas förutsebarhet.

11.4.4 Ansökningstiden orsakar vissa svårigheter

Utredningens bedömning: Det är i vissa fall svårt att bedöma när ansökningstiden för expertskattelättnader påbörjas. I vissa situationer upplevs tiden om tre månader även som alltför kort.

En ansökan om expertskattelättnader ska lämnas in till Forskarskattenämnden senast tre månader efter det att arbetet påbörjas.

Både Forskarskattenämnden och vissa konsultföretag har uppgett att det ibland är oklart när ansökningstiden börjar löpa, t.ex. när en person inleder sin tjänst hos den svenska arbetsgivaren med arbete utanför Sverige. Någon vägledning finns inte i förarbetena.

En annan fråga gäller ansökningstidens längd. Enligt utredningen är det oftast inte några större problem att få fram underlaget för en ansökan inom tre månader. När tidsfristen missas beror det snarare på att information om möjligheten att ansöka kommer för sent, att

⁹ Se t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom den 16 maj 2014 i mål nr 9070–9072-12.

¹⁰ Skatteverkets ställningstagande den 17 juni 2005, dnr 130 352766-05/111.

ansökan har glömts bort eller fallit mellan stolarna, men inte att tiden inte har räckt till. Det kan dock finnas undantag från detta, exempelvis när den anställde felaktigt uppfattar att han eller hon måste invänta ett svenskt personnummer innan ansökan kan göras.

Ansökningstidens längd kan även orsaka problem om arbetsgivaren initialt bedömer att en person ska arbeta i Sverige under så kort tid att personen inte kommer att bli obegränsat skattskyldig i landet. I en sådan situation finns som utgångspunkt inget skäl att ansöka om expertskatt. Efter viss tid i Sverige kan dock planen ändras, vilket kan få till följd att personen blir kvar under en längre tid och därför blir obegränsat skattskyldig här. När planen ändras kan tremånadersfristen ha löpt ut, vilket gör att det inte går att ansöka om expertskattelättnader.

11.4.5 Avsiktskravet tillämpas inte i praktiken

Utredningens bedömning: Kravet på en avsikt att vistas i Sverige under högst sju år fyller inte någon funktion i praktiken och leder till missförstånd om reglernas tillämpning.

En person kan endast få expertskattelättnader om han eller hon avser att vistas i Sverige under högst sju år.

Avsiktskravet kan uppfattas på flera olika sätt. En möjlig och förekommande tolkning är att kravet innebär att personer med tillsvidareanställning inte kan få expertskattelättnader. Forskarskattenämnden godtar dock ansökningar utifrån anställningsavtal som gäller tills vidare.¹¹ Nämndens kontroll av avsiktskravet består endast av att sökanden i sin ansökan har intygat att avsikten är att lämna landet inom senast sju år. Enligt nämnden är det svårt att kontrollera frågan mer än så. En ansökan avslås alltså bara på denna grund om den anställde själv anger att han eller hon inte kommer att uppfylla kravet.

Vidare anser Skatteverket att avsiktskravet gäller just avsikten vid ankomsten till Sverige och inte frågan om personen faktiskt lämnar landet efter sjuårsfristen. Skatteverket omprövar därför inte tidigare

¹¹ Anställningar med tillsvidareavtal har även godtagits i underrättspraxis, se t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom den 30 november 2012 i mål nr 4852-12.

års beskattningsbeslut för personer med expertskattelättnader som stannar i Sverige längre än sju år.¹²

I praktiken kontrolleras alltså avsiktskravet varken vid ansökan om skattelättnader eller i efterhand. Utredningen anser att kravet är svårt att kontrollera och att det därför inte fyller någon funktion vid tillämpningen av reglerna.

11.4.6 Expertskattereglerna har vissa tekniska brister

Utredningens bedömning: Frågan om det är möjligt att byta arbete under vistelsen i Sverige är inte reglerad i lagtext, vilket skapar viss osäkerhet om det är tillåtet. Reglerna innehåller också en hänvisning till en numera upphävd bestämmelse om viss livränta, som inte fyller någon funktion.

Enligt förarbetena kan en person som befinner sig i Sverige och som har beviljats expertskattelättnader för en viss tjänst beviljas sådana lättnader för en annan tjänst, om han eller hon ansöker om detta.¹³ Denna möjlighet är dock inte lagreglerad. Forskarskattenämnden har uppgett att ett s.k. arbetsgivarbyte inte är ovanligt, särskilt inte när verksamhet flyttas från en juridisk person till en annan inom samma koncern. Utredningen anser att det i avsaknad av lagreglering inte är helt tydligt hur ett sådant byte ska bedömas, vilket bidrar till att göra expertskattereglerna oförutsebara och svårtillämpade. Att förfarandet inte är lagreglerat kan också anses olämpligt ur ett legalitetsperspektiv.

I uppräknningen av ersättningar som omfattas av expertskattelättnaderna finns en hänvisning till 11 kap. 42 § IL. Denna bestämmelse har dock upphävts fr.o.m. den 1 juli 2018 tillsammans med övriga bestämmelser om sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst (prop. 2017/18:131). Som skäl för detta angavs bl.a. att sådana försäkringar inte längre erbjuds på marknaden.¹⁴ Den aktuella hänvisningen fyller alltså ingen funktion.

¹² Skatteverkets ställningstagande den 28 februari 2006, dnr 131 129981-06/111.

¹³ Prop. 2000/01:12 s. 31.

¹⁴ Prop. 2017/18:131 s. 31 och 32.

11.4.7 Utredningens slutsats är att expertskattereglerna är svåra att tillämpa i flera avseenden, men förutsebara i vissa situationer

Utredningens bedömning: Expertskattereglerna är svåra att tillämpa i flera avseenden. Reglerna är dock huvudsakligen lätta att tillämpa när det gäller personer med vissa yrken, bl.a. professorer, och när det gäller personer vars kontanta månadslön överstiger ersättningsnivån enligt beloppsregeln.

För att expertskattereglerna ska uppfylla sitt syfte krävs att reglerna är så förutsebara att skattelättnaderna kan användas som rekryteringsverktyg eller i vart fall ligga till grund för beräkningar av arbetsgivarens kostnad för en viss rekrytering. Den strävan motverkas av de svårigheter som har beskrivits ovan. Dessa svårigheter drabbar särskilt personer vars lön understiger beloppsregelns ersättningsnivå och andra arbetstagare i några relativt specifika situationer.

För vissa arbetstagare är dock expertskattereglerna relativt lätta att tillämpa. Detta gäller i synnerhet professorer och personer som har en kontant månadslön som överstiger beloppsregelns ersättningsnivå. Det står i princip klart att expertskattereglerna kan tillämpas för sådana personer så länge de formella kraven är uppfyllda. Utredningen har inte uppfattat att dessa krav är oförutsebara. I sådana situationer bör reglerna kunna användas i enlighet med sitt syfte.

12 Samhällsekonomisk analys av expertskattereglerna

Enligt direktiven ska utredningen i den omfattning det bedöms lämpligt utvärdera om expertskattereglerna har fått den effekt som avsågs vid införandet. I detta kapitel presenteras hur reglerna har använts (avsnitt 12.1) varpå expertskatten jämförs med motsvarande skattelättnader i andra länder (avsnitt 12.2). Därefter redogör utredningen för vissa utvärderingar av expertskattereglerna och liknande skattelättnader (avsnitt 12.3). Slutligen redovisas utredningens bedömningar om expertskattereglernas effekter (avsnitt 12.4). Det bör noteras att utredningen inte har gjort någon egen effekttvärdering och att expertskattens effekter även i övrigt analyseras mer översiktligt än vad som är fallet för FoU-avdraget.

12.1 Användningen av expertskattereglerna

12.1.1 Inledning

I detta avsnitt presenteras viss deskriptiv statistik över hur expertskattereglerna har använts.

Forskarskattenämnden sammanställer statistik om bl.a. antalet beslut och andelen beslut som avser beloppsregeln, kompetensregeln eller avslag av formella skäl. Denna statistik beskrivs i avsnitt 12.1.2. Av statistiken framgår dock inte uppgifter om t.ex. personens medborgarskap, arbetsgivare eller om arbetstagaren bedömts som expert, forskare eller nyckelperson. Sådana uppgifter omfattas dessutom av absolut sekretess hos Forskarskattenämnden. För att få en bättre bild av användningen av expertskattereglerna måste uppgifter därför hämtas från andra håll.

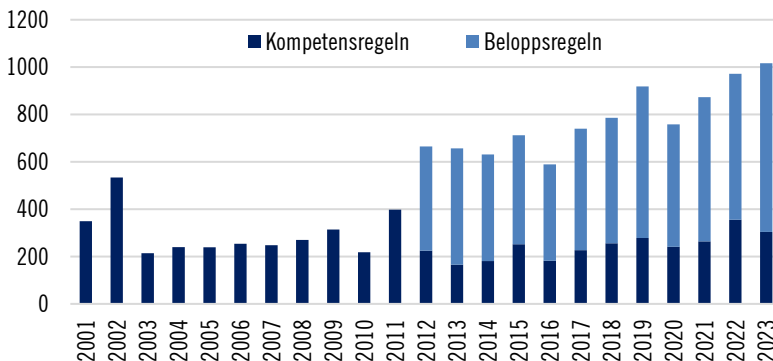
Mer detaljerade uppgifter om Forskarskattenämndens beslut under 2005–2019 framgår av en förstudie från Tillväxtanalys, som har beviljats ett undantag från nämndens sekretess.¹ Tillväxtanalys har kodat in beslut och ansökningar från dessa år och därigenom sammanställt uppgifter om bland annat arbetstagarnas medborgarskap, löner och arbetsgivarnas branschtillhörighet.

Därutöver har utredningen inhämtat uppgifter från arbetsgivardeklarationer och kontrolluppgifter där inkomster rapporterats som skattefria enligt expertskattereglerna för specifika arbetstagare. Detta gör det möjligt att presentera uppgifter om hur reglerna faktiskt används och i vissa fall koppla användarna till register som innehåller exempelvis uppgifter om yrke.

12.1.2 Forskarskattenämndens beslut

Under 2023 beviljade Forskarskattenämnden 1 016 ansökningar om skattelättnader, varav 712 avsåg beloppsregeln och 304 avsåg kompetensregeln.

Figur 12.1 Beviljade ansökningar om expertskattelättnader per beslutsgrund och år (2001–2023)



Källa: Forskarskattenämnden.

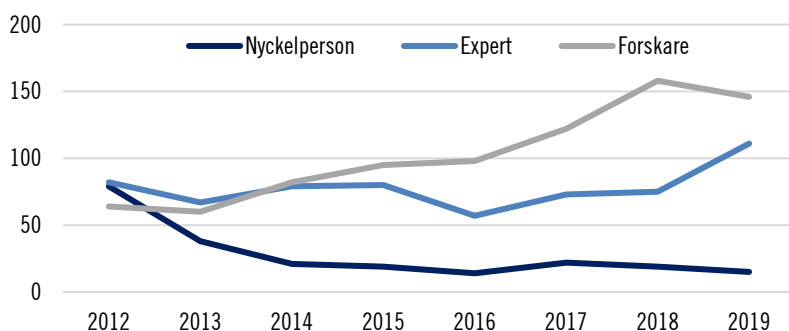
Införandet av beloppsregeln 2012 ledde till en kraftig ökning av det totala antalet positiva beslut, samtidigt som antalet bifallsbeslut enligt kompetensregeln nästan halverades. Sedan dess har cirka 70 procent

¹ Se Tillväxtanalys (2024a).

av alla positiva beslut om skattelättnader fattats med stöd av beloppsregeln. Sett till antalet ansökningar är dock kompetensregelns andel högre, vilket beror på att bifallsfrekvensen för ansökningar enligt den regeln är betydligt lägre än för ansökningar enligt beloppsregeln. Under 2023 bifölls cirka 96 procent av alla ansökningar enligt beloppsregeln och i cirka hälften av fallen berodde avslagen på formella fel i ansökan. Bland ansökningar enligt kompetensregeln var bifallsfrekvensen i stället cirka 57 procent. Denna bifallsfrekvens har varit stabil sedan reglerna infördes och har inte förändrats påtagligt av t.ex. beloppsregelns införande eller tillkommande rättspraxis.

Det framgår inte av Forskarskattenämndens beslut om grunden för ett bifall enligt kompetensregeln var att sökanden bedömts som nyckelperson, forskare eller expert. Uppgifter om detta har dock sammanställts av Tillväxtanalys.

Figur 12.2 Antal beviljade ansökningar enligt kompetensregeln utifrån grund för skattelättnad (2012–2019)



Anm.: Arbetstagare har vid osäkerhet i första hand kodats som nyckelpersoner, därefter experter och i sista hand forskare, vilket kan medföra en överrepresentation av antalet nyckelpersoner. Se vidare om metodiken Tillväxtanalys (2024a), s. 10 och 11.

Källa: Tillväxtanalys (2024a).

Figur 12.2 visar att antalet personer som har beviljats skattelättnader som s.k. nyckelpersoner efter beloppsregelns införande är mycket begränsat och att antalet forskare i allmänhet är högre än antalet experter. Sett till antalet ansökningar är dock antalet experter mer likt antalet forskare. Denna skillnad beror på att bifallsfrekvensen för forskare (65 procent) under perioden är högre än för experter (49,8 procent).

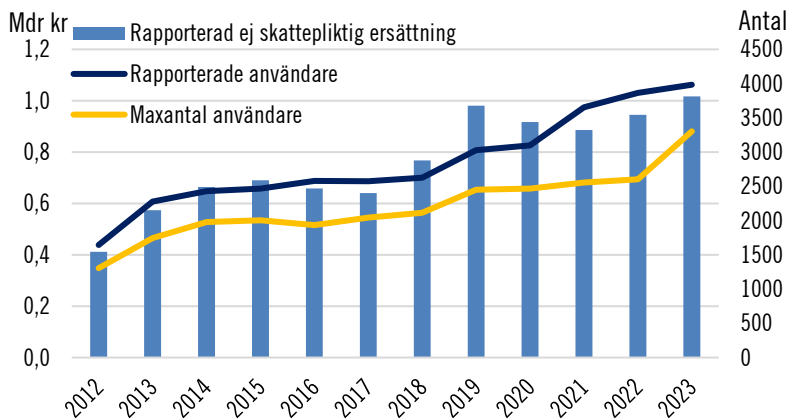
12.1.3 Antalet användare

Det finns ingen samlad statistik över antalet personer som använder expertskatten varje år. Deras antal kan uppskattas på olika sätt.

Ett sätt är att utgå från antalet bifallsbeslut från Forskarskattenämnden under ett antal år (se ovan), vilket givet den lagstadgade tillämpningstiden ger ett tak för antalet personer som har rätt att använda reglerna. Exempelvis kan högst 2 555 personer ha använt reglerna under 2021, eftersom detta är summan av antalet bifallsbeslut under de föregående tre åren. Det verkliga antalet användare kan antas vara lägre än så, eftersom många personer som beviljas skattelättnader inte stannar i Sverige under hela tillämpningstiden.

Ett annat sätt att beräkna antalet användare är därför att utgå från arbetsgivares rapportering av ersättningar som omfattas av expertskatt i arbetsgivardeklarationer (AGI) och kontrolluppgifter (KU). Den sammanlagda ej skattepliktiga expertskatteersättningen som rapporterats på detta sätt har ökat från 411 miljoner kronor till 1,02 miljarder kronor under 2012–2023. Antalet arbetstagare för vilka sådana ersättningar rapporteras har ökat från 1 644 till 3 984 personer under samma tid, se figur 12.3.

Figur 12.3 Total ej skattepliktig ersättning i miljarder kronor och antal användare (2012–2023)



Anm.: Notera att antalet användare en given månad är betydligt lägre än antalet användare under ett år eftersom det tillkommer och faller ifrån användare under året.

Källa: Skatteverket, oktober 2024.

Av figur 12.3 framgår att antalet personer för vilka uppgifter om expertskattelättnader har rapporterats är högre än antalet personer som beviljats skattelättnader av Forskarskattenämnden. Det finns alltså felaktigheter i uppgifterna i arbetsgivardeklarationer och kontrolluppgifter, som är självrapporterade av arbetsgivaren. Skatteverket kan göra rättningar hos SCB men uppgifterna korrigeras generellt inte om arbetstagaren i slutändan inte beskattas enligt expertskattereglerna. Detta innebär att rapporterna innehåller uppgifter om många arbetstagare som antagligen inte omfattas av reglerna, t.ex. svenska medborgare, personer med mycket låg lön och personer som har bott i Sverige i många år. För att identifiera de individer som faktiskt omfattas av expertskattelättnaderna måste man därför göra ett antal avgränsningar, dels utifrån kraven i expertskattereglerna, t.ex. medborgarskap och vistelselängd, dels utifrån antaganden om ekonomisk rimlighet, t.ex. yrke och inkomst.

I utredningens data över månatliga arbetsgivardeklarationerna på individnivå för 2021, som är det senaste år som utredningen har data över, har expertskatteinkomster rapporterats för sammanlagt 3 554 individer av 708 arbetsgivare. Utredningen har avgränsat urvalet genom att anta att expertskatteinkomsten måste uppgå till minst 10 000 kronor per kalenderår och att första möjliga invandringsår är 2018, alltså tre år före rapporterad expertskatteinkomst. Vid den förra avgränsningen försvinner 980 observationer och vid den senare försvinner ytterligare 59 observationer. Då återstår 2 515 arbetstagare och 669 företag. Enligt utredningen kan detta antas vara det faktiska antalet användare av expertskattereglerna, vilket är betydligt lägre än både det maximala antalet användare utifrån Forskarskattenämndens beslut och det antal personer för vilka arbetsgivare har rapporterat expertskattelättnader.

12.1.4 Användarnas löner

Under 2021 uppgick de rapporterade expertskatteinkomsterna för de 2 515 personer som kan antas ha använt expertskattereglerna till 475 736 kronor i genomsnitt och 381 406 kronor i median. Det är utifrån tillgängliga uppgifter inte möjligt att dela upp dessa inkomster mellan den fjärdedel av lönen som är skattefri och de kostnadsersättningar som är helt skattefria enligt expertskattereglerna.

Genom att summera uppgifter om kontanta ersättningar² i arbetsgivardeklarationen är det möjligt att beräkna den genomsnittliga ersättningen för de individer för vilka expertskatteinkomster redovisas varje månad under 2021. Den uppskattade årslönen för dessa 1 075 individer uppgår till i genomsnitt 1,80 miljoner kronor. Medianlönen är något lägre, motsvarande 1,45 miljoner kronor.³ Detta motsvarar en månadslön om 150 000 kronor respektive 121 000 kronor.

Genomsnittslönen för experterna är högre än den statistiska snittlönen för deras yrke, bortsett från personer med yrken inom universitet- och högskola samt hälso- och sjukvård.

Experternas genomsnittslöner överstiger även i regel 1,5 gånger prisbasbeloppet för 2021, vilket fr.o.m. den 1 januari 2025 är gränsen för att tillämpa beloppsregeln. Eftersom lönefördelningen ser olika ut i olika yrken kan det dock finnas stora skillnader i hur stor andel av arbetstagarna som skulle omfattas av den nya ersättningsnivån. I gruppen IT-arkitekter, systemutvecklare och testledare m.fl. är exempelvis medellönen betydligt högre än 1,5 prisbasbelopp, men det är bara 55 procent i gruppen som tjänar mer än 1,5 prisbasbelopp. Utredningen har även, utifrån opublicerade uppgifter från Tillväxtanalys, beräknat att 21 procent av de personer som har fått skattelättnader enligt kompetensregeln under 2012–2019 har haft en lön vid ansökningstillfället över 1,5 prisbasbelopp. Fördelat per grund för skattelättnader var motsvarande andel 70 procent för nyckelpersoner, 21 procent för experter och 7 procent för forskare. Enligt utredningen indikerar dessa uppgifter att de typer av personer som har omfattats av kompetensregeln i allmänhet inte kommer kunna beviljas skattelättnader med stöd av beloppsregeln efter sänkningen av ersättningsnivån fr.o.m. den 1 januari 2025.

12.1.5 Yrke, utbildningsbakgrund och nationalitet

Genom uppgifterna i arbetsgivardeklarationerna kan de 2 515 användarna av expertskatten som utredningen har identifierat kopplas till andra register med uppgifter om yrke och utbildning m.m. I många

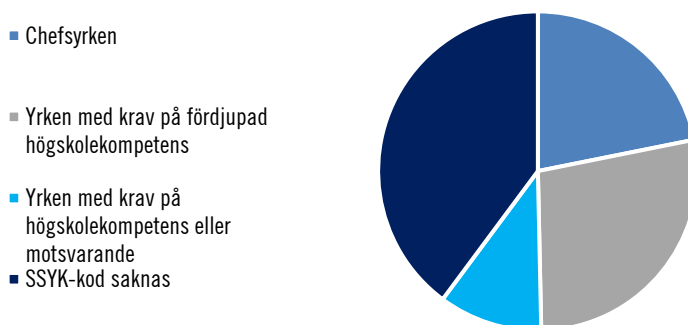
² Summan av variablerna *Vissa inte skattepliktiga ersättningar till utländska experter m.fl. enligt beslut från Forskarskattenämnden*, *Kontant ersättning som inte är underlag för socialavgifter och Kontant ersättning som är underlag för arbetsgivaravgifter och SLF*.

³ Detta är jämförbart med de snitt- och medianlöner om 1,90 miljoner kronor respektive 1,53 miljoner kronor som ges genom att härleda årslönen från de rapporterade skattefria inkomsterna.

fall kan dock en sådan koppling inte göras, vilket till stor del beror på att arbetsgivaren inte har lämnat personnummer för personen i arbetsgivardeklarationen.

För fyrtio procent av de utländska experterna saknas uppgift om yrke. Ungefär hälften av dessa finns inte i registerdata (databasen LISA) och för den andra hälften saknas uppgift av annan anledning, t.ex. på grund av att uppgifter till yrkesregistret inte samlas in årligen. Figur 12.4 visar de 1 514 återstående experternas yrke enligt SSYK 2012 på ensiffernivå.

Figur 12.4 Experternas yrkesklassificering enligt SSYK 2012, yrkesområde 2021



Källa: Arbetsgivardeklarationerna på individnivå (AGI), Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA), SCB.

Av figuren framgår att hälften av experterna i urvalet och 82 procent av experterna för vilka det finns uppgifter om yrke arbetar i ett chefsyrke eller i ett yrke med krav på fördjupad högskolekompetens.

Figur 12.5 visar de tio vanligaste yrkena i urvalet av experter enligt SSYK tvåsiffernivå, som delar upp yrkena även med avseende på specialisering. Högkvalificerade yrken med inriktning mot naturvetenskap och teknik är vanligast, följt av yrken med inriktning mot affärer och vetenskap.

Figur 12.5 Experternas yrkesklassificering enligt SSYK 2012, tvåsiffrig nivå

Källa: Arbetsgivardeklarationerna på individnivå (AGI), Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA), SCB.

I en ännu mer detaljerad uppdelning, yrkesklassificering på fyrsiffrig nivå, är det klart vanligaste yrket bland experterna i urvalet verkställande direktör. Bland de tio vanligaste yrkena finns i övrigt bl.a. universitets- och högskolelärare, universitets- och högskolelektorer, försäljnings- och marknadschefer, övriga ingenjörer och tekniker, ekonomi- och finanschefer, samt kemister och laboratorieingenjörer. Dessa yrken är ungefär lika vanliga.

Databasen LISA innehåller även uppgifter om utbildning och examensår för knappt 1 000 respektive 895 individer, alltså 40 respektive 36 procent av de identifierade experterna. Sannolikt är inte de experter som återfinns i databasen ett representativt urval av samtliga individer med rapporterad expertskatteinkomst. Utredningen nöjer sig därför med att konstatera att denna grupp experter i genomsnitt har 13 års erfarenhet, mätt i år sedan examensår, och att utbildningen är koncentrerad till tre inriktningar; teknik och tillverkning (32 procent), samhällsvetenskap, juridik, handel, administration

(29 procent) samt naturvetenskap, matematik, informations- och kommunikationsteknik (28 procent).

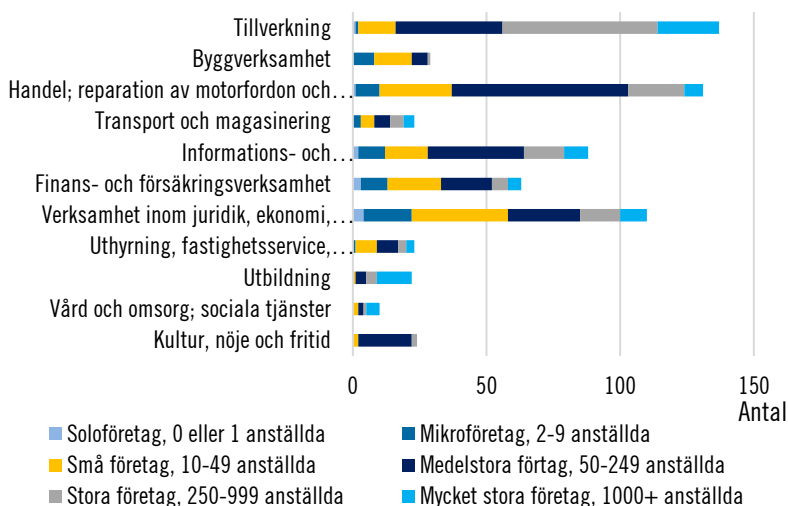
Utredningen finner få uppgifter om experternas nationalitet i databasen LISA. Tillväxtanalys (2024a) redovisar i sin statistik över perioden 2005–2019 att en majoritet, runt två tredjedelar, av experterna kom från Norden och EU. De länder som förekommer mest är Tyskland, Storbritannien, USA, Frankrike och Finland. Bland de experter som har beviljats expertskatt enligt kompetensregeln kommer den största delen från länder inom EU och Norden samt USA och Indien. När det gäller beloppsregeln finns även Kina bland de tio länder som förekommer mest.

12.1.6 Arbetsgivarna som använt expertskatten

Branschtillhörigheten för de flesta arbetsgivare som rekryterade de utländska experterna under 2021 redovisas i figur 12.6.

Figur 12.6 Företagens storleksfördelning, över bransch med fler än fem företag som använt expertskatten

2021



Källa: Arbetsgivardeklarationerna på individnivå (AGI), Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier (LISA), SCB.

De dominerande branscherna är Tillverkning, handel samt Verksamheter inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik. Många företag återfinns också inom IKT-branschen samt Finans- och försäkringsverksamhet. När företagen fördelas över beslutsregel visar Tillväxtanalys (2024a) att flest företag finns i branschen Utbildning när expertskatt beviljats enligt kompetensregeln.

Figur 12.6 visar också företagens storleksfördelning över bransch. I de flesta branscher är företagen som nyttjar expertskattereglerna medelstora, stora eller mycket stora. Arbetsgivarna har igenomsnitt 800 anställda och i median 100 anställda.

Även Tillväxtanalys statistik ger stöd för att expertskatten främst används av stora företag. Mer än hälften av alla bifallsbeslut under 2005–2019 avsåg arbetstagare som var anställda hos ett stor- eller medelstort företag. Under vissa år överstiger sådana företags andel av bifallsbesluten 70 procent.

12.1.7 Sammanfattning

Antalet ansökningar till Forskarskattenämnden ökar stadigt. Nämnden bifaller nästan alltid ansökningar enligt beloppsregeln, men endast strax över hälften av alla ansökningar enligt kompetensregeln.

I arbetsgivardeklarationer och kontrolluppgifter rapporterades expertskatteinkomster för cirka 3 500 personer under 2021. Utifrån bl.a. antalet bifall i Forskarskattenämnden kan dock antalet faktiska experter snarare antas varit cirka 2 500 personer. Dessa personer har i snitt höga löner som i allmänhet överstiger snittlönen för deras yrke även om lönespridningen kan vara stor.

Den genomsnittlige arbetstagaren som använder expertskatten arbetar i ett chefsyrke eller ett yrke som kräver högskolekompetens för en arbetsgivare som är ett stort företag. Han eller hon har yrkeserfarenhet om minst tio år och kommer från ett land i EU eller Norden.

12.2 Expertskattereglerna i internationell jämförelse

Expertskattens huvudsakliga syfte är att stärka svenska arbetsgivares möjligheter att konkurrera om internationell nyckelkompetens, där en central aspekt är att reglerna ska vara konkurrenskraftiga.

I detta avsnitt jämförs delar av expertskattereglerna med motsvarande skattelättnader i jämförbara länder. Hur dessa länder har valts ut framgår av avsnitt 10.1. Utredningens bedömning av reglernas konkurrenskraft presenteras i avsnitt 12.4.1.

12.2.1 Skattelättnadens storlek och reglernas tillämpningstid

För att expertskattereglerna ska uppfylla sitt syfte måste skattelättnaden vara konkurrenskraftig. I detta avsnitt redogörs för hur stor skattelättnad som expertskatten ger jämfört med motsvarande regler i jämförbara länder.

Andel skattefri ersättning

Expertskattelättnaderna innebär att 25 procent av lönen i Sverige är skattefri och därmed inte heller föremål för socialavgifter. Vissa särskilda ersättningar är helt skattefria. Skattelättnaden om 25 procent är mindre än de 30 procent som gäller i Belgien, Nederländerna, Irland och Österrike.⁴ Å andra sidan är skattelättnaderna i dessa länder begränsade på flera sätt. I Belgien finns ett tak för skattefriheten om cirka 90 000 euro per år, i Nederländerna finns ett tak om cirka 70 000 euro per år, i Irland gäller skattefriheten bara ersättning mellan 100 000 och 1 000 000 euro per år och i Österrike gäller skattelättnaden bara ersättning från forskningsarbete. Reglerna om skattefria kostnadsersättningar är också huvudsakligen mer fördelaktiga i Sverige. I Danmark och Finland innebär reglerna beskattning enligt en platt skattesats, vilket försvårar en jämförelse med expertskatten. Det kan dock noteras att reglerna i Finland innebär att socialavgifter tas ut enligt i princip ordinarie avgiftssats, utöver den platta skatten om 32 procent.

För att ge en bild av expertskattelättnadens konkurrenskraft har utredningen bl.a. beräknat den effektiva genomsnittsskattesatsen på löner till högkvalificerade personer, med och utan skattelättnader, i Sverige och jämförbara länder med motsvarande regler. Den effektiva genomsnittsskattesatsen uttrycker hur mycket arbetsgivaren behöver betala för att tillhandahålla en viss nettoersättning efter skatter och

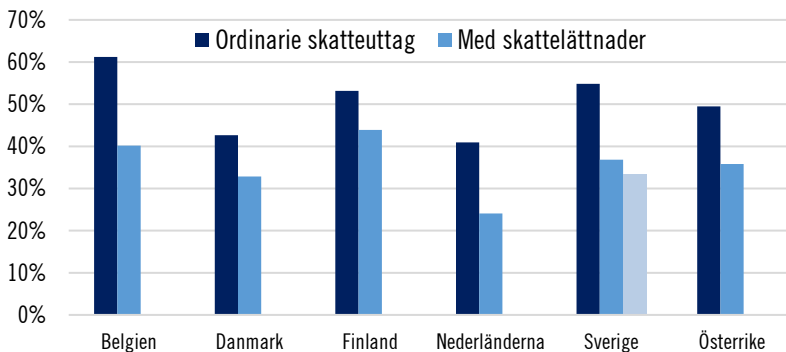
⁴ Se kapitel 10 för utredningens kartläggning av reglerna i dessa och andra länder.

socialavgifter, och kan beräknas som kvoten mellan bruttoersättningen minskad med nettoersättningen, och bruttoersättningen.

Utredningens beräkningar bygger på uppgifter från OECD om uttag av skatt och socialavgifter vid olika inkomstnivåer under 2023.⁵ Beräkningarna gäller endast beskattningen av lön, dvs. inte kostnadsersättningar som i bl.a. Sverige är helt skattefria.

Utfallet påverkas av vilka antaganden som görs i fråga om arbetsgivarens och arbetstagarens överenskomna löneavtal. Ett första scenario är att parterna ingår ett s.k. nettolöneavtal som innebär att arbetstagaren har rätt till en viss lön efter skatt och socialavgifter varje månad. En eventuell skattelättnad kommer i dessa fall endast tillfalla arbetsgivaren, som dessutom kan rapportera en lägre bruttolön till skattemyndigheten, vilket ytterligare sänker kostnaden för skatt och socialavgifter. Med hjälp av uppgifterna från OECD går det att beräkna genomsnittsskattesatsen i Belgien, Danmark, Finland, Nederländerna, Österrike och Sverige för ett löneavtal med en nettolön om cirka 63 000 kronor per månad.⁶

Figur 12.7 Effektiv genomsnittsskattesats vid nettolöneavtal om cirka 663 000 kronor per månad, med och utan skattelättnader (2023)



Anm.: För Sverige har utfallet med en nedsättning om 25 och 30 procent av ersättningen beräknats.
Källa: OECD och egna beräkningar.

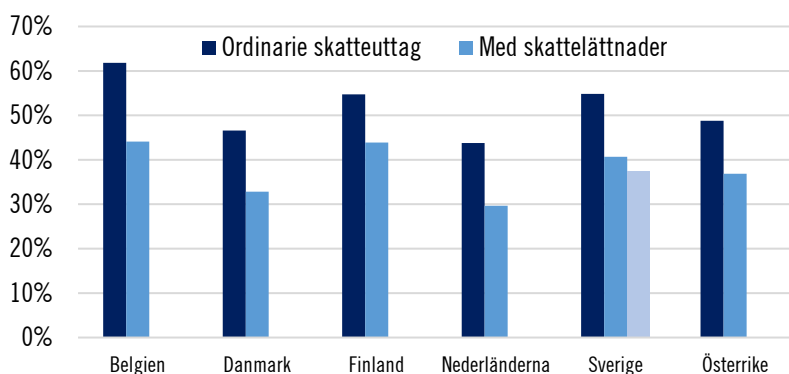
⁵ Se OECD:s databas *Labour taxation – average and marginal tax wedge decomposition* som används i den årliga publikationen *Taxing Wages*. En alternativ metod för att jämföra skatteuttag och skattelättnader beskrivs i Elschner, C. och Schwager, R. (2006). Denna metod skiljer sig från OECD:s bl.a. med avseende på hur vissa pensionspremier ska bedömas.

⁶ Irland har exkluderats från beräkningarna eftersom skattelättnaderna där endast gäller så höga inkomster att ingen beaktansvärd skattelättnad kan beräknas utifrån OECD:s uppgifter.

Figur 12.7 visar att det finns stora skillnader i skatteuttag vid aktuell inkomstnivå och att det ordinarie uttaget av skatt och socialavgifter i Sverige är bland de högsta av de jämförda länderna, även om skillnaderna mellan vissa länder är små. I räkneexemplet ovan innebär detta att arbetsgivarens årliga kostnad för den aktuella nettolönen är cirka 1,7 miljoner kronor i Sverige och cirka 1,3 miljoner kronor i Danmark och Nederländerna. Med skattelättnader är skattekostnaden för svenska företag fortfarande högre än för företag i Nederländerna, men den är lägre än i Finland och jämförbar med skattekostnaden i Belgien, Danmark och Österrike. En skattelättnad om 30 procent i stället för 25 procent innebär en liten minskning av kostnaderna men jämförelsen ändras inte i övrigt.

Ett andra scenario är att parterna ingår ett sedvanligt löneavtal där arbetstagen har rätt till en viss bruttolön. Eventuella skattelättnader kommer då till stor del att tillfalla arbetstagen, vars nettoersättning ökar när skatten minskar. I den mån den aktuella skattelättnaden påverkar socialavgifterna kommer även arbetsgivarens kostnad att minska. Utredningen anser att det är lämpligt att beräkna utfallet i detta scenario utifrån en hög lön i det aktuella landet. Uppgifterna från OECD möjliggör en beräkning av skatteutfallet utifrån en lön om 250 procent av den nationella snittlönen. För Sverige motsvarar detta en lön om cirka 106 000 kronor i månaden.

Figur 12.8 Effektiv genomsnittsskattesats vid bruttolön om 250 procent av den nationella snittlönen, med och utan skattelättnader (2023)

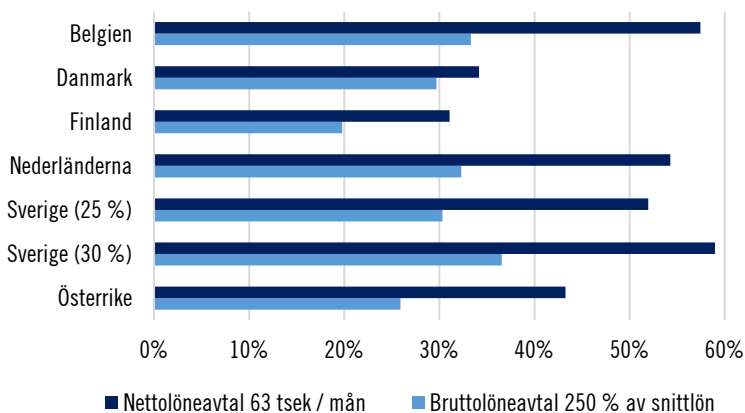


Källa: OECD och egna beräkningar.

Figur 12.8 har vissa skillnader jämfört med beräkningen vid ett nettolöneavtal (figur 12.7). Med ett bruttolöneavtal är skatteuttaget i snitt 2 procentenheter högre, både med och utan skattelättnader, och skillnaderna mellan länderna något mindre. Dessa skillnader kan bero på dels löneavtalets struktur, dels att snittlönen mellan länderna skiljer sig åt. Snittlönen i Sverige är den lägsta bland de jämförda länderna. Detta innebär att nettoersättningen för en arbetstagare i Sverige är lägre än i de andra länderna, trots att det procentuella skatteuttaget med skattelättnader i huvudsak är jämförbart.

I figurerna ovan jämförs utfallet mellan olika skattesystem. Det är även möjligt att jämföra den skillnad som skattelättnaderna i olika länder gör jämfört med det ordinarie skatteuttaget. Denna skillnad kan beräknas som den procentuella besparingen av skatter och socialavgifter som skattelättnaderna ger i olika scenarier.

Figur 12.9 Procentuell besparing av skatter och socialavgifter genom att använda skattelättnader (2023)



Källa: OECD och egna beräkningar.

Av figur 12.9 framgår att expertskattereglerna medför en skattelättnad jämfört med det ordinarie skatteuttaget som är jämförbar med vad som gäller i andra länder. Exempelvis ger expertskatten en besparing på skatter och socialavgifter om över 30 procent vid ett bruttolöneavtal om 250 procent av den nationella snittlönen, vilket är mer än i Danmark och endast marginellt mindre än i Nederländerna. Om expertskattereglerna ändrades så att den skattefria andelen av

ersättningen vore 30 procent skulle reglerna ge den största skattebesparingen av alla jämförda länderna i aktuella scenarier.

Tillämpningstiden för skattelättnaderna

Expertskattereglerna kan i dag tillämpas under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjas. Tillämpningstiden för motsvarande regler i Belgien är åtta år, i Danmark och Finland sju år samt i Nederländerna, Irland och Österrike fem år.

12.2.2 Villkoren för att beviljas skattelättnader

En annan viktig förutsättning för att expertskatten ska vara internationellt konkurrenskraftig är att villkoren för att beviljas skattelättnader inte är snävare än i andra länder. I detta avsnitt jämförs förutsättningarna för att tillämpa expertskattereglerna med villkoren för motsvarande regler i jämförbara länder, på en översiktlig nivå.

I alla jämförbara länder utom Irland och Österrike kan skattelättnader beviljas dels utifrån en persons kompetens eller arbetsuppgifter, dels utifrån personens lön.

Möjligheterna att beviljas skattelättnader utifrån kompetens eller arbetsuppgifter är i allmänhet snäva i andra länder.

Tabell 12.1 Möjligheter att bevilja skattelättnader utifrån kompetens eller arbetsuppgifter i jämförbara länder

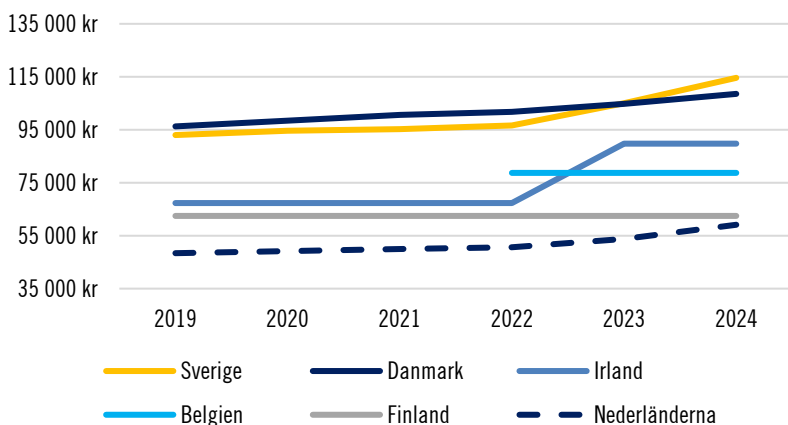
Land	Regler om skattelättnader oberoende av lönenivå
Belgien	Personer som arbetar med forskning och utveckling samt har en doktors- eller masterexamen eller tio års erfarenhet i ett naturvetenskapligt ämne.
Danmark	Forskare med erfarenhet motsvarande disputationnivå.
Finland	Personer som arbetar vid ett lärosäte eller forskar i allmänt intresse.
Irland	Nej.
Nederländerna	Personer som forskar eller undervisar vid ett nederländskt lärosäte eller gör specialisttjänstgöring som läkare.
Österrike	Personer som arbetar med forskning och utveckling, under vissa villkor.

Källa: Se kapitel 10.

Den svenska kompetensregeln är alltså i princip unik i att personer som inte arbetar med forskning, utveckling eller utbildning kan beviljas skattelättnader oberoende av lönenivå. Sett till arbetstagarens arbetsuppgifter är expertskatten alltså bredare än motsvarande regler utomlands. Å andra sidan är erfarenhetskraven högre i Sverige än i övriga länder. Dessutom framstår villkoren för att omfattas av kompetensregeln som mer otydliga än vad som gäller i andra länder.

När det gäller beloppsregeln och dess utländska motsvarigheter kan det inledningsvis konstateras att det finns skillnader i beräkningen av den ersättningsnivå som krävs. Exempelvis måste en person som ska till Sverige ha en lön som överstiger det första årets ersättningsnivå för att beviljas skattelättnader i sju år. I övriga länder krävs i allmänhet att gränsen för varje enskilt år överskrids för att skattelättnader ska kunna tillämpas för det året, vilket innebär att ersättningsnivån successivt höjs. Med beaktande av dessa skillnader är det möjligt att jämföra utvecklingen av lönekraven mellan länder.

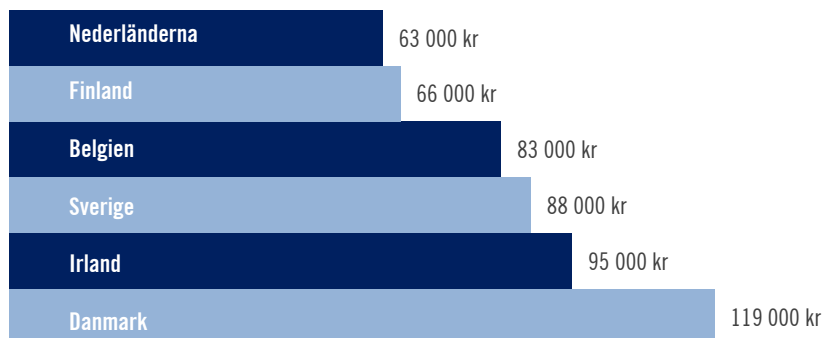
Figur 12.10 Ersättningsnivå för att beviljas skattelättnader, utifrån månadslön i kronor (2019–2024)



Anm.: Beräkningen av lönekraven framgår av kapitel 10. Lönekraven har omvandlats från utländsk valuta till svenska kronor utifrån Riksbankens månatliga genomsnittskurs för januari 2019 t.o.m. oktober 2024. Jämförelsen mellan år påverkas alltså inte av valutakursförändringar.

Figur 12.10 visar att den svenska ersättningsnivån under 2022–2024 ökade betydligt mer än motsvarande nivå i andra länder och att Sverige fram till sänkningen den 1 januari 2025 hade den högsta ersättningsnivån. Efter detta har förhållandena förändrats.

Figur 12.11 Ersättningsnivå för att beviljas skattelättnader, utifrån månadslön i kronor avrundat till tusental (2025)



Anm.: Ersättningsnivåerna har omvandlats från utländsk valuta till svenska kronor utifrån Riksbankens genomsnittskurs för januari-oktober 2024.

Sett till de nominella beloppen finns det alltså numera både länder som har en lägre och en högre ersättningsnivå än Sverige. Danmark har beslutat att sänka sin gräns med 20 procent fr.o.m. 2026, men detta kommer inte göra att den danska ersättningsnivån blir lägre än det svenska. Nederländerna väntas i stället höja sin gräns fr.o.m. 2027.

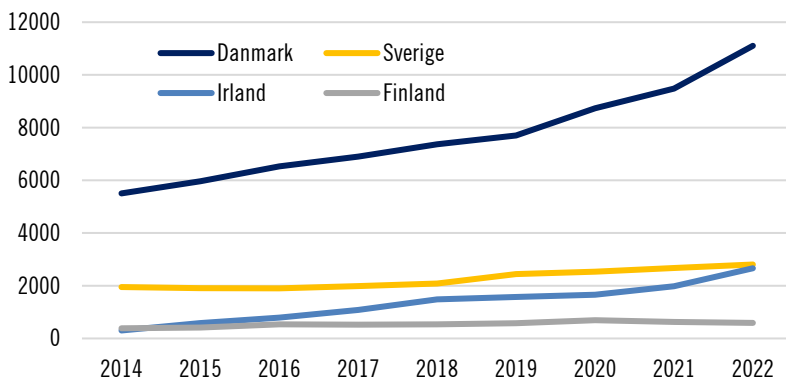
Ersättningsnivåerna kan också jämföras utifrån andra faktorer än de nominella beloppen. Exempelvis kan nivåerna räknas om utifrån lönens köpkraft i landet. Detta förändrar inte jämförelsen i figur 12.11 nämnvärt, men Sveriges ersättningsnivå blir då lägre än Belgiens.

De olika ersättningsnivåerna kan också jämföras med den nationella genomsnittslönen enligt OECD. I denna jämförelse framstår Sveriges gräns som den högsta bland de jämförda länderna, med en nivå som är mer än dubbelt så hög (108 procent högre) som den nationella snittlönen. I Danmark och Irland är ersättningsnivån ungefär 85 procent högre än snittlönen, i Belgien cirka 55 procent, i Finland 43 procent och i Nederländerna enbart 19 procent högre. Detta skulle kunna indikera att färre personer med svenska löner kommer att uppfylla villkoren för skattelättnader än i andra länder. Det kan dock finnas skillnader i bl.a. lönestruktur mellan länderna som komplicerar en sådan jämförelse.

12.2.3 Antalet användare och statsfinansiell kostnad

Ett annat sätt att bedöma expertskattereglernas konkurrenskraft är att jämföra reglernas antal användare och uppskattade statsfinansiella kostnad med vad som gäller för motsvarande utländska skattelättnader. Det finns stora skillnader i hur sådana skattelättnader används.

Figur 12.12 Antal användare av skattelättnader i utvalda länder (2014–2022)



Anm.: För Sverige anges antalet personer med rapporterade expertskatteinkomster om minst 10 000 kronor. I Belgien infördes nya regler under 2022 och för Österrike saknas aktuella uppgifter. Källa: Se kapitel 10 för de utländska reglerna. För Sverige: Skatteverket.

Figur 12.12 visar inte antalet användare i Nederländerna, vars regler under 2022 användes av cirka tio gånger fler personer än reglerna i Danmark och därför inte ryms i skalan. Under 2014–2022 ökade antalet användare med cirka 100 procent i Danmark, 52 procent i Finland, 781 procent i Irland, 114 procent i Nederländerna och 44 procent i Sverige.

För att sätta antalet användare i ett sammanhang kan denna siffra jämföras med antalet personer som invandrar till landet. Uppgifter om detta har publicerats av OECD för 2021.⁷ Vid en jämförelse framgår att antalet expertskatteanvändare i Sverige under 2022 motsvarar 4 procent av antalet invandrare under 2021 och att motsvarande

⁷ OECD. *International Migration Database*. Antalet användare skulle också kunna jämföras med antalet utlänningar som vistas i ett land. Utredningen anser dock att detta mått är mindre rättvisande när det gäller användningen av de nu aktuella skattelättnaderna.

siffror för Danmark är 24 procent, för Finland 2 procent, för Irland 8 procent och för Nederländerna 53 procent.

Reglerna i olika länder kan också jämföras utifrån den statsfinansiella kostnaden, som för expertskattereglerna har uppskattats av regeringen till 660 miljoner kronor för 2022.⁸ Detta är betydligt lägre än kostnaderna under samma år för reglerna i Nederländerna (cirka 11 miljarder kronor) och i Danmark (cirka 2 miljarder kronor) men högre än i Irland (cirka 510 miljoner kronor) och i Finland (cirka 160 miljoner kronor).

Sammanfattningsvis används expertskattereglerna i betydligt lägre utsträckning än motsvarande regler i Danmark och Nederländerna. Möjliga skäl till detta bedöms i avsnitt 12.4.2.

12.3 Utvärderingar av expertskattereglerna

På grund av de begränsningar i form av statistik och individuppgifter som finns när det gäller de svenska expertskattereglerna har tidigare utvärderingar av reglerna främst skett genom kvalitativa undersökningar, dvs. enkäter och intervjuer. Sådana undersökningar har publicerats av ITPS under 2006⁹ och av riksdagens skatteutskott under 2014¹⁰. Under 2024 publicerades två kvantitativa studier av relevans för att utvärdera den svenska expertskatten. Tillväxtanalys (2024c) analyserar sambanden mellan expertskatt och inflyttning av utländska höginkomsttagare respektive företagseffekter på tillväxt och export. Daniel Halvarsson (2024) studerar kopplingen mellan utländska experter samt återinvandrande svenskar och företagens produktivitet. Detta avsnitt sammanfattar resultaten från dessa studier och innehåller en kortfattad sammanfattning av den internationella forskningen.

⁸ Se Skr. 2021/22:98.

⁹ Se Institutet för tillväxtpolitiska studier (2006).

¹⁰ Se Skatteutskottet (2014).

12.3.1 Kvalitativa undersökningar

ITPS

Syftet med ITPS undersökning var att bedöma om expertskattereglerna hade bidragit till att utländska högkvalificerade arbetstagare sökt sig till Sverige. I undersökningen intervjuades 305 arbetstagare och 306 arbetsgivare som använt reglerna under 2001–2004.

De intervjuade arbetstagarna fick svara på frågor om bl.a. sitt arbete och vad som motiverade dem att flytta till Sverige. Nästan 60 procent uppgav att de hade samma arbetsgivare innan de kom till Sverige. Andelen var högst bland företagsledare, där 80 procent angav detta, medan endast 10 procent av forskarna hade samma arbetsgivare. Dessutom uppgav nära 75 procent av de intervjuade att det var arbetsgivaren som tog initiativet till flytten till Sverige. Personerna ombads även att rangordna de tre faktorer som hade haft störst betydelse för flytten till Sverige. Den vanligaste faktorn var karriärsteget (45 procent), följt av intressanta arbetsuppgifter (33 procent), fritidsintressen (7 procent), trygghet (7 procent), lön (6 procent) och personliga kopplingar (2 procent).

De intervjuade arbetsgivarna tillfrågades bl.a. om de rekryteringar som gjorts och vad expertskatten hade haft för betydelse för dessa. Majoriteten av företagen angav att de rekryterade personerna hade valts ut på grund av deras kompetens och att man i 90 procent av fallen prioriterade en persons internationella erfarenheter vid anställningen. Vidare svarade två tredjedelar av arbetsgivarna att expertskattelättnaden inte hade haft någon betydelse för rekryteringarna, och något flera att reglerna inte heller hade spelat någon roll för nyetableringar i Sverige. Trots detta svarade en majoritet att expertskattereglerna är viktiga för framtida rekryteringar. I de fall där en ansökan om expertskattelättnader hade avslagits angav endast ett fåtal att detta hade påverkat rekryteringen.

Utifrån detta underlag drog ITPS slutsatsen att de arbetstagare som hade intervjuats hade kommit till Sverige även utan skattelättnader och att reglerna endast i ringa utsträckning påverkar Sveriges förmåga att attrahera spetskompetens. ITPS ansåg trots detta att det, på grund av förekomsten av liknande regler i andra länder, var viktigt för svenska företag att kunna erbjuda skattelättnader.

Skatteutskottet

Riksdagens skatteutskott undersökte främst hur beloppsregelns införande hade påverkat expertskattereglernas tillämpning. Som ett led i detta intervjuades flera aktörer, bl.a. 19 storföretag samt ett antal idrottsklubbar och lärosäten.

De företag som intervjuades angav bl.a. att expertskattelättnaderna var bra men att de hade en mycket begränsad effekt på beslut att lokalisera koncernledande funktioner i Sverige och att kostnadsbesparingen var försumbar i sammanhanget. Däremot kunde det vara en kännbar skillnad för den enskilde, och enligt flera företag hade expertskattereglerna ökat svenska företags möjlighet att konkurrera om utländsk personal.

Skatteutskottet ansåg bl.a. att expertskattereglerna delvis uppfyllde sitt syfte att underlätta för svenska arbetsgivare att rekrytera utländska personer. Samtidigt konstaterade utskottet att reglerna var svåra att tillämpa på flera sätt, vilket påverkade möjligheten att uppfylla detta syfte.

12.3.2 Effekttvärderingar

De svenska expertskattereglerna förväntas öka antalet utländska experter och forskare som kan bidra till ett ökat kunskapsinflöde vilket i sin tur främjar innovation, produktivitet och tillväxt. Flera studier har undersökt och försökt kvantifiera hur nivån på inkomstskatten påverkar den internationella rörligheten. Forskningslitteraturen om sambanden mellan utländska experter och ekonomiska effekter är mer omfattande. Det finns dock få kvantitativa utvärderingar av särskilda skatteregler för utländsk arbetskraft som liknar den svenska expertskatten. I detta avsnitt diskuteras befintlig litteratur med avseende på migrationseffekter och företagsekonomiska effekter.

Migrationseffekter

Den empiriska litteraturen som skattar hur inkomstskattens nivå påverkar den internationella rörligheten är begränsad och de flesta studierna är gjorda under de senaste tio åren. Det finns två utman-

ingar som ligger bakom bristen på empirisk forskning inom detta område. Först och främst krävs användbara mikrodata över individers migrationsbeteenden, till exempel medborgarskap och in- och utflyttningsdatum. Sedan måste det finnas en lämplig variation i inkomstskatter och institutionella förhållanden för att kunna identifiera kausala effekter. Dessa förutsättningar är sällan uppfyllda. En sak som ytterligare komplicerar analysen är att migrationsbeslut sker på den extensiva marginalen och därför beror på den genomsnittliga, snarare än den marginella, inkomstskatten. Den genomsnittliga inkomstskatten kan vara mer komplicerad att beräkna än marginalskatten, i synnerhet för låginkomsttagare som i hög grad även påverkas av välfärdssystem och samhällstjänster.¹¹

I litteraturen förekommer i huvudsak tre empiriska tillvägagångssätt för att estimerar kausala effekter av inkomstskatter på migration. Ett litet antal studier utnyttjar skillnader i inkomstskattesatser mellan länder för att studera internationell migration inom särskilda grupper på arbetsmarknaden där det går att finna uppgifter om migrationsmönster och inkomster, exempelvis höginkomsttagare¹², fotbollsspelare¹³ och uppfinnare¹⁴. Om det finns skillnader i skatteuttag inom ett land är ett annat tillvägagångssätt att fokusera på den inhemska rörligheten eftersom det i regel finns administrativa data tillgängliga inom ett land. Bland dessa studier går det exempelvis att finna analys av höginkomsttagare i Spanien¹⁵, Schweiz¹⁶ och USA¹⁷ samt av uppfinnare i USA¹⁸. Många av dessa empiriska studier finner att känsligheten mellan skatt och den internationella rörligheten oftast är stor och att de skattade migrationselasticiteterna överstiger 1, åtminstone för höginkomsttagare och vissa grupper högkvalificerade arbetstagare.

Ett tredje tillvägagångssätt är att använda kvasiexperimentella metoder som innebär att ändringar av skatteregler utnyttjas för att identifiera kausala effekter. Införandet av skattelättnader för utländska experter är exempel på en sådan regeländring som ger upphov till en stor variation mellan utländska och inhemska arbetstagare

¹¹ Se Kleven m.fl. (2020).

¹² Se Muñoz (2021).

¹³ Se Kleven m.fl. (2013).

¹⁴ Se Akcigit m.fl. (2016).

¹⁵ Se Agrawal och Foremny (2019).

¹⁶ Se Martinez (2017).

¹⁷ Se Young m.fl. (2016).

¹⁸ Se Akcigit m.fl. (2019), Moretti och Wilson (2017).

över tid. Det finns för närvarande två akademiskt publicerade effektutvärderingar av sådana skattelättnader. Kleven m.fl. (2014) undersöker hur den danska *forskarskatteordningen* påverkar inflyttningen och återflyttningen av utländska respektive danska toppinkomstagare. Genom att utnyttja den inkomströskel som bestämmer vilka som kvalificerar sig för skattelättnad vid inflyttning till Danmark, skapas en diskontinuitet för höginkomsttagare vid tidpunkten för skattelättnadens införande. Kleven m.fl. finner att antalet utländska arbetstagare ovanför inkomstgränsen fördubblas jämfört med antalet utländska arbetstagare med lön strax under inkomstgränsen. Elasticiteten över hur många höginkomsttagare som flyttar till Danmark som ett svar på skatteändringen skattas till mellan 1,5 och 2. Det innebär att en skattesänkning med 1 procent ger upphov till upp emot en fördubbling av utländska höginkomsttagare. Timm m.fl. (2022) analyserar hur introduktionen av en inkomstgräns i den s.k. 30-procentsregeln påverkade inflödet av utländska experter i Nederländerna. I likhet med Kleven m.fl. visar analysen på en hög känslighet mellan inkomstskatt och rörlighet. Även Timm m.fl. finner elasticiteter runt 2. Bägge studier inkluderar samtliga utländska arbetstagare som är kvalificerade för skattelättnader oavsett om de nyttjar dem eller inte, så kallad *intent-to-treat*-analys.

Svenska effektutvärderingar

Tillväxtanalys (2024c) analyserar den svenska expertskatten med avseende på inflödet av utländska experter som kvalificerat sig för expertskatt genom beloppsregeln under 2012–2019. Utvärderingens tillvägagångssätt följer Kleven m.fl. och Timm m.fl. genom att jämföra inflödet av antalet utländska experter före och efter det att beloppsregeln infördes. Liksom dessa undersökningar fokuserar analysen på *intent-to-treat*-effekten. Eftersom de svenska expertskattereglerna redan fanns på plats innan beloppsregeln infördes utvärderas dock inte reglerna i sig utan effekterna av beloppsregeln. En sådan reform borde få som konsekvens att antalet utländska experter med inkomster strax över inkomstgränsen ökar, samtidigt som antalet utländska experter strax under inkomstgränsen minskar. Resultaten av den empiriska analysen ger dock inga belägg för sådana effekter.

Företagsekonomiska effekter

Det finns en växande forskningslitteratur som behandlar de empiriska sambanden mellan högkvalificerad utländsk arbetskraft och arbetsgivarna sett till bland annat innovation¹⁹, tillväxt²⁰, export²¹ och produktivitet²². Resultaten visar över lag positiva men inte entydiga samband. Inom ett annat forskningsfält är fokus på hur andelen högkvalificerad utländsk arbetskraft påverkar den inhemska innovationsgraden på regional eller nationell nivå. Resultaten i dessa studier visar i regel positiva externa effekter.²³

Svenska effektvärderingar

I en studie över produktiviteten i svenska företag beräknar Daniel Halvarsson (2024) produktivitetseffekterna av att anställa en utländsk expert, inklusive återvandrade svenskar. Utländska experter identifieras, liksom i Tillväxtanalys utvärdering av migrationseffekter, genom kriterier som baseras på expertskattereglerna. Analysen visar positiva och signifikanta produktivitetseffekter i företag som anställer utländska experter jämfört med företag som inte gör det. Beräkningarna visar att en anställning av en utländsk expert är förenat med en produktivitetssökning på cirka 6–11 procent tre till fem år efter anställningen. Produktivitetseffekten är större för små och medelstora företag. Vidare visar en fördjupad analys att den positiva produktivitetseffekten av migrationen förstärks när återvandrade svenska experter exkluderas. Halvarsson bedömer att den förstärkta produktivitetseffekten är förenlig med att utländska experter bär med sig komplementära nätverk och idéer som skiljer sig från de som inhemska medborgare besitter.

Tillväxtanalys (2024c) analyserar hur utländska experter påverkar företagets tillväxt och export. Företagstillväxten mäts som antalet anställda, förädlingsvärde per anställd och omsättning per anställd. Genom att länka samman data från Forskarskattenämnden om

¹⁹ Se Doran m.fl. (2014), Doran & Chungun (2018), Hunt och Gauthier-Loiselle (2010), Wigger (2022).

²⁰ Se Malchow-Møller m.fl. (2019), Ghosh m.fl. (2014).

²¹ Se Ottaviano m.fl. (2018).

²² Se Ottaviano m.fl. (2018), Halvarsson (2024), Beerli m.fl. (2021), Ghosh m.fl. (2014), Gu m.fl. (2020), Fabling m.fl. (2022).

²³ Se t.ex. Bloom m.fl. (2019), Bound m.fl. (2015), Peri m.fl. (2015), Hunt och Gauthier-Loiselle (2010), Bernstein m.fl. (2022).

ansökningar och bifall med registerdata över individer och företag, jämförs företag som har beviljats expertskatt enligt kompetensregeln med företag som har fått avslag. Skillnaden i utfall mellan företag kan då tolkas som kausala effekter av expertskattereglerna. Analysen visar att expertskatten ger positiva effekter på antalet anställda och export för små företag, men att den inte påverkar medelstora och stora företag.

12.4 Utredningens bedömningar

12.4.1 Expertskattereglerna har endast delvis fått den effekt som avsågs vid införandet

Utredningens bedömning: Expertskattereglerna bör ha stärkt svenska arbetsgivare i konkurrensen om högkvalificerade arbetstagare, särskilt när det gäller personer med hög lön. Det är möjligt att reglerna därigenom har ökat inflödet av sådana personer till Sverige i viss mån, vilket i sin tur bör leda till positiva företags-ekonomiska och externa effekter. Det kan dock inte uteslutas att de flesta arbetstagare som använder reglerna hade kommit till Sverige även utan skattelättnaderna.

Expertskattereglerna infördes i syfte att minska svenska arbetsgivares lönekostnader vid rekrytering av utländska högkvalificerade personer för att på så vis göra det möjligt för företagen att konkurrera om sådana personer (se avsnitt 9.3.1). Om detta syfte uppnås bör det leda till att fler sådana personer kommer till Sverige, dvs. positiva migrationseffekter. Ett sådant ökat inflöde kan leda till ökad produktivitet, tillväxt och export, dvs. positiva företagsekonomiska effekter, och även positiva externa effekter i resten av ekonomin.

En första fråga är om expertskattereglerna faktiskt har ökat svenska arbetsgivares konkurrenskraft i fråga om utländska högkvalificerade personer. Skattelättnaderna kan sänka skatteuttaget på lön till sådana personer betydligt (se figur 12.9 i avsnitt 12.2.1), vilket kan minska arbetsgivarens kostnad och öka arbetstagarens nettoersättning. För vissa personer kan dock arbetsuppgifterna eller karriärutveckling vara viktigare för beslutet att komma till Sverige än lönens storlek. Den forskningslitteratur som finns i dag ger

främst stöd för att skatter påverkar beslut att flytta till ett visst land för höginkomsttagare och vissa högkvalificerade yrkesgrupper (se avsnitt 12.3.2). Även om lönens storlek skulle vara avgörande för en arbetstagare kan expertskatten bara stärka en svensk arbetsgivares konkurrenskraft vid rekryteringen om skattelättnaderna kan användas som ett argument vid löneförhandlingen eller vid beräkningen av kostnaden för rekryteringen. En sådan användning förutsätter att det är tillräckligt säkert att den aktuella arbetstagaren har rätt till skattelättnader. Så är ofta inte fallet med de nuvarande expertskattereglerna eftersom de är alltför oförutsebara i många situationer (se avsnitt 11.4). Sammantaget bedömer utredningen att det kan antas att expertskattereglerna främst har stärkt svenska arbetsgivare i konkurrensen om personer med höga löner, eftersom det för andra personer sällan har varit förutsebart att expertskattelättnader kan beviljas och eftersom skattelättnader tycks ha större betydelse för höginkomsttagares beslut att flytta till ett land.

En andra fråga är om de svenska arbetsgivarnas stärkta konkurrenskraft har lett till ett ökat inflöde av utländska högkvalificerade arbetstagare, dvs. positiva migrationseffekter. Det finns stöd i forskningslitteraturen för att sänkta skatter kan få personer att flytta till ett land. Vidare indikerar forskning från Danmark och Nederländerna att de ländernas skattelättnader för högavlönade arbetstagare har ökat inflödet av sådana personer. Enligt en rapport från Tillväxtanalys gällande effekterna av beloppsregelns införande har dock en motsvarande effekt inte kunnat identifieras i Sverige. Vidare har utredningen genom samtal med företag och andra aktörer fått intrycket att expertskattelättnader endast i undantagsfall är avgörande för att en rekrytering blir av. Utredningen anser därmed att det inte finns något stöd för att expertskattereglerna har ökat inflödet av utländska högkvalificerade personer till Sverige i någon större utsträckning, även om det, givet det nuvarande forskningsläget, inte heller kan uteslutas att en sådan effekt finns.

En tredje fråga är om ett eventuellt ökat inflöde av utländska högkvalificerade personer, oavsett vad detta har berott på, har lett till positiva effekter på företagets tillväxt, produktivitet, export och innovationsgrad. Den internationella forskningslitteraturen visar över lag positiva men inte entydiga samband, vilket också stöds av en ny studie samt en kommande studie över produktivitets- respektive tillväxteffekterna på svenska företag. Utredningen bedömer att

det finns visst stöd för att inflödet av utländska högkvalificerade personer har lett till positiva företagsekonomiska effekter.

En följd av utredningens bedömningar ovan är att det inte kan uteslutas att de flesta arbetstagare som använder expertskattereglerna hade kommit till Sverige även utan skattelättnader. Det finns många situationer där reglerna sannolikt inte har påverkat en persons beslut att komma till Sverige, t.ex. när reglernas oförutsebarhet gjort dem omöjliga att använda som argument i rekryteringsprocessen. Även i sådana situationer kan dock arbetsgivare och arbetstagare tjäna på att lämna in en ansökan om expertskattelättnader när anställningsbeslutet väl har fattats. I dessa situationer används inte expertskattereglerna i enlighet med deras syfte.

Sammantaget finns det främst stöd för att expertskattereglerna har uppfyllt sitt syfte när det gäller höginkomsttagare. Genom att göra reglerna mer konkurrenskraftiga, fördelaktiga och förutsebara i vissa delar är det möjligt att deras effekt kan öka.

12.4.2 Expertskattereglerna är huvudsakligen konkurrenskraftigt utformade, men används förhållandevis lite

Utredningens bedömning: Skattelättnaderna som följer av de svenska expertskattereglerna är huvudsakligen i samma storleksordning som skattelättnaderna i jämförbara europeiska länder.

Tillämpningstiden om sju år är konkurrenskraftig.

Villkoren för att beviljas skattelättnader är jämförbara med vad som gäller för motsvarande regler i andra länder.

Reglernas utformning förklarar inte helt varför de används i betydligt mindre omfattning än motsvarande regler i flera jämförbara europeiska länder.

Ett annat viktigt skäl till införandet av expertskattereglerna var att Sveriges grannländer hade infört liknande regler (se avsnitt 9.3.1). Det är därför angeläget att expertskatten är konkurrenskraftig i förhållande till liknande skattelättnader i jämförbara länder.

Utredningens beräkningar i avsnitt 12.2.1 ger stöd för att de svenska expertskattereglernas nedsättning i förhållande till det ordinarie skattesystemet är jämförbar med vad som gäller enligt motsvar-

ande regler i andra länder. Denna slutsats stöds även av undersökningar som använder andra metoder.²⁴ En annan sak är att den ordinarie svenska lönebeskattningen i vissa avseenden är högre än i främst Danmark och Nederländerna (där t.ex. uttaget av socialavgifter är mycket begränsat) och att snittlönen är lägre. Expertskattelättnaderna utjämnar inte dessa skillnader helt. I detta sammanhang bör det också noteras att personer som arbetar i ett annat EU-land i högst två år ofta kvarstår i sitt hemlands socialförsäkringssystem och att lön till sådana personer därför inte är föremål för socialavgifter i arbetslandet. För personer i en sådan situation är skillnaden mellan Sverige å ena sidan och Danmark eller Nederländerna å andra sidan mindre.

När det gäller tillämpningstiden om sju år är det bland jämförbara länder endast i Belgien som skattelättnaderna kan tillämpas under längre tid. Utredningen anser därför att tillämpningstiden är konkurrenskraftig.

Villkoren för att beviljas expertskattelättnader enligt den svenska beloppsregeln är, åtminstone sedan sänkningen av ersättningsnivån fr.o.m. den 1 januari 2025, också till stor del jämförbar med vad som gäller i andra länder (se avsnitt 12.2.2). Vissa länder har även en högre ersättningsnivå än Sveriges. Det bör samtidigt noteras att den svenska ersättningsnivå är relativt hög i jämförelse med snittlönen i landet. Dessutom är kraven på tidigare erfarenhet högre i Sverige än i andra länder. Skattelättnader för personer med en lön som inte når upp till ersättningsnivån kan dock beviljas till en bredare krets av personer i Sverige än i andra länder. Sammantaget anser utredningen att villkoren för att beviljas expertskattelättnader till stor del är jämförbara med vad som gäller i andra länder, även om det finns delar som kan förbättras.

Expertskattelättnaderna används dock i förhållandevis liten omfattning jämfört med liknande regler i andra länder. I såväl absoluta tal som i förhållande till antalet invandrare per år ligger Sverige långt efter främst Danmark och Nederländerna. Antalet användare ökar också betydligt snabbare i Danmark och Irland än i Sverige.

Skillnaderna skulle kunna bero på skattelättnadens storlek. Ett sådant samband kan eventuellt ses i Finland, där användningen är låg och där en stor skattelättnad uppstår först vid höga inkomstnivåer. Eftersom skattelättnaden i Sverige är jämförbar med vad som gäller

²⁴ Se t.ex. SEO Economisch Onderzoek (2024), s. 73–78.

i andra länder bör detta ändå inte vara det huvudsakliga skälet till den låga användningen.

En annan möjlig förklaring är att kraven för att få skattelättnader skiljer sig mellan Sverige och andra länder. Som exempel kan nämnas att ersättningsnivån i beloppsregeln har varit relativt hög i jämförelse med t.ex. Nederländerna. Vidare har Danmark lägre erfarenhetskrav och ett enklare förfarande för forskare än Sverige. Detta förklarar dock inte helt den stora skillnaden i användning mellan länderna. De flesta personer som använder *forskarskatteordningen* är nämligen högavlönade nyckelpersoner för vilka lönekravet är högre i Danmark än i Sverige, även om löneläget i och för sig också är högre i Danmark. Skillnader i villkoren för skattelättnaderna kan inte heller förklara varför antalet användare i Sverige ökar så mycket långsammare än i Irland, där en reell skattelättnad uppkommer först vid mycket höga inkomster.

Utredningen har mot denna bakgrund svårt att utifrån reglernas utformning helt förklara varför expertskattereglerna används i förhållandevis begränsad omfattning. Det är möjligt att skillnaderna delvis beror på mer svåridentifierade faktorer, exempelvis olikheter i vilka typer av personer som invandrar till olika länder eller arbetsgivarnas kunskap om skattelättnaderna.

Sammanfattningsvis framstår såväl villkoren för att beviljas expertskattelättnader som skattelättnaden i sig som huvudsakligen jämförbara med motsvarande regler i andra länder. Det finns dock visst utrymme för förbättringar. De mindre konkurrenskraftiga delarna framstår emellertid inte som så svaga att de förklarar varför betydligt färre personer använder expertskattereglerna jämfört med motsvarande utländska regler.

13 En översyn av expert-skattereglerna för ökad rekrytering av internationell nyckelkompetens

13.1 Utgångspunkter

En del av utredningens uppdrag är att se över expertskattereglerna för att öka reglernas internationella konkurrenskraft och för att göra dem mer lättillämpade.

Flera saker bör vara uppfyllda för att expertskattelättnaderna ska kunna bidra till svenska företags möjligheter att rekrytera och behålla nyckelkompetens. Själva skattelättnaden behöver vara tillräckligt betydande för att åtminstone motsvara nivåerna i andra länder. De formella och materiella villkoren för att beviljas skattelättnader måste vara anpassade efter de personer som företagen vill rekrytera. Kraven ska inte heller vara högre än vad som gäller enligt motsvarande regler utomlands. Det är även viktigt att villkoren för att tillämpa reglerna är så tydliga att det kan förutses vilka personer som kan beviljas skattelättnader. Detta är en nödvändig förutsättning för att expertskatten ska kunna fungera som ett effektivt argument i rekryteringsprocesser. Dessutom måste förfarandet vara så enkelt som möjligt för att minimera kostnadströskeln för att använda reglerna.

Mot denna bakgrund och beaktat de frågeställningar som tas upp i direktiven har utredningen övervägt ändringar i fråga om skattelättnadens storlek (avsnitt 13.2), beloppsregeln (avsnitt 13.3), kompetensregeln (avsnitt 13.4), de formella kraven för att beviljas skattelättnader (avsnitt 13.5) och förfarandet (avsnitt 13.6).

13.2 Skattelättnaden ska förstärkas

Utredningens förslag: Den skattefria andelen av ersättningen för arbetet i Sverige ska höjas till 30 procent.

Tillämpningstiden för skattelättnaderna ska fortfarande uppgå till sju år, men ska kunna delas upp i olika perioder.

Ersättning i form av viss livränta ska inte längre behandlas som lön vid tillämpningen av expertskattereglerna.

Utredningens bedömning: Reglerna ska inte ändras när det gäller ersättning som betalas av någon annan än den arbetsgivare som anges i beslutet från Forskarskattenämnden.

13.2.1 Den skattefria andelen av ersättningen ska höjas

Expertskattelättnaderna innebär att 25 procent av ersättningen för arbetet i Sverige är skattefri och därmed inte heller föremål för socialavgifter. Vissa särskilda ersättningar är helt skattefria.

Vid en internationell jämförelse framstår storleken på den svenska skattenedsättningen som mindre generös än vad som gäller i de flesta jämförbara länder, där 30 procent av lönen är skattefri. Utredningen bedömer dock att storleken på den nuvarande skattelättnaden är jämförbar med andra länders regler, sett till den skattebesparing som uppnås jämfört med det ordinarie skattesystemet (se avsnitt 12.2.1). Däremot utjämnas inte skillnaderna i lönenivåer och den ordinarie lönebeskattningen mellan Sverige och jämförbara länder helt.

Jämfört med andra länder har Sverige låga löner och höga skatter, inräknat arbetsgivaravgifter. Detta begränsar svenska arbetsgivares möjligheter att rekrytera utländsk nyckelkompetens. Om den skattefria andelen av ersättningen höjs till den nivå som gäller i de flesta jämförbara länder kommer denna begränsning att minska i betydelse, vilket bör leda till att rekryteringen av utländsk nyckelkompetens till Sverige ökar.

Utredningen bedömer att den nuvarande skattelättnaden uppfattas som tillräckligt betydande för att utgöra ett verkligt incitament för att attrahera arbetskraft till Sverige. De arbetsgivare som utredningen har talat med har i allmänhet inte efterfrågat en förstärkt skattelättnad. Det finns dock inget tydligt stöd för att expert-

skattereglerna har ökat antalet högkvalificerade personer som kommit till Sverige (se avsnitt 12.4.1). En möjlig förklaring till att en sådan ökning har uteblivit är att skattelättnaden är för liten. I Danmark och Nederländerna har motsvarande regler bedömts leda till en ökning av antalet högkvalificerade utlännningar (se avsnitt 12.3.2).

Mot denna bakgrund anser utredningen att den skattefria andelen av ersättningen bör höjas för att öka expertskattereglernas konkurrenskraft och svenska arbetsgivares möjligheter att rekrytera utländsk nyckelkompetens.

Utredningen har övervägt om andelen ska höjas till 30 procent eller en ännu högre nivå. En skattefri andel överstigande 30 procent skulle dock gå klart utöver vad som gäller enligt motsvarande skattelättnader med samma konstruktion i jämförbara länder. I detta sammanhang bör även risken för s.k. skadlig skattekonkurrens uppmärksammas. Under senare år har antalet EU-länder med skattelättnader för högkvalificerad arbetskraft och antalet användare av sådana regler ökat kraftigt.¹ Vid såväl införandet av de svenska expertskattereglerna som vid senare justeringar har utformningen av motsvarande regler i andra länder använts som måttstock. Även Danmark och Finland har gjort sina regler mer gynnsamma vad gäller bl.a. lönenivå och tillämpningstid för att stärka sina skattelättnaders konkurrenskraft. Det finns alltså en risk för att mer generösa expertskatteregler i Sverige leder till att andra länder förbättrar sina villkor ytterligare, vilket i sin tur kan göra det nödvändigt för Sverige att göra expertskattereglerna mer attraktiva för att behålla sin konkurrenskraft. Sådan skattekonkurrens kan i förlängningen leda till bl.a. minskade skatteintäkter för samtliga länder. En högre skattefri andel riskerar dessutom att undergräva reglernas legitimitet, eftersom den skattemässiga behandlingen av svensk och utländsk arbetskraft med likvärdig kompetens blir alltmer olikartad. Med hänsyn till hur motsvarande regler är utformade i jämförbara länder och den uppfattning som råder om att dessa har bidragit till ett ökat inflöde av utländsk nyckelkompetens, anser utredningen att en skattefri andel om 30 procent framstår som välavvägd.

Utredningen föreslår alltså att den skattefria andelen av ersättningen för arbetet i Sverige ska höjas till 30 procent. Detta kan förväntas leda till att fler högkvalificerade personer väljer att söka

¹ EU Tax Observatory (2024), s. 56.

sig till Sverige, eftersom de ekonomiska incitamenten för detta stärks.

13.2.2 Tillämpningstiden ska inte förlängas men ska beräknas på ett annat sätt

Tillämpningstiden ska inte förlängas

Expertskattereglerna kan i dag tillämpas under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjas. Denna tillämpningstid har förlängts vid två tillfällen, senast fr.o.m. den 1 januari 2024.

En första fråga vid bedömningen av om tillämpningstiden ska förlängas är om den nuvarande regleringen är konkurrenskraftig. Utredningen anser att den nuvarande svenska tillämpningstiden om sju år är konkurrenskraftig (se avsnitt 12.2.1). Bland jämförbara länder har endast Belgien en längre tillämpningstid.

En andra fråga är om en förlängning skulle vara ett effektivt sätt att öka reglernas effekt. Utredningens uppfattning är att så inte är fallet. En längre tillämpningstid om exempelvis nio år i stället för sju skulle antagligen vara avgörande för beslutet att komma till Sverige för endast en liten grupp personer. Samtidigt skulle den längre tillämpningstiden ge ökade skattelättnader till personer som har valt att flytta permanent till Sverige oberoende av tillämpningstidens längd. Den gruppen bör vara större. Den statsfinansiella kostnaden för expertskattereglerna skulle alltså öka med en längre tillämpningstid, till stor del i form av dödviktskostnader, trots att den avsedda effekten endast uppstår i ett fåtal situationer.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det varken sett till expertskattereglernas konkurrenskraft eller syfte finns skäl att förlänga tillämpningstiden. En sådan ändring skulle inte heller göra reglerna mer lättillämpade.

Den sjuåriga tillämpningstiden ska beräknas på ett nytt sätt

Den nuvarande tillämpningstiden räknas från den dag vistelsen i Sverige påbörjas.

En nackdel med det nuvarande sättet att beräkna tillämpningstiden är att det är osäkert om det krävs att en person alls måste vis-

tas i Sverige för att beviljas expertskattelättnader.² Om detta inte krävs skulle följden kunna bli att tillämpningstiden aldrig anses påbörjad och att vissa personer som bor utomlands kan använda expertskattelättnaderna för evigt, vilket inte är tanken.³

I ett senare avsnitt föreslås att det ska införas ett undantag från vistelsekravet för vistelser med skattelättnader. Detta kommer göra det möjligt för arbetstagare att använda expertskattereglerna flera gånger utan en mångårig mellanliggande vistelse utomlands (se avsnitt 13.5.5). Om tillämpningstiden skulle räknas från den dag vistelsen i Sverige påbörjas skulle detta förslag också leda till att reglerna kan tillämpas för evigt, genom att en person kommer till Sverige vid olika tillfällen och beviljas en ny sjuårig tillämpningstid varje gång. För att det aktuella undantaget ska kunna införas är det alltså nödvändigt att ändra beräkningen av tillämpningstiden.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att expertskattereglerna ska kunna tillämpas under olika perioder av en persons liv, men endast under sammanlagt sju år. Detta motsvarar vad som gäller i Danmark.

13.2.3 Skattelättnaderna gäller oavsett utbetalare

Det finns situationer när ersättning för arbete utges av någon annan än arbetsgivaren i Sverige. Ett exempel är att en person som tillfälligt är utlånad från ett utländskt koncernföretag av praktiska skäl vill ha del av sin lön betalad till ett bankkonto i hemlandet. Ett annat är att arbetstagaren får ersättning från ett incitamentsprogram hos en tidigare arbetsgivare i samma koncern. Det upplevs oklart om ersättningar från andra än den arbetsgivare som framgår av beslutet från Forskarskattenämnden omfattas av expertskattelättnader enligt de nuvarande reglerna (avsnitt 11.4.3). Denna upplevda otydlighet kan påverka expertskattereglernas konkurrenskraft negativt och enligt utredningens direktiv ska det därför övervägas om reglerna ska förtydligas. En förutsättning för att utredningen ska föreslå en lagändring är dock att det aktuella behovet inte tillgodoses av befintlig lagstiftning.

² Jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 21 december 2023 i mål nr 2706-23.

³ Det bör dock endast i relativt speciella situationer vara mer gynnsamt för den enskilde att välja beskattning enligt expertskattereglerna än SINK.

Utredningen anser att starka skäl talar för att expertskattelättnaderna enligt nuvarande regler gäller betalningar från andra än den arbetsgivare som anges i Forskarskattenämndens beslut. Enligt allmänna principer ska ersättningar med anledning av ett arbete beskattas som lön oavsett om ersättningen utges av mottagarens arbetsgivare eller någon annan. Av lagtexten i 11 kap. 23 § första stycket IL framgår att expertskattelättnaderna gäller ersättningar för arbetet och för utgifter på grund av vistelsen i Sverige. Denna ordalydelse ger enligt utredningen inte något stöd för att sättet på vilket ersättningen betalas ut har någon betydelse för om bestämmelsen kan tillämpas.⁴ Tvärtom framgår det av 23 § andra stycket att skattelättnaderna omfattar betalningar från andra än arbetsgivaren i form av bl.a. sjukpenning. I förarbetena anges att samtliga utbetalningar på grund av arbetet från arbetsgivaren ska behandlas som lön, vilket enligt utredningen inte talar emot att utbetalningar från andra också kan omfattas av skattelättnaderna om utbetalningarna avser det aktuella arbetet.⁵ Det finns inte heller i övrigt någon indikation på att avsikten varit att skattelättnaderna endast ska gälla betalningar från den arbetsgivare som anges i Forskarskattenämndens beslut. Vidare har det i kammarrättsavgöranden ansetts att expertskattelättnaderna omfattar all ersättning för arbetet i Sverige som den svenska arbetsgivaren i slutändan står för.⁶ En annan sak är att betalningar från andra än den svenska arbetsgivaren i vissa fall kan avse sådant som enligt lagtexten inte omfattas av skattelättnaderna, t.ex. ersättning för ett tidigare arbete.

Mot denna bakgrund anser utredningen att de nuvarande reglerna på ett tillräckligt tydligt sätt anger att ersättningar för arbetet eller för utgifter på grund av vistelsen i Sverige kan omfattas av expertskattelättnaderna trots att de utges av någon annan än den arbetsgivare som anges i Forskarskattenämndens beslut. Det är alltså inte nödvändigt med någon ändring i detta avseende. Den omständigheten att det kan finnas de som bedömer att skattelättnaderna i princip bara gäller betalningar från arbetsgivaren i beslutet från Forskarskattenämnden ger, i brist på rättsligt stöd för denna uppfattning, inte skäl för en annan bedömning.

⁴ Jfr Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden om den i princip likalydande beloppsregeln i HFD 2021 ref. 60.

⁵ Prop. 2000/01:12 s. 31.

⁶ Se t.ex. Kammarrätten i Stockholms domar den 30 juni 2017 i mål nr 5731-16 och 6213-16.

Om det ändå skulle anses befogat med ett förtydligande i denna fråga anser utredningen att det vore möjligt att lägga till ett tredje stycke i 23 § där det anges att första stycket gäller oavsett vem som betalar ersättningen. Eftersom utredningen bedömer att den nuvarande lagtexten är tydlig föreslås inte en sådan ändring, som skulle kunna skapa osäkerhet om t.ex. vad som gäller enligt andra liknande regler som saknar ett motsvarande förtydligande.

13.2.4 Hänvisningen till 11 kap. 42 § inkomstskattelagen ska tas bort

Vid tillämpningen av expertskattereglerna ska ersättningar enligt 11 kap. 42 § IL behandlas som lön under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete. Denna bestämmelse gällde ersättning i form av livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst och har upphävts fr.o.m. den 1 juli 2018. Som skäl för upphävandet angavs bl.a. att sådana försäkringar inte längre erbjuds på marknaden.⁷

Eftersom 11 kap. 42 § är upphävd sedan många år finns ingen anledning att ha kvar den aktuella hänvisningen. Det finns inte heller skäl att ersätta hänvisningen med en ny bestämmelse om livränta från vissa typer av försäkringar. Utredningen föreslår därför att hänvisningen till 11 kap. 42 § tas bort.

13.3 Beloppsregeln ska huvudsakligen inte ändras

Utredningens förslag: Beräkningen av ersättningsnivån för att omfattas av beloppsregeln ska utgå från årets inkomstbasbelopp i stället för prisbasbeloppet.

Utredningens bedömning: Ersättningsnivån ska inte sänkas eller differentieras mellan olika yrkesgrupper.

Den grundläggande beräkningen av ersättningsnivån ska inte ändras.

⁷ Prop. 2017/18:131 s. 31 och 32.

13.3.1 Ersättningsnivån ska inte sänkas

Från och med den 1 januari 2025 ska villkoren för expertskattelättnader anses uppfyllda för en arbetstagare vars ersättning för arbetet i Sverige överstiger en och en halv gång prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Dessförinnan gällde en ersättningsnivå om minst två prisbasbelopp. Utifrån prisbasbeloppet för 2025 är detta en sänkning från 117 600 kronor till 88 200 kronor.

Utredningen konstaterar att den nyligen genomförda sänkningen av ersättningsnivån innebär en betydande utökning av den personkrets som kan beviljas expertskattelättnader. Enligt utredningens bedömning finns det starka skäl att invänta effekterna av en sådan utökning innan det fattas nya beslut om att höja eller sänka ersättningsnivån.

Att sänka ersättningsnivån ytterligare skulle öka expertskattereglernas konkurrenskraft. Enligt utredningen är dock den nuvarande svenska ersättningsnivån jämförbar med vad som gäller i andra länder (se avsnitt 12.2.2 och 12.4.2). Mot denna bakgrund och givet att ersättningsnivån nyligen har sänkts anser utredningen att det inte finns skäl att sänka den ytterligare.

13.3.2 Ersättningsnivån ska utgå från inkomstbasbeloppet

Den nuvarande ersättningsnivån utgår enligt 2 kap. 27 § IL från prisbasbeloppet enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken. Det beloppet beräknas årligen utifrån ökningen i det allmänna prisläget i Sverige. Vid hög inflation kan detta belopp, och därmed ersättningsnivån, öka kraftigt. Detta är skälet till den snabba höjningen av ersättningsnivån under 2022–2024. Bland de länder som räknar upp sina lönenivåer följer även Nederländerna prisökningarna medan Danmark följer det allmänna löneläget.

Ett alternativ till prisbasbeloppet är att utgå från inkomstbasbeloppet, som beräknas årligen utifrån inkomstökningarna i Sverige (58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken). En sådan lösning skulle minska risken för snabba höjningar i inflationstider. Givet beloppsregelns syfte kan det också anses lämpligare att utgå från hur hög lön en person har jämfört med andra arbetstagare än hur lönen förhåller sig till kostnadsläget i samhället. Det är även av kon-

kurrensskäl viktigt att ersättningsnivån inte ökar kraftigt i inflationstider.

En nackdel med att gå över till inkomstbasbeloppet är att detta mått fastställs senare under året än prisbasbeloppet.⁸ På så vis försämrar reglernas förutsebarhet något för personer som förhandlar om en ny anställning inför ett årsskifte. Utredningen anser dock att detta inte bör ha någon beaktansvärd betydelse för svenska företags möjligheter att rekrytera utländsk nyckelkompetens. En annan nackdel är att inkomstbasbeloppet historiskt har ökat mer än prisbasbeloppet, vilket talar för att ändringen kommer att medföra en högre ersättningsnivå över tid. Utredningen anser dock att detta är att föredra framför de snabba och kraftiga höjningar som kan uppstå genom att följa prisökningarna i samhället.

Mot denna bakgrund anser utredningen att övervägande skäl talar för att ersättningsnivån ska utgå från inkomstbasbeloppet i stället för prisbasbeloppet.

Inkomstbasbeloppet för 2025 är 80 600 kronor, vilket innebär att 1,1 inkomstbasbelopp är 88 660 kronor. Detta motsvarar nästan ersättningsnivån för 2025 om 1,5 prisbasbelopp eller 88 200 kronor. Utredningen föreslår därför att beloppsregeln ska tillämpas för en arbetstagare vars ersättning för arbetet i Sverige överstiger en och en tiondel gånger inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för det kalenderår då arbetet påbörjas.

13.3.3 Ersättningsnivån ska inte differentieras mellan olika yrken

Den nuvarande beloppsregeln fungerar relativt väl samtidigt som det finns betydande svårigheter vid tillämpningen av kompetensregeln. Utredningen har därför övervägt om det går att göra reglerna mer förutsebara genom att låta beloppsregeln gälla för personer som enligt dagens regler omfattas av kompetensregeln, till exempel genom att låta olika ersättningsnivåer gälla för olika yrken. Vissa yrken, med löner som i normalfallet inte når upp till den ordinarie ersättningsnivån, skulle då ha egna lägre beloppsgränser. Med en sådan lösning skulle det vara möjligt att helt slopa kompetensregeln.

⁸ Inkomst- och prisbasbeloppet fastställs av regeringen efter förslag från Pensionsmyndigheten respektive SCB. Inkomstbasbeloppet för ett visst år ska föreslås för regeringen senast den 31 oktober året innan medan prisbasbeloppet vanligtvis fastställs i mitten av september.

Det finns dock flera utmaningar i att differentiera ersättningsnivån mellan yrken.

En första fråga är hur man ska definiera de yrken som ska kunna ges expertskattelättnader trots att den ordinarie ersättningsnivån inte är uppnådd. Ett möjligt svar är att det ska vara personer som utför vissa uppgifter, t.ex. personer som arbetar med forskning eller utveckling. Det skulle då behöva bedömas om de verkligen utför sådana arbetsuppgifter, vilket motverkar den enkelhet och förutsebarhet som ändringen är tänkt att leda till. Ett annat möjligt svar är att utgå från hur olika yrkesgrupper är definierade i Standard för svensk yrkesklassificering (SSYK). De aktuella yrkena skulle kunna fastställas i en förordning eller en myndighetsföreskrift och därigenom snabbt kunna ändras utifrån näringslivets och samhällets behov.⁹ En sådan hantering skulle vara förutsebar men byråkratisk. Det skulle även vara svårt att bedöma om ett visst yrke ska vara med på listan eller inte. Om listan ändras ofta skulle målet om ökad förutsebarhet också motverkas.

En andra fråga är hur man fastställer en ersättningsnivå för en viss yrkesgrupp som är så hög att en person med en sådan lön är högkvalificerad. Ett möjligt svar är att fastställa en eller flera ersättningsnivåer i lagen för olika yrken, exempelvis 0,7 inkomstbasbelopp per månad för ett yrke och 0,9 inkomstbasbelopp per månad för ett annat. Det finns dock stora skillnader i löner mellan yrkesgrupper. Det finns även stora löneskillnader inom ett yrke som inte nödvändigtvis beror på den enskilda personens skicklighet, exempelvis mellan forskare på olika fakulteter vid ett lärosäte. Ett annat möjligt svar är att bedöma om personens lön överstiger snittlönen för yrket på ett visst sätt, t.ex. genom att vara i den nittionde lönepercentilen eller genom att överstiga snittlönen med en viss procent. En nackdel med en sådan lösning är att det skulle kunna vara svårt att få information om det lönekrav som gäller för ett visst yrke.

Utifrån de ovanstående övervägandena anser utredningen att den mest framkomliga lösningen vore att en lägre ersättningsnivå gällde för vissa yrken, definierade enligt SSYK-kod och fastställda i förordning eller myndighetsföreskrift samt att ersättningsnivån bestämdes utifrån snittlönen för det aktuella yrket. Det kan antas att en sådan lösning skulle innebära att förutsebarheten hos expert-

⁹ Detta gäller t.ex. för arbeten där det anses finnas en stor efterfrågan på arbetskraft (bristyrken) vilka fastställs av Migrationsverket i en årlig föreskrift, se MIGRFS 2023:7.

skattereglerna skulle öka. Det skulle emellertid vara fråga om en komplicerad och byråkratisk reglering som framstår som främmande i svensk skattelagstiftning. Regelverkets komplexitet skulle också kunna leda till andra svårigheter och missbruk. Det kan i detta sammanhang noteras att cirka 500 personer ansöker om skattelättnader enligt kompetensregeln per år. Även om detta antal antagligen skulle öka om reglerna blev mer förutsebara så är det fråga om en relativt begränsad grupp. Vidare har inget jämförbart land liknande regler.

Vid en sammantagen bedömning anser utredningen att en förutsebar reglering med differentierade ersättningsnivåer för olika yrken är svårutformad och skulle göra expertskattereglerna betydligt mer komplicerade och byråkratiska än i dag. De positiva effekter som en sådan lösning skulle medföra för vissa grupper överväger inte nackdelarna. Utredningen föreslår därför inte att ersättningsnivåer ska differentieras mellan olika yrken.

13.3.4 Endast beloppsbestämda och månatligen återkommande ersättningar ska beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån

Enligt den nuvarande tillämpningen av beloppsregeln kan endast ersättning som är beloppsbestämd vid ansökningstillfället och månatligen återkommande beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån. Detta beräkningssätt leder till vissa svårigheter, bl.a. genom att en del vanligt förekommande ersättningar inte kan beaktas (se avsnitt 11.4.2).

En möjlig ändring är att låta arbetstagarens förväntade ersättning ligga till grund för beräkningen i stället för den ersättning som är beloppsbestämd vid ansökningstillfället. Detta skulle innebära att vissa rörliga och icke-garanterade ersättningar, såsom resultatbaserad bonus och traktamenten, kunde beaktas vid beräkningen av ersättningsnivån och att personer vars ersättning till stor del består av sådana betalningar i större utsträckning kunde beviljas expertskattelättnader. En sådan ändring skulle dock göra det svårare för såväl de skattskyldiga som Forskarskattenämnden att bedöma om beloppsregeln kan tillämpas eftersom det måste bedömas hur troligt det är att en viss ersättning ska betalas. Det skulle även kunna

uppstå en risk för missbruk i form av att rörliga ersättningar beskrivs som mycket säkra även om de inte förväntas falla ut.

En annan möjlig ändring är att låta arbetstagarens garanterade ersättning under hela det kalenderår då han eller hon kommer till Sverige ligga till grund för beräkningen, i stället för de månatligen återkommande ersättningarna. På så vis skulle garanterade bonusbetalningar och andra på förhand bestämda ersättningar som inte betalas varje månad kunna räknas mot ersättningsnivån. Detta motsvarar huvudsakligen vad som gäller enligt motsvarande regler i Danmark. Även en sådan ändring skulle dock göra att tillämpningen av beloppsregeln kompliceras eftersom det skulle uppkomma gränsdragningsfrågor gällande om en viss ersättning är garanterad eller inte. Regleringen i Danmark bör ses i ljuset av att skattelättnaderna där tillämpas i efterhand, vid deklarationen, när det är tydligt hur stor ersättning som faktiskt erhöles under året. En annan nackdel med att beakta ersättning under hela kalenderåret är att lagtexten skulle behöva bli mer komplicerad för att reglera situationen att en person vistas i Sverige under endast några månader av ett år.

Sammantaget konstaterar utredningen att ovanstående ändringar skulle leda till att något fler personer skulle kunna beviljas expertskattelättnader men att beloppsregeln skulle bli mer komplicerad och svårtillämpad. Utredningen anser därför att nackdelarna med dessa ändringar väger tyngre än fördelarna och föreslår ingen ändring i hur ersättningsnivån ska beräknas.

13.4 Kompetensregeln ska förenklas och förtydligas

Utredningens förslag: Expertskattelättnader ska även fortsättningsvis kunna beviljas för personer med en lön som är lägre än ersättningsnivån i beloppsregeln. Kompetensregeln ska dock förenklas och förtydligas genom att skattelättnader endast ska kunna beviljas för personer vars arbete till väsentlig del avser forskning eller utveckling. Regeln gäller endast om arbetstagaren har en doktorsexamen eller motsvarande erfarenhet som är av betydelse för arbetsuppgifterna. Däremot ska det inte krävas att det finns betydande svårigheter att rekrytera en jämförbar person i Sverige.

13.4.1 Kompetensregeln ska inte slopas

Det finns skäl som talar för att slopa kompetensregeln. Den främsta anledningen är att regeln är mycket svår att tillämpa, vilket får till följd att det inte går att förutse om en ansökan om skattelättnader kommer att beviljas. Det innebär i sin tur att regeln inte uppfyller sitt syfte (se avsnitt 11.4.1). Dessutom har ersättningsnivån i beloppsregeln nyligen sänkts, vilket medför att vissa grupper som tidigare har omfattats av kompetensregeln i stället kan återopa beloppsregeln. Betydelsen av denna sänkning i denna del bör dock inte överdrivas eftersom tillgängliga uppgifter indikerar att de flesta personer som för närvarande omfattas av kompetensregeln inte skulle omfattas av beloppsregeln ens med den lägre ersättningsnivån (se avsnitt 12.1.4).

Trots att den nuvarande kompetensregeln är svårtillämpad anser utredningen att övervägande skäl talar för att behålla en möjlighet till skattelättnader för personer som inte har en så hög lön att de kan tillämpa beloppsregeln. Den främsta anledningen till detta är att även sådana personer kan vara högkvalificerade. Under de senaste åren har cirka 300 personer beviljats skattelättnader med stöd av kompetensregeln per år. Om regeln blir mer lättillämpad kan det antas att en större grupp personer med liknande kompetensprofil skulle komma till Sverige. Även konkurrensskäl talar för att behålla skattelättnader för vissa personer oavsett lönenivå eftersom sådana möjligheter finns i jämförbara länder som Belgien, Danmark, Finland och Nederländerna.

Utredningen föreslår därför att kompetensregeln ska behållas men förenklas och förtydligas. Flera sätt att uppnå detta har övervägts. Utredningens förslag är att skattelättnader ska beviljas för högkvalificerade personer som arbetar med forskning eller utveckling, oavsett om det finns betydande svårigheter att rekrytera sådana personer i Sverige. Förslaget presenteras i avsnitt 13.4.2–13.4.5.

13.4.2 Kompetensregeln ska ställa krav på såväl arbetsuppgifter som viss kompetens

Ordalydelsen hos den nuvarande kompetensregeln indikerar att regelns tillämpning är avhängig av vilka arbetsuppgifter som ska utföras i Sverige och arbetets svårighetsgrad. I förarbetena anges

dock att det snarare är den enskilde arbetstagarens kompetens och erfarenhet som är avgörande.¹⁰ Regeln har i praktiken tillämpats som att det krävs såväl kvalificerade arbetsuppgifter som hög kompetens hos arbetstagaren.¹¹

Utredningen anser att det av tydlighetsskäl är angeläget att kompetensregelns ordalydelse innehåller tydliga krav både på arbetsuppgifterna som sådana och på kompetensen hos den som utför uppgifterna. Detta motsvarar vad som gäller i Belgien och Danmark.

Att det ställs upp krav på såväl arbetsuppgifter som kompetens är också viktigt för att kompetensregeln ska kunna uppfylla sitt syfte. Utan ett krav på arbetsuppgifterna kan regeln användas av personer som inte arbetar inom tekniskt avancerade eller kunskapsintensiva områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft, dvs. av personer som inte tillhör målgruppen för expertskattereglerna.¹² Utan ett krav på viss kompetens kan regeln användas av personer som inte är högkvalificerade, vilket på sikt kan urholka reglernas legitimitet. Det bör dock noteras att ett sådant krav saknas i Finland och Nederländerna, vars motsvarigheter till kompetensregeln främst kräver att personen ska arbeta med forskning eller undervisning.

13.4.3 Kompetensregeln ska endast omfatta personer som till väsentlig del arbetar med forskning eller utveckling

I detta avsnitt analyseras vilka arbetsuppgifter som ska krävas för att en person ska omfattas av kompetensregeln.

Enligt den nuvarande kompetensregeln kan en person beviljas skattelättnader om han eller hon arbetar med specialistuppgifter, kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter, företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag. I andra länder kan skattelättnader för personer med löner under lönenivån endast beviljas om de har vissa specifika arbetsuppgifter, som i princip ska avse forskning och utveckling (se avsnitt 12.2.2).

¹⁰ Prop. 2000/01:12 s. 22.

¹¹ Se t.ex. RÅ 2006 ref. 16.

¹² Prop. 2000/01:12 s. 22.

Skattelättnader ska kunna beviljas för personer som arbetar med forskning eller utveckling

Ett grundläggande syfte med expertskattereglerna är att främja forskning och utveckling i Sverige genom att attrahera exempelvis forskare och experter inom avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknik.¹³ Utredningen konstaterar att detta syfte alltjämt är relevant. Behovet av kvalificerad arbetskraft inom forskning och utveckling har i flera sammanhang identifierats som en av de viktigaste faktorerna för att stimulera FoU-investeringar i Sverige.¹⁴ Expertskatten har en viktig roll i att hjälpa svenska företag tillgodose detta behov. Eftersom FoU-personal i flera jämförbara länder kan beviljas skattelättnader oberoende av lönenivå är en sådan möjlighet även viktig för expertskattereglernas konkurrenskraft.

Utredningen föreslår därför att kompetensregeln ska omfatta arbete med forskning eller utveckling. Detta innebär en viss ändring i förhållande till motsvarande del av den nuvarande kompetensregeln, som omfattar arbete med kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter. Skälet till ändringen är att den nuvarande skattelättnadsgrunden enligt utredningen har en oklar innebörd när det gäller personer som ska arbeta med utveckling. Om bedömningen i stället kopplas till begreppen forskning och utveckling, som har funnits länge i 16 kap. 9 § IL, blir regeln tydligare. Eftersom arbetstagare som uppfyller de högt ställda kompetenskraven kan antas ha kvalificerade arbetsuppgifter kan vidare kravet på att arbetsuppgifterna ska vara kvalificerade slopas i lagtexten.

Uttrycket forskning och utveckling i 16 kap. 9 § IL omfattar grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete.¹⁵ Kompetensregeln ska alltså kunna användas av såväl forskare som personer som till väsentlig del arbetar med att ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser (produktutveckling). Detta omfattar bl.a. arbete med att konstruera, designa och testa produkter samt att kontrollera och kvalitetssäkra tester och prototyper. Utöver direkt arbete med forskning eller utveckling omfattas också planering samt arbets- och projektledning av sådant arbete. Däremot omfattas inte t.ex. arbete med tillverkning av produkter utan koppling till en strävan att förbättra produkten.

¹³ Prop. 2000/01:12 s. 22.

¹⁴ Tillväxtanalys (2024b), s. 13–15, och IVA (2024), s. 10.

¹⁵ Prop. 1970:35 s. 32.

Begreppen forskning och utveckling i kompetensregeln ska inte sammanblandas med motsvarande begrepp i reglerna om FoU-avdrag. Utredningen anser att det inte är lämpligt att samordna dessa begrepp eftersom de två regelverken har olika syften och tillämpas i olika sammanhang.

Lagtexten bör vidare förtydligas genom att det anges att arbetsuppgifterna till väsentlig del ska avse forskning eller utveckling. Detta innebär att minst 40 procent av arbetstiden ska avse sådana uppgifter, vilket motsvarar det krav på arbetstid som Forskarskatte-nämnden har ställt upp hittills.

Ändringarna av kompetensregeln innebär att många yrkeskategorier kan antas ha forsknings- eller utvecklingsuppgifter om det saknas indikationer på motsatsen. Detta gäller bl.a. forskare vid lärosäten, produktutvecklare, projektledare inom FoU-projekt och många personer som arbetar med ny teknik i ingenjörsyrken.

Skattelättnader ska inte kunna beviljas för personer med löner under beloppsregelns ersättningsnivå om de inte arbetar med forskning och utveckling

Utöver forskare omfattar den nuvarande kompetensregeln personer som arbetar med företagsledande uppgifter och andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag (nyckelpersoner) samt personer med andra specialistuppgifter (experter).

Statistik från Tillväxtanalys indikerar att cirka 20 ansökningar per år godkändes för nyckelpersoner under 2014–2019 (se avsnitt 12.1.2). Det finns inget som talar för att antalet ansökningar har ökat sedan dess. Under samma period hade i snitt 61 procent av alla nyckelpersoner för vilka skattelättnader beviljades en lön om minst 1,5 gånger ansökningsårets prisbasbelopp. De flesta nyckelpersoner skulle alltså ha omfattats av den lägre ersättningsnivån i beloppsregeln som gäller fr.o.m. den 1 januari 2025. Vidare är frågan om en person har en nyckelposition i ett företag svårbedömd, vilket innebär att det i princip inte är möjligt att förutse när sådana personer kan beviljas skattelättnader. Enligt utredningen riskerar förekomsten av en svårtillämpad och oklar regel för nyckelpersoner att komplicera tillämpningen av reglerna i övrigt vilket, givet det låga antalet ansökningar för nyckelpersoner, inte är befogat. Det finns inte heller någon som helst motsvarighet till denna regel i jämförbara länder. Mot denna

bakgrund anser utredningen att regeln om nyckelpersoner inte fyller någon praktisk funktion och riskerar att komplicera expertskattereglerna i onödan, och därför bör slopas.

Utredningen konstaterar vidare att experter kan bidra till svenska företag och inneha internationell nyckelkompetens även om de inte arbetar med forskning eller utveckling. För att det ska vara befogat att sådana personer ska omfattas av kompetensregeln krävs dock att de kan definieras på ett tillräckligt tydligt sätt. I den nuvarande regeln definieras experter utifrån begreppet specialistuppgifter. Innebörden av detta begrepp har varken förtydligats i lagtexten, förarbeten eller rättspraxis mer än att det ska vara fråga om arbete i en kunskapsintensiv verksamhet.¹⁶ Begreppets otydlighet framgår också av att de skattskyldiga har svårt att tillämpa kompetensregeln för experter; enligt Tillväxtanalys statistik över ansökningar för 2005–2019 avslogs mer än hälften av ansökningarna för experter, vilket är betydligt mer än för forskare och nyckelpersoner. Utredningen anser därför att kompetensregeln gällande experter är så oförutsebar att den inte kan användas för att på förhand utlova skattelättnader för anställningskandidater. Detta innebär att de skattelättnader som ändå beviljas experter kan antas vara en bonus för rekryteringar som hade skett även utan expertskattereglerna. För att skattelättnader ska kunna beviljas till denna grupp i enlighet med reglernas syfte behöver det vara tydligare vilka arbetsuppgifter som krävs för att en person ska ses som expert.

De övriga ändringar som utredningen föreslår i fråga om kompetensregeln talar också för att kraven på experternas arbetsuppgifter måste förtydligas. Utredningen föreslår bl.a. att kompetenskraven ska sänkas och att kravet på betydande rekryteringssvårigheter ska slopas (se avsnitt 13.4.4 och 13.4.5). Dessa förslag är viktiga för att kompetensregeln ska förenklas och kunna tillämpas i enlighet med sitt syfte men riskerar, utifrån den oklara räckvidden av begreppet ”specialistuppgifter”, att leda till att kompetensregeln utvidgas till helt nya yrken som kan sägas vara kunskapsintensiva, såsom grundskolelärare och läkare. Utredningen anser att en sådan utvidgning inte är motiverad.

Utredningen har övervägt olika sätt att förtydliga kompetensregeln så att den även träffar vissa andra personer som också, utöver FoU-personal, bör omfattas av regeln. Vissa förtydliganden är

¹⁶ Prop. 2000/01:12 s. 22.

möjliga att göra genom mindre ändringar av den nuvarande otydliga lagtexten. Utredningen anser dock att det inte är möjligt att på detta sätt uppnå en tillräcklig grad av tydlighet och förutsebarhet.

Det vore också möjligt att i stället utgå från en på förhand avgränsad grupp av yrken, exempelvis chefsyrken och arbeten som normalt kräver högskolekompetens. Personer med sådana arbeten definieras ibland som internationell nyckelkompetens och det är relativt tydligt vilka yrken som avses. Utredningen anser dock att många av dessa yrken inte kännetecknas av sådana specialiserade uppgifter som hittills har krävts för att ses som expert. Vidare fick nästan 12 000 personer med sådana yrken arbetstillstånd under 2023, vilket endast omfattar arbetstagare från utanför EU/EES (se avsnitt 9.1). En sådan utformning av kompetensregeln skulle alltså leda till en betydande utökning av regelns tillämpningsområde mot personer som kan antas bidra mindre till svenska företag än de grupper som tidigare har omfattats av regeln. Mot bakgrund av den nyligen genomförda sänkningen av ersättningsnivån i beloppsregeln anser utredningen att det inte finns skäl för en sådan utökning.

En likartad lösning vore att uttryckligen ange vilka yrken som, givet viss kompetens, ska beviljas skattelättnader. Utredningen har uppfattat att de mest efterfrågade personerna finns inom olika former av ingenjörsyrken och andra tekniska yrken.¹⁷ Det är dock svårt att definiera dessa grupper med den tydlighet som krävs i skattelagstiftning.

Mot denna bakgrund anser utredningen att det inte finns något lämpligt sätt att förtydliga kompetensregeln för personer som arbetar med annat än forskning eller utveckling. Inte heller konkurrensskäl talar för att behålla skattelättnader för personer med löner under lönenivån om de arbetar med annat än forskning eller utveckling. Sådana personer beviljas inte skattelättnader i något jämförbart land.

Vidare bedömer utredningen att en inskränkning av kompetensregeln till enbart arbete med forskning eller utveckling kommer att ha en begränsad påverkan på regelns personkrets (se vidare nedan).

Mot denna bakgrund och för att främja kompetensregelns syfte och en förutsebar tillämpning föreslår utredningen att kompetensregeln endast ska omfatta personer som till väsentlig del arbetar med forskning eller utveckling. Detta innebär att skattelättnader

¹⁷ Se t.ex. Linköping Science Park & Future Place Leadership (2023), s. 51.

för s.k. nyckelpersoner och experter med löner under beloppsreglens ersättningsnivå inte längre ska beviljas.

De förändrade kraven på arbetsuppgifter kommer att påverka expertskattereglernas personkrets

Under 2023 beviljades cirka 300 ansökningar enligt kompetensregeln. Tillgängliga uppgifter talar för att de flesta beviljade ansökningar efter införandet av beloppsregeln gäller forskare, men att många bifall också gäller experter samtidigt som antalet nyckelpersoner är försumbart (se avsnitt 12.1.2). Detta skulle kunna tolkas som att en begränsning av kompetensregeln till FoU-personer skulle medföra en påtaglig inskränkning av antalet personer som kan beviljas expertskattelättnader, eftersom gruppen experter faller bort. Utredningens uppfattning är dock att så inte är fallet, av två skäl.

För det första kommer många personer som i dag bedöms som experter även i fortsättningen kunna använda kompetensregeln. Detta gäller personer som arbetar med utveckling och som Forskar-skattenämnden inte tidigare har prövat som forskare. Det är svårt att säga hur stor denna grupp är. Utifrån samtal med bl.a. konsulter som regelbundet ansöker om expertskattelättnader är utredningens intryck att en stor andel av de personer vars ansökningar som experter faktiskt beviljas har tekniska yrken som exempelvis ingenjörer och att det är personer som utför FoU-arbete.

För det andra innebär sänkningen av ersättningsnivån till 1,5 prisbasbelopp att vissa personer som i dag bedöms som experter kommer att kunna använda beloppsregeln i stället för kompetensregeln. Genomsnittslönen för personer med expertskatt överstiger i allmänhet denna nivå. Enligt uppgifter från Tillväxtanalys hade i snitt cirka 21 procent av alla experter under åren 2012–2019 en lön om minst 1,5 gånger prisbasbeloppet för ansökningsåret (se avsnitt 12.1.4). Det kan alltså antas att en betydande del av de nuvarande experterna fortsatt kommer att kunna beviljas skattelättnader med stöd av beloppsregeln.

De personer som med utredningens förslag inte längre kommer att kunna beviljas expertskattelättnader är alltså personer med icke-tekniska yrken och en lön understigande 1,1 inkomstbasbelopp. Utredningen bedömer att det är fråga om ett begränsat antal personer varje år. För denna grupp är dessutom tillämpningen av den

nuvarande kompetensregeln så oförutsebar att det, i den mån sådana personer alls bedöms omfattas av kompetensregeln, kan antas vara fråga om rekryteringar som hade skett oavsett expertskattereglerna. Utredningen anser att de fördelar i fråga om förutsebarhet och tydlighet som uppnås genom förslaget är viktigare än att skattelättnader kan beviljas som en bonus för sådana rekryteringar. Utredningens bedömning är dessutom att nackdelen med den aktuella insnävningen av kompetensregelns personkrets är mindre än fördelen med att kompetenskraven för att tillämpa regeln sänks och förtydligas samt att kravet på betydande svårigheter vid rekrytering slopas, sett till antalet personer som kan använda reglerna.

Om man ändå anser att det bör finnas en möjlighet att kunna erbjuda skattelättnader till personer med löner som är lägre än ersättningsnivån i beloppsregeln och som arbetar med annat än forskning eller utveckling är det möjligt att behålla den nuvarande regeln för experter. Skattelättnader skulle i så fall fortsatt kunna beviljas till personer med specialistuppgifter för vilka det finns betydande rekryteringssvårigheter i Sverige. Utredningen anser att en sådan regel framstår som så oförutsebar att det kan antas att den inte skulle kunna användas för att locka personer som annars inte hade kommit till Sverige. En annan sak är att regeln skulle kunna sänka arbetsgivarnas kostnad för rekryteringar som hade skett oavsett expertskattereglerna.

13.4.4 Kompetensregeln ska omfatta personer med doktorsexamen eller annan motsvarande erfarenhet

I detta avsnitt analyseras vilken kompetens som ska krävas för att en person ska omfattas av kompetensregeln.

Vid Forskarskattenämndens tillämpning av den nuvarande kompetensregeln anses en person något förenklat vara forskare om han eller hon har doktorerat och därefter har arbetat i minst ett år med självständig forskning. För en expert krävs i princip motsvarande erfarenhet men utan krav på akademisk examen (se vidare avsnitt 11.2.2). För en nyckelperson ställs inga särskilda kompetenskrav utan bedömningen gäller sökandens betydelse för företaget.

Utredningen konstaterar inledningsvis att dessa kompetenskrav inte framgår av lagtexten utan har växt fram i praxis. Av tydlighets-skäl bör lagtexten ange vilken erfarenhet i form av utbildning och

yrkeserfarenhet som krävs för att en person ska ha tillräcklig kompetens.

Vidare är de ovanstående kompetenskraven högre än vad som gäller enligt motsvarande regler i jämförbara länder. I Belgien anses en person som forskare redan med en masterexamen och i Danmark krävs erfarenhet motsvarande disputationsnivå.¹⁸ Det finns alltså skäl att sänka kompetenskraven för att stärka expertskattereglernas konkurrenskraft. Utredningen anser att det är lämpligt att uppställa samma krav som ställs upp i motsvarande danska regler. En sådan sänkning av kompetenskraven innebär att expertskattereglernas konkurrenskraft ökar, samtidigt som kraven alltjämt kommer vara på en så hög nivå att endast svårrekryterade och högkvalificerade personer omfattas.

Utredningens förslag är därför att en person som har en lön som är lägre än ersättningsnivån i beloppsregeln endast ska kunna beviljas skattelättnader om han eller hon har en doktorsexamen eller motsvarande erfarenhet som är av betydelse för arbetsuppgifterna. Det räcker då att den sökande visar att han eller hon har tillräcklig kompetens genom att ha en svensk doktorsexamen, genom att ha en utländsk examen som motsvarar en svensk doktorsexamen eller genom att ha utbildnings- och yrkeserfarenhet som motsvarar en doktorsexamen.

För att en utländsk examen ska motsvara en svensk doktorsexamen bör det i den utländska examen ingå en forskningsinriktad utbildning med självständigt forskningsarbete.

Frågan om en person har annan erfarenhet som motsvarar en doktorsexamen får bedömas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Sådan erfarenhet bör normalt förutsätta såväl relevant utbildnings- som yrkesbakgrund. En person kan dock ha fått tillräcklig erfarenhet enbart genom kvalificerat arbete. Vid bedömningen av om en person har erfarenhet motsvarande en doktorsexamen kan kraven för en sådan examen användas som utgångspunkt. En doktorsexamen förutsätter i princip heltidsstudier på grundläggande, avancerad och forskarnivå om sammanlagt minst åtta år samt att personen har fått både bred och djup kunskap inom sitt område. För att ha erfarenhet motsvarande detta bör alltså en person ha ut-

¹⁸ I Finland och Nederländerna finns inget erfarenhetskrav men skattelättnaderna gäller bara forskare som arbetar vid vissa typer av lärosäten.

bildnings- eller yrkeserfarenhet av betydelse för arbetsuppgifterna i Sverige om sammanlagt minst åtta år.

Erfarenhet är endast av betydelse för arbetsuppgifterna om den är klart relevant för hur väl personen kommer att utföra arbetet i Sverige. Sådan betydelse har främst utbildning på högskolenivå inom det område som arbetet gäller och tidigare arbete med samma eller likartade uppgifter. Det är även möjligt att beakta erfarenhet av ett mindre kvalificerat arbete inom samma område om denna erfarenhet tydligt bidrar till sökandens lämplighet för arbetet i Sverige.

Ett tydligare kompetenskrav bör leda till att fler personer ansöker om expertskattelättnader eftersom det blir lättare att bedöma om en ansökan kommer att bifallas. Det kan av samma anledning antas att en större andel av sökandena framöver faktiskt är personer som har lockats till Sverige av skattelättnaderna.

Sänkningen av kompetenskraven innebär också att fler personer blir aktuella för skattelättnader. Detta kan innebära att fler arbetsgivare kan göra kostnadsbesparingar genom att anställa utländska personer, vilket kan skapa en risk för undanträngning av svensk arbetskraft. Denna risk bör dock inte överdrivas. För forskare är den praktiska skillnaden med de föreslagna reglerna att personer kan beviljas skattelättnader redan inför sin första postdoktortjänst. Löneläget för dessa personer är även sådant att expertskattelättnader endast ger en begränsad kostnadsbesparing för arbetsgivaren. Även för personer som inte arbetar med forskning framstår risken för undanträngning av svensk arbetskraft som mycket begränsad (se vidare avsnitt 13.4.5). Utredningen anser att förslagets fördelar i form av ökad konkurrenskraft, förutsebarhet och tydlighet överväger risken för sådan undanträngning.

13.4.5 Det ska inte krävas att det finns betydande svårigheter att rekrytera i Sverige

Det nuvarande kravet på att det ska finnas betydande svårigheter att rekrytera inom landet är avsett att begränsa risken för undanträngning av svensk arbetskraft. Kravet är också tänkt att förhindra att anlitandet av utländsk arbetskraft används som ett allmänt tillgängligt alternativ till att anlita svenska personer.¹⁹ Många skatt-

¹⁹ Jfr prop. 1984/85:76 s. 8.

skyldiga anser att kravet är svårtolkat och orsakar svårigheter medan Forskarskattenämnden har angett att kravet sällan utreds särskilt (avsnitt 11.2.2). Utredningen konstaterar att dessa uppfattningar talar för att kravet ska slopas i syfte att förenkla reglerna och göra dem mer förutsebara. I samma riktning talar det faktum att motsvarande regler i jämförbara länder saknar ett liknande krav.

Att slopa kravet på betydande rekryteringssvårigheter kan dock öka risken för undanträngning av svensk arbetskraft inom yrkeskategorier där det vid tillämpningen av de nuvarande reglerna i allmänhet har ansetts saknas sådana svårigheter. Hur stor den eventuella undanträngningen skulle bli är svårt att bedöma. Det bör i alla fall vara klart att en eventuell undanträngning i så fall skulle ske i situationer där en utländsk person anställs i stället för en svensk, trots att svensken är lika kvalificerad, på grund av att expertskattelättnaderna gör den utländske arbetstagaren billigare. För att vara billigare att anställa behöver den utländska personen begära en lön som är jämförbar med vad en svensk skulle begära. En utländsk person kan dock i många fall begära en högre lön än en svensk till följd av t.ex. kostnadsökningar för att flytta till Sverige eller ett högre löneläge i hemlandet. Näringslivsföreträdare har bekräftat detta och angett att det är betydligt dyrare att rekrytera utländska personer än en lika kvalificerad svensk. Liknande synpunkter har också förts fram tidigare.²⁰ De personer som använder expertskattereglerna har dessutom högre lön än genomsnittet inom samma yrke (se avsnitt 12.1.4). Det bör även noteras att offentliga arbetsgivares rekryteringsbeslut ska fattas utifrån sakliga skäl som förtjänst och skicklighet.

Vid bedömningen av risken för undanträngning av inhemsk arbetskraft är det även betydelsefullt att beakta erfarenheter från jämförbara länder. Exempelvis kan reglerna i Nederländerna användas av personer med mycket lägre lön än vad som krävs enligt de svenska reglerna. Reglerna tillämpas av fler än 100 000 personer (se avsnitt 10.5). Trots detta har det inte gått att se att reglerna bidrar till undanträngning av nederländsk arbetskraft.²¹ Reglerna används i stället av personer med högre genomsnittslön i sina yrken än nederländska arbetstagare²² och som av arbetsgivarna uppfattas ha färdig-

²⁰ Se t.ex. Skatteutskottet (2014), s. 80.

²¹ Dialogic (2017), s. 91–93.

²² Dialogic (2017), s. 75–77.

heter som är svåra att hitta i Nederländerna.²³ Utredningen har inte heller funnit stöd för att det i Danmark eller något annat jämförbart land har konstaterats någon undanträngning av inhemsk arbetskraft.

Utredningens slutsats är att sloandet av kravet på betydande rekryteringssvårigheter åtminstone inte kommer att leda till någon beaktansvärd undanträngning av svensk arbetskraft. Kompetensregeln kommer dessutom även framöver endast kunna tillämpas av personer med sådana arbetsuppgifter och så höga kvalifikationer att det kan antas vara svårt att hitta en lika kvalificerad svensk. Slutligen indikerar erfarenheterna från andra länder att inte heller skattelättnader med relativt låga krav leder till undanträngning av inhemsk arbetskraft.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att kravet på betydande svårigheter vid rekrytering ska slopas. Detta kommer att göra reglerna lättare att tillämpa och mer förutsebara, vilket kan antas leda till att de i högre grad bidrar till att locka personer till Sverige som annars inte hade kommit hit.

13.5 De formella kraven för expertskattelättnader ska sänkas

Utredningens förslag: Kravet på att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare ska tas bort. Detsamma gäller kravet på att arbetstagaren ska ha för avsikt att vistas i Sverige under högst sju år.

Tiden som en arbetstagare inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige (vistelsekravet) ska förlängas från fem till tio kalenderår. Personer som har vistats i Sverige för arbete för vilket expertskattelättnader har beviljats eller för arbete som forskare vid ett lärosäte ska dock undantas från vistelsekravet. Undantaget för arbete som forskare ska endast gälla vistelser under högst tre av de tio senaste kalenderåren.

²³ SEO Economisch Onderzoek (2024), s. 66 och 67.

13.5.1 Medborgarskapskravet ska slopas

Expertskattelättnader enligt de nuvarande reglerna förutsätter att arbetstagaren inte är svensk medborgare. Det s.k. medborgarskapskravet infördes för att förhindra att det skulle göras undantag från ordinarie skatteregler för personer som hör fastare till det svenska samhället.²⁴

Hanteringen av egna medborgare inom motsvarande regler i jämförbara länder varierar. I Finland kan finska medborgare inte beviljas skattelättnader medan uttryckliga regler om detta saknas i Belgien, Danmark och Nederländerna. När Belgien reformerade sina regler under 2021 avstod man från att begränsa skattelättnaderna till utländska medborgare med hänvisning till att detta skulle kunna utgöra en begränsning av den fria rörligheten inom EU.

Skatteregler som inskränker den EU-rättsliga fria rörligheten är förbjudna. En sådan inskränkning finns om en regel gör skillnad på en gränsöverskridande och rent nationell situation som är objektivt jämförbara på ett område som omfattas av EU-rätten. Det krävs också att diskrimineringen av den gränsöverskridande situationen inte kan motiveras utifrån tvingande skäl av allmänintresse.

Vid införandet av expertskattereglerna bedömde regeringen att medborgarskapskravet var förenligt med EU-rätten eftersom det inte är förbjudet med s.k. omvänd diskriminering, dvs. negativ särbehandling av inhemska subjekt i förhållande till utländska.²⁵

Utredningen konstaterar att EU-rätten förvisso inte omfattar rent interna situationer och att medlemsstaterna alltså får diskriminera personer i sådana situationer jämfört med personer i gränsöverskridande situationer. Detta innebär dock inte att medlemsstaterna får diskriminera sina egna medborgare när de befinner sig i en gränsöverskridande situation, t.ex. genom att de har använt sig av sin fria rörlighet och ska återvända till sitt hemland.²⁶ En svensk medborgare som har bott utomlands och avser att återvända till Sverige för att arbeta omfattas alltså av den fria rörligheten för arbetstagare.

Expertskattereglerna särbehandlar inte en svensk medborgare som återvänder till Sverige jämfört med en rent intern situation, dvs. en person som varit i Sverige hela tiden, eftersom ingen av

²⁴ Prop. 1984/85:76 s. 8.

²⁵ Prop. 2000/01:12 s. 23 och 24.

²⁶ EU-domstolens dom i Asscher, C-107/94, punkt 32.

dessas personer kan beviljas expertskatt. Enligt utredningen är dock detta inte en lämplig jämförelse. Expertskattereglerna har som syfte att attrahera personer från andra länder och kan bara tillämpas i gränsöverskridande situationer. Praxis från såväl EU-domstolen som Högsta förvaltningsdomstolen visar att det i fråga om sådana regler i stället ligger närmast till hands att jämföra behandlingen av två gränsöverskridande situationer (en s.k. horisontell jämförelse).²⁷ Vid en sådan jämförelse kan det konstateras att medborgarskapskravet innebär att en högkvalificerad person som är svensk medborgare diskrimineras jämfört med en lika kvalificerad person som inte är det. Denna diskriminering beror direkt på hans eller hennes nationalitet och kan därför enligt utredningens bedömning inte rättfärdigas utifrån någon tvingande hänsyn av allmänintresse.²⁸

Det bör noteras att EU-kommissionen har beslutat att expertskattereglerna inte är s.k. statsstöd (se vidare avsnitt 15.3.2). Utredningen anser dock att detta beslut inte medför att reglerna nödvändigtvis är förenliga med reglerna om den fria rörligheten.

Utredningens bedömning är alltså att det med fog kan ifrågasättas om medborgarskapskravet är förenligt med EU-rätten. Utredningen föreslår därför att kravet ska slopas. Med anledning av detta föreslår utredningen också att det s.k. vistelsekravet ska förlängas från fem till tio år (se avsnitt 13.5.4).

Ett slopande av medborgarskapskravet innebär att fler personer kan beviljas expertskattelättnader. Utredningens bedömning är dock att många av dessa personer hade valt att flytta till Sverige även utan skattelättnader (se vidare avsnitt 13.5.4) och att ändringen därför inte kommer att leda till en beaktansvärd ökning av antalet högkvalificerade personer som flyttar till Sverige.

13.5.2 Kravet på svensk arbetsgivare ska inte slopas

För att en arbetstagare ska kunna beviljas expertskattelättnader krävs att han eller hon har en arbetsgivare som hör hemma i Sverige eller som är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Enligt utredningen framgår det inte av förarbetena varför detta krav har införts, men det kan antas att avsikten varit att främst svenska verk-

²⁷ EU-domstolens dom i Sopora, C-512/13 och HFD 2015 ref. 60.

²⁸ Jfr t.ex. EU-domstolens dom i Kommissionen mot Grekland, C-155/09, punkt 68–71.

samheter ska kunna dra nytta av skattelättnaderna. Liknande krav finns i Belgien, Danmark och Finland.

Kravet på svensk arbetsgivare skapar enligt utredningens uppfattning inga beaktansvärda svårigheter i den praktiska rättstillämpningen. Om kravet slopades skulle skattelättnader kunna beviljas i vissa situationer där det är tveksamt om detta gynnar Sverige eller svenska företag. Även om det är fråga om speciella situationer anser utredningen att övervägande skäl talar för att det är lämpligt att skattelättnader endast får beviljas om arbetsgivaren är skattskyldig i Sverige. Detta krav framstår även som förenligt med EU-rätten. Mot denna bakgrund föreslår utredningen inte att kravet på att arbetsgivaren ska ha hemvist eller ett fast driftställe i Sverige ska slopas.

13.5.3 Avsiktskravet ska slopas

Enligt de nuvarande expertskattereglerna kan skattelättnader inte beviljas om arbetstagaren har för avsikt att vistas i Sverige längre tid än sju år. Syftet med detta avsiktskrav är att skattelättnaderna inte ska gälla för personer som hör fastare till det svenska samhället.²⁹

Hur länge en person avser att stanna i Sverige kontrolleras inte i praktiken, varken vid ansökningstillfället eller vid den löpande beskattningen (se avsnitt 11.4.5). I jämförbara länder med motsvarande regler finns inget liknande krav, även om det i Danmark tidigare fanns en likartad regel som numera har slopats.

Avsiktskravet innebär att kvalificerade utlänningar som överväger att bosätta sig i Sverige permanent i teorin inte kan ges skattelättnader. Utredningen konstaterar att avsiktskravet därför i viss mån kan sägas motverka det grundläggande syftet med expertskattereglerna, dvs. att öka svenska företags tillgång till högkvalificerad arbetskraft. Oavsett om det är befogat med ett avsiktskrav eller inte fyller regeln i praktiken ingen reell funktion eftersom vistelseavsikten inte kontrolleras. Några lämpliga sätt att göra en sådan kontroll finns inte heller.

Utredningen föreslår därför, i syfte att förtydliga och förenkla expertskattereglerna samt att öka deras konkurrenskraft, att avsiktskravet ska slopas. Reglerna kan då användas av personer som avser att flytta till Sverige tills vidare, vilket kan antas leda till en

²⁹ Prop. 1984/85:76 s. 8.

viss ökning av ansökningar om skattelättnader. Mot bakgrund av hur avsiktskravet har tillämpats tidigare bedömer utredningen att denna ökning skulle vara marginell.

13.5.4 Vistelsekravet ska förlängas från fem till tio år

Vistelsekravet innebär att en person inte kan beviljas skattelättnader om han eller hon har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas. Utredningen har föreslagit att medborgarskapskravet ska slopas (se avsnitt 13.5.1). Enligt utredningens direktiv bör det därför övervägas om vistelsekravet ska förlängas.

Jämförbara länder har regler som motsvarar vistelsekravet, men deras konstruktion varierar. I Belgien och Finland gäller som i Sverige ett krav på fem års bosättning utanför landet. De danska reglerna innebär i stället att en person inte får ha beskattats för vissa inkomster från landet under 10 år, och i Nederländerna förkortas tillämpningstiden för reglerna med tid som personen har bott eller arbetat i landet under de senaste 25 åren. Den sistnämnda regeln har införts bl.a. för att utestänga nederländska medborgare från reglerna.

Genom att medborgarskapskravet tas bort kommer expertskattereglerna kunna användas för att locka hem högkvalificerade svenskar, vilket näringslivsföreträdare har efterfrågat länge.³⁰ Utredningen anser dock att det är viktigt att de svenska medborgare som i framtiden använder reglerna inte är personer som hade valt att flytta till Sverige även utan skattelättnaden. Att bevilja skattelättnader i sådana situationer går emot syftet med reglerna och leder till dödviktskostnader.

Det finns stöd i forskning för att skattelättnader kan ha en positiv effekt på utlänningars vilja att flytta till ett land (se avsnitt 12.3.2). Någon sådan påverkan på viljan att flytta till ett land där man redan är medborgare (s.k. återvandring) har dock inte kunnat hittas.³¹ Detta kan bero på att en sådan effekt är svårare att mäta. Utredningen anser dock att det är naturligt att rent ekonomiska överväganden i form av exempelvis tidsbegränsade skattelättnader har

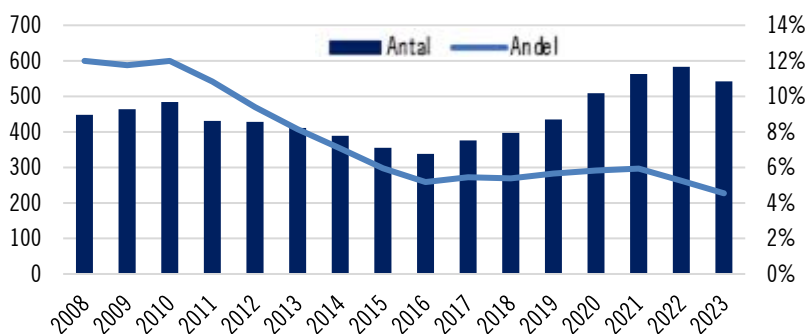
³⁰ Skatteutskottet (2014), s. 89 och 90 samt Svenskt Näringsliv (2017).

³¹ Kleven m.fl. (2020), s. 129 med hänvisningar.

relativt större betydelse för en person som överväger att flytta till ett land som han eller hon saknar koppling till än för en person som överväger att flytta till sitt hemland. Den sistnämnda personen kan antas ha familjemässiga, kulturella och språkliga kopplingar som spelar större roll inför en möjlig flytt än lönens storlek. Denna bedömning stöds av forskning som indikerar att de höga skatterna i Finland inte har haft någon betydelse för återvandringen till landet.³²

Utredningen anser att de allra flesta svenska medborgare, och många andra personer som har bott i Sverige, kan antas ha starka kopplingar till Sverige. Enligt utredningen kan det därför antas att slopandet av medborgarskapskravet kommer att leda till en ökning av antalet personer som använder reglerna men hade kommit till Sverige även utan skattelättnader. Frågan är om en förlängning av vistelsekravet kan begränsa denna effekt utan att antalet förmånsstagare i övrigt minskar. En relevant jämförelse är att Danmark fr.o.m. 2011 förlängde den tid som en person inte får ha varit skattskyldig i Danmark från tre till tio år. Ett syfte med ändringen var att personer med en koppling till Danmark sedan tidigare, och vars flytt till landet antagligen berodde på annat än skattelättnaderna, inte skulle omfattas av reglerna.

Figur 13.1 Danska medborgare som använder forskerskatteordningen, antal och andel av samtliga användare (2008–2023)



Källa: Skatteministeriet.

Figur 13.1 visar att antalet danska medborgare som använde forskerskatteordningen och andelen danskar bland användarna sjönk under 2011–2016. Under samma period var dock antalet danska medbor-

³² Kalin, m.fl. (2024), s. 23.

gare som återvandrade stabilt, och antalet icke-danska användare ökade kraftigt (se avsnitt 10.3). Utredningen bedömer därför att minskningen av antalet danska användare kan ha sin grund i förlängningen av vistelsekravet 2011.

Enligt utredningen ger det danska exemplet stöd för att en förlängning av vistelsekravet kan begränsa antalet användare av expertskattereglerna som hade flyttat till Sverige även utan skattelättnaderna, utan att antalet förmånstagare i övrigt påverkas. Utredningen föreslår dessutom två undantag från vistelsekravet (se avsnitt 13.5.5), vilket kommer att begränsa förlängningens betydelse för bl.a. personer som har vistats i Sverige med skattelättnader.

Mot denna bakgrund framstår det som lämpligt att förlänga vistelsekravet om medborgarskapskravet slopas. På så vis kommer att expertskattereglerna i högre grad uppfylla sitt syfte genom att skattelättnaderna går till personer som annars inte hade kommit till Sverige. En gräns om tio år, motsvarande vad som gäller i Danmark, framstår som lämplig. Detta är längre än vad som gäller i Belgien och Finland men betydligt kortare än den nederländska tidsgränsen, som i praktiken är 20 år. Det bör även noteras att det danska kravet gäller skattskyldighet för betalningar från landet, vilket är en strängare regel än det svenska vistelsekravet. Mot denna bakgrund föreslår utredningen att vistelsekravet ska gälla i tio år i stället för fem år.

Förlängningen av vistelsekravet kommer att begränsa användningen av expertskattelättnader för personer som har varit i Sverige tidigare. Det bör vara fråga om en begränsad grupp. Exempelvis ser Forskarskattenämnden mycket sällan ansökningar från personer som har varit i Sverige för mer än fem år sedan. Utredningen anser vidare att dessa personer i många fall kan antas ha kopplingar till Sverige sedan tidigare som har större betydelse än skattelättnaderna vid en eventuell flytt, vilket innebär att förslaget inte bedöms leda till någon beaktansvärd minskning av antalet högkvalificerade personer som kommer till Sverige. Däremot är det sannolikt att förslaget kommer att bidra till att andelen användare som hade kommit till Sverige även utan skattelättnaderna minskar.

13.5.5 Vissa personer ska undantas från vistelsekravet

Utredningen anser att det finns skäl att införa två undantag från vistelsekravet.

Vistelser med skattelättnad ska undantas

Om en person som vistas i Sverige med expertskattelättnader flyttar utomlands kommer han eller hon enligt nuvarande regler inte att kunna använda reglerna på nytt förrän fem år har förflutit. Därefter kan dock skattelättnader tillämpas i sju år på nytt. Reglerna kan alltså sägas bygga på ett antagande om att en person kommer till Sverige för att arbeta vid ett tillfälle och därefter inte återvänder. I Danmark gäller i stället att vistelser för vilka en person har beviljats skattelättnader inte beaktas när man bedömer om en person har varit bosatt i landet de senaste tio åren. Samtidigt kan en person bara använda skattelättnaderna under sammanlagt högst sju år av sitt liv.

Utredningen anser att expertskattereglerna bör göras mer flexibla i fråga om högkvalificerad arbetskraft som redan har vistats i Sverige. En sådan ändring kan bl.a. stärka svenska företags möjlighet att rekrytera personer som behöver återvända till Sverige under flera separata vistelser eller som har varit i Sverige under de senaste åren för ett annat arbete. Utredningen föreslår därför att tid med expertskatt i Sverige ska undantas från vistelsekravet. Undantaget ska gälla vistelser i Sverige som föranletts av ett arbete för vilket expertskattelättnader har tillämpats enligt ett beslut från Forskarskattenämnden. Det är dock viktigt att denna ändring inte får till följd att expertskattereglerna kan användas i längre tid än sju år. Förslaget innebär därför att tillämpningstiden måste beräknas på ett nytt sätt (se avsnitt 13.2.2).

Den föreslagna ändringen medför en lagreglering av möjligheten till ett s.k. arbetsgivarbyte, dvs. att efter ansökan beviljas skattelättnader för ett nytt arbete efter ankomsten till Sverige (se avsnitt 11.4.6). Undantaget får också till följd att en person kan arbeta i Sverige med expertskattelättnader under en viss tid, lämna landet och därefter återkomma samt efter ansökan beviljas skattelättnader på nytt, trots att tio år inte har förflutit.

Förslaget kan antas leda till en ökning av antalet högkvalificerade personer som har vistats i Sverige tidigare och som väljer att återvända. På kort sikt bedöms det inte vara fråga om någon beaktansvärd ökning. Förslaget är dock viktigt för att stärka expertskattereglernas konkurrenskraft.

Vistelse för arbete som forskare vid ett lärosäte ska undantas

Syftet med vistelsekravet är att skattelättnader ska beviljas endast för personer som inte har en koppling till Sverige genom en tidigare vistelse. Detta syfte är mindre relevant för yrken där det är mycket vanligt att arbeta kortare perioder i olika länder och där en tidigare vistelse inte nödvändigtvis har gett någon koppling till landet i fråga. En yrkesgrupp som är internationellt lättrörlig är forskare.³³ För svenska lärosäten kan möjligheten att ge utländska högkvalificerade eller lovande forskare en tillfällig tjänst i Sverige vara ett sätt att på sikt locka dem att komma till Sverige permanent.

I Danmark undantas arbete som gästforskare eller gästföreläsare under högst tolv månader från landets motsvarighet till vistelsekravet. I Nederländerna gäller detsamma för doktorander.

Utredningen anser att det mot denna bakgrund finns skäl att undanta vissa forskare från vistelsekravet, i syfte att stärka reglernas konkurrenskraft och möjlighet att uppfylla sitt syfte.

Undantaget bör endast gälla arbete under viss tid. Utan en sådan begränsning skulle reglerna kunna omfatta personer som har bott länge i Sverige utan skattelättnader, och vars beslut att stanna kan antas styras av annat än skattelättnaderna. En sådan gräns finns i Danmark. För att undantaget ska kunna ha praktisk betydelse bör det gälla vistelser under tre kalenderår.

Undantaget ska omfatta arbete som forskare vid ett lärosäte, dvs. ett universitet eller högskola med statlig huvudman eller en privat motsvarighet (s.k. enskilda utbildningsanordnare). För att undvika EU-rättsliga frågor bör undantaget inte begränsas till arbete för svenska lärosäten.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att vistelse i Sverige för arbete som forskare vid ett universitet eller en högskola under

³³ Se t.ex. Stiftelsen för internationalisering av högre utbildning och forskning (2024).

högst tre av de tio kalenderår som föregår det kalenderår då arbetet påbörjas inte ska förhindra att expertskattelättnader beviljas.

Vid tillämpningen av undantaget ska doktorander inte ses som forskare. Det är förvisso önskvärt att utländska doktorander stannar i Sverige efter sin disputation, och det har beskrivits som ett problem att många av dessa personer väljer att lämna Sverige.³⁴ Det är dock fråga om en stor grupp: under höstterminen 2023 fanns strax under 6 500 utländska doktorander i Sverige.³⁵ En betydande andel av dessa stannar redan i Sverige efter disputationen och trenden är dessutom att denna andel ökar.³⁶ Om utredningens förslag på sänkta krav för att omfattas av kompetensregeln genomförs (se avsnitt 13.4.4) kommer alla dessa personer uppfylla kraven för expertskattelättnader. Om dessa personer dessutom skulle vara undantagna från vistelsekravet på grund sitt arbete som doktorand skulle detta kunna leda till en betydande ökning av antalet personer som beviljas expertskattelättnader trots att en stor andel av dessa personer ändå skulle ha valt att stanna i Sverige. Sett till regelns syfte är detta inte lämpligt.

Det bör uppmärksammas att det föreslagna undantaget för forskare i princip endast kommer att omfatta personer som, givet utredningens övriga förslag, uppfyller förutsättningarna för expertskattelättnader. Om dessa ansöker om skattelättnader kan de därför i stället undantas från vistelsekravet utifrån det föreslagna undantaget för vistelser med skattelättnader. Det kan därför ifrågasättas om det behövs ett specifikt undantag för forskare. Utredningen anser dock att det kan finnas gästforskare som väljer att inte ansöka om skattelättnader, på grund av exempelvis bristande kännedom om reglerna eller att vistelsen i Sverige finansieras genom ett skattefritt stipendium. Utifrån detta och beaktat förekomsten av en liknande regel i Danmark anser utredningen att det är motiverat med ett specifikt undantag för forskararbete i Sverige.

Förslaget kan antas leda till en ökning av antalet utländska forskare som väljer att återvända till Sverige efter en vistelse som gästforskare. Storleken på denna ökning är svår att uppskatta men bedöms som marginell på kort sikt.

³⁴ Svenskt Näringsliv (2021).

³⁵ Universitetskanslersämbetet (2024), s. 23.

³⁶ Universitetskanslersämbetet (2021), s. 5.

13.6 Förfarandet för expertskattelättnader ska huvudsakligen inte ändras

Utredningens bedömning: Ansökningar om skattelättnader ska även framöver prövas av Forskarskattenämnden.

Utredningens förslag: Fristen för att ansöka om expertskattelättnader ska förlängas till sex månader.

13.6.1 Ansökningar om expertskattelättnader ska fortsatt prövas av Forskarskattenämnden

Lösningen att Forskarskattenämnden efter ansökan fattar beslut om skattelättnader infördes redan i samband med de ursprungliga forskarskattereglerna. Som skäl för att lägga dessa beslut utanför de ordinarie beslutsfattande organen i skattefrågor, som då var taxeringsnämnderna, angavs bl.a. att dessa nämnder inte var verksamma året runt och därför inte kunde lämna förhandsbesked, att nämndernas beslut kunde överklagas vilket kunde fördröja handläggningen och att nämnderna saknade kompetens för att bedöma om en person utför kvalificerat forsknings- och utvecklingsarbete.³⁷ Vid införandet av expertskattereglerna ansågs möjligheten till snabba och slutliga beslut motivera att beslut om skattelättnader fortsatt fattades av Forskarskattenämnden.³⁸

Statskontoret har föreslagit att Forskarskattenämnden ska avvecklas och att verksamheten ska överföras till Skatteverket eller Skatterättsnämnden.³⁹

Utredningen konstaterar att de överväganden som ursprungligen motiverade att Forskarskattenämnden skulle besluta om expertskattelättnader inte längre är fullt giltiga. Taxeringsnämndernas uppdrag har tagits över av Skatteverket och med tillräckliga resurser bedömer utredningen att verket skulle kunna fatta beslut i ansökningsärenden inom samma tidsramar som Forskarskattenämnden. Vidare kan även nämndens beslut numera överklagas.

³⁷ Ds 1984:16 s. 118 och 119 samt prop. 1984/85:76 s. 10 och 11.

³⁸ Prop. 2000/01:12 s. 25.

³⁹ Statskontoret (2024), s. 15, 64 och 65.

Fortfarande gäller dock att Forskarskattenämnden har större kompetens än Skatteverket i fråga om vissa bedömningar som kan aktualiseras vid prövning av en ansökan om skattelättnader. Utredningen anser att betydelsen av denna kompetens har minskat påtagligt efter att beloppsregeln har införts. Betydelsen kommer även att minska ytterligare genom de förenklingar och förtydliganden i fråga om kompetensregeln som utredningen föreslår (avsnitt 13.4). Utredningens avsikt är att expertskattereglerna ska vara så tydliga att det i de flesta fall ska stå klart i förväg om en ansökan om skattelättnader kommer att godkännas eller ej. En sådan tydlighet är svår-förenlig med uppfattningen att reglerna är alltför svårtillämpade för Skatteverket.

Utredningen konstaterar vidare att det finns flera nackdelar med att låta tillämpningen av reglerna vara uppdelad mellan Forskarskattenämnden och Skatteverket. Nämndens förmåga att påverka rättsutvecklingen av reglerna är begränsad eftersom det är Skatteverket som företräder staten i de fall ett beslut om skattelättnader överklagas. Vid ett överklagande från Skatteverket kan sökanden inte hindra att ett slutligt besked skjuts upp och att känslig information eventuellt offentliggörs i domstolsprocessen. Förfarandet hos nämnden är inte heller helt ändamålsenligt reglerat. Ett exempel på detta är att Skatteverket har rätt att överklaga nämndens beslut men att nämnden inte anses som part i ansökningsärendet, vilket gör det svårt för verket att bedöma riktigheten i besluten eftersom man inte får ta del av nämndens akt. Dessutom avviker förfarandet i domstol från det ordinarie skatteförfarandet på så sätt det t.ex. saknas rätt till ersättning för kostnader och att det krävs prövningstillstånd i kammarrätten. Att hantera dessa och andra svårigheter, som i viss mån försvårar myndigheternas arbete men såvitt framkommit inte leder till beaktansvärda svårigheter i rättstillämpningen, har inte rymts inom utredningens arbete.

Det kan även noteras att ärenden om skattelättnader i alla jämförbara länder handläggs enbart av skattemyndigheten, med visst undantag från Danmark där skattelättnader för vissa forskare provas av en annan myndighet.

Utredningen konstaterar avslutningsvis att det i förarbetena framhålls att Forskarskattenämnden är en okonventionell lösning och en avvikelse från vad som allmänt gäller på skatteområdet. Mot bakgrund av att de skäl som har motiverat nämndens inrättande till

stor del inte längre är giltiga och att det finns flera nackdelar med det nuvarande förfarandet kan det övervägas om en sådan avvikelse fortfarande är motiverad eller om det är lämpligare att, såsom Statskontoret har föreslagit, Skatteverket övertar handläggningen av ansökningar om expertskattelättnader. Utredningen har dock inte tillräckligt underlag för att föreslå en sådan ändring. Betydelsefulla faktorer för denna fråga är hur antalet ansökningar enligt kompetensregeln påverkas av den nyligen sänkta ersättningsnivån i beloppsregeln och hur mycket enklare kompetensregeln upplevs i tillämpningen om utredningens förslag genomförs. Utredningen rekommenderar att dessa frågor följs upp när de regler som nu föreslås har varit i kraft några år. Till detta kommer att 2021 års utredning om vissa internationella skattefrågor har tagit fram ett förslag om att Forskarskattenämnden ska ges vissa nya uppgifter.⁴⁰

Mot denna bakgrund anser utredningen att det för närvarande inte finns skäl att flytta prövningen av ansökningar om expertskattelättnader till Skatteverket.

13.6.2 Ansökningstiden ska förlängas till sex månader

Enligt de nuvarande reglerna ska en ansökan om expertskattelättnader ha kommit in till Forskarskattenämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige.

En första fråga i denna del är om någon ansökningstid överhuvudtaget ska finnas. Expertskattelättnaderna skulle i stället kunna omfattas av de ordinarie omprövningsfristerna inom skatteförfarandet, vilket skulle motsvara vad som gäller enligt den danska forskarskatteordningen. Utredningen anser dock att det är viktigt att det finns en viss sista ansökningsdag som infaller inte alltför lång tid efter att sökanden kommit till Sverige. Utan en sådan regel finns en risk för en ökning av andelen sökanden som har kommit till Sverige av andra anledningar än att de har lockats av skattelättnaderna.

En andra fråga är hur lång ansökningsfristen ska vara. I Belgien, Finland, Nederländerna och Irland är fristen liksom i Sverige tre månader. I Nederländerna kan en person även ansöka efter denna tid. När så sker gäller skattelättnaderna först fr.o.m. ansöknings-tillfället. I Österrike gäller en ansökningsfrist om sex månader.

⁴⁰ SOU 2024:37.

Ur tillämpningsperspektiv ger fristen om tre månader upphov till vissa problem (avsnitt 11.4.4). Detta gäller främst situationen att det initialt bedöms att en person inte kommer att bli obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av sin korta vistelse i landet men att vistelsen senare förlängs varpå möjligheten att ansöka om skattelättnader har försatts.

Utredningen anser att det inte framstår som nödvändigt att förlänga ansökningsfristen av konkurrensskäl, men att en sådan ändring skulle kunna underlätta tillämpningen av reglerna. En ansökningsfrist om sex månader skulle nämligen medföra en koppling till den tid inom vilken en person kan vistas i Sverige utan att bli obegränsat skattskyldig, vilket skulle minska risken för att personer vid ändrad avsikt om vistelsetiden i Sverige förlorar rätten till skattelättnader. En längre ansökningstid skulle även kunna minska antalet personer som av misstag förlorar rätten till skattelättnader.

En tredje fråga är hur ansökningsfristen ska beräknas. Det har i vissa fall varit oklart när en persons arbete i Sverige ska ha påbörjats, t.ex. när en tjänst som tids nog ska utföras i Sverige inleds med visst arbete i personens tidigare hemland. Denna oklarhet talar för att fristen ska räknas från en annan tidpunkt, exempelvis när vistelsen i Sverige påbörjas. Även denna tidpunkt kan dock vara oklar. Fördelen med att räkna från när arbetet påbörjas är att denna tidpunkt i allmänhet bör framgå av personens anställningsavtal eller liknande handlingar som kan lämnas in vid ansökan om skattelättnader. Sammantaget anser utredningen att det inte finns skäl att ändra den tidpunkt som ansökningsfristen börjar löpa.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att en ansökan om expertskattelättnader ska ha kommit in till Forskarskattenämnden senast sex månader från det att arbetstagaren har påbörjat arbetet i Sverige.

14 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

14.1 Ikraftträdande

Utredningens förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2026.

Utredningens förslag bedöms leda till att Sveriges skatteregler på flera sätt blir mer konkurrenskraftiga och kan på sikt leda till ökat välstånd i Sverige. Det är därför angeläget att reglerna träder i kraft så snart som möjligt. Vidare bedömer utredningen att förslagen kräver begränsad implementeringstid hos myndigheterna. Mot denna bakgrund föreslår utredningen att förslagen ska träda i kraft den 1 januari 2026.

14.2 Behovet av övergångsbestämmelser och retroaktiv tillämpning

Utredningens förslag: Ändringarna i nedsättningslagen i den del de avser definitionerna av forskning och utveckling samt arbetstidsvillkoret ska endast tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025.

Ändringen i inkomstskattelagen som avser höjningen av den skattefria andelen av ersättningar till vissa kvalificerade arbetstagare till 30 procent ska tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025 för arbete som påbörjas efter den 30 juni 2025.

Ändringarna i inkomstskattelagen som avser villkoren för att beviljas expertskattelättnader och förlängning av ansökningsfristen ska tillämpas på arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025.

14.2.1 Förslagen om ändringar av reglerna om FoU-avdraget

Ändringarna i nedsättningslagen i fråga om definitionerna av forskning och utveckling samt av arbetstidskravet medför i huvudsak en generösare rätt till FoU-avdrag. De nya lydelseerna bör tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025. Detta motsvarar hur tidigare ändringar av reglerna om FoU-avdraget har hanterats.

14.2.2 Förslagen om ändringar av expertskattereglerna

Höjningen av den skattefria andelen av ersättningen

Utredningen föreslår att den skattefria andelen av ersättning för arbetet i Sverige ska höjas till 30 procent. Eftersom syftet med förslaget är att öka enskildas incitament att komma till Sverige bör denna ändring inte tillämpas för vistelser som har påbörjats under premissen om en 25-procentig nedsättning. Det är även angeläget att förslaget inte får en återhållande verkan på anställningar i avvaktan på att de nya bestämmelserna träder i kraft. Den nya nedsättningsnivån bör därför gälla för ersättningar som ges ut efter den 31 december 2025 för arbete i Sverige som påbörjas efter den 30 juni 2025.

Övergångsbestämmelsen innebär att en arbetstagare som påbörjar sitt arbete i Sverige den 1 juli 2025 eller senare kommer att omfattas av reglerna om den högre skattefria andelen om 30 procent. Denna högre nivå kommer dock endast att kunna tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025. För arbetstagare som påbörjar sitt arbete i Sverige den 30 juni 2025 eller tidigare innebär övergångsbestämmelsen att den lägre skattefria andelen om 25 procent kommer att gälla under hela vistelsen.

Eftersom tidpunkten när arbetet påbörjas kommer att ha betydelse för skattelättnaden under hela vistelsen i Sverige kommer den föreslagna övergångsbestämmelsen att leda till viss ökad administration hos arbetsgivarna och Skatteverket. Alternativet att låta

den högre skattelättnaden om 30 procent gälla oavsett när arbetet påbörjas skulle dock leda till ett större bortfall av skatteintäkter. För perioden 2026–2030 kan den ökade kostnaden beräknas till totalt cirka 550 miljoner kronor. Denna kostnad skulle inte bidra till att locka personer till Sverige utan till största del vara en dödviktskostnad. Utredningen anser att den föreslagna övergångsbestämmelsen inte kan antas ge upphov till sådana praktiska svårigheter att en sådan kostnad är motiverad.

Övriga förslag

De andra förslagen i fråga om expertskattereglerna innebär främst utvidgningar men i vissa situationer en mer begränsad rätt till skattelättnader. För att förenkla den praktiska övergången mellan regelverken anser utredningen att det är lämpligt att de nya reglerna tillämpas på arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025. Detta motsvarar hur tidigare utökningar av expertskattereglernas personkrets har hanterats.¹ Det finns inte i fråga om något av förslagen tillräckliga skäl som talar för en annan utformning av övergångsbestämmelserna.

Förslaget att förlänga ansökningsfristen ska gälla ansökningar om skattelättnader för arbete som påbörjas efter den 31 december 2025.

¹ Se SFS 2011:1271 och SFS 2024:1131.

15 Konsekvenser av utredningens förslag

Utöver vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning¹ ska utredningen analysera hur utredningens förslag påverkar incitamenten att bedriva forskning och utveckling i Sverige samt företagens förutsättningar för att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens. Utredningen ska även analysera konsekvenserna för Forskarskattenämnden, Skatteverket och andra myndigheter samt beräkna och redovisa eventuella kostnadsökningar och hur dessa ska finansieras. Incitamentseffekterna som följer av utredningens förslag har i stora drag beskrivits i anslutning till redovisningen av förslagen. Av detta kapitel framgår utredningens samlade bedömning av förslagets förväntade konsekvenser.

De offentligfinansiella effekterna av utredningens förslag beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner, vilket bl.a. innebär att beräkningarna utgår från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förslagen. Exempelvis bortser utredningen från att utredningens förslag kan leda till att företagen ökar sina FoU-investeringar. En närmare beskrivning av de antaganden som ligger till grund för beräkningarna redovisas under respektive avsnitt.

En ändring av en skatteregel kan leda till olika typer av offentligfinansiella effekter. *Bruttoeffekten* är effekten på intäkterna från den skatt eller de socialavgifter som regeländringen avser, utan hänsyn till indirekta effekter. En *indirekt effekt* uppstår när en ändring påverkar kostnader eller andra skattebaser än den som regeländringen var avsedd att påverka. *Nettoeffekten* är den offentligfinansiella effek-

¹ Denna förordning har numera ersatts av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar som dock inte tillämpas här eftersom utredningen tillsattes före förordningens ikraftträdande.

ten när hänsyn tagits till indirekta effekter. Förändringar i reglerna om FoU-avdrag och expertskattereglerna antas påverka företagens vinster och därmed underlaget för bolagsskatt. I kapitlet redovisas förslagets bruttoeffekt som påverkan på uttaget av skatt och socialavgifter samt nettoeffekten som bruttoeffekten efter förändrad bolagsskatt.

15.1 Konsekvenser av förslagen om FoU-avdraget

Utredningens förslag i fråga om FoU-avdraget framgår av kapitel 8. Vid respektive förslag beskrivs syftet med förslaget och eventuella alternativa lösningar. Även de huvudsakliga konsekvenserna av förslagen och de alternativa lösningarna framgår av det kapitlet. Slutsatserna i kapitlet är sammanfattningsvis att de alternativa lösningarna inte skulle ge samma positiva effekter som utredningens förslag. Nollalternativet, dvs. att inte göra någonting alls, skulle inte heller ge samma positiva effekter, bl.a. eftersom de betydande svårigheterna i tillämpningen då skulle bestå.

15.1.1 Konsekvenser för staten

Minskade skatteintäkter

Utredningens förslag bedöms stärka företagens ekonomiska incitament att bedriva forskning och utveckling (se avsnitt 15.1.2), vilket talar för att företagens FoU-investeringar kommer att öka. I beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna bortser utredningen från sådana beteendeförändringar. Utredningen bortser också från att förändringarna av reglerna kan leda till investeringar från företag som i dag inte bedriver FoU-verksamhet. I analysen används registerdata som är sammanfogad från tre olika datakällor från SCB: LAPS (Lönesummor, arbetsgivaravgifter och preliminär A-skatt), LISA (Longitudinell integrationsdatabas för Sjukförsäkrings- och Arbetsmarknadsstudier) och SCB:s undersökning Forskning och utveckling i Sverige under åren 2015, 2017, 2019 och 2021. Genom att kombinera uppgifter från datakällorna har utredningen kartlagt majoriteten av Sveriges FoU-företag med minst 10 anställda och kunnat fastställa om de utnyttjat FoU-avdraget eller inte.

Bland de FoU-företag som ingår i FoU-undersökningen gör i genomsnitt endast 40 procent FoU-avdrag (se avsnitt 7.1.1). Utredningen bedömer det som rimligt att anta att de förslagna ändringarna av reglerna kommer att leda till att företag som i dag inte utnyttjar FoU-avdraget börjar göra det. Däremot framstår det som mindre troligt att regeländringarna skulle motivera företag utan tidigare FoU-verksamhet att påbörja sådan aktivitet. Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna baseras därför på antagandet att endast den grupp av företag som i dag bedriver forskning och utveckling, men som inte gör FoU-avdrag, kommer att utnyttja avdragsmöjligheterna i högre utsträckning. Utredningen antar att förändringarna av FoU-avdraget kommer att leda till att 20 procent av företagen i denna grupp börjar göra FoU-avdrag.

År 2021 fanns det 1 278 företag i FoU-undersökningen som redovisade FoU-kostnader, varav 467 företag gjorde FoU-avdrag. Med en enkel linjär regressionsanalys som visar relationen mellan FoU-avdragets storlek, arbetskraftskostnaderna för FoU-verksamheten samt bransch för de företag som gör FoU-avdrag (2021–2023) har utredningen kunnat predicera FoU-avdrag för de företag som inte gör FoU-avdrag. Den totala ökningen av FoU-avdrag för dessa företag förväntas uppgå till 388 miljoner kronor årligen.

Ett stort antal företag som gör FoU-avdrag är för små för att inkluderas i FoU-undersökningen. Dessa företag gör FoU-avdrag som motsvarar 59 procent av det totala beloppet för företagen i FoU-undersökningen. Eftersom företag med FoU-verksamhet utanför FoU-undersökningen inte kan identifieras om de inte gör FoU-avdrag, utgår utredningen från att andelen sådana företag är proportionell mot andelen som gör FoU-avdrag, det vill säga 59 procent. Den totala summan FoU-avdrag för denna grupp av mindre företag är alltså 59 procent av 388 miljoner kronor, vilket blir 229 miljoner kronor. Under dessa antaganden blir den totala ökningen av FoU-avdrag, det vill säga den beräknade statliga kostnaden i form av uteblivna skatteintäkter, 617 miljoner kronor. Uppräknat till 2026 års priser och volymer beräknas förslaget minska intäkterna från socialavgifter med 703 miljoner kronor. Eftersom företagen gör nedsättningar av arbetsgivaravgifter månadsvis kan den offentligfinansiella effekten av regeländringen antas vara omedelbar när åtgärden uppnått sin helårseffekt. I tabell 15.1 redovisas brutto- och nettoeffekten om förslagen träder i kraft den 1 januari 2026.

Tabell 15.1 Offentligfinansiell effekt av förslagen

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt 2026	Nettoeffekt 2026	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Varaktig effekt
–0,70	–0,56	–0,56	–0,56	–0,56

Källa: Egna beräkningar.

När företagens arbetskraftskostnader minskar genom lägre socialavgifter påverkas företagens vinster. Detta ger upphov till en indirekt effekt på de offentliga finanserna i form av ändrade bolags-skatteintäkter.

Nettoeffekten antas vara konstant så länge reglerna är i kraft. Den varaktiga effekten av regeländringarna antas därför motsvara nettoeffekten.

Effekter för myndigheter

Utredningens förslag bedöms kunna påverka Skatteverkets kostnader för kontroll av gjorda FoU-avdrag. De nuvarande kostnaderna för sådana kontroller kan uppskattas till 27 miljoner kronor per år, vilket är 20 gånger mer än vad som antogs vid införandet av reglerna (se avsnitt 6.4.5). Genom att reglerna förenklas och förtydligas samt genom att möjligheten att ta hjälp av expertmyndigheter förstärks bedömer utredningen att dessa kostnader kommer att minska. Påverkan på den genomsnittliga handläggningstiden är dock mycket svår att uppskatta eftersom bedömningen av rätten till avdrag kommer att fokusera på delvis andra frågor än tidigare. Utredningen uppskattar att förslagen kan minska handläggningstiden per kontrollärende med 20 procent. Om det antas att Skatteverket upprätthåller samma kontrollnivå som tidigare kommer denna kostnadssänkning att motverkas av ökningen av antalet företag som gör FoU-avdrag. Sammantaget anser utredningen att förslagen inte kommer att leda till någon beaktansvärd höjning eller sänkning av Skatteverkets kostnader för att kontrollera gjorda FoU-avdrag.

Därutöver bedöms förslagen leda till vissa initialkostnader hos Skatteverket för bl.a. intern och extern information om reglerna. För att FoU-avdraget ska uppfylla sitt syfte är det viktigt att be-

rörda företag känner till att reglerna finns. Engångskostnaden för de nu aktuella åtgärderna bedöms uppgå till 300 000 kronor.

Förslaget att Skatteverket ska få ökade möjligheter att remittera frågor till andra myndigheter bedöms leda till vissa kostnader hos dessa myndigheter. Den myndighet som kan förväntas få den största delen av remisserna är Patent- och registreringsverket. För att remissförfarandet ska fungera som avsett är det viktigt att denna myndighet har tillräckliga resurser. Det är dock svårt att uppskatta såväl antalet remisser som kommer att skickas till Patent- och registreringsverket som handläggningstiden för en sådan remiss. Den sistnämnda faktorn kan även antas variera kraftigt. Utredningen uppskattar att 30 remisser kommer att skickas per år och att den genomsnittliga tidsåtgången för en remiss är 20 timmar, vilket ger en årlig kostnad om 750 000 kronor hos Patent- och registreringsverket. Det bedöms även uppkomma vissa initialkostnader gällande it-lösningar och systemanpassning, som kan uppskattas till en engångskostnad om 200 000 kronor. Utformningen av anslaget till Patent- och registreringsverket, som i framtiden bör anpassas utifrån de faktiska kostnaderna för remissyttranden, bör avgöras i den fortsatta beredningen.

För de myndigheter utöver Patent- och registreringsverket som kan antas få remisser bedöms antalet ärenden vara så begränsat att arbetsbördan kommer att påverkas endast marginellt.

Förslagen bedöms även leda till att antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna ökar något som en följd av att antalet företag som gör FoU-avdrag ökar. Å andra sidan bedömer utredningen att dessa mål kommer att vara mindre omfattande och tidskrävande än de mål som hittills har avgjorts av domstolarna. Detta är en följd av att reglerna förenklas och förtydligas. Sammantaget anser utredningen att förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda och resurser kommer att påverkas endast marginellt.

15.1.2 Konsekvenser för företagen och enskilda

Företagens incitament att bedriva forskning och utveckling i Sverige

FoU-avdraget kan påverka företagens incitament att bedriva forskning och utveckling i Sverige på flera olika sätt (se avsnitt 8.1). Utredningen föreslår inte att storleken på avdraget ska höjas. Trots detta

innebär förslagen att företagen får större incitament att göra FoU-investeringar i Sverige eftersom FoU-avdraget utökas, förtydligas och förenklas.

Förslagen om ändrade definitioner av forskning och utveckling utökar tillämpningsområdet för FoU-avdraget på flera sätt (se avsnitt 8.3.6). Detta gör att incitamentet att investera i forskning och utveckling breddas. Dessutom minskar risken för avslag, vilket ökar avdragets förväntade avkastning. Utökningen av tillämpningsområdet kan även antas leda till att fler av de företag som gör FoU-avdrag uppfyller villkoren för avdraget (jfr avsnitt 6.4.5).

Genom ändringarna av definitionerna blir det tydligare vilket arbete som omfattas av FoU-avdrag, vilket i sin tur minskar företagens kostnader för att göra avdrag och risken för att avdragen underkänns. Förslagen innebär också att antalet kriterier som ska bedömas sänks.

Företagens kostnader för att göra FoU-avdrag har stor betydelse för avdragets förväntade avkastning. Vid reglernas införande bedömdes att det skulle kosta ett företag 1 064 kronor per år att göra avdrag, motsvarande 20 minuter per deklarationstillfälle.² Utifrån de svårigheter som uppstått i rättstillämpningen anser utredningen att det kan antas att genomsnittskostnaden i själva verket är betydligt högre. Genom de föreslagna förenklingarna och förtydligandena kan det därför antas att företagens administrationskostnader kommer att sänkas.

Utredningen har uppskattat företagens kostnader för att göra FoU-avdrag utifrån de nuvarande och de föreslagna reglerna. Uppskattningarna utgår från ett företag som gör avdrag varje månad och som dokumenterar sina uppgifter på det sätt som krävs för att bevisa rätten till avdrag. Det antas därför att företaget bedömer dels om forskning eller utveckling har utförts, dels hur många personer som arbetat minst 50 procent med detta. Om de relevanta uppgifterna inte redan framgår av annat underlag kan företaget även behöva dokumentera detta särskilt. Det antas att den första bedömningen görs en gång per år och FoU-projekt av en person som utför FoU-arbete och att den andra bedömningen görs månatligen av en löneadministratör.

Givet detta kan administrationskostnaderna för att göra FoU-avdrag uppskattas utifrån ett företags antal FoU-anställda och

² Prop. 2013/14:1 s. 251.

FoU-projekt. Antalet FoU-anställda har beräknats utifrån de FoU-avdrag som gjorts under 2023 och en antagen månadslön för en sådan anställd om 50 000 kronor, vilket ger en FoU-anställd per 118 000 kronor i FoU-avdrag och år. Eftersom det saknas uppgifter om hur många FoU-projekt som ett genomsnittligt företag utför har utredningen antagit att ett sådant projekt motsvarar högst fem FoU-anställdas arbete under ett år.

Utifrån dessa antaganden har utredningen uppskattat tidsåtgången för att göra FoU-avdrag för ett företag som gör ett genomsnittligt FoU-avdrag, vilket för 2023 motsvarar åtta FoU-anställda och därmed två FoU-projekt. Utredningen uppskattar att detta utifrån de nuvarande reglerna skulle kräva sammanlagt 56 timmar per år. Med en antagen timkostnad om 575 kronor för en FoU-person och 436 kronor för en löneadministratör motsvarar detta en kostnad om cirka 28 000 kronor per år. Genom de föreslagna ändringarna uppskattas att tidsåtgången för att göra avdrag sänks till 36 timmar per år, vilket motsvarar cirka 17 000 kronor och innebär en kostnadssänkning om cirka 40 procent. En likartad sänkning bedöms uppstå både för de företag som gör större avdrag och de som gör mindre avdrag. Sänkningen beror främst på att det antas bli lättare och mindre tidskrävande att bedöma om ett projekt är forskning eller utveckling och att dokumentera detta, men också på att det blir lättare att ta fram underlag för bedömningen av vad en anställd har gjort under en viss kalendermånad.

De uppskattade framtida administrationskostnaderna om cirka 17 000 kronor per år kan jämföras med att det aktuella företaget skulle få ett FoU-avdrag om cirka 900 000 kronor per år. Utredningen anser att kostnaderna är proportionerliga i förhållande till denna förmån.

Företagens kostnader för att göra FoU-avdrag kan dock antas variera stort. Utredningens uppskattningar ovan bör ses i ljuset både av detta och av att beräkningen bygger på många osäkra antaganden. Utredningen anser ändå att den uppskattade sänkningen av kostnaden inte framstår som orimlig. Om den beräknade sänkningen av administrationskostnaderna antas vara genomsnittlig för alla företag som gör FoU-avdrag kommer förslagen att leda till en sänkning av företagens administrationskostnader om cirka 29 miljoner kronor per år.

Utredningen bedömer att ändringarna kan antas leda till att flera företag som redan bedriver forskning eller utveckling börjar göra FoU-avdrag (se avsnitt 15.1.1). Det är även möjligt att förslagen kan leda till att företag som tidigare inte har bedrivit forskning eller utveckling väljer att investera i sådan verksamhet. Trösklarna för att göra en sådan investering kan dock antas vara höga, bl.a. eftersom investeringen är riskfylld och kan kräva rekrytering av en ny typ av personal. Hur många fler företag som kommer att investera i sådan verksamhet är därför inte möjligt att beräkna.

Övriga effekter för företagen

Förslagen påverkar främst de företag som redan gör FoU-avdrag, vilket under 2023 var 2 775 företag, varav mer än 80 procent med färre än 50 anställda. Företagen tillhör många olika branscher, men huvuddelen av avdragen görs av företag i fyra branscher (se vidare avsnitt 7.1.2). Som framgår ovan kan det även antas att förslagen leder till att ett antal företag som i dag bedriver forskning och utveckling, men som inte gör FoU-avdrag, börjar att göra sådana avdrag. Även om det finns vissa skillnader i branschtillhörighet mellan de FoU-företag som gör respektive inte gör FoU-avdrag bedömer utredningen att de tillkommande företagen inte kommer att påverka den rådande branschfördelningen i någon större omfattning.

Utredningens förslag kan ha viss betydelse för konkurrensförhållandena mellan företag i Sverige. Genom förslagen förtydligas och utökas rätten till FoU-avdrag, vilket gynnar både de företag som redan gör FoU-avdrag och de företag som genom förslagen kan antas börja göra avdrag. Eftersom förslagen dessutom på flera sätt är anpassade utifrån hur FoU-arbete bedrivs i små företag kan det också antas att ändringarna i viss mån kommer att gynna små företag mer än stora.

Effekter för enskilda

Genom de förslagna ändringarna kan det antas att FoU-avdrag kommer att göras för fler personers arbete. Dessa personer kommer dock inte direkt att gynnas av ändringarna, även om det är möjligt

att en del av FoU-avdraget på sikt övervältras på dem genom löneökningar.

Utredningen har ovan gjort bedömningen att de ökade FoU-avdragen på kort sikt kommer att öka företagsvinsterna (se avsnitt 15.1.1). Män äger och driver företag i större utsträckning än kvinnor. Dessutom är det vanligare att personer högre upp i inkomstskalan äger och driver företag än de längre ner i skalan. Mot denna bakgrund kan det antas att förslagen på kort sikt försämrar den ekonomiska jämställdheten mellan män och kvinnor samt ökar inkomstskillnaderna, om än marginellt.

15.2 Konsekvenser av förslagen om expertskattereglerna

Utredningens förslag i fråga om expertskattereglerna framgår av kapitel 13. Vid respektive förslag beskrivs syftet med förslaget och eventuella alternativa lösningar. Även de huvudsakliga konsekvenserna av förslagen och de alternativa lösningarna framgår av det kapitlet. Slutsatserna i kapitlet är sammanfattningsvis att de alternativa lösningarna inte skulle ge samma positiva effekter som utredningens förslag. Nollalternativet, dvs. att inte göra någonting alls, skulle inte heller ge de positiva effekter som beskrivs nedan.

15.2.1 Kostnader för staten

Minskade skatteintäkter

De offentligfinansiella effekterna av förslagen bygger på att antalet arbetstagare som använder reglerna kommer att öka med 250 personer per år när kompetensregeln förändras (se vidare avsnitt 15.2.2). Den genomsnittliga inkomsten som kommer att undantas från beskattning uppskattas med utgångspunkt i hur inkomstfördelningen ser ut för de arbetstagare som omfattas av den nu gällande kompetensregeln. Vid bedömningen av effekterna av höjningen av den skattefria andelen av lönen baseras beräkningarna dels på det belopp som undantogs från beskattning 2023, dels på beräknade bruttoeffekter av tidigare reformer och dels på det belopp som beräknas undantas från beskattning när antalet användare ökar. Alla belopp är uppräknade till miljarder kronor i 2026 års priser och volymer.

Många personer som beviljas expertskattelättnader väljer att lämna Sverige utan att ha nått den maximala tillämpningstiden, vilket påverkar reglernas offentligfinansiella effekt. Den uppskattade vistelse-tiden för dem som har beviljats skattelättnad och flyttat till Sverige baseras på uppgifter från SCB om fördelningen av vistelselängd för utländska höginkomsttagare. Hänsyn har även tagits till att tillämpningstiden för personer som har flyttat till Sverige före den 1 april 2023 är begränsad till fem år.

Den fulla offentligfinansiella effekten uppstår därför först sju år efter att förslaget träder i kraft.

Förslaget bedöms innebära att den ersättning som undantas från beskattning ökar från 1,81 miljarder kronor 2026 till 2,68 miljarder kronor efter fem år. Efter 2030 planar ökningen ut och den skattefria ersättningen uppskattas sju år efter att förslaget träder i kraft vara cirka 2,85 miljarder kronor. Inkomstskatten uppskattas minska med cirka 0,35 miljarder kronor när förslaget fått full effekt, varav cirka 0,13 miljarder kronor avser statlig inkomstskatt och 0,22 miljarder kronor avser kommunal inkomstskatt. Dessutom kan arbetsgivaravgifterna uppskattas minska med 0,22 miljarder kronor.

Nettoeffekten på de offentliga finanserna är dock lägre än bruttoeffekten eftersom de minskade arbetsgivaravgifterna antas öka underlaget för bolagsskatt i motsvarande omfattning. Den varaktiga nettoeffekten av förslaget är därför cirka -0,51 miljarder kronor.

I den mån de nya reglerna leder till dynamiska effekter, som att fler utländska experter och forskare rekryteras till Sverige, uppstår också positiva effekter för de offentliga finanserna. Beräkningarna av den offentligfinansiella effektens storlek tar dock inte hänsyn till ett eventuellt förändrat beteende på vare sig kort eller lång sikt.

I tabell 15.2 redovisas brutto- och nettoeffekten om förslagen träder i kraft den 1 januari 2026.

Tabell 15.2 Offentligfinansiell effekt av förslagen

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Brutto-effekt	Netto-effekt	Netto-effekt	Netto-effekt	Netto-effekt	Netto-effekt	Netto-effekt	Netto-effekt	Netto-effekt	Varaktig effekt
2026	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	
-0,06	-0,05	-0,15	-0,26	-0,38	-0,47	-0,50	-0,51	-0,53	-0,51

Källa: Egna beräkningar.

Effekter för myndigheterna

Förslagen bedöms öka svenska myndigheters möjlighet att rekrytera internationell nyckelkompetens. Detta gäller särskilt svenska universitet och högskolor eftersom rätten till skattelättnader för utländska forskare förtydligas avsevärt. Det bedöms därför att lärosäten i större utsträckning kommer att tillämpa expertskattereglerna, vilket kan medföra en viss minskning av deras kostnader för arbetsgivaravgifter. Det är dock inte möjligt att beräkna hur en sådan besparing skulle fördela sig per lärosäte eller myndighet.

Förslagen bedöms även påverka Forskarskattenämndens kostnader på tre sätt.

För det första kan ändringarna av villkoren för att beviljas skattelättnader påverka den genomsnittliga handläggningstiden för en ansökan. Utredningens bedömning är att de olika förslagen bidrar till såväl minskningar som öknings av handläggningstiden. Det förslag som kan antas leda till den största ökningen är den förändrade beräkningen av tillämpningstiden. Denna förändring innebär att det i många fall behöver utredas om en person har tillämpat expertskattereglerna under tidigare år. Antalet ärenden där detta kommer att medföra längre handläggningstider bedöms dock vara begränsat. Handläggningstiden kan i stället antas minska i många ärenden som gäller kompetensregeln eftersom kraven för personer med doktorsexamen sänks. Sammantaget bedömer utredningen att den genomsnittliga kostnaden för att handlägga en ansökan om skattelättnader inte kommer att öka eller minska mer än marginellt.

För det andra kan det antas att förslagen kommer att leda till en ökning av antalet ansökningar om skattelättnader. Utredningens bedömning är dock att denna ökning främst kommer att avse ansökningar enligt kompetensregeln för personer med doktorsexamen. Sådana ansökningar bör kunna hanteras snabbare än en genomsnittlig ansökan enligt den regeln. Utredningen uppskattar att ökningen av antalet ansökningar kommer leda till årliga kostnadsökningar för Forskarskattenämnden om cirka 400 000 kronor.

För det tredje bedöms förslagen leda till vissa engångskostnader hos nämnden i form av ändringar i ansökningsblanketter och informationsmaterial m.m. Den sammantagna kostnaden för sådana åtgärder bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Även Skatteverket kommer att behöva ändra informationsmaterial till följd av förslagen. Eventuella kostnader för Skatteverket bedöms kunna hanteras inom befintliga ramar.

Utredningen har också bedömt behovet av särskilda informationsinsatser i fråga om expertskattereglerna och förslagen. Sådana insatser skulle kunna öka användningen av reglerna. Utredningens uppfattning är dock att expertskatten redan är välkänd bland arbetsgivare som rekryterar högkvalificerade personer från andra länder, även om det kan finnas felaktiga uppfattningar om vad som krävs för att beviljas skattelättnader. Särskilda informationsinsatser skulle också kunna öka antalet ansökningar för personer som hade kommit till Sverige oberoende av skattelättnaderna. Sammantaget anser utredningen att övervägande skäl talar emot att det ska genomföras några särskilda informationsinsatser.

Förslagen bedöms även leda till att antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna kommer att öka marginellt som en följd av att antalet ansökningar ökar. Om det antas att varken andelen ansökningar som avslås eller andelen beslut som överklagas förändras kan ökningen av antalet mål uppskattas till elva per år. Givet målens karaktär anser utredningen att domstolarnas arbetsbörda och resurser påverkas endast marginellt av denna ökning.

15.2.2 Konsekvenser för företagen och enskilda

Företagens förutsättningar för att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens

Förslagen förbättrar företagens möjligheter att konkurrera om högkvalificerade personer i andra länder på flera olika sätt.

Förslaget om att öka den skattefria andelen av lönen till 30 procent innebär att företag kan erbjuda en högre nettolön till personer som uppfyller villkoren för expertskatt. Samtidigt sänks företagens kostnader för arbetsgivaravgifter. Effekterna av detta kan beräknas utifrån vissa uppgifter från OECD (se vidare avsnitt 12.2.1). Utredningen bedömer att förslaget kommer att sänka en arbetsgivares kostnad för en nettolön om 63 000 kronor i månaden med cirka 5 400 kronor. Vidare bedömer utredningen att förslaget kommer höja nettolönen för en person med en bruttolön om 106 000 kronor i månaden med cirka 3 000 kronor och samtidigt sänka arbets-

givarens kostnad för arbetsgivaravgifter med cirka 1 700 kronor per månad. Förslaget kommer alltså att öka det ekonomiska incitamentet för högkvalificerade personer att flytta till Sverige.

Förslagen om ändringar av kompetensregeln innebär främst att kraven för att tillämpa regeln förtydligas och sänks. Detta medför att expertskattelättnader kan tillämpas för fler personer som arbetar med forskning eller utveckling och att skattelättnaderna i högre grad kan användas som ett argument vid rekryteringen. Förslagen bedöms därför öka svenska företags möjligheter att rekrytera internationell nyckelkompetens inom FoU-arbete, i synnerhet personer som annars inte hade kommit till Sverige. Samtidigt kommer möjligheten att rekrytera personer som inte arbetar med forskning eller utveckling och vars lön inte överstiger 1,1 inkomstbasbelopp att försämrats något, eftersom sådana personer inte längre kommer att kunna beviljas expertskattelättnader. Denna inskränkning av kompetensregeln bedöms påverka ett litet antal personer, särskilt i förhållande till ändringarna i motsatt riktning (se vidare nedan).

Förslagen att slopa flera formella krav för skattelättnader innebär att skattelättnader kan beviljas för vissa personer, t.ex. svenska medborgare, som tidigare inte omfattats. Dessa ändringar bedöms dock ha liten betydelse för svenska företags möjligheter att rekrytera internationell nyckelkompetens. Detsamma gäller förslaget att kravet på vistelse utanför Sverige ska förlängas från fem till tio år.

Förslagen bidrar också till att stärka de svenska reglernas konkurrenskraft jämfört med motsvarande regler i jämförbara länder. Den föreslagna höjningen av skattelättnaden innebär att expertskattereglerna kommer att ge den största skillnaden mellan beskattning enligt skattelättnadsregler och det ordinarie skattesystemet bland jämförbara länder. Dessutom kommer förutsättningarna för att tillämpa kompetensregeln och de formella kraven för skattelättnader i princip att motsvara vad som gäller i dessa länder. Samtidigt kan svenska företags rekryteringsmöjligheter i vissa fall fortsatt begränsas av Sveriges lägre löneläge och högre skattetryck jämfört med andra länder med liknande regler. Förslagen bedöms ändå göra expertskattereglerna konkurrenskraftiga i ett internationellt perspektiv.

Sammantaget innebär förslagen att det ekonomiska incitamentet hos expertskattelättnaderna förstärks samtidigt som kraven för att tillämpa reglerna förtydligas och sänks. En övergripande effekt är

därför att svenska företags förutsättningar att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens förbättras genom att man på säkrare grund kan utlova en högre nettolön till fler personer.

Övriga effekter för företagen

Utredningens förslag kan påverka alla företag som betalar löner, eftersom expertskattereglerna kan användas oavsett bransch och företagets storlek etc. Utredningen uppskattar att cirka 670 företag använder reglerna i dagsläget. Dessa beskrivs i avsnitt 12.1.6.

Trots att reglerna och förslagen är generella kan det antas att konkurrensförhållandena mellan företag i Sverige kommer att påverkas i viss mån. I praktiken är det främst företag som rekryterar högkvalificerade personer från andra länder som kan använda och gynnas av expertskattereglerna. Det är rimligt att anta att små företag som endast är verksamma i Sverige genomför sådana rekryteringar i mindre utsträckning än stora och internationellt verksamma företag. Tillgänglig statistik tyder också på att det främst är den sistnämnda gruppen företag som använder expertskattereglerna. Utredningens förslag innebär bl.a. att reglerna förenklas och förtydligas, vilket i viss mån bör tillgängliggöra dem för mindre företag. Trots detta anser utredningen att förslagen inte kommer att leda till att gruppen av arbetsgivare som använder reglerna kommer att förändras i någon större utsträckning. Det kan därför antas att förstärkningen och utökningen av skattelättnaderna kommer att gynna stora företag som är aktiva i andra länder mer än små företag som endast är aktiva i Sverige. Reglerna och förslagen är dock generellt utformade och utredningen har därför bedömt att det inte är nödvändigt att ta särskilda hänsyn till små företag.

Förslagen innebär en förstärkning av svenska företags möjlighet att rekrytera FoU-personal från andra länder. Eftersom bristen på kompetent personal är ett av de största hindren för FoU-investeringar innebär förslagen att företagets möjligheter och incitament att bedriva forskning och utveckling i Sverige ökar.

Genom förslagen att slopa vissa formella krav och att förenkla kompetensregeln bör företagets kostnader för att ansöka om skattelättnader sänkas. Särskilt bör kostnaderna för ansökningar för personer med doktorsexamen sänkas medan kostnaderna för en ansökan

enligt beloppsregeln inte förändras så mycket. Det är dock svårt att uppskatta hur mycket ansökningskostnaderna kommer att sänkas, främst eftersom kostnaderna sannolikt varierar avsevärt mellan olika arbetsgivare. I vissa fall kan arbetsgivaren sakna kostnader helt, eftersom det är möjligt för arbetstagaren att ansöka på egen hand. Dessutom anlitar en betydande men okänd andel av arbetsgivarna konsulter för att hantera ansökningarna, vilket kan antas ha stor betydelse för kostnaden. Även om sänkningen av ansökningskostnaderna alltså är svår att uppskatta bedöms den genomsnittliga sänkningen per ansökan vara liten. Utöver denna sänkning påverkas inte företagens regelbörd.

Effekter för enskilda

Utredningen uppskattar att cirka 2 500 personer använder expertskattereglerna (se avsnitt 12.1.3). Utredningens förslag kommer främst påverka arbetstagare som kommer till Sverige efter reglernas ikraftträdande, dvs. andra personer än de som nu använder reglerna.

Genom förslagen kommer skattelättnaderna att omfatta flera grupper av personer än tidigare. En av dessa grupper är personer som varit utestängda av formella skäl, bl.a. svenska medborgare och personer med avsikt att bosätta sig i Sverige under längre tid än sju år. Vid ett antagande om att andelen svenska medborgare som kommer att använda reglerna motsvarar andelen danska medborgare som använder motsvarande regler i Danmark, uppskattar utredningen att 50 svenska medborgare kommer att beviljas skattelättnader årligen. I övrigt bedöms ökningen av antalet förmånstagare som marginell.

En annan grupp som kommer kunna beviljas skattelättnader är personer med lön understigande 1,1 inkomstbasbelopp och med kortare erfarenhet än vad som hittills krävts för att omfattas av kompetensregeln. Detta gäller t.ex. forskare som disputerat men ännu inte arbetat med självständig forskning i ett till två år, och produktutvecklare med en kandidatexamen som arbetat i fem men inte tio år. För dessa grupper förtydligas också rätten till skattelättnader, vilket kan antas bidra till att fler ansöker än tidigare. Utredningen anser att det finns flera indikationer på att ett stort antal personer kommer till Sverige varje år med tillräckliga kvalifikatio-

ner för att beviljas expertskattelättnader enligt utredningens förslag (se bl.a. avsnitt 9.1). Det finns alltså anledning att anta att förslagen kan leda till en betydande ökning av antalet personer som beviljas skattelättnader. Storleken på denna ökning är dock svårberäknad. Sammantaget uppskattar utredningen att ytterligare 200–300 personer kommer att beviljas skattelättnader enligt kompetensregeln varje år. Denna ökning omfattar både personer som ansöker om skattelättnader till följd av förslagen och personer som hade sökt skattelättnader ändå, men vars ansökningar hade avslagits enligt de tidigare reglerna.

Förslagen kommer även att begränsa rätten till skattelättnader för vissa personer. Detta gäller främst personer med en lön som inte överstiger 1,1 inkomstbasbelopp och som inte utför FoU-arbete. Utredningen bedömer att detta förslag kommer att leda till att 30 personer färre beviljas skattelättnader per år. Vidare kommer skattelättnader inte kunna beviljas för personer som har vistats eller bott i Sverige för 6–10 år sedan. Utredningen bedömer att denna begränsning endast kommer att påverka ett fåtal personer. Slutligen kommer skattelättnader inte beviljas för personer som redan har använt reglerna i sju år. Inte heller detta förslag bedöms påverka fler än ett fåtal personer.

Det kan antas att förslagen att utöka och förstärka expertskattelättnaderna kommer att leda till att antalet högkvalificerade personer som flyttar till Sverige ökar. Det finns indikationer på att motsvarande regler i Danmark och Nederländerna har lett till sådana ökningsar, men samma effekt har inte kunnat identifieras för expertskattelättnaderna (se avsnitt 12.3.2). Genom förslagen blir dock reglerna mer konkurrenskraftiga, vilket ökar möjligheten att locka personer till Sverige som annars inte hade kommit hit. Det är enligt utredningen inte möjligt att beräkna antalet personer som det kan röra sig om.

En annan följd av förändringarna är en ökad risk för undanträngning av svensk arbetskraft. Utredningen har i avsnitt 13.4.5 bedömt att ändringarna av kompetensregeln inte innebär någon beaktansvärd ökning av denna risk. Av de skäl som anges där bedöms inte heller förslagen som helhet medföra en påtaglig risk för undanträngning av svensk arbetskraft.

Lönerna för de personer som hittills har beviljats expertskattelättnader är betydligt högre än snittlönen för deras yrke. Även om

förslagen innebär att rätten till skattelättnader för forskare, som i allmänhet kan antas ha lägre löner än övriga användare, utökas och förtydligas så kan det antas att expertskattereglerna fortsatt främst kommer att användas av personer som finns i den övre delen av inkomstskiktet. Eftersom reglerna används främst av män kan det också antas att ökningen av skattelättnadens storlek kommer att gynna män mer än kvinnor och ha en fördelningsprofil som marginellt ökar inkomstskillnaderna i Sverige.

15.3 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Frågor om direkt skatt ligger inom EU:s medlemsstaters kompetensområde. Trots det måste nationella skatteregler utformas så att de inte inskränker EU-fördragets regler om fri rörlighet och statsstöd. I detta avsnitt analyseras därför om utredningens förslag är förenliga med dessa regelverk.

15.3.1 Den fria rörligheten

Bestämmelserna om den EU-rättsliga fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital innebär bl.a. att hinder för dessa rörligheter inom EU ska avskaffas. Prövningen av om en nationell regel utgör ett sådant hinder kan göras och beskrivas på olika sätt. När det gäller direkt skatt blir det ofta fråga om en s.k. diskrimineringsbedömning.³ Detta innebär att en nationell skatteregel är en otillåten inskränkning av den fria rörligheten om den gör skillnad på en rent nationell situation och en jämförbar gränsöverskridande situation inom ett område som omfattas av EU-rätten, och denna diskriminering inte kan motiveras utifrån tvingande skäl av allmänintresse.

³ Se t.ex. Douma, S. m.fl. (red.) (2022), s. 56–60.

Förslagen om FoU-avdraget är förenliga med den fria rörligheten

FoU-avdrag kan göras av alla företag som betalar ersättning för FoU-arbete som är föremål för svenska arbetsgivaravgifter. Detta gäller oavsett var företaget har hemvist och var arbetet utförs. I vissa fall kan avdrag ändå inte göras, t.ex. vid arbete utanför Sverige. Detta beror dock endast på att ersättning för sådant arbete inte beläggs med svenska arbetsgivaravgifter, vilket enligt utredningen innebär att det inte finns någon diskriminering av gränsöverskridande situationer. Reglerna om FoU-avdraget ger inte heller i övrigt upphov till någon sådan diskriminering. Utredningens förslag förändrar inte detta och är därför enligt utredningens mening förenliga med reglerna om den fria rörligheten.

Förslagen om expertskattereglerna är förenliga med den fria rörligheten

Utredningen konstaterar inledningsvis att expertskattereglerna har som syfte att få personer att flytta till Sverige, dvs. att använda sin fria rörlighet, och att reglerna medför att personer som gör det behandlas bättre än de som inte använt sin fria rörlighet. Reglernas grundläggande utformning är därför enligt utredningen väl förenlig med den fria rörligheten.

Trots detta måste reglerna utformas så att det inte uppstår diskriminering mellan jämförbara gränsöverskridande situationer enbart utifrån de inblandade personernas nationalitet. Av denna anledning har utredningen föreslagit att det s.k. medborgarskapskravet ska slopas (se avsnitt 13.5.1). Efter denna ändring gör reglerna inte skillnad på olika högkvalificerade personer som har bott utomlands utifrån deras nationalitet.

Utredningen anser därför att förslagen om expertskattereglerna är förenliga med reglerna om den fria rörligheten.

15.3.2 Statsstödsreglerna

Medlemsstaterna får inte ge statligt stöd som hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion om stödet påverkar handeln inom EU. Av EU-domstolens praxis framgår i korthet att ett stöd är otillåtet om det är fråga om ett stöd med statliga medel som ger en ekonomisk fördel som är selektiv och som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen inom unionen. Skattefördelar anses i princip alltid vara ett stöd med statliga medel som ger en ekonomisk fördel. Regler som har till syfte att stärka konkurrenskraften hos företag i ett visst land riskerar också att påverka konkurrensen inom unionen.

Vad gäller frågan om selektivitet kan en skatteregel vara *rättsligt* selektiv om kriterierna för att få fördelen är formellt förbehållen en viss typ av företag, t.ex. små företag eller företag i en viss bransch. En regel kan också vara *faktiskt* selektiv. Så är fallet om kriterierna i praktiken endast träffar en viss typ av företag, t.ex. företag med investeringar som överstiger ett visst tröskelvärde. En åtgärd kan också vara selektiv om en myndighet skönsmässigt kan bestämma vem som ska beviljas fördelen.

Statsstöd som annars skulle anses olagligt kan i vissa fall tillåtas. Sådana undantag finns för bl.a. stöd till forskning och utveckling i den allmänna gruppundantagsförordningen och i Europeiska kommissionens rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation.⁴

Förslagen om FoU-avdraget är förenliga med statsstödsreglerna

Vid införandet av FoU-avdraget ansåg regeringen att reglerna var förenliga med statsstödsreglerna. Som skäl för detta angavs bl.a. följande.⁵ FoU-avdrag kan göras av alla företag oavsett storlek, belägenhet och bransch. Vissa företag har större FoU-utgifter än andra och kommer därför gynnas mer av reglerna, men detta medför inte i sig att reglerna är selektiva. Regeringen har även bedömt att denna slutsats är giltig trots senare ändringar av statsstödsreglerna.⁶

⁴ Meddelande från kommissionen den 28 oktober 2022 (2022/C 414/01).

⁵ Prop. 2013/14:1 s. 249.

⁶ Prop. 2020/21:110 s. 21 och prop. 2022/23:79 s. 16 och 17.

Utredningen instämmer i bedömningen att reglerna inte är selektiva enbart av den anledningen att avdraget endast gynnar företag som har en viss typ av produktionskostnader, dvs. löner till FoU-personal. Detta stöds av beslut från Europeiska kommissionen i fråga om bl.a. Belgiens skatteincitament för löner till FoU-personal.⁷ Dessa regler bedömdes i grunden inte selektiva, trots att de gav fördelar endast till företag med personal som arbetar med forskning eller utveckling.⁸ Utredningen konstaterar vidare att FoU-avdrag inte beviljas utifrån skönsmässiga kriterier och att rätten till avdrag inte är förbehållen företag inom vissa gränsvärden.

Mot denna bakgrund anser utredningen att reglerna om FoU-avdrag inte är selektiva. De förslag som utredningen lämnar i fråga om främst definitionerna av forskning och utveckling förändrar inte denna bedömning. Förslagen är alltså förenliga med statsstödsreglerna.

Förslagen om expertskatten är förenliga med statsstödsreglerna

När expertskattereglerna infördes anmälades reglerna till Europeiska kommissionen, som beslutade att reglerna inte var otillåtet statsstöd.⁹ Som skäl för detta angavs bl.a. att reglerna vare sig rättsligt eller faktiskt är begränsade till företag inom t.ex. vissa regioner eller sektorer och att Forskarskattenämndens beslut inte fattas utifrån skönsmässiga överväganden. Reglerna ansågs därför inte selektiva. Kommissionen har bedömt motsvarande regler i Danmark på liknande sätt.¹⁰

Utredningen konstaterar att förslagen i betänkandet inte påverkar den grundläggande konstruktionen hos expertskattereglerna. Reglerna är alltså öppna för företag i olika branscher etc. En ändring är att företag vars personal utför forskning eller utveckling kommer ha bättre möjligheter att använda reglerna än andra företag. Som utredningen har konstaterat i fråga om FoU-avdraget innebär

⁷ Europeiska kommissionens beslut den 19 juli 2007 i ärende N771/2006 och den 23 januari 2015 i ärende SA.20326 (2013/C).

⁸ Samma bedömning har även tidigare gjorts för motsvarande regler i Nederländerna, se kommissionens beslut den 4 juni 1997 i ärende N 806/96.

⁹ Europeiska kommissionens beslut den 17 maj 2000 i ärende N 672/99.

¹⁰ Se bl.a. Europeiska kommissionens beslut den 26 juni 1992 i ärende N 769/91 och 17 maj 2000 i ärende N 41/1999.

dock omständigheten att företag med FoU-löner gynnas jämfört med företag utan sådana löner inte att reglerna är selektiva.

Mot denna bakgrund anser utredningen att förslagen inte medför att expertskattereglerna ger en selektiv ekonomisk fördel. Förslagen är därför förenliga med statsstödsreglerna.

15.4 Förslag till finansiering

Utredningens förslag innebär kostnadsförändringar för vissa statliga myndigheter och minskade skatteintäkter. Syftet med förslagen är främst att främja forskning och utveckling i svenska företag genom att sänka lönekostnaderna i sådan verksamhet. Det är rimligt att kostnaderna för förslagen åtminstone delvis bärs av de som drar nytta av dem. Förslagen skulle därför kunna finansieras genom en höjning av den allmänna löneavgiften. Storleken på höjningen och övriga frågor bör avgöras i den fortsatta beredningen.

Tabell 15.3 Offentligfinansiell effekt och finansieringsförslag på förslagens olika delar

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Nettoeffekt vid ikraftträdande	Varaktig effekt	Finansiering
Ändringar av FoU-avdraget	-0,54	-0,54	+0,54
Ändringar av expertskattereglerna	-0,05	-0,51	+0,51
Summa	-0,59	-1,05	+1,05

Källa: Egna beräkningar.

16 Författningskommentar

16.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

11 kap.

Ersättningar till vissa kvalificerade arbetstagare

22 §

Arbetstagare vars arbete till väsentlig del avser forskning eller utveckling och som har en doktorsexamen eller annan motsvarande erfarenhet som är av betydelse för arbetsuppgifterna ska inte ta upp sådana ersättningar som avses i 23 §.

Detsamma gäller arbetstagare vars lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger en och en tiondel gånger inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Denna paragraf gäller bara om

1. arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, och

2. arbetstagaren inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de tio kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 ska vistelser i Sverige med anledning av arbete som forskare vid ett universitet eller en högskola under högst tre av de aktuella kalenderåren och arbete för vilket denna paragraf har tillämpats inte beaktas.

Denna paragraf tillämpas för en och samma arbetstagare under sammanlagt högst sju år.

Bestämmelsen reglerar förutsättningarna för att beviljas expertskattelättnader.

Ändringen i första stycket innebär att den s.k. kompetensregeln endast ska omfatta arbetstagare som ska arbeta till väsentlig del med forskning eller utveckling och som har minst en doktorsexamen

eller motsvarande erfarenhet av betydelse för arbetsuppgifterna i Sverige. Övervägandena finns i avsnitt 13.4.

Uttrycket *forskning eller utveckling* har ersatt *kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter* som används i den nuvarande lagtexten. Denna ändring innebär att tillämpningen av kompetensregeln kopplas till begreppen forskning och utveckling som används i 16 kap. 9 §. En följd av detta är att expertskattelättnader ska kunna beviljas för arbete med grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete. Med grundforskning avses forskning med vetenskapliga syften utan en praktisk tillämpning i åtanke. Med tillämpad forskning avses forskning som är inriktad på att lösa praktiska problem och med utvecklingsarbete avses det systematiska utnyttjandet av forskningsresultat och vetenskapliga kunskaper för att t.ex. ta fram nya produkter eller förbättra befintliga produkter.¹

Vid tillämpningen av kompetensregeln kan personer som arbetar med att ta fram nya eller förbättrade varor, tjänster eller produktionsprocesser (produktutveckling) ofta anses arbeta med utveckling. Detta omfattar bl.a. arbete med att konstruera, designa och testa produkter samt att kontrollera och kvalitetssäkra tester och prototyper. Det kan också vara fråga om att anpassa en produkt för en viss kund. Vid t.ex. byggandet av en fabrik kan produktutveckling utföras genom konstruktion och implementering av produktionsprocesser. Även arbete med att ta fram eller förbättra mjukvara kan i många fall vara utveckling. Detta gäller dock inte arbete med rent rutinmässiga förbättringar i form av t.ex. löpande underhåll eller s.k. buggfixning eftersom man vid sådant arbete i allmänhet inte kan anses utnyttja forskningsresultat eller vetenskapliga kunskaper.

Utöver direkt arbete med forskning eller utveckling omfattas även planering samt arbets- och projektledning av sådant arbete. Däremot omfattas inte t.ex. arbete med tillverkning av produkter utan koppling till en strävan att förbättra produkten.

Begreppen forskning och utveckling ska vid tillämpningen av kompetensregeln förstås i bred bemärkelse. Många yrkeskategorier kan antas arbeta med detta om det saknas indikationer på motsatsen. Detta gäller t.ex. forskare vid lärosäten, produktutvecklare, projektledare inom FoU-projekt och många ingenjörsyrken med inriktning mot ny teknik. För personer med sådana yrken bör det sällan behövas närmare information om arbetsuppgifterna för att

¹ Prop. 1970:35 s. 32.

bedöma att en väsentlig del av arbetet kommer att avse forskning eller utveckling.

Däremot ska begreppen forskning och utveckling i kompetensregeln inte sammanblandas med motsvarande begrepp i reglerna om FoU-avdrag.

Expertskattelättnader kan beviljas för en tjänst som även innefattar andra arbetsuppgifter än forskning och utveckling, såvida arbetet till väsentlig del läggs på FoU-arbete. Detta innebär att minst 40 procent av arbetstiden ska avse arbete med forskning eller utveckling.²

För att en arbetstagare ska omfattas av kompetensregeln krävs även att han eller hon har *en doktorsexamen eller annan motsvarande erfarenhet*.

Regeln omfattar såväl en svensk doktorsexamen som utländska examina som motsvarar en svensk doktorsexamen. För att en utländsk examen ska motsvara en svensk bör det i den utländska examen ingå att personen har genomgått en forskningsinriktad utbildning med självständigt forskningsarbete. Om en examen har utfärdats i ett europeiskt land som omfattas av den s.k. Bolognaprocessen bör examen ligga inom den tredje cykeln. För examina från andra länder bör utbildningen omfatta minst tre års studier och avslutas med en disputation. Vid osäkerhet om en utländsk examen motsvarar en svensk doktorsexamen är det möjligt att vända sig till Universitets- och högskolerådet, som regelbundet bedömer sådana frågor.

En annan erfarenhet som motsvarar en doktorsexamen bör normalt förutsätta en kombination av utbildnings- som yrkesbakgrund. En person kan dock ha fått tillräcklig erfarenhet genom enbart kvalificerat arbete.

En svensk doktorsexamen förutsätter i princip heltidsstudier på grundläggande, avancerad och forskarnivå om sammanlagt minst åtta år. Vidare förutsätts att personen har tillgodogjort sig ett brett kunnande inom, och en systematisk förståelse av, sitt forskningsområde samt djup och aktuell specialistkunskap inom en avgränsad del av forskningsområdet (se 7 kap. 35 och 39 §§ högskoleförordningen [1993:100] samt bilaga 2 till denna förordning). För att en person ska anses ha en motsvarande erfarenhet bör det krävas att han eller hon har relevant utbildnings- och yrkeserfarenhet om sammanlagt minst åtta år och att arbetet har medfört en tillräcklig

² Prop. 1999/2000:2 s. 505.

specialisering. Denna utgångspunkt gäller arbete eller studier motsvarande heltid. Om en person har arbetat eller studerat i lägre utsträckning än heltid ska erfarenheten endast räknas med i motsvarande mån.

För såväl en doktorsexamen som annan utbildnings- och yrkeserfarenhet krävs att erfarenheten är *av betydelse för arbetsuppgifterna*. Detta förutsätter att erfarenheten har tydlig relevans för hur väl personen kommer att utföra arbetet i Sverige. När det gäller annan erfarenhet än en doktorsexamen bör sådan betydelse ges främst till utbildning på högskolenivå inom det område som arbetet gäller och tidigare arbete med samma eller likartade uppgifter. Det är även möjligt att beakta erfarenhet av ett mindre kvalificerat arbete inom samma område om denna erfarenhet tydligt bidrar till sökandens lämplighet för arbetet i Sverige, vilket får bedömas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.

Bedömningen av om en person har erfarenhet motsvarande en doktorsexamen kan illustreras genom ett exempel. En person har utbildat sig till kemiingenjör i tre år och därefter arbetat som laboratorieingenjör på ett läkemedelsföretag i fyra år och som utvecklingsingenjör på ett batteriföretag i tre år. Han eller hon ska tillträda en tjänst som projektledare på ett batteriföretag och kommer bl.a. att ansvara för framtagandet av en bättre mekanism för återvinning av syra. För denna tjänst är utbildningen som kemiingenjör relevant. Detsamma gäller arbetet som utvecklingsingenjör, som är inom samma område som den nu aktuella tjänsten. Arbetet som laboratorieingenjör saknar dock tydlig betydelse för hur väl personen kommer att utföra arbetet i Sverige eftersom det är fråga om ett arbete med andra uppgifter inom ett annat område. Eftersom denna erfarenhet inte kan beaktas saknar personen erfarenhet som motsvarar en doktorsexamen. Om personen i stället hade arbetat som projektledare på läkemedelsföretaget hade denna erfarenhet kunnat beaktas till den del det var fråga om tillräckligt likartade arbetsuppgifter som den nu aktuella tjänsten.

Den s.k. beloppsregeln överförs till *andra stycket* från tredje stycket. Ändringen innebär att ersättningsnivån för att tillämpa regeln kopplas till inkomstbasbeloppet i stället för prisbasbeloppet. Övervägandena finns i avsnitt 13.3.2.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att kraven på att arbetstagaren ska sakna svenskt medborgarskap och att han eller hon ska ha för

avsikt att vistas i Sverige under högst en viss tid tas bort. Övervägandena finns i avsnitten 13.5.1 och 13.5.3.

I *tredje stycket* 2 regleras den tid som en arbetstagare inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige innan arbetet påbörjas (vistelsekravet). Ändringen i denna del innebär att denna tid förlängs från fem till tio kalenderår. Övervägandena finns i avsnitt 13.5.4.

I det *fjärde stycket* införs två undantag från vistelsekravet. Övervägandena finns i avsnitt 13.5.5.

Det första undantaget gäller arbete som forskare vid ett universitet eller en högskola och innebär att en person som har vistats i Sverige för sådant arbete under högst tre av de tio senaste kalenderåren ändå kan beviljas expertskattelättnader. Med *arbete som forskare* avses en sedvanlig forskartjänst på ett lärosäte, men inte utbildning på forskarnivå som doktorand. Tjänsten kan innefatta såväl forskning som undervisning. Med *ett universitet eller en högskola* avses dels sådana lärosäten under statligt huvudmannaskap som omfattas av högskolelagen (1992:1434), dels enskilda utbildningssamordnare som har tillstånd att utfärda examina enligt lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina. Uttrycket omfattar även utländska motsvarigheter till sådana universitet och högskolor. Eftersom undantaget endast gäller tre av de tio senaste kalenderåren omfattas inte en person som vistats i Sverige för arbete som forskare under minst fyra av de senaste tio kalenderåren.

Det andra undantaget gäller vistelser med expertskattelättnader. Undantaget omfattar personer vars tidigare vistelse eller bosättning i Sverige föranletts av ett arbete för vilket expertskattelättnader har tillämpats enligt ett beslut från Forskarskattenämnden. Genom detta undantag kan vidare en person som byter arbete i Sverige även fortsättningsvis omfattas av expertskattelättnader, under förutsättning att Forskarskattenämnden har beslutat att övriga villkor för skattelättnader är uppfyllda för båda arbetena. Till skillnad från undantaget för forskare gäller detta undantag oavsett hur många av de tio senaste kalenderåren som personen har vistats i Sverige med anledning av ett arbete för vilket expertskattelättnader har tillämpats.

För att omfattas av något av dessa undantag krävs att arbetstagaren har varit bosatt eller vistats stadigvarande i Sverige *med anledning av* arbete som forskare eller arbete för vilket expertskattelättnader har tillämpats. Den omständigheten att personen i anslutning till arbetet har vistats i Sverige av privata skäl – exempelvis för semes-

ter – hindrar inte att undantagen tillämpas. Detsamma gäller om en person under en begränsad tid söker ett annat arbete i Sverige. En utgångspunkt i denna del kan enligt utredningen vara den tremånadersperiod som en utlänning med arbetstillstånd har att söka nytt arbete i Sverige om den första anställningen upphör (7 kap. 3 § första stycket 2 utlänningslagen [2005:716]). Om arbetstagaren däremot har varit bosatt eller vistats stadigvarande i Sverige under något eller några av de tio senaste kalenderåren av andra anledningar, exempelvis för att utföra annat arbete, kan undantagen inte tillämpas.

I *femte stycket* regleras tiden under vilken skattelättnader kan tillämpas. Ändringen innebär att tillämpningstiden för expertskattereglerna kan delas upp under flera olika vistelser i Sverige, dock sammanlagt högst sju år av en persons liv. Övervägandena finns i avsnitt 13.2.2. Om en person beskattas enligt 23 § enligt ett beslut om slutlig skatt för ett år ska detta år räknas med i den sammanlagda tiden om sju år. Detta gäller även om beskattningen senare ändras på den skattskyldiges initiativ så att skattelättnader inte tillämpas. Ändringen i fråga om tiden under vilken skattelättnader kan tillämpas innebär också att den nuvarande kopplingen till när vistelsen i Sverige påbörjas slopas. Den sammanlagda sjuårsfristen för en viss person påbörjas i stället när expertskattereglerna första gången tillämpas. I allmänhet kommer denna tidpunkt att vara det år då personen för första gången kommer till Sverige för arbete, vilket motsvarar vad som gäller i dag. Till skillnad från de nuvarande reglerna ska dock sjuårsfristen upphöra att löpa om personen under ett senare år lämnar landet eller av någon annan anledning inte vill tillämpa expertskattereglerna. Ändringen innebär också att ett beslut om expertskattelättnader ska begränsas till den tid som kvarstår av en viss persons tillämpningstid, om han eller hon har använt sig av reglerna tidigare.

23 §

Bestämmelserna i 22 § gäller

1. 30 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och
2. ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för
 - flyttning till eller från Sverige,

- egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och
- avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

Bestämmelsen reglerar följden av att beviljas skattelättnader.

Ändringen i *första stycket* innebär att den skattefria andelen av lönen för arbetet i Sverige ökas från 25 till 30 procent. Övervägandena finns i avsnitt 13.2.1.

I *andra stycket* har hänvisningen till den numera upphävda 42 § slopats. Övervägandena finns i avsnitt 13.2.4.

12 kap.

Utgifter för vissa skattefria ersättningar

3 §

Om den skattskyldige får sådan ersättning som enligt 11 kap. 21, 21 a, 26 a, 27 § fjärde stycket eller 28 § inte ska tas upp, får de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Om den skattskyldige får sådant skattefritt stöd eller bidrag vid utbildning eller arbetslöshet som avses i 11 kap. 27 § tredje stycket, 34 § andra stycket och 35 §, får de utgifter som stödet eller bidraget är avsett att täcka inte dras av.

Avdrag får inte heller göras för utgifter som täcks av sådana ersättningar till

1. *vissa kvalificerade arbetstagare* som enligt 11 kap. 22 § och 23 § första stycket 2 inte ska tas upp, och
2. dagbarnvårdare som enligt 11 kap. 48 § inte ska tas upp.

Bestämmelsen begränsar avdragsrätten för bl.a. kostnadsersättningar som omfattas av expertskattelättnader. Ändringen i *tredje stycket* är en redaktionell följd av att rubriken vid expertskatte-reglerna ändras.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
2. Bestämmelserna i 22 § tillämpas på arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025.
3. Bestämmelsen i 23 § första stycket tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025 för arbete i Sverige som påbörjas efter den 30 juni 2025.

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2026.

Av *andra punkten* framgår att ändringarna i 22 § ska gälla arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025. Ansökningar om skattelättnader som gäller arbete som påbörjas innan dess ska alltså prövas utifrån de tidigare reglerna.

Enligt *tredje punkten* ska höjningen av skattelättnaden till 30 procent av ersättningen gälla ersättning som utges efter den 31 december 2025 för arbete i Sverige som påbörjas efter den 30 juni 2025. Ersättning för arbete som påbörjats tidigare ska alltså, oavsett när ersättningen utges, omfattas av den tidigare skattelättnaden om 25 procent. Denna övergångsbestämmelse kan ge upphov till vissa tolkningsfrågor, främst om när ett visst arbete i Sverige har påbörjats. Denna fråga bedöms dock redan i dag när Forskarskattenämnden prövar om en ansökan har kommit in i rätt tid. Om en arbetstagare som redan har ett beslut om 25-procentig skattelättnad ansöker om skattelättnader på nytt kan det även bli fråga om ifall det faktiskt är fråga om ett nytt arbete eller ett försök till kringgående av övergångsbestämmelsen. Detta får bedömas genom en jämförelse mellan de två tjänsterna utifrån bl.a. arbetsuppgifterna och anställningsvillkoren i övrigt. Om personen har samma arbetsgivare som tidigare bör det endast vara fråga om ett nytt arbete om arbetsuppgifterna eller anställningsvillkoren har förändrats påtagligt. Även den omständigheten att den nya arbetsgivaren finns inom samma koncern som den tidigare talar emot att det är fråga om ett nytt arbete vid aktuell prövning.

Övervägandena finns i avsnitt 14.2.2.

16.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

4 §

Forskarskattenämnden är beslutförför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock beslutförför med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet.

Vid beslut som gäller skattelättnader för sådan arbetstagare som avses i 11 kap. 22 § *andra stycket* inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden beslutförför med ordföranden eller vice ordföranden ensam.

Bestämmelsen reglerar när Forskarskattenämnden är beslutförför. Ändringen i *andra stycket* är en följd av att beloppsregeln flyttas.

6 §

En ansökan till Forskarskattenämnden *ska* vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan *ska* ha kommit in till nämnden senast sex månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan *ska* innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden skall kunna pröva ansökan.

Bestämmelsen reglerar bl.a. när en ansökan om skattelättnader ska ha kommit in till Forskarskattenämnden.

Ändringen i *andra stycket* innebär att ansökningsfristen ska uppgå till sex månader i stället för tre månader. Övervägandena finns i avsnitt 13.6.2. Dessutom görs vissa redaktionella ändringar.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

2. Bestämmelsen i 6 § tillämpas på ansökningar som avser arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025.

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2026. Av *andra punkten* framgår att den förlängda ansökningstiden om sex månader ska tillämpas för ansökningar som prövas efter lagens ikraftträdande och som avser arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025. Övervägandena finns i avsnitt 14.2.2.

16.3 Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

27 kap.

9 b §

Om en myndighet i ett ärende som gäller yttrande om visst arbete är forskning eller utveckling enligt lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling får en uppgift som är sekretessreglerad i 1 eller 4 §§ från en domstol eller en annan myndighet, blir sekretessbestämmelsen tillämplig på uppgiften också hos den mottagande myndigheten.

Paragrafen är ny och innebär att s.k. sekundär sekretess ska gälla för uppgifter som lämnas i ett ärende om yttrande i fråga om visst arbete är forskning eller utveckling. Övervägandena finns i avsnitt 8.5.

Syftet med bestämmelsen är att uppgifter om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som en myndighet får vid en remiss från Skatteverket eller en domstol i fråga om visst arbete utgör forskning eller utveckling ska omfattas av samma sekretess som hos den myndighet som begär remissen. Det sistnämnda medför att sekretessens styrka varierar beroende på om en remiss begärs av Skatteverket eller av en domstol.

Bestämmelsen innebär att det som utgångspunkt gäller absolut sekretess för uppgifter om t.ex. den avgiftsskyldige och det utförda arbetet som lämnas från Skatteverket i samband med att ett yttrande begärs. Sekretessen gäller när uppgifter lämnas i remissen, under handläggningen hos myndigheten som ska lämna yttrande och i yttrandet till Skatteverket. Däremot omfattar bestämmelsen inte uppgifter som tillförs ärendet från annat håll än från myndigheten som begär ett yttrande. Detta innebär att uppgifter om t.ex. den allmänna tekniknivån på ett visst område som lämnas i ett yttrande inte omfattas av sekretess enligt bestämmelsen.

16.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling

3 §

Med forskning avses vid tillämpningen av denna lag arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

Bestämmelsen innehåller definitionen av forskning. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.2.

Ändringen innebär att kraven på att forskningsarbete ska vara *systematiskt* och *kvalificerat* slopas.

Eftersom forskning inte längre behöver vara systematisk kommer arbete som inte bedrivs enligt en fastställd plan eller process att kunna anses som forskning. Med denna ändring kommer det att vara möjligt att göra avdrag för exempelvis experimentellt arbete som bedrivs utifrån en *trial and error*-metodik, om övriga villkor för avdrag är uppfyllda. Detta kommer i praktiken att innebära att mindre underlag för arbetet kommer att behövas för att visa att forskning har bedrivits. FoU-avdrag ska alltså kunna göras trots att den avgiftsskyldige inte kan lämna in detaljerade underlag om arbetets planering och genomförande såsom projektplaner eller tidrapporter. Ändringen påverkar dock inte att det som utgångspunkt är den avgiftsskyldige som ska göra sannolikt att det har bedrivits arbete i kommersiellt syfte med att ta fram ny kunskap.

Att kravet på kvalificerat arbete slopas innebär inte att ersättning till personer som inte är direkt delaktiga i arbetet att ta fram ny kunskap framöver ska kunna omfattas av FoU-avdrag. Det ska alltså även fortsättningsvis krävas att personerna är direkt delaktiga i arbetet.

En person är direkt delaktig i forskningsarbetet om han eller hon utför det arbete som kan leda till att ny kunskap uppstår. Detta gäller exempelvis arbete med att analysera vilken ny kunskap som ska tas fram, att identifiera och utföra experiment, tester och analyser, att analysera och utvärdera data eller analysresultat, eller att skriva forskningsrapporter. I detta ligger även att planera eller projektleda forskningsprojekt.

En person är också direkt delaktig i forskningsarbetet om han eller hon ger tekniskt stöd till arbetet som kan leda till att ny kunskap uppstår. Med detta avses t.ex. att ställa i ordning material och utrustning för, samt dokumentera resultatet av, experiment, tester och analyser. Ett annat exempel är arbete med att ta fram datorprogram specifikt för forskningsarbetet, eller att stödja FoU-projektet med databehandling. En person som utför tekniska stödfunktioner kan benämnas som t.ex. datatekniker, laborant, laboratorieassistent eller tekniker.

Däremot ska FoU-avdrag fortsatt inte kunna göras för personer som endast indirekt bidrar till framtagandet av ny kunskap genom icke-tekniska stödfunktioner. Exempel på detta är arbete med administration, ekonomi, IT-stöd, marknadsföring, utbildning och städning. Detta gäller oavsett om sådana funktioner uteslutande stödjer ett företags forskningsverksamhet eller även andra delar av verksamheten. Till denna kategori räknas alltså administrativ personal och chefer som inte arbetar med att planera eller projektleda forskningsprojekt.

Exempelvis kan en persons arbete under en månad fördelas mellan att planera framtida forskningsprojekt, att söka finansiering för dessa, att arbetsleda personer som genomför tester i ett annat forskningsprojekt och att kvalitetsgranska resultatet av dessa tester. Under förutsättning att projekten syftar till att ta fram ny kunskap kan såväl planeringen, arbetsledningen och kvalitetsgranskningen anses som forskning. Arbetet med att söka finansiering är däremot inte arbete med att ta fram ny kunskap, trots att detta kan vara en förutsättning för att det aktuella forskningsprojektet ska kunna genomföras.

4 §

Med utveckling avses vid tillämpningen av denna lag arbete med att i kommersiellt syfte *ta fram eller förbättra* varor, tjänster eller produktionsprocesser *genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem*.

Bestämmelsen innehåller definitionen av utveckling och ändras på flera sätt. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.3.

Ändringen innebär att kraven på att arbete ska vara *systematiskt* och *kvalificerat* för att anses som utveckling tas bort. När det gäller dessa ändringar hänvisas till kommentaren till 3 §.

Ändringen innebär vidare att utveckling ska omfatta arbete med att *ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser*. Bedömningen ska göras utifrån målet med arbetet och det ska vara tillräckligt att kunna konstatera att arbetet är ett led i att ta fram en produkt som skiljer sig i fråga om någon egenskap från vad som redan finns på marknaden. Exempelvis kan målet med arbetet vara en färg som skyddar tungt maskineri från värme. Om en sådan produkt på något sätt skiljer från vad som finns på marknaden är det fråga om att ta fram eller förbättra en produkt.

Ändringen innebär också att kravet på att den avgiftsskyldige vid utveckling måste *använda resultatet av forskning* tas bort. I stället ska arbetet, för att anses som utveckling, utföras genom att man använder *nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem*. Detta är den avgörande delen av bedömningen av om arbete är utveckling.

Med *vetenskap* avses organiserad kunskap som har byggts upp genom exempelvis observationer eller experiment. Begreppet är inte begränsat till vissa forskningsfält och omfattar såväl naturvetenskap och teknisk forskning som samhällsvetenskap. Med *teknik* avses den praktiska tillämpningen av vetenskap. Begreppen vetenskap och teknik bör tolkas brett och omfattar även kombinationen av olika typer av vetenskap och tekniker genom s.k. interdisciplinärt arbete.

Det finns ett *problem* om brist på kunskap eller teknisk förmåga hindrar den avgiftsskyldige från att nå målet med arbetet, dvs. att ta fram eller förbättra en produkt. Exempelvis finns det ett tekniskt problem om den avgiftsskyldige saknar svar på frågan hur man tar fram en värmeisolerande färg som är lämplig att använda på tungt maskineri. Ett exempel på ett vetenskapligt problem är att sambandet mellan två enzymer som ofta förekommer tillsammans inte är känt. Vid framtagandet eller förbättrandet av en produkt kan flera vetenskapliga eller tekniska problem behöva lösas.

Arbete med att lösa problem som gäller annat än vetenskap eller teknik, exempelvis hur en produkt ska marknadsföras eller utformas för att uppfylla regulatoriska krav, är inte utveckling. Eventuellt arbete med att lösa vetenskapliga eller tekniska problem vid ändringar av en produkt till följd av sådana analyser kan dock vara utveckling.

En *lösning* är något, i allmänhet ny information, som innebär att ett problem inte längre hindrar den avgiftsskyldige från att ta fram eller förbättra en produkt.

Vetenskapliga eller tekniska problem kan ofta lösas på flera olika sätt. För att vara utveckling krävs att arbetet utförs utifrån en *ny* lösning på det aktuella problemet. Det innebär att lösningen som man arbetar utifrån inte ska vara allmänt tillgänglig, dvs. ha offentliggjorts på något sätt. Därutöver ska lösningen inte vara uppenbar för en fackman utifrån vad som är allmänt tillgängligt. Denna teoretiske fackman har goda kunskaper i sitt ämne, men är inte kreativ och har begränsad förmåga att överföra teknik eller kunskaper från andra områden. En lösning är uppenbar för en sådan fackman om han eller hon på ett enkelt och logiskt sätt kan räkna ut den.

Arbete kan vara utveckling trots att det finns allmänt tillgängliga eller uppenbara lösningar av betydelse för företagets problem, så länge dessa lösningar inte ger ett praktiskt svar i företagets situation. Det faktum att det finns patent som ligger nära företagets lösning förhindrar alltså inte nödvändigtvis att arbetet som utförs är utveckling, om patentet inte är praktiskt att använda i företagets situation. Vidare kan det för en fackman finnas uppenbara lösningar som är teoretiska. Detta förhindrar inte att arbete med att omvandla teorin till något som är praktiskt användbart kan vara utveckling. Det kan exempelvis vara uppenbart för en fackman att det bör finnas en järnlegering som kan ge vissa önskvärda egenskaper hos en befintlig produkt. Arbetet med att identifiera denna legering och att testa den kan ändå vara utveckling, eftersom den praktiska lösningen – dvs. den specifika legeringen och dess implementering i produkten – inte är känd. Ett annat exempel är att det kan vara utveckling att försöka ta fram en process för att odla grödor i en viss miljö trots att det är känt att detta är teoretiskt möjligt, om det är ovisst hur det ska göras i praktiken. Däremot kan en lösning vara uppenbar trots att den måste testas innan dess exakta utformning för företagets ändamål fastställs. Om exemplet med järnlegeringen ändras så att det är känt vilken legering som kan användas för att praktiskt lösa företagets problem är detta en uppenbar lösning för en fackman, om det endast krävs vissa finjusteringar för att lösningen ska vara fullt ut användbar.

Frågan om ett problem löses på ett nytt sätt kan illustreras genom exemplet med företaget vars tekniska problem är att ta fram en

värmeisolerande färg. För exemplets skull kan det antas att det finns tre sätt att ta fram sådan färg. Det första sättet, att utsätta färgen för kraftiga temperaturväxlingar, är föremål för patent och därför allmänt tillgängligt. Det andra sättet, att tillföra visst mineralstoft, är uppenbart för en fackman eftersom det är känt att detta stoft har värmeisolerande egenskaper och kan användas i färgblandningar. Det tredje sättet, att utsätta färgen för en viss radioaktiv strålning, används av en konkurrent till den avgiftsskyldige och detaljerna kring tillvägagångssättet är okända och hemliga.

Av de ovanstående tillvägagångssätten för att framställa värmeisolerande färg är arbete utifrån de första två lösningarna inte utveckling. Det är inte nya lösningar. Det är dock möjligt att arbete utifrån besläktade lösningar – t.ex. att använda en annan typ av mineralstoft än tidigare – kan vara utveckling, om dessa inte är uppenbara för en fackman. Det tredje tillvägagångssättet är känt i branschen men de nödvändiga detaljerna för att framställa färg på detta sätt är varken allmänt tillgängliga eller uppenbara för en fackman. Arbete med att ta fram en värmeisolerande färg på detta sätt kan därför vara utveckling.

Utöver de ovanstående sätten att ta fram värmeisolerande färg kan det givetvis även finnas tillvägagångssätt som ännu inte har upptäckts. Arbete med att identifiera och testa sådana nya lösningar kan vara utveckling, även om det finns kända lösningar på det aktuella problemet. Vid sådant utforskande och experimentellt arbete kommer oundvikligen en del tid att läggas på lösningar som i slutändan inte ger önskat resultat. Detta förhindrar inte att det varit fråga om utveckling.

Vetenskapliga eller tekniska problem kan behöva lösas som ett led i många olika typer av projekt. Vid bedömningen av om det är fråga om utveckling är det övergripande målet för projektet av underordnad betydelse, så länge det är fråga om framtagande eller förbättrande av en produkt. En sådan produkt kan uppnås genom att produkten får en ny funktion men också genom att man t.ex. skapar en viss design eller estetisk effekt. Exempelvis kan framtagandet av en särskilt smal sladd för en mobiltelefonladdare kräva nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem, även om arbetet med själva designen av sladden och laddaren inte är utveckling. Det viktiga är att arbetet med att nå målet förutsätter att ett vetenskapligt eller tekniskt problem löses på ett nytt sätt. Så är

sällan fallet om en befintlig produkt endast anpassas för en viss användning eller genomgår rutinmässigt förbättringsarbete, men det kan finnas situationer när även sådant arbete innehåller utveckling. Exempelvis kan ett företag som tillverkar övervakningskameror behöva ta fram mindre versioner av sina kameror för att de ska få plats hos en viss kund. Om man under arbetet med att ta fram sådana nya mindre kameror behöver lösa ett vetenskapligt eller tekniskt problem på ett nytt sätt så kan det vara fråga om utveckling.

Det är viktigt att det är tydligt när utveckling påbörjas och avslutas samt vilka åtgärder som ska räknas som en del av sådant arbete, när det väl konstaterats att projektet i fråga bygger på en ny lösning av ett vetenskapligt eller tekniskt problem. Vägledning om detta ges nedan.

- Arbete med att ta fram eller förbättra en produkt föregås ofta av marknadsundersökningar eller andra åtgärder för att identifiera vilka egenskaper produkten ska ha. Sådant arbete är inte utveckling.
- När en produkts önskade egenskaper har fastställts kan arbetet behöva formuleras och struktureras, t.ex. i olika delprojekt. Sådant planeringsarbete av projektet i allmänhet är inte heller utveckling.
- Vid framtagandet eller förbättrandet av en produkt kan ett företag stöta på vetenskapliga eller tekniska problem som förhindrar att arbetet slutförs på önskat sätt. Sådana problem kan vara förutsedda eller oväntade, men är oavsett det en förutsättning för att någon utveckling i bestämmelsens bemärkelse ska utföras. Arbete med att identifiera problemen är inte utveckling, om inte detta i sig förutsätter en ny lösning på ett vetenskapligt eller tekniskt problem.
- När ett vetenskapligt eller tekniskt problem har identifierats och behöver lösas kan det förväntas att företaget först inhämtar information om eventuella kända lösningar på problemet. Sådan informationsinhämtning är inte utveckling. Detsamma gäller arbete med att bedöma om de kända lösningarna är lämpliga för företagets ändamål.

- Det kan även förväntas att personalen hos företaget försöker lösa problemet på ett enkelt sätt utifrån tillgänglig kunskap och deras erfarenhet. Arbete med lösningar som är uppenbara för en fackman är inte utveckling i bestämmelsens bemärkelse.
- Om det saknas kända eller uppenbara lösningar på problemet eller dessa lösningar inte kan användas av t.ex. tekniska, kommersiella eller juridiska skäl, så kan företaget välja att försöka hitta nya lösningar. Då kan utvecklingsarbetet påbörjas. Planeringen av detta arbete är också utveckling.
- Det kan antas finnas stor variation i hur företag väljer att lägga upp arbetet med att lösa ett vetenskapligt eller tekniskt problem på ett nytt sätt. En stor del av arbetet kan bestå i att försöka identifiera nya lösningar på det aktuella problemet. Sådana lösningar kan identifieras genom t.ex. överföring av lösningar från andra teknik- eller vetenskapsområden, genom att två befintliga lösningar kombineras på ett oväntat sätt, genom experiment eller fritt kreativt tänkande. Detta arbete är utveckling. Möjliga lösningar som identifieras behöver sedan ofta testas för att man ska se om de fungerar på ett lämpligt sätt för företagets ändamål, vilket också är en del av utvecklingen. Efter tillräcklig testning står det klart om det aktuella problemet har lösts eller inte.
- En viktig del av såväl testningen som övriga delar av utvecklingsarbetet är ofta att dokumentera vad som görs. Arbetet med detta är också utveckling.
- Om problemet är löst avslutas utvecklingsarbetet och arbetet övergår i andra faser, t.ex. design av produkten. Den omständigheten att den avgiftsskyldige har löst ett vetenskapligt problem på ett nytt sätt innebär inte att sådant efterföljande arbete är utveckling. Mer utveckling kan dock behöva bedrivas senare i processen, om nya problem uppkommer.

Det är den avgiftsskyldige som ska lämna in underlag till stöd för att arbetet syftar till att ta fram eller förbättra produkter genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Eftersom det inte längre krävs att arbetet är systematiskt bör den avgiftsskyldige i de flesta fall inte behöva ge in detaljerat underlag om när de ovan beskrivna faserna i projektet har påbörjats eller avslutats. Det som

är avgörande är i stället att den avgiftsskyldige kan beskriva målet med arbetet, vilka vetenskapliga eller tekniska problem som man stött på, den allmänna kunskaps- och tekniknivån på området och på vilket sätt som man vid arbetet har utgått från en lösning som går utöver detta. Vid bedömningen av vilken information som varit allmänt tillgänglig och om en lösning är uppenbar för en fackman kan det vara betydelsefullt med en redogörelse från en sådan fackman med tillräckliga kvalifikationer på området. Vilka underlag som kan krävas får dock bedömas i det enskilda fallet.

Vissa andra omständigheter kan också indikera att ett arbete är utvecklingsarbete. En sådan omständighet är exempelvis att den avgiftsskyldige har beviljats patent för resultatet av arbetet. Det kan även ha betydelse att resultatet av arbetet har stort ekonomiskt värde, vilket t.ex. kan vara fallet om man har lyckats ta fram en produkt som är mycket efterfrågad eller en kraftig sänkning av kostnaden för en utbredd tillverkningsprocess. Sådana resultat indikerar att ett reellt problem har lösts eftersom resultatet annars skulle ha uppnåtts tidigare. En annan omständighet som kan beaktas är om arbetet till stor del har utförts av forskarutbildad personal eller i samarbete med ett universitet eller en högskola. Viss betydelse kan även ges den omständigheten att den avgiftsskyldige bedriver en högteknologisk verksamhet vars framgång är avhängig av vetenskapliga eller tekniska framsteg. Dessa omständigheter i sig är dock inte tillräckliga för att ett arbete ska anses som utvecklingsarbete. Det måste ändå bedömas om arbetet syftar till att ta fram eller förbättra produkter genom en ny lösning på ett vetenskapligt eller tekniskt problem.

7 §

Avdrag enligt 8 § får göras bara om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst hälften av sin faktiska arbetstid.

Om villkoren i första stycket inte är uppfyllda, får avdrag enligt 8 § ändå göras om avdrag enligt första stycket har fått göras under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna.

Avdrag enligt andra stycket får inte göras om orsaken till att villkoren enligt första stycket inte är uppfyllda är att personen har fått ändrade arbetsuppgifter.

Paragrafen reglerar det s.k. arbetstidsvillkoret.

Ändringen i *första stycket* innebär att det inte längre krävs att en person lägger minst 15 timmar av sin arbetstid per kalendermånad på arbete med forskning och utveckling för att det ska finnas rätt till avdrag.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.4.

Remiss

9 §

Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om det behövs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling.

I paragrafen, som är ny, regleras möjligheten för Skatteverket att begära yttrande från en annan myndighet vid prövning av ett ärende om rätt till FoU-avdrag. Övervägandena finns i avsnitt 8.5.

I bestämmelsen anges att Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om det behövs för att bedöma om ett visst arbete är forskning eller utveckling. Det är Skatteverket som avgör om ett yttrande ska inhämtas, vilka frågor som remissen ska avse och från vilken myndighet som ett yttrande ska begäras i varje enskilt fall. Detta innebär att Skatteverket i ett ärende där prövningen av rätten till avdrag gäller arbete med att ta fram en ny produkt inom det tekniska området kan inhämta ett yttrande från en myndighet med särskild kompetens på området, t.ex. Patent- och registreringsverket eller ett lärosäte. Om bedömningen avser en annan typ av arbete kan det i stället vara aktuellt att inhämta yttrande från t.ex. Vetenskapsrådet eller från ett lärosäte.

Utformningen av och innehållet i det yttrande som remissmyndigheten lämnar beror på Skatteverkets begäran i varje enskilt fall. Det övergripande föremålet för remissen är frågan om visst arbete har syftat till att ta fram ny kunskap eller om arbetet har bedrivits utifrån en ny lösning på ett vetenskapligt eller tekniskt problem. Om det är möjligt kan det vara lämpligt att Skatteverket avgränsar sin begäran till en mer avgränsad fråga, exempelvis om en viss utpekad lösning är uppenbar för en fackman. Remissmyndigheten bör besvara frågan efter bästa förmåga och, om ett svar inte kan lämnas, beskriva vad som krävs för att detta ska vara möjligt.

Även om det är Skatteverket som beslutar om att ett yttrande ska inhämtas kan den avgiftsskyldige föreslå detta under handläggningen och ange en lämplig remissmyndighet. Om Skatteverket bedömer att en remiss ska skickas finns det inte heller något hinder mot att verket kommunicerar bedömningen och ger den avgiftsskyldige tillfälle att yttra sig över denna.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
2. Bestämmelserna i 3, 4 och 7 §§ tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025.

I *första punkten* anges att lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2026. Av *andra punkten* framgår att ändringarna som avser definitionerna av forskning och utveckling samt arbetstidsvillkoret ska tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025. Övergångandena finns i avsnitt 14.2.1.

Referenser

- Aghion, P. & Howitt, J. (1992). A Model of Growth through Creative Destruction. *Econometrica*, 60 (2), 323–351.
- Agrawal, A., Rosell, C. & Simcoe, T. (2020). Tax credits and small firm R&D spending. *American Economic Journal: Economic Policy*, 12(2), 1–21.
- Agrawal, D.R. & Foremny, D. (2019). Relocation of the rich: Migration in response to top tax rate changes from Spanish reforms. *Review of Economics and Statistics* 101, 214–232.
- Akcigit, U., Baslandze, S. & Stantcheva, S. (2016). Taxation and the international mobility of inventors. *American Economic Review* 106, 2930–2981.
- Akcigit, U., Grigsby, J., Nicholas, T. & Stantcheva, S. (2019). Taxation and Innovation in the 20th Century. *Economics*, 16, 17.
- Andrews, D., C. Criscuolo & C. Menon (2014), Do Resources Flow to Patenting Firms?: Cross-Country Evidence from Firm Level Data. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 1127. OECD Publishing, Paris.
- Appelt, S., Bajgar, M., Criscuolo, C. & Galindo-Rueda, F. (2016). R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts. *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*. OECD Publishing, Paris.
- Appelt, S., Bajgar, M., Criscuolo, C. & Galindo-Rueda, F. (2022). *Micro-data based insights on trends in business R&D performance and funding: Findings from the OECD microBeRD+ project*. OECD Publishing, Paris.

- Appelt, S., Galindo-Rueda, F. & González Cabral, A. (2019). Measuring R&D tax support: Findings from the new OECD R&D Tax Incentives Database. *OECD Science, Technology and Industry Working Papers*, No. 2019/06. OECD Publishing, Paris.
- Arrow, K. (1962). "Economic Welfare and the Allocation of Resources for Invention". I: Nelson, R. R. (red.), *The Rate and Direction of Inventive Activity*, 609–625. Princeton, NJ: Princeton University Press.
- Becker, B. (2015). Public R&D Policies and Private R&D Investment: A Survey of the Empirical Evidence. *Journal of Economic Surveys* 29, 917–942.
- Beerli, A., Ruffner, J., Siegenthaler, M. & Peri, G. (2021). The abolition of immigration restrictions and the performance of firms and workers: evidence from Switzerland. *American Economic Review*, 111(3), 976–1012.
- Bernanke, B.S. (2011). Promoting Research and Development: The Government's Role. *Issues in Science and Technology*. Vol. XXVII, no 4.
- Bernstein, S., Diamond, R., Jiranaphawiboon, A., McQuade, T. & Pousada, B. (2022). The Contribution of High-Skilled Immigrants to Innovation in the United States. *Working Paper Series*.
- Bloom, N., Griffith, R. & Van Reenen, J. (2002). Do R&D tax credits work? Evidence from a panel of countries 1979–1997. *Journal of Public Economics*, 85(1), 1–31.
- Bloom, N., Schankerman, M. & Van Reenen, J. (2013). Identifying technology spillovers and product market rivalry. *Econometrica* 81(4), 1347–1393.
- Bloom, N., Van Reenen, J. & Williams, H. (2019). A toolkit of policies to promote innovation. *Journal of economic perspectives*, 33(3), 163–184.
- Bodas Freitas, I., Castellacci, F., Fontana, R., Malerba, F. & Vezzulli, A. (2017). Sectors and the additionality effects of R&D tax credits: A cross-country microeconomic analysis. *Research Policy*, 46(1), 57–72.

- Bound, J., Braga, B., Golden, J.M. & Khanna, G. (2015). Recruitment of Foreigners in the Market for Computer Scientists in the United States. *Journal of Labor Economics* 33, 187–223.
- Cappelen, Å., Fjærli, E., Foyn, F., Hægeland, T., Møen, J., Raknerud, A. & Rybalka, M. (2010). Evaluation of the Norwegian R&D tax credit scheme. *Journal of technology management & innovation*, 5(3), 96–109.
- Castellacci, F. & Lie, C. M. (2015). Do the effects of R&D tax credits vary across industries? A meta-regression analysis. *Research Policy*, 44(4), 819–832.
- Chen, Z., Liu, Z., Suárez Serrato, J. C. & Xu, D. Y. (2021). Notching R&D investment with corporate income tax cuts in China. *American Economic Review*, 111(7), 2065–2100.
- Cour de comptes (2023). *Dispenses de versement du précompte professionnel*.
- Czarnitzki, D., Hanel, P. & Rosa, J. M. (2011). Evaluating the impact of R&D tax credits on innovation: A microeconomic study on Canadian firms. *Research policy*, 40(2), 217–229.
- Dechezleprêtre, A., Einiö, E., Martin, R., Nguyen, K. T. & Van Reenen, J. (2023). Do tax incentives increase firm innovation? An RD design for R&D, patents, and spillovers. *American Economic Journal: Economic Policy*, 15(4), 486–521.
- Devereux, M. & Griffith, R. (2003), Evaluating Tax Policy for Location Decisions. *International Tax and Public Finance*, Vol. 10/2, 107–126.
- Dialogic (2017). *Evaluatie 30 %-regeling*.
- Dimos, C. & Pugh, G. (2016). The effectiveness of R&D subsidies: A meta-regression analysis of the evaluation literature. *Research policy*, 45(4), 797–815.
- Direction générale des Finances publiques (2024). *Rapport sur l'activité en matière de rescrit*.
- Doran, K. & Chungun, Y. (2018). *Immigration and Invention: Evidence from the Quota Acts*.
- Doran, K., Gelber, A. & Isen, A. (2014). The Effects of High-Skilled Immigration Policy on Firms: Evidence from H-1B Visa Lotteries. *NBER Working Paper* 20668.

- Douma, S., Marres, O., Vermeulen, H. & Weber, D. (red.) (2022). *European Tax Law, Volume 1: General Topics and Direct Taxation*. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.
- Eisner, R., Albert, S. H. & Sullivan, M. A. (1984). The new incremental tax credit for R&D: incentive or disincentive? *National Tax Journal*, 37(2), 171–183.
- Elschner, C. & Schwager, R. (2006). A Simulation Method to Measure the Tax Burden on Highly Skilled Manpower. *CEGE Discussion Papers* No. 50.
- EU Tax Observatory (2024). *Global Tax Evasion Report 2024*.
- Fabling, R., Maré, D.C. & Stevens, P. (2022). Migration and firm-level productivity. *IZA DP* No. 15482.
- Galindo-Rueda, F. & Verger, F. (2016). OECD Taxonomy of Economic Activities Based on R&D Intensity. *OECD Science, Technology and Industry Working Papers* 2016/04. OECD Publishing, Paris.
- Ghosh, A., Mayda, A.M. & Ortega, F. (2014). The impact of skilled foreign workers on firms: an investigation of publicly traded US firms. *IZA Discussion Paper* No. 8684.
- González Cabral, A., Appelt, S. & Hanappi, T. (2021), Corporate effective tax rates for R&D: The case of expenditure-based R&D tax incentives. *OECD Taxation Working Papers*, No. 54, OECD Publishing, Paris.
- Gu, W., Hou, F. & Picot, G. (2020). Immigration and firm productivity: evidence from the Canadian Employer-Employee Dynamics Database. *Journal of Productivity Analysis*, 54(2), 121–137.
- Guceri, I. & Liu, L. (2019). Effectiveness of fiscal incentives for R&D: Quasi-experimental evidence. *American Economic Journal: Economic Policy*, 11(1), 266–291.
- Hægeland, T. & Møen, J. (2007). *The relationship between the Norwegian R&D tax credit scheme and other innovation policy instruments*. Report 2007/45, Statistisk sentralbyrå.
- Hall, B. H. (2019). *Tax policy for innovation* (No. w25773). National Bureau of Economic Research.

- Hall, B. H. & Lerner, J. (2010). "The financing of R&D and innovation". I: *Handbook of the Economics of Innovation* (Vol. 1, s. 609–639). North-Holland.
- Hall, B. H., Mairesse, J. & Mohnen, P. (2010). "Measuring the Returns to R&D". I: *Handbook of the Economics of Innovation* (Vol. 2, s. 1033–1082). North-Holland.
- Hall, B.H. & Van Reenen, J. (2020). How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence. *Research policy*, 29 (4–5), 449–469.
- Hall, R.E. & Jorgensen, D.W. (1967). Tax policy and investment behaviour. *American Economic Review*, 57, 391–414.
- Halvarsson, D. (2024). The Impact of High-Skilled Migration on Productivity in Swedish Firms. *Ratio Working Paper* No. 374.
- Holt, J., Skali, A. & Thomson, R. (2021). The additionality of R&D tax policy: Quasi-experimental evidence. *Technovation*, 107.
- Hunt, J. & Gauthier-Loiselle, M. (2010). How Much Does Immigration Boost Innovation? *American Economic Journal: Macroeconomics* 2(2), 31–56.
- Ientile, D. & Mairesse, J. (2009). A policy to boost R&D: Does the R&D tax credit work?. *EIB papers*, 14(1), 144–169.
- Institutet för tillväxtpolitiska studier (2006). *Utvärdering av expert-skatten*.
- IVA (2024). *FoU-barometer 2024*.
- Jaffe, A. B. (1986). Technological opportunity and spillovers of R&D: evidence from firms' patents, profits and market value. *American Economic Review*, vol 70, 984–1001.
- Jones, B. F. & Summers, L. H. (2022). A Calculation of the Social Returns to Innovation. *Innovation and Public Policy*, 13.
- Kalin, S., Kauppinen, I., Kotakorpi, K. & Pirttilä, J. (2024). Migration and Tax Policy: Evidence from Finnish Full-Population Data. *CESifo Working Paper* No. 11165.
- Kleven, H., Landais, C., Muñoz, M. & Stantcheva, S. (2020). Taxation and Migration: Evidence and Policy Implications. *Journal of Economic Perspectives*, 34(2), 119–142.

- Kleven, H.J., Landais, C. & Saez, E. (2013). Taxation and international migration of superstars: Evidence from the European football market. *American Economic Review* 103, 1892–1924.
- Labeaga Azcona, J., Martínez-Ros, E. & Mohnen, P. (2014). *Tax incentives and firm size: effects on private R&D investment in Spain* (No. 2014-081). United Nations University-Maastricht Economic and Social Research Institute on Innovation and Technology (MERIT).
- Laplante, S. K., Skaife, H. A., Swenson, L. A. & Wangerin, D. D. (2019). Limits of tax regulation: Evidence from strategic R&D classification and the R&D tax credit. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(2), 89–105.
- Larédo, P., Köhler, C., Rammer, C., Edler, P. & Cunningham, A. (2016). "The impact of fiscal incentives for R&D". I: *Handbook of innovation policy impact*, 18–53.
- Linköping Science Park & Future Place Leadership (2023). *International talent map*.
- Lokshin, B. & Mohnen, P. (2012). How effective are level-based R&D tax credits? Evidence from the Netherlands. *Applied Economics*, Vol. 44/12, 1527–1538.
- Lucking, B., Bloom, N. & Van Reenen, J. (2019). Have R&D Spillovers Declined in the 21st Century. *Fiscal Studies*, 40(4), 561–590.
- Malchow-Møller, N., Munch, J.R. & Skaksen, J.R. (2019). Do foreign experts increase the productivity of domestic firms? *The Scandinavian journal of economics* 121(2), 517–546.
- Martinez, I. (2017). Beggar-thy-neighbour tax cuts: Mobility after a local income and wealth tax reform in Switzerland. *Luxembourg Institute of Socio-Economic Research (LISER) Working Paper Series* 8.
- Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche (2024). *Guide du crédit d'impôt recherche*.
- Moretti, E. & Wilson, D.J. (2017). The Effect of State Taxes on the Geographical Location of Top Earners: Evidence from Star Scientists. *American Economic Review* 107(7), 1858–1903.

- Muñoz, M. (2021). Do European top earners react to labour taxation through migration? *Paris School of Economics Working Paper*.
- Møen, J. (2019). Corporate returns to subsidised R&D projects: direct grants vs. tax credit financing. *International Journal of Technology Management*, 79(1), 84–101.
- Nelson, R. R. (1959). The Simple Economics of Basic Scientific Research. *Journal of Political Economy* 67, 297–306.
- OECD (2013). Definition, interpretation and calculation of the B index. *Measuring R&D tax incentives*. OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015a). *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*. OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015b). *The Innovation Imperative: Contributing to Productivity, Growth and Well-Being*. OECD Publishing, Paris.
- OECD (2018). *OECD review of national R&D Tax Incentives and estimates of R&D tax subsidy rates*. OECD Publishing, Paris.
- OECD (2020). The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix: Findings from the OECD microBeRD project, 2016–19. *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, No. 92. OECD Publishing, Paris.
- OECD (2023). The impact of R&D tax incentives: Results from the OECD microBeRD+ project. *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, No. 159. OECD Publishing, Paris.
- Ottaviano, G.I., Peri, G. & Wright, G.C. (2018). Immigration, trade and productivity in services: Evidence from UK firms. *Journal of International Economics* 112, 88–108.
- Parsons, M. & Phillips, N. (2007). *An evaluation of the federal tax credit for scientific research and experimental development*. Department of Finance.
- Peri, G., Shih, K. & Sparber, C. (2015). STEM Workers, H-1B Visas, and Productivity in US Cities. *Journal of Labor Economics* 33, 225–255.

- Rao, N. (2016). Do tax credits stimulate R&D spending? The effect of the R&D tax credit in its first decade. *Journal of Public Economics*, 140, 1–12.
- Revenue Ireland (2024). *Statistics on Special Assignee Relief Programme 2022*.
- Rijksdienst voor Ondernemend (2024). *Manual: WBSO 2024*.
- Romer, P. M. (1990). Endogenous technological change. *Journal of political Economy*, 98(5, Part 2), 71–102.
- Romer, P. M. (2001). "Should the Government Subsidize Supply or Demand in the Market for Scientists and Engineers?". I: Jaffe A. B., Lerner, J. & Stern, S. (red.), *Innovation Policy and the Economy*, vol. 1, 2021–52. Cambridge, MA: MIT Press.
- Saez, E., Schoefer, B. & Seim, D. (2019). Payroll Taxes, Firm Behavior, and Rent Sharing: Evidence from a Young Workers' Tax Cut in Sweden. *American Economic Review* 109 (5), 1717–1763.
- Samfunnsøkonomisk analyse (2018). *Evaluation of SkatteFUNN*.
- SCB (2022). *Forskning och utveckling inom företagssektorn 2021*.
- SCB (2023). *Forskningsavdraget 2014–2021*.
- SEO Economisch Onderzoek (2024). *Kunde, Kosten en Keuzes: Evaluatie 30%-regeling, Extraterritoriale Kostenregeling & Partiele Buitenlandse Belastingplicht 2016–2022*.
- Skatteutskottet (2014). *Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner*. Rapporter från riksdagen (2013/14:RFR11).
- Skatteverkets ställningstagande den 17 juni 2005, dnr 130 352766-05/111.
- Skatteverkets ställningstagande den 28 februari 2006, dnr 131 129981-06/111.
- Statskontoret (2024). *En form för kollektivt beslutsfattande: en kartläggning och prövning av nämndmyndigheter*.
- Stavlöt, U. & Svensson, R. (2022). Effects of R&D Payroll Tax Subsidies on Employment of Highly Qualified Workers. Opublicerat manuskript. Tidigare version, En effektutvärdering av forskningsavdraget. WP 2022:01, Tillväxtanalys.

- Stavlöt, U. & Svensson, R. (2025). *Forskaravdragets effekter på omsättning, förädlingsvärde och arbetsproduktivitet*. Kommande PM, Tillväxtanalys.
- Stiftelsen för internationalisering av högre utbildning och forskning (2024). *Research mobility in Swedish higher education institutions from 2016 to 2022*.
- Straubhaar, T. (2000). *International mobility of the highly skilled: Brain gain, brain drain or brain exchange*.
- Svenskt Näringsliv (2017). *Hemställan om lagändring av de s.k. expertskattereglerna*.
- Svenskt Näringsliv (2021). *Utländska masterstudenter och doktorander lämnar Sverige*.
- Svensson, R. (2024). "Tax Incentives as an Alternative to Targeted R&D Subsidies". I: Henrekson, M., Sandström, C. & Stenkula, M. (red.), *Moonshots and the New Industrial Policy* (s. 289–307). Cham: Springer.
- Takalo, T., Tanayama, T. & Toivanen, O. (2013). Estimating the benefits of targeted R&D subsidies. *Review of economics and statistics*, 95(1), 255–272.
- Thomson, R. & Jensen, P. (2013). The effects of government subsidies on business R&D employment: Evidence from OECD countries. *National Tax Journal*, 66(2), 281–309.
- Tillväxtanalys (2018). *Konkurrensen om internationell kompetens*, PM 2018:14.
- Tillväxtanalys (2020). *Utländska uppköp – en genväg till högre produktivitet och expansion i mindre företag?* PM 2020:06.
- Tillväxtanalys (2022). *Location of R&D within Swedish Multinational Enterprises*. Rapport 2022:07.
- Tillväxtanalys (2023). *Forskning och utveckling i internationella företag 2021*. Statistik 2023:06.
- Tillväxtanalys (2024a). *Förstudie till effektutvärdering av expertskatt – deskriptiv analys av Forskarskattenämndens beslut 2005–2019*. PM 2024:02.
- Tillväxtanalys (2024b). *Location of R&D within Swedish Multinational Enterprises*. Rapport 2024:02.

- Tillväxtanalys (2024c). *Effektutvärdering av expertskatten*. Rapport 2024:15.
- Tillväxtanalys (2024d). *Påverkar FoU-avdraget forskningspersonalens löner? En studie av övervältringseffekter 2014–2019*. Rapport 2024:16.
- Universitetskanslersämbetet (2021). *Vanligast att utländska doktorander arbetar inom högskolan*.
- Universitetskanslersämbetet (2024). *Doktorander och examina på forskarnivå 2023*.
- Vetenskapsrådet (2022). *Företagen som finansiärer och utförare i det svenska forskningssystemet*.
- Vetenskapsrådet (2023). *Kvalitet, implementering och nytta: en FoU-handbok för statliga myndigheter*.
- Warda, J. (2001). Measuring the Value of R&D Tax Treatment in OECD Countries. *STI Review No. 27: Special Issue on New Science and Technology Indicators*. OECD Publishing, Paris.
- Wigger, C. (2022). Who with whom? Untangling the effect of high-skilled immigration on innovation. *Journal of Economic Geography* 22:2, 449–476.
- Wilson, D. J. (2009). Beggar Thy Neighbor? The In-State, Out-of-State, and Aggregate Effects of R&D Tax Credits. *Review of Economics and Statistics* 91(2), 431–436.
- Young, C., Varner, C., Lurie, I.Z. & Prisinzano, R. (2016). Millionaire Migration and Taxation of the Elite: Evidence from Administrative Data. *Am Sociol Rev* 81, 421–446.

Offentligt tryck

- Prop. 1970/135. *Med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)*.
- Prop. 1984/85:76. *Om beskattning av vissa utländska forskare*.
- Prop. 1999/2000:2. *Inkomstskattelagen*.
- Prop. 2000/01:12. *Beskattning av utländska nyckelpersoner*.
- Prop. 2004/05:19. *Beskattning av utomlands bosatta*.
- Prop. 2011/12:1. *Budgetpropositionen för 2012*.

- Prop. 2013/14:1. *Budgetpropositionen för 2014.*
- Prop. 2016/17:50. *Kunskap i samverkan – för samhällets utmaningar och stärkt konkurrenskraft.*
- Prop. 2016/17:180. *En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag.*
- Prop. 2017/18:1. *Budgetpropositionen för 2018.*
- Prop. 2017/18:131. *Slopad skattefrihet för förmån av hälso- och sjukvård.*
- Prop. 2020/21:37. *Skattereduktion för förvärvsinkomster och utvidgad tidsgräns för expertskatt.*
- Prop. 2020/21:110. *Ytterligare förstärkt nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling.*
- Prop. 2022/23:79. *Nedsättningen av arbetsgivaravgifterna för personer som arbetar med forskning eller utveckling – höjt tak för avdraget.*
- Prop. 2023/24:16. *Utvidgad tidsgräns för expertskatt.*
- Prop. 2024/25:1. *Budgetpropositionen för 2025.*
- Ds 1984:16. *Utländska gästforskare beskattning.* Betänkande av innovationsskatteutredningen.
- SOU 2012:66. *Skatteincitament för forskning och utveckling.* Betänkande av företagsskattekommittén.
- SOU 2022:68. *Förnya tekniken i takt med tekniken – förslag för en ansvarsfull, innovativ och samverkande förvaltning.* Slutbetänkande av kommittén för teknologisk innovation och etik.
- SOU 2024:37. *Förbättrade ränteavdragsregler för företag.* Slutbetänkande av 2021 års utredning om vissa internationella företags-skattefrågor.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experterna Katarina Bartels och Patrick Krassén

Vi välkomnar att regeringen tillsatt föreliggande utredning. Vi bedömer på ett övergripande plan att förslagen är positiva. Sverige är en framgångsrik kunskapsnation med hög förädlingsgrad i produktionen och ett flertal världsledande forskningstunga företag. I och med den hårdnande internationella konkurrensen krävs att Sverige kontinuerligt utvärderar och anpassar regelverk för att bibehålla och stärka konkurrenskraften. Bristen på kompetens och svårigheten att rekrytera är en av företagets största utmaningar och konkurrensen om nyckelkompetens är hård, såväl mellan länder som mellan branscher.

Såväl FoU-avdraget som expertskatten syftar till att delvis kompensera för Sveriges höga skattekostnader för arbetskraft, som främst gör sig gällande genom höga marginalsatser och socialavgifter. Dessa båda regelverk stärker, allt annat lika, svenska företags och forskningsmiljöers internationella konkurrenskraft, vilket enligt ekonomisk forskning är en nyckelfaktor för ökad produktivitet i ekonomin och en ökad innovationsgrad. Utöver reformer inom dessa regelverk behöver Sverige genomföra ytterligare reformer på ett antal områden för att fortsatt ge företag tillväxtfrämjande förutsättningar.

Föreslagna förändringar gällande FoU-avdraget

Enligt direktiven ska utredningen föreslå förändringar av reglerna om FoU-avdraget för att öka företagets investeringar i forskning och utveckling och för att ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige. Mycket av den kritik som riktats mot

nuvarande regelverk gäller att det är alltför svårtillämpat och har en påtagligt svag koppling till hur FoU-arbetet bedrivs i praktiken, samt att beviskraven är alltför höga. Vi delar den slutsats som framkommer i utredningens analys av tillämpningsproblemen och instämmer i att de föreslagna förändringarna av framför allt definitionerna torde kunna innebära ett bättre fungerande regelsystem.

Samtidigt är det svårt att i lagtext skapa förutsebara och rättssäkra definitioner av begreppen forskning och utveckling. Att begreppets innebörd förtydligas i förarbeten är därför viktigt för att ge ledning för tolkning av begreppet, men lika viktigt är att lagstiftaren i ett fall som detta skickar en tydlig handlingsdirigerande signal till de tillämpande myndigheterna. Tolkningen av begreppen måste vara dynamiska och följa samhällsutvecklingen, och bör ske utifrån ett näringslivsperspektiv. Därför är det positivt att det tydligt framgår av betänkandet att avsikten är att definitionerna av begreppen ska förtydligas och utvidgas. Till skillnad från förarbetena till nu gällande lagstiftning finns i denna utredning mer utvecklade beskrivningar av hur utveckling kan bedrivas samt hur den rättsliga bedömningen ska ske. Detta betänkandes beskrivning av hur bedömningen bör ske uppfattar vi som mer näringslivsorienterad. Vidare välkomnar vi att betänkandets förslag innebär att bedömningen kan och bör göras utifrån ett helhetsperspektiv utan krav på att företagen måste styrka samtliga moment ner på detaljnivå. Detta torde enligt vår mening medföra ett mer funktionellt regelsystem som tydligare fullgör sitt syfte, nämligen att öka incitamenten för de svenska företagens investeringar i forskning och utveckling.

Frågan om förhandsbesked

Utredningen gör bedömningen att det inte ska införas någon möjlighet att söka förhandsbesked i fråga om rätten till FoU-avdrag. I stället föreslås att Skatteverket ska begära in ett yttrande från annan myndighet om detta krävs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling. Mycket av de svårigheter som såväl företag som Skatteverket upplever med tillämpningen av nuvarande regelverk torde i stor utsträckning bero på att Skatteverkets handläggare inte har tillräcklig kompetens i de komplicerade tekniska frågor som ärendena handlar om. En möjlighet att få frågan prövad av en

instans med en annan kompetensprofil än en rent skatterättslig skulle kunna leda till en ökad effektivisering i reglerna och en bättre förutsebarhet för näringslivet. Enligt vår uppfattning förtjänar denna fråga ytterligare uppmärksamhet och skulle exempelvis kunna utredas vidare i samband med en översyn av förhandsbeskedsinstitutet som sådant. Det tilläggsdirektiv som utredningen erhållit, där ytterligare ett incitament för forskning och utveckling ska utredas, innebär också att frågan om vad som i skatterättslig mening anses som forskning och utveckling kan få allt större betydelse framöver.

Föreslagna förändringar gällande expertskatten – kompetensregeln

Utredningen föreslår att kompetensregeln ändras så att skattelättnader ska beviljas för personer vars arbete till väsentlig del avser forskning eller utveckling. Därtill krävs enligt förslaget att arbetstagaren har en doktorsexamen eller motsvarande erfarenheter som är av betydelse för arbetsuppgifterna.

Den föreslagna avgränsningen, till att endast avse personer som arbetar med FoU, kommer medföra att visa kategorier som i dag kan erhålla skattelättnad inte kommer omfattas om förslaget genomförs. Nyckelpersoner samt personer med specialistkunskaper men som inte arbetar inom FoU kommer enligt förslaget uteslutas från skattelättnad. Syftet med förslaget är enligt utredningen att kompetensregeln ska förtydligas och förenklas.

Bristen på kompetens och svårigheten att rekrytera är en av företagens största utmaningar, såväl nu som i framtiden. Utmaningen att hitta rätt kompetens finns i hela landet och i alla typer av företag. Det är många olika former av kompetens som efterfrågas; allt ifrån personer med eftergymnasial utbildning från yrkeshögskolor till spjutspetsforskare etc. I många fall finns inte kompetensen i Sverige, utan företag behöver konkurrera på den internationella marknaden.

Utredningens förslag att förtydliga att man alltid har rätt till expertskatt om man kommer till Sverige för att arbeta med FoU-uppgifter samt har doktorsexamen eller motsvarande erfarenhet är positivt och innebär såväl ett förtydligande som en förenkling. Noteras bör dock att utredningens förslag innebär att Forskarskatte-

nämnden har att ta ställning till om arbetet som ska utföras utgör FoU-arbete eller inte, en prövning som inte sker i dag.

Däremot har vi svårt att se att förslaget att ta bort två kategorier som i dag berättigar till expertskatt innebär någon förenkling. Förslaget innebär visserligen en något mindre omfattande lagstiftning men det gör det inte enklare för företagen att rekrytera angelägen nyckelkompetens, vilket är det väsentliga syftet med reglerna. Konkurrenskraften jämfört med andra länder ökar inte heller genom den föreslagna förändringen.

Med hänsyn till att det inte dag inte görs någon bedömning av huruvida en individ arbetar med FoU eller inte, är det svårt att bedöma vilka effekter förslaget att införa en sådan avgränsning kan få. Helt klart är att visa kategorier som i dag erhåller skattelättnader inte kommer vara berättigade till sådana enligt utredningens förslag. Det gäller exempelvis personer med expertkompetens inom anläggning av stora infrastrukturprojekt eller inom montering/byggnation av stora industrianläggningar. Enligt vår mening är det olyckligt att begränsa tillämpningsområdet av expertskatten på detta sätt när det finns en existerande lagstiftning som ger möjlighet att rekrytera med skattelättnad inom fler kategorier än FoU-området. Det är viktigt att expertskatten upplevs som konkurrenskraftig i ett internationellt perspektiv och det faktum att den i vissa delar är mer förmånlig än motsvarande regler i andra länder bör inte ses som ett problem, utan som ett viktigt inslag i främjandet av ökad konkurrenskraft när det gäller att få personer, vars kompetens skulle stärka det svenska näringslivets konkurrenskraft, att välja anställning i Sverige.

Att förtydliga tillämpningsområdet för expertskatten i de delar som föreslås i utredningen samt att bibehålla reglerna för de övriga kategorierna, kombinerat med ett motsvarande kompetenskrav (doktorsexamen eller motsvarande), skulle enligt vår bedömning ge en för det svenska näringslivet bättre lösning.

Finansiering

Utredningen föreslår att förslagen skulle kunna finansieras genom en höjning av den allmänna löneavgiften.

Med hänsyn till att såväl FoU-avdraget som expertskatten syftar till att kompensera för den höga skattekostnaden på arbetskraft fram-

står det som kontraproduktivt att som finansiering öka just skattekostnaden för arbetskraft. Finansieringen bör därför i stället hämtas inom ramen för reformutrymmet eller budgetens utgiftssida.

Särskilt yttrande av experten Håkan Gustavsson

Utredningen har övervägt om kravet på svensk arbetsgivare ska slopas men föreslår att det ska finnas kvar.

Som utredningen konstaterar framgår det inte av förarbetena varför kravet på arbetsgivaren har införts, men det kan antas att avsikten varit att främst svenska verksamheter ska kunna dra nytta av den aktuella kompetensen. Det ger visst stöd för att någon form av ekonomiskt arbetsgivarbegrepp ska användas vid tillämpningen av 11 kap. 22 § IL.

I bestämmelserna om ansökningsprocessen är arbetsgivare däremot definierat som den som betalar ut ersättning (1 § andra stycket lagen om Forskarskattenämnden). Det naturliga bör vara att ett begrepp har samma innebörd i de formella förutsättningarna för skattelättnad som i förfarandet. I det ursprungliga förslaget till nuvarande regler gällde också ett enhetligt arbetsgivarbegrepp eftersom både de materiella bestämmelserna och förfarandet skulle regleras i en särskild lag (Ds 1999:25). Propositionen dröjde dock tills efter införandet av IL och de materiella bestämmelserna lades då över i IL. Någon diskussion kring betydelsen för arbetsgivarbegreppet fördes dock inte.

Den osäkerhet kring innebörden av arbetsgivarbegreppet som nu råder är otillfredsställande och bidrar inte till konkurrenskraftiga regler. En ordning där begreppet skulle ha olika innebörd är vidare olämplig ur ett systematiskt perspektiv.

Då syftet med kravet på svensk arbetsgivare är oklart och kravet leder till vissa tillämpningsproblem bör det enligt min mening kunna slopas. Risken för att skattelättnader i vissa speciella situationer annars skulle kunna beviljas utan att det gynnar svenska företag motiverar inte heller ensamt att kravet ska behållas.

Kommittédirektiv 2023:81

Skatteregler som gynnar forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna

Beslut vid regeringssammanträde den 8 juni 2023

Sammanfattning

En särskild utredare ska se över nedsättningen av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften för personer som arbetar med forskning eller utveckling (FoU-avdraget), samt skattelättnaden för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner (expertskattereglerna). Syftet är att ge företag incitament till ökade investeringar i forskning och utveckling samt att skapa bättre förutsättningar för företag att attrahera och behålla internationell nyckelkompetens.

Utredaren ska i fråga om FoU-avdraget bl.a.

- utvärdera vilken betydelse FoU-avdraget har haft som skatteincitament för FoU och om avdraget har fått den effekt som avsågs vid införandet,
- analysera om det finns behov av att utvidga socialavgiftslagens definitioner av forskning och utveckling för att de i högre utsträckning ska omfatta FoU-verksamhet som leder till positiva externa samhällsekonomiska effekter,
- analysera hur definitionerna av forskning och utveckling ska utformas för att avgränsningen mot sådant arbete som faller utanför FoU-avdragets tillämpningsområde ska bli tydligare,
- analysera om storleken på FoU-avdraget behöver justeras för att avdraget ska utgöra ett effektivt incitament för företag att öka investeringar i FoU och placera sin FoU-verksamhet i Sverige,

- analysera om det bör införas ett särskilt ansökningsförfarande, innefattande en annan myndighet utöver Skatteverket, för prövning av rätten till avdrag, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska i fråga om expertskatten bl.a.

- i den omfattning det bedöms lämpligt utvärdera om expertskattereglerna har fått den effekt som avsågs vid införandet,
- göra en översyn av expertskattereglerna och föreslå de ändringar som bedöms lämpliga i syfte att öka reglernas internationella konkurrenskraft och hantera eventuella svårigheter som identifierats i rättstillämpningen,
- analysera om den procentuella andelen av lönen, arvudet eller liknande ersättning eller förmån av arbetet som är skattefri enligt expertskattereglerna bör höjas,
- analysera om tidsgränsen för skattelättnaden bör förlängas,
- analysera om den s.k. kompetensregeln borde utformas på ett annat sätt för att bli mer förutsebar och konkurrenskraftig eller slopas och helt ersätts av den s.k. beloppsregeln,
- analysera om lönenivån enligt beloppsregeln bör sänkas och om lönenivån bör vara differentierad, och då ta hänsyn till att löneläget kan skilja sig åt mellan olika yrkeskategorier,
- analysera om kravet på medborgarskap bör slopas och, i så fall, analysera om den period då arbetstagaren inte ska ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige bör förlängas, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 15 januari 2025.

Uppdraget att se över FoU-avdraget

FoU-avdraget som incitament för forskning och utveckling

Den 1 januari 2014 infördes FoU-avdraget som ett skatteincitament för FoU. I korthet innebär reglerna att arbetsgivare har rätt till ett avdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna för personer som arbetar med FoU. På sådan ersättning till personer som arbetar med FoU som berättigar till avdrag från arbetsgivaravgifterna och som utges efter den 31 mars 2020 ska även den allmänna löneavgiften sättas ned i motsvarande utsträckning.

Vid införandet av FoU-avdraget framhölls att goda förutsättningar för FoU är av stor betydelse för Sverige för att skapa tillväxt i en globaliserad ekonomi. Det bedömdes finnas en risk att det görs för lite FoU i förhållande till vad som är samhällsekonomiskt optimalt och därför ansågs det vara angeläget att vidta åtgärder för att underlätta för företag att investera i FoU. Därutöver hade ett flertal länder inom EU infört särskilda skattesystem för att öka incitament för FoU och det kunde inte uteslutas att Sverige, i avsaknad av ett särskilt skatteincitament, skulle riskera att gå miste om investeringar i sådan verksamhet. Mot denna bakgrund bedömdes det finnas skäl att införa ett skatteincitament för FoU och att incitamentet borde utformas som en nedsättning av arbetsgivaravgifterna (prop. 2013/14:1).

Reglerna om FoU-avdraget har ändrats vid flera tillfällen i syfte att förbättra möjligheterna för företag att bedriva FoU. Storleken på FoU-avdraget har höjts genom att avdraget har utvidgats till att även innefatta en nedsättning av den allmänna löneavgiften (prop. 2019/20:68). Kravet på hur stor del av arbetstiden under kalendermånaden som den anställde ska ha arbetat med FoU hos den avgiftsskyldige för att avdrag ska få göras, det s.k. arbetstidsvillkoret, har sänkts från minst tre fjärdedelar av arbetstiden till minst hälften av arbetstiden (prop. 2020/21:110). Därutöver har det högsta sammanlagda avdraget från arbetsgivaravgifterna som får göras för samtliga personer som arbetar med FoU hos den avgiftsskyldige höjts i omgångar och kommer fr.o.m. den 1 juli 2023 att uppgå till 1,5 miljoner kronor (prop. 2022/23:79).

Utvärdering av FoU-avdraget

I samband med att FoU-avdraget infördes konstaterades det att reglerna borde följas upp och utvärderas när lagstiftningen varit i kraft en tid (prop. 2013/14:1). Även om FoU-avdraget har förstärkts vid flera tillfällen så har reglerna för rätt till avdrag i huvudsak varit oförändrade sedan de infördes 2014. Eftersom lagstiftningen har varit i kraft i snart tio år finns det skäl att följa upp FoU-avdraget och utvärdera hur det har fungerat i praktiken och om de effekter som avsågs med lagstiftningen har uppnåtts.

Utredaren ska därför

- utvärdera vilken betydelse FoU-avdraget har haft som skatteincitament för FoU och om avdraget har fått den effekt som avsågs vid införandet,
- utvärdera vilken effekt de förstärkningar av FoU-avdraget som gjorts har haft på företagens investeringar i FoU,
- analysera om FoU-avdraget har medfört några oförutsedda eller negativa effekter, t.ex. i form av samhällsekonomiska snedvridningar, och
- identifiera eventuella svårigheter som uppkommit i rättstillämpningen.

Översyn av FoU-avdraget

I den nationalekonomiska litteraturen beskrivs ett väl etablerat samband mellan satsningar på FoU, ökad produktivitet och ekonomisk tillväxt. Mer FoU leder inte bara till ökad produktivitet hos det företag som utför den, utan har också positiva externa effekter. Bland annat ökar överföring av teknik och kunskap till andra företag, s.k. spillover, vilket innebär att takten i forskningsframstegen kan förväntas öka. Detta kan också leda till att kunskapskluster inom olika forskningsintensiva sektorer uppstår eller att redan existerande kluster växer ytterligare. Samtidigt kan det bli lättare för företagen att attrahera internationell kompetens och kapital. Även antalet företagsetableringar förväntas öka. Som konstaterades vid införandet av FoU-avdraget kan det företag som står för kostnaden för FoU generellt sett inte tillgodogöra sig hela avkastningen på investeringen och

det finns därför en risk att det görs för lite FoU i förhållande till vad som är samhällsekonomiskt optimalt. Det finns därför skäl att på olika sätt subventionera FoU så att marginalkostnaden för att investera i ytterligare FoU sjunker och fler projekt kan förväntas bli lönsamma för företagen. Skatteregler som stimulerar företag att investera i sådan verksamhet är en av flera ändamålsenliga åtgärder för att uppnå de positiva samhällsekonomiska effekterna som investeringar i FoU kan leda till. FoU-avdraget har en viktig roll i detta sammanhang.

Svenskt Näringsliv har i en skrivelse till regeringen (Fi2022/02169) anfört att reglerna om FoU-avdraget är förenade med tolknings- och tillämpningsproblem som motverkar att avdraget får avsedd effekt och begärt en översyn av regelverket. En av de frågor som organisationen lyfter som angelägen är behovet av breddning av socialavgiftslagens definitioner av FoU. I detta sammanhang anføres bl.a. att Skatteverket dels tillämpar begreppet utveckling för restriktivt, dels anser att mjukvaruutveckling normalt sett inte utgör forskning eller utveckling. Därutöver lyfter Svenskt Näringsliv behov av vägledande kriterier för vad som omfattas av respektive definition och en utvärdering av om Skatteverket är bäst lämpad myndighet att pröva vad som ska betraktas som FoU. Under beredningen av det senaste förslaget om förstärkning av FoU-avdraget har liknande synpunkter framförts av ett flertal remissinstanser (prop. 2022/23:79).

FoU-avdraget är ett viktigt instrument för att främja företagens investeringar i FoU och det är angeläget att lagstiftningen är ändamålsenligt utformad. Resultatet från den utvärdering som utredaren ska göra bör därför användas i syfte att åstadkomma ett FoU-avdrag som leder till ökade investeringar i FoU i förhållande till dagens system.

Utredaren ska därför

- göra en översyn av reglerna om FoU-avdraget och föreslå de ändringar som bedöms lämpliga i syfte att öka företagens investeringar i FoU och ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska särskilt uppmärksamma de frågor som anges nedan och utgå från att FoU-avdraget ska vara attraktivt för företag av alla storlekar. Det ligger inte i utredarens uppdrag att föreslå att FoU-

avdraget ska utformas på något annat sätt än som en nedsättning av socialavgifterna.

Definitionerna av forskning och utveckling

För att en arbetsgivare ska ha rätt till FoU-avdrag måste arbetet som utförs av den anställde omfattas av socialavgiftslagens definition av forskning eller utveckling. Med forskning avses systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap (1 kap. 11 § socialavgiftslagen [2000:980], förkortad SAL). Med utveckling avses systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster eller produktionsprocesser eller väsentligt förbättra redan existerande sådana (1 kap. 12 § SAL).

Definitionerna av forskning och utveckling har en avgörande betydelse för FoU-avdragets tillämpningsområde och därmed även dess effekt. För att reglerna ska fungera väl i praktiken och risken för tillämpnings- och gränsdragningsproblem begränsas behöver definitionerna ha en så tydlig avgränsning som möjligt. Som framgår ovan har det förekommit kritik mot dagens definitioner, t.ex. att de är för snäva, och det bör därför utredas om dessa är ändamålsenligt utformade.

Utredaren ska se över hur forskning och utveckling ska definieras i socialavgiftslagen för att avgränsningen mot sådant arbete som faller utanför avdragets tillämpningsområde ska bli tydligare. Tydligare definitioner bör underlätta vid tolkning och tillämpning av regelverket samt leda till att förutsebarheten ökar. Utredaren ska även överväga om det finns behov av att tydliggöra definitionerna av forskning och utveckling avseende mjukvaruutveckling. Därutöver finns det också skäl att överväga om den nuvarande avgränsningen på ett ändamålsenligt sätt omfattar sådan FoU-verksamhet som leder till positiva externa samhällsekonomiska effekter eller om FoU-avdragets tillämpningsområde bör utvidgas genom bredare definitioner av forskning eller utveckling. Definitionerna ska dock även framöver endast omfatta sådan FoU-verksamhet som bedrivs i kommersiellt syfte.

För att Sverige inte ska gå miste om investeringar i FoU behöver reglerna om FoU-avdraget vara internationellt konkurrenskraftiga.

Eftersom definitionerna av forskning och utveckling har en central roll för att en arbetsgivare ska ha rätt till FoU-avdrag är det lämpligt att utredaren i detta sammanhang undersöker hur forskning och utveckling avgränsas inom motsvarande skatteincitament i jämförbara länder.

Utredaren ska därför

- analysera om det finns behov av att utvidga socialavgiftslagens definitioner av forskning och utveckling för att de i högre utsträckning ska omfatta FoU-verksamhet som leder till positiva externa samhällsekonomiska effekter,
- analysera hur definitionerna av forskning och utveckling ska utformas för att avgränsningen mot sådant arbete som faller utanför FoU-avdragets tillämpningsområde ska bli tydligare,
- vid dessa analyser i lämplig omfattning ta hänsyn till hur forskning och utveckling definieras och avgränsas inom motsvarande skatteincitament i jämförbara länder, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

FoU-avdragets storlek

FoU-avdraget regleras i 2 kap. 29–31 §§ SAL och innebär att vid beräkningen av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU ska avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för dessa personer. Avdraget får inte medföra att de avgifter som ska betalas understiger ålderspensionsavgiften. Det sammanlagda avdraget för samtliga personer som arbetar med FoU hos den avgiftsskyldige får fr.o.m. den 1 juli 2023 inte överstiga 1,5 miljoner kronor per månad (prop. 2022/23:79). En förutsättning för avdraget är att personerna har arbetat med FoU i en viss utsträckning, som huvudregel under minst hälften och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid under kalendermånaden. Vid bedömningen av avdragsrätten ska flera avgiftsskyldiga som ingår i samma koncern och som uppfyller villkoren för att få göra avdrag anses som en avgiftsskyldig. På sådan ersättning till personer som arbetar med forskning eller utveckling som berättigar till avdrag från arbetsgivaravgifterna ska även den allmänna löneavgiften sättas ned med 10 procentenheter, men ska dock som lägst anses vara 0 procent (3 § lagen [1994:1920] om allmän löneavgift).

Sedan införandet har FoU-avdraget förstärkts vid flera tillfällen i syfte att förbättra möjligheterna för företag att bedriva FoU. Den procentuella nedsättningen, dvs. avdraget som ska göras från arbetsgivaravgifterna och nedsättningen av den allmänna löneavgiften, är i dag på en sådan nivå att ytterligare nedsättningar av avgifterna endast kan ske i begränsad omfattning eftersom ålderspensionsavgiften inte får reduceras. Det beloppsmässiga taket för avdraget är så högt att endast en mindre krets av företag når upp till det.

Storleken på FoU-avdraget är viktig för att regelverket ska ha en betydande inverkan på omfattningen av företagens FoU-verksamhet och vid företagens beslut om placering av sådan verksamhet i Sverige. Med det som utgångspunkt finns det skäl att överväga om den nuvarande nivån på FoU-avdraget är ändamålsenlig eller om ett högre avdrag skulle kunna leda till att mer FoU genereras till en offentlig-finansiell effekt som är proportionerlig i förhållande till den samhälls-ekonomiska nyttan. Mot bakgrund av att den nuvarande utformningen av FoU-avdraget innebär att det finns begränsade möjligheter att höja avdraget, finns det skäl att överväga om FoU-avdraget bör utformas på ett annat sätt än i dag. Syftet är att skapa bättre förutsättningar för att dimensionera avdragets storlek till den avsedda incitamenteffekten. FoU-avdraget ska dock fortfarande vara utformat som en nedsättning av socialavgifterna. Det kan t.ex. övervägas om FoU-avdraget ska utformas som en nedsättning av socialavgifterna där endast ålderspensionsavgiften betalas på ersättning upp till ett visst belopp. En ändrad utformning av FoU-avdraget kan också övervägas utan att en höjning av avdragets storlek föreslås, men den ska i så fall leda till en förenkling av regelverket och innebära att den praktiska hanteringen av avdraget hos företag och myndigheter underlättas.

Om utredaren föreslår att FoU-avdragets tillämpningsområde ska utvidgas genom t.ex. en bredare definition av forskning och utveckling, ska utredaren särskilt överväga om, och i så fall hur, storleken på avdraget ska anpassas för att den ska vara proportionerlig i förhållande till FoU-avdragets förväntade samhälls-ekonomiska effekt.

Utredaren ska därför

- analysera om storleken på FoU-avdraget behöver justeras för att avdraget ska utgöra ett effektivt incitament för företag att öka investeringar i FoU och placera sin FoU-verksamhet i Sverige,

- analysera om det finns ett mer ändamålsenligt sätt att utforma FoU-avdraget på än som ett avdrag vid avgiftsberäkningen och nedsättning av den allmänna löneavgiften i syfte att skapa ett större utrymme att höja avdraget eller för att förenkla regelverket,
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Prövning av rätten till FoU-avdrag

Arbetsgivare som vill utnyttja FoU-avdraget gör det genom att i arbetsgivardeklarationen begära avdrag med ett visst belopp och fylla i underlag för avdraget, dvs. den ersättning som utgetts till de anställda som arbetar med FoU. Skatteverket fattar beslut om arbetsgivaravgifter för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i deklarationen. Om deklarationen har lämnats in i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om avgifterna ha fattats i enlighet med deklarationen (s.k. automatiskt beslut).

Ett skäl till att utforma FoU-avdraget som en nedsättning av arbetsgivaravgifterna var att avdraget, genom att kopplas till arbetsgivardeklarationen, inte skulle kräva ett ansökningsförfarande och skulle vara förhållandevis enkelt att administrera. Det är viktigt att prövningen av rätten till FoU-avdrag präglas av enkelhet, men detta behöver vägas mot behovet av ett förutsebart och rättssäkert system. De övriga förslag som utredaren ska lämna med anledning av översynen, inte minst förslag i fråga om definitionerna av forskning och utveckling, bör innebära att reglerna om FoU-avdraget blir tydligare och mer förutsebara. Det är lämpligt att vid översynen överväga om ändrade förfaranderegler vid prövningen av rätten till avdrag kan leda till ytterligare förbättringar i detta avseende. Det finns därför skäl att utreda om ett särskilt ansökningsförfarande bör införas i syfte att säkerställa att bedömningar av vad som utgör sådan FoU som omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde görs av en myndighet som har bäst förutsättningar att göra sådana bedömningar. Utgångspunkten är dock att Skatteverket fortfarande ska pröva att förutsättningarna i övrigt för rätt till FoU-avdrag är uppfyllda och att samma typ av förfarande ska gälla för samtliga avgiftsskyldiga.

Införandet av en ny ordning för prövningen av rätten till avdrag behöver övervägas noggrant. Utredaren ska överväga eventuella för-

bättringar inom det nuvarande förfarandet men det står utredaren fritt att lämna andra förslag om de bedöms mer ändamålsenliga.

Utredaren ska därför

- analysera om reglerna för Skatteverkets prövning av rätten till FoU-avdrag behöver kompletteras när det gäller bedömningen av vad som ska anses utgöra forskning och utveckling för att säkerställa ett effektivt och rättssäkert förfarande,
- analysera om det bör införas ett särskilt ansökningsförfarande, innefattande en annan myndighet utöver Skatteverket, för prövning av rätten till avdrag och om det bedöms lämpligt lämna förslag på ett sådant förfarande,
- vid analysen enligt punkterna ovan, ta särskild hänsyn till att den administrativa bördan och den ekonomiska kostnaden för företag och berörda myndigheter inte får bli oproportionerligt stor eller leda till att handläggningstiden ökar i avsevärd utsträckning, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att se över expertskattereglerna

Expertskatteregler för att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft

Gällande expertskatteregler, som ersatte tidigare regler med vissa skattelättnader för utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige, fick sin huvudsakliga utformning 2001 och finns i 11 kap. 22–23 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Reglerna innebär att utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner ges en viss skattelättnad i Sverige under förutsättning att de uppfyller vissa kvalifikationer. Samtidigt minskar underlaget för socialavgifter i motsvarande mån. Syftet med reglerna är att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft, skapa incitament för internationella företag att välja Sverige för nyetableringar och stimulera företag att se till att koncernledande funktioner som kräver utländsk personal finns/ placeras i Sverige. Minskade lönekostnader skulle göra det möjligt för svenska företag att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer. Ytterligare ett viktigt syfte med expertskatten är att stärka Sveriges internationella kon-

kurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och bidra till att ny kunskap och teknik kommer svensk ekonomi till del (prop. 2000/01:12 s. 18).

Med anledning av att expertskattereglerna kritiserats för att vara oförutsebara ändrades reglerna 2012 genom införandet av den s.k. beloppsregeln (prop. 2011/12:1 s. 240). Beloppsregeln innebär i korthet att en arbetstagare som har en ersättning per månad som överstiger två gånger prisbasbeloppet ska ges skattelättnad utan att det görs någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer.

Utvärdering av expertskattereglerna

I skatteutskottets rapport *Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner* (2014) kommer skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp fram till att problemen med expertskattereglernas oförutsebarhet alltjämt kvarstår (s. 130–133). Gruppen noterar att trots den ökade förutsebarheten som beloppsregeln innebär har den förväntade ökningen av antalet personer som omfattas av skattelättnaden inte infunnit sig. Vidare konstateras i rapporten att antalet forskare som beviljas skattelättnad i Danmark är högre än i Sverige och att denna skillnad sannolikt är en konsekvens av att de danska expertskattereglerna i flera avseenden är mer generösa än motsvarande svenska regler när det gäller kategorin forskare. Skillnader i expertskattereglernas utformning mellan Sverige och andra länder kan enligt rapporten få betydelse för i vilken utsträckning de svenska expertskattereglerna används och skillnader i reglernas utformning ter sig än viktigare när det gäller närliggande konkurrentländer.

Sedan skatteutskottet överlämnade sin rapport 2014 och fram till 2019 har den procentuella ökningen av det totala antalet personer som omfattas av expertskatt varit lägre i Sverige än i Danmark. Under 2019 uppgick antalet personer med expertskatt i Sverige till 2 958 enligt Skatteverket medan motsvarande siffra i Danmark var 7 699 enligt det danska Skatteministeriet.

Mot denna bakgrund och då lagstiftningen har varit i kraft i drygt tjugo år finns det skäl att följa upp och utvärdera hur expertskatte-

reglerna har fungerat i praktiken och om de effekter som avsågs med lagstiftningen har uppnåtts.

Utredaren ska därför

- i den omfattning det bedöms lämpligt utvärdera om expertskattereglerna har fått den effekt som avsågs vid införandet, och
- identifiera eventuella svårigheter som uppkommit i rättstillämpningen.

Översyn av expertskattereglerna

För att syftet med de svenska expertskattereglerna ska uppnås är det viktigt att reglerna är konkurrenskraftiga ur ett internationellt perspektiv. Företag som är etablerade i Sverige riskerar annars att ha sämre förutsättningar att rekrytera experter, forskare och andra nyckelpersoner från utlandet jämfört med företag i viktiga konkurrentländer.

Svenskt Näringsliv har i en skrivelse till regeringen (Fi2017/02556) begärt vissa ändringar av expertskattereglerna. I skrivelsen anförts bl.a. att expertskattereglerna upplevs som oförutsägbara, att förfarandet är såväl resurskrävande som långsamt och att det uppställs alltför höga krav för att skattelättnad ska medges. I samband med beredningen av förslaget att förlänga skattelättnaden enligt expertskattereglerna från tre till fem år 2021 framförde flera remissinstanser liknande synpunkter (prop. 2020/21:37).

Sammantaget finns det tecken på att de svenska expertskattereglerna inte är konkurrenskraftiga ur ett internationellt perspektiv. Det finns därför skäl att se över på vilket sätt reglerna kan förändras för att bli mer internationellt konkurrenskraftiga och på så sätt säkerställa att reglerna uppfyller sitt syfte. En sådan översyn bör även inkludera på vilket sätt reglerna kan förändras för att hantera eventuella svårigheter som identifierats i rättstillämpningen.

Utredaren ska därför

- göra en översyn av expertskattereglerna och föreslå de ändringar som bedöms lämpliga i syfte att öka reglernas internationella konkurrenskraft och hantera eventuella svårigheter som identifierats i rättstillämpningen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska särskilt uppmärksamma de frågor som anges nedan.

Kartläggning

För att kunna säkerställa att Sverige har konkurrenskraftiga expertskatteregler är det viktigt att kartlägga hur motsvarande regler ser ut i jämförbara länder. De danska expertskattereglerna användes som förebild vid införandet av beloppsregeln 2012 (prop. 2011/12:1 s. 244). De danska reglerna bör därför särskilt analyseras vid denna kartläggning, framför allt då antalet personer som omfattas av expertskatt är betydligt högre i Danmark än i Sverige.

Utredaren ska därför

- i den omfattning det bedöms lämpligt kartlägga motsvarande expertskatteregler i andra europeiska länder, bl.a. Danmark.

Skattelättnadens omfattning

För personer som uppfyller villkoren för att beviljas expertskatt undantas i dag dels 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, dels vissa ersättningar för utgifter som arbetstagaren har haft på grund av vistelsen i Sverige från beskattning (11 kap. 23 § första stycket IL). Skattelättnaden tillämpas under högst fem år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades (11 kap. 22 § fjärde stycket IL).

När expertskattereglerna fick sin huvudsakliga utformning 2001 ansåg regeringen att storleken på den föreslagna skattelättnaden torde ligga i nivå med den skattelättnad som erbjuds enligt motsvarande regler i flera andra länder inom Europeiska unionen (prop. 2000/01:12 s. 21). De svenska expertskattereglerna har varit i kraft i över tjugo år och det finns därmed anledning att se över om storleken på skattelättnaden bör justeras för att de svenska reglerna ska vara konkurrenskraftiga vid en internationell utblick. I samband med detta ska utredaren även överväga om tidsgränsen för skattelättnaden bör förlängas. Det ska noteras att inför budgetpropositionen för 2024 har regeringen remitterat en promemoria med förslag om att skattelättnaden enligt expertskattereglerna ska utvidgas till att gälla under högst sju år.

Utredaren ska därför

- analysera om den procentuella andelen av lönen, arvodet eller liknande ersättning eller förmån av arbetet som är skattefri bör höjas,
- analysera om tidsgränsen för skattelättnaden bör förlängas och, i sådant fall, om skattelättnaden successivt bör trappas ned mot slutet av tidsgränsen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Vid analysen ska utredaren beakta risken för undanträngningseffekter på arbetsmarknaden för svensk arbetskraft och konkurrenssnedvridningar genom att t.ex. vissa företag gynnas på ett oproportionerligt sätt.

Vilka personer bör omfattas av skattelättnaden?

Enligt den s.k. kompetensregeln omfattar expertskattereglerna experter, forskare och andra nyckelpersoner om arbetet avser 1) specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, 2) kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller 3) företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag (11 kap. 22 § första stycket IL). Arbetstagare kan även beviljas skattelättnad om de får lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad som överstiger två gånger prisbasbeloppet, den s.k. beloppsregeln (11 kap. 22 § tredje stycket IL). Det innebär att en arbetstagare som har en ersättning som överstiger denna nivå alltid ska ges skattelättnad utan att det görs någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer.

En förutsättning för att expertskattereglerna ska kunna utnyttjas och faktiskt påverka förutsättningarna för en anställning är att parterna någorlunda säkert kan veta att reglerna är tillämpliga redan när förhandlingar om anställningen börjar. Kompetensregeln har kritiserats för att vara oförutsebar, vilket skulle kunna motverka att expertskatten används i rekryteringssyfte (prop. 2011/12:1 s. 240). Beloppsregeln infördes i syfte att förenkla reglerna och öka förutse-

barheten, men av skatteutskottets rapport framgår att kritiken mot kompetensregelns oförutsebarhet kvarstår.

Av skatteutskottets rapport framgår att kritik även har riktats mot att kompetensregeln ställer alltför höga krav för att skattelättnad ska medges för forskare (s. 115–116) och att de danska expertskattereglerna i flera avseende är mer generösa än de svenska reglerna. Som exempel nämns bl.a. att prövningen i Danmark utgår från OECD:s riktlinjer för grundforskning och tillämpad forskning, vilket innebär att det i Danmark räcker att forskaren har en doktorsexamen, medan det enligt praxis i Sverige förutom avlagd doktorsexamen också krävs två års postdoktorstjänstgöring för att skattelättnad ska medges (s. 133).

När beloppsregeln infördes 2012 bestämdes lönenivån utifrån den genomsnittliga årslönen för de personer som omfattades av expertskatten (prop. 2011/12:1 s. 244). Regeringen beaktade då att en lönenivå på två prisbasbelopp i princip motsvarade den lönenivå som fanns i de danska expertskattereglerna. Sedan 2012 har lönenivån i Danmark ökat från 69 300 danska kronor (2012) till 72 500 danska kronor (2023) medan lönenivån i Sverige har ökat från 88 000 kronor (2012) till 105 000 kronor (2023), dvs. i Danmark har lönenivån ökat med cirka 5 procent medan den i Sverige har ökat med cirka 19 procent. I Svenskt Näringslivs skrivelse från 2017 anfördes att jämförelsen med den danska lönenivån vid beloppsregelns införande inte tog hänsyn till hur socialavgifterna skiljer sig åt mellan länderna samt att den danska lönenivån sänktes kraftigt 2015, dvs. efter införandet av den svenska beloppsregeln. Den omständigheten att lönenivån bestäms utifrån prisbasbeloppet, som följer inflationen, innebär att lönenivån har ökat markant under de senaste åren då inflationen har varit hög.

Mot denna bakgrund bedöms det sammantaget finnas skäl att se över såväl behovet av kompetensregeln och dess utformning som lönenivån enligt beloppsregeln i syfte att uppnå mer förutsebara och internationellt konkurrenskraftiga regler. När det gäller beloppsregeln bör det övervägas om en differentierad lönenivå är lämplig, dvs. om olika yrkeskategorier bör ha olika lönenivåer, särskilt för det fall att utredaren föreslår att kompetensregeln ska slopas och helt ersättas av beloppsregeln. Ett skäl till det är att t.ex. forskare typiskt sett har lägre löner än de andra yrkeskategorierna och att en bedöm-

ning som grundar sig enbart på lönenivån kan vara problematisk för forskare.

Utredaren ska därför

- analysera om kompetensregeln borde utformas på ett annat sätt för att bli mer förutsebar och konkurrenskraftig eller slopas och helt ersättas av beloppsregeln,
- analysera om lönenivå enligt beloppsregeln bör sänkas och om lönenivån bör vara differentierad, och då ta hänsyn till att löneläget kan skilja sig åt mellan olika yrkeskategorier, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Vid analysen ska utredaren beakta risken för undanträngningseffekter på arbetsmarknaden för svensk arbetskraft och konkurrenssnedvridningar genom att t.ex. vissa typer av företag gynnas på ett oproportionerligt sätt.

Vilka utbetalningar bör omfattas av skattelättnaden?

För att skattelättnad ska medges enligt expertskattereglerna krävs att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige (11 kap. 22 § andra stycket IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagit att ersättning som betalas ut till arbetstagaren av någon annan än dennes arbetsgivare i Sverige kan beaktas vid prövningen av om lönenivån enligt beloppsregeln är uppnådd (HFD 2021 ref. 60). Domstolen konstaterar att det krav som gäller enligt lagtexten för att en ersättning ska beaktas vid bedömningen av om beloppsregeln är uppfylld är att den ska avse arbete i Sverige och att det avgörande måste vara att ersättningen utgör en kostnad i den svenska arbetsgivarens verksamhet. Genom domen är det klargjort vilka ersättningar som ska beaktas vid Forskar-skattenämndens prövning av om arbetstagaren uppfyller förutsättningarna för skattelättnad. Det finns däremot inte något avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som klargör om skattelättnaden enligt expertskattereglerna ska tillämpas på ersättning som betalas ut från någon annan än arbetsgivaren i Sverige i de fall då ersättningen beaktas vid prövningen av om beloppsregeln är uppnådd.

I syfte att öka reglernas förutsebarhet och konkurrenskraft finns det skäl att se över om det bör tydliggöras vilka ersättningar som Forskarskattenämndens beslut är tillämpligt på i Skatteverkets beskattningsbeslut.

Utredaren ska därför

- analysera om reglerna kan ändras på sådant sätt att det framgår vilka ersättningar som Forskarskattenämndens beslut ska tillämpas på, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Vilka krav bör ställas på medborgarskap och vistelse i Sverige?

För att skattelättnad ska medges enligt expertskattereglerna krävs att arbetstagaren inte är svensk medborgare och att arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas (11 kap. 22 § andra stycket IL). Det krävs även att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år (11 kap. 22 § andra stycket IL). Det ska noteras att den promemoria som har remitterats med förslag om att skattelättnaden ska utvidgas till att gälla under högst sju år även inkluderar ett förslag om att vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara högst högst sju år. Av skatteutskottets rapport framgår att flera företag ifrågasätter om det verkligen behövs ett krav på medborgarskap, bl.a. nämns att personer med dubbelt medborgarskap och personer med svenskt medborgarskap som arbetar i utlandet under ett antal år och tillgodogör sig värdefull kompetens och internationell erfarenhet inte kan ansöka om skattelättnaden (s. 89–90). Det kan även konstateras att i Danmark ställs inget krav på medborgarskap vid tillämpningen av de motsvarande danska reglerna. Av skatteutskottets rapport framgår vidare att företag anser att kravet om vistelsetid i Sverige är problematiskt för forskare som har genomfört sina forskarstudier i Sverige, eftersom de automatiskt diskvalificeras från att beviljas skattelättnad direkt efter sin avslutade utbildning (s. 89). I Danmark finns vissa undantag för forskare vid prövningen av kravet om vistelsetid. Problematiken kring kravet på medborgarskap och vistelsetid i Sverige för forskare lyfts även fram i Svenskt Näringslivs skrivelse från 2017. Mot denna bakgrund finns det an-

ledning att se över om kraven bör ändras för att göra reglerna mer konkurrenskraftiga.

När det gäller kravet om att vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara högst fem år, framhåller Svenskt Näringsliv i sin skrivelse att det är svårt att visa att kravet är uppfyllt. Forskarskattenämnden har även svårt att kontrollera om kravet är uppfyllt (skatteutskottets rapport s. 90–91). Skatteverket justerar inte heller beskattningen i de fall då arbetstagaren stannar i Sverige längre än fem år (Skatteverkets ställningstagande den 28 februari 2006, dnr 131 129981-06/111). Det finns därför skäl att överväga om detta krav fyller någon funktion eller om det bör slopas.

Utredaren ska därför

- analysera om kravet på medborgarskap bör slopas och, i så fall, analysera om den period då arbetstagaren inte ska ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige bör förlängas eller inte,
- analysera om det bör införas ett undantag för forskare från kravet om att arbetstagaren inte ska ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under en viss tid, t.ex. ett undantag för bosättning och vistelse i Sverige i samband med doktorandstudier,
- analysera om kravet på att vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara under högst fem år bör slopas, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Ansökningsfristen

Det är Forskarskattenämnden som prövar om förutsättningarna för skattelättnad är uppfyllda (1 § första stycket lagen om [1999:1305] Forskarskattenämnden). En ansökan ska ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige och ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren (6 § lagen om Forskarskattenämnden).

Av skatteutskottets rapport framgår att flera företag anser att ett tillämpningsproblem med expertskattereglerna är tremånadersgränsen för att lämna in ansökan till Forskarskattenämnden. Företagen anser att tidsgränsen är för snäv, bl.a. nämns att arbetstagare som inleder arbetet i Sverige genom tjänsteresor för att sedan bosätta sig

i Sverige riskerar att missa ansökningsfristen (s. 87–88). Det finns därmed anledning att överväga om denna ansökningsfrist bör förlängas.

Utredaren ska därför

- analysera om ansökningsfristen bör förlängas, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utöver vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) ska utredaren analysera hur förslagen påverkar incitamenten att bedriva forskning och utveckling i Sverige samt företagens förutsättningar för att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens. Vidare ska utredaren analysera konsekvenserna för Forskarskattenämnden, Skatteverket och andra myndigheter samt beräkna och redovisa eventuella kostnadsökningar och hur dessa ska finansieras.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska hålla sig informerad om och beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet. Utredaren ska även hålla sig informerad om andra utredningar samt om studier och rapporter som kan vara relevanta för uppdraget.

Utredaren ska samråda med Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys) och informera sig om Tillväxtanalys pågående utvärdering av expertskatten (se avsnitt 4.3 i Tillväxtanalys analys- och utvärderingsplan för perioden 2023–2025, Kunskap för tillväxt, PM 2023:02).

Uppdraget ska redovisas senast den 15 januari 2025.

(Finansdepartementet)

Kommittédirektiv 2024:104

Tilläggsdirektiv till Utredningen om skatteregler som gynnar forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (Fi 2023:06)

Beslut vid regeringssammanträde den 4 november 2024

Ändring i uppdraget

Regeringen beslutade den 8 juni 2023 kommittédirektiv om skatteregler som gynnar forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (dir. 2023:81).

Utredaren får nu även i uppdrag att bl.a.

- kartlägga förekomsten av olika typer av skatteincitament för forskning och utveckling (FoU) bl.a. i form av återbetalningsbara skattereduktioner som finns i länder inom EU och OECD, inklusive uppföljningar och utvärderingar av effekterna av dessa skatteincitament, och
- analysera och föreslå hur ett skatteincitament som i första hand utgår från företags FoU-utgifter och innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt kan utformas inom svensk skattelagstiftning.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska redovisas senast den 19 januari 2026. Ett delbetänkande som avser delarna i de ursprungliga direktiven ska dock lämnas senast den 15 januari 2025.

Uppdraget att föreslå nya regler om skatteincitament för forskning och utveckling

Svenska skatteregler för forskning och utveckling

I 16 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) regleras rätten till avdrag i näringsverksamhet för utgifter för forskning och utveckling (FoU). Avdragsrätten är utvidgad i förhållande till vad som gäller generellt för kostnader i näringsverksamhet och omfattar utgifter för FoU som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt. Även utgifter för att få information om sådan FoU ska dras av. Med FoU avses såväl mål-inriktad forskning som grundforskning samt visst utvecklingsarbete. För rätt till avdrag krävs det inte mer än att företaget i näringsverksamheten har ett rimligt intresse av FoU-arbetet (prop. 2011/12:1).

Sedan 2014 finns ett särskilt skatteincitament för FoU i form av en nedsättning av socialavgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling, det s.k. FoU-avdraget. I korthet innebär reglerna att den som utger avgiftspliktig ersättning enligt socialavgiftslagen (2000:980) och lagen (1994:1920) om allmän löneavgift har rätt till ett avdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med FoU (6–8 §§ lagen [2023:747] om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling).

Särskilda skatteregler med viss anknytning till FoU-området finns också i form av den s.k. expertskatten som innebär att vissa utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan få skattelättnader vid arbete i Sverige (11 kap. 22–23 a §§ inkomstskattelagen).

Ett nytt skatteincitament för forskning och utveckling

Betydelsen av forskning och utveckling för den ekonomiska tillväxten

Goda förutsättningar för FoU är av stor betydelse för att skapa tillväxt i en globaliserad ekonomi. Sambandet mellan satsningar på FoU, ökad produktivitet och ekonomisk tillväxt är väletablerat. Företag som står för kostnaden för FoU kan generellt sett inte tillgodogöra sig hela avkastningen på investeringen, vilket kan leda till att företag avstår från att göra vissa investeringar. Det innebär i sin tur att det finns risk för att det görs för lite FoU i förhållande till vad som är

samhällsekonomiskt optimalt, vilket kan påverka den ekonomiska tillväxten negativt. Skatteregler som ger incitament till ökade investeringar i FoU kan spela en viktig roll i detta sammanhang.

Sverige har en lång tradition av investeringar i FoU som skapar tillväxt och arbete, vilket är viktigt för svensk konkurrenskraft och tillväxt. FoU-avdraget är ett befintligt skatteincitament som syftar till att främja företagens investeringar i FoU. Utredningen har fått uppdraget att se över avdraget i syfte att ge företag incitament till ökade investeringar i FoU. Med hänsyn till att flera länder i EU och OECD på senare tid har höjt sina ambitioner gällande FoU och för att Sverige inte ska riskera att gå miste om investeringar i sådan verksamhet finns det skäl att överväga införandet av ett nytt FoU-incitament inom svensk skattelagstiftning.

Behov av att ytterligare främja investeringar i forskning och utveckling

Regeringen har i budgetpropositionen för 2025 angett att den avser fortsätta förbättra skattevillkoren som understödjer företagens möjligheter att bedriva forskning och utveckling, bl.a. genom att utreda ett nytt skatteincitament på området (prop. 2024/25:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m.).

Det finns olika sätt att via skattesystemet försöka stimulera till ökade investeringar i FoU. En del skatteincitament är kopplade till företagets intäkter från FoU och kan innebära att dessa intäkter behandlas förmånligare vid inkomstbeskattning. Ett exempel på detta är s.k. patent- eller innovationsboxar som finns i vissa länder. Ett sådant system innebär att vinster hänförliga till vissa patenterade tillgångar beskattas med en lägre skattesats.

Det finns också incitamentsmodeller som är kopplade till företagets utgifter för FoU. I ett flertal länder finns särskilda skatteregler som innebär att företag kan få en skattelättnad, t.ex. i form av en skattereduktion, utifrån företagets nedlagda FoU-kostnader. I de fall ett företag inte har en möjlighet att tillgodoräkna sig skattelättnaden fullt ut, t.ex. om det inte finns tillräckligt med skatt att reducera, förekommer att den överskjutande delen kan tillgodoräknas företaget efterföljande beskattningsår och slutligen komma företaget till del genom en faktisk utbetalning. Inom vissa incitamentsmodeller finns också en möjlighet för företag att, i de fall skattereduktionen

inte utnyttjas för att sänka den egna skatten, överlåta skattetillgodohavandet till någon annan.

För att understödja företagens möjligheter att bedriva FoU och ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige finns det skäl att utreda hur ett nytt skatteincitament på området bör utformas inom svensk skattelagstiftning. Som redovisas ovan kan skatteincitament för FoU grovt delas in i sådana som är kopplade till företagens utgifter och sådana som är kopplade till deras intäkter eller vinst. I samband med att ett nytt svenskt skatteincitament för FoU ska utredas finns det skäl att kartlägga hur båda dessa typer av skatteincitament, t.ex. skattereduktioner och patentboxar, används internationellt. Incitamentsmodeller i form av patent- eller innovationsbox innebär att något stöd inte ges till företag som inte går med vinst (se betänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling SOU 2012:66). Därför finns det skäl att i första hand överväga hur det nya skatteincitamentet kan utformas som en skattereduktion baserad på företagets utgifter för FoU.

En central del vid utformningen av ett nytt skatteincitament är att bedöma vilka utgifter för forskning och utveckling som bör omfattas av det föreslagna regelverket. För att reglerna ska uppnå syftet med incitamentet och fungera väl i praktiken samt för att undvika gränsdragningsproblem, inklusive risker för omklassificering av utgifter, behöver det finnas en tydlig avgränsning av vilka FoU-utgifter som ska omfattas av incitamentet. Det är också viktigt att de svenska reglerna är internationellt konkurrenskraftiga och attraktiva för företag av alla storlekar. På så sätt kan företagens investeringar i FoU främjas och företag ges incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige. Mot bakgrund av att skattelättnader för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen har varit i bruk i flera länder inom EU och OECD är det därför lämpligt att utredaren kartlägger hur motsvarande avgränsningar har gjorts i andra länder och ta hänsyn till detta vid utformningen av de svenska reglerna. Utredaren bör också i övrigt kartlägga den kunskap som finns om dessa skatteincitament, t.ex. avseende incitamentets effekt på investeringar i FoU och åtgärder som motverkar fel och skatteundandraganden.

Lättnader vid företagsbeskattning kan påverka ett företags skyldighet att betala tilläggsskatt enligt lagen (2023:875) om tilläggsskatt. Det är därför viktigt att utredaren beaktar bestämmelserna om tilläggsskatt vid utformningen av incitamentet så att den nya skatte-

lättnadens inverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen begränsas. Ett alternativ kan vara att utforma regelverket på ett sätt som gör att det uppfyller kraven för att vara ett kvalificerat skatte-tillgodohavande, t.ex. genom att den del av skattenedsättningen som ett företag inte kan tillgodogöra sig ska kunna betalas ut till företaget. Ett flertal länder inom EU och OECD har anpassat sina skatteincitament för FoU till de modellregler om en global minimibeskattning som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF). Vid utformningen av de svenska reglerna är det därför lämpligt att utredaren utgår från sådana FoU-incitament i jämförbara länder.

Utredaren ska därför

- kartlägga förekomsten av olika typer av skatteincitament för FoU bl.a. i form av återbetalningsbara skattereduktioner som finns i länder inom EU och OECD, inklusive uppföljningar och utvärderingar av effekterna av dessa skatteincitament,
- analysera och föreslå hur ett skatteincitament som i första hand utgår från företags FoU-utgifter och innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt kan utformas inom svensk skattelagstiftning,
- vid utformningen av förslaget beakta vilka utgifter för forskning och utveckling som ger rätt till skattelättnad i motsvarande skatteincitament i andra länder inom EU och OECD,
- vid utformningen av förslaget ta hänsyn till att bestämmelsernas inverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt lagen om tilläggsskatt begränsas, t.ex. genom att inkludera en möjlighet för företag att få utbetalning av den del av nedsättningen som företaget inte kan tillgodoräkna sig,
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska vid utformningen av förslaget säkerställa att en effektiv skattekontroll möjliggörs, samt att föreslagna bestämmelser är förenliga med EU-rätten, inklusive reglerna om statligt stöd, och Sveriges internationella åtaganden på skatteområdet i övrigt.

Konsekvensbeskrivningar

Utöver vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) i tillämplig lydelse ska utredaren med beaktande av de analyser och den forskning som finns på området jämföra alternativa åtgärder som kan gynna investeringar och tillväxt.

Redovisning av uppdraget

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska redovisas senast den 19 januari 2026. Ett delbetänkande som avser delarna i de ursprungliga direktiven ska dock lämnas senast den 15 januari 2025.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 2025

Kronologisk förteckning

1. Skärpta krav för svenskt medborgarskap. Ju.
2. Några frågor om grundläggande fri- och rättigheter. Ju.
3. Skatteincitament för forskning och utveckling. En översyn av FoU-avdraget och expertskatte-reglerna. Fi.

Statens offentliga utredningar 2025

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

Skatteincitament för forskning
och utveckling. En översyn av
FoU-avdraget och expertskatte-
reglerna. [3]

Justitiedepartementet

Skärpta krav för svenskt medborgarskap.
[1]

Några frågor om grundläggande
fri- och rättigheter. [2]