



LUNDS
UNIVERSITET

BESLUT

Diarienummer V 2026/514

Datum 2026-04-16

Adressat

Finansdepartementet

Rektor

Yttrande över remiss: Skatteincitament för forskning och utveckling – Ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal (SOU 2026:1)

Ert diarienummer: Fi2026/00105

Lunds universitet har fått möjlighet att yttra sig över rubricerad remiss.

Juridiska fakultetsstyrelsen och Ekonomihögskolans fakultetsstyrelse vid Lunds universitet, som har anmodats att yttra sig över rubricerat betänkande, får härmed avge följande yttrande. Yttrandet har utarbetats av adjungerad professor Peter Nilsson och professor Mats Tjernberg vid Juridiska fakulteten samt doktorand Alexander Tale vid institutionen för handelsrätt, Ekonomihögskolan.

1. Inledning

Som framgår av det rubricerade betänkandet är Sverige ett av de länder inom EU och OECD som har störst privata kostnader för forskning och utveckling (FoU) samtidigt som andelen av BNP ligger under genomsnittet. Utredningen anger vidare att på marginalen kan incitamenten påverka den framtida nivån på FoU. Samtidigt anges att betydelsen av ett incitament är större för de största internationella koncernerna vilka står för åtminstone hälften av utgifterna för FoU. Dessa koncerner torde normalt ha större möjlighet att välja lokaliseringsort beroende för exempelvis olika incitament. Olika studier visar dessutom att olika incitament ökar företagens utgifter för FoU vilket också leder till att fler forskare anställs.

När nivån på ifrågavarande FoU-incident höjdes ökade FoU-investeringarna med mer än en krona för varje krona ökat FoU-avdrag. Vidare anges att det finns tydlig och statistiskt säkerställda effekter på företagens omsättning av befintligt incident. Dessa positiva effekter för den privata forskningen och konkurrensen talar för ett utvidgat skatteincident i Sverige. Utredningen har föreslagit två alternativa förslag för skattemässiga incident för forskning och utveckling. Det ena förslaget är ett incident i form av ett förhöjt kostnadsavdrag och det andra incidentet i form av en s.k. återbetalningsbar skattereduktion. Enligt båda alternativen är grunden för incidentet det förslag som om ändring av definitionen av forskning och utveckling enligt lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling och som lämnades i delbetänkandet (SOU 2025:3).

Båda alternativen bygger på utgifter för lön m.m. till anställda i företaget som arbetar med FoU. I det fall ett företag inte själv har anställda som arbetar med FoU utan köper in dessa tjänster är det uppdragstagaren som har rätt till incidentet och som därmed indirekt kommer det företag som bedriver FoU till del. I Sverige finns ett starkt samspel mellan privat sektor, universitet och andra forskningsinstitut både när det gäller grundforskning och mer avancerad forskning. Enligt Lunds universitet är det för viktigt för samhället att denna samverkan kan stärkas. Det finns exempel från andra länder där incident för FoU utformats så att även samarbetet med akademien kan omfattas. Genom att underlagen för båda de alternativa incidenten föreslås kopplat av till redan existerande lagstiftning, är ett av villkoren för rätt till forskningsavdraget att företaget bedriver forskningen eller utvecklingen i ett kommersiellt syfte, 3-4 §§ lag om FOU-avdrag. Skälet till det är att syftet med avdraget är att stimulera till ökade investeringar i forskning och utveckling inom näringslivet. Om ett forskningsprojekt bedrivs i offentlig regi, t.ex. av en region eller ett universitet, och bekostas av offentliga medel är avsikten att forskningsavdrag inte ska kunna göras inom projektet som sådant.

Båda de alternativa förslagen synes dock i stor omfattning utestänga forskning som indirekt via bolag sker inom ramen för universitet och andra forskningsinstitut trots att arbetet både direkt och indirekt gynnar konkret privat FoU. Detta riskerar få negativa effekter för samhället. Lunds universitet anser därför att detta är en fråga som måste vara med i det fortsatta beredningsarbetet och det måste övervägas i vilken mån även detta arbete ska omfattas av incitamenten.

2. Två stöd med skilda effekter

Effekt av ett utgiftsbaserat incitament

Som nämndes föreslås två alternativa incitament som ska gälla för samtliga företag som arbetar med FoU. Vidare är avsikten att stödet ska ge upphov till incitamentet redan under forskningsstadiet. Det första alternativet är ett förstärkt kostnadsavdrag som innebär att företagen medges avdrag med 200 procent av utgifterna för löner m.m. till personer som arbetar med FoU. En förutsättning för att ett företag ska få del av incitamentet i ett tidigt skede är att det har annan vinstgivande verksamhet. Ett företag i ett uppstartsskede som har begränsade inkomster kommer i praktiken inte att få del av incitamentet förrän det redovisar en vinst. Detta tillsammans med hur reglerna om underskott är utformade vad gäller ägarförändringar innebär att för många företag kommer inte förslaget ge avsedd effekt.

Effekt av återbetalningsbar skattereduktion

Det andra alternativet med en återbetalningsbar skattereduktion kommer ge ett incitament även om företaget redovisas ett underskott och torde därför vara mer förmånligt för nystartade företag som arbetar med FoU.

Enkelhet

Båda förslagen har samma bas, utgifter för löner m.m. till personer som arbetar med FoU. Som framgår framför allt av delbetänkandet har tillämpningen av reglerna om nedsättning av socialavgifter skapat stora tillämpningsproblem på grund av utformning av bestämmelserna om definitionen av FoU. Faktum är att även om det föreslås en ändring av definitionen av FoU i delbetänkandet, vilket ska ligga till grund för nu aktuella incitament, torde många gränsdragningsproblem kvarstå. För de största företagen som idag når upp till avdragstaket, kan det till och med innebära en ökning av gränsdragningsproblemen. Detta är mer ett konstaterande mot bakgrund av den svårighet som finns att införa tydlig definition av vad som utgör FoU för olika branscher och företag. Någon skillnad mellan de båda alternativen föreligger inte i denna fråga.

När det gäller beräkningen av det förhöjda kostnadsavdraget och skattereduktionen är båda förslagen utformade på ett enkelt sätt.

Rättssäkerhet

Som framgår finns det vissa tillämpningsproblem när det gäller att bestämma underlaget för FoU vilket riskerar att skapa svag förutsebarhet.

Risk för fusk

Som framgår av betänkandet har i länder som infört återbetalningsbara skattereduktioner eller liknande regler identifierats oriktiga anspråk från företag. Bedrägerierna synes dock ha utgjort en mindre del av de felaktiga utbetalningarna. Allmänt torde kunna hävdas att denna risk för bedrägerier är större i alternativ två än i alternativ ett. Det föreslås inga utökade krav i ansökningsförfarandet m.m.

Tidpunkten för stödet

Vid beräkning av resultatet för näringsverksamheten ska en utgift dras av som kostnad enligt god redovisningssed om det inte finns någon särskild skatteregel i inkomstskattelagen (14 kap. 2 § IL). Det innebär att utgifter för löner m.m. till personer som arbetar med FoU ska dras av som kostnad enligt god redovisningssed.

Enligt alternativ ett regleras inte när det förhöjda kostnadsavdraget ska göras. Rimligt är att det sker samtidigt som när utgiften för löner m.m. dras av som kostnad. Normalt redovisas lönekostnader i takt med att arbetet utförs. Framför allt när det gäller utvecklingsutgifter är det inte ovanligt att sådana utgifter inte dras av som kostnad redovisningsmässigt utan balanseras som tillgång i balansräkningen. Avdrag medges genom avskrivning som påbörjas när tillgången kan tas i bruk. Varken för lönekostnader eller balanserade utgifter finns särskilda periodiseringsregler i inkomstskattelagen utan utgiften dras av som kostnader enligt god redovisningssed. Däremot finns inte någon reglering av när ett förhöjt kostnadsavdrag ska dras av utan detta bör regleras särskilt.

När det gäller alternativ två anges att en begäran om skattereduktion ska göras i inkomstdeklarationen som ska lämnas efter utgången av det beskattningsår som underlaget avser. Vidare anges att det är beskattningsårets kostnader som avses, dvs när utgiften dras av som kostnad enligt god redovisningssed. I denna del finns en osäkerhet när det gäller utgifter som redovisas som tillgång i balansräkningen.

Avräkning utländsk skatt

När ett företag gör ett förhöjt kostnadsavdrag kommer resultatet att minska och därmed också den skatt som ska betalas det aktuella året. Detta kan medföra att det inte finns tillräckligt med inkomstskatt att avräkna utländsk skatt mot. Detsamma gäller om alternativet med skattereduktion väljs.

I båda fallen kan således uppstå internationell dubbelbeskattning. Någon analys av problemet synes inte ha gjorts i betänkandet.

Ränteavdragsmöjligheter påverkas

Som utredningen påpekar påverkas avdragsunderlaget för avdrag för negativt räntenetto vid tillämpning av modellen med förhöjt kostnadsavdrag för lönekostnader.¹ Detta påverkar i sin tur möjligheten att göra avdrag för räntekostnader enligt de generella ränteavdragsreglerna i 24 kap. 21–29 §§ IL. Att inte fullt ut kunna utnyttja både ränteavdragsmöjligheter och förhöjda avdrag för forskning och utveckling kan möjligen vara försvarbart för att förhindra skattebaserobering, men är enligt Lunds universitet inte självklart.

Modellen med skattereduktion påverkar däremot inte ränteavdragsmöjligheterna. Om forskning eller utveckling i ett företag finansieras genom (koncerninterna) lån kan det därför vara mer fördelaktigt att tillämpa denna modell, eftersom den inte påverkar EBITDA och dessutom möjliggör utbetalning av skattemedel trots förlust. Samtidigt uppkommer frågan om en sådan ordning innebär en ökad risk för skatteundandragande, vilket aktualiserar frågan om ett takbelopp bör införas.

Förhållandet till statsstödsreglerna

De föreslagna åtgärderna aktualiserar bestämmelserna om statligt stöd i artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt samt kommissionens allmänna gruppundantagsförordning (EU) nr 651/2014 (GBER), särskilt artikel 25 om stöd till forsknings- och utvecklingsprojekt.

¹ Skatteincitament för forskning och utveckling - Ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal (SOU 2026:1), s. 233 ff.

Ett förhöjt kostnadsavdrag motsvarande 200 procent av kostnaderna för lön m.m. innebär, vid en bolagsskattesats om 20,6 procent, en effektiv stödintensitet om cirka 41,2 procent av de stödberättigande kostnaderna. Åtgärden omfattar såväl forskning som utveckling och innehåller inte någon differentiering av stödnivån beroende på typ av FoU-verksamhet eller uppfyllandet av de villkor som krävs för förhöjda stödnivåer enligt artikel 25.6 GBER. För experimentell utveckling uppgår den högsta tillåtna stödintensiteten för stora företag till 25 procent av de stödberättigade kostnaderna enligt artikel 25 GBER, med möjlighet till höjning till högst 40 procent under vissa särskilda förutsättningar.

Mot denna bakgrund kan det konstateras att en enhetlig stödnivå om cirka 41,2 procent i vissa fall överstiger de stödnivåer som anges i artikel 25 GBER. Det framgår inte av betänkandet att det finns mekanismer som säkerställer att de tillämpliga stödtaken iakttas i varje enskilt fall eller att de villkor som krävs för tillämpning av förhöjda stödnivåer uppfylls.

En återbetalningsbar skattereduktion motsvarande 20 procent av stödberättigande arbetskostnader innebär en stödintensitet som understiger samtliga tillämpliga stödtak enligt artikel 25 GBER, inklusive taket för experimentell utveckling. En sådan utformning aktualiserar därmed i mindre utsträckning frågor om differentiering mellan olika kategorier av FoU-verksamhet i förhållande till stödnivåerna i förordningen. Att skattereduktionen är återbetalningsbar innebär att den i statsstödsrättslig mening är att jämställa med ett direkt bidrag, vilket dock inte i sig påverkar bedömningen enligt GBER.

Det kan samtidigt noteras att det förhållandet att en åtgärd inte uppfyller villkoren i GBER inte i sig innebär att åtgärden utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget eller att den är oförenlig med den inre marknaden. En sådan åtgärd kan i stället bli föremål för anmälan och prövning enligt artikel 108 i fördraget.

En skattereduktion som tillgodoförs via skattekontot innebär att stödet administreras inom ramen för det befintliga skatteförfarandet. Detta möjliggör att utbetalning av stödet kan samordnas med den skattskyldiges skattesituation, exempelvis genom kvittning mot skatteskulder eller genom att utbetalning hålls inne. Dessa omständigheter påverkar inte den statsstödsrättsliga bedömningen men kan ha betydelse för den administrativa hanteringen av stödet.

Som anförs i kompletteringarna till slutbetänkandet antog OECD/G20 Inclusive Framework ett nytt dokument, benämnt ”Sida-vid-sida-paketet”.² De nya reglerna innebär att koncerner i vissa fall kan behandla skatteincitament som ett tillägg till den justerade skattekostnaden, vilket i praktiken innebär att den effektiva skattesatsen ökar. I den kompletterande promemorian redogörs för att båda de alternativ som utredningen föreslår kan behandlas som kvalificerade skatteincitament, och det saknas skäl att göra en annan bedömning.

Till skillnad från betänkandets förslag begränsas dock substansbaserade skatteincitament vid beräkningen av tilläggsskatt till ett särskilt beräknat takbelopp. Takbeloppet kan fastställas enligt två alternativa metoder: antingen som det högsta av 5,5 procent av personalkostnaderna i staten eller av kostnaderna för avskrivning på materiella tillgångar i staten, eller som 1 procent av balansvärdet på materiella tillgångar i den aktuella staten. Beroende på hur incitamentet kommer att utformas kan det enligt Lunds universitet behöva bli aktuellt att införa ett takbelopp för att de svenska reglerna ska vara förenliga med EU:s statsstödsreglering.

² OECD (2026), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS, OECD, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>.

Beslut

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad vicerektor i närvaro av stf förvaltningschef Torun Forslid efter hörande av representant för Lunds universitets studentkårer och efter föredragning av professor Mats Tjernberg på Juridiska institutionen.

Kristina Eneroth

Dokumentet är signerat digitalt, se slutet av dokumentet.