

Skatteincitament för forskning och utveckling

Delbetänkande av Företagsskattekommittén

Stockholm 2012



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2012:66

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:
Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-598 191 91
Ordertel: 08-598 191 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss – hur och varför. Statsrådsberedningen (SB PM 2003:2, reviderad 2009-05-02)
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice.

Tryckt av Elanders Sverige AB.
Stockholm 2012

ISBN 978-91-38-23800-4
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 13 januari 2011 att tillkalla en kommitté med sex ledamöter med uppdrag att se över beskattningen av bolag. Som en del av uppdraget skulle kommittén lämna förslag till skatteincitament för forskning och utveckling (dir. 2011:1).

Kommittén har antagit namnet Företagsskattekommittén (Fi 2011:01).

Vilka som deltagit i kommitténs arbete anges på nästa sida.

Härmed överlämnar kommittén sitt delbetänkande Skatteincitament för forskning och utveckling (SOU 2012:66). Till betänkandet fogas en reservation av ledamoten Ingemar Hansson.

Deluppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i september 2012

HG Wessberg, ordförande

Rune Andersson
Ingemar Hansson
Åsa Hansson
Peter Melz
Anita Saldén Enérus

/Anna Brink, huvudsekreterare
Lena Björner
Rickard Eriksson
Niklas Lindeberg
Gustav Martinsson

Förteckning över vilka som deltagit i kommitténs arbete

Ledamöter (samtliga fr.o.m. den 17 mars 2011)

Styrelseordföranden Rune Andersson
Generaldirektören Ingemar Hansson
Docenten Åsa Hansson
Professorn Peter Melz
Justitierådet Anita Saldén Enérus
Numera ledamoten av Europeiska revisionsrätten HG Wessberg

Sakkunniga (samtliga fr.o.m. den 17 mars 2011 om inte annat anges)

Kanslirådet Linda Haggren
Professorn Magnus Henrekson
Numera ämnessakkunnige Anders Kristoffersson
Professorn Sven-Olof Lodin
Justitierådet Kristina Ståhl, fr.o.m. den 5 maj 2011
Professorn Jan Södersten

Experter (samtliga fr.o.m. den 17 mars 2011 om inte annat anges)

Kanslirådet Johan Almenberg, t.o.m. den 31 december 2011
Näringslivets skattesakkunnige Krister Andersson
Kanslirådet Annica Axén Linderl
Kammarrättsrådet Anders Bengtsson
Skattechefen Yvonne Bertlin
Skattejuristen Per Danielsson
Ämnesrådet Jacqueline Deniz-Kiviharju
Skatteexperten Annika Fritsch
Skattejuristen Peter Nilsson
Departementssekreteraren Elisabeth Sheikh
Departementssekreteraren Christian Thomann,
fr.o.m. den 2 december 2011

Sekreterare (samtliga fr.o.m. den 4 april 2011 om inte annat anges)

Lena Björner, fr.o.m. den 29 augusti 2011
Anna Brink
Rickard Eriksson
Fredrik Hammarström, t.o.m. den 2 september 2012
Niklas Lindeberg
Gustav Martinsson, fr.o.m. den 29 augusti 2011

Innehåll

Sammanfattning	9
Författningsförslag	15
1 Uppdraget och dess genomförande	21
1.1 Uppdraget.....	21
1.2 Uppdragets genomförande.....	22
2 Samhällsekonomiska motiv för skatteincitament	23
2.1 Inledning.....	23
2.2 FoU och den reala ekonomin.....	23
2.3 FoU som investering	26
2.4 Åtgärder för att stimulera FoU.....	29
2.4.1 Faktorer som påverkar FoU	29
2.4.2 Subventioner av privat FoU	30
2.5 Så påverkar skatteincitament för FoU ekonomin.....	33
2.5.1 Så fungerar ett skatteincitament för FoU	33
2.5.2 Studier av FoU-skatteincitament.....	35
2.5.3 Så påverkar FoU-skatteincitament företagen	39
2.6 Slutsatser.....	40
3 Svenska skatteregler för forskning och utveckling	43
3.1 Inledning.....	43
3.2 En historisk tillbakablick.....	43

3.3	Gällande rätt	46
3.4	FoU-kostnader i förhållande till andra kostnader.....	50
3.5	Exempel på andra stimulanser	51
4	Internationell utblick	53
4.1	Inledning.....	53
4.2	Belgien.....	55
4.3	Frankrike.....	56
4.4	Nederländerna	57
4.5	Storbritannien.....	58
4.6	USA.....	59
4.7	De nordiska länderna	60
5	Olika stödmodeller.....	63
5.1	Inledning.....	63
5.2	Patentbox.....	64
5.3	Expertskatten.....	65
5.4	Ändrade regler om tidigare års underskott.....	67
5.5	Skatteavräkning	69
6	Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling.....	71
6.1	Inledning.....	71
6.2	Begreppen FoU-arbete och FoU-person	72
6.3	Syftet med förslaget	72
6.4	Stöd i form av nedsatta socialavgifter	73
6.5	Nedsättningen ska gälla arbetsgivaravgifterna.....	74
6.6	Vilka som kan få nedsättning av arbetsgivaravgifterna	76

6.7	Arbete med forskning och utveckling	78
6.7.1	Arbetet ska avse forskning eller utveckling	78
6.7.2	Arbetet ska vara kvalificerat	81
6.7.3	Arbetet ska ha ett kommersiellt syfte	81
6.8	Villkor för nedsättning	82
6.8.1	Bedömning av arbetets omfattning	82
6.8.2	Utbildningskrav	84
6.8.3	FoU utförs av såväl anställda i det egna företaget som anställda i andra företag.....	84
6.8.4	Förhållandet till andra regler om nedsatta avgifter.....	85
6.9	Nedsättningens storlek.....	86
6.9.1	Allmänna utgångspunkter	87
6.9.2	Avvägning mellan procentuell nedsättning och tak	87
6.9.3	Taket gäller på koncernnivå	88
6.9.4	Alternativ modell för taket	89
6.10	De föreslagna reglerna förs in i ett nytt kapitel i socialavgiftslagen.....	90
6.11	Behov av förändringar i andra lagar	90
7	EU-rättslig analys	93
7.1	Inledning.....	93
7.2	Förslagets förenlighet med EU:s bestämmelser om fri rörlighet	93
7.2.1	Bakgrund	93
7.2.2	Analys.....	95
7.3	Förslagets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd	96
7.3.1	Bakgrund	96
7.3.2	Analys.....	97
8	Konsekvenser.....	99
8.1	Inledning.....	99
8.2	Offentligfinansiella effekter	99
8.2.1	Allmänt.....	99
8.2.2	Antaganden om övervältring.....	100

8.2.3	Underlag	101
8.2.4	Beräkning.....	103
8.3	Finansiering	104
8.4	Effekter för företagen och enskilda	105
8.5	Effekter på den reala ekonomin	106
8.6	Effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor	108
8.7	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	108
8.8	Uppföljning och utvärdering	110
9	Författningskommentar	111
9.1	Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	111
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980)	117
	Reservation	119
	Bilaga	131
	<i>Bilaga 1</i> Kommittédirektiv 2011:1.....	131

Sammanfattning

Bakgrund

Kommittén har fått i uppdrag att i ett delbetänkande belysa de svenska skattereglerna för forskning och utveckling (FoU) samt lämna förslag på ökade skatteincitament inom området. I uppdraget ingår bland annat att beakta behovet av enkla regler samt de risker för dödviktskostnader och omklassificeringar av kostnader och intäkter som kan finnas. Kommittén ska särskilt beakta de krav som EU-rätten ställer, både avseende EU-fördragets grundläggande friheter och statsstödsreglerna.

Skälen för skatteincitament för FoU är enligt direktiven flera. Ett skäl är att investeringar inom FoU kan ge positiva externa effekter och leda till att det skapas kluster. Ett annat skäl är att goda förutsättningar för FoU är av stor betydelse för Sveriges tillväxt i en globaliserad ekonomi. Ett ytterligare skäl är att ett flertal länder inom EU på senare tid har infört särskilda skatteregimer för att skapa ökade incitament för FoU. Enligt direktiven kan det inte uteslutas att Sverige – vars forsknings- och utvecklingskostnader i dagsläget utgör en hög andel av BNP vid en internationell jämförelse – i avsaknad av en särskild skatteregim riskerar att gå miste om investeringar i FoU.

Under åren 1973–1983 fanns i Sverige ett särskilt avdrag för FoU. Ordningen avskaffades eftersom reglerna inte hade fått avsedd effekt och eftersom de ansågs vara komplicerade både för företagen och för skatteförvaltningen. Ett särskilt problem var att företagen försökte omklassificera vissa kostnader till kostnader för FoU i syfte att omfattas av ordningen. I prop. 1983/84:64 konstaterade departementschefen att endast en mindre del av de skatteintäkter som på detta sätt hade undandragits staten hade kommit den tekniska utvecklingen till godo.

I dag regleras avdragsrätten för kostnader för FoU i en särskild bestämmelse i 16 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229). Enligt bestämmelsen ska utgifter för FoU som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt dras av. Även utgifter för att få information om sådan FoU ska dras av. Den senaste ändringen av bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2012 och är tänkt att göra tillämpningen mindre restriktiv än vad som tidigare har varit fallet.

Samhällsekonomiska motiv för skatteincitament

Kommittén anser att det ur ett samhällsekonomiskt perspektiv i huvudsak finns två skäl för en subvention av FoU genom skatteincitament.

För det första är FoU produktion av kunskap som vanligen inte kan isoleras till det företag som utför forskningen och utvecklingen utan kunskapen överförs också till andra delar av ekonomin. FoU är således ofta förknippad med positiva externa effekter. Problemet ligger i att det företag som står för kostnaden inte kan tillgodogöra sig hela avkastningen av investeringen, vilket kan leda till att de resurser som satsas på FoU blir för låga i relation till vad som är samhällsekonomiskt optimalt.

För det andra är finansieringskostnaden för riskfyllda investeringar i nya företag alltför hög. Detta är en följd av skattereglernas utformning där nytt eget kapital beskattas högre jämfört med kvarhållna vinstmedel och lånat kapital.

Externa effekter är relevanta för all FoU medan en samhällsekonomiskt alltför hög finansieringskostnad främst gäller små och nya företag.

Förslag

Stöd till FoU via skattesystemet kan utformas på ett flertal olika sätt. Ett stöd på företagets intäktssida som inriktar sig på att sänka skatten på vinster från FoU (till exempel en s.k. patentbox) har begränsade möjligheter att minska kostnaderna i företagen på kort sikt. Kommittén anser därför att ett stöd till FoU hellre bör lämnas genom en direkt sänkning av någon kostnad. Alla företag, såväl de som går med vinst som de som går med förlust, kan då dra nytta av

stödet. Kommittén föreslår ett skatteincitament för FoU enligt följande.

Det ska vara möjligt för arbetsgivare att i vissa fall få nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling (FoU-personer). Nedsättning ges med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 230 000 kronor per koncern och månad. Nedsättningen får dock inte medföra att arbetsgivaravgifterna understiger ålderspensionsavgiften. Nedsättning beviljas inte heller för personer som inte fyllt 26 år vid ingången av beskattningsåret. Att kommittén valt just arbetsgivaravgifter som grund för nedsättningen beror på att sådana avgifter betalas av alla företag med anställd personal, oavsett om företaget går med vinst eller ej. Enligt förslaget räknas som FoU-arbete systematiskt arbete med att ta fram ny kunskap (forskning) eller med att använda resultatet av forskning för att utveckla nya eller väsentligt förbättrade varor, tjänster och produktionsprocesser (utveckling). För att omfattas av reglerna måste arbetet vara kvalificerat och direkt utgöra FoU eller ingå som en central del i sådant arbete. Tanken med dessa avgränsningar är att rikta stödet mot sådant arbete som har ett reellt FoU-innehåll. Som FoU-arbete ska således inte räknas arbete i stödfunktioner av olika slag, såsom arbete med ekonomi, administration, IT-stöd och service. Inte heller ska arbete som är hänförligt till löpande drift, underhåll och utveckling av företagets verksamhet i allmänhet falla in under definitionen. För att omfattas av reglerna ställs vidare krav på att arbetet ska ha ett kommersiellt syfte. Kommersialiseringskravet ställs för att utsluta främst offentlig verksamhet, vilken redan är finansierad via offentliga medel.

Rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifter har den som ger ut den avgiftspliktiga ersättningen. Arbetsgivaravgifterna ska sättas ned den kalendermånad då en person hos en och samma arbetsgivare under minst tre fjärdedelar och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid har utfört FoU-arbete. Arbetsgivaravgifterna får också i vissa fall sättas ned om arbetsgivaren tidigare har fått nedsättning för personen i fråga.

Kommittén föreslår att de nya reglerna förs in i ett nytt kapitel, 2 a kap., i socialavgiftslagen (2000:980). Till följd av förslaget föreslår kommittén även en ändring i lagen (2001:1170) om särskilda avgifter i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980).

Konsekvenser

Enligt kommitténs beräkningar kommer förslaget att kunna utnyttjas av ca 2 500 företag. Förslaget bedöms minska statens intäkter från arbetsgivaravgifterna med 1,08 miljarder kronor per år och bedöms försvaga de offentliga finanserna med 0,79 miljarder kronor per år. Kommittén föreslår att förslaget finansieras genom ändrade regler för räntebeläggning av periodiseringsfonder enligt följande.

Sedan 2004 är avsättningar till periodiseringsfonder räntebelagda för juridiska personer. Röntan påförs genom att en schablonintäkt läggs till den vanliga inkomsten som bolagsskatten beräknas på. Schablonintäkten beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång. Om beräkningen av schablonintäkten ändras på så sätt att 100 procent av statslåneräntan multipliceras med summan av periodiseringsfonderna (i stället för 72 procent) bedöms ändringen ge en förstärkning av de offentliga finanserna med 0,79 miljarder kronor. Kommittén föreslår att det görs en sådan ändring av procentsatsen. Förslaget kommer då att vara finansierat i sin helhet.

Förslaget får också konsekvenser såtillvida att det kommer att öka företagens administrativa kostnader. Enligt kommittén kommer kostnaderna att öka med totalt 2,66 miljoner kronor per år. Den föreslagna finansieringen kommer däremot inte att påverka dessa kostnader.

Vad gäller den reala ekonomin bedömer kommittén att nedsättningen av arbetsgivaravgifterna i kombination med finansieringsförslaget kommer att leda till fler FoU-investeringar och färre andra investeringar. Huruvida de totala investeringarna kommer att öka eller inte är svårt att bedöma. Det är heller inte möjligt att bedöma om förslagen sammantaget kommer att leda till ökad eller minskad produktivitet och BNP. Sysselsättningen i FoU-sektorn bedöms öka som en följd av de nedsatta arbetsgivaravgifterna. Sysselsättningen i ekonomin som helhet påverkas dock inte av detta, utan det sker en omfördelning av sysselsättningen mellan FoU-sektorn och övriga sektorer. Kommittén bedömer dock att finansieringsförslaget kan få negativa effekter på sysselsättningen.

Enligt kommittén kommer förslaget också att ge upphov till ökade kostnader för Skatteverket. Kommittén uppskattar den initiala kostnaden till 4 115 000 kronor och den årliga merkostnaden till 2 348 000 kronor. För de allmänna förvaltningsdomstolarna bör förslaget enligt kommitténs mening inte leda till mer än en marginellt ökad arbetsbelastning.

Utvärdering

Kommittén anser det angeläget såväl att följa upp de nya reglernas tillämpning som att utvärdera deras effekter på FoU-investeringar. Eftersom reglerna i vissa fall kan ge skattemässiga incitament att anlita konsulter i stället för att använda egenanställd personal är det särskilt viktigt att tidigt följa upp hur stor del av stödet som har gått till konsultföretag. När reglerna har tillämpats i några år bör dessutom en utvärdering göras som tar sikte på nedsättningens effekt på FoU-investeringar.

Ikraftträdande

Kommittén föreslår att bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2014.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att det i socialavgiftslagen (2000:980) införs ett nytt kapitel, 2 a kap., av följande lydelse.

2 a kap. Avgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling (FoU-personer).

Definitioner

2 § Som arbete med forskning och utveckling avses i denna lag systematiskt arbete med

1. att ta fram ny kunskap (forskning) eller
2. att använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster och produktionsprocesser eller väsentligt förbättra redan existerande sådana (utveckling).

Till arbete enligt första stycket räknas bara arbete som

1. är kvalificerat och direkt utgör forskning och utveckling eller ingår som en central del i sådant arbete, och
2. har ett kommersiellt syfte.

3 § Med koncern avses i denna lag en koncern av det slag som avses i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551). Som moderbolag räknas även andra juridiska personer än svenska aktiebolag.

Vilka som kan få nedsättning

4 § Rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifter har den som ger ut avgiftspliktig ersättning för en FoU-person.

Villkor för nedsättning

5 § Arbetsgivaravgifter ska sättas ned den kalendermånad då

1. FoU-personen hos en och samma arbetsgivare under minst tre fjärdedelar och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid arbetat med forskning eller utveckling, eller

2. arbetsgivaren enligt 1 erhållit nedsättning för FoU-personen under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna.

Nedsättning enligt första stycket 2 medges inte om orsaken till att villkoren enligt första stycket 1 inte är uppfyllda är att personen fått ändrade arbetsuppgifter.

6 § För rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifter gäller att FoU-personen vid ingången av beskattningsåret har fyllt 26 år.

Nedsättningens storlek

7 § Vid beräkning av arbetsgivaravgifterna på avgiftspliktig ersättning för FoU-personer ska summan av dessa avgifter sättas ned med 10 procent av avgiftsunderlaget.

Sammanlagt får nedsättningen uppgå till högst 230 000 kronor per koncern och månad.

Nedsättningen får inte medföra att arbetsgivaravgifterna understiger ålderspensionsavgiften enligt 2 kap. 26 §.

Om flera avgiftsskyldiga som ingår i samma koncern har rätt till nedsättning ska, vid bedömningen enligt andra stycket, nedsättningen i första hand göras av moderbolaget. Till den del moderbolaget inte kan utnyttja nedsättningen, får nedsättningen utnyttjas av dotterföretag i den ordning moderbolaget bestämmer.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas på avgiftspliktig ersättning som betalas ut efter den 31 december 2013.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Vid beräkning av den allmänna löneavgiften och arbetsgivaravgifterna ska från summan av dessa avgifter avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget. För den del av underlaget som arbetsgivaravgifterna beräknas på enligt 2 kap. 28 § socialavgiftslagen (2000:980) får avdraget inte medföra att dessa avgifter understiger ålderspensionsavgiften enligt 2 kap. 26 § samma lag. Sammanlagt får avdrag göras med högst 7 100 kronor. Avdraget ska i första hand göras från den allmänna löneavgiften.

I avgiftsunderlaget för beräkning av avdraget enligt första stycket ska endast ingå sådan avgiftspliktig ersättning som avses i 2 § första stycket.

Om flera avgiftsskyldiga ingår tillsammans i en koncern, ska de vid bedömningen av avdragsrätten enligt första stycket anses som en avgiftsskyldig. Avdraget ska i sådant fall i första hand göras av moderföretaget. Till den del avdraget inte kan utnyttjas av

Föreslagen lydelse

5 §¹

Vid beräkning av den allmänna löneavgiften och arbetsgivaravgifterna ska från summan av dessa avgifter avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget. För den del av underlaget som arbetsgivaravgifterna beräknas på enligt 2 kap. 28 § eller 2 a kap. 7 § socialavgiftslagen (2000:980) får avdraget inte medföra att dessa avgifter understiger ålderspensionsavgiften enligt 2 kap. 26 § samma lag. Sammanlagt får avdrag göras med högst 7 100 kronor. Avdraget ska i första hand göras från den allmänna löneavgiften.

¹ Senaste lydelse 2008:1268.

moderföretaget, får det utnyttjas av dotterföretagen i den ordning moderföretaget bestämmer.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas på ersättning som betalas ut efter den 31 december 2013.

1 Uppdraget och dess genomförande

1.1 Uppdraget

Kommitténs direktiv beslutades vid regeringssammanträde den 13 januari 2011 (dir. 2011:1). Direktiven återges i sin helhet i bilaga 1. Här ges en kort sammanfattning av huvuddragen i direktiven samt en mer ingående redogörelse för vad direktiven anger avseende detta andra delbetänkande.

Enligt direktiven är kommitténs grundläggande uppdrag att se över beskattningen av bolag. Skattesystemet ska därvid utformas så att företagande, investeringar och sysselsättning gynnas. Kommittén ska i sitt arbete sträva efter att ta fram förslag som breddar bolagsskattebasen för att möjliggöra en sänkning av skatterna i bolagssektorn. Därutöver ska förslagen utformas så att den svenska bolagsskattebasen värnas samtidigt som regelverket inte riskerar att komma i konflikt med EU-rätten.

Utöver de mer generella riktlinjerna för kommitténs arbete anger direktiven även att kommittén ska titta på flera specifika delar av skattesystemet. En viktig uppgift i slutbetänkandet är att lämna förslag på hur den skattemässigt asymmetriska behandlingen av eget och lånat kapital i företagen kan minskas. Förslag ska även lämnas på ett system med källskatt på räntebetalningar till utlandet. Regelverken för koncernbidrag och underprisöverlåtelser ska också omprövas i syfte att finna alternativa hållbara lösningar. Det slutliga uppdraget ska redovisas senast den 1 november 2013.

Kommittén fick även i uppdrag att lämna två delbetänkanden. Den 30 januari 2012 överlämnade kommittén sitt första delbetänkande med förslag på skatteincitament för riskkapital (SOU 2012:3). I detta andra delbetänkande lämnas förslag på skatteincitament för forskning och utveckling (FoU).

Uppdraget i den nu aktuella delen innebär att kommittén ska belysa de svenska reglerna för FoU och lämna förslag på ökade skatteincitament för FoU. Ett skäl till att särskilt gynna FoU skattemässigt är enligt direktiven att FoU-investeringar ger positiva externa effekter och kan leda till att det skapas kluster i en region. Utöver detta anges att goda förutsättningar för forskning och innovation är av stor betydelse för Sverige för att skapa tillväxt i en globaliserad ekonomi och att skatteincitament för ökade investeringar i FoU kan spela en viktig roll i detta sammanhang.

Kommittén bör enligt direktiven pröva alternativet att införa incitament på intäktssidan, till exempel genom en sänkt beskattning av vissa intäkter som hänför sig till FoU-investeringar. Vidare ska kommittén beakta kravet på enkelhet samt de risker för s.k. dödviktskostnader och omklassificeringar som kan finnas vid särskilda skatteincitament. Kommittén ska enligt direktiven särskilt beakta de krav som EU-rätten ställer, avseende både EU-fördragets grundläggande friheter och statsstödsreglerna. Lärdomar ska dras från hur system i andra länder är konstruerade och från de svenska erfarenheterna av det numera avskaffade särskilda FoU-avdraget.

Direktiven tar också upp att företag i rättspraxis har nekats avdrag för utgifter för FoU med hänvisning till att dessa inte har ansetts ha samband med företagets kärnverksamhet, vilket har lett till kritik mot att avdragsrätten har tolkats för snävt. Enligt direktiven kan detta tala för att det kan finnas behov av att vidga avdragsrätten, för att därigenom tillförsäkra att den bättre stämmer överens med lagstiftarens intentioner. Riksdagen har sedan direktiven beslutades ändrat reglerna för att komma till rätta med detta problem (se avsnitt 3.3). Kommittén har av det skälet inte utrett frågan om en vidgad avdragsrätt.

1.2 Uppdragets genomförande

Kommittén, som har antagit namnet Företagsskattekommittén, påbörjade sitt arbete i april 2011. Arbetet med detta delbetänkande påbörjades i september 2011. I detta arbete har kommittén haft sex sammanträden, varav fyra med samtliga ledamöter, sakkunniga och experter inbjudna. I två sammanträden deltog enbart ledamöter.

2 Samhällsekonomiska motiv för skatteincitament

2.1 Inledning

I detta kapitel beskrivs varför det kan vara samhällsekonomiskt motiverat att stimulera näringslivets utgifter för forskning och utveckling (FoU) med hjälp av skattesystemet. I avsnitt 2.2 diskuteras vikten av FoU för den reala ekonomin. Avsnitt 2.3 behandlar FoU som investering. I avsnitt 2.4 diskuteras olika åtgärder för att stödja FoU och i avsnitt 2.5 behandlas hur skatteincitament för FoU påverkar ekonomin. Till sist redovisas några slutsatser.

2.2 FoU och den reala ekonomin

Den moderna tillväxtteorin dateras tillbaka till mitten på 1950-talet med bidrag av bland andra Robert Solow¹. I Solows (neoklassiska) modell är det bland annat en mix av kapital och arbetskraft som driver ekonomisk tillväxt. De aspekter som inte faller in under dessa två insatsvaror kallas för residualen, men har också kommit att kallas för total faktorproduktivitet (TFP). Tidiga studier menar att ökad kapitalackumulation, högre kvalitet på arbetskraften (investeringar i humankapital) samt införandet av ny teknologi är det som bestämmer ekonomisk tillväxt.

Med tiden har denna förklaringsmodell för ekonomisk tillväxt ansetts alltför förenklad vilket har lett till mer fokus på TFP. USA:s avtagande produktivetsökningar under 1970- och 1980-talen ledde till ett ökat fokus på produktivetsaspekten och konsensusbildningen är att den amerikanska nedgången berodde på

¹ Solow, R. M. (1956). "A contribution to the theory of economic growth", *Quarterly Journal of Economics*, vol. 70, s. 65-94.

minskad TFP-tillväxt.² Problemet med ökat fokus på TFP-tillväxt som den huvudsakliga förklaringen till ekonomisk tillväxt är att man därmed anser att "det oförklarade" i de ursprungliga modellerna är viktigast. Som följd har en forskningslitteratur vuxit fram om vad det är som driver tillväxten av TFP. Denna litteratur brukar benämnas endogen tillväxtteori.

Det främsta tillägget till den ursprungliga tillväxtlitteraturen är att teknisk utveckling endogeniserats i modellen för att på så vis öka förståelsen av drivkrafterna bakom den tekniska utvecklingen.³ Här har processen där obsoleta varor och tjänster byts ut mot nya fått en central roll (J. A. Schumpeters s.k. *kreativ förstörelse*). Schumpeters teorier har påverkat den endogena tillväxtlitteraturen mycket och kreativ förstörelse har getts stort utrymme. Innovation anses i denna litteratur vara en av de viktigaste förklaringarna till kreativ förstörelse. Innovationer i nya företag ökar deras produktivitet och möjliggör för dessa nya företag att ta marknadsandelar från etablerade företag.

Diskussionen ovan rör innovation som helhet. Innovation kan innefatta mycket och är svårt att både definiera och mäta. I nationalekonomiska innovationsstudier läggs stor vikt vid FoU-utgifter.⁴ Det bör påpekas att FoU-utgifter endast är *ett* mått på innovation och att det inte enbart är FoU som är av intresse. FoU är det mått på innovation som enklast kan kvantifieras. Forskare har jobbat med att ta fram alternativa mått för innovation, exempelvis olika kvalitetsjusterade patentmått och enkätsbaserade mått. Dessa olika innovationsmått är mycket högt korrelerade med FoU-utgifter.

FoU och innovation påverkar ekonomisk tillväxt via produktivetsförbättringar.⁵ FoU anses inte enbart öka produktiviteten

² Baily, M. N., Gordon, R. J. (1988). "The productivity slowdown, measurement issues, and the explosion of computer power", *Brookings Papers on Economic Activity*, vol. 19, s. 347-420. Produktivetsnedgång var också en starkt bidragande orsak till Ronald Reagan-regeringens *Economy Recovery Tax Act* från 1981 där USA lanserade ett skatteincitament för att öka FoU och därmed öka produktiviteten.

³ Se bland annat Romer, P. M. (1986). "Increasing returns and long-run growth", *Journal of Political Economy*, vol. 94, s. 1002-1037 och Aghion, P., Bolton, P. (1992). "An incomplete contracts approach to financial contracting", *Review of Economic Studies*, vol. 59, s. 473-494.

⁴ Se Hall, B. H. (1995). "Fiscal policy toward R&D in the United States: recent evidence", Presentation to the OECD, Paris, France, January 19, 2005 för en diskussion.

⁵ Se Coe D. T., Helpman, E., och Hoffmaister A. W. (2009). "International R&D spillovers and institutions", *European Economic Review*, vol. 53, s. 723-741 och Bayoumi, T., Coe, D. T., och Helpman, E. (1999). "R&D spillovers and global growth", *Journal of International Economics*, vol. 47, s. 399-428 och Griffith, R., Redding, S. och Van Reenen, J. (2004). "Mapping the two faces of R&D: Productivity growth in a panel of OECD countries", *Review of Economics and Statistics*, vol. 86, s. 883-894.

hos det företag som utför den. Här ligger det stora policyintresset för att stimulera FoU. FoU har så kallade positiva externa effekter (på engelska *spillovers*),⁶ men ett företags FoU som spiller över kan också påverka andra företag negativt.

Bloom, Schankerman och Van Reenen (2007)⁷ testar vilken typ av effekter som spiller över mellan företag till följd av FoU. De delar in effekterna i teknologiöverföring och marknadseffekter. Marknadseffekten avser hur ett företag påverkas av att en konkurrent inom samma marknadssegment ökar sin FoU. Författarna finner, i linje med sin modell, att FoU utförd av konkurrenter på samma produktmarknad leder till lägre marknadsvärde för konkurrenterna inom samma produktmarknad. Om däremot om ett företag inom samma teknologisegment ökar sin FoU då ökar produktivitet och marknadsvärde för andra företag i samma teknologisegment.⁸ Bloom m.fl. menar att just teknologiöverföringseffekten mäter de positiva externa effekter som motiverar att stödja privat FoU-verksamhet. Marknadseffekten fångar snarare att företag inom vissa högteknologiska industrier måste göra mycket FoU för att konkurrera och överleva inom sin produktmarknad. De analyserar en stor grupp av amerikanska företag över en 20-årsperiod och finner att båda dessa effekter är betydande. Teknologiöverföringseffekten är den klart mest betydande. De drar slutsatsen att det är samhällsekonomiskt motiverat att stödja privat FoU.

Det finns en rad studier som söker kvantifiera de positiva externa effekterna av FoU. I en studie, som sammanfattar empiriska resultat över den samhälleliga avkastningen för FoU i USA, finner Jones och Williams (1998)⁹, med hjälp av en teoretiskt härledd modell, att den samhälleligt optimala nivån på FoU-investeringar är två till fyra gånger högre än de faktiska FoU-investeringarna. Jones och Williams (1998) utgår från antagandet att de positiva externa

⁶ Se Griliches Z. (1992). "The search for R&D spillovers", *Scandinavian Journal of Economics*, vol. 94, s. S29-S47 och Jaffe, A. B. (1986). "Technological opportunity and spillovers of R&D: evidence from firms' patents, profits and market value", *American Economic Review*, vol. 76, s. 984-1001.

⁷ Bloom, N., Schankerman, M. och Van Reenen J. (2007). "Identifying technology spillovers and product market rivalry", NBER Working Paper 13060.

⁸ Författarna illustrerar detta med ett exempel om företagen IBM, Apple, Motorola och Intel. Dessa företag befinner sig (enligt författarnas indelning) i liknande teknologisegment medan Apple och IBM konkurrerar på en produktmarknad och Motorola och Intel på en annan. Därmed spiller ytterligare FoU för Apple över med enbart en positiv effekt (för exempelvis produktivitet utveckling) till Motorola och Intel men denna ytterligare FoU har även potentiellt negativa effekter för IBM.

⁹ Jones, C. I., och Williams, J. C. (1998). "Measuring the social return to R&D", *Quarterly Journal of Economics*, vol. 113, s. 1119-1135.

effekterna associerade med FoU är anledningen till att den samhällsleligt optimala nivån för FoU är högre än den privata. Duverger och van Pottelsberghe de la Potterie (2011)¹⁰ kartlägger OECD-länder och visar att FoU samvarierar positivt med ländernas produktivitet utveckling. Bayoumi, Coe och Helpman (1999) undersöker effekterna av FoU på den ekonomiska tillväxten med hjälp av en strukturell empirisk modell. De visar att FoU har en direkt effekt på produktiviteten (baserat på deras modellantaganden) och därmed på produktionsvolymen. De visar att en ökning av ett lands FoU har ekonomiskt signifikanta effekter på produktionen av varor och tjänster. Vidare undersöks i vilken utsträckning inhemska satsningar på FoU spiller över till utlandet. De finner att de positiva externa effekterna från ökad FoU fördelas inom landet respektive utomlands med ungefär en faktor 3 till 1.¹¹ Avslutningsvis visar denna studie att positiva externa effekter är viktigare för framtida tillväxt i redan utvecklade länder än i utvecklingsländer.

2.3 FoU som investering

Det främsta argumentet för varför det görs för lite FoU är följande. Den huvudsakliga insatsvaran för en uppfinning är kunskapen om hur man kommer på nya varor och tjänster, och andra kan inte uteslutas från att ta del av denna kunskap.¹² Ett företag som producerar denna kunskap kan med andra ord inte stänga ute andra företag från att använda kunskapen. Eftersom det är svårt att hålla kunskapen helt hemlig kommer inte hela avkastningen från investeringen att tillfalla det företag som investerade i att ta fram kunskapen. Därmed är företag motvilliga att investera i ny kunskap, och av den anledningen investeras det för lite i framtandet av ny kunskap.

FoU kallas i den nationalekonomiska litteraturen för produktion av kunskap. FoU är en form av investering då utgifter för FoU i dag ämnar säkra intäkter i framtiden. FoU skiljer sig emellertid

¹⁰ Duverger, C. och van Pottelsberghe de la Potterie, B. (2011). "Determinants of productivity growth: Science and technology policies and the contribution of R&D", European Investment Bank Papers, vol. 16, s. 52-61.

¹¹ De undersöker i huvudsak större och industrialiserade länder (G7-länderna) vilket innebär att Sverige med sin betydligt mindre ekonomi kanske inte uppvisar samma fördelning.

¹² Se Arrow, K. J. (1962). "Economic welfare and the allocation of resources for invention". Nelson, R. (red.), *The rate and direction of inventive activity*. Princeton, NJ. och Nelson, R. R. (1959). "The simple economics of basic scientific research", *Journal of Political Economy*, vol. 49, s. 297-306.

mycket från traditionella investeringar. Exempelvis utgörs merparten av FoU av lön till ingenjörer och forskare. Vidare skapar FoU en immateriell tillgång, till skillnad från kapitalinvesteringar som skapar en fysisk tillgång. Denna immateriella tillgång är delvis en del av de forskare som jobbar med FoU-projekten i form av deras specifika kunskaper (alltså en del av humankapitalet i företaget). Det är förknippat med stora kostnader för företagen att variera FoU-investeringarna över tid eftersom en stor del av investeringskostnaderna är löner till forskare. Företag är motvilliga att öka sina FoU-utgifter (det vill säga anställa nya forskare och ingenjörer) eftersom en framtida neddragning av dessa utgifter innebär att säga upp personal. Denna personal kostar i form av upplärning men kanske ännu mer därför att de sitter på företags-hemligheter som kan spridas om de lämnar företaget.

De tillgångar som skapas via FoU-utgifter är svåra att handla med eller att använda som säkerhet vid belåning. FoU skiljer sig vidare från traditionella investeringar då avkastningsfördelningen är avsevärt mer skev mot både, det mest sannolika utfallet, ingen framtida avkastning och, det minst sannolika utfallet, väldigt hög avkastning. Med andra ord är FoU en ytterst riskfylld investering. FoU:s immateriella egenskaper samt den osäkra avkastningen begränsar möjligheterna att finansiera FoU med externa medel. Kapitalkostnaden för FoU-investeringar är därmed högre än vid andra investeringar. Den högre kapitalkostnaden anses bero på, i synnerhet, två faktorer: asymmetrisk information mellan företaget och investerare samt skattesystemet som behandlar olika finansieringskällor olika.¹³ Asymmetrisk information mellan företaget, som har bäst kunskap om potentialen av sina FoU-investeringar, och externa finansiärer höjer kapitalkostnaden för extern finansiering av FoU. För företag som gör FoU-investeringar med hög avkastningspotential blir kapitalkostnaden högre vid asymmetrisk information än vad den skulle vara om företaget kunde visa avkastningspotentialen för externa investerare. Vidare skapar den olika behandlingen av lånat och eget kapital som finansieringsform en implicit subvention av lånat kapital via skattesystemet. Kostnaden för lånat kapital är avdragsgill medan kostnader för eget kapital inte får dras av.

Frågan om hög kapitalkostnad är dock komplex. Problematikeringen runt finansieringsproblem beror på att företaget med

¹³ Hall, B. H., Lerner, J. (2010, s. 9). "The financing of R&D and innovation", *Handbook of the Economics of Innovation*, vol. 14, s. 609-639, Elsevier-North Holland.

finansieringssvårigheter har samhällsekonomiskt lönsamma investeringsmöjligheter som de hade kunnat realisera om externt kapital hade kunnat erhållas till den kostnad som råder för stora och etablerade företag. Huruvida företag har sådana lönsamma investeringsmöjligheter är en icke observerbar variabel för aktörer utanför företaget. Därmed tvingas forskning kring företags kapitalkostnad att försöka approximera vilka företag som kan tänkas påverkas relativt mer av de två ovan nämnda faktorerna än andra. Forskningen visar att större, etablerade företag finansierar sina FoU-utgifter med interna medel såsom kvarhållna vinster med förklaringen att kapitalkostnaden för FoU vid extern finansiering är hög. För företag utan tillräckliga interna medel i relation till investeringsmöjligheter krävs däremot externt kapital.¹⁴ Men eftersom immateriella tillgångar inte fungerar som säkerhet vid lån och avkastningen är osäker är det svårt att finansiera FoU med lånade medel. Därmed är det externt riskkapital som krävs.¹⁵ Små och nya företag har vanligtvis mindre kvarhållna vinster än större och etablerade företag varpå den höga kapitalkostnaden påverkar de små och nya företagen oproportionerligt mycket.

Sammanfattningsvis har FoU positiva externa effekter. Det huvudsakliga problemet är det marknadsmisslyckande som uppstår då FoU är produktion av kunskap och att det företag som står för kostnaden inte kan tillgodogöra sig hela avkastningen av sin investering. Detta leder till att det görs för lite FoU i relation till vad som är samhällsekonomiskt optimalt. Det är denna egenskap som vanligtvis används som motivering för statliga subventioner av FoU.¹⁶ FoU anses även svårt att finansiera externt på grund av den höga kapitalkostnaden.

Samtliga företag i en ekonomi som ägnar sig åt FoU påverkas av det huvudsakliga problemet medan små och nya företag påverkas av båda problemen då de redan för materiella investeringar (exempelvis kapitalinvesteringar) har en relativt hög kapitalkostnad.

¹⁴ Myers, S. C., Majluf, N. S. (1984). "Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have", *Journal of Financial Economics*, vol. 13, s. 187-221.

¹⁵ Se Hall, B. H., Lerner, J. (2010) för en sammanfattning. Se även Brown, J. R. och Petersen, B. C. (2011). "Cash holdings and R&D smoothing", *Journal of Corporate Finance*, vol. 17, s. 694-709 och Brown, J. R., Martinsson, G. och Petersen, B. C. (2012). "Do financing constraints matter for R&D? New tests and evidence", *European Economic Review*, kommande, för nya studier angående finansiering av FoU i företag.

¹⁶ Se inledning av Hall, B. H., Van Reenen J. (2000). "How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence", *Research Policy*, vol. 29, s. 449-469.

2.4 Åtgärder för att stimulera FoU

I det här avsnittet diskuteras stöd till FoU ur ett bredare perspektiv än enbart via skattesystemet.

2.4.1 Faktorer som påverkar FoU

Det finns en rad alternativa vägar att stödja FoU. Politiska beslutsfattare runtom i världen tenderar att fokusera på direkta subventioner till FoU-investeringar eller indirekta subventioner via skattesystemet. Oavsett hur stödet ser ut är marknadsmisslyckandet som ska lösas detsamma, och det är i huvudsak följande lösningar som beaktas.

Svårigheten att stänga ute andra företag från att använda resultaten från FoU hanteras traditionellt sett genom det immateriella rättsskyddet. Under de senaste 10–20 åren har patentskydd runtom i världen utvecklats.¹⁷ Denna utveckling gäller dock inte samtliga länder och det finns fortfarande mycket kvar att göra. Beträffande sannolika finansieringsproblem för FoU har det visats att tillgång till externt riskkapital påverkar nivån på företags FoU-investeringar runtom i världen; länder med mer utvecklade finansmarknader har också mer FoU i de företag som mest sannolikt påverkas av den höga kapitalkostnaden (yngre och mindre företag).¹⁸ Att med hjälp av olika insatser förbättra tillgången till kapital har med stor sannolikhet inverkan på privata företags förmåga att öka FoU (vilket ofta, men inte alltid, är samhällsekonomiskt fördelaktigt).

Vidare finns en rad områden som potentiellt påverkar FoU i samhället i hög utsträckning. Utbudet av högutbildad arbetskraft är av central betydelse. Åtgärder som rör utbildningssystemet på såväl grundskole- som gymnasie- och universitetsnivå spelar på längre sikt roll för ett lands innovationskapacitet. Skillnaden i FoU-intensitet mellan länder i dag avspeglas i olika länders industristruktur. Om ett lands industristruktur i hög utsträckning är centrerad runt högteknologibranscher är landet sannolikt FoU-intensivt. Med andra ord är det av central betydelse att förstå vad som driver ett lands industristruktur. Vilka institutionella förut-

¹⁷ Park, W. G. (2008). "International patent protection", *Research Policy*, vol. 37, s. 761-766.

¹⁸ Se Brown, J. R., Martinsson, G., Petersen, B. C. (2012). "Law, stock markets and innovation", *Journal of Finance*, kommande.

sättningar har de länder som har stor koncentration av sin ekonomi till högteknologiska sektorer? Förutom att ha ett tillförlitligt patentskydd och en relativt välutvecklad finansmarknad lyfter forskningslitteraturen fram faktorer som bra universitetsforskning samt inhemsk marknadsstorlek fram som viktiga bestämningsfaktorer för FoU i ett land.¹⁹

2.4.2 Subventioner av privat FoU

Många länder subventionerar FoU i företag via mer riktade insatser och har olika subventionsprogram där företag kan ansöka om statlig finansiering för sin FoU-verksamhet. Det finns en forskningslitteratur också på det här området. Denna litteratur tar upp frågan om den statliga subventioneringen av FoU är ett komplement till privat finansiering eller ett substitut. Använder företag helt enkelt den statliga finansieringen till projekt som de hade utfört även utan en subvention? Frågan är komplicerad. Att finna en ökning i FoU (eller innovations-output) bland företag som tar emot en statlig subvention är en tämligen enkel övning men att klargöra om subventionen har gått till ett företag som hade gjort FoU:n ändå är svårare.

Forskningslitteraturen fram till år 2000 sammanfattas av David, Hall och Toole (2000)²⁰ och Klette, Moen och Griliches (2000)²¹. Den förstnämnda artikeln sammanfattar läget med att det inte har kunnat fastslås huruvida statliga subventioner av FoU är ett komplement till privat FoU-finansiering eller om den är ett substitut. I likhet med de två sammanfattningsartiklarna som nämns ovan är de flesta artiklarna i ämnet restriktiva med definitiva slutsatser i komplement- och substitutionsfrågan.

Det finns dock undantag, bland annat en artikel av Wallsten (2000)²². Han studerar ett program i USA, *Small Business Innovation Research* (SBIR). Han visar att mottagare av subventioner

¹⁹ Se Mathieu och van Pottelsberghe de la Potterie. (2010). "A note on the drivers of R&D intensity", *Research in World Economy*, vol. 1, s. 56-65.

²⁰ David, P. A., Hall, B. H. och Toole, A. A. (2000). "Is public R&D a complement or substitute for private R&D? A review of the econometric evidence", *Research Policy*, vol. 29, s. 497-529.

²¹ Klette, T. J., Moen, J. och Griliches, Z. (2000). "Do subsidies to commercial R&D reduce markets failures? Microeconomic evaluation studies", *Research Policy*, vol. 29, s. 471-495.

²² Wallsten, S. J. (2000). "The effects of government-industry R&D programs on private R&D: The case of the small business innovation research program", *RAND Journal of Economics*, vol. 31, s. 82-100.

visserligen utför mer FoU än de som inte får subventioner men att SBIR-subventionen mestadels fungerar som ett substitut såtillvida att den ersätter privat finansiering för projekt som företagen hade utfört även utan subvention. Blanes och Busom (2004)²³ drar en liknande slutsats utifrån en studie av spanska företag som deltar i liknade program. Subventionerna går till de företag som redan utför mycket FoU. Clausen (2009)²⁴ studerar det norska forskningsstödsprogrammet SkatteFUNN. Han belyser också komplement- och substitutionsfrågan. Data över det norska programmet gör det möjligt att separera det forskningsstöd som går till forskning (det vill säga F:et) från det stöd som går till utveckling (U:et). Det stöd som går till forskning fungerar som ett komplement till privat finansiering. Med andra ord stimuleras ny forskning (vilket är en avsedd effekt). Stödet till utveckling fungerar å andra sidan i stor utsträckning som ett substitut till privat finansiering (vilken är en ej avsedd effekt).

Bilden ovan av en forskningslitteratur där effekten av subventioner till forskning i privata företag inte kan fastslås med säkerhet gäller än i dag. Aerts (2008)²⁵ undersöker företag i Belgien och finner stöd för att forskningsprogram samvarierar med en ökning av innovationsgraden hos de företag som tar del av subventionen, men att det inte går att förkasta att det handlar om substitutions-effekter, det vill säga att företagen skulle ha ökat innovationsgraden även utan subventioner. Liknande resultat uppvisas från studier på forna Östtyskland [Almus och Czarnitzki (2003)²⁶] och för Spanien [Busom (2000)²⁷; Gonzalez och Pazó (2008)²⁸].

I denna litteraturgenomgång bör avslutningsvis ytterligare en fråga lyftas fram. Kan det vara så att själva existensen av en subvention minskar benägenheten för FoU-företag att satsa på marknader och produkter med potentiellt riktigt hög avkastning som på sikt kan leda till snabb tillväxt och högre lönsamhet? Det är

²³ Blanes, J. V. och Busom, I. (2004). "Who participates in R&D subsidy programs? The case of Spanish manufacturing firms", *Research Policy*, vol. 33, s. 1459-1476.

²⁴ Clausen, T. H. (2009). "Do subsidies have positive impacts on R&D and innovation activities at the firm level?", *Structural Change and Economic Dynamics*, vol. 20, s. 239-253.

²⁵ Aerts, K. (2008). "Who writes the pay slip? Do R&D subsidies merely increase researcher wages?", Katholieke Universiteit Leuven Working Paper.

²⁶ Almus, M. och Czarnitzki. (2003). "The effects of public R&D subsidies on firms' innovation activities: The case of Eastern Germany", *Journal of Business & Economic Statistics*, vol. 21, s. 226-236.

²⁷ Busom, I. (2000). "An empirical evaluation of the effects of R&D subsidies", *Economics of Innovation and New Technology*, vol. 9, s. 111-148.

²⁸ Gonzalez, X och Pazó. (2008). "Do public subsidies stimulate private R&D?", *Research Policy*, vol. 37, s. 371-389.

svårt och troligtvis inte önskvärt för statliga myndigheter att bedöma vilka enskilda FoU-projekt som har störst samhällsnytta. Därmed kan subventionering av FoU stimulera företag till att göra enklast möjliga FoU för att komma åt subventionen. Blass och Yosha (2003)²⁹ undersöker denna fråga med hjälp av israeliska tillverkningsföretagsdata. Israel är ett intressant exempel då landet genomgått en transformation av sin ekonomi de senaste tre decennierna till att bli en högteknologiekonomi. Vidare är Israel intressant då de starka banden till USA i praktiken har lett till att israeliska företag har både den israeliska och den amerikanska börsmarknaden som möjligheter vid notering. Blass och Yosha jämför israeliska FoU-företag som noterar sig på den inhemska börsern med dem som noterar sig på den amerikanska. De FoU-företag som noteras inhemskt tar i mycket större utsträckning emot statliga subventioner. De FoU-företag som listas i USA tar emot hälften så mycket statligt stöd som de inhemskt listade företagen.³⁰ De USA-listade FoU-företagen uppvisar snabbare tillväxt och högre lönsamhet än sina inhemska motsvarigheter.

Forskarnas analys fungerar som ett illustrativt exempel på ett grundläggande problem med subventionering av privata företagsverksamheter. De företag som är framgångsrika och i det här fallet sysslar med kommersialiserbar FoU väljer att notera sina aktier på USA-börsen. Där exponeras de för större analytikerbevakning och konkurrenstryck. Tillgången till subventioner för de företag som väljer att inte notera sina aktier på USA-börsen (alternativt vars aktier inte efterfrågas av amerikanska investerare) möjliggör en alternativ finansieringskälla bortom vad den privata marknaden erbjuder. Tanken är att subventionen ska korrigera ett marknadsmisslyckande. Men när utfallet är att de företag som tar emot den mesta delen av subventionen inte presterar lika bra som grupp kan det tyda på att subventionen ges på felaktiga grunder eller att det är väldigt svårt att fördela subventioner på ett bra sätt.

²⁹ Blass, A. A. och Yosha, O. (2003). "Financing R&D in mature companies: An empirical analysis", *Economics of Innovation and New Technology*, vol. 12, s. 425-447.

³⁰ 6 procent av de USA-listade FoU-företagens finansiering utgörs av subventioner jämfört med 16 procent för de inhemska noterade.

2.5 Så påverkar skatteincitament för FoU ekonomin

2.5.1 Så fungerar ett skatteincitament för FoU

FoU är i de flesta OECD-länder redan fördelaktigt behandlat skattemässigt i relation till många kapitalinvesteringar via generösare avskrivningsregler.³¹ Vidare erbjuder numera en rad länder dessutom ytterligare skatteincitament. Nedan presenteras hur sådana skatteincitament teoretiskt fungerar.

Denna diskussion är delvis hämtad från Hall (1995). I figur 1 mäts marginalnyttan och marginalkostnaden för varje ny FoU-krona på den vertikala axeln och nivån av FoU på den horisontella. Givet att företag investerar i de mest lönsamma FoU-projekten först är avkastningen på FoU avtagande. Investeringar genomförs när den privata marginalnyttan är minst lika stor som marginalkostnaden. Baserat på diskussionen i avsnitt 2.2 anses den samhällsekonomiska avkastningen på FoU vara högre än den privata. Det optimala för samhället i stort är att de investeringar genomförs som har en samhällelig marginalnytta som är minst lika stor som marginalkostnaden. Därmed är R_C mindre än R_S . R_C är mängden FoU som utförs via marknadens allokeringsmekanismer och R_S är mängden FoU som är samhälleligt optimal. Det vertikala avståndet mellan punkten S och punkten S' motsvarar storleken på den optimala subventionen.

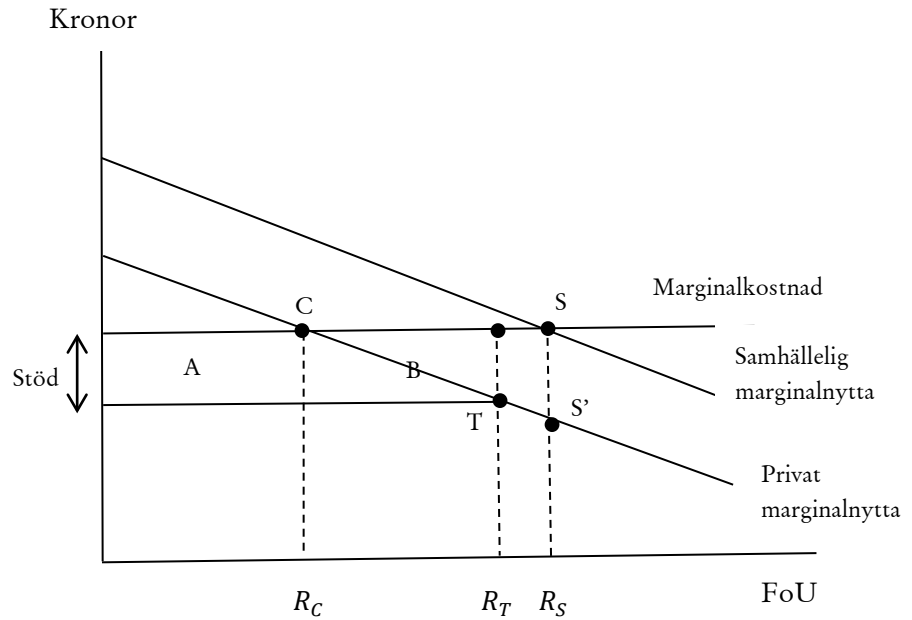
Den samhälleligt optimala nivån på investeringar skulle uppnås om det var möjligt att identifiera de projekt som befinner sig mellan punkten R_C (mängden FoU utförd av privata sektorn utan subvention) och punkten R_S . Detta är givetvis omöjligt. Det finns en rad statliga direkta subventionsprogram av FoU där företag kan ansöka om finansiering som syftar till att stödja dessa projekt. Det finns också en rad svårigheter och fallgropar med denna subventionsstrategi som lyftes fram i avsnitt 2.4.2.

I stället kan subventionen utformas som en skattelättnad som antingen sänker marginalkostnaden för FoU med motsvarande avståndet mellan S och S' eller som ökar den privata marginalavkastningen på FoU med lika mycket. Beroende på hur stor skattelättnaden är kan alltså samhällets utförda FoU flyttas närmre R_S , den samhälleligt optimala nivån. I figur 1 antas en skattelättnad som möjliggör att FoU till ett värde av T kan utföras med hjälp av en skattereduktion och därmed utförs FoU till ett värde av R_T i

³¹ Se bland annat Hall och Lerner (2010, avsnitt 3.4).

stället. Rektangeln A+B representerar den uteblivna skatteintäkten för ett volymbaserat stöd och rektangeln B för ett ökningsbaserat stöd.³² Ju mer FoU ett samhälle vill stödja, desto större blir rektangelarna A och B och desto dyrare blir stödet.

Figur 1 Volym- och ökningsbaserat FoU-skatteincitament



³² Ett volymbaserat stöd baseras på all forskning medan ett ökningsbaserat stöd baseras på ökad forskning.

2.5.2 Studier av FoU-skatteincitament

Forskningen om skatteincitament för FoU är i hög grad USA-centrerad. Det amerikanska näringslivets FoU som andel av BNP sjönk under slutet på 1960-talet och hela 1970-talet, och med en allmänt svag ekonomi lanserades 1981 *Economy Recovery Tax Act*. I detta stimulanspaket ingick två stöd till FoU. Det ena var ett ökningsbaserat skatteincitament för kvalificerad FoU (se avsnitt 4.6). Det andra var möjligheten att skattemässigt få dra av utgifterna för FoU det år de uppkommer. De flesta länder har den sistnämnda stimulansen, däribland Sverige. Även utan en explicit skattereduktion för FoU stimuleras alltså FoU via skattesystemet i Sverige. Mellan 1981 och 1991 levde det ökningsbaserade skatteincitamentet för FoU kvar i stort sett i sin ursprungliga form bortsett från en del mindre justeringar. Studier av denna period står för merparten av all forskning på området.

I USA gjordes 1989 den första kongressinitierade utvärderingen av FoU-skatteincitamenten.³³ Undersökningen gällde perioden 1981–1985. Titeln på rapporten vittnar om viss framgång för FoU-skatteincitamenten från 1981. Företagen med mer än 250 miljoner dollar i tillgångar fick del av 80 procent av den samlade reduktionen (eller 4,7 miljarder dollar). Vidare ansågs skatteincitamenten ha stimulerat FoU-investeringar till ett värde av 1–2,5 miljarder dollar till en kostnad av uteblivna skatteintäkter på 7 miljarder dollar. I rapporten poängteras dock att bara för att värdet på ökad FoU är lägre än de uteblivna skatteintäkterna behöver inte skattereduktionen anses misslyckad.³⁴ Det finns två skäl till det. Om de positiva externa effekterna av FoU är större än kostnaderna för utförd FoU så är det samhällsekonomiska värdet av FoU-investeringarna större än de 1–2,5 miljarder dollar som investerats. En del, kanske en stor del, av skattesänkningen kan ha resulterat i högre vinster i företagen som bedriver FoU. Om ett företag får en subvention för FoU, men utför exakt lika mycket FoU som det skulle ha utfört ändå, så blir subventionen en ren vinst för företaget. Företagens vinster ingår som en del av en samhällsekonomisk kalkyl, då de förr eller senare kommer individer till godo.

Eftersom det teoretiska fundamentet för att stimulera FoU är att den samhällsliga nyttan är högre för FoU än för annan aktivitet

³³ U.S. Government, General Accounting Office (1989). The research tax credit has stimulated some additional research spending. Washington, DC: Report GAO/GGD-89-114.

³⁴ U.S. Government, General Accounting Office (1989).

så kan skatteincitamenten fortfarande vara motiverade åtgärder. Den kongressiniterade studien avslutar med att beröra fallgröparna med ett sådant system. Den amerikanska skatteförvaltningen administrerar FoU-skatteincitamentet, och när det gjordes stickprov på företagens ansökningar om skattereduktion visade det sig att skatteförvaltningen ifrågasatte ansökan i 79 procent av fallen (motsvarande 20 procent av värdet av ansökta skattereduktioner). Anledningen var att det är svårt att avgöra vad som är FoU.

De forskningsrapporter som undersöker liknande tidsperioder finner endast ett svagt samband mellan det ökningsbaserade FoU-skatteincitamentet och ökning av FoU. Studier av Eisner, Albert och Sullivan (1984)³⁵ och Mansfield (1986)³⁶ finner väldigt små eller inga effekter av incitamentet medan studier av Hall (1993)³⁷ och Hines (1992)³⁸ finner stöd för att det var en framgång. Wilson (2009)³⁹ undersöker FoU-skatteincitamenten på delstatlig nivå i USA. Från 1981 då det ursprungliga, federala skatteincitamentet trädde i kraft har 31 delstater infört egna FoU-skatteincitaments-system. Wilson ställer två frågor i sin artikel: 1) ökar de delstatliga FoU-skatteincitamenten FoU-investeringar inom delstaten? och 2) hur mycket av den inom-delstatliga ökningen av FoU kommer från att utom-delstatlig FoU flyttas dit till följd av skattebehandlingen? Svaret på den första frågan är ”ja” och svaret på den andra frågan är ”nästan hela ökningen”. Han fastslår att den aggregerade effekten av de delstatliga FoU-skatteincitamenten i stort sett är noll.

Med hjälp av ny data i relation till de som användes i studierna på 1980- och 1990-talen har Rao (2010)⁴⁰ på nytt testat effekterna av det amerikanska FoU-skatteincitamentet. I de tidigare studierna var inte de faktiska avdragen till följd av införandet av FoU-skatteavdraget tillgängliga. Rao har med hjälp av data från den amerikanska skatteförvaltningen möjlighet att mäta hur stora avdrag för FoU som företagen faktiskt gör. När dessa data används är

³⁵ Eisner, R., Albert, S. och Sullivan, M. (1984). “The new incremental tax credit for R&D: incentive or disincentive?”, *National Tax Journal*, vol. 37, s. 171-183.

³⁶ Mansfield, E. (1986). “The R&D tax credit and other technology policy issues”, *American Economic Review Papers and Proceedings*, vol. 76, s. 190-194.

³⁷ Hall, B. H. (1993). “R&D tax policy during the 1980s: Success or failure?”, *Tax Policy and the Economy*, vol. 7, s. 1-35.

³⁸ Hines, J. R. (1992). “On the sensitivity of R&D to delicate tax changes: the case of multinationals,” in *International Taxation*, Alberto Giovannini, R. Glenn Hubbard, and Joel Slemrod, red. (Chicago: University of Chicago Press.)

³⁹ Wilson, D. J. (2009). “Beggars thy neighbor? The in-state, out-of-state, and aggregate effects of R&D tax credits”, *Review of Economics and Statistics*, vol. 91, s. 431-436.

⁴⁰ Rao, N. (2010). “Do tax credits stimulate R&D spending? Revisiting the effect of the R&D tax credit in its first decade”, New York University Working Paper.

effekten från skatteincitamentet på FoU både mindre i storlek och skattad med sämre precision.

Merparten av forskningen som nämnts är amerikansk. Vidare har forskningsresultat som baseras på det amerikanska FoU-incitamentet troligtvis inspirerat andra länder att införa olika typer av FoU-skatteincitament. OECD har kartlagt sina medlemsländers olika FoU-incitament.⁴¹ De flesta OECD-länder har mer långtgående skattereduktioner än USA. Det är bara Irland som följt USA med en strikt ökningsbaserad skattereduktion. Fördelen med ett ökningsbaserat skatteincitament är att man inte subventionerar redan utförd FoU. Därmed blir de offentligfinansiella kostnaderna klart lägre (se figur 1). Ett ökningsbaserat FoU-stöd är dock administrativt mer krävande. De flesta OECD-länder har ett volymbaserat FoU-skatteincitament där samtlig FoU som företaget utför kan utnyttjas inom ramen för skatteincitamentet. USA spenderar i absoluta tal mest på FoU-incitament i form av uteblivna skatteintäkter, men i relation till sin storlek tillhör USA snarare de minst generösa länderna. Kanada, Sydkorea, Japan och Belgien har de statsfinansiellt dyraste skattereduktionsmöjligheterna för FoU och uppvisar kostnader motsvarande 0,13–0,22 procent av BNP.

Kanada har det statsfinansiellt dyraste FoU-incitamentet och är också det land som haft det längst.⁴² Kanada har fortfarande problem med vad man själv anser vara för låga nivåer av privat FoU och det pågår långtgående planer på att utöka de redan generösa villkoren.⁴³ Både Czarnitzki, Hanel och Rosa (2004)⁴⁴ och Klassen, Pittman och Reed (2004)⁴⁵ finner att det kanadensiska skatteincitamentet för FoU har stimulerat privat innovation.

Det finns några landspecifika empiriska studier utanför USA. Genom att stimulera FoU via skattesystemet ökar FoU i privat sektor enligt dessa studier. Två studier jämför effekten av FoU-skatteincitament mellan en rad länder. Bloom, Griffith och Van

⁴¹ Se OECD Working party of national experts on science and technology indicators (2010). "R&D tax incentives and government foregone tax revenue: a cross-country comparison".

⁴² Kanadas FoU-skatteincitament tillkom 1962 (Mansfield (1986, s. 190)).

⁴³ Se Parsons, Mark (2011). "Rewarding innovation: improving federal tax support for business R&D in Canada", C.D. Howe Institute Commentary No 334.

⁴⁴ Czarnitzki, D., Hanel, P. och Rosa, J. M. (2004). "Evaluating the impact of R&D tax credits on innovation: a microeconomic study on Canadian firms", ZEW Discussion Paper No. 04-77.

⁴⁵ Klassen, K. J., Pittman, J. A. och Reed, M. P. (2004). "A cross-national comparison of R&D expenditure decisions: tax incentives and financial constraints", *Contemporary Accounting Research*, vol. 21, s. 639-680.

Reenen (2002)⁴⁶ testar hur FoU-skatteincitament sänker kapitalkostnaden för FoU baserat på data från nio länder där samtliga har någon form av FoU-skattestöd. De finner att en sänkning av kapitalkostnaden för FoU via skattesystemet med 10 procent simulerar FoU-utgifter på kort sikt med 1 procent och på längre sikt med 10 procent. Guellec och van Pottelsberghe de la Potterie (2003)⁴⁷ utökar urvalet av länder till att inkludera 17 OECD-länder. De bekräftar den kortsiktiga effekten som dokumenteras av Bloom med flera men finner inget stöd för deras effekt på längre sikt.

På senare år har s.k. patentbox-lösningar tillkommit. En patentbox går ut på att intäkter kopplade till ett visst patent beskattas lägre än övriga intäkter som beskattas med vanlig bolagsskatt. Exempelvis i Belgien innebär införandet av en patentbox att bolagsskatten faller från cirka 34 procent till 7 procent för intäkter som kan hänföras till egenutvecklade patent. Van Reenen (2010) är starkt kritisk mot denna typ av lösning. Enligt honom är den extremt dyr och syftar enbart till att subventionera redan utförda innovationer.⁴⁸ Van Reenen menar att patentboxar är dyra, komplexa (medför höga administrativa kostnader) och leder till skattekonkurrens. Griffith, Miller och O'Connell (2011)⁴⁹ studerar hur patentbox-lösningar påverkar beslutet var företags innovativa verksamheter förläggs. De finner via simuleringsövningar att de påverkar beslutet var innovativ verksamhet förläggs men att de är dyra och kommer att leda till ett tryck neråt på skatterna. Det finns dock väldigt få exempel på publicerad forskning om patentboxars effekter.

⁴⁶ Bloom, N., Griffith, R. och Van Reenen, J. (2002). "Do R&D tax credits work? Evidence from a panel of countries 1979-1997", *Journal of Public Economics*, vol. 85, s. 1-31.

⁴⁷ Guellec, D. och van Pottelsberghe de la Potterie, B. (2003). "The impact of public R&D expenditure on business R&D", *Economics of Innovation and New Technology*, vol. 12, s. 225-243.

⁴⁸ Van Reenen (2010) listar patent och innovationsbox-lösningar under rubriken på sidan 97: "Examples of bad innovation policy". På sidan 56 skriver han: "Abolish patent box solutions". Kostnaderna för Storbritanniens patentboxsystem skattas till 1,1 miljarder brittiska pund, vilket motsvarar cirka en tredjedel av Storbritanniens samlade vetenskapsbudget, (Griffith och O'Connell (2011)).

⁴⁹ Griffith R., Miller, H. och O'Connell, M. (2011). "Corporate taxes and the location of intellectual property", SSRN Working Paper Series.

2.5.3 Så påverkar FoU-skatteincitament företagen

FoU är koncentrerat till några branscher som sinsemellan skiljer sig åt väsentligt. FoU som utförs i läkemedelsindustrin skiljer sig åt från den i telekommunikationsindustrin. Vidare vet vi inte så mycket om de exakta mekanismerna för hur ökad FoU till följd av ett FoU-incitament påverkar företagen. Den fortsatta diskussionen baseras därför i stor utsträckning på teoretiska resonemang och i den mån det finns tillgängligt styrks dessa resonemang med empiriska resultat. Naturligtvis finns risken att en skattelättnad som baseras på utgifter för FoU leder till att nyrapporterad FoU består av utgifter som helt enkelt har omklassificerats. I USA var det enbart ”kvalificerad” FoU som skulle ligga till grund för skatte-reduktionen och som följd klassificerades mycket ny FoU som kvalificerad.⁵⁰ Diskussionen i det här avsnittet kommer inte att beröra ytterligare exempel av omklassificering.

Ur ett övergripande perspektiv kan ett FoU-skatteincitament påverka företagen via löner, priser eller vinster. Genom att subventionera FoU sänks kostnaden för FoU.⁵¹ Baserat på hur incitamentet är utformat ökar lönsamheten på redan befintliga eller framtida projekt till följd av den lägre kostnaden. Ur en strikt företagsfinansieringssynpunkt ska ett företag investera i samtliga projekt som maximerar nuvärdet på företaget.

Nedan följer ett exempel.

$$\text{Nuvärde} = \frac{C_1}{1+r} - C_0$$

Samtliga projekt med ett positivt nuvärde ska genomföras eftersom det ökar företagets vinst. För enkelhetens skull antas ett projekt där investeringen sker i period 0 och som realiserar i period 1. Projektet har en kostnad, C_0 , och en avkastning, C_1 , och ska diskonteras mot en alternativ investering med räntesatsen r . Med hjälp av ett skatteincitament för FoU som sänker kostnaden för FoU sänks C_0 vilket syftar till att generera fler FoU-projekt med ett positivt nuvärde.

Risken finns att en skattelättnad för FoU inte leder till fler FoU-projekt utan i stället till att FoU-utgifterna ökar genom högre löner till de forskare och ingenjörer som sysselsätts inom befintliga

⁵⁰ U.S. Government, General Accounting Office (1989).

⁵¹ Med kostnaden för FoU kan olika aspekter avses som kostnaden för insatsvaror, löner eller kapitalkostnad.

projekt. På sikt är det inte nödvändigtvis ett problem att FoU-skatteincitament i stor utsträckning omvandlas till högre löner då den högre ersättningsnivån stimulerar utbudet på FoU-personal vilket leder till en större och mer kvalificerad pool av arbetskraft att välja ifrån. Det finns (opublicerade) forskningsrapporter som tyder på att FoU-skatteincitament leder till både nyanställningar och ökade löner för befintlig FoU-personal.⁵² Under 1980-talet i USA stimulerade FoU-skatteincitamentet i väsentlig del volymen på löner och ersättningar, men huruvida det var på grund av höjda ersättningar till befintlig personal eller nyanställning är inte klarlagt.⁵³

Thompson och Jensen (2010)⁵⁴ undersöker skatteincitament för FoU och huruvida det har lett till högre löner för FoU-arbetare eller om det faktiskt lett till fler anställda inom FoU-sektorn. De finner att FoU-incitamenten även har ökat antalet anställda inom sektorn. För att kunna utföra nya FoU-projekt behövs sannolikt fler arbetare (då merparten av FoU är ersättning till forskare) varpå det är av vikt att FoU-skatteincitamenten faktiskt leder till nyanställningar. Om utgifterna för FoU enbart ökar via högre löner minskas knappast C_0 ovan varpå stimulansen inte leder till fler FoU-projekt baserat på nuvärdesberäkningen. Vidare kan det tänkas att företagen redan har investerat i samtliga FoU-investeringsmöjligheter. Då höjer skattelättnaden för FoU nuvärdet på projekt som ändå skulle ha genomförts. Då fungerar inte skattelättnaden som ett incitament eftersom framtida FoU-projekt inte påverkas. Stödet överförs i stället direkt till aktieägarna via högre avkastning på genomförda FoU-projekt.

2.6 Slutsatser

Intresset från stater runtom i världen att med hjälp av skattemedel stimulera FoU kommer från de positiva externa effekter som FoU bedöms ha med stöd av nationalekonomisk forskning. Dessa effekter anses gynnsamma för teknisk utveckling i samhället och för att överlag stimulera produktivitetsoökningar. Forskningsresultaten är sprungna ur en stor forskningslitteratur med relativt

⁵² Resultaten gäller för Belgien (Aerts (2008)) och Finland (Ebersberger, B. (2004). "Labor demand effect of public R&D funding," VTT Technology Studies Working Papers 9.)

⁵³ Rao (2010).

⁵⁴ Thompson, R. K. och Jensen, P. H. (2010). "The effects of public subsidies on R&D employment: evidence from OECD countries", SSRN Working Paper Series.

hög grad av konsensus inom forskarvärlden. I och med de positiva externa effekterna från FoU är det alltså motiverat att subventionera FoU. Dessvärre är inte forskningslitteraturen över skatteincitaments inverkan lika utvecklad. När USA införde FoU-stöd 1981 var det väldigt ovanligt och det fanns i stort sett inga systematiska undersökningar om dess effekter. Numera finns en rad undersökningar över effekterna av FoU-incitament. I takt med att fler och fler OECD-länder inför skatteincitament har fler land-studier tillkommit. Dock är fortfarande de empiriska resultaten inte särskilt säkra. Utifrån forskningen går det inte att med någon större säkerhet finna stöd varken för eller emot att stödja FoU med skattesubventioner.

3 Svenska skatteregler för forskning och utveckling

3.1 Inledning

Det här kapitlet innehåller en redogörelse för svenska skatteregler för forskning och utveckling (FoU). Först kommer en historisk tillbakablick (avsnitt 3.2) och därefter en beskrivning av gällande rätt (avsnitt 3.3) samt ett avsnitt om FoU-kostnader i förhållande till andra kostnader (avsnitt 3.4). Av dessa avsnitt framgår bland annat att det tidigare i skattelagstiftningen inte gjordes någon skillnad mellan FoU-kostnader och andra kostnader i företagen. År 1970 infördes regler om avdrag för FoU-kostnader i näringsverksamhet och dessa finns i dag, i en något annan utformning, i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Några särskilda skatteincitament för FoU finns inte. Under åren 1973–1983 fanns dock ett skatteincitament i form av ett särskilt forskningsavdrag.

Avslutningsvis kommer en kortare exemplifiering av andra statsfinansierade stimulansåtgärder som direkt eller indirekt erbjuds företag som satsar på FoU (avsnitt 3.5). Beskrivningen i denna del är inte uttömmande utan avser bara att peka på några ytterligare stödformer.

3.2 En historisk tillbakablick

Före 1970 fanns inga särskilda skatteregler när det gäller företagets rätt till avdrag i näringsverksamheten för FoU-kostnader. Avdragsrätten för kostnader hänförliga till såväl egenutförd som extern forskning bedömdes då utifrån de allmänna reglerna om vad som ansågs som en driftkostnad enligt den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370), förkortad KL. Enligt dessa regler fick

företagen avdrag för kostnader under förutsättning att utgiften var en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande.

Praxis på området var ganska restriktiv och i samband med att regeringen föreslog att reglerna skulle ändras noterades i förarbetena att avdrag i huvudsak bara medgivits om den vetenskapliga forskningen haft karaktär av s.k. målforskning eller annars haft en mer direkt eller påtaglig betydelse för den skattskyldiges intäktsförvärv.¹

År 1970 infördes särskilda bestämmelser om avdragsrätt för kostnader för FoU med syfte att åstadkomma en utvidgning av avdragsrätten. Av förarbetena till dessa bestämmelser framgår bland annat följande:²

Att forskningen i betydande omfattning måste avse även grundforskning och annan forskning av mer allmän natur som inte omedelbart kan utnyttjas av företagen ligger i sakens natur. Det är [...] uppenbart att även forskning av detta slag får ökad betydelse för företagen och för deras utveckling på sikt. [...] De många små och medelstora företagen saknar ofta möjligheter att ensamma genomföra den forskning som är nödvändig för företagets utveckling. Därför har företagen i allt större utsträckning kommit att satsa på kollektiv forskning. Företagens kostnader kommer därför till stor del att bestå i bidrag till olika institutioner och till där verksamma enskilda forskare. Det är [...] ett allmänt intresse att företagen satsar på den kollektiva forskningen och att en sådan satsning inte hämmas av skattelagstiftningen.

Enligt den nya bestämmelsen som infördes i kommunalskattelagen³ fick avdrag göras för ”kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges rörelse”. Avdrag medgavs också ”för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete”. Undantag gällde kostnader för anskaffning av sådana tillgångar som skulle dras av genom årliga avskrivningar på grund av värdeminskning.

Samtidigt som reglerna om avdrag för FoU-kostnader infördes tillkom också en regel som gav regeringen möjlighet att bestämma om avdragsrätt för vissa typer av bidrag. Meningen var att bidrag som lämnades för forskningsändamål till vissa institutioner eller organisationer skulle vara avdragsgilla utan särskild prövning av

¹ Prop. 1970:135 s. 5.

² Prop. 1970:135 s. 30.

³ Infördes till en början i punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL. Efter skattereformen 1990 placerades den i punkt 24 av anvisningarna till 23 § KL.

sambandet mellan forskningen och den skattskyldiges verksamhet. På så sätt skulle förfarandet förenklas och tvister undvikas.⁴ Genom förordning (1975:127) om avdrag för bidrag till viss forskning m.m. infördes med stöd av den här delegationen bestämmelser om att bidrag som den skattskyldige lämnade till bland annat svenska universitet och högskolor skulle anses som avdragsgill driftkostnad i den skattskyldiges rörelse, jordbruk eller skogsbruk. I samband med skattereformen 1990 avskaffades förordningen och delegationsrätten upphävdes. Någon särreglering behövdes då inte längre eftersom praxis på området ansågs ha blivit generösare i och med den nya avdragsregeln i kommunalskattelagen.⁵

Under åren 1973–1983 fanns, utöver den generella avdragsrätten i kommunalskattelagen som behandlas ovan, ett särskilt forskningsavdrag enligt lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt.⁶ Lagens tillämpning begränsades till företag som bedrev industriell tillverkning och gav rätt till ett extra kostnadsavdrag vid beräkningen av inkomst av rörelse. Avdraget var utformat som ett basavdrag och ett ökningsavdrag uppgående till 10 respektive 20 procent av underlagen.⁷ Basunderlaget, på vilket basavdraget grundades, beräknades till två och en halv gånger lönekostnaderna för arbete med FoU ökat med vad som lämnats i bidrag för sådant arbete samt kostnader för förvärv av forskningsresultat från andra företag. De lönekostnader som avsågs i beräkningen var vad den skattskyldige under året hade betalat i lön till anställda som under övervägande del (mer än hälften) av sin arbetstid arbetat med FoU.⁸ I lönekostnaden fick bara räknas in vad som hänförde sig till arbetet med FoU och om arbetstiden låg under gränsen berättigade lönekostnaden överhuvudtaget inte till avdrag. Ökningsavdraget grundades på ett ökningsunderlag, vilket beräknades till ökningen för beskattningsåret av den skattskyldiges basunderlag i förhållande till motsvarande underlag under närmast föregående beskattningsår.

⁴ Prop. 1970:135 s. 36.

⁵ Prop. 1989/90:110 s. 611 f.

⁶ Prop. 1973:126 s. 23 ff.

⁷ Från och med 1983 års taxering ändrades avdragen till 5 respektive 30 procent av underlagen.

⁸ Kravet på att den anställda till övervägande del skulle arbeta med FoU ändrades senare och kvalifikationstiden sänktes till en fjärdedel. Skälet till sänkningen var att den högre kvalifikationstiden ansågs kunna vara till nackdel främst för mindre företag där det ständigt pågick arbete med att förbättra och utveckla produkter. Sådana arbetsuppgifter sköttes ofta av anställda som till stor del också sysslade med annan verksamhet, se prop. 1981/82:70 s. 15.

Syftet var att avdraget skulle söka företagens FoU. Undersökningar som utfördes styrkte emellertid inte att avdraget fått denna effekt. Tvärtom fanns indikationer på att avdraget kommit att fungera mer som en skattesubvention till FoU-intensiva företag än som en verklig stimulans till ökat arbete med FoU.⁹ Lagen upphävdes den 1 januari 1984. I samband med avskaffandet kan av förarbetena utläsas bland annat följande:¹⁰

Endast en mindre del av de skatteintäkter som på detta sätt undandragits staten har kommit den tekniska utvecklingen till godo. Detta är fullt förklarligt med tanke på att stödet utformats som en skattelättnad som tillfaller företaget först lång tid efter det att beslut om FoU-insatser fattats. [...] Effekten är alltför liten för att motivera den stora statsfinansiella kostnaden som uppkommer. [...] Till detta kommer att systemet med forskningsavdrag är synnerligen komplicerat för både företagen och taxeringsmyndigheterna.

3.3 Gällande rätt

De nuvarande reglerna om avdrag för utgifter för FoU har i materiellt hänseende inte förändrats så mycket i förhållande till de regler som infördes i kommunalskattelagen 1970. De finns i dag i 16 kap. 9 § IL och har följande lydelse:¹¹

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

Bestämmelserna i denna lag om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag tillämpas också på utgifter som avses i första stycket.

För att få avdrag enligt detta lagrum krävs som framgår dels att det är fråga om en utgift för FoU, dels att utgiften har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt. Lagstiftaren har inte lämnat några närmare definitioner av vilka slags kostnader som avdragsrätten avser och vilket samband med den skattskyldiges näringsverksamhet eller verksamhet i övrigt som krävs. Förarbetena från 1970 är till stor del fortfarande relevanta. Där framgår att det förhållandet att den utvidgade avdragsrätten

⁹ Prop. 1983/84:64 s. 15 f.

¹⁰ Prop. 1983/84:64 s. 15 f.

¹¹ De senaste ändringarna trädde i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas för första gången på utgifter som är hänförliga till tid efter den 31 december 2011, se prop. 2011/12:1 s. 487 ff.

omfattar kostnader även för sådan forskning vars resultat endast indirekt och först på längre sikt kan antas ge utbyte för verksamheten gör det nästan omöjligt att ange några exakta gränsdragningar.¹² När det gäller vad som ska avses med en FoU-kostnad uttalade departementschefen vidare bland annat följande i samband med reglernas införande:¹³

Den föreslagna avdragsrätten avser i första hand kostnader för forskning och utvecklingsarbete. [...] [A]vdragsrätten, som hittills huvudsakligen begränsats till kostnader för målforskning, dvs. forskning som är inriktad på lösandet av speciella praktiska problem, skall i fortsättningen avse även kostnader för s.k. grundforskning, dvs. forskning med enbart vetenskapliga syften, utan inriktning på lösning av speciella praktiska uppgifter. Med utvecklingsarbete avses sådant arbete som innebär ett systematiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskapliga kunskaper. [...] Utredningen har angett att arbetet kan gälla sådant som nya produkter, produkternas utformning och standardisering samt deras sammansättning. Vidare kan [...] arbetet gå ut på att åstadkomma förbättrad administration och distribution, organisatoriska förändringar, förbättrade metoder för planering, kontroll etc., utnyttjande av stordriftsfördelar m.m. [...] Viktigast för näringslivet är självfallet den forskning som går ut på att undersöka nya tillverkningsprocesser och produktionsmetoder. Denna forskning måste helt naturligt inbegripa allehanda fysikaliska, kemiska och allmänt tekniska analyser och undersökningar. [...] [F]orskningsarbetet [...] kan omfatta [...] även andra slag av forskning, såsom kommersiell och företagsökonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi, arbetshygien, arbetsskydd, personalvård, informationsteknisk forskning m.m.

Utöver vad som framgår av förarbetena kan ledning i frågan om vad som är att anse som FoU hämtas till exempel från den definition som används inom OECD och den s.k. Frascatimanualen.¹⁴ Där avses med FoU-verksamhet ”verksamhet som sker på systematisk grundval för att öka fonden av vetande, inkluderande kunskap om människa, natur och samhälle, samt att utnyttja detta vetande för nya användningsområden”. Med grundforskning avses enligt OECD ”att systematiskt söka efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning i sikte”. Tillämpad forskning innebär ”att systematiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte”. Utvecklingsarbete definieras som arbete med ”att systematiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap för att åstadkomma nya material, produkter,

¹² Prop. 1970:135 s. 32.

¹³ Prop. 1970:135 s. 32 f.

¹⁴ Dokument som ligger till grund för definitioner inom OECD:s forskningsstatistik.

processer, system, tjänster eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana”.

Ovanstående definitioner överensstämmer också med de begrepp som används i redovisningssammanhang, internationellt genom International Financial Reporting Standards, IFRS¹⁵, och i Sverige genom exempelvis bokföringsnämnden, BFN (se BFN:s rekommendation R1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader). Av denna rekommendation framgår att de kostnader som är hänförliga till arbete med FoU kan delas in i följande tre grupper. *Direkta kostnader* för exempelvis material, löner och ersättning till personal som arbetat med FoU. *Indirekta kostnader* som är hänförliga till utfört arbete med FoU med skäligt pålägg för administrativa kostnader. *Årets planenliga avskrivningar* på anläggningstillgångar som används i arbetet med FoU. Även Statistiska centralbyrån, SCB, använder en definition som överensstämmer med den från OECD. SCB definierar forskning som ett systematiskt arbete för att söka efter ny kunskap eller nya idéer med eller utan en bestämd tillämpning i sikte. Utvecklingsverksamhet definieras som ett systematiskt arbete som utnyttjar forskningsresultat, vetenskaplig kunskap eller nya idéer för att åstadkomma nya material, varor, tjänster, processer, system, metoder eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana.

Vad beträffar det samband som krävs med den skattskyldiges näringsverksamhet eller verksamheten i övrigt så anges i de ursprungliga förarbetena att det vidsträckta forsknings- och utvecklingsbegrepp som den utvidgade avdragsrätten avser gör att det inte borde krävas mer än att den skattskyldige har ett rimligt intresse av det forsknings- eller utvecklingsarbete som bekostats genom näringsverksamheten.¹⁶

Praxis efter införandet av reglerna visar att frågan om vilka FoU-kostnader som berättigar till avdrag inte är oproblematisk. Svårigheterna gäller främst bedömningen av om en viss utgift har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet (se till exempel RÅ 1976 ref. 105, RÅ 1987 not. 440 och RÅ 1990 ref. 114). Av praxis kan slutsatsen dras att avdrag vanligtvis ges när forskningen sker inom ramen för det område där företaget har sin kärnverksamhet, då utan att det görs någon närmare prövning av forskningens betydelse för företaget. Om forskningen ligger utanför företagets verksamhetsområde ställs

¹⁵ IAS 38.

¹⁶ Prop. 1970:135 s. 33.

däremot krav på att den skattskyldige visar att ett samband mellan forskningen och verksamheten finns. Alltför allmänna samband accepteras inte och praxis kan uppfattas som ganska restriktiv.

Den senaste ändringen av reglerna trädde i kraft den 1 januari 2012 och har som främsta syfte att försöka rätta till den restriktiva tillämpningen av avdragsrätten som ansågs gälla. I förarbetena¹⁷ redogörs för ett par domar från Kammarrätten i Stockholm (dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03 respektive dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08). Domarna överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen som inte meddelade prövnings-tillstånd.

I förarbetena framhåller regeringen bland annat följande:¹⁸

Rättstillämpningen på området har [...] utvecklats så att avdrag för forskning och utveckling förutsätter att det finns ett samband mellan forskningen och den kärnverksamhet som företaget bedriver. Det har lett till att avdrag inte har beviljats för allmänt företagsinriktad forskning även om den skulle kunna vara till nytta för bolaget och koncernen i den löpande verksamheten [...] eller – där samband har ansetts finnas – på grund av att ett sådant samband kan finnas även med avseende på andra företag som bedriver likartad verksamhet eller för en större grupp av företag oberoende av deras verksamhetsinriktningar [...]. Det förhållandet att företagarens kärnverksamhet går ut på produktion av vissa varor eller tjänster utesluter enligt regeringen inte att företagen för att kunna bedriva denna verksamhet på ett rationellt sätt kan ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling inom andra områden än sådana som kan anses omfattas av kärnverksamheten. Det framstår som högst rimligt att ett företag kan ha ett visst intresse av forskning och utvecklingsarbete inom t.ex. företags-ekonomi, arbetspsykologi, arbetshygien, arbetsskydd, personalvård m.m. [...] även om denna forskning inte skulle vara betingad av behov som är specifika för det aktuella företaget. [...] Det förhållandet att även andra företag inom andra branscher eller näringslivet i stort kan ha intresse av forskning och utveckling inom samma områden för-ringar inte det enskilda företagens intresse av forskning och utveckling inom området.

Resultatet av den senaste översynen är att bestämmelsen om avdrag för utgifter för FoU har omformulerats så att det står klart att den skattskyldige kan ha ett rimligt intresse av aktuell forskning och utveckling även om den inte har ett direkt samband med kärnverksamheten. För att få avdrag räcker det att utgiften har betydelse för *den huvudsakliga* näringsverksamheten eller *verk-*

¹⁷ Se prop. 2011/12:1 s. 487 ff. och SFS 2011:1271.

¹⁸ Prop. 2011/12:1 s. 490 f.

sambeten i övrigt. Av förarbetena¹⁹ följer att begreppet ”verksamheten i övrigt” är avsett att tillsammans med kärnverksamheten utgöra all verksamhet som företaget i fråga faktiskt ägnar sig åt. Förutom framtagande av de tjänster eller varor som företaget säljer externt framgår vidare att begreppet också inkluderar rent intern verksamhet såsom administration, ekonomi-, personal- och lokalhantering. Forskning och utvecklingsarbete som helt saknar samband med ett företags verksamhet ska däremot enligt förarbetena inte heller fortsättningsvis ligga till grund för avdrag.

3.4 FoU-kostnader i förhållande till andra kostnader

Efter denna genomgång av vad som avses med en utgift för FoU är det befogat att ställa frågan vad som händer om utgiften inte klassificeras som en FoU-kostnad vid beskattningen. Under förutsättning att det ändå är fråga om en utgift i näringsverksamheten kan det verka irrelevant om det är en utgift för FoU eller en annan utgift, eftersom också den senare är avdragsgill enligt den allmänna bestämmelsen om avdragsrätt (se 16 kap. 1 § IL enligt vilken avdrag medges i inkomstslaget näringsverksamhet för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster). Avgränsningen kan dock ha betydelse i vissa fall eftersom kraven för avdragsrätt ser lite annorlunda ut. För en FoU-utgift krävs att den har eller kan antas få betydelse för verksamheten. Enligt de allmänna avdragsreglerna krävs att utgiften har ett mer tydligt samband med den inkomstbringande verksamheten. Ett exempel som kan illustrera detta är möjligheten till avdrag för utgifter av typen bidrag eller sponsring. Om utgiften kan knytas till FoU räcker det att den *kan antas* få betydelse för verksamheten medan det annars enligt praxis ställs krav på att utbetalaren får en mer direkt motprestation av mottagaren. Utbetalningar utan motprestation betraktas som gåva och är då inte avdragsgilla.

¹⁹ Prop. 2011/12:1 s. 491.

3.5 Exempel på andra stimulanser

Särskilda skatteregler med viss anknytning till FoU-området finns i form av den s.k. expertskatten.²⁰ Expertskatten medför skattelättnader för vissa utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner vid tillfälligt arbete i Sverige. Ordningen, som i huvudsak innebär att 25 procent av lönen undantas från beskattning och från skyldighet att betala socialavgifter, tillämpas på personer med viss angiven kompetens som avser att vistas i Sverige under en tidsperiod som inte överstiger fem år. Arbetstagaren får inte heller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under en tidsperiod som överstiger 5 år. Lättnaderna gäller under de tre första åren av vistelsen. Kompetenskravet innebär att den skattskyldiges arbete måste avse specialistuppgifter, kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter, företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition. Frågan om förutsättningarna för skattelättnaderna är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden.

Från och med den 1 januari 2012 har det införts förenklingar i reglerna om expertskatt.²¹ Nu anses en arbetstagare (utan särskild prövning) uppfylla villkoren om en viss kompetens, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.²² En arbetstagare som inte uppfyller lönekravet kan fortfarande kvalificera för expertskatt under förutsättning att kompetenskraven är uppfyllda. För att förenkla förfarandet gäller också att Forskarskattenämndens ordförande respektive vice ordförande var och en för sig ska kunna fatta beslut i dessa ärenden. Ett syfte med ändringarna är att öka reglernas förutsebarhet.

Staten ger också via ett flertal kanaler stöd till företag genom hjälp med finansiering av olika slag. En aktör som härigenom bland annat bidrar till att stimulera företagens FoU är det statligt ägda Almi Företagspartner AB (Almi). Almi kompletterar marknaden genom att i vissa fall erbjuda riskvillig finansiering till exempel genom s.k. innovationslån. Under Almi finns även särskilda riskkapitalbolag som kan investera i svenska bolag och deras affärsidéer genom att gå in som delägare. Genom Almi kan företagen också få rådgivning inom innovation och produktutveckling.

²⁰ Reglerna finns i 11 kap. 22–23 a §§ IL.

²¹ Se SFS 2011:1271 och prop. 2011/12:1 s. 238 ff.

²² Det motsvarar en månadslön på 88 000 kronor beräknat på 2012 års prisbasbelopp som är 44 000 kronor.

Den statliga myndigheten Vinnova är en annan aktör med syfte att främja hållbar tillväxt i Sverige genom finansiering av behovsmotiverad FoU och utveckling av effektiva innovationssystem. En viktig del av Vinnovas verksamhet är att öka samarbetet mellan företag, högskolor och universitet, forskningsinstitut och andra organisationer i innovationssystemet. Detta sker till exempel genom långsiktiga investeringar i forsknings- och innovationsmiljöer eller genom att investera i projekt som ska öka kommersialiseringen av forskningsresultat.

Genom den statliga stiftelsen Industrifonden kan små och medelstora tillväxtföretag söka riskkapital. Fonden kan också ge företagen olika typer av lån. Investeringarna sker exempelvis i företag inom branscherna IT och telekom, kommunikationsteknologi, elektronik och industri, energi- och miljöteknik.

4 Internationell utblick

4.1 Inledning

I detta kapitel redogörs för ett antal modeller för skatteincitament för forskning och utveckling (FoU) som finns i andra länder. Inledningsvis redogörs för vilka länder som har valts, vilket följs av en kort sammanfattning av kartläggningen. Därefter går skatteincitamenten i respektive land igenom (avsnitt 4.2–4.8). Genomgången av ländernas regler på området är inte uttömmande utan fokuserar på det som är mest framträdande och som har bedömts relevant för kommitténs arbete. För vissa länder är avsnitten mer omfattande än för andra. Detta beror dels på att en del länder har fler stöd på FoU-området än andra, dels på att den information som finns tillgänglig på området varierar i omfattning från land till land. Observera att stöd som finns i vissa länder inte är begränsade till enbart FoU (som kommitténs uppdrag enligt direktiven är) utan också omfattar det bredare begreppet innovation.¹

Kommittén har valt att titta på system som finns i Belgien, Frankrike, Nederländerna, Storbritannien, USA och de nordiska länderna.

De skatteincitament som presenteras i det följande kan i grova drag delas in i sådana som är kopplade till företagets utgifter och sådana som är kopplade till dess intäkter.² Vanligast förekommande är stöd kopplade till utgiftssidan i form av olika utökade avdragsmöjligheter vid beräkning av beskattningsbar inkomst eller möjlighet att få räkna av ett visst belopp från fastställd inkomstskatt (skatteavräkning). Skatteincitament kopplade till intäktssidan innebär vanligen att intäkter från viss FoU helt eller delvis får

¹ Enligt OECD:s definition i den s.k. Oslomanualen (2005) är en innovation "implementeringen av en ny eller signifikant förbättrad produkt (vara eller tjänst), process, en ny marknadsföringsmetod eller en ny organisationsmetod i affärsverksamhet, arbetsorganisation eller externa relationer".

² Se mer om de olika modellerna i kapitel 5, Olika stödmodeller.

undantas från beskattning eller att vinsterna beskattas med en lägre skattesats än övriga bolagsvinster.

Tre av länderna, Belgien, Frankrike och Nederländerna, har stöd kopplade till både utgifts- och intäktssidan. Belgien har sänkt skatt på patentinkomster, en skatteavräkning kopplad till vissa FoU-investeringar och en skattelättnad knuten till utbetalda löner till anställda som arbetar med FoU. Frankrike har en skatteavräkning kopplad till FoU-utgifterna i företaget liksom, för vissa nya innovativa företag, full skattefrihet under ett år på inkomster från innovativ verksamhet (därefter halverad skatt under ytterligare ett år). I Nederländerna finns också ett system för sänkt skatt på inkomster från patenterade tillgångar och dessutom en möjlighet till sänkta arbetsgivaravgifter för företag med personal sysselsatt med FoU. Företag i Storbritannien kan få skattelättnad i form av extra avdrag vid inkomstbeskattningen med upp till 225 procent av utgifterna för FoU. De skattelättnader som finns i övriga länder består i huvudsak av rätt till skatteavräkning i varierande omfattning och utformning (i Frankrike och Norge kan den del av avräkningen som inte kan utnyttjas vid beskattningen omvandlas till en kontant utbetalning till företaget).

EU:s regelverk får genomslag på detta område och det har till stor del påverkat hur länderna utformat sina stöd till FoU. Huvuddelen av de länder som studerats finns inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Detta innebär att systemen i dessa länder, liksom i Sverige, måste vara anpassade till de regler om förbud mot diskriminering och statligt stöd som finns inom EU-rätten. Enligt reglerna om statligt stöd är det inte tillåtet för en medlemsstat att ge statligt stöd som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, om stödet påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Det finns dock en mängd undantag från förbudet. Skattelättnader som är statligt stöd måste som regel anmälas hos Europeiska kommissionen och det är kommissionen som prövar om stödet är förenligt med reglerna.³

³ Se avsnitt 7.3 för en närmare beskrivning av reglerna om statligt stöd.

4.2 Belgien⁴

I Belgien är bolagsskattesatsen cirka 34 procent. Utgifter för FoU är i regel direkt avdragsgilla det beskattningsår som de uppkommer. I vissa fall kan den skattskyldige välja att tillgångsföra utgiften och då kostnadsförs den i stället genom årliga värdeminskningssavdrag. Det senare gäller också när utgifterna avser köp av anläggnings-tillgångar.

Från och med 2007 tillämpas i Belgien ett system som ger belgiska företag och utländska företag med fast driftställe i Belgien rätt till ett avdrag från beskattningsunderlaget motsvarande 80 procent av viss patentinkomst. Detta innebär att endast 20 procent av berörda patentinkomster blir beskattningsbara. Totalt sänks skatten på patentinkomsterna från 34 procent till 6,8 procent. Avdraget är tillämpligt på inkomster från patent som belgiska företag eller företag med fast driftställe i Belgien själva utvecklat i egen FoU-enhet⁵ i Belgien eller utomlands samt på inkomster från patent som dessa företag förvärvat rätten till eller licensierat under förutsättning att patentet vidareutvecklas i sådana FoU-enheter. Vidareutvecklingen behöver inte resultera i ytterligare patent. De inkomster som räknas med är både inkomster från upplåtande av licenser till andra företag (royalty) och inkomster som genererats av patent som används i den egna verksamheten. Priser och villkor i överenskommelser som ingåtts med andra företag måste vara marknadsmässiga. Det finns inga begränsningar till att det måste vara fråga om ett belgiskt patent utan systemet gäller även för europeiska och internationella patent. Patentet ska vara nytt vilket bland annat innebär att det inte tidigare får ha använts i försäljning av varor och tjänster externt. Ett avdrag som inte kan utnyttjas ett år kan inte rullas vidare.

Avdraget för patentinkomster gäller utöver de vanliga reglerna för skatteavdrag för FoU-kostnader i näringsverksamheten.

Företag som anställer kvalificerad personal för bland annat forskning kan också få ett engångsavdrag vid inkomstbeskattningen som normalt uppgår till cirka 10 000 euro per anställd. För att kvalificera måste forskningspersonalen arbeta med

⁴ Informationen är hämtad från IBFD Tax Research Platform, Belgium, Country Surveys och Country Analyses (senast uppdaterade den 1 maj 2012 respektive den 1 juni 2012) samt från European Taxation 2010 No 7, 7 June 2010, The Belgian Patent Income Deduction (Warson & Claes).

⁵ IBFD använder termen *research centre*. Med begreppet avses en enhet eller en division inom företaget som kan fungera självständigt.

vetenskaplig forskning eller vara högt kvalificerade forskare (krav på särskild utbildning och erfarenhet ställs).

Slutligen behöver innovativa företag⁶ och företag som arbetar med FoU-verksamhet bara betala in 25 procent av den skatt som dragits av från utbetalda löner (motsvarande svensk preliminärskatt) till anställda som arbetar med FoU. Resterande belopp får företagen behålla.

4.3 Frankrike⁷

Frankrike har en bolagsskattesats på cirka 33 procent. Utgifter för FoU är i regel avdragsgilla direkt när de uppstår med undantag från FoU-utgifter hänförliga till anläggningstillgångar som tillgångsförs och blir föremål för årliga värdeminskningsavdrag. För FoU-utgifter som uppstår i samband med starten av ett nytt företag gäller dock att den skattskyldige kan välja att dra av alla sådana utgifter (både för omsättnings- och anläggningstillgångar) direkt, under förutsättning att samma princip används i företagets redovisning.

Det finns ett skatteincitament i form av en skatteavräkning mot fastställd inkomstskatt som beräknas utifrån företagets samlade FoU-utgifter under året. Avräkningen uppgår till 30 procent av FoU-utgifterna upp till 100 miljoner euro och 5 procent av utgifterna därutöver. För företag som tidigare inte utnyttjat stödet eller som inte gjort det under en femårsperiod, uppgår avräkningen till 40 procent det första året och 35 procent det andra året för att därefter övergå till 30 procent. För att få del av stödet måste de aktuella FoU-utgifterna vara hänförliga till FoU-aktiviteter utförda inom EU eller i ett land inom EES. Ett belopp som inte kan utnyttjas som avräkning på skatten ett år får rullas vidare i tre år. Små och medelstora företag, innovativa nya företag, nystartade företag samt företag i ekonomiska svårigheter har däremot rätt att

⁶ Begreppet innovativa företag används här i samma betydelse som i EU-kommissionens rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation, 2006/C 323/01. Med innovativa företag avses företag där utgifter för FoU utgör minst 15 procent av de totala kostnaderna (enligt budget) eller som under den närmaste framtiden kommer att utveckla produkter, tjänster eller processer som är tekniskt nyskapande eller väsentligt förbättrade jämfört med den nyaste tekniken, och som löper risk att misslyckas tekniskt eller industriellt.

⁷ Informationen är hämtad från IBFD Tax Research Platform, France, Country Surveys och Country Analyses, senast uppdaterade den 1 maj 2012 respektive den 1 februari 2012.

tillgodogöra sig outnyttjat belopp genom en omedelbar utbetalning.

Ytterligare ett stöd finns för innovativa nya företag som klassas som små eller medelstora och som till minst 50 procent ägs av fysiska personer. Ett sådant företag beviljas full befrielse från inkomstskatt på sin innovativa verksamhet under sin första vinstgivande tolv månadersperiod och en nedsättning med 50 procent den följande vinstgivande tolv månadersperioden.

4.4 Nederländerna⁸

Bolagsskattesatsen i Nederländerna är 25 procent som standard och för vinster upp till 200 000 euro 20 procent. För utgifter för FoU gäller allmänt att de är fullt och omedelbart avdragsgilla som kostnader i näringsverksamheten.

Ett system med en s.k. innovationsbox trädde i kraft den 1 januari 2010. Regelverket, som är frivilligt att tillämpa, innebär att royaltyinkomster som härrör från egenutvecklade patenterade immateriella tillgångar endast beskattas med 5 procent, under förutsättning att inkomsten utgör minst 30 procent av den totala inkomsten från den patenterade tillgången. Skatten på 5 procent gäller även för inkomster från immateriella tillgångar som inte omfattas av patent om tillgången som den skattskyldige utvecklat blivit godkänd av en myndighet motsvarande det svenska näringsdepartementet. Skattelättnaden kan användas också på royaltyinkomster som uppbärs under perioden från det att företaget ansöker om patent till och med året innan patentet slutligen beviljas. Stödet gäller bara inkomster från användningen av immateriella tillgångar som överstiger tillgångens utvecklingskostnader. Inkomster från överlåtelse av patent omfattas också av regelverket. Reglerna gäller dock inte för logotyper och varumärken. Förluster som uppkommer inom innovationsboxen är fullt avdragsgilla vid inkomstbeskattningen.

Innovationsboxen är en efterföljare till den tidigare patentboxen (då gällde en skatt på 10 procent). Till skillnad från patentboxen har innovationsboxen inget tak på hur höga inkomster som får beskattas enligt den reducerade skattesatsen. Innovationsboxen fungerar så att den tillämpas i förhållande till en specifik tillgång.

⁸ Informationen är hämtad från IBFD Tax Research Platform, Netherlands, Country Analyses, senast uppdaterad den 1 maj 2012.

Ett företag kan därför välja att tillämpa systemet på bara en eller ett visst antal immateriella tillgångar men inte på övriga.

I Nederländerna finns också ett stöd på FoU-området som går ut på att sänka kostnaderna för företag med personal som är sysselsatt med visst arbete med FoU. Ett företag som utför viss FoU-verksamhet kan få en nedsättning med 42 procent (60 procent för nystartade företag) av vad som motsvarar svenska socialavgifter för löner till personal som arbetar med denna verksamhet. Nedsättningen gäller för lönekostnader upp till 110 000 euro. På lönekostnader över 110 000 euro är nedsättningen 14 procent. Nedsättningen får för en arbetsgivare inte överstiga 14 miljoner euro per år. Genom kopplingen till socialavgifterna är lättnaden begränsad till arbete med sådan FoU-verksamhet som är systematiskt organiserad i Nederländerna. Lättnaden är vidare begränsad till FoU-verksamhet som direkt och uteslutande inriktar sig på teknisk och vetenskaplig forskning avseende nya materiella produkter eller produktionsprocesser. Definitionen av FoU omfattar även utveckling av nya produkter från existerande komponenter. Särskild ansökan avseende projektet måste, liksom för innovationsboxen, lämnas in till och godkännas av det nederländska näringsdepartementet.

Den 1 januari 2012 infördes ett nytt skatteincitament enligt vilket både företag och enskilda näringsidkare kan få ett extra avdrag vid beräkningen av beskattningsbar inkomst. Avdraget uppgår till 40 procent av företagets kostnader för FoU. Det gäller bara kostnader nedlagda efter den 1 januari 2012, och vissa slag av kostnader är undantagna som till exempel kostnader för personal, finansiering samt för förvärv eller förbättring av fast egendom. Precis som för stöden ovan gäller att en särskild ansökan måste ges in till det nederländska näringsdepartementet.

4.5 Storbritannien⁹

Storbritanniens bolagsskattesats är 24 procent (20 procent för små företag). FoU-utgifter är direkt avdragsgilla vid beskattningen och även investeringar i FoU-relaterade anläggningstillgångar kan bli föremål för direktavdrag.

⁹ Informationen är hämtad från IBFD Tax Research Platform, United Kingdom, Country Analyses, senast uppdaterad den 25 juli 2011 och från HM Treasury, Corporate Tax Reform part II B: The taxation of innovation and intellectual property, s. 51 ff.

Det finns ett skatteincitament som innebär att företagen vid inkomstbeskattningen får rätt till ett avdrag som överstiger de faktiska FoU-utgifterna. För små och medelstora företag är avdraget 225 procent av utgifterna och för övriga företag är det 130 procent. Det extra avdraget gäller inte för kapitalinvesteringar. För små och medelstora företag finns ett tak som innebär att avdraget inte får överstiga 7,5 miljoner euro per FoU-projekt. Outnyttjade avdrag får rullas framåt och räknas av mot framtida vinster. Små och medelstora företag som går med förlust kan omvandla outnyttjade avdrag enligt ovan till en kontant utbetalning motsvarande 14 procent av förlusten. Alternativt kan förlustföretaget få sin avdragsgilla förlust ökad med 75 procent av FoU-utgifterna och därmed få möjlighet att utnyttja denna under de allmänna reglerna för förlustavdrag. Det senare alternativet finns också för övriga företag men då med en möjlighet att öka förlusten med 30 procent av FoU-utgifterna.

Storbritannien har också beslutat att under 2013 införa en patentbox som kommer att sänka skatten på inkomst från vissa patent till 10 procent. Förslaget påminner om den innovationsbox som finns i Nederländerna. Patentboxen ska inriktas på inkomster som företagen får från patent som skapats eller utvecklas inom företaget och kommer inte bara att gälla för nationella patent utan också för patent som beviljats av andra EU-länder.

4.6 USA¹⁰

Den federala bolagsskattesatsen uppgår till högst 35 procent. Utgifter för FoU kan antingen dras av direkt eller skrivas av under en treårsperiod. Härutöver finns ett skatteincitament som grundas på företagets ökning av FoU-utgifter. En skatteavräkning mot inkomstskatten medges med 20 procent beräknat på de ökade FoU-utgifterna till den del de överskrider ett visst belopp framräknat utifrån den skattskyldiges bruttoinkomster de tre senaste åren. För utgifter som hänförs till särskild grundläggande forskning kan ytterligare en skatteavräkning med 20 procent medges. Därutöver finns olika skatteincitament för FoU på delstatsnivå.

¹⁰ Informationen är hämtad från IBFD Tax Research Platform, United States, Country Analyses, senast uppdaterad den 24 maj 2012.

4.7 De nordiska länderna

Den isländska bolagsskattesatsen är 20 procent. FoU-utgifter får dras av i sin helhet vid beskattningen endera genom direktavdrag eller genom värdeminskingsavdrag. Sedan januari 2010 finns ett skatteincitament enligt vilket ett företag kan ansöka om en skatteavräkning från den fastställda inkomstskatten motsvarande 20 procent av utgifterna för vissa godkända FoU-projekt. Avräkningen grundas på utgifter uppgående till högst 100 miljoner isländska kronor. Om företaget köper kvalificerade tjänster som är nödvändiga för att genomföra projektet eller om projektet genomförs i samarbete med ett annat företag får avräkningen grundas på ett underlag om 150 miljoner isländska kronor.¹¹

Norges bolagsskattesats är 28 procent. Utgifter för FoU är avdragsgilla som kostnader i näringsverksamheten antingen genom direktavdrag eller genom årliga värdeminskingsavdrag. Utgifter som är direkt hänförliga till en viss tillgång måste tillgångsföras. Som skatteincitament på FoU-området finns härutöver möjlighet till en skatteavräkning mot inkomstskatten uppgående till en viss procent av ett företags FoU-utgifter. Systemet kallas SkatteFUNN. Avräkningen gäller upp till ett tak om 5,5 miljoner norska kronor. Om FoU-uppdrag har köpts in från ett universitet eller annat forskningsinstitut beräknas avräkningen på utgifter upp till 11 miljoner norska kronor. För små och medelstora företag uppgår avräkningen till 20 procent av utgifterna och för övriga företag till 18 procent. Om det belopp som får avräknas överstiger den skatt som ska erläggas så betalas överskottet ut till företaget. För att få avräkningen måste företagets forskning vara godkänd av det norska forskningsrådet. För att ett projekt ska få godkännande krävs att det faller under den definition av FoU-projekt som finns i lagstiftningen. Med ett FoU-projekt avses ett avgränsat projekt med syfte att ta fram ny kunskap eller nya erfarenheter som kan vara till nytta för utveckling av nya eller förbättrade varor, tjänster eller produktionsprocesser. Begreppet omfattar tillägnande och användning av befintlig kunskap och erfarenheter för att utarbeta planer, projekt eller utkast till nya, ändrade eller förbättrade varor, tjänster eller produktionsprocesser. Experimentell produktion och framtagning av prototyper innefattas också. Utanför definitionen faller bland annat ordinär produktutveckling utan att ny kunskap

¹¹ Informationen är hämtad från IBFD Tax Research Platform, Iceland, Country Surveys, senast uppdaterad den 20 juni 2012.

eller FoU krävs samt organisationsutveckling, marknadsanalyser, kompetensutveckling, kvalitetskontroll och installation av utrustning.¹²

Bolagsskattesatsen i Danmark är 25 procent. Avdragsmöjligheterna för FoU-utgifter ser olika ut beroende på om forskningen klassificeras som ordinär forskning eller grundforskning. Utgifter för ordinär forskning (begreppet motsvarar i princip vad vi i Sverige definierar som utvecklingsarbete och tillämpad forskning) får endera dras av när de uppkommer eller skrivs av över en femårsperiod. Dessa utgifter måste ha en koppling till den skattskyldiges nuvarande eller framtida verksamhet. När det gäller utgifter för grundforskning får de dras av eller skrivs av bara om de uppstår i den skattskyldiges pågående verksamhet och om forskningen och utvecklingen är kopplad till denna verksamhet. Det finns ett särskilt stöd till FoU för företag som går med förlust. Stödet ger företagen möjlighet att ansöka om en skattefri kontant utbetalning uppgående till 25 procent av vissa FoU-utgifter. Maximal utbetalning är 1,25 miljoner danska kronor per år.¹³

I Finland uppgår bolagsskattesatsen till 24,5 procent. Utgifterna för FoU är fullt avdragsgilla och får kostnadsföras i sin helhet det år de uppkommer. FoU-utgifter hänförliga till anläggningstillgångar får också dras av i sin helhet det år de anskaffas, under förutsättning att motsvarande princip för avdrag tillämpas i redovisningen. Finland har inte några särskilda skatteincitament för FoU.¹⁴

¹² Informationen är hämtad från IBFD Tax Research Platform, Norway, Country Surveys och Country Analyses (senast uppdaterade den 1 maj 2012 respektive den 1 april 2012) samt från den norska Skatteloven § 16-40-2. För en fullständig definition av begreppet FoU-projekt hänvisas till den norska lagtexten.

¹³ Informationen är hämtad från IBFD Tax Research Platform, Denmark, Country Surveys och Country Analyses, senast uppdaterade den 1 april 2012 respektive den 9 maj 2012.

¹⁴ Informationen är hämtad från IBFD Tax Research Platform, Finland, Country Surveys senast uppdaterad den 9 maj 2012.

5 Olika stödmodeller

5.1 Inledning

Det finns många olika sätt att via skattesystemet försöka stimulera till ökade investeringar inom forskning och utveckling (FoU). Skatteincitament för FoU kan grovt delas in i sådana som är kopplade till mottagarens intäkter och sådana som är kopplade till dess utgifter.¹ Skatteincitament kopplade till intäkterna innebär att intäkter från viss FoU helt eller delvis får undantas från beskattning eller att vinsterna beskattas med en lägre skattesats än övriga bolagsvinster.² Med skatteincitament som är kopplade till utgifterna avses bland annat sådana som ger möjlighet att vid inkomstbeskattningen göra avdrag med mer än 100 procent av utgifterna för FoU.³ En variant är att stödet utformas så att mottagaren vid beskattningen får göra en avräkning mot fastställd skatt (nedan benämnd skatteavräkning) vars storlek bestäms genom att utgifterna för FoU multipliceras med en viss procentsats.⁴ Ett stöd på mottagarens utgiftssida kan också vara direkt inriktat på att sänka vissa kostnader i företaget.

Kommittén har diskuterat ett antal modeller för stöd som alternativ till det förslag om nedsatta arbetsgivaravgifter som lämnas i betänkandet. I detta kapitel redogörs kortfattat för dessa alternativ och på vilka grunder som kommittén har valt att inte gå vidare med dem. En del av diskussionen har handlat om vad som är lämpligast, ett skatteincitament som är kopplat till företagets intäktssida eller ett som är kopplat till dess utgiftssida.

¹ I den internationella utblicken, kapitel 4, finns exempel på utformningar av olika slag.

² Ett exempel på skatteincitament på intäktssidan är det belgiska systemet som i princip innebär att 80 procent av vissa patentinkomster undantas från beskattning. Nederländernas innovationsbox, där inkomster från patenterade tillgångar och andra särskilt godkända tillgångar endast beskattas med 5 procent, är ett annat exempel.

³ Storbritannien tillåter exempelvis avdrag med upp till 225 procent av FoU-utgifterna.

⁴ Belgien, Frankrike, Island, Norge och Spanien är exempel på länder som har sådana stöd.

Som skatteincitament på intäktssidan har kommittén övervägt en skattestimulans i form av en s.k. patentbox innebärande sänkt skatt på inkomster från vissa patent, se avsnitt 5.2. Alternativet som behandlats på utgiftssidan är en form av skatteavräkning beräknad på ett underlag bestående av utgifterna för FoU, se avsnitt 5.5.

Kommittén har också analyserat möjligheten att använda andra kanaler för att stimulera till ökad FoU, däribland ändrade regler om s.k. expertskatt och ändrade regler om tidigare års underskott (avsnitt 5.3 och 5.4).

5.2 Patentbox

En patentbox av det slag som kommittén har övervägt innebär att skattesatsen sänks för vinster hänförliga till vissa patenterade tillgångar. Som villkor för att en rättighet ska kunna omfattas bör gälla att den är beviljad av en patentmyndighet. För att särskilt gynna och stimulera till ökade investeringar inom FoU måste resurserna koncentreras till nya patent. Patentboxen kan användas av den som äger patentet eller den som licensierat rättigheterna till det. De vinster som kan bli föremål för den lägre beskattningen kan bland annat vara de som kommer från försäljning av produkter där patentet ingår, licensavgifter och royaltyinkomster hänförliga till upplåtelse av patentet samt inkomster från försäljning av patentet.

Eftersom syftet med en patentbox är att vinster från patentet ska beskattas lägre krävs att såväl patentets intäkter som avdrag för dess kostnader och förluster måste särredovisas. Det är sannolikt att projektet till en början blir kostnadstungt och att det kan dröja innan patentet börjar generera några vinster. Vad gäller avdrag för underskott finns det två huvudalternativ. Antingen får dessa dras av mot övriga intäkter i företaget som beskattas med vanlig bolagsskatt eller så får avdrag bara ske motsvarande den skattesats som gäller för beskattning av vinster som omfattas av patentboxen.⁵

En fördel med en patentbox är att den belönar de satsningar på FoU som faktiskt lyckas och genererar vinster. Det är också sannolikt att införande av en patentbox skulle öka Sveriges konkurrens-

⁵ Det senare alternativet kan uppnås endera genom att boxen hålls helt sluten och att alla kostnader ackumuleras där eller genom att kostnaderna får dras av löpande mot andra intäkter men kvoterar ner för att motsvara rätt procentsats.

kraft på FoU-området och bidra till att vinster behålls och beskattas här.

I ett land som Sverige där det redan bedrivs FoU i relativt stor omfattning skulle dock skattebortfallet för en patentbox bli höga. Systemet är också till sin konstruktion sådant att det skulle vara svårt att undvika ett komplicerat regelverk. En begränsning med en patentbox är att den inte ger något stöd till företag som inte går med vinst. Det är inte heller möjligt att med en patentbox styra var företagen rent geografiskt väljer att förlägga sin FoU-verksamhet.⁶ En patentbox kommer därför också att gynna forskning som finansieras av svenska företag men som bedrivs utomlands.

Det finns ingen utvärdering som visar vilka effekter skatteincitament i form av patentbox eller liknande faktiskt har på FoU totalt sett. Det främsta motivet för att införa en sådan blir då för svensk del att stärka Sveriges ställning i konkurrensen med andra länder om en rörlig skattebas. Skattekonkurrerande åtgärder av det slaget är känsliga bland annat mot bakgrund av Sveriges åtaganden gentemot EU.⁷

Mot bakgrund av vad som framgår ovan anser kommittén att nackdelarna med en patentbox överväger fördelarna, vilket är skälet till att kommittén valt att inte gå vidare med detta alternativ.

5.3 Expertskatten

Den s.k. expertskatten är ett exempel på särskilda skatteregler med viss anknytning till FoU-området. Reglerna ger skattelättnader för vissa experter, forskare eller andra utländska nyckelpersoner vid tillfälligt arbete i Sverige, se avsnitt 3.5 för en närmare beskrivning. Kommittén har övervägt att föreslå förändringar av reglerna för expertskatt så att de bättre passar personer som arbetar med FoU.

Beloppsgränsen på en månadslön om minst två prisbasbelopp som gäller från och med den 1 januari 2012 innebär att arbetstagare med en lön som överstiger gränsen är berättigad till expertskatt utan att kompetenskravet är uppfyllt. Bakgrunden till att belopps-

⁶ Att ha ett krav på att verksamheten rent faktiskt måste bedrivas i Sverige skulle inte vara förenligt med EU-rätten.

⁷ Se närmare i ”The EU Code of Conduct on business taxation” Ekofin-rådets slutsatser den 1 december 1997. Medlemsstaterna förbinder sig där bland annat att inte införa nya skatteregler som kan vara skadliga i dokumentets mening. Som potentiellt skadligt betraktas exempelvis att avsevärt sänka en viss skatt under en nivå som generellt gäller i medlemsstaten.

gränsen infördes var att det hade framförts kritik mot att reglerna brast i förutsebarhet när det gäller vad som krävs för att vissa arbetsuppgifter ska anses medföra att en person omfattas av reglerna. Varje prövning var individuell med hänsyn till individens kompetens och dess betydelse för arbetsgivarens verksamhet och det fanns inga objektiva rekvisit som kunde läggas till grund för prövningen.⁸ Den förenkling som beloppsgränsen syftar till har dock en mycket liten effekt för personer som arbetar med FoU. De flesta forskare har betydligt lägre lön än de 88 000 kronor per månad som gränsen ligger på för 2012. Problemen med bristande förutsebarhet kvarstår därför för denna grupp.

En annan bestämmelse som kan vara ett problem är tidsgränsen på tre år som expertskatten som längst kan gälla. När det gäller forskare är det inte ovanligt att deras projekt sträcker sig över en längre tid än så, vilket gör att de i så fall bara kan ta del av skattelättnaden under en del av projektets längd.

Som reglerna är utformade i dag får arbetstagaren inte heller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas. Detta innebär att en viktig grupp undantas, nämligen utländska medborgare som har studerat i Sverige innan arbetet påbörjas.

Som framgår ovan finns det enligt kommittén ett flertal problem med reglerna om expertskatt som påverkar utländska personer som arbetar med FoU i Sverige och deras arbetsgivare. Det skatteincitament som lämnas inom ramen för detta delbetänkande ska stimulera till ökade investeringar i FoU. Syftet med expertskatten är främst att ge svenska företag ökade möjligheter att internationellt konkurrera om kvalificerad arbetskraft. Om expertskatten görs mer generös för bland annat forskare kommer detta innebära att det blir mer attraktivt för dessa att arbeta i Sverige. En följd av generösare regler är också att arbetsgivarna sänker sina kostnader för socialavgifter, eftersom den skattebefriade delen av lönen inte räknas med i underlaget för dessa. Dessa följder har sannolikt en positiv inverkan på FoU. Kommittén anser ändå att expertskatten är ett trubbigt instrument för att stimulera till ökade investeringar i FoU eftersom den bara gäller för rekrytering av utländsk arbetskraft och bara under en begränsad tid. En besvärande omständighet är också att svenska arbetsgivare kan få ökade incitament att anställa utländska forskare framför svenska.

⁸ Se prop. 2011/12:1 s. 243 ff.

Om expertskatten blir generellt tillämplig i fler situationer (till exempel om beloppssgränsen sänks) riskerar den att slå så att den påverkar den inhemska arbetsmarknaden och leder till snedvridningar av konkurrensen.⁹ Kommittén anser därför att ändrade regler för expertskatt inte är rätt väg för att uppnå de målsättningar som anges i kommitténs direktiv.

5.4 Ändrade regler om tidigare års underskott

I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns regler som efter ägarförändringar¹⁰ begränsar möjligheten att utnyttja underskott från tidigare år. Underskottet begränsas genom två olika spärrar, beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Beloppsspärren innebär att ett underskotts företag bara får behålla underskott som uppgår till dubbla köpeskillingen för att förvärva det bestämmande inflytandet. Koncernbidragsspärren innebär att underskott från tidigare år inte får dras av mot koncernbidrag under en period om fem år efter ägarförändringen. Den tillämpas bara på underskott som kvarstår efter tillämpning av beloppsspärren.

Det finns skäl som talar för ett slopande av dessa begränsningsregler. Ur ett FoU-perspektiv skapar reglerna problem genom att de kan leda till olika behandling av företag beroende på verksamhet. Ett företag som investerar i materiella tillgångar kan aktivera utgifterna och kostnadsföra dem löpande genom värdeminskningsskatt medan ett företag som investerar i FoU i regel måste kostnadsföra investeringarna direkt. Små forskningsintensiva företag tenderar då att få större underskott eftersom satsningar på FoU ska kostnadsföras direkt. Vid avyttring till en ny ägare kan beloppsspärrarna därmed missgynna forskningsföretagen mer än andra. Samtidigt måste det beaktas att skälet till att begränsningsregeln infördes var att undvika att rätten till avdrag för underskott inom bolagssektorn utnyttjas på ett inte avsett sätt för att undgå beskattning. Eftersom begränsningsreglerna är generella och endast indirekt kan påverka vissa FoU-företag negativt anser kommittén

⁹ Denna fråga berördes också kort i samband med att lönenivån skulle fastställas i samband med att beloppssgränsen infördes, se prop. 2011/12:1 s. 244.

¹⁰ Med ägarförändring avses att någon annan får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag. För en närmare beskrivning av i vilka fall de olika spärrarna tillämpas hänvisas till lagtexten.

att ett slopande av reglerna inte är ett träffsäkert instrument för att gynna just FoU.

Ett annat alternativ som övervägts vad gäller reglerna om tidigare års underskott är en förändring av den undantagsregel i 40 kap. 16 a § IL som kom till i samband med en ändring av reglerna om vilka kapitaltillskott som ska minska den utgift som beloppsspärren beräknas på. Ändringen föranleddes av utgången av ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2007 ref. 58.¹¹

Till följd av denna dom ändrades reglerna såvitt nu är av intresse så att även kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen ska minska utgiften för förvärvet. För att inte hindra affärsmässigt betingade förvärv infördes emellertid också ett undantag, en ventil. Enligt ventilen behöver utgiften inte minskas med tillskottet om det är uppenbart att förvärvaren fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet.

Under kommitténs arbete har frågan väckts om det finns anledning att ändra ventilen i 40 kap. 16 a § IL. En anledning till detta är den betydelse som ventilen kan få särskilt för FoU-företag. Värdet på FoU-arbetet tillgångsförs normalt inte i balansräkningen. Om en ny ägare vill tillföra kapital och fortsätta verksamheten med utnyttjande av tidigare arbete med FoU kan det vara svårt att påvisa att köparen uppenbart har köpt tillgångar av verkligt och särskilt värde. Om ventilen inte kan tillämpas som avsett, det vill säga om värdet av tillgångarna i bolaget inte medför en rätt till behållna underskott vid förvärv genom nyemission, skulle en förändring av regeln kunna vara motiverad. Någon utvärdering av hur reglerna fungerar har ännu inte gjorts varför det inte går att dra några slutsatser om huruvida ventilen tillämpas på ett sätt som inte är avsett. En eventuell förändring av reglerna skulle dessutom inte innebära ett generellt stöd till FoU utan bara stöd till de företag som avyttras med underskott, varför kommittén har valt att inte heller gå vidare med denna fråga.

Kommittén är dock av den uppfattningen att båda de alternativ som behandlas i detta avsnitt är intressanta ur ett mer allmänt bolagsskatteperspektiv. Detta gör att det kan finnas anledning att

¹¹ Av rättsfallet följer att ett tillskott i samband med nyemission generellt är ett sådant kapitaltillskott som ska minska utgiften som beloppsspärren beräknas på. När tillskottet vid nyemissionen är en del av själva utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet blir dock bedömningen annorlunda. Ett sådant tillskott kan inte både räknas till utgiften och räknas av från densamma. Det underskottet som får behållas ska därför inte minskas i detta fall.

återkomma till dessa frågor inom ramen för det huvudbetänkande som ska lämnas.

5.5 Skatteavräkning

Kommittén har utrett ett stöd i form av en skatteavräkning som ger företagen möjlighet att räkna av ett visst belopp mot en eller flera av företagets fastställda skatter. Det belopp som ska avräknas bestäms genom att ett underlag bestående av företagets utgifter för FoU multipliceras med en viss procentsats. Underlaget för beräkningen kan bestå av företagets alla FoU-utgifter eller bara en viss kategori, till exempel lönekostnader. Vilken skatt som avräkningen kan ske emot har stor betydelse för vilka som kan använda sig av stödet. En skatteavräkning som bara kan göras mot inkomstskatt (bolagsskatt) ger omedelbar effekt bara för företag som går med vinst och är inte att föredra. Ett bättre alternativ skulle då enligt kommittén vara att avräkning görs mot en viss skatt eller avgift som betalas av alla företag oavsett resultat, exempelvis mot socialavgifter. Då kan också företag som inte går med vinst, vilket ofta är fallet för företag som är nystartade eller befinner sig i ett utvecklingskede, dra nytta av stimulansen. En positiv effekt av att avräkningen knyts till socialavgifterna är också att det ökar sannolikheten för att den forskningsverksamhet som omfattas av stödet bedrivs i Sverige. Skyldigheten att betala socialavgifter i Sverige omfattar främst de som betalar ut lön till de som arbetar i verksamhet i Sverige.¹²

En skatteavräkning ger goda möjligheter till flexibilitet och variation vid utformningen. Den kan anpassas så att stödet kan komma alla företag till del oavsett i vilket utvecklingskede de befinner sig i. Till nackdelarna hör dock att den kräver ett förhållandevis omfattande regelverk och att den kan bli administrativt krånglig. Det går inte heller att utforma stödet så att det förhindrar att stöd kan tillfalla utländska företag utan FoU-verksamhet i Sverige.¹³

¹² Se 1 kap. 6 § och 2 kap. 4 § socialavgiftslagen (2000:980).

¹³ Följande exempel kan ges. Ett utländskt företag har fast driftställe i Sverige (vilket inte behöver bedriva FoU) där det har anställda som det betalar svenska socialavgifter för. Företaget bedriver omfattande FoU-verksamhet i det land där det hör hemma och får därigenom ett stort underlag i form av FoU-utgifter som det kan använda sig av vid beräkningen av skatteavräkningens storlek. FoU-utgifterna från den utländska verksamheten kommer då att ligga till grund för att sänka de svenska socialavgifterna. Av EU-skäl är det

Kommittén har därför funnit att ett stöd i form av en direkt nedsättning av socialavgifterna är att föredra i stället för att gå omvägen och uppnå ett liknande resultat via en skatteavräkning. Till stor del är det enkelhetsskäl som talar för detta men också den omständigheten att en direkt nedsättning av socialavgifterna redan till sin konstruktion innebär en mindre risk för att stödet tillfaller utländska företag utan FoU-verksamhet i Sverige. Förslaget presenteras och motiveras närmare i kapitel 6.

inte möjligt att ha en begränsning i reglerna som innebär att endast FoU-utgifter som uppkommer i verksamhet i Sverige får ingå i underlaget.

6 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling

6.1 Inledning

Kommittén föreslår att det ska vara möjligt att i vissa fall få nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling. Nedsättningen innebär att när arbetsgivaravgifterna för FoU-personer beräknas ska summan av dessa avgifter sättas ned med 10 procent av avgiftsunderlaget. Sammanlagt får nedsättningen uppgå till högst 230 000 kronor per koncern och månad. Det föreslås att de nya reglerna tas in i ett nytt kapitel i socialavgiftslagen (2000:980).

I avsnitt 6.2 förklaras begreppen FoU-arbete och FoU-person. Avsnitt 6.3 anger syftet med förslaget. Därefter beskrivs mer allmänt de ställningstaganden som ligger bakom förslagets utformning som ett stöd genom nedsättning av socialavgifterna i avsnitt 6.4 och varför det begränsas till arbetsgivaravgifterna i avsnitt 6.5. Vilka som kan få nedsättning och definitionen av FoU-arbete behandlas i avsnitt 6.6 respektive 6.7. Villkoren för nedsättning diskuteras i avsnitt 6.8 och i avsnitt 6.9 diskuteras nedsättningens storlek. Slutligen behandlas var de föreslagna reglerna bör föras in samt behovet av förändringar i andra lagar i avsnitt 6.10 och 6.11.

6.2 Begreppen FoU-arbete och FoU-person

För att beteckna sådant arbete som är subventionsgrundande används i detta betänkande genomgående begreppet *FoU-arbete*. Med FoU-arbete avses arbete som uppfyller samtliga förutsättningar som anges i 2 § i författningsförslaget (dessa beskrivs närmare i avsnitt 6.7). Begreppet *FoU-person* används på samma sätt för att beteckna en person som arbetar med sådant subventionsgrundande arbete. Dessa begrepp ska skiljas från sådana som används i mer allmän mening. Uttrycken *arbete med FoU* och *person som arbetar med FoU* har således en mer allmän betydelse än de särskilda begreppen *FoU-arbete* och *FoU-person*.

6.3 Syftet med förslaget

I kommitténs uppdrag ingår bland annat att föreslå skatteregler som stimulerar till ökade investeringar i FoU. För att få ledning om hur ett stöd via skattesystemet bör utformas för att försöka uppnå detta är det lämpligt att analysera de samhällsekonomiska effekterna av ökad FoU.

Av kapitel 2, Samhällsekonomiska motiv för skatteincitament, framgår att det i huvudsak finns två skäl för subvention av FoU.

För det första är FoU produktion av kunskap som inte kan isoleras till det företag som utför den utan som också överförs till andra delar av ekonomin. FoU är således ofta förknippad med positiva externa effekter. Detta är det främsta samhällsekonomiska skälet till att subventionera FoU. Problemet ligger i att det företag som står för kostnaden för viss FoU inte kan tillgodogöra sig hela avkastningen av investeringen, vilket kan leda till att det görs för lite FoU i relation till vad som är samhällsekonomiskt optimalt.

För det andra är finansieringskostnaden för riskfyllda investeringar i nya företag ur ett samhällsekonomiskt perspektiv alltför hög. Detta är en följd av skattereglernas utformning där nytt eget kapital beskattas högre än kvarhållna vinstmedel och lånat kapital.

Externa effekter är relevanta för all FoU medan en samhällsekonomiskt alltför hög finansieringskostnad främst gäller för FoU i små och nya företag.

Som framgår av kapitel 5, Olika stödmodeller, kan stöd till FoU via skattesystemet lämnas på ett flertal olika sätt. Stöd på företagets intäktssida som inriktar sig på att sänka skatten på vinster från FoU

(till exempel en patentbox) har begränsade möjligheter att minska kostnaderna för FoU på kort sikt. Den analys som gjorts av stöd på företagets utgiftssida har resulterat i att kommittén anser att ett stöd till FoU lämpligast lämnas genom en direkt sänkning av socialavgifterna, se avsnitt 5.5. Alla företag, såväl de som går med vinst som de som går med förlust, kan dra nytta av ett sådant stöd.

En allmän utgångspunkt för kommitténs arbete är att förslaget ska präglas av enkelhet och vara rättssäkert. Härmed avses att förslaget ska utformas så enkelt som möjligt både administrativt och tekniskt samt vara förutsebart och överskådligt. Stödet bör också i möjligaste mån utformas så att det bidrar till FoU som bedrivs i Sverige och som skapar positiva externa effekter här.

6.4 Stöd i form av nedsatta socialavgifter

Förslag: Stödet ges i form av en nedsättning av socialavgifter.

Enligt kommittén lämnas ett skatteincitament för FoU lämpligast genom socialavgifterna som skulle kunna sänkas för personer som arbetar med FoU. Socialavgifterna som underlag för ett stöd har den fördelen att man kan utgå från att de betalas av alla företag oavsett om de går med vinst eller inte. Socialavgifter betalas i huvudsak på avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige.¹ En koppling till socialavgifterna innebär därmed också att stödet riktar sig till FoU som utförs i Sverige.² Detta kan bidra till att skapa positiva effekter för forskningsintensiva verksamheter i en region. Skattelättnader via socialavgiftssystemet finns redan i dag för personer som har fyllt 65 år och för personer som inte har fyllt 26 år. Dessa skattelättnader har utformats som en direkt nedsättning av socialavgifterna, av vilka bara en viss del behöver betalas.³ Kommitténs uppfattning är att en liknande modell bör användas också här.

¹ Se 1 kap. 6 §, 2 kap. 4 § och 3 kap. 2 § socialavgiftslagen. I vissa fall kan skyldighet att betala arbetsgivaravgifter föreligga trots att det inte finns någon eller endast begränsad verksamhet i Sverige. Detta gäller dels på ersättning för arbete i utlandet till en person som när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring, dels på ersättning som utländska företag utan fast driftställe i Sverige betalar till lokalanställd personal här eller till personal som är utsänd för arbete i Sverige under en längre period.

² Hur detta förhåller sig till EU-rätten framgår av avsnitt 7.2.2.

³ Se 2 kap. 27 och 28 §§ samt 3 kap. 15 och 15 a §§ socialavgiftslagen.

Kommittén har övervägt ett särskilt ansökningsförfarande och en särskild myndighet, utöver Skatteverket, för prövning och granskning av rätten till stöd. Fördelen med ett sådant förfarande är att bedömningarna kan göras av ett organ som har speciell kompetens på FoU-området. Eftersom det är fråga om skattelättnader så måste de emellertid också i någon mån administreras av Skatteverket. Det finns vissa nackdelar med att bedömningen delas upp på flera myndigheter och i flera steg. Det kan leda till ett dyrare och mer komplext förfarande samt längre handläggningstider varför kommittén är emot denna lösning. En fördel med att i stället utforma stödet som en utan omväg direkt nedsättning av socialavgifterna är att inget ansökningsförfarande behövs, utan stödet kopplas till skattedeklarationen och det blir därmed förhållandevis enkelt att administrera.

Som alternativ till en generell nedsättning av socialavgifterna för de som arbetar med FoU har kommittén också övervägt en utformning där stödet bara utgår i den mån satsningarna på FoU ökat i förhållande till tidigare, exempelvis genom att nedsättningen bara gäller socialavgifter för nyanställd personal eller i den mån de motsvaras av en ökning av lönekostnaderna. En fördel med detta är att stödet då koncentreras till ny FoU. Ett system som premierar enbart ökningen av FoU kan dock få icke önskvärda effekter. Om ökningen från föregående period (exempelvis år eller månad beroende på utformning) premieras så uppstår incitament att minska respektive öka FoU-utgifterna om vartannat. Mer komplicerade system som att utgå från de genomsnittliga FoU-utgifterna under till exempel de senaste tre eller fem perioderna kan mildra detta problem men inte eliminera det. Ett ökningsbaserat system skulle således både kräva mer komplicerade regler och leda till icke önskvärt beteende. Det kan också bli svårare för företag att förutse rätten till stöd. Kommittén har därför valt att inte gå vidare med detta spår.

6.5 Nedsättningen ska gälla arbetsgivaravgifterna

Förslag: Nedsättningen gäller för arbetsgivaravgifter. Med arbetsgivaravgifter avses arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980).

Socialavgifter består av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. I dagligt tal brukar även allmän löneavgift ingå i begreppet socialavgifter.

Enligt 2 kap. socialavgiftslagen ska arbetsgivaravgifter betalas på den lön och andra avgiftspliktiga ersättningar som en arbetsgivare ger ut till sina anställda. En fysisk person som har avgiftspliktig inkomst (främst överskott av näringsverksamhet från enskild näringsverksamhet eller handelsbolag) ska betala egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen. Arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna består för närvarande av sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbetsskadeavgift. Utöver detta ska de som betalar arbetsgivaravgifter och egenavgifter som regel också betala allmän löneavgift på den utgivna ersättningen, se 1 och 2 §§ lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Nedsättningen kan gälla för alla socialavgifter ovan eller bara för vissa. För att samtliga avgifter ska omfattas talar att alla företag bör behandlas lika oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Om egenavgifter undantas innebär detta att enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag inte kan få nedsättning av de egenavgifter som de betalar på överskottet av sin näringsverksamhet (vilket kan sägas motsvara lönen för deras egen arbetsinsats). Ett undantag för egenavgifter påverkar dock inte enskilda näringsidkares eller handelsbolags möjlighet till nedsättning av arbetsgivaravgifterna i den mån de har anställd personal som arbetar med FoU.

Med den definition av FoU-arbete som föreslås, och de villkor som i övrigt föreslås för nedsättning,⁴ är kommitténs bedömning att förhållandevis få enskilda näringsidkare och handelsbolag (borträknat anställda) i praktiken skulle uppfylla kraven för nedsättning. Om förutsättningarna för nedsättning skulle vara uppfyllda, och rätten till nedsättning bedöms vara av mycket stor betydelse för verksamheten, finns alltid möjlighet att låta verksamheten övergå i aktiebolagsform.

Om egenavgifter inkluderas i förslaget är det förenat med större komplexitet både lagtekniskt och tillämpningsmässigt än om de exkluderas. En nedsättning av arbetsgivaravgiften görs lämpligast månadsvis, vilket inte är möjligt för egenavgifterna eftersom egenavgifterna redovisas på årsbasis. Att vid utformningen av ett regelverk om nedsättning av avgifter inkludera både arbetsgivar-

⁴ Se närmare i avsnitt 6.7 och 6.8.

avgifter och egenavgifter skulle därför kräva komplicerade regler för att hantera kombinationen av olika redovisningsperioder. Nedsättning av arbetsgivaravgifter på månadsbasis och egenavgifter på årsbasis kan därtill innebära problem vid ett krav på att FoU-arbetet ska uppgå till en viss minsta andel av personens arbetstid. Vid variationer i andelen FoU-arbete under året samt vid start och nedläggning av verksamhet uppkommer olikheter vid behandlingen av de båda organisationsformerna.

En allmän utgångspunkt är att utformningen av stödet ska präglas av enkelhet och att komplexitet ska undvikas i möjligaste mån. Kommittén anser här att kravet på enkelhet väger tyngre än nackdelarna med att undanta egenavgifterna och föreslår därför att nedsättningen ska begränsas till att gälla enbart arbetsgivaravgifter. Med arbetsgivaravgifter avses arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen.

Det är viktigt att en avgränsningen av stödet enligt ovan inte kommer i konflikt med EU:s regler om statligt stöd. Av ett beslut från EU-kommissionen⁵ i en fråga som gällde nedsättning av egenavgifter för egenföretagare framgår att arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna vid tillämpningen av selektivitetskriteriet ska ses som två separata avgiftssystem.⁶ Detta innebär att avgränsningen till arbetsgivaravgifter inte borde bli något problem i detta avseende. Beslutet från kommissionen behandlar dock inte den allmänna löneavgiften och vad en olika behandling vad gäller denna avgift skulle innebära. Av den anledningen anser kommittén att den allmänna löneavgiften inte ska omfattas av nedsättningen över huvud taget.

6.6 Vilka som kan få nedsättning av arbetsgivaravgifterna

Förslag: Rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifter har den som ger ut avgiftspliktig ersättning för en FoU-person.

⁵ Beslut 07.12.2011, Statligt stöd SA.32834 (2011/N).

⁶ Innehållet i reglerna om statligt stöd framgår närmare av kapitel 7, EU-rättslig analys, avsnitt 7.3.

Vilka som kan få nedsättning av arbetsgivaravgifterna framgår av 4 § i författningsförslaget. För att kunna ta del av stödet krävs att arbetsgivaren ger ut avgiftspliktig ersättning för en FoU-person. Begreppet avgiftspliktig ersättning definieras i 2 kap. socialavgiftslagen och avser bland annat löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete.⁷

Med utgångspunkt från att syftet med stödet är att öka investeringar i FoU som har positiva externa effekter anser kommittén att det inte finns någon anledning att ställa krav på att den som utger den avgiftspliktiga ersättningen ska bedriva verksamhet i någon särskild form eller storlek. FoU-personer kan vara anställda i verksamheter i olika storlekar och företagsformer, i allt från små enskilda firmor till stora aktiebolag. Någon skillnad mellan dessa ska inte göras.

Det kan här påpekas att det, om stödet skulle begränsas med avseende på företagsform eller storlek, sannolikt skulle bli fråga om ett statligt stöd som måste prövas av EU-kommissionen, se närmare avsnitt 7.3.2. En nackdel med en begränsning till exempelvis små och medelstora företag är också att det uppstår en tröskeleffekt när företaget uppnår en viss storlek. Tröskeleffekten innebär att företaget helt går miste om stödet om det växer ytterligare. Det kan få till följd att vissa företag avstår från att expandera enbart av det skälet. Även begränsning till exempelvis vissa regioner eller vissa branscher skulle orsaka olika typer av oönskade gränsdragnings- och snedvridningsproblem.

Utformningen kräver att stödmottagaren betalar svenska arbetsgivaravgifter. Detta förutsätter i regel att FoU-arbetet faktiskt utförs i Sverige. Sådant FoU-arbete har enligt kommitténs bedömning samma förutsättningar att skapa positiva externa effekter oavsett om arbetet utförs hos ett svenskt företag eller ett utländskt företag (såväl inom som utanför EU och EES). Vidare skulle en avgränsning till enbart svenska företag ha liten betydelse i praktiken, eftersom utländska företag står för en försumbar andel av svenska socialavgifter. Något särskilt krav på var den som betalar avgiften ska höra hemma bör därför inte finnas.

Kommittén anser dock att det kan ifrågasättas om FoU som bedrivs i regi av stat, kommun eller landsting bör få ta del av stödet. Av direktiven framgår att det skatteincitament som ska lämnas främst ska rikta sig till näringslivet. Offentlig verksamhet finansieras

⁷ Se 2 kap. 10 och 11 §§ socialavgiftslagen.

huvudsakligen av offentliga medel varför ett stöd av den FoU som bedrivs där i första hand bör regleras genom en ökning av de offentliga anslagen och inte inom ramen för skattesystemet. Kommittén har därför övervägt om FoU som bedrivs i offentlig verksamhet bör uteslutas från stödet. En begränsning av sådant slag skulle dock inte vara enkel att tillämpa utan skulle medföra ytterligare gränsdragningsproblem. Kommittén föreslår därför att det inte införs någon uttrycklig begränsning. Däremot föreslås i avsnitt 6.7.3 ett krav på att FoU-arbetet ska ha ett kommersiellt syfte, vilket indirekt starkt begränsar möjligheten till stöd för FoU som bedrivs i offentlig regi.

6.7 Arbete med forskning och utveckling

Förslag: Som arbete med FoU (FoU-arbete) avses systematiskt arbete med att ta fram ny kunskap (forskning) eller systematiskt arbete med att använda resultatet av forskning för att utveckla nya eller väsentligt förbättrade varor, tjänster och produktionsprocesser (utveckling).

Till FoU-arbete räknas bara arbete som är kvalificerat och som direkt utgör FoU eller ingår som en central del i sådant arbete. Vidare krävs att arbetet har ett kommersiellt syfte.

Vilken typ av arbete som enligt reglerna ska ligga till grund för nedsättning av arbetsgivaravgifterna är av stor betydelse för stödets offentligfinansiella kostnad. Det är också viktigt att stödet går till arbete med reellt FoU-innehåll och som har positiva externa effekter. Förslaget måste därför innehålla en grundläggande definition av vad som avses med FoU-arbete. Denna fråga behandlas i följande avsnitt.

6.7.1 Arbetet ska avse forskning eller utveckling

När FoU-arbete ska definieras kan det som en bakgrund vara lämpligt att titta närmare på några olika definitioner av vad som avses med FoU. Hur forskning respektive utveckling avgränsas är avgörande för FoU-arbetets innehåll. Nedan följer ett antal exempel där begreppet används. Dessa definitioner har tidigare

behandlats i avsnitt 3.3 där närmare redogörelser för begreppen finns.

I 16 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns en redogörelse för vad som avses med FoU enligt de allmänna reglerna om avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet. Där framgår att forskning kan bestå av både grundforskning och målforskning. Med grundforskning avses forskning med enbart vetenskapliga syften, utan inriktning på lösning av speciella praktiska uppgifter. Målforskning beskrivs som forskning inriktad på lösandet av speciella praktiska problem. Utvecklingsarbete är sådant arbete som innebär ett systematiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskaplig kunskap.

I internationella sammanhang används i regel definitionen av FoU som finns i OECD:s s.k. Frascatimanual. Enligt denna definition avses med FoU verksamhet som sker på systematisk grundval för att öka fonden av vetande, inklusive kunskap om människa, kultur och samhälle, samt att utnyttja detta vetande för att hitta på nya användningsområden.

Definitionen från OECD överensstämmer med de begrepp som används i redovisningssammanhang, internationellt genom International Financial Reporting Standards, IFRS. IFRS har gett ut en rekommendation som beskriver hur immateriella tillgångar ska identifieras, redovisas och värderas.⁸

I Sverige använder Statistiska centralbyrån, SCB, också en definition som bygger på Frascatimanualen.

Skatteincitament i ett urval av andra länder beskrivs närmare i kapitel 4. Ett par av dessa länder, Belgien och Nederländerna, har stöd som i någon form utgår för personal som arbetar med FoU. Belgien ger företag som anställer kvalificerad personal för bland annat forskning ett engångsavgiftsdrag vid inkomstbeskattningen. För att kvalificera gäller för forskningspersonal att de måste arbeta med vetenskaplig forskning eller vara en högt kvalificerad forskare (krav på särskild utbildning och erfarenhet ställs).⁹ I Nederländerna kan företag som utför viss FoU-verksamhet få en nedsättning av preliminärskatt och socialavgifter hänförliga till löner för personal som arbetar med denna verksamhet. Arbetet måste avse sådan FoU-verksamhet som är systematiskt organiserad i Nederländerna och som direkt och uteslutande inriktar sig på teknisk och vetenskaplig forskning avseende nya materiella produkter eller

⁸ Se närmare IAS 38.

⁹ Se närmare i avsnitt 4.2.

produktionsprocesser. Även utveckling av nya produkter från existerande komponenter omfattas.¹⁰

I det norska systemet SkatteFUNN får företag en skatteavräkning som beräknas på utgifter hänförliga till särskilt godkända FoU-projekt. Med ett FoU-projekt avses därvid ett avgränsat projekt med syfte att ta fram ny kunskap eller nya erfarenheter som kan vara till nytta för utveckling av nya eller förbättrade varor, tjänster eller produktionsprocesser. Begreppet omfattar tillägnande och användning av befintlig kunskap och erfarenheter för att utarbeta planer, projekt eller utkast till nya, ändrade eller förbättrade varor, tjänster eller produktionsprocesser. Experimentell produktion och framtagning av prototyper innefattas också. Utanför definitionen faller bland annat allmän verksamhetsinriktad produktutveckling utan att ny forskning krävs samt organisationsutveckling, marknadsanalyser, kompetensutveckling, kvalitetskontroll och installation av utrustning.¹¹

Genomgången ovan visar att befintliga definitioner av vad som avses med FoU i allmänhet inte skiljer sig så mycket åt. När det gäller avgränsningar som görs inom ramen för vissa skatteincitament kan preciseringar göras på olika sätt. Exemplet från Norge ovan visar att lagstiftningen kan göras mycket detaljerad vad gäller vilken verksamhet som ska ingå och inte. Belgiens system visar att en annan möjlighet att avgränsa vad som avses med FoU-arbete är att kräva att den anställde måste ha en särskild kvalificerad utbildning.

Vid utformningen av ett FoU-stöd av det slag som kommittén föreslår är det viktigt att det för stödet så centrala begreppet FoU-arbete får en så tydlig avgränsning som möjligt. Anledningen till detta är att regler av detta slag oundvikligen medför gränsdragningsproblem. Kommittén anser att definitionen bör ligga i linje med de redan etablerade definitionerna, där OECD:s definition av FoU ovan kan ge viss vägledning. Det är dock viktigt att definitionen anpassas och avgränsas på ett sätt som lämpar sig för ändamålet.

Kommittén föreslår därför att med FoU-arbete ska avses systematiskt arbete med att ta fram ny kunskap (forskning) eller systematiskt arbete med att använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster och produktionsprocesser eller

¹⁰ Se närmare i avsnitt 4.6.

¹¹ Se närmare i avsnitt 4.7.

väsentligt förbättra redan existerande sådana (utveckling). Definitionen finns i 2 § i författningsförslaget.

6.7.2 Arbetet ska vara kvalificerat

Som ovan nämns är det viktigt att se till att stödet så långt som möjligt går till arbete som har ett reellt FoU-innehåll. Avgränsningen ovan är ett viktigt led i detta. Gränsdragningsproblem när det gäller vilket arbete som omfattas av stödet och inte är emellertid ändå oundvikliga. Enligt kommitténs uppfattning är det så att ju längre bort från den rena direkta FoU:n som en person arbetar, desto svårare blir gränsdragningen. Det innebär i sin tur att risken för felaktiga redovisningar i deklARATIONERNA ökar. Kommittén föreslår därför att nedsättning enbart erhålls för arbete med FoU som är kvalificerat och som direkt utgör FoU eller som ingår som en central del i sådant arbete. Detta innebär att visst arbete som kan anses avse FoU kommer att undantas. Främst blir det fråga om arbete med olika former av stödverksamhet som hamnar utanför. Kommittén är medveten om att sådant stödarbete är viktigt för genomförande av ett FoU-projekt men anser att behovet av att underlätta avgränsning väger tyngre.

6.7.3 Arbetet ska ha ett kommersiellt syfte

I syfte att begränsa stödet så att det inte går till offentlig verksamhet föreslås ytterligare ett krav på arbetet, nämligen att det ska ha ett kommersiellt syfte där det bedrivs. Skälen till varför offentlig verksamhet bör uteslutas redovisas i avsnitt 6.6. Ett förslag om att arbete med FoU utan kommersiellt syfte undantas innebär emellertid också att andra icke vinstdrivande juridiska personer än i offentlig verksamhet (till exempel stiftelser) faller utanför definitionen. Kommittén ser inga problem med detta eftersom icke vinstdrivande verksamhet (oavsett om den är offentlig eller inte) ligger utanför den grupp som stödet enligt direktiven främst ska rikta sig till, nämligen näringslivet.

6.8 Villkor för nedsättning

Förslag: Arbetsgivaravgifterna ska sättas ned den kalendermånad då en FoU-person hos en och samma arbetsgivare under minst tre fjärdedelar och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid har utfört FoU-arbete.

Arbetsgivaravgifterna ska dessutom sättas ned för den kalendermånad då arbetsgivaren med stöd av arbetstidsvillkoret ovan erhållit nedsättning för FoU-personen under var och en av de närmast föregående fyra månaderna. Detta gäller dock inte om orsaken till att arbetstidsvillkoret inte är uppfyllt är att personen fått ändrade arbetsuppgifter.

För att få rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifterna ska FoU-personen vid ingången av beskattningsåret ha fyllt 26 år.

I följande avsnitt diskuteras olika villkor för nedsättning av arbetsgivaravgifterna.

6.8.1 Bedömning av arbetets omfattning

För att det stöd som nu föreslås så långt som möjligt ska gå till FoU-arbete anser kommittén att det måste finnas ett krav på hur stor del av arbetstiden som ska bestå av sådant arbete. Vid utformningen av en sådan nivå kan jämförelse göras med vad som gällde för det tidigare särskilda forskningsavdraget som tillämpades under åren 1973–1983.¹² Där användes en metod som innebar att den anställde under en viss minsta del av sin arbetstid måste arbeta med FoU. I underlaget för nedsättningen fick bara räknas in den del av lönekostnaden som hänförde sig till arbetet med FoU. Om arbetstiden låg under en viss gräns (hälften av arbetstiden) berättigade lönekostnaden över huvud taget inte till avdrag. Kravet på att den anställde till mer än hälften skulle arbeta med FoU ändrades senare och kvalifikationstiden sänktes till en fjärdedel. Det särskilda forskningsavdraget fick bland annat kritik för att vara synnerligen komplicerat.¹³

Av enkelhetsskäl anser kommittén att gränsen för hur stor del av arbetstiden som ska avse FoU-arbete ska sättas utifrån ett allt-

¹² Lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt, se närmare härom i avsnitt 3.2.

¹³ Prop. 1983/84:64 s. 15 f.

eller-ingenet-perspektiv. Arbetsgivaren ska således inte, som var fallet i det tidigare särskilda forskningsavdraget, behöva göra någon individuell uppskattning av *exakt* hur stor andel av var och ens arbetstid som består av FoU-arbete. För den som ligger över gränsen ska nämligen avgiftsunderlaget motsvarande hela lönen omfattas av nedsättningen och inte bara den del som hänför sig till FoU-arbetet. Kommittén föreslår i 5 § i författningsförslaget ett krav på att minst tre fjärdedelar av den faktiska arbetstiden måste avse FoU-arbete. Kommittén har också övervägt om det är rimligt med ett krav på att hela arbetstiden måste ägnas åt FoU-arbete men har funnit att ett sådant krav är olämpligt eftersom det inte lämnar något utrymme för flexibilitet.

Stödet kommer arbetsgivaren till del i samband med den månadsvisa betalningen av arbetsgivaravgifterna. Kommittén anser därför att kravet på att minst tre fjärdedelar av den faktiska arbetstiden ska avse FoU-arbete ska bedömas per kalendermånad. Stödet utgår således endast om den arbetstid som faktiskt avser FoU-arbete under aktuell månad utgör minst tre fjärdedelar av total arbetstid. För att nedsättningen ska bli meningsfull att hantera bör det därtill krävas att tiden med FoU-arbete uppgår till en viss lägsta nivå. Nivån kan sättas förhållandevis lågt och föreslås ligga på minst 15 timmar per kalendermånad.

Ovanstående innebär dock vissa nackdelar eftersom stödet inte kan utgå när personen har semester, är föräldraledig eller är sjuk under så stor del av månaden att kravet på minsta arbetstid inte kan uppfyllas. För att begränsa effekterna av detta föreslår kommittén att nedsättning ska kunna erhållas också för en kalendermånad då arbetsgivaren erhållit nedsättning för FoU-personen under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna. Vid denna utformning utgår nedsättning även första månaden av till exempel en långtidssjukskrivning, vilket kan vara betydelsefullt med hänsyn till att arbetsgivaren betalar sjuklön för de första 14 dagarna. Att någon nedsättning inte utgår efter denna första månad är rimligt eftersom det då inte utförs något FoU-arbete. Denna regel bör enligt kommittén inte kunna tillämpas när orsaken till att kravet på FoU-arbetets omfattning inte är uppfyllt är att den anställde fått ändrade arbetsuppgifter och därför inte längre utför FoU-arbete. Det föreslås därför ett undantag för denna situation.

6.8.2 Utbildningskrav

Som ett sätt att ytterligare underlätta avgränsningen av stödet har kommittén övervägt ett utbildningskrav. Detta kan utformas som ett krav på att FoU-personen ska ha högre utbildning inom ett för FoU-arbetet relevant område. En nackdel med ett sådant krav är dock att det kan uppfattas som strängt om det inte lämnar utrymme för personer vars kunskap motsvarar men inte uppfyller utbildningskravet. Ett sätt att motverka detta kan vara att komplettera utbildningskravet med en regel om att även motsvarande kvalifikationer inom området är tillräckligt. Eftersom ett viktigt syfte med ett utbildningskrav är just att göra reglerna mer förutsebara skulle en reglering som öppnar för bedömningar av det slaget motverka detta syfte. Kommittén anser sammantaget att nackdelarna med ett utbildningskrav överväger fördelarna och föreslår därför inte något sådant.

6.8.3 FoU utförs av såväl anställda i det egna företaget som anställda i andra företag

FoU som bedrivs av ett företag utförs inte alltid bara av anställda i det egna företaget utan också av anställda i bland annat konsultföretag. Med konsultföretag avses här företag som hyr ut arbetskraft till ett annat företag. En fråga som härmed uppkommer är om arbetsgivaravgifterna ska kunna sättas ned inte bara för anställda i det företag där FoU bedrivs utan även för anställda i bland annat konsultföretag. För att inte snedvrیدا företagens val mellan att utföra FoU med egna anställda och att utföra FoU med anställda i andra företag är det önskvärt att även anställda i andra företag kan ta del av stödet. Detta leder dock till andra samhällsekonomiska snedvridningar som diskuteras närmare i avsnitt 6.9 om nedsättningens storlek. Enligt kommitténs bedömning och med beaktande av de senare diskuterade snedvridningarna talar övervägande skäl för att stödet även ska omfatta FoU-arbete som utförs av anställda i andra företag.

6.8.4 Förhållandet till andra regler om nedsatta avgifter

Det måste regleras hur de föreslagna bestämmelserna ska förhålla sig till andra regler om nedsättning av socialavgifter. I socialavgiftslagen finns regler om nedsättning av socialavgifter för alla personer över 65 år och under 26 år (se 2 kap. 27 respektive 28 §§ socialavgiftslagen). För de som fyllt 65 år betalas bara ålderspensionsavgiften. Som framgår av avsnitt 6.9 nedan får den nu föreslagna nedsättningen för FoU-personer inte medföra att arbetsgivaravgifterna understiger ålderspensionsavgiften, varför det inte är möjligt att sätta ned arbetsgivaravgifterna för dessa personer ytterligare.

Nedsättningen för personer under 26 år innebär att hela ålderspensionsavgiften men endast en fjärdedel av övriga arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift ska betalas. Den gällande nedsättningen av avgifter för personer under 26 år är per anställd således mycket större än i kommitténs förslag angående FoU-personer. Om nedsättningen av arbetsgivaravgifter för FoU-personer skulle tillämpas också för de som redan har nedsatta avgifter eftersom de är under 26 år skulle utrymmet för nedsättning enligt förslaget vara märkbart begränsat mot bakgrund av att ålderspensionsavgiften inte får understigas. Kommittén föreslår därför av enkelhetsskäl att nedsättningen av arbetsgivaravgifterna för FoU-personer bara gäller när förutsättningarna för nedsättningen enligt 2 kap. 28 § socialavgiftslagen inte föreligger. Detta innebär att nedsättning enligt förslaget, se 6 § i författningsförslaget, bara gäller om FoU-personen vid ingången av beskattningsåret har fyllt 26 år. Undantaget för denna åldersgrupp innebär inte att stödet blir selektivt enligt EU:s regler om statligt stöd. Anledningen till detta är att undantaget är motiverat av den generella utformningen av det svenska socialförsäkringssystemet, som redan föreskriver lägre avgifter för vissa åldersgrupper.¹⁴

Vad gäller förhållandet till reglerna om stöd till verksamhet i vissa stödområden, som finns i lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen om allmän löneavgift och socialavgiftslagen, hänvisas till avsnitt 6.11.

Det kan också hända att de föreslagna reglerna blir tillämpliga parallellt med reglerna om expertskatt¹⁵. Expertskatten ger delvis

¹⁴ Se beslut 07.12.2011, Statligt stöd SA.32834 (2011/N).

¹⁵ Reglerna finns i 11 kap. 22–23 a §§ IL. Innehållet i dessa regler framgår närmare av avsnitt 3.5.

skattebefrielse till bland annat vissa utländska forskare som arbetar tillfälligt i Sverige. Dessa regler innebär också lägre arbetsgivaravgifter för arbetsgivaren, eftersom den skattebefriade delen av lönen inte räknas med i avgiftsunderlaget. Samtidigt skulle arbetsgivaren kunna bli berättigad till nedsättning av de arbetsgivaravgifter som denne betalar för sådana forskare men underlaget för nedsättningen begränsas då till den del av lönen som ingår i avgiftsunderlaget. Kommittén ser därför ingen motsättning i att de föreslagna reglerna tillämpas parallellt med expertskatten. Den skattelättnad som expertskatten innebär gäller bara under en begränsad tid och har i första hand till syfte att locka utländska arbetstagare med viss kompetens att komma till Sverige och arbeta.

6.9 Nedsättningens storlek

Förslag: Vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna på avgiftspliktig ersättning för FoU-personer ska summan av dessa avgifter sättas ned med 10 procent av avgiftsunderlaget.

Sammanlagt får nedsättningen uppgå till högst 230 000 kronor per koncern och månad.

Nedsättningen får inte medföra att arbetsgivaravgifterna understiger ålderspensionsavgiften.

Om flera avgiftsskyldiga som ingår i samma koncern har rätt till nedsättning ska nedsättningen i första hand göras i moderbolaget. Till den del nedsättningen inte kan utnyttjas av moderbolaget, får nedsättningen utnyttjas av dotterföretag i den ordning som moderbolaget bestämmer.

Med koncern avses en koncern av det slag som avses i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551). Som moderbolag räknas även andra juridiska personer än svenska aktiebolag.

Kommittén har valt att utforma stödet till FoU som en nedsättning av arbetsgivaravgifterna för FoU-personer. I följande avsnitt behandlas frågor om nedsättningens storlek.

6.9.1 Allmänna utgångspunkter

Kommittén föreslår att stödet utformas så att arbetsgivaravgifterna sätts ned med en viss procent av avgiftsunderlaget för FoU-personer. Nedsättningen bör i princip motsvara storleken på den externa effekten av utförd FoU. Denna nivå är dock mycket svår att bedöma. En utgångspunkt för storleken på nedsättningen har för kommittén varit att nedsättningen bör vara så stor att den i största möjliga utsträckning beaktas vid företagets dimensionering av FoU. En alltför hög subventionsnivå innebär emellertid att den offentligfinansiella kostnaden blir hög. Genom att vid en given procentuell nedsättning bestämma att varje stödmottagares nedsättning högst får uppgå till ett visst belopp (ett tak) kan de offentligfinansiella kostnaderna för stödet begränsas. Ett tak innebär i praktiken att någon nedsättning inte medges för arbetsgivaravgifter beräknat på avgiftsunderlag överstigande ett visst belopp. För en given procentuell nedsättning och en given offentligfinansiell ram uppgår taket till ett visst belopp. En hög procentuell nedsättning medför ett lågt tak och vice versa.

6.9.2 Avvägning mellan procentuell nedsättning och tak

Avvägningen mellan procentuell nedsättning och tak är svår. Målet att stödmottagarna ska beakta subventionen i största möjliga utsträckning talar för en hög procentuell nedsättning. Taket blir då, vid en given offentligfinansiell ram, lågt. En nackdel med ett lågt tak är dock att många stödmottagare inte får något incitament till ökad FoU. Stimulanseffekten gäller enbart företag vars avgiftsunderlag ligger under taket, medan företag med underlag därutöver inte får några incitament till ökade satsningar på FoU. Ett sätt att minska denna effekt skulle kunna vara ett system med full nedsättning upp till taket och att nedsättning med en lägre nivå gäller därutöver. Kommittén har dock avfärdat en sådan lösning till förmån för enkelhet i systemet. En annan nackdel med ett tak är att företag som slår i taket får incitament att utföra FoU via konsultföretag i stället för med egen anställd personal. Det beror på att konsultkostnaderna, under förutsättning att konsultföretaget erhåller nedsättning av arbetsgivaravgifterna för konsulterna, kan bli lägre än kostnaden för egen personal. Detta innebär en samhällsekonomisk snedvridning.

Trots detta anser kommittén att det vid en inte alltför låg procentuell nedsättning är oundvikligt att ha ett tak för att begränsa de offentligfinansiella kostnaderna. Den samhälls-ekonomiska snedvridningen ovan skulle kunna undvikas genom att FoU-stödet bara gäller anställda i det företag där FoU bedrivs eller genom att konsultföretag på annat sätt utesluts från stödet. Då uppkommer emellertid en annan snedvridning, nämligen att FoU som utförs av anställda i andra företag missgynnas jämfört med FoU med egen anställd personal i företag som inte slår i taket. Kommitténs bedömning är att den senare snedvridningen är mera allvarlig och föreslår därför att stödet ska omfatta FoU som utförs av såväl anställda i det egna företaget som FoU som utförs av anställda i andra företag. Den snedvridning som uppstår i de fall då lönekostnader för konsulter subventioneras medan lönekostnader för egen personal inte subventioneras blir mindre ju högre taket är för nedsättningen, eftersom färre koncerner då överskrider taket. Snedvridningen blir också mindre ju mindre nedsättningen är i procent av underlaget.

Kommitténs avvägning mellan nedsättningens procentuella storlek och taket leder till förslaget att vid beräkning av arbetsgivaravgifterna ska summan av dessa avgifter sättas ned med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 230 000 kronor (vilket motsvarar ett avgiftsunderlag på 2,3 miljoner kronor) per koncern och månad.

Nedsättningen får dock inte medföra att arbetsgivaravgifterna understiger ålderspensionsavgiften.¹⁶ Det inkomstgrundande ålderspensionssystemet är nämligen ett fristående försäkrings-system där ålderspensionsavgiften har till uppgift att finansiera systemet. Ålderspensionsavgiften är därför mindre lämplig att sätta ned.

6.9.3 Taket gäller på koncernnivå

Taket för nedsättningen föreslås sättas till 230 000 kronor per koncern och månad. Om flera avgiftsskyldiga som ingår i samma koncern har rätt till nedsättning bör det finnas en ordning för hur stödet ska fördelas. Kommittén föreslår att nedsättningen då i första hand ska göras i moderbolaget och att det som därefter

¹⁶ Ålderspensionsavgiften uppgår till 10,21 procent av avgiftsunderlaget.

återstår får utnyttjas av dotterföretag i den ordning moderbolaget bestämmer.

Att sätta taket så att det gäller på koncernnivå och inte på företagsnivå är enligt kommittén nödvändigt för att taket ska få avsedd effekt. En koncern skulle annars kunna dela upp en och samma verksamhet på flera olika företag bara för att vart och ett av dem ska kunna utnyttja stödet upp till taket.

I inkomstskattelagen anges att med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern.¹⁷ Eftersom begreppet koncern har olika innebörd i olika lagar måste koncerner i nu aktuellt förslag definieras. Kommittén föreslår i detta avseende att begreppet koncern ska ha samma innebörd som i aktiebolagslagen (2005:551).¹⁸ Förenklat innebär detta att en juridisk person ingår i en koncern om dess moderbolag, direkt eller indirekt, innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen. Enligt nu aktuella regler måste dock även andra svenska och utländska juridiska personer än aktiebolag kunna vara moderbolag, eftersom reglerna annars inte skulle behandla alla stödberättigade lika och dessutom skulle bli lätta att kringgå.

6.9.4 Alternativ modell för taket

Ett sätt att undvika snedvridningar av de slag som diskuteras ovan i avsnitt 6.9.2 skulle kunna vara att det företag som bedriver ett FoU-projekt använder sitt utrymme för nedsättning upp till taket för FoU-arbete som utförs både av egna anställda och av anställda i andra företag (till exempel konsulter som anlitas för att arbeta i projektet). För egna anställda skulle nedsättningen ges genom redovisning i det egna företagets arbetsgivardeklaration. Om företaget vill att nedsättning ska kunna medges även för anställda i exempelvis ett konsultföretag som arbetar i FoU-projektet får företaget anmäla detta till Skatteverket. Konsultföretaget skulle sedan kunna få del av nedsättningen genom att belasta utrymmet upp till taket för det företag som bedriver FoU-projektet. Detta kräver en samordning av de två företagens arbetsgivardeklarationer i syfte att inte överskrida taket. En tydlig inriktning på kommitténs arbete är emellertid att förslaget ska präglas av enkelhet.

¹⁷ Se 2 kap. 5 § IL.

¹⁸ Se 1 kap. 11 § aktiebolagslagen.

Kommittén har därför inte föredragit en modell av det här slaget och modellen har inte utretts närmare.

6.10 De föreslagna reglerna förs in i ett nytt kapitel i socialavgiftslagen

Förslag: De nu föreslagna reglerna förs in i ett nytt kapitel, 2 a kap., i socialavgiftslagen (2000:980).

Nu föreslagna regler rör nivån på arbetsgivaravgifterna och har därmed en direkt koppling till socialavgiftslagen. De skattelättnader via socialavgiftssystemet som redan i dag finns för personer som fyllt 65 år samt för personer som inte fyllt 26 år regleras i de kapitel i socialavgiftslagen som behandlar arbetsgivaravgifter (2 kap.) respektive egenavgifter (3 kap.). Till skillnad från dessa regler så fordrar det förslag som kommittén nu lämnar ett mer omfattande regelverk med definitioner och avgränsningar för att precisera vilka som omfattas av stödet. Kommittén anser inte att det är lämpligt att föra in regler av den omfattningen i 2 kap. socialavgiftslagen, utan föreslår att de förs in i ett nytt kapitel, 2 a kap., om avgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling.

6.11 Behov av förändringar i andra lagar

Förslag: Det införs ett tillägg i lagen (2001:1170) om särskilda avgifter i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980).

I lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980) finns bestämmelser om stöd till näringslivet och viss ideell verksamhet i särskilda stödområden. Stöd ges i form av särskilda avdrag vid avgiftsberäkningen enligt nämnda lagar. För att avdraget inte ska kunna leda till att arbetsgivaravgifterna understiger ålderspensionsavgiften finns en begränsning (i 5 § första stycket) med anledning av nedsättningen av arbetsgivaravgifter för personer under 26 år. Den befintliga

begränsningsregeln innebär att för den del av underlaget som arbetsgivaravgifterna beräknas enligt 2 kap. 28 § socialavgiftslagen får det särskilda avdraget inte medföra att dessa avgifter understiger ålderspensionsavgiften enligt 2 kap. 26 § samma lag. Enligt gällande lagstiftning kan således särskilt avdrag för verksamhet i stöd-områden tillämpas samtidigt som nedsättning av arbetsgivaravgifterna för personer under 26 år, med den begränsningen att ålderspensionsavgiften inte får understigas.

Enligt kommittén bör motsvarande gälla också för den föreslagna nedsättningen av arbetsgivaravgifterna för FoU-personer. Detta kan göras genom att det införs ett tillägg för denna situation i 5 § första stycket i aktuell lag.

Något behov av förändring i andra lagar har inte framkommit.

7 EU-rättslig analys

7.1 Inledning

I detta kapitel analyseras förslaget om nedsättning av arbetsgivaravgifter för FoU-personer utifrån det EU-rättsliga regelverket. I avsnitt 7.2 behandlas förslagens förenlighet med bestämmelserna om fri rörlighet i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). I avsnitt 7.3 behandlas hur förslaget förhåller sig till EU:s regler om statligt stöd.

7.2 Förslagets förenlighet med EU:s bestämmelser om fri rörlighet

7.2.1 Bakgrund

Den 1 december 2009 trädde EU:s senaste fördrag – Lissabonfördraget – i kraft. Lissabonfördraget består av två rättsliga texter: fördraget om Europeiska unionen (EU-fördraget) och EUF-fördraget. I EUF-fördraget finns de mer konkreta bestämmelserna om uppbyggandet av EU:s inre marknad, bland annat i form av de regler som föreskriver att hinder för fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital inom EU ska avskaffas.

I EUF-fördraget finns på den direkta skattens område inte några specifika bestämmelser om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning. Den långtgående harmonisering som genomförts på den indirekta skattens område (såväl inom mervärdesskatten som punktskatterna) saknar därför än så länge motsvarighet på till exempel bolagsskatteområdet. EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital har ändå kommit att få en mycket stor betydelse på den direkta skattens område. Det gäller särskilt etableringsrätten, som är ett utflöde av den fria rörligheten för personer. EU-domstolen har i

flera fall funnit att olika inslag i medlemsstaternas inkomstskattelagstiftning strider mot de grundläggande fördragsbestämmelserna. Stor betydelse för de direkta skatterna har även EUF-fördragets bestämmelser om statligt stöd med tillhörande förordningar, rekommendationer och meddelanden, se avsnitt 7.3.

Nationella regler på den direkta skattens område kan som nämnts komma direkt i konflikt med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. Så är fallet om de nationella reglerna i en medlemsstat hindrar personer från en annan medlemsstat att utnyttja sina friheter i den förstnämnda staten.

För att en nationell skatteregel ska anses som ett hinder krävs enligt praxis från EU-domstolen att den behandlar en gränsöverskridande transaktion negativt i förhållande till hur en motsvarande inhemsk transaktion skulle ha behandlas, s.k. negativ särbehandling. Först om det kan konstateras att reglerna innebär att den gränsöverskridande transaktionen behandlas sämre än den inhemska, kan de nationella reglerna anses hindrande för de fria rörligheterna och således stå i strid med fördragets bestämmelser. Det strider inte mot fördraget att medlemsstaterna sinsemellan har olika regler om skattesatser eller avdragsmöjligheter så länge de inhemska reglerna inte missgynnar fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater.

Även om en bestämmelse anses utgöra ett hinder mot de fria rörligheterna kan den ändå vara tillåten om den kan rättfärdigas. Vid prövningen av om en bestämmelse kan rättfärdigas är det viktigt att skilja mellan s.k. öppen diskriminering och andra former av hinder. Med öppen diskriminering avses sådan diskriminering som direkt tar sikte på exempelvis nationalitet. Andra former av hinder än öppen diskriminering kännetecknas av att de mer indirekt drabbar utländska rättssubjekt. För nationella bestämmelser som inte är öppet diskriminerande finns större möjligheter till rättfärdigande. Detta följer av praxis från EU-domstolen. Som grund för rättfärdigande har medlemsstaterna åberopat diverse olika grunder. Exempel på argument som har framförts är att skattereglerna är nödvändiga för skattesystemets inre sammanhang, att de är nödvändiga för en effektiv skattekontroll, att de införts av administrativa skäl, att det finns andra skattefördelar i systemet som uppväger en negativ behandling, att reglerna tillkommit för att skydda statens skatteintäkter eller att de införts för att bevara

fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹ I vissa fall har EU-domstolen godtagit sådana resonemang, i andra fall inte.

Det räcker dock inte att den nationella regeln motiveras av ett tillräckligt skyddsvärt intresse, utan den måste också uppfylla kravet på proportionalitet. Detta innebär att regeln ska vara utformad så att den inte utgör ett mer ingripande hinder för den fria rörligheten än vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.

7.2.2 Analys

Bedömning: För att förslaget om nedsättning av arbetsgivaravgifter för FoU-personer inte ska hindra den fria rörligheten, måste förslaget utformas så att det också omfattar företag som hör hemma i andra länder inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Etableringsfriheten – som är den frihet som det normalt gäller när frågan avser företagsbeskattning – är ett utflöde av den fria rörligheten för personer. Rätten till fri etablering tillkommer fysiska och juridiska personer som bedriver näringsverksamhet i någon form. Den innebär såväl en rätt till nyetablering eller flyttning av en befintlig verksamhet till en annan medlemsstat som en rätt att bilda dotterbolag eller upprätta filial i en annan medlemsstat. Begreppet etablering är således ett mycket omfattande begrepp som innebär en möjlighet för fysiska och juridiska personer inom EU att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat och att erhålla utbyte av detta i form av vinst.² Etableringsfriheten gäller inte till förmån för etableringar i länder utanför EES.

Om stödet begränsas till enbart svenska företag skulle det innebära att företag från andra medlemsstater med verksamhet i Sverige missgynnas i förhållande till sina svenska motsvarigheter. Nedsättningen av arbetsgivaravgifterna måste därför – för att inte

¹ Se bland annat mål C-204/90 Bachmann och C-150/04 Kommissionen mot Danmark (skattesystemets inre sammanhang), C-250/95 Futura (effektiv skattekontroll), C-18/95 Terhoeve (administrativa skäl), C-35/98 Verkooijen (skattefördelar uppväger), C-264/96 ICI (skydda statens skatteintäkter) samt C-446/03 Marks & Spencer (fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna).

² För definitioner och diskussion om gränsdragningen se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-97/09 Schmelz, p. 63-65.

komma i konflikt med etableringsfriheten – kunna erhållas också av företag som hör hemma i andra länder inom EES.

Av skäl som närmare redovisas i avsnitt 6.6 innehåller kommitténs förslag inga begränsningar alls med avseende på var företag ska höra hemma för att kunna ta del av stödet. Några konflikter med EU-rätten uppkommer därför inte i detta avseende.

En annan aspekt av den fria rörligheten är att verksamhet som bedrivs utomlands inte får behandlas sämre än verksamhet i Sverige, vilket gäller oavsett om det är ett svenskt eller utländskt företag som bedriver verksamheten. Som förslaget om nedsättning av arbetsgivaravgifter nu är utformat träffar det i princip bara FoU som bedrivs i Sverige och inte utomlands. Eftersom detta är en direkt konsekvens av Sveriges territoriella skattemässiga befogenhet (det är i regel bara verksamhet i Sverige som belastas med arbetsgivaravgifter) innebär detta dock inte någon otillåten särbehandling.

7.3 Förslagets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd

7.3.1 Bakgrund

De svenska reglerna på den direkta skattens område påverkas inte bara av direktiv och av EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital utan även av fördragets bestämmelser om statligt stöd, se artikel 107–109.

Av artikel 107.1 framgår att stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion inte är tillåtet om stödet påverkar handeln mellan medlemsstaterna. I artikel 107.2–3 anges också en mängd undantag från detta förbud, bland annat för stöd som lämnas för att underlätta utvecklingen av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner.

Enligt artikel 108 ska EU-kommissionen fortlöpande granska alla stödåtgärder som medlemsstaterna vidtar. Medlemsstaterna är också skyldiga att underrätta kommissionen om sina planer på att ändra gamla stödåtgärder eller vidta nya. Ett stöd som omfattas av artikel 107.1 är otillåtet om det införs utan att kommissionen har

underrättats och godkänt stödet. Otillåtna stöd kan återkrävas av den som fått det.

EU-kommissionen har utfärdat ett antal förordningar på området, och den har också antagit riktlinjer, rekommendationer, tillkännagivanden och meddelanden för att underlätta tolkningen och tillämpningen av statsstödsreglerna. När det gäller FoU fastställs kommissionens kriterier för bedömning av om ett statligt stöd är förenligt med den gemensamma marknaden bland annat i gemenskapens rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation.³ Vid utformningen av ett skatteincitament för FoU i form av ett statligt stöd är en anpassning till rambestämmelserna ett relativt enkelt sätt att minska risken för att konflikter med statsstödsreglerna uppkommer. Vid prövningen av om ett statligt stöd är tillåtet eller inte utgår bedömningen enligt rambestämmelserna från ett s.k. avvägningstest som innebär att stödets positiva effekter vägs mot dess eventuella negativa bieffekter.

7.3.2 Analys

Bedömning: En nedsättning av arbetsgivaravgifterna av det slag som kommittén föreslår utgör inte statligt stöd enligt EU:s regelverk, eftersom stödet inte är selektivt.

Som en första förutsättning för att ett stöd ska utgöra ett statligt stöd enligt bestämmelserna ovan gäller att det är selektivt. I ett meddelande från EU-kommissionen⁴, lämnas följande ledning i denna fråga. En skattelättnad för FoU är selektiv om dess möjliga förmånstagare begränsas rörande främst storlek (exempelvis till små och medelstora företag), belägenhet eller bransch. Skattelättnader för vissa produktionskostnader (däribland kostnader för FoU) som syftar till att uppnå allmänna mål för den ekonomiska

³ EUT C 323, 30.12.2006, s. 1. Dessa rambestämmelser finns också i huvudsak intagna i den s.k. gruppundantagsförordningen, Kommissionens förordning (EG) 800/2008 av den 6 augusti 2008 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den gemensamma marknaden enligt artiklarna 87 och 88 i fördraget, EUT L 214/3, 9.8.2008.

⁴ Kommissionens meddelande - I riktning mot en effektivare användning av skattelättnader till förmån för forskning och utveckling, SEC (2006)1515, KOM/2006/0728, 22.11.06, avsnitt 1.1 och 1.2. Detta meddelande överensstämmer med praxis från EU-domstolen, se bland annat mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* och *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, p. 35 och mål C-214/94, *Frankrike mot kommissionen*, p. 22.

politiken utgör i vanliga fall inte statligt stöd om de gäller utan åtskillnad för alla företag och för all produktion av varor och tjänster. Det faktum att vissa företag, framför allt inom FoU-intensiva sektorer, har större utgifter för FoU än andra och på så sätt gynnas av skattemässiga bestämmelser rörande FoU, innebär inte nödvändigtvis att bestämmelserna är selektiva. Regelverket hindrar vidare inte territoriella begränsningar som endast återspeglar den territoriella omfattningen av medlemsstaters skattemässiga befogenhet. En inkomstbeskattning eller ett incitament rörande socialförsäkringar för personal inom FoU kan på grund av sin karaktär begränsas till att omfatta personer som utför aktiviteter inom FoU i den medlemsstat där de betalar skatt eller socialförsäkringsavgifter. I de flesta fall anses skattelättnader för FoU som är öppna för alla företag oberoende av storlek, bransch eller belägenhet vara allmänna åtgärder som inte lyder under ramverket.

Det stöd som kommittén föreslår gäller utan åtskillnad för alla företag. Det utgör därför inte statligt stöd och behöver inte anmälas till eller prövas av EU-kommissionen. Att stödet bara gäller arbetsgivaravgifter och inte egenavgifter innebär inte att det blir selektivt enligt statsstödsreglerna, se närmare om detta i avsnitt 6.5.

8 Konsekvenser

8.1 Inledning

Kommittén föreslår att arbetsgivaravgifterna för FoU-personer¹ ska sättas ned. I det här kapitlet redovisas konsekvenser som följer av detta förslag. Först redovisas beräkningarna av de offentlig-finansiella effekterna (avsnitt 8.2.) Därefter redogörs för den finansiering som kommittén föreslår (avsnitt 8.3). Förslagets konsekvenser för företagen och enskilda tas upp i avsnitt 8.4. Realekonomiska konsekvenser beskrivs i avsnitt 8.5. Konsekvenser för mäns och kvinnors ekonomi redovisas i avsnitt 8.6, och konsekvenserna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna redovisas slutligen i avsnitt 8.7.

8.2 Offentligfinansiella effekter

8.2.1 Allmänt

Enligt de beräkningskonventioner som används av Finansdepartementet ska beräkningen av de offentligfinansiella effekterna inte beakta de intäktsförstärkningar som följer av realekonomiska förändringar. Däremot ska det beaktas att en regelförändring ibland påverkar andra skattebaser än den som direkt berörs av skatteförändringen. När någon annan än själva skattesubjektet bär bördan av en skatt säger man att skatten övervältras. Vem skatten övervältras på är i grunden en empirisk fråga och beror på hur priskänsligt utbudet och efterfrågan är på olika marknader.

Det finns mycket som talar för att en *generell* sänkning av arbetsgivaravgifterna på sikt leder till en motsvarande ökning av lönerna. Inga långsiktiga effekter förväntas därmed på vinster eller priser. En *selektiv* nedsättning – i det här fallet för FoU-personer –

¹ För en definition av FoU-personer se avsnitt 6.2.

behöver däremot inte ha samma effekt på lönebildningen som en generell sänkning, och det finns heller inga bestämda konventioner för vilken fördelning mellan löner, vinster och priser som ska antas för selektiva nedsättningar. I det följande redogörs för vilka övervälringsantaganden som enligt kommittén är rimliga att göra i detta fall. Därefter redogörs för det statistiska underlag som de offentligfinansiella beräkningarna baseras på och de beräkningar som gjorts av den offentligfinansiella effekten.

8.2.2 Antaganden om övervälrtring

På kort sikt leder en nedsättning av arbetsgivaravgifterna för FoU-personer till att FoU-företagens arbetskraftskostnader minskar. Fler FoU-projekt blir då lönsamma och efterfrågan på arbetskraft i FoU-företagen ökar. I vilken utsträckning det leder till högre lönekrav beror på hur marknaden för FoU-personer ser ut. Om det inte finns arbetslösa personer som kan utföra FoU-arbete² måste lönenivån öka för att företag ska kunna nyanställa. Om det inte finns arbetslösa personer att anställa kommer företagen nämligen att rekrytera personal från andra företag. Detta driver upp lönerna i FoU-sektorn. Om det finns lämplig arbetskraft i andra sektorer som inte utför FoU-arbete men som kan göra det kommer det att flöda in arbetskraft i FoU-sektorn från andra sektorer om lönerna i FoU-sektorn ökar i relation till lönerna i andra sektorer.

Den ökade efterfrågan på FoU-personer kan troligen inte mötas av personer som är arbetslösa. Man kan av det skälet förmoda att en del av nedsättningen kommer att övervälrtras på FoU-personerna genom höjda löner. En viss anpassning uppåt av lönerna kan förväntas också i de företag som inte får nedsättningen men som konkurrerar om samma arbetskraft som FoU-företagen. När företag konkurrerar om samma arbetskraft och arbetskraftskostnaderna är desamma bör det inte finnas några löneskillnader mellan företagen. Men om arbetsgivaravgifterna skiljer sig åt mellan företagen kan löneskillnader däremot finnas kvar även på sikt.

FoU-producerande företag som får sänkta arbetskraftskostnader har möjlighet att sänka priserna på sina produkter. Svenska företag står emellertid endast för en liten del av hela världens FoU-produktion. Det är därför rimligt att anta att sänkta kostnader för

² För en definition av FoU-arbete se avsnitt 6.2.

FoU i Sverige inte övervältras på priserna i någon nämnvärd utsträckning.

På lite sikt kan man alltså förvänta sig att lönerna har ökat i FoU-sektorn (och även något i närliggande sektorer) medan priserna på FoU-produkter inte bör ha påverkats i någon större utsträckning. Övervältringen på löner kommer troligen inte att vara fullständig. Delar av nedsättningen kan därför förväntas leda till ökade vinster i de berörda företagen. Hur fördelningen ser ut är inte möjligt att kvantifiera.

Kommittén föreslår att nedsättningen av arbetsgivaravgifterna för FoU-personer ska finansieras genom en höjd ränta på periodiseringsfonder (se avsnitt 8.3). En höjd sådan ränta innebär att den effektiva skatten på företagsvinster ökar för de företag som använder periodiseringsfonder. En högre effektiv skattesats leder på kort sikt till att företagets vinster efter skatt minskar. På längre sikt kan skatten däremot helt eller delvis övervältras på löntagarna i form av lägre löner. I vilken utsträckning det sker är svårt att veta.

Finansdepartementets beräkningskonventioner tar ingen hänsyn till att en höjd skatt på företagsvinster kan övervältras på lönerna. Höjningen antas i stället till fullo leda till minskade vinster.

I det här fallet när en selektiv nedsättning av arbetsgivaravgifterna ska finansieras med höjd skatt på företagsvinster och osäkerheten om fördelningen mellan löner och vinster är stor kan det förefalla sig naturligt att beräkningarna baseras på liknande antaganden för båda fallen. I enlighet med detta utgår här beräkningarna från att hela nedsättningen och hela den ökade räntebeläggningen faller på företagets vinster. Det innebär att varje krona i nedsatta arbetsgivaravgifter beräknas medföra en offentlig-finansiell kostnad på 73,7 öre och att varje krona i ökad räntebeläggning beräknas medföra en offentlig-finansiell intäkt på 26,3 öre.

8.2.3 Underlag

Beräkningarna av den offentlig-finansiella effekten utgår från SCB:s FoU-enkät som görs vartannat år.³ År 2009 saknar enkäten specificering av personalkostnader. Därför används data från 2007. Lönerna skrivs fram till 2014 års nivå med den prognosticerade utvecklingen av nominell BNP.

³ För en beskrivning av statistiken, se <www.scb.se/fou-foretag>.

Personalkostnader består huvudsakligen av löner, socialavgifter och pensionsavsättningar. Uppskattningsvis uppgår löner till två tredjedelar av personalkostnaderna.

Av tabell 8.1 framgår den sammanlagda storleken på underlagen för nedsättningen.

SCB:s FoU-enkät går endast ut till företag med minst 10 anställda. Sammantaget bedöms löner för FoU-personer i dessa företag (exklusive konsultföretag) uppgå till ca 34 miljarder kronor per år. Underlag för stödet är den del av kostnaderna som ligger under taket på 27,6 miljoner kronor per år. De sammanlagda underlagen för stödet uppgår i dessa företag till ca 7,5 miljarder kronor.

För att uppskatta den offentligfinansiella kostnaden av den delen av stödet som tillfaller företag med färre än 10 anställda har erfarenheterna från det norska systemet SkatteFUNN⁴ varit en utgångspunkt.

Inom SkatteFUNN gick 2010 ca 550 miljoner norska kronor – vilket motsvarar ca 700 miljoner svenska kronor – till företag med färre än 10 anställda. De nu föreslagna reglerna skiljer sig från de norska reglerna på flera sätt. De norska reglerna omfattar inte bara FoU utan också innovationer. De norska reglerna innehåller ingen koncernspärr, vilket gör att fler koncernföretag kan få stödet i Norge än i Sverige. Det norska systemet är mer generöst än det nu föreslagna såtillvida att det beräknas utifrån ett bredare underlag och multipliceras med en högre procentsats. Däremot är taket för underlaget lägre i Norge. Ett annat skäl som talar för en uppjustering är att den svenska FoU-sektorn är större än den norska. Vidare kan flera företag som arbetar i samma projekt få nedsättningen i det föreslagna svenska systemet. Sammantaget bedöms underlaget i de små företagen, exklusive konsultföretag, för den nu föreslagna nedsättningen uppgå till ca 1 miljard kronor.

Konsultföretag föreslås få rätt till nedsättningen. Företagens kostnader för konsultarvoden uppgår till knappt en tredjedel av kostnaderna för egenanställd personal. Det finns ingen statistik över hur stor del av konsultkostnaderna som utgörs av lön till konsulter i Sverige. Det finns heller inga uppgifter om storleksfördelningen av konsultföretagen. Storleksfördelningen bland konsultföretagen påverkar kostnaden för förslaget. Om konsultföretagen tenderar att ha få anställda som utför FoU-arbete kommer få konsultföretag att slå i taket på 27,6 miljoner kronor

⁴ För en beskrivning av SkatteFUNN, se avsnitt 4.7.

per år, vilket ökar kostnaden för förslaget. Intervjuer med ett antal företag visar att det råder stor skillnad mellan vilken typ av konsultföretag som anlitas. Vissa företag använder sig enbart av större konsultföretag medan andra i stor utsträckning använder sig av små. Andelen utländska konsulter varierar också kraftigt mellan företagen. Kommittén har gjort bedömningen att ungefär hälften av konsultkostnaderna utgörs av lön. Ca 80 procent av konsulterna bedöms arbeta i Sverige och ca 15 procent i företag med färre än 10 anställda. I brist på annan statistik antas att storleksfördelningen bland de konsultföretag som har 10 anställda eller fler är densamma som bland de företag som omfattas av FoU-statistiken. För företag med 10 anställda eller fler bedöms inkluderandet av konsultföretag motivera en uppskrivning av underlaget med 18 procent. I konsultföretag med färre än 10 anställda bedöms underlaget ligga på 1 miljard kronor.

Tabell 8.1 Underlag för nedsättningen, miljarder kronor

	2014
Företag med 10 anställda eller fler	8,8
Företag med färre än 10 anställda	2,0
Summa underlag	10,8

8.2.4 Beräkning

En nedsättning av arbetsgivaravgifterna för FoU-personer enligt kommitténs förslag beräknas leda till minskade intäkter från socialavgifterna med 1,08 miljarder kronor. Enligt det resonemang som förts ovan antas vinsterna i de berörda företagen öka med lika mycket. Det medför ökade bolagsskatteintäkter med 0,28 miljarder kronor. Den sammantagna offentligfinansiella effekten uppgår därmed till -0,79 miljarder kronor, vilket också framgår av tabell 8.2.

Tabell 8.2 Offentligfinansiell effekt av nedsatta arbetsgivaravgifter för FoU-personer, miljarder kronor

	2014	2015	2016	2017	Varaktigt
Intäkter från socialavgifter	-1,08	-1,08	-1,08	-1,08	-1,08
Intäkter från bolagsskatt	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28
Summa offentligfinansiell effekt	-0,79	-0,79	-0,79	-0,79	-0,79

8.3 Finansiering

Av beräkningen som redovisas i avsnitt 8.2 framgår att den offentligfinansiella effekten av en nedsättning av arbetsgivaravgifterna för FoU-personer uppskattas till -0,79 miljarder kronor per år. Kommittén föreslår att åtgärden ska finansieras genom ändrade regler för räntebeläggning av periodiseringsfonder.

Genom avsättning till periodiseringsfond kan beskattningen av inkomsten i näringsverksamhet skjutas upp i högst sex år. Avsättningarna är sedan 2004 räntebelagda för juridiska personer. Räntebeläggningen infördes för att finansiera slopandet av arvs- och gåvoskatten. Röntan påförs genom att en schablonintäkt läggs till den vanliga inkomsten som bolagsskatten beräknas på. Schablonintäkten beräknas genom att summan av gjorda avsättningar till periodiseringsfonder som fanns vid beskattningsårets ingång multipliceras med 72 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret. Statslåneräntan består av den genomsnittliga marknadsräntan på statsobligationer med en återstående löptid på minst fem år och ska avspegla den riskfria långa marknadsräntan. Statslåneräntan har använts som utgångspunkt eftersom den används som referensränta i olika delar av skattesystemet. I förarbetena anges att räntan ska ligga på ungefär samma nivå som kostnaden för reguljär lånefinansiering.⁵ Justeringen till 72 procent motiverades bland annat med att räntan inte är avdragsgill och att schablonintäkten utgör underlag för nya avsättningar till periodiseringsfond.

Kommittén föreslår att schablonintäkten för juridiska personer ska beräknas genom att 100 procent av statslåneräntan (i stället för 72 procent) multipliceras med summan av periodiseringsfonderna.

Juridiska personers periodiseringsfonder bedöms uppgå till ca 266,7 miljarder kronor 2014. Bedömningen baseras på de in-

⁵ Se prop. 2004/05:38, s. 10.

gående avsättningarna till periodiseringsfonder 2010 vilka skrivs fram till 2014 års nivå med den prognosticerade utvecklingen av nominell BNP. En statslåneränta på 4 procent ger en uppjustering av räntebeläggningsen med 1,12 procentenheter ($=0,28 \times 0,04$), vilket ger en offentligfinansiell effekt med 0,79 miljarder kronor ($= 0,263 \times 0,0112 \times 266,7$ miljarder kronor), vilket också framgår av tabell 8.3.

En icke avdragsgill ränta på 100 procent av statslåneräntan motsvarar en avdragsgill ränta på 136 procent av statslåneräntan. Detta kan betraktas som en låg upplåningsränta för flertalet företag. Den höjda räntebeläggningsen kan dock leda till att vissa företag väljer att upplösa sina periodiseringsfonder. Huruvida företag behåller sina periodiseringsfonder eller upplöser dem påverkar emellertid inte den offentligfinansiella effekten eftersom den föreslagna räntebeläggningsen motsvarar statens upplåningskostnad.

Tabell 8.3 Offentligfinansiell effekt av höjd räntebeläggning av periodiseringsfonder, miljarder kronor

	2014	2015	2016	2017	Varaktigt
Intäkter från bolagsskatt	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79

8.4 Effekter för företagen och enskilda

Enligt SCB:s statistik för 2007 bedrev ca 1 000 av företagen med minst 10 anställda FoU-verksamhet med egen personal. Alla dessa företag bedöms uppfylla villkoren för att få nedsatta arbetsgivaravgifter. De konsultföretag med minst 10 anställda som uppfyller villkoren bedöms vara ca 200 till antalet. Antalet företag med färre än 10 anställda (inklusive små konsultföretag) som uppfyller villkoren bedöms vara ca 1 300. Sammanlagt bedöms ca 2 500 företag ha rätt till nedsättningen.

Av de 2 500 företag som har rätt till nedsättningen bedöms ca 165 (6,6 procent) ha underlag som överstiger 27,6 miljoner kronor per år. Vart och ett av dessa företag får enligt förslaget nedsatta arbetsgivaravgifter med 2,76 miljoner kronor ($=12 \times 230\,000$ kronor). Därmed går 44 procent av subventionen till dessa företag. Den genomsnittliga nedsättningen för alla de företag som får en nedsättning beräknas vara 432 000 kronor.

De berörda företagens administrativa kostnader kommer att öka till följd av nedsättningen. Kommittén bedömer att det i genom-

snitt vid varje deklarationstillfälle tar 20 minuter att hantera uppgifterna om nedsatta arbetsgivaravgifter för FoU-personer, det vill säga fyra timmar per år. Enligt Tillväxtverkets databas MALIN kostar en ekonomihandläggare i genomsnitt 266 kronor i timmen. Den administrativa kostnaden för ett företag kan därmed beräknas till 1 064 kronor per år. Sammantaget för alla 2 500 företag bedöms den administrativa kostnaden av förslaget uppgå till 2,66 miljoner kronor (= 2 500 x 1 064 kronor).

En höjd räntebeläggning av juridiska personers periodiseringsfonder påverkar inte företagens administrativa kostnader.

8.5 Effekter på den reala ekonomin

Marginalavkastningen på investeringar kan antas vara sjunkande. De investeringar som genomförs är de som är lönsamma vid ett givet avkastningskrav. Minskade kostnader för FoU leder till att fler FoU-investeringar blir lönsamma och genomförs. FoU-investeringarna kommer därmed att bli högre än vid frånvaro av FoU-subventionen. Samtidigt föreslår kommittén att nedsättningen av arbetsgivaravgifterna för FoU-personer ska finansieras genom en höjd ränta på periodiseringsfonder. En höjd sådan ränta innebär att den effektiva skatten på företagsvinster ökar för de företag som använder periodiseringsfonder. En högre effektiv skattesats leder till att färre investeringar blir lönsamma och att färre investeringar genomförs. Investeringarna i dessa företag kommer därmed att minska. Huruvida de totala investeringarna kommer att öka eller inte är svårt att bedöma. Det beror bland annat på i vilken utsträckning nedsättningen leder till minskade marginalkostnader i de berörda företagen. I det sammanhanget är det viktigt att beakta det tak som begränsar nedsättningen. En koncern som har så stora avgiftsunderlag att den slår i taket får ingen sänkt kostnad för att utföra ytterligare FoU. Stöd till dessa företag ger alltså inga incitament för ökade FoU-investeringar utan är enbart en förmögenhetsöverföring från staten till företagen. Kommitténs bedömning är att taket medför att subventionen leder till incitament för att öka FoU för 14 procent av FoU-investeringarna. Resterande 86 procent av FoU-investeringarna utförs i koncerner som inte får något incitament att öka FoU-investeringarna. Taket begränsar således effekten av åtgärden men leder å andra sidan, vid ett givet budgetutrymme, till en nedsättning med fler procent av

avgiftsunderlaget. Det ska också beaktas att hela nedsättningen troligen inte kommer att avspeglas i lägre arbetskraftskostnader, eftersom en del av nedsättningen troligen övervältras på löntagarna i form av högre löner. Mot denna bakgrund är kommitténs bedömning att regeländringen sammantaget ger en något lägre investeringsnivå medan andelen FoU-investeringar bedöms bli högre.

Det finns skäl som talar för att en omfördelning av investeringar till FoU leder till en ökad produktivitet. I kapitel 2 redogörs för den ekonomiska forskning som har gjorts på området. Där framgår att de positiva externa effekterna av FoU i form av överföring av teknologi och kunskap till andra företag är så pass stora att de motiverar minst en fördubbling av FoU-investeringarna. Det finns emellertid en risk för att lägre marginalkostnader i FoU också leder till att det investeras i nya FoU-projekt som inte har så stora positiva externa effekter att de motsvarar skattesubventionen. Vissa sådana investeringar kommer troligen att genomföras på bekostnad av andra investeringar som hade varit mer samhällsekonomiskt lönsamma men som inte genomförs som en följd av den höjda effektiva skatten på företagsvinster. Därtill kan subventionen leda till att FoU-arbete flyttas från koncerner där avgiftsunderlaget överstiger taket till mindre konsultföretag. Att arbete på detta sätt organiseras om av skatteskäl är samhällsekonomiskt snedvridande och tenderar att minska produktiviteten.

Det är inte möjligt att bedöma om förslagen sammantaget ökar eller minskar produktiviteten.

Som nämndes i avsnitt 8.2.2 kan man av nedsättningen förvänta sig att sysselsättningen ökar i FoU-sektorn och minskar i andra sektorer. Sysselsättningen i ekonomin som helhet påverkas dock inte av detta, utan det sker en omfördelning av sysselsättningen mellan FoU-sektorn och övriga sektorer. Den ökade räntebeläggningen av periodiseringsfonder kan få en negativ effekt på sysselsättningen. Så kan bli fallet om den höjda effektiva skatten på företagsvinster övervältras på lönerna och de lägsta lönerna inte kan sänkas. Det kan leda till att personer med låg produktivitet inte har möjlighet att finna ett arbete till rådande löner och av den anledningen blir arbetslösa. Mot denna bakgrund bedömer kommittén att arbetslösheten kan förväntas bli något högre och sysselsättningen något lägre som följd av förslagen.

Huruvida BNP blir högre eller lägre kan inte bedömas eftersom effekten på produktiviteten inte kan bedömas.

Förändringen av reallönen påverkas av i vilken mån de två skatteändringarna övervältras på lönerna.

8.6 Effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor

Arbetsgivaravgifter betalas av företag. Nedsatta arbetsgivaravgifter påverkar de anställdas ekonomi om nedsättningen leder till högre löner för de anställda (se avsnitt 8.2.2). Kommitténs beräkning av förslaget offentligfinansiella effekter utgår från antagandet att nedsättningen inte leder till ökade löner utan enbart till ökade vinster i FoU-företagen. Som framkommer av avsnitt 8.2.2 är det dock rimligt att förmoda att delar av nedsättningen kommer att övervältras på de anställdas löner. Av forskarna är 25 procent kvinnor och 75 procent män. Det finns ingen statistik över hur lönerna bland forskarna skiljer sig åt mellan kvinnor och män. Oktat löneskillnaderna kommer därmed en större del av en nedsättning som övervältras på forskarnas löner att tillfalla män som grupp än kvinnor som grupp. Denna skillnad förstärks om manliga forskare som grupp har högre löner än kvinnliga forskare som grupp.

8.7 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget om nedsatta arbetsgivaravgifter för FoU-personer kommer att ge upphov till ökade kostnader för *Skatteverket*. Kommittén uppskattar kostnaderna enligt följande.

Nedsatta arbetsgivaravgifter för FoU-personer redovisas i arbetsgivardeklarationen. Deklarationsformuläret kommer att behöva kompletteras med uppgifter om underlag och avgiftsbelopp. Denna särredovisning i deklarationen krävs för uppföljning och kontroll av hur regelverket efterlevs. Särredovisningen i arbetsgivardeklarationen får till följd att IT-stödet för deklarationshantering behöver anpassas. Kostnaden för en sådan systemanpassning bedöms uppgå till 880 000 kronor.

Utöver utvecklingskostnaden tillkommer en årlig merkostnad för framtida förvaltning av IT-stödet som schablonmässigt kan beräknas till 308 000 kronor.

Därtill kommer kostnader för information på Skatteverkets intranät, information på Skatteverkets externa webbplats och ändringar i broschyrer och blanketter. Dessa kostnader bedöms bli ca 100 000 kr.

Kommittén anser därutöver att en så detaljerad och konkret lista som möjligt över vad som berättigar respektive inte berättigar till nedsättning bör upprättas av Skatteverket för att ge företagen så god vägledning som möjligt. Utvecklingen av en sådan lista bedöms totalt ta en halv årsarbetskraft i anspråk. Kostnaden för detta beräknas till (750 timmar x 580 kronor =) 435 000 kronor.

Skatteverket kommer att genomföra kontroller av att företag som redovisar nedsatta avgifter också är berättigade till nedsättningen. En uppskattning av antalet kontrollärenden är mycket svår att göra, men ett antagande kan vara att 10 procent av de företag som redovisar nedsatta avgifter kommer att kontrolleras. Det skulle, med antagandet att 2 500 arbetsgivare kommer att redovisa nedsatta avgifter, att ge 250 kontrollärenden per år. Tidsåtgången för ett sådant kontrollärende i genomsnitt skattas till 8 timmar. Totalt ger detta en uppskattad årlig kostnad för kontroll av redovisade FoU-nedsättningar om 1 miljon kronor.

Regelverket kring nedsättning av arbetsgivaravgifter till FoU-personal kommer också att föranleda både allmänna och ärendenanknutna frågor till skatteupplysningen. Kostnaden för detta har uppskattats till 120 000 kronor per år.

Taket för maximalt underlag för nedsättning ska beräknas per månad och gäller på koncernnivå. För att Skatteverket på ett effektivt sätt ska kunna kontrollera att detta tak inte överskrids behövs uppgifter om koncerntillhörighet m.m. Att ta in uppgifter om detta och bygga ett tekniskt system för kontroll bedöms medföra dels en initialkostnad som uppskattas till 2,7 miljoner kronor, dels en årlig merkostnad för förvaltning av IT-stödet som uppskattas till 920 000 kronor.

Sammanfattningsvis bedöms att införandet av ett regelverk för nedsatta arbetsgivaravgifter för FoU-personer kommer att medföra initiala kostnader på 4 115 000 kronor och därutöver årliga merkostnader på 2 348 000 kronor.

Kommittén bedömer att förslaget om nedsatta arbetsgivaravgifter för FoU-personer kommer att leda till en marginellt ökad arbetsbelastning för *de allmänna förvaltningsdomstolarna*.

8.8 Uppföljning och utvärdering

Kommittén anser det angeläget såväl att följa upp de nya reglernas tillämpning som att utvärdera deras effekter på FoU-investeringar.

Kommittén anser att vissa effekter av reglerna bör följas upp tidigt och därefter kontinuerligt. När reglerna har tillämpats i åtminstone ett år bör det vara möjligt att undersöka bland annat hur många företag som har fått nedsättningen och vilka egenskaper dessa företag har. Mot bakgrund av att reglerna ger skattemässiga incitament för koncerner som slår i taket för nedsättningen att anlita konsulter i stället för egenanställd personal är det särskilt viktigt att följa upp hur stor del av subventionen som har gått till konsultföretag. Vidare bör det undersökas hur företagens administrativa kostnad har påverkats och vilka erfarenheter som Skatteverket har gjort av reglerna.

Den offentligfinansiella kostnaden av nedsättningen bör också följas upp. Detta är viktigt av offentligfinansiella skäl men också för att kunna bedöma stödets kostnadseffektivitet.

En utvärdering bör ta sikte på nedsättningens effekt på FoU-investeringar och är av naturliga skäl aktuell först när reglerna har tillämpats några år.

9 Författningskommentar

9.1 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

2 a kap.

1 §

Hela 2 a kap. är nytt. Kapitlet innehåller bestämmelser om nedläggning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling (FoU-personer). Bestämmelserna har placerats efter kapitlet om arbetsgivaravgifter (2 kap.) eftersom de avser dessa avgifter.

Av paragrafen framgår vad som avses med *FoU-person*.

2 §

I paragrafen definieras uttrycket arbete med FoU (*FoU-arbete*).

Bedömningen av vad som avses med FoU-arbete enligt detta lagrum ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet med utgångspunkt både i de arbetsuppgifter som den enskilde personen utför och i det större sammanhang som arbetet ingår. En sådan bedömning bör inte vara särskilt svår när personen både är anställd och arbetar i det företag som bedriver FoU.

En situation som särskilt bör uppmärksammas är däremot hur bedömningen ska göras i de fall när det arbete som ska bedömas utförs av en person som arbetar i ett företag som bedriver FoU men är anställd av ett annat företag, till exempel ett konsultföretag. Av avsnitt 6.8 och 6.9 följer att även sådant arbete kan berättiga till stöd enligt förslaget. Anledningen till detta är att FoU som utförs av personer som inte är anställda i företaget inte ska missgynnas jämfört med FoU som utförs av personer som är anställda i företaget. Mot denna bakgrund blir det naturligt att bedömningen av en persons arbete (oavsett om personen är anställd i det företag som bedriver FoU-projektet eller inte) ska göras med utgångspunkt

från det FoU-projekt som personen arbetar i. Detta innebär att när man ska pröva de olika momenten i lagrummet (bland annat arbetets kvalifikationsnivå, om det är fråga om framtagande av ny kunskap, nya eller väsentligt förbättrade produkter, eller om det finns ett kommersiellt syfte) ska bedömningen göras utifrån det företag där FoU-projektet bedrivs och innehållet i och syftet med detta projekt. Detta betyder att om ett konsultföretag ska begära nedsättning för en konsult som arbetar i ett FoU-projekt i ett annat företag måste konsultföretaget ha viss insyn i det andra företaget för att kunna göra en riktig bedömning av förutsättningarna för stödet. Karaktären på de uppgifter som behövs (FoU-projektets huvudsakliga innehåll, mål och syfte) är dock sådan att det inte borde medföra några större svårigheter. Dessa uppgifter kan förslagsvis utbytas eller fastställas inom ramen för det konsultavtal som regelmässigt upprättas.

Av *första stycket* följer att som *FoU-arbete* avses systematiskt arbete med att ta fram ny kunskap (forskning) eller att använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster och produktionsprocesser eller väsentligt förbättra redan existerande sådana (utveckling). Definitionen skiljer mellan vad som avses med forskning och vad som avses med utveckling. För att få nedsättning av arbetsgivaravgifterna enligt kapitlet behöver arbetet inte omfatta både forskning *och* utveckling, utan det är tillräckligt att arbetet avser endera forskning *eller* utveckling.

Gemensamt för arbete med forskning respektive utveckling är i detta sammanhang att det ska vara fråga om arbete som utförs systematiskt. Att arbetet ska vara systematiskt innebär att det ska undersöka, genomföra eller följa upp fakta enligt en viss metod (en plan).

För att arbete ska utgöra forskning enligt *första stycket 1* krävs att arbetet avser framtagande av *ny* kunskap. Med ny kunskap menas kunskap som tidigare inte varit känd. Det är dock viktigt att poängtera att kravet på att kunskapen ska vara ny inte betyder att forskningen inte kan utgå från resultatet av tidigare forskning och bygga vidare på denna. Det centrala är att det genom det systematiska arbetet tillkommer ny kunskap.

För att arbete ska utgöra utveckling enligt *första stycket 2* krävs att utvecklingen avser *nya* eller *väsentligt förbättrade* varor, tjänster och produktionsprocesser (nedan används ordet produkter som omfattande alla dessa tre). Med nya produkter menas att ta fram produkter som tidigare inte funnits. Med att en produkt väsentligt

förbättras menas att den genomgår en förändring som leder till en väsentlig förbättring med avseende på exempelvis kvalitet, användning, utformning, tillverkning och tillhandahållande. Utvecklingsarbetet ska vidare utgå från användningen av resultat av forskning, vilket betyder att forskningsresultat ska vara en avgörande förutsättning för utvecklingen av en produkt. Till utvecklingsarbete hör således normalt inte arbete med att löpande utveckla en befintlig produkt, såsom att den förfinas, justeras eller anpassas, eftersom detta oftast varken grundar sig på forskning eller leder till några väsentliga förbättringar av produkten.

Av *andra stycket 1* följer att för att räknas till arbete enligt första stycket ska arbetet vara kvalificerat och direkt utgöra FoU, eller ingå som en central del i sådant arbete. Som framgår av avsnitt 6.7 är syftet med denna begränsning att stödet så långt som möjligt ska gå till arbete med reellt FoU-innehåll, det vill säga att stödet begränsas till det rena mer direkta arbetet med FoU och utesluter olika stöd- och kringfunktioner. Nedan följer ett antal exempel på arbete som normalt uppfyller respektive inte uppfyller detta krav. Det ska poängteras att det är fråga om en vägledande exemplifiering och att det inte är någon uttömmande uppräkningslista.

Arbete som forskare och kvalificerad produktutvecklare är exempel på arbeten som i regel uppfyller detta krav. Tekniska eller medicinska experter som med sin kunskap och erfarenhet utför uppgifter som ett led i FoU-verksamheten bör också uppfylla kravet. Även arbete med mer rutinartade moment som utförande av enklare tester och sammanställande av information eller resultat kan uppfylla kravet om det ingår som en central del i ett kvalificerat FoU-projekt.

Arbete med stödfunktioner av olika slag såsom ekonomi, administration, IT-stöd och service (exempelvis lokalvård, vaktmästeri och underhåll) uppfyller inte kravet, oavsett om det uteslutande stöder verksamhet med FoU eller också andra delar av verksamheten. Av naturliga skäl faller arbete som är hänförligt till löpande drift, underhåll och utveckling av företagets verksamhet i allmänhet också utanför. Hit hör exempelvis arbete med kontroll, kvalitetssäkring och uppföljning av löpande verksamhet, produktion, organisationsutveckling, kompetensutveckling, utbildning, marknadsföring, samt kund- och marknadsundersökningar (exempelvis enkätundersökningar). Gemensamt för arbete av de slag som här inte uppfyller kravet är att det avser annat än *direkt* FoU och ofta inte heller uppfyller kravet på att vara tillräckligt

kvalificerat. Observera dock att det arbete som exemplifieras i detta stycke inte blir aktuellt att bedöma enligt andra stycket över huvud taget såvida det inte först uppfyllt kraven i första stycket. I praktiken faller sannolikt en stor del av arbetet bort redan där.

Av *andra stycket 2* framgår att till FoU-arbete räknas bara arbete med FoU som har ett kommersiellt syfte. Detta villkor har främst kommit till för att stödet inte ska ges till FoU som bedrivs i offentlig regi, eftersom sådan huvudsakligen redan är finansierad med offentliga medel, se avsnitt 6.6 och 6.7.3. Kommersielleringskravet ska därför inte ställas särskilt högt utan vinstdrivande företag bör i regel anses bedriva FoU i kommersiellt syfte som avses i lagrummet. Exempel på kommersiellt FoU-arbete kan vara allt från mer grundläggande forskning och utveckling av betydelse för verksamheten till mer direkt utveckling av en produkt som direkt kan säljas med vinst. Det avgörande är att FoU-arbetet görs av kommersiella skäl, det vill säga med vinstsyfte. Eftersom det är syftet som är avgörande ska det inte i efterhand göras någon bedömning av om det specifika FoU-arbetet verkligen resulterade i någon vinst.

Som tidigare nämnts ska bedömningen av FoU-arbetet göras utifrån förhållandena i det företag där FoU-projektet bedrivs. Det betyder att det avgörande vad gäller kommersielleringskravet blir om det företag som bedriver det FoU-projekt där personen arbetar bedrivs i vinstsyfte eller inte. Om en person arbetar i ett FoU-projekt som bedrivs av ett vinstdrivande företag innebär detta i regel att kommersielleringskravet är uppfyllt, oavsett om personen är anställd i ett företag (det där FoU bedrivs eller något annat) eller av en offentlig arbetsgivare. Omvänt gäller att om en person arbetar i ett FoU-projekt som bedrivs i offentlig regi är kommersielleringskravet i regel inte uppfyllt, oavsett om personen är anställd i ett företag eller av en offentlig arbetsgivare (den som bedriver FoU eller någon annan).

3 §

Paragrafen innehåller en definition av uttrycket koncern.

Med koncern avses i denna lag en koncern av det slag som avses i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551). Enligt nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen är ett aktiebolag moderbolag och en annan juridisk person dotterföretag, om aktiebolaget direkt eller indirekt innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen. Ett aktiebolag är också moderbolag och en annan juridisk person dotterföretag om aktiebolaget på grund av avtal med andra delägare i den juridiska personen förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar. Tillsammans utgör moderbolag och dotterföretag en koncern. Det finns även andra i lagen beskrivna sätt att skapa ett koncernförhållande.

Bestämmelserna i aktiebolagslagen tar endast sikte på moderbolag som är svenska aktiebolag. I nu aktuella bestämmelser måste dock även alla andra svenska och utländska juridiska personer kunna vara moderbolag, eftersom reglerna annars inte skulle fungera på avsett sätt. Paragrafen har därför kompletterats med en bestämmelse som anger att som moderbolag räknas även andra juridiska personer än svenska aktiebolag.

4 §

Bestämmelsen innehåller regler om vilka som kan få nedsättning av arbetsgivaravgifter.

Rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifter har den som ger ut avgiftspliktig ersättning för en FoU-person. Avgiftspliktig ersättning har samma innebörd som i 2 kap. i denna lag.

5 §

Paragrafen innehåller villkor för att få nedsättning av arbetsgivaravgifterna.

Enligt *första stycket 1* ska arbetsgivaravgifter sättas ned den kalendermånad då FoU-personen hos en och samma arbetsgivare under minst tre fjärdedelar och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid utfört FoU-arbete. Med arbetsgivare avses här den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifterna för det aktuella FoU-arbetet. För att arbetet ska kunna berättiga till stöd krävs att arbetet till viss minsta del består av FoU-arbete. FoU-arbete definieras i 2 §. FoU-delen ska uppgå till minst tre fjärdedelar av den faktiska arbetstiden. Med faktisk arbetstid avses den tid som personen faktiskt arbetat. Hänsyn ska således inte tas till tid med

frånvaro på grund av semester, sjukdom, föräldraledighet eller annan orsak, varken vid beräkningen av tid med FoU-arbete eller total arbetstid.

I *första stycket 2* finns en regel med syfte att ge rätt till nedsättning i ett antal fall som faller utanför första stycket 1. För att till viss del fånga upp dessa situationer föreskrivs att nedsättning också ges för kalendermånad då arbetsgivaren med stöd av första stycket 1 erhållit nedsättning för FoU-personen under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna. Detta innebär att om en person under en månad har semester, är sjuk eller föräldraledig i sådan utsträckning att kraven i första stycket 1 inte kan uppfyllas, så kan nedsättning ändå erhållas. Regeln är utformad så att ersättning enligt denna punkt inte kan erhållas under två månader i en följd.

Av *andra stycket* följer att nedsättning enligt första stycket 2 inte medges om orsaken till att villkoren i första stycket 1 inte är uppfyllda är att personen fått ändrade arbetsuppgifter. Detta undantag medför att arbetsgivaravgifter som betalas för person som övergått till andra arbetsuppgifter och inte längre utför FoU-arbete inte omfattas av nedsättningen.

Bestämmelserna i denna paragraf behandlas närmare i avsnitt 6.8.1.

6 §

Här föreskrivs ytterligare ett villkor för nedsättning.

FoU-personen måste ha fyllt 26 år vid ingången av beskattningsåret. Avsikten med bestämmelsen är att reglera förhållandet till de bestämmelser om nedsatta arbetsgivaravgifter som finns i 2 kap. 28 § i denna lag. Detta behandlas närmare i avsnitt 6.8.4. Där behandlas också hur stödet förhåller sig till reglerna om expertskatt, i de fall dessa skulle vara tillämpliga samtidigt som reglerna i detta kapitel.

7 §

Paragrafen behandlar storleken på nedsättningen av arbetsgivaravgifterna.

Enligt bestämmelsen i *första stycket* ska vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna på avgiftspliktig ersättning för FoU-personer summan av dessa avgifter sättas ned med 10 procent av avgiftsunderlaget. Begreppet avgiftsunderlag har samma innebörd som i 2 kap. i denna lag.

Av *andra stycket* följer att nedsättningen sammanlagt får uppgå till högst 230 000 kronor per koncern och månad. Koncernbegreppet definieras i 3 §.

I *tredje stycket* anges att nedsättningen inte får medföra att arbetsgivaravgifterna för den aktuella FoU-personen understiger ålderspensionsavgiften enligt 2 kap. 26 § denna lag. Nedsättningen ska således om det blir nödvändigt minskas så mycket som behövs för att ålderspensionsavgiften ska förbli orörd.

Om flera avgiftsskyldiga som ingår i samma koncern har rätt till nedsättning anges i *fjärde stycket* att nedsättningen i första hand ska göras av moderbolaget. Till den del moderbolaget inte kan utnyttja nedsättningen, får nedsättningen utnyttjas av dotterföretag i den ordning moderbolaget bestämmer.

Motiven bakom bestämmelserna i denna paragraf framgår närmare av avsnitt 6.9.

Ikraftträdandebestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 januari 2014 och ska tillämpas på avgiftspliktig ersättning som betalas ut efter den 31 december 2013.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980)

5 §

Paragrafens *första stycke* har ändrats genom att det i andra meningen har gjorts ett tillägg i form av en hänvisning till 2 a kap. 7 § socialavgiftslagen (2000:980). Detta innebär att för den del av underlaget som arbetsgivaravgifterna beräknas på enligt 2 kap. 28 § eller 2 a kap. 7 § socialavgiftslagen får det särskilda avdraget inte medföra att dessa avgifter understiger ålderspensionsavgiften enligt 2 kap. 26 § samma lag.

För en närmare redogörelse av bestämmelsens syfte, se avsnitt 6.10.

Ikraftträdandebestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 januari 2014 och ska tillämpas på ersättning som betalas ut efter den 31 december 2013.

Reservation

Reservation av ledamoten Ingemar Hansson

Inledning

Jag vill i denna reservation föra fram alternativa och enligt min bedömning samhällsekonomiskt bättre lösningar i ett antal frågor.

Samhällsekonomiskt bättre lösningar i tre frågor

Den första frågan gäller utredningens förslag om att FoU ska subventioneras endast om utföraren, dvs. den som utför FoU-projektet, har ett vinstsyfte. Bakgrunden är att utredningen tolkat direktiven som att subventionen främst ska riktas till näringslivet. Det finns flera enligt min mening bättre alternativ till denna gränsdragning.

Kriteriet ”vinstsyfte” innebär en ny gränsdragning i svensk skattelagstiftning. Med hänsyn till målet om enkelhet och låga administrativa kostnader för företagen är det enligt min mening bättre att i stället använda en befintlig och av företagen känd gränsdragning, nämligen krav på att utföraren bedriver näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Tanken att subventionen främst ska riktas till näringslivet uppfylls i lika hög grad vid avgränsning till näringsverksamhet som vid avgränsning genom krav på vinstsyfte.

Kravet på vinstsyfte avser den som utför FoU-projektet och är således inte ett krav på den som finansierar FoU-projektet. Utredningens förslag leder till att ett FoU-projekt som finansieras av t.ex. Knut och Alice Wallenbergs stiftelse erhåller subvention om det utförs av Sankt Görans sjukhus, som har vinstsyfte, men inte om det utförs av Karolinska Institutet, som inte har vinstsyfte. Detta innebär en samhällsekonomisk snedvridning genom att vissa

aktörer missgynnas och kan också ifrågasättas ur legitimitets-synvinkel. Om ovan nämnt FoU-projekt i stället finansieras av Försäkringskassan uppkommer snedvridningar inte bara i valet mellan de två sjukhusen utan även i valet mellan att utföra FoU-projektet i egen regi i Försäkringskassan jämfört med att lägga ut uppdraget till ett företag med vinstsyfte. Om man vill rikta stödet till näringslivet är det enligt min mening mera lämpligt att utesluta FoU som finansieras med skattemedel oberoende av om utföraren har eller inte har vinstsyfte.

Som nämnts ovan tolkar utredningen direktiven som att subventionen främst ska riktas till näringslivet. Denna tolkning är inte självklar. I direktivens avsnitt om subvention av FoU finns inte stöd för denna tolkning. Det grundläggande samhällsekonomiska skälet för att subventionera FoU, nämligen positiva externa effekter, gäller all FoU. Om man skulle differentiera för att i högre grad rikta stödet till FoU med förhållandevis stora positiva externa effekter skulle stödet snarast riktas till FoU där det är förhållandevis svårt för finansiären att erhålla motsvarande inkomster genom att ta ut patent på forsknings- och utvecklingsresultatet. I så fall skulle stödet, tvärt emot utredningens förslag, snarast riktas till icke vinstdrivande finansiärer och/eller utförare. Av förenklingsskäl samt för att hålla nere företagens administrativa kostnader är det dock önskvärt att undvika sådana gränsdragningar. Mot denna bakgrund och med hänsyn till vikten av enkla och icke-snedvridande regler bör subventionen enligt min mening omfatta all FoU oavsett vem som utför och oavsett vem som finansierar FoU. En sådan lösning skulle sannolikt också uppfattas som mera legitim eftersom den inte missgynnar t.ex. icke-vinstdrivande sjukhus jämfört med vinstdrivande sjukhus. Det subventionsbelopp som skulle tillfalla staten skulle vara begränsat, givet att staten ses som en koncern, eftersom utredningen förslår att subventionsunderlaget begränsas till 2,3 miljoner kronor per koncern och månad. En gränsdragning som främst syftar till att utesluta staten som utförare och/eller finansiär framstår mot denna bakgrund som en onödig komplikation.

Detta leder enligt min mening till följande rangordning ur samhällsekonomisk synvinkel:

1. FoU-subvention oberoende av utförare och oberoende av finansiär.
2. FoU-subvention oberoende av utförare men endast vid annan finansiering än skattemedel.
3. FoU-subvention oberoende av utförare men endast om finansiären bedriver näringsverksamhet.
4. FoU-subvention oberoende av finansiär men endast om utföraren bedriver näringsverksamhet.
5. Utredningens förslag: FoU-subvention oberoende av finansiär men endast om utföraren har ett vinstsyfte.

Den andra frågan där ytterligare alternativ bör övervägas i den fortsatta beredningen gäller subventionens storlek i procent av subventionsunderlaget och, vid ett givet finansieringsutrymme, det tak som följer därav. Utredningen föreslår en subvention på 10 procent av subventionsunderlaget och därmed ett tak för subventionsunderlaget på 2,3 miljoner kronor per månad. Vid en genomsnittslön på 50 000 kronor motsvarar detta 46 anställda. En avsevärd nackdel med detta alternativ är att subventionen ger incitament för ökad FoU endast för 14 procent av befintlig FoU. En subvention på 5 procent av subventionsunderlaget skulle däremot ge ett tak för subventionsunderlaget på 30 miljoner kronor per månad motsvarande ca 600 anställda. Vid detta högre tak ger subventionen incitament för ökad FoU för 35 procent av befintlig FoU. Vid en antagen s.k. semielasticitet på t.ex. 0,5 skulle FoU öka med 0,70 procent vid en subvention på 10 procent samt med 0,88 procent vid en subvention på 5 procent. Effekten på FoU skulle således bli större vid en lägre subvention i procent eftersom taket motsvarar 600 i stället för 46 anställda. Ett sådant högre tak innebär att subventionen i betydligt mindre utsträckning blir en förmögenhetsöverföring från staten till företagen utan att ge företagen incitament att öka FoU. En lägre subvention i procent av subventionsunderlaget och det därav följande betydligt högre taket skulle därtill leda till mindre skatteplanering genom kringgående av taket, dvs. innebär mindre snedvridningar mellan att utföra FoU med anställda i det utförande företaget jämfört med anställda i andra företag. Sådant kringgående blir mindre av två skäl. Det första skälet är att subventionen i procent av subventionsunderlaget är lägre, vilket gör det mindre lönsamt att kringgå taket.

Det andra skälet är att ett högre tak innebär att färre företag ligger över taket, dvs. färre företag har incitament att kringgå taket. Slutsatsen är att en subvention på 5 procent och ett tak motsvarande 600 anställda är samhällsekonomiskt bättre än utredningens förslag om en subvention på 10 procent och ett tak motsvarande 46 anställda.

Kringgående av taket och därmed sammanhängande snedvridningar kan undvikas helt genom att subventionen utgår utan något tak. Då skulle regelsystemet bli betydligt enklare och innebära lägre administrativa kostnader för företagen bl.a. genom att det inte skulle behövas någon beräkning av subventionsunderlaget på koncernnivå. Vid frånvaro av tak skulle subventionen, vid det givna finansieringsutrymmet, uppgå till 2,5 procent. Vid en antagen semielasticitet på 0,5 skulle FoU öka med 1,25 procent. En subvention utan tak skulle således vid dessa antaganden ge större effekt på FoU än de två ovan diskuterade alternativen. En subvention utan tak skulle t.ex. kunna påverka i vilket land stora företag som Astra Zeneca, Sony-Ericsson och Ericsson förlägger sin FoU medan utredningens förslag med ett tak på 46 anställda knappast är relevant för så stora företag. De skulle i stället lockas att investera i de länder där FoU-subventioner utformas på ett sätt som är förmånligt även för stora företag. Den vid dessa antaganden större effekten på FoU samt att reglerna blir enklare och leder till lägre administrativa kostnader för företagen talar för en subvention utan tak jämfört med de två ovan diskuterade alternativen.

Detta leder enligt min bedömning till följande rangordning ur samhällsekonomisk synvinkel:

1. Subvention på 2,5 procent utan tak.
2. Subvention på 5 procent och tak motsvarande 600 anställda.
3. Utredningens förslag: Subvention på 10 procent och tak motsvarande 46 anställda.

Den tredje frågan där ytterligare alternativ bör övervägas i den fortsatta beredningen gäller att utforma taket så att skatteplanering och snedvridningar undviks för det fall att subventionen utformas med ett tak. Utredningen föreslår att taket ska gälla för arbetsgivaren (för företag som inte ingår i en koncern). Detta skapar, som diskuterats ovan, utrymme för skatteplanering eftersom taket kan kringgåas genom att utförare som ligger över taket i stället för

att anställa egen personal kan rekrytera personal via ett bemannings- eller konsultföretag. Det är numera ganska vanligt att använda bemanningsföretag så kringgåendet är förhållandevis enkelt. Ett enligt min mening bättre alternativ är att alla som arbetar i ett visst FoU-projekt belastar subventionsutrymmet för det företag som utför FoU-projektet. Utrymmet skulle således tas i anspråk inte bara för anställda i det utförande bolaget utan även för anställda i andra företag som t.ex. konsult- och bemanningsföretag. Därmed uppnås neutralitet mellan anställda i det egna företaget och anställda i andra företag, dvs. skatteplanering och snedvridningar elimineras.

För att detta ska fungera administrativt krävs att subventionen kan beviljas i två steg. I det första steget ansöker det företag som utför eller planerar att utföra ett FoU-projekt hos Skatteverket om att projektet ska godkännas som subventionsberättigat. Därvid prövas om projektet avser forskning och utveckling i lagens mening. För ett utvecklingsprojekt prövas således frågan om projektet kan anses använda resultat av forskning för att utveckla nya eller väsentligt förbättrade produkter. Skatteverket godkänner eller avslår ansökan, där beslutet kan överklagas i vanlig ordning. Vid godkännande tilldelas projektet ett nummer som t.ex. 2014:2379. Om det utförande företaget vill att även anställda i ett konsultbolag som arbetar i FoU-projektet ska kunna utnyttja det utförande företagens subventionsutrymme anmäler det utförande företaget konsultföretagets organisationsnummer samt maximalt belopp som konsultföretaget tillåts utnyttja. Det egna företagens subventionsutrymme blir då motsvarande lägre. I det andra steget ansöker arbetsgivare om nedsatta arbetsgivaravgifter på samma sätt som vid utredningens förslag. Därvid prövas om arbetet uppfyller de krav som gäller den enskilde som att arbetet är kvalificerat samt utgör minst $\frac{3}{4}$ av faktisk arbetstid. För det utförande företagens egna anställda utbetalas subventionen efter det att företaget redovisat berördas personnummer i skattedeklarationen precis som i utredningens förslag. För anställda i konsultföretaget utbetalas subventionen efter det att företaget redovisat berördas personnummer samt hänvisar till att de av det utförande företaget tilldelats rätt att utnyttja utrymme upp till ett maximalt belopp för i detta exempel projektnummer 2014:2379. Vid denna utformning krävs, till skillnad från den utformning som utredningen diskuterar i avsnitt 6.9, ingen samordning av de två företagens arbetsgivardeklarationer. För utförare som inte vill överlåta subventions-

utrymme till andra företag kan de två stegen, om utföraren så önskar, göras samtidigt varvid förfarandet blir detsamma som vid utredningens förslag. Utförare som ligger över taket har normalt inga incitament att överlåta subventionsutrymme och kan därför väntas välja att utföra de två stegen samtidigt på samma sätt som vid utredningens förslag. Även sådana företag kan dock ibland komma att välja att göra ansökan i två steg eftersom man då vid ett tidigare skede kan få besked om projektet är subventionsberättigat, vilket ökar förutsägbarheten och minskar rättsosäkerheten.

Vid denna utformning av reglerna förhindras således skatteplanering genom kringgående av taket, dvs. neutralitet uppnås mellan att använda anställda i det utförande företaget och anställda i andra företag. Därtill är lösningen enklare och mera rättssäker eftersom det endast är utföraren som behöver visa att projektet uppfyller det som krävs för att vara subventionsberättigat, bl.a. kravet på ny kunskap eller kravet på att projektet använder resultat av forskning för att utveckla nya eller väsentligt förbättrade produkter. Vid utredningens förslag är det i stället konsultföretaget som, med risk för skattetillägg vid felaktigheter, behöver visa att kundernas projekt uppfyller lagens krav. Detta är komplicerat och kan innebära bristande rättssäkerhet i synnerhet för konsultföretag med anställda som arbetar i många olika FoU-projekt. Företagens administrativa kostnad blir lägre om det är ett i stället för flera företag som måste visa att projektet uppfyller lagens krav. Den ovan beskrivna processen med två steg liknar det som för närvarande används när organisationer i ett första steg ansöker om att bli godkända som subventionsberättigade gävmottagare varefter privatpersoner erhåller skattereduktion i det andra steget.

Den ovan beskrivna lösning där utföraren kan överlåta subventionsutrymme till andra företag löser således många av de problem som uppkommer vid utredningens förslag som möjlighet till skatteplanering genom kringgående av taket och därmed sammanhängande snedvridningar. Lösningen är därtill enklare och mera rättssäker. Genom att skatteplanering förebyggs minskar också risken för att den offentligfinansiella kostnaden för subventionen blir högre än enligt utredningens kostnadsberäkning, som inte beaktar sådan skatteplanering. Mot denna bakgrund föreslår jag att det fortsatta beredningsarbetet inriktas mot en lösning där utföraren kan överlåta subventionsutrymme till andra företag.

Lista med exempel

För att underlätta remissinstansers och andras förståelse för innebörden av utredningens förslag redovisas nedan en lista med ett antal exempel där utredningens förslag leder till att subvention utgår eller inte utgår enligt min tolkning av utredningsförslaget. Jag vill betona att vissa tolkningar är osäkra och kan därför ses som tentativa. För att i största möjliga utsträckning undanröja sådan osäkerhet för skattebetalare, Skatteverket och domstolarna är det enligt min mening önskvärt att inkludera en lista med exempel i en kommande proposition med ett tydligt ställningstagande avseende lagstiftarens avsikt. Sådan tydlighet skulle förbättra rättssäkerheten och minska företagens administrativa kostnader. Listan utgör i detta skede endast ett pedagogiskt hjälpmedel och skulle först efter fördjupad analys och genom att ingå en kommande proposition kunna få en vägledande roll för rättstillämpningen.

Om riksdagen beslutar om införande av en subvention av FoU kan Skatteverket komma att publicera rättsliga ställningstaganden avseende hur lagen ska tillämpas enligt Skatteverkets tolkning. Dessa ställningstaganden kommer i så fall att föregås av en fördjupad rättslig analys av den av riksdagen beslutade lagen. Denna fördjupade analys kan leda till andra slutsatser än vad som framgår av nedanstående lista även om riksdagen skulle besluta i enlighet med utredningens förslag.

För att underlätta för läsaren används kvinnonamn i exempel där subvention utgår samt, med kursiverad text, mansnamn för exempel där subvention inte utgår enligt min tolkning av utredningens förslag.

Exempel som ger *samt med kursiv stil inte ger* nedsättning av arbetsgivaravgifter

Annika arbetar inom ett projekt som använder resultat av forskning för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Arbetet är kvalificerat och Annika klarar det bl.a. för att hon är professor i kemi. Projektet drivs av Astra Zeneca där hon också är anställd.

Anders arbetar inom ett projekt som syftar till att ta fram en generisk kopia av ett befintligt läkemedel. Arbetet är kvalificerat och Anders klarar det bl.a. för att han är professor i kemi. Projektet drivs

av Astra Zeneca där han också är anställd. [Uppfyller ej kravet på väsentligt förbättrad produkt.]

Arvid arbetar inom ett projekt som använder resultat av forskning för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Arbetet är kvalificerat och Arvid klarar det bl.a. för att han är professor i kemi. Projektet utförs av Karolinska Sjukhuset med finansiering från Astra Zeneca. Arvid är anställd av Karolinska Sjukhuset. [Utföraren uppfyller ej kravet på kommersiellt syfte.]

Berit arbetar med forskning inom ett projekt som använder resultat av forskning för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Arbetet är kvalificerat och Berit klarar det bl.a. för att hon är professor i kemi. Projektet drivs av Astra Zeneca men Berit är anställd av konsultföretaget Quality AB och utför normalt arbetet i Quality AB:s lokaler.

Bertil arbetar inom ett projekt som använder resultat av forskning för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Arbetet är kvalificerat och Bertil klarar det bl.a. för att han är professor i kemi. Projektet utförs av Karolinska Sjukhuset och Bertil är anställd av konsultföretaget Quality AB och utför normalt arbetet i Quality AB:s lokaler. [Utföraren uppfyller ej kravet på kommersiellt syfte.]

Cecilia arbetar med forskning inom ett projekt för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Arbetet är kvalificerat och Anna klarar det bl.a. för att hon är professor i kemi. Projektet drivs av Astra Zeneca men Cecilia är anställd hos bemanningsföretaget Resurs AB som hyr ut henne till Astra Zeneca och arbetet utförs i Astra Zenecas lokaler.

Ceris arbetar med forskning inom ett projekt för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Arbetet är kvalificerat och Anna klarar det bl.a. för att hon är professor i kemi. Projektet drivs av Astra Zeneca men Ceris är anställd av Cerisservice AB som hon äger själv. Cerisservice AB hyr ut Ceris till Astra Zeneca och arbetet utförs i Astra Zenecas lokaler.

Cyndy arbetar med forskning inom ett projekt för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Arbetet är kvalificerat och Cyndy klarar det bl.a. för att hon är doktor i kemi. Projektet drivs av Astra Zeneca men Cyndy är anställd av Propona AB som ägs av Cyndy tillsammans med nio andra doktorer i kemi. Propona AB hyr ut de tio delägarna till Astra Zeneca och arbetet utförs i Astra Zenecas lokaler

Daniella arbetar med att blanda olika substanser i provrör inom ett projekt som använder resultat av forskning för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Projektet drivs av Astra Zeneca där hon också är anställd.

Dolly undersöker och ansvarar för de försöksdjur som används för att som ett led i utvecklingsarbetet testa ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Projektet använder resultat av forskning. Dolly är veterinär och arbetet är kvalificerat. Projektet drivs av Astra Zeneca där hon också är anställd. [Det är något oklart om arbetet ska anses ”ingå som en central del” i arbete som är kvalificerat och direkt utgör FoU och således subventioneras eller om det ska ses som en stödfunktion som inte subventioneras. För att uppnå största möjliga tydlighet är det önskvärt att lagstiftaren klargör detta t.ex. genom att ta med detta eller liknande exempel.]

Dorotea arbetar med att blanda olika substanser i provrör inom ett projekt som använder resultat av forskning för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Projektet drivs av Astra Zeneca men använder underleverantören Testaren AB för att utföra en del experiment och Dorotea är anställda av Testaren AB.

Dan ansvarar för ekonomisk planering och uppföljning av ett projekt för att ta fram ett väsentligt förbättrat läkemedel mot åderbräck. Projektet använder resultat av forskning. Dan är civilekonom och arbetet är kvalificerat. Projektet drivs av Astra Zeneca där Dan är anställd. [Stödfunktioner såsom ekonomi, administration, IT-stöd och service ingår ej.]

Emilie arbetar med forskning inom ett projekt finansierat av Knut och Alice Wallenbergs stiftelse som utförs av Sankt Görans sjukhus. Arbetet är kvalificerat och Emilie klarar det bl.a. för att hon är professor i kemi. [Utföraren uppfyller kravet på kommersiellt syfte.]

Erik arbetar med forskning inom ett projekt finansierat av Knut och Alice Wallenbergs stiftelse som utförs av Karolinska Institutet. Arbetet är kvalificerat och Erik klarar det bl.a. för att han är professor i kemi. [Utföraren uppfyller ej kravet på kommersiellt syfte.]

Gunilla arbetar på en kvalificerad nivå inom ett projekt som syftar till att ta fram ett väsentligt förbättrat system för uppvärmning av backspeglar som använder resultat från forskning om sambandet mellan vind och avkylning. Gunilla är civilingenjör och anställd av Volvo Personvagnar.

Gustav arbetar på en kvalificerad nivå inom ett projekt som syftar till att förbättra systemet för uppvärmning av backspeglar. Projektet

använder många olika typer av kunskap men är inte baserat på forskningsresultat. Gustav är civilingenjör och anställd av Volvo Personvagnar. [Uppfyller ej kravet på att använda resultat av forskning.]

Hanna arbetar på en kvalificerad nivå inom ett projekt som utförs av Volvo Personvagnar och syftar till att ta fram ett väsentligt förbättrat system för uppvärmning av backspeglar som använder resultat från forskning om sambandet mellan vind och avkylning. Hanna har enbart grundskoleutbildning men klarar denna kvalificerade arbetsuppgift då hon genom många olika och allt mera avancerade jobb inom verkstadsindustrin utvecklats till en mycket skicklig produktutvecklare.

Karin arbetar på en kvalificerad nivå inom ett projekt som tar fram ett bromssystem för tåg som låser fast parkeringsbromsen på ett sätt som inte kan ske vid nuvarande marknadssortiment. Hon använder forskningsresultat om nya material som kan användas för bromsar av detta slag. Projektet drivs av Faiveley Transport AB där Karin är anställd.

Karl arbetar på en kvalificerad nivå inom ett projekt som tar fram en ny generation av en broms för tåg som blivit något omodern jämfört med konkurrentprodukterna. Den nya generationen är något bättre än nuvarande generation. Han använder forskningsresultat om nya material som kan användas för bromsar av detta slag. Projektet drivs av Faiveley Transport AB där Karl är anställd. [Torde inte uppfylla kravet på en väsentligt förbättrad produkt men något oklart så önskvärt att lagstiftaren klargör genom detta eller liknande exempel.]

Lena utarbetar en forskningsrapport om hur ändringar av avdragsreglerna för ränteutgifter i olika länder påverkat huspriserna. Arbetet är kvalificerat men hon klarar det eftersom hon är doktor i nationalekonomi och skrivit sin avhandling inom området. Projektet är en beställning från Finanspolitiska Rådet till Handelsbanken där Lena är anställd.

Lars utarbetar en forskningsrapport om hur ändringar av avdragsreglerna för ränteutgifter i olika länder påverkat huspriserna. Arbetet är kvalificerat men han klarar det eftersom han är doktor i nationalekonomi och skrivit sin avhandling inom området. Projektet är en beställning från Finanspolitiska Rådet till Lunds Universitet där Lars är anställd. [Utföraren uppfyller ej kravet på kommersiellt syfte.]

Avslutande bedömning

Som framgått ovan leder utredningens förslag enligt min bedömning till betydande nackdelar genom att skattesystemet blir mera komplicerat, att företagens administrativa kostnader blir högre, att det skapas utrymme för skatteplanering samt att det uppkommer samhällsekonomiska snedvridningar dels avseende fördelning mellan anställda i det utförande företaget och andra företag och dels avseende fördelning mellan olika utförare. Gränsdragningen för vad som berättigar till subvention genom att utgöra forskning och utveckling i lagens mening innebär betydande tillämpningsproblem för såväl företagen som för Skatteverket och domstolarna och riskerar därför att leda till bristande rättssäkerhet. Såvitt nu kan bedömas är effekten på FoU med positiva externa effekter förhållandevis begränsad. Därtill bedömer utredningen liksom jag att förslaget inklusive dess finansiering sammantaget kan förväntas leda till en något lägre sysselsättning (avsnitt 8.5). Mot denna bakgrund är jag benägen att avråda från att utredningens förslag genomförs.

En del av dessa nackdelar kan undvikas genom att subventionen utgår för FoU oberoende av vem som är utförare samt genom att subventionen utgår utan tak för subventionsunderlaget. Vid det givna finansieringsutrymmet skulle subventionen dock uppgå till högst 2,5 procent av avgiftsunderlaget för FoU-personer, vilket kan uppfattas som alltför lågt. Även med denna enligt min mening betydligt bättre utformning av subventionen kan det ifrågasättas om fördelarna överstiger nackdelarna ur samhällsekonomisk synvinkel.

Kommittédirektiv



Översyn av företagsbeskattningen

Dir.
2011:1

Beslut vid regeringssammanträde den 13 januari 2011

Sammanfattning av uppdraget

Ett dynamiskt och innovativt företagsklimat som vilar på förutsägbara regler, sund konkurrens och utvecklingskraft är viktigt för att Sverige ska få en starkare ekonomisk utveckling, fler växande företag och en högre sysselsättning. Beskattningen av bolag är av central betydelse för investeringar och tillväxt i Sverige och för företagens konkurrensmöjligheter. Förändringar av reglerna för beskattning av bolag kan framför allt öka kapitalbestånd, produktivitet, BNP och välfärd. Dessa effekter uppkommer genom reglernas inverkan på företagens val mellan olika tillgångsslag, på hur investeringarna finansieras liksom på risktagande och entreprenörskap. Strukturomvandlingen i svensk ekonomi bör mötas genom goda skattemässiga villkor för företagande och investeringar i Sverige. På så sätt tryggas sysselsättning och välstånd.

Med detta som den centrala utgångspunkten får en kommitté i uppdrag att se över beskattningen av bolag. Syftet är att beskattningen utformas så att företagande, investeringar och sysselsättning gynnas. Kommitténs uppdrag tar främst sikte på aktiebolag. Kommittén ska således inte ha särskilt fokus på handelsbolag och enskilda näringsidkare, som dock kan komma att omfattas av föreslagna generella åtgärder. Kommittén ska bl.a. analysera effekterna av de skatteförändringar som kan vara aktuella i en värld med global konkurrens. I detta ligger att kommittén ska undersöka olika möjligheter att minska beskattningen av riskkapital i bolagssektorn och göra villkoren mer lika för finansiering med eget kapital och med lån. Kommittén ska också föreslå regeländringar för att skydda den svenska bolagsskattebasen i en

allt mer globaliserad värld. Samtidigt ska Sverige dock även fortsättningsvis vara attraktivt för realinvesteringar och för lokaliseringar av moderbolag och huvudkontor samt för entreprenörer som vill starta och driva företag. Det är alltså viktigt att befintliga företag kan expandera, utländska företag etableras och nya företag bildas. Därigenom skapas goda förutsättningar för en gynnsam sysselsättningsutveckling och ett gott företagsklimat. Kommittén bör i så stor utsträckning som möjligt sträva efter att ta fram förslag som breddar bolagsskattebasen för att finansiera en sänkning av de skatter som betalas av bolagssektorn. Sådana sänkningar bör göras på ett sådant sätt att de leder till att fler investeringar blir lönsamma, vilket ökar kapitalbestånd och reallöner, vilket i sin tur leder till en ökad BNP och tillväxt samt till en högre välfärd. De föreslagna ändringarna bör sammantaget inte leda till att skattebetalningarna från bolagssektorn ökar vid en statisk beräkning av budgeteffekten. I sammanhanget ska även en analys göras av långsiktiga effekter av förslagen. I den mån de föreslagna ändringarna skulle leda till minskade skatteintäkter inom bolagssektorn ska kommittén föreslå finansiering.

Med beaktande av de analyser och den forskning som finns på området och som bl.a. redovisats av OECD, ska kommittén analysera effekterna på företagande, investeringar, tillväxt, sysselsättning, inkomstfördelning, välfärd samt för de offentliga finanserna av de skatteförändringar som övervägs. Analysen ska omfatta samtliga alternativ som övervägs, dels de konkreta reformförslag som kommittén presenterar, dels andra sätt att sänka skattebetalningarna från bolagssektorn t.ex. genom sänkta socialavgifter. En analys ska också göras av hur alternativa lösningar påverkar olika grupper av företag och företagsformer. Baserat på dessa analyser ska kommittén rangordna de olika alternativen i ett bredare samhällsekonomiskt perspektiv, men också utifrån ett mikroperspektiv.

För att förbättra den skattemässiga neutraliteten mellan eget och lånat kapital samt för att bredda bolagsskattebasen aktualiseras frågan om hur begränsningar av möjligheten att göra ränteavdrag tillsammans med åtgärder för att stärka det egna kapitalet kan bidra till ökad motståndskraft hos företagen och till stabila skatteintäkter.

Det finns en dubbel asymmetri i dagens företagsbeskattning som sammantaget innebär att lånefinansierade investeringar gynnas jämfört med investeringar som finansieras med riskkapital i form av

eget kapital. Kommittén ska därför undersöka om det är lämpligt att ta fram mer generellt utformade regler som begränsar ränteadragen och om skattelättnader för eget kapital bör införas samt lämna förslag i dessa avseenden. Kommittén ska också lämna förslag på skatteincitament för att stimulera tillgången på riskvilligt kapital. Kommittén bör särskilt uppmärksamma kravet på att svenska skatteregler ska vara EU-rättsligt hållbara och försvarbara.

Även möjligheten att införa källskatt på räntebetalningar ska bedömas samt förslag på regler om detta tas fram.

Vidare ska reglerna om koncernbidrag samt behovet av reglerna om underprisöverlåtelser utvärderas och, om det bedöms lämpligt, förslag till förändringar lämnas.

Kommittén ska även belysa de svenska reglerna om avdrag för forskning och utveckling (FoU) och lämna förslag på skatteincitament för FoU.

Slutligen ska kommittén undersöka behovet av förändringar av de skatteadministrativa reglerna och lämna behövliga författningsförslag.

Som en allmän utgångspunkt för uppdraget gäller att olika reformalternativ sammantaget ska vara offentligfinansiellt neutrala.

I ett delbetänkande, som ska lämnas senast den 31 januari 2012, ska kommittén lämna förslag på skatteincitament för riskkapital. Vidare ska kommittén lämna förslag på skatteincitament för FoU i ett delbetänkande som ska lämnas senast den 1 oktober 2012. För de förslag som kommittén lämnar i delbetänkanden ska finansiering presenteras genom förslag på förändringar inom området.

Kommittén ska redovisa det slutliga uppdraget senast den 1 november 2013.

Bakgrund och utgångspunkter

Ekonomiska utgångspunkter

Strukturumvandlingen i svensk ekonomi bör mötas genom goda skattemässiga villkor för företagande och investeringar i Sverige. Beskattningen av bolag är av central betydelse för investeringar och tillväxt. Företags konkurrensmöjligheter och lönsamhet påverkas också av detta, vilket särskilt gäller för utländska företags lokaliseringsbeslut samt för svenska företags beslut att behålla sina huvudkontor i Sverige. Befintliga företag ska kunna expandera,

utländska företag etableras och nya företag bildas. En lägre bolagsbeskattning är gynnsam för tillväxten eftersom fler investeringar blir lönsamma, vilket ökar kapitalbestånd och reallöner. En konkurrenskraftig skattebelastning inom bolagssektorn leder också till ökad sysselsättning, bredare skattebas och en starkare tillväxt. Förändringar av reglerna för beskattning av bolag kan framför allt öka kapitalbestånd, produktivitet, BNP och välfärd. Dessa effekter uppkommer genom reglernas inverkan på företagens val mellan olika tillgångsslag, på hur investeringarna finansieras liksom på incitamenten för risktagande och entreprenörskap. Det finns ett värde i ansvarsfulla enskilda ägare som kan stå för långsiktighet och närvaro i den svenska företagssektorn.

Erfarenheterna av den ekonomiska krisen visar att det är angeläget att stärka det egna kapitalet i bolagssektorn. Detta gäller för etablerade företag som visserligen har god tillgång till de internationella kapitalmarknaderna, men även för dessa företag kan en stärkt soliditet öka motståndskraften vid ekonomiska nedgångar. Ett tillräckligt eget kapital är också viktigt för nyetablering av företag där konkursrisken, i frånvaro av ett tillräckligt eget kapital, är av privatekonomiskt slag. Särskilt gäller detta för riskfyllda projekt.

Utöver de positiva effekter för företagen som en stärkt soliditet innebär är det även gynnsamt för långivarna att företagen har ett större eget kapital. Vidare kan ett större eget kapital i företagen minska svängningarna i den makroekonomiska utvecklingen.

Mot denna bakgrund kan det vara motiverat med åtgärder som sänker skattebelastningen på investeringar som finansieras med eget kapital. Effekterna av olika alternativa förslag till förändringar styrs av de samband som råder mellan marknadens avkastningskrav, olika skatteregler och realinvesteringar. Sambanden beror i hög grad på hur företagen för finansiering av sina investeringar har tillgång till och påverkas av förhållandena på de internationella kapitalmarknaderna.

För företag med goda möjligheter till finansiering på de internationella kapitalmarknaderna bestäms avkastningskraven på nyinvesteringar, förutom av avkastningskraven på de internationella kapitalmarknaderna, även av de svenska bolagsskattereglerna.

Detsamma gäller för företag som i sig saknar en direkt koppling till de internationella kapitalmarknaderna, men där det finns en indirekt koppling genom att det finns en stor andel ”externa” ägare

som förutom att äga aktier i det berörda företaget i sin portfölj också innehar aktier i företag med direkt koppling till de internationella marknaderna. För de företag som för sin finansiering saknar såväl direkta som indirekta kopplingar till de internationella kapitalmarknaderna spelar beskattningen av företagens ägare en större roll.

Betydelsen av entreprenörskap och innovation för ekonomisk tillväxt har under senare år uppmärksammats i den national-ekonomiska forskningen. Innovation – nya varor, tjänster, produktionsprocesser, organisatoriska lösningar, affärsmodeller m.m. – uppstår när entreprenören kombinerar kunskap, kompetens och andra resurser med behov och efterfrågan från privata marknader eller i offentliga tjänster. Detta skyndar på den teknologiska utvecklingen, skapar nya marknader, ökar konkurrensen på befintliga marknader, pressar priserna och driver på struktur-omvandlingen i ekonomin. Därigenom främjas produktiviteten och BNP. Ett systematiskt forsknings- och utvecklingsarbete, i egen regi eller i samverkan mellan företag och andra forskningsaktörer, har en stor och växande betydelse som konkurrensfaktor i kunskapssamhället.

Inkomstskatter kan påverka benägenheten att bli egenföretagare eller entreprenör bl.a. eftersom nivån på skatten påverkar nettoavkastningen av att vara egen företagare. Ju högre skatten är, desto lägre blir nettoavkastningen av eget företagande. I detta sammanhang är den statliga skatten på förvärvsinkomster av betydelse, och särskilt dess inverkan på progressiviteten i skatteuttaget. Förändringar av denna skatt aktualiserar dock bedömningar som ligger utanför denna kommittés uppdrag och behandlas därför inte vidare i dessa direktiv. Kommitténs uppdrag tar främst sikte på aktiebolag. Kommittén ska således inte ha särskilt fokus på handelsbolag och enskilda näringsidkare, som dock kan komma att omfattas av föreslagna generella åtgärder.

Diskussionen ovan har handlat om skattereglernas allmänna betydelse för företagens investeringar och för entreprenörskap. Mer precist brukar bolagsskattereglerna för en liten öppen ekonomi som den svenska, med ett stort antal internationellt verk-samma företag med tillgång till den internationella kapitalmarknaden, anses vara betydelsefulla i tre avseenden:

1. Bolagsskattesatsen påverkar de multinationella företagen i deras investerings- och lokaliseringsbeslut genom att den påverkar den genomsnittliga skattebelastningen för exempelvis ett dotter-

bolag i ett visst land. En lägre bolagsskattesats gör det mer lönsamt att lokalisera produktion till Sverige.

2. Bolagsskattesatsen är betydelsefull för var företag väljer att redovisa och beskatta sin vinst – och därmed för storleken på den svenska skattebasen. Genom internprissättning och vinstöverföringar påverkar skattereglerna i vilket land företagen redovisar sina vinster. En sänkt bolagsskatt värnar svensk skattebas genom att göra det relativt mer förmånligt att redovisa vinsterna i Sverige.

3. Bolagsskattesatsen är en av flera viktiga faktorer som påverkar företagets avkastningskrav på investeringar. Ett sänkt avkastningskrav innebär att fler investeringar blir lönsamma, vilket kan öka kapitalinvesteringar och därmed BNP. Detta kan i sin tur leda till en högre sysselsättning. I ett kortare tidsperspektiv sker det genom höjd efterfrågan på arbetskraft och i ett längre tidsperspektiv genom höjda reallöner som kan öka arbetsutbudet.

Bolagsskatten är inte den enda faktorn bakom beslut om företags investeringar och lokalisering, utan även andra förhållanden som arbetsmarknadsregleringar, administrativ börda, arbetskraftskostnader, tillgången till välutbildad arbetskraft, infrastruktur, öppenhet, institutioner m.m. spelar en roll. Analysen av dessa förhållanden ligger dock utanför kommitténs uppdrag.

De svenska bolagsskattereglerna i ett historiskt perspektiv

I 1990 års skattereform förändrades bolagsbeskattningen på ett genomgripande sätt genom kraftiga basbreddningar som kombinerades med en stor sänkning av skattesatsen från ca 57 procent till 30 procent. Denna reform, genomförd i två steg, 1990 och 1991, kompletterades med en ytterligare basbreddning och en sänkning av skattesatsen till 28 procent. Fr.o.m. år 2009 är skattesatsen 26,3 procent.

Skattereformen, inklusive de kompletterande förändringar som gjordes 1994, bidrog till att skapa ett mer neutralt företagskattesystem. Investeringar i olika slag av tillgångar (maskiner, byggnader och lager) kom att beskattas mer likformigt samtidigt som olika finansieringsformer (nyemission, kvarhållen vinst och lån) kom att behandlas mer likvärdigt. Den breddade skattebasen i kombination med bolagsskattesatssänkningen bidrog också till att jämna ut skattebelastningen mellan företag av olika storlek.

I början av 1990-talet hade Sverige ett av OECD-världens mest konkurrenskraftiga bolagsskattesystem. År 1995 var t.ex. den svenska nominella bolagsskattesatsen 28 procent och genomsnittet för EU:s 27 medlemsstater var 37,5 procent. Därefter har bolagsskatten sänkts i många länder. Den genomsnittliga bolagsskatten uppgår nu till 25,9 procent i EU och till 23,5 procent för euro-länderna. Trots sänkningen till 26,3 procent 2009 ligger Sverige fortfarande över EU-genomsnittet och har därmed förlorat en viktig konkurrensfördel jämfört med läget 1995.

Efter 1990-talets skattereformer har utvecklingen medfört att stora delar av företagsskattesystemet nu bör ses över. En annan viktig anledning till översynen är att det – i en alltmer globaliserad ekonomi – är angeläget att företagsskattereglerna är utformade så att de är konkurrensneutrala och att de bidrar till en hög investeringsnivå och en snabb produktivitetutveckling, vilket i sin tur främjar BNP. Nedan redovisas ett antal identifierade problem som finns inbyggda i det nuvarande företagsskattesystemet.

Två asymmetrier

I dagens företagsbeskattning finns en dubbel asymmetri. Betydelsen av detta har successivt ökat efter de skattereformer som genomfördes under 1990-talet, bl.a. som en följd av den fortgående globaliseringen. Detta medför problem och hotar den svenska skattebasen, inte minst i ett internationellt sammanhang.

Den första asymmetrin gäller det förhållandet att avkastningen på vissa tillgångar, som t.ex. näringsbetingade andelar, är skattefria samtidigt som ränteutgifter – med vissa undantag – får dras av. Den andra asymmetrin ligger i den olikartade behandlingen av olika finansieringskällor, där kostnaden för lånat kapital (ränta) får dras av medan kostnaden för eget kapital (utdelning och värdeförändring) inte får dras av. Dessa relationer mellan å ena sidan skatteplikt på avkastningen och avdragsmöjlighet för finansieringskostnaden och å andra sidan skattebehandlingen för olika finansieringskällor illustreras översiktligt i nedanstående schematiska tablå. För olika kombinationer av skatteplikt och finansieringskällor anges vad som ger ett neutralt skatteutfall medan dagsläget beskrivs inom parentes. I förhållande till en neutral utformning av skatte-reglerna kännetecknas dagens läge av en överbeskattning av skattepliktiga investeringar som finansieras med eget kapital och av en

underbeskattning av skattefria investeringar som finansieras med lån.

Olika kombinationer av skatteplikt för avkastning och avdragsrätt för olika finansieringskällor (neutrala regler och dagens regler):

	Eget kapital	Lånat kapital
Skattepliktig avkastning	Avdrag (inte avdrag)	Avdrag (avdrag)
Skattefri avkastning	Inte avdrag (inte avdrag)	Inte avdrag (avdrag i vissa fall)

Det fanns starka skäl för den skattefrihet vid försäljning av näringsbetingade andelar som infördes år 2003. Det tidigare systemet med skatteplikt för kapitalvinster och avdragsrätt för kapitalförluster innebar incitament för internationellt verksamma företag att skatteplanera på ett oacceptabelt sätt genom att kapitalvinster redovisades i utlandet (utan skattekonskvenser där) medan kapitalförluster redovisades i Sverige. Därtill kan den äldre ordningen sägas ha medfört en principiell felaktighet, i och med att samma vinst beskattades två gånger inom bolagssektorn. Dessa skäl är fortfarande giltiga.

En grundläggande princip i företagsskattesystemet bör emellertid vara att intäkter är skattepliktiga och utgifter avdragsgilla. I detta perspektiv kan nämnda skattefrihet i kombination med den obegränsade möjligheten att göra avdrag för räntor – det första slaget av asymmetri – anses strida mot systemets logik. Detta skapar problem, bl.a. i form av skatteplanering med ränteupplägg (s.k. räntesnurror). En ny lagstiftning med ränteavdragsbegränsningar i syfte att motverka sådana förfaranden trädde i kraft den 1 januari 2009 (prop. 2008/09:65, bet. 2008/09:SkU19, rskr. 2008/09:114, SFS 2008:1343). De nya reglerna gäller dock bara vid interna lån som finansierar interna förvärv av andelar och inte vid externa lån eller externa förvärv. Under de senaste åren har även många andra europeiska länder (t.ex. Danmark, Italien, Nederländerna och Tyskland) infört olika – mer eller mindre omfattande – regelsystem för att försöka åtgärda problem av detta slag. I detta sammanhang bör det även beaktas att rättvisa spelregler är nödvändiga för att skapa konkurrensneutralitet både

mellan större respektive mindre företag och svenska respektive utländska företag i samband med investeringar i Sverige. Detta mot bakgrunden av att förutsättningarna varierar för företagen att använda sig av skatteplanering med ränteupplägg, vilket snedvrider konkurrensen.

Till följd av den andra asymmetrin, dvs. den olikformiga behandlingen av olika finansieringskällor, kommer skattebelastningen på egenfinansierade investeringar att vara högre än skattebelastningen på investeringar som finansieras med lån. Denna asymmetri utgör ett incitament för företag att finansiera verksamheten genom lån i stället för med eget kapital. Detta leder till en lägre soliditet och en större sårbarhet för företag med hög belåning. Därmed kan t.ex. en finanskris få ännu mer allvarliga ekonomiska effekter än om Sverige hade haft mer neutrala skatteregler som inte diskriminerat finansiering genom eget kapital.

Det finns i princip två sätt att åtgärda eller begränsa effekterna av de olika slagen av asymmetrier. För det första kan avdrag för ränteutgifter begränsas i kombination med att skattebetalningarna från bolagssektorn sänks i motsvarande omfattning. För det andra kan det införas en lättnad i beskattningen av eget kapital, t.ex. genom att det införs ett avdrag för viss avkastning på eget kapital, vilket medför en lägre beskattning av riskkapital. När det gäller det sistnämnda alternativet kan skattebelastningen – sett isolerat – eventuellt behöva justeras upp, beroende på vilka andra åtgärder i företagsskattesystemet som vidtas.

I den internationella debatten finns sedan ett par decennier tillbaka två renodlade reformalternativ som följer ovanstående två linjer. Det första alternativet är den s.k. CBIT-modellen (Comprehensive Business Income Tax), vars huvudegenskap är frånvaro av avdrag för ränteutgifter. Det andra alternativet är den s.k. ACE-modellen (Allowance for Corporate Equity) där avdrag ges för en uppskattad avkastning på eget kapital.¹

I den praktiska skattepolitiken har inget av de båda reformalternativen genomförts renodlat och isolerat i något land. Vad gäller CBIT-modellen bör detta delvis bero på att en sådan reform

¹ Modellen presenterades i sin första form redan 1991 (Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s, IFS Commentary No 26, April, Institute for Fiscal Studies). Det kan noteras att de svenska bolagsskattereglerna under åren 1991–1993 innehöll en skattelättnad för eget kapital genom den s.k. K-SURVEN, där avsättning till en särskild reserv med maximalt 30 procent av det egna kapitalet kunde göras. I ekonomiskt avseende var detta likvärdigt med ett ACE-avdrag med 30 procent, inte 100 procent, av en tänkt avkastning på det egna kapitalet.

sett isolerat höjer skatteuttaget i bolagssektorn. Detta kan behöva balanseras. För ACE-modellen gäller motsatsvis att införandet av avdragsrätt isolerat sett krymper skattebasen och därför kräver finansiering. En begränsad ACE-modell tillämpas dock i Belgien fr.o.m. den 1 januari 2006.

Mot bakgrund av de kompletteringar som de båda renodlade reformalternativen aktualiserar är det naturligt att fråga sig om och hur de olika alternativen skulle kunna kombineras. Ett arbete med att analysera olika kombinationsalternativ har påbörjats på initiativ av Europeiska kommissionen.² Detta arbete – som innehåller analyser av de olika alternativens effekter på bl.a. rörlighet hos skattebasen och ekonomisk välfärd i olika berörda länder – bör kunna användas när olika reformalternativ för Sverige analyseras. Det kan även vara lämpligt att undersöka hur andra länder har försökt att lösa problemen. Den huvudsakliga strävan bör vara att få fram regelverk som sammantaget medför mer neutral skattemässig behandling av eget och lånat kapital.

Incitament för riskkapital

Ett tillräckligt eget kapital är särskilt viktigt för små företag, i synnerhet i ett uppbyggnadsskede. Redan i 2007 års budgetproposition (prop. 2006/07:1 s.152) uttalade regeringen att möjligheterna att stimulera tillgången till riskvilligt kapital för småföretag borde utredas. I sammanhanget nämndes bl.a. en möjlighet för fysiska personer att göra riskkapitalavdrag. Regeringen beslutade i juni 2008 att tillsätta en utredning (dir. 2008:80) för att analysera förutsättningarna för att införa särskilda skatteincitament för mindre företag och för att lämna förslag till utformning av sådana incitament. I betänkandet Skatterabatt på aktieförvärv och vinstutdelningar (SOU 2009:33) från Skatteincitamentsutredningen presenterades förslag där skattelättnaden knyts till utdelningar från ett onoterat företag eller till ett tillskott som lämnas till företaget genom nyemissioner eller på annat sätt. Förslagen har inte lett till lagstiftning på grund av att vissa frågor bedömts vara otillräckligt belysta. Det gäller framför allt förslagens förenlighet med EU:s statsstödsregler samt risken för skatteundand-

² Ruud A. de Mooij och Michael P. Devereux: Alternative Systems of Business Tax in Europe: An applied analysis of ACE and CBIT Reforms, 2009.

draganden genom kringgåenden. Därutöver ska befintliga skatteavtal beaktas.

Källskatt på räntebetalningar

Till skillnad från många andra länder saknar Sverige källskatt på räntebetalningar till utlandet, vilket kan underlätta sådant skatteundandragande som sker genom att obeskattade medel förs ut ur landet, exempelvis till lågskattejurisdiktioner.

Koncernbidrag och underprisöverlåtelser i ett internationellt perspektiv

Reglerna om koncernbidrag och underprisöverlåtelser syftar till att verksamhet som bedrivs via flera bolag inte ska missgynnas skattemässigt i förhållande till verksamhet som bedrivs i ett bolag. Reglerna (eller dess tidigare motsvarigheter) har funnits i många år och är utformade för att fungera i en sluten ekonomi. I ett nationellt perspektiv och för den slutna ekonomin balanseras exempelvis avdragsrätt för koncernbidrag i ett företag av skatteplikt för koncernbidraget i ett annat företag på ett sätt som skyddar skattebasen, fränsett vissa tidsmässiga förskjutningar. Vidare leder reglerna om underprisöverlåtelser till uppskjuten beskattning. En sådan uppskjuten beskattning skapar dock problem med hänsyn till den alltmer utbredda internationaliseringen. Dessutom leder internationaliseringen i kombination med utvecklingen inom EU-rätten till att lagstiftarens möjligheter att utforma regler för att skydda den svenska skattebasen blivit allt mindre. I den öppna ekonomin, där företag bedriver sin verksamhet på en alltmer globaliserad basis och med de EU-rättsliga kraven, försvagas balansen mellan möjligheten att göra avdrag och skatteplikt respektive mellan uppskov med beskattning av inkomster och en senare möjlighet att beskatta dessa inkomster. Därmed försvagas också skyddet för den svenska skattebasen.

Skatteregler för forskning och utveckling

Avdragsrätten för kostnader för forskning och utveckling (FoU) regleras i en särskild bestämmelse i inkomstskattelagen (16 kap. 9 §) och innebär att utgifter för FoU som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Även utgifter för att få information om sådan FoU ska dras av. Avdragsrätten är vidare än vad som gäller generellt för kostnader i näringsverksamhet. Enligt förarbetena krävs det inte mer än att företaget har ett rimligt intresse av FoU-arbetet i näringsverksamheten för att utgiften ska kunna dras av. Med FoU avses såväl målinriktad forskning som grundforskning samt utvecklingsarbete. På senare tid har ett flertal länder inom EU infört särskilda skatteregimer för att skapa ökade incitament för FoU. Det kan inte uteslutas att Sverige – vars FoU-utgifter i dagsläget utgör en hög andel av BNP vid en internationell jämförelse – i avsaknad av en särskild skatteregim för FoU riskerar att gå miste om sådana investeringar. Under åren 1973–1983 hade även Sverige ett särskilt FoU-avdrag. Ordningen avskaffades fr.o.m. 1984 eftersom den inte hade fått avsedd effekt, dvs. ökat företagets insatser för FoU. Avdraget ansågs dessutom vara komplicerat både för företagen och för skatteförvaltningen. Vidare ansågs ett särskilt problem vara att utgifter omklassificerades till FoU-utgifter för att omfattas av möjligheten till avdrag. I prop. 1983/84:64 konstaterades att endast en mindre del av de skatteintäkter som på detta sätt undandragits staten kommit den tekniska utvecklingen till godo.

De skattepolitiska riktlinjerna

I 2008 års ekonomiska vårproposition (prop. 2007/08:100 s. 75–78) presenterade regeringen ett antal hållpunkter för skattepolitiken för de kommande åren samt allmänna krav på utformningen av det svenska skattesystemet. Riksdagen antog regeringens förslag (bet. 2007/08:FiU20, rskr. 2007/08:259) och de olika riktlinjerna utgör därmed en central utgångspunkt för reformarbetet på skatteområdet.

Enligt riktlinjerna bör ett framtida företagsskattesystem ge goda villkor för både utländska och svenska företags investeringar i Sverige. Därutöver ska också goda villkor gälla för svenska företags investeringar i utlandet. Vidare ska skattereglerna utformas så att

medborgarna uppfattar dem som legitima och att skattebrott, skattefusks och skatteundraganden motverkas. Reglerna bör vara generella och så enkelt utformade som möjligt. Existerande särregler bör ses över för att förenkla systemet och för att skapa finansiellt utrymme för att sänka skattesatser på strategiska områden. Skatteregler och åtgärder ska vara hållbara och försvarbara i ett EU-rättsligt perspektiv. Olika inslag av s.k. uppskjuten beskattning bör undvikas och skattereglerna ska förenklas för att öka effektiviteten.

Riktlinjerna och företagsbeskattningen

För att främja den varaktiga sysselsättningen och BNP bör företagsskattereglerna vara utformade så att de bl.a. ger ett incitament till en hög investeringsnivå och en snabb produktivitet-utveckling i Sverige. Ett sätt att uppnå detta vore att minska beskattningen av riskkapital i form av eget kapital.

Den bärande principen bör vara att uppnå EU-rättsligt och även i övrigt hållbara och försvarbara regler. För detta krävs regler som är mer symmetriska, enkla och enhetliga. Skattereglerna bör vara enhetliga oavsett storleken på företaget och oavsett i vilken bransch det verkar, inte minst på grund av att man annars riskerar gränsdragningsproblem. Reglerna ska samtidigt vara konkurrenskraftiga i ett internationellt perspektiv, utan att den svenska skattebasen hotas. Regler måste fungera både för gränsöverskridande och inhemska förhållanden. Regelverk som har sin utgångspunkt i rent nationella situationer bör utvärderas i ljuset av den ökade internationaliseringen och EU-rätten (inklusive reglerna för statsstöd).

Uppskov med beskattning bör i största möjliga mån undvikas och befintliga uppskovsmöjligheter bör omprövas. Innehållet i de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater för att undvika dubbelbeskattning behöver också beaktas.

Vid utformningen av en reformerad företagsbeskattning kan enskilda förändringar visserligen leda till att den administrativa bördan ökar i viss mån, men reformen som helhet bör resultera i ett enklare och mer stabilt system samt i regler som sammantaget medför att den administrativa bördan minskar för företagen.

Uppdraget

För att stärka den ekonomiska utvecklingen och för att främja att fler företag startas, etableras och växer samt att sysselsättningen ökar är det nödvändigt att företagsklimatet vilar på stabila och förutsägbara regler, sund konkurrens och utvecklingskraft samt goda ramvillkor. En central utgångspunkt för kommittén är att bolag även fortsättningsvis ska beskattas genom traditionell inkomstbeskattning. Reglerna bör ge goda skattemässiga villkor för företagande och investeringar samt utformas på ett sådant sätt att en större enhetlighet uppnås och att asymmetrier undviks i största möjliga utsträckning. Kommittén bör i så stor utsträckning som möjligt sträva efter att ta fram förslag som breddar bolagsskattebasen för att finansiera en sänkning av de skatter som betalas av bolagssektorn.

De föreslagna ändringarna bör sammantaget inte leda till att skattebetalningarna från bolagssektorn ökar vid en statisk beräkning av budgeteffekten. I sammanhanget ska även en analys göras av långsiktiga effekter av förslagen. I den mån de föreslagna ändringarna skulle leda till minskade skattebetalningar från bolagssektorn ska kommittén föreslå finansiering.

Vidare är det – inte minst mot bakgrund av den finansiella krisen – viktigt med åtgärder som stärker det egna kapitalet, vilket leder till mindre sårbara företag. Bolagsskattebasen ska värnas samtidigt som skattereglerna även fortsättningsvis ska göra det attraktivt med realinvesteringar i Sverige och med lokalisering av moderbolag och huvudkontor här samt för entreprenörer som vill starta och driva företag. Syftet är också att företagsskattereglerna ska vara såväl internationellt som EU-rättsligt hållbara och försvarbara, samtidigt som de fungerar väl i ett nationellt perspektiv. Således ska de lösningar som föreslås utformas så att de inte står i strid med bl.a. EU:s statsstödsregler. För att skapa förutsebarhet och därmed bra förutsättningar för företag som bedriver verksamhet i Sverige är det viktigt att de nya reglerna är hållbara på längre sikt i så stor utsträckning som möjligt.

Incitament för riskkapital

Kommittén ska i ett delbetänkande lämna förslag på skatteincitament för att stimulera tillgången på riskvilligt kapital, utformat antingen på bolagsnivå eller ägarnivå. En naturlig utgångspunkt är de förslag som presenterades i Skatteincitamentsutredningens betänkande Skatterabatt på aktieförvärv och vinstutdelningar (SOU 2009:33). Kommittén är oförhindrad att välja en annan utformning av skatteincitamenten om detta bedöms vara mer lämpligt i syfte att stimulera riskvilligt riskkapital. Lättnaden ska utformas så att den har en effektiv inverkan bl.a. på företagande, investeringar, BNP, sysselsättning och välfärd. Riskerna för skatteundraganden ska beaktas. Vidare ska förslagen vara förenliga med EU:s statsstödsregler. Till stöd för arbetet ska särskilt utformningen av liknande incitament i andra medlemsstater beaktas och hur dessa bedömts av Europeiska kommissionen.

Förbättrad och mer neutral skattemässig behandling mellan lånat och eget kapital

Den dubbla asymmetri som gäller för de svenska företagskattereglerna har beskrivits mer ingående i bakgrunden. Där framgår det också att företagsskattereglerna kan bidra till ett mer gynnsamt företagsklimat genom att stimulera investeringar och främja en god utveckling av produktiviteten. Vidare visar erfarenheter från den finansiella krisen att det är viktigt med robusta och välkonsoliderade företag. Åtgärder som stärker det egna kapitalet i stället för att enbart gynna lånefinansiering kan bidra till detta. Vid reformeringen av företagsbeskattningen ska kommittén åtgärda eller begränsa effekterna av de båda asymmetrierna.

Ytterligare en problematik rör de nyligen införda reglerna om ränteavdragsbegränsningar, som har till syfte att förhindra skatteplanering som sker inom en intressegemenskap med hjälp av ränteavdrag hänförliga till skattefria tillgångar och således till viss del hanterar den första asymmetrin. Reglerna är dock inte heltäckande och med hänsyn till att de i viss utsträckning förutsätter att företagen kan öronmärka vilka skulder ränteutgifterna hänförs till är de inte enkla att tillämpa. När det gäller den andra

asymmetrin, saknas det i nuläget regler för att minska diskrimineringen av eget kapital i förhållande till lånat kapital.

Kommittén ska lämna förslag på ett mer heltäckande system som, om möjligt, kan ersätta de nuvarande ränteavdragsbegränsningarna och minska diskrimineringen av det egna kapitalet. De nya reglerna ska värna bolagsskattebasen, vara enkla för företagen att tillämpa, motverka kringgåenden samtidigt som hänsyn tas till EU-rätten. Ett eventuellt alternativ skulle kunna vara att kombinera underkapitaliseringsregler med någon form av proportioneringsregel för ränteavdrag samt en variant av den s.k. ACE-modellen enligt följande.

Kommittén ska undersöka förutsättningarna för att – med beaktande av EU-rätten och OECD:s riktlinjer (och då särskilt den s.k. armlängdsprincipen) – införa s.k. underkapitaliseringsregler. Med underkapitaliseringsregler avses regler enligt vilka ett underkapitaliserat företag t.ex. nekas avdrag för en viss del av räntekostnaderna eller där en viss del av räntan omklassificeras till utdelning. Ett företag är underkapitaliserat om företagets egna kapital understiger en viss gräns i förhållande till skulderna. Vidare ska kommittén överväga generella begränsningar i möjligheten att göra ränteavdrag där hänsyn tas till lånens storlek i förhållande till de skattepliktiga tillgångarna (skattemässigt restvärde), t.ex. genom en proportionering eller genom någon form av presumptionsregel.

För att lindra diskrimineringen av eget kapital ska kommittén överväga att kombinera de ovan beskrivna åtgärderna med en skattemässig lättnad för det egna kapitalet. En modell för detta har kommenterats i bakgrunden, den s.k. ACE-modellen.³ Vid analysen av en ACE-modell bör det beaktas att en sådan modell utan begränsningar kan ge upphov till samma slag av problem som vid obegränsade ränteavdrag. Kommittén bör beakta konsistensen med övriga förslag och lagstiftning samt överväga om ett införande av en ACE-modell skulle kräva ändringar i andra regelsystem.

Det är angeläget att det råder konkurrensneutralitet vid investeringar i Sverige mellan mindre och större företag samt mellan svenskägda och utlandsägda företag, vilket i praktiken inte alltid är fallet. Det blir t.ex. allt vanligare att vissa aktörer vid externa förvärv minskar sina utgifter genom skatteplanering som

³ För en analys av ACE-modellen i ett internationellt perspektiv, se Rachel Griffith, James Hines och Peter Birch Sørensen "International Capital Taxation", IFS 2008. En annan analys av denna modell finns i Alan J. Auerbach, Michael P. Devereux och Helen Simpson "Taxing corporate income", IFS 2008.

framför allt innebär att rätten till ränteavdrag utnyttjas. Resultatet blir att vinster i svenska bolag förs över till bolag i lågbeskattade jurisdiktioner. Denna typ av upplägg omfattas inte av den lagstiftning som infördes 2009, eftersom den är begränsad till avdrag i samband med interna förvärv och interna lån. Som ett mer begränsat reformalternativ bör kommittén överväga om reglerna om ränteavdragsbegränsning skulle kunna utvidgas till att även omfatta externa lån och externa förvärv, för att komma till rätta med problemen med avancerad skatteplanering med ränteavdrag.

För uppdraget att förbättra den skattemässiga neutraliteten ska kommittén undersöka möjligheterna att så långt som möjligt begränsa båda de asymmetrier som beskrivits ovan och presentera en modell för detta som innebär att beskattningen av eget kapital minskas.

Kommittén kan även överväga andra lämpliga kombinationer än de som föreslås ovan. Vidare står det kommittén fritt att föreslå andra alternativa lösningar än de som beskrivits ovan. Vid bedömningen av lämpligheten av att införa olika modeller gäller generellt att de ska bedömas utifrån sin träffsäkerhet, förutsebarhet och om de bedöms vara enkla att tillämpa i praktiken. Vidare ska särskilt beaktas vilka effekter de olika alternativen kan antas få när det gäller företagande, investeringar, sysselsättning, inkomstfördelning och BNP. Om kommittén föreslår mer långtgående förändringar som i väsentliga avseenden ändrar förutsättningarna för exempelvis valet av finansieringsformer, bör behovet av särskilda övergångsregler analyseras. Slutligen ska modellernas förenlighet med Sveriges internationella åtaganden beaktas, både med hänsyn till EU-rätten och till ingångna skatteavtal.

Förslagen bör i sin helhet leda till en breddning av bolagsskattebasen för att möjliggöra en sänkning av skattebetalningarna från bolagssektorn. Detta skulle sammantaget främja investeringar och produktion i Sverige. Det är även angeläget att återvinna en del av den konkurrensfördel som Sverige tidigare hade i förhållande till andra EU-länder när det gäller den nominella bolagsskattesatsen, vilket har beskrivits närmare i bakgrunden. I annat fall riskerar Sverige att även i fortsättningen ha en bolagsskattesats som är högre än EU-genomsnittet. En sänkning av skattebetalningarna från bolagssektorn medför vidare att det är naturligt att också sänka skattebetalningarna från enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag i motsvarande utsträckning. Vid utvärderingen av olika förslag bör ledning vidare hämtas

från regelsystem i vissa andra länder (t.ex. Belgien, Danmark, Italien, Nederländerna och Tyskland).

Källskatt på räntebetalningar

Många länder har – till skillnad från Sverige – källskatt på räntebetalningar till utlandet. I syfte att ytterligare skydda bolagsskattebasen från urholkning ska kommittén analysera och bedöma om det bör införas källskatt på räntebetalningar till mottagare som hör hemma i andra länder som ett komplement till förslagen att åtgärda asymmetrierna och skatteplanering med hjälp av ränteadrag, eller som en möjlig finansiering av en annan föreslagen åtgärd. Eftersom syftet är att skydda bolagsskattebasen är tanken främst att räntebetalningar till och från juridiska personer ska omfattas av en sådan källskatt. Om kommittén anser att det är lämpligt – t.ex. för att motverka kringgåenden eller i syfte att skapa mer neutrala regler – kan kommittén föreslå att också fysiska personer ska ingå i systemet. En sådan källskatt skulle antingen kunna gälla generellt eller enbart för betalningar till lågskattejurisdiktioner. Kommittén ska föreslå lagstiftning om källskatt på räntebetalningar med beaktande av våra skatteavtal och EU-rätten samt risken för kringgåenden. En särskild risksituation är att kedjor av äganden utnyttjas, t.ex. genom att ett företag tar ett lån från ett närstående företag i ett högskatteland, som i sin tur lånat pengarna från ett företag i en lågskattejurisdiktion. Det är också viktigt att kommittén noggrant undersöker hur ett system för att ta ut en sådan källskatt bör vara utformat rent praktiskt, bl.a. avseende vem som ska innehålla skatt. I detta sammanhang bör bl.a. kommissionens rekommendation om källskatteförfarandet från den 19 oktober 2009 beaktas, C(2009)7924.

Koncernbidrag och underprisöverlåtelser

Reglerna om koncernbidrag och underprisöverlåtelser har tillkommit för att verksamhet som bedrivs via fler bolag inte ska missgynnas skattemässigt i förhållande till verksamhet som bedrivs i ett bolag. Som beskrivs ovan i bakgrunden har – i den öppna svenska ekonomin med den ökade internationaliseringen och med de EU-rättsliga kraven – balansen mellan avdragsrätt och skatte-

plikt och därmed också möjligheten att förhindra urholkning av skattebasen försvagats. Detta motiverar en omprövning av regelverken med syfte att finna alternativa lösningar.

Koncernbidragsreglerna har funnits i många år och är utformade för att fungera i en sluten ekonomi, dvs. har sin utgångspunkt i nationella förhållanden. De fungerar mindre väl i ett internationellt sammanhang. Det finns därför anledning att undersöka både hur koncernbidragsreglerna fungerar i ett mer allmänt företagsskattespектив och hur de fungerar utifrån den alltmer utbredda internationaliseringen, särskilt med beaktande av vikten av att värna den svenska skattebasen. Kommittén ska bl.a. ta ställning till om det med hänsyn till dessa omständigheter skulle vara mer ändamålsenligt att ersätta reglerna med andra regler, t.ex. ett förlustutjämningsystem eller s.k. carry-backregler (dvs. regler som innebär att förluster kan kvittas mot vinster som har uppkommit tidigare år). Om så är fallet, ska kommittén lämna förslag på sådan lagstiftning. Som en naturlig följd av denna översyn ingår det även att undersöka behovet av de nyligen införda reglerna om koncernavdrag (prop. 2009/10:194, bet. 2009/10:SkU36, rskr. 2009/10:257, SFS 2010:353) och föreslå lämpliga förändringar.

Precis som koncernbidragen har reglerna om underprisöverlåtelser sin utgångspunkt i nationella förhållanden. De fungerar mindre väl i ett internationellt sammanhang. Kommittén bör således även utvärdera behovet av reglerna om underprisöverlåtelser – såväl för företag som för fysiska personer – och utarbeta förslag till förändringar om det bedöms lämpligt. Dessa regler utformades för att passa i en sluten ekonomi och generellt sett bör uppskov med beskattning i största möjliga mån undvikas. Att även underprisöverlåtelser som involverar fysiska personer ska omfattas beror dels på strävan efter neutrala regler, dels för att undvika kringgåenden. Vid utvärderingen bör även beaktas behovet av en basbreddning i syfte att kunna finansiera sänkta skattebetalningar från bolagssektorn.

Kommittén kan även föreslå förändringar av andra närliggande regelverk inom företagsbeskattningen där samma slag av problem som har beskrivits ovan aktualiseras. Det gäller alltså sådana regelverk som utformats för att fungera i en sluten ekonomi, men där globaliseringen och den EU-rättsliga utvecklingen kan skapa ett behov av att skydda skattebasen.

Skatteregler för forskning och utveckling

Kommittén ska belysa de svenska skattereglerna för forskning och utveckling (FoU) och lämna förslag på ökade skatteincitament för FoU i ett delbetänkande. Ett skäl till att särskilt gynna FoU skattemässigt är att FoU-investeringar ger positiva externa effekter och kan leda till att det skapas kluster i en region. Utöver detta är goda förutsättningar för forskning och innovation av stor betydelse för Sverige för att skapa tillväxt i en globaliserad ekonomi. Skatteregler som ger incitament till ökade investeringar i FoU kan spela en viktig roll i detta sammanhang. Skatteincitament för FoU-investeringar kan införas på avdrags- eller på intäktssidan. De svenska avdragsreglerna är generösa. För avdrag krävs det inte mer än att företaget har ett rimligt intresse av FoU-arbetet i näringsverksamheten (prop. 1970:135, s. 33). Flera andra EU-länder har dock infört särskilda skatteincitament i sin lagstiftning som innebär att avdrag för FoU-investeringar får göras med mer än 100 procent av utgifterna för dessa investeringar. Vidare har företag i rättspraxis nekats avdrag för utgifter för FoU med hänvisning till att denna inte ansetts ha samband med företagets kärnverksamhet, vilket lett till kritik mot att avdragsrätten har tolkats för snävt. Detta kan tala för att det kan finnas behov av att vidga avdragsrätten, för att därigenom tillförsäkra att den bättre stämmer överens med lagstiftarens intentioner. Kommittén bör också pröva alternativet att införa incitament på intäktssidan, t.ex. genom en sänkt beskattning av vissa intäkter som hänför sig till FoU-investeringar. I detta sammanhang bör det övervägas om det nederländska systemet med en s.k. innovationsbox eller andra liknande system kan tjäna som vägledning.

Vid bedömningen av lämpligheten att införa skatteincitament för FoU ska bl.a. kravet på enkelhet beaktas samt de risker för dödsviktsskostnader och omklassificeringar av kostnader respektive intäkter som kan finnas vid särskilda skatteincitament. Kommittén ska särskilt beakta de krav EU-rätten ställer, både avseende EU-fördragets grundläggande friheter och statsstödsreglerna. När det gäller statsstöd ska kommittén särskilt beakta de rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation som Europeiska kommissionen lämnat i ett särskilt meddelande (2006/C 323/01). Eftersom många länder i dag har system med skatteincitament för FoU kan lärdomar dras från hur dessa system är konstruerade och hur det säkerställs att det finns ett verkligt

FoU-innehåll i de fall incitament ges. Vidare bör ledning hämtas från de svenska erfarenheterna av det numera avskaffade särskilda FoU-avdraget.

Skatteadministrativa effekter

De nya företagsskattereglerna ska vara hållbara på längre sikt. Bolagsskattebasen ska skyddas samtidigt som det ska vara attraktivt att bedriva verksamhet i Sverige. Det är av största vikt att reglerna utformas på ett sådant sätt att möjligheterna till skatteundandraganden minimeras, samtidigt som de administrativa kostnaderna för såväl företagen som Skatteverket hålls så låga som möjligt. En förutsättning för att detta ska uppnås är att det finns regler som medger ett effektivt och smidigt skatteförfarande. I uppdraget ingår därför även att undersöka de skatteadministrativa effekterna av de ändringar som övervägs i företagsskattereglerna. Vidare ingår i uppdraget att undersöka vilket behov av ändringar i de skatteadministrativa reglerna som lämnade förslag medför och att lämna förslag på sådana författningsförslag som anses nödvändiga.

Samhällsekonomiska effekter m.m. av förslagen

Med beaktande av de analyser och den forskning som finns på området och som bl.a. redovisats av OECD, ska kommittén analysera effekterna på investeringar, tillväxt, sysselsättning, inkomstfördelning och välfärd av de skatteförändringar som övervägs. Kommittén ska även analysera effekterna på villkoren för det enskilda ägandet, inhemskt som utländskt. Analysen ska omfatta samtliga alternativ som övervägs, dels de konkreta reformförslag som kommittén presenterar, dels andra sätt att sänka skattebetalningarna från bolagssektorn. En analys ska också göras av hur alternativa lösningar påverkar olika grupper av företag och företagsformer, t.ex. avseende olika sektorer, företagens storlek och kapitalintensitet i uppstartsskeden. Baserat på dessa analyser ska kommittén rangordna de olika alternativen i ett bredare samhällsekonomiskt perspektiv, bl.a. med avseende på företagande, sysselsättning och produktivitet. En jämförelse kan även göras med skattepolitiska åtgärder som ligger utanför kommitténs uppdrag t.ex. förändringar i socialavgifter och beskattning av förvärvs-

inkomster. Rangordningen kan antingen ske av varje föreslagen åtgärd för sig eller av en kombination av åtgärder. Vid analysen bör också uppmärksammas de eventuella effekter på samhälls-ekonomisk effektivitet som kan uppkomma genom interaktion mellan olika skattebaser, exempelvis bolagsskattebasen och basen för förvärvsinkomstbeskattningen.

Offentligfinansiella konsekvenser m.m.

Ett grundläggande syfte med uppdraget är att utvärdera och lämna förslag på möjliga breddningar av bolagsskattebasen som ska möjliggöra en motsvarande sänkning av skattebetalningarna från bolagssektorn och där också den skattemässiga neutraliteten mellan lånat kapital och riskkapital i form av eget kapital förbättras för att i förlängningen främja BNP, tillväxt och välfärd. Till den del enskilda lämnade förslag ändå skulle medföra negativa offentligfinansiella effekter, ska kommittén föreslå finansiering av förslagen enligt gällande finansieringsprinciper. Kommittén bör även analysera kortsiktiga och långsiktiga effekter som förslagen kan förväntas medföra, bl.a. vad avser reallöner och BNP. En analys bör även göras av hur ändrade regler påverkar olika grupper av företag och företagsformer, t.ex. företag i olika sektorer och i olika utvecklingsfaser samt företag av olika storlek. Vidare ska förslagens påverkan på den administrativa bördan för både företag och myndigheter redovisas. Effekten på företagens administrativa kostnader ska ses sammantaget för samtliga förslag med inriktningen att de ska minskas. De administrativa konsekvenserna av förslagen för Skatteverket och andra myndigheter ska belysas, liksom eventuella kostnadsökningar och finansiering av dessa. Utredaren ska särskilt redovisa hur förslagen påverkar jämställdheten mellan kvinnor och män i företagandet och arbetslivet.

Utredaren ska tillämpa 14, 15 och 15 a §§ i kommittéförordningen (1998:1474) för att ange kostnadsberäkningar och andra konsekvensbeskrivningar.

Redovisning av uppdraget

I ett delbetänkande, som ska lämnas senast den 31 januari 2012, ska kommittén lämna förslag på incitament för riskkapital. Vidare ska kommittén lämna förslag på skatteincitament för forskning och utveckling i ett delbetänkande som ska lämnas senast den 1 oktober 2012. För de förslag som kommittén lämnar i sina delbetänkanden ska finansiering presenteras genom förändringar av skatteregler inom området. Ett alternativ är bl.a. att undersöka möjligheten att utvidga de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna till externa förvärv.

Kommittén ska redovisa det slutliga uppdraget senast den 1 november 2013.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 2012

Kronologisk förteckning

1. Tre blir två! Två nya myndigheter inom utbildningsområdet. U.
2. Framtidens högkostnadsskydd i vården. S.
3. Skatteincitament för riskkapital. Fi.
4. Kompletterande regler om personuppgiftsbehandling på det arbetsmarknadspolitiska området. A.
5. Högskolornas föreskrifter. U.
6. Åtgärder mot fusk och felaktigheter med assistansersättning. S.
7. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2012 – långsiktig säkerhet, haverier och global utblick. M.
8. Skadeståndsansvar och försäkringsplikt vid sjötransporter – Atenförordningen och försäkringsdirektivet i svensk rätt. Ju.
9. Förmån och fälla – nyanländas uttag av föräldrapenning. A.
10. Läsarnas marknad, marknadens läsare – en forskningsantologi. Ku.
11. Snabbare betalningar. Ju.
12. Penningtvätt – kriminalisering, förverkande och dispositionsförbud. Ju.
13. En sammanhållen svensk polis. Ju.
14. Ekonomiskt värde och samhällsnytta – förslag till en ny statlig ägarförvaltning. Fi.
15. Plan för framtagandet av en strategi för långsiktigt hållbar markanvändning. M.
16. Att angöra en kulturbrygga – för stöd till nyskapande kultur. Ku.
17. Psykiatrin och lagen – tvångsvård, straffansvar och samhällsskydd. S.
18. Så enkelt som möjligt för så många som möjligt. – den mjuka infrastrukturen på väg. N.
19. Nationella patent på engelska? N.
20. Kvalitetssäkring av forskning och utveckling vid statliga myndigheter. U.
21. Här finns mer att hämta – it-användningen i småföretag. N.
22. Mål för rovdjuren. M.
23. Mindre våld för pengarna. Ku.
24. Likvärdig utbildning – riksrekryterande gymnasial utbildning för vissa ungdomar med funktionsnedsättning. U.
25. Enklare för privatpersoner att hyra ut sin bostad med bostadsrätt eller äganderätt. S.
26. En ny brottsskadelag. Ju.
27. Färdplan för framtiden – en utvecklad flygtrafiktjänst. N.
28. Längre liv, längre arbetsliv. Förutsättningar och hinder för äldre att arbeta längre. S.
29. Sveriges möjligheter att ta emot internationellt stöd vid kriser och allvarliga händelser i fredstid. Fö.
30. Vital kommunal demokrati. Fi.
31. Sänkta trösklar – högt i tak Arbete, utveckling, trygghet. A.
32. Upphandlingsstödet framtid. S.
33. Gör det enklare! S.
34. Nya påföljder + kort presentation. Ju.
35. Stärkt skydd mot tvångsåktenskap och barnåktenskap. Ju.
36. Registerdata för forskning. Fi.
37. Kulturmiljöarbete i en ny tid. Ku.
38. Minska riskerna med farliga ämnen! Strategi för Sveriges arbete för en giftfri miljö. M.
39. Vägar till förbättrad produktivitet och innovationsgrad i anläggningsbranschen + Bilagedel. N.
40. Innovationsstödande verksamheter vid universitet och högskolor: Kartläggning, analys och förslag till förbättringar – en preliminär delrapport. U.
41. Innovationsstödande verksamheter vid universitet och högskolor: Kartläggning, analys och förslag till förbättringar – slutbetänkande. U.

42. Bättre behörighetskontroll. Ändringar i förordningen (2006:196) om register över hälso- och sjukvårdspersonal. S.
43. Konsumenten i centrum – ett framtida konsumentstöd. Ju.
44. Hemliga tvångsmedel mot allvarliga brott. Ju.
45. Kvinnor och barn i rättens gränsland. U.
46. Dammsäkerhet. Tydliga regler och effektiv tillsyn. N.
47. Harmoniserat inkomstbegrepp. Möjligheter att använda månadsuppgifter i social- och arbetslöshetsförsäkringarna. S.
48. Maritim samverkan. Fö.
49. Tolkning och översättning vid straffrättsliga förfaranden. Genomförande av EU:s tolknings- och översättningsdirektiv. Ju.
50. Nystartszoner. Fi
51. Utvärdering av IPRED-lagstiftningen. Ju.
52. Bostadstaxering – avveckling eller förenkling. Fi.
53. AP-fonderna i pensionssystemet – effektivare förvaltning av pensionsreserven. Fi.
54. Återvinning av fartyg – underlag för ratificering av Hong Kong-konventionen. N.
55. En översyn av tryck- och yttrandefriheten. Del 1 och 2. Ju
56. Mot det hållbara samhället – resurseffektiv avfallshantering. M.
57. Tydligare regler om fri rörlighet för EES-medborgare och deras familjemedlemmar. Ju.
58. Stöd till dagstidningar på samiska och meänkieli. Ku.
59. Nya villkor för public service. Ku.
60. Avgifter på väg och elektroniska vägtullsystem. Fi.
61. Högre ersättning vid mastupplätelser. Ju.
62. Uppsägningstvister. En översyn av regelverket kring tvister i samband med uppsägning av arbetstagare. A.
63. Små företag – stora möjligheter med it. N.
64. Förstärkt försäkringstagarskydd. Fi.
65. Läsandets kultur. Ku.
66. Skatteincitament för forskning och utveckling. Fi.

Statens offentliga utredningar 2012

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

- Skadeståndsansvar och försäkringsplikt vid sjötransporter – Atenförordningen och försäkringsdirektivet i svensk rätt. [8]
- Snabbare betalningar. [11]
- Penningtvätt – kriminalisering, förverkande och dispositionsförbud. [12]
- En sammanhållen svensk polis. [13]
- En ny brottskadslag. [26]
- Nya påföljder + kort presentation. [34]
- Stärkt skydd mot tvångsäktenskap och barnäktenskap. [35]
- Konsumenten i centrum – ett framtida konsumentstöd. [43]
- Hemliga tvångsmedel mot allvarliga brott. [44]
- Tolkning och översättning vid straffrättsliga förfaranden. Genomförande av EU:s tolknings- och översättningsdirektiv. [49]
- Utvärdering av IPRED-lagstiftningen. [51]
- En översyn av tryck- och yttrandefriheten. Del 1 och 2. [55]
- Tydligare regler om fri rörlighet för EES-medborgare och deras familjemedlemmar. [57]
- Högre ersättning vid mastupplåtelse. [61]

Försvarsdepartementet

- Sveriges möjligheter att ta emot internationellt stöd vid kriser och allvarliga händelser i fredstid. [29]
- Maritim samverkan. [48]

Socialdepartementet

- Framtidens högkostnadsskydd i vården. [2]
- Åtgärder mot fusk och felaktigheter med assistansersättning. [6]
- Psykiatri och lagen – tvångsvård, straffansvar och samhällsskydd. [17]
- Enklare för privatpersoner att hyra ut sin bostad med bostadsrätt eller äganderätt. [25]
- Längre liv, längre arbetsliv. Förutsättningar och hinder för äldre att arbeta längre. [28]

- Upphandlingsstödet framtid. [32]
- Gör det enklare! [33]
- Bättre behörighetskontroll. Ändringar i förordningen (2006:196) om register över hälso- och sjukvårdspersonal. [42]
- Harmoniserat inkomstbegrepp. Möjligheter att använda månadsuppgifter i social- och arbetslöshetsförsäkringarna. [47]

Finansdepartementet

- Skatteincitament för riskkapital. [3]
- Ekonomiskt värde och samhällsnytta – förslag till en ny statlig ägarförvaltning. [14]
- Vital kommunal demokrati. [30]
- Registerdata för forskning. [36]
- Nystartszoner. [50]
- Bostadstaxering – avveckling eller förenkling. [52]
- AP-fonderna i pensionssystemet – effektivare förvaltning av pensionsreserven. [53]
- Avgifter på väg och elektroniska vägtullsystem. [60]
- Förstärkt försäkringstagarskydd. [64]
- Skatteincitament för forskning och utveckling. [66]

Utbildningsdepartementet

- Tre blir två! Två nya myndigheter inom utbildningsområdet. [1]
- Högskolornas föreskrifter. [5]
- Kvalitetssäkring av forskning och utveckling vid statliga myndigheter. [20]
- Likvärdig utbildning – riksrekryterande gymnasial utbildning för vissa ungdomar med funktionsnedsättning. [24]
- Innovationsstödjande verksamheter vid universitet och högskolor: Kartläggning, analys och förslag till förbättringar – en preliminär delrapport. [40]

Innovationsstödjande verksamheter vid universitet och högskolor; Kartläggning, analys och förslag till förbättringar – slutbetänkande. [41]

Kvinnor och barn i rättens gränsland. [45]

Miljödepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2012 – långsiktig säkerhet, haverier och global utblick. [7]

Plan för framtagandet av en strategi för långsiktigt hållbar markanvändning. [15]

Mål för rovdjuren. [22]

Minska riskerna med farliga ämnen! Strategi för Sveriges arbete för en giftfri miljö. [38]

Mot ett hållbart samhälle – resurseffektiv avfallshantering. [56]

Näringsdepartementet

Så enkelt som möjligt för så många som möjligt – den mjuka infrastrukturen på väg. [18]

Nationella patent på engelska? [19]

Här finns mer att hämta – it-användningen i småföretag. [21]

Färdplan för framtiden – en utvecklad flygtrafiktjänst. [27]

Vägar till förbättrad produktivitet och innovationsgrad i anläggningsbranschen + Bilagedel. [39]

Dammsäkerhet
Tydliga regler och effektiv tillsyn. [46]

Återvinning av fartyg
– underlag för ratificering av Hong Kong-konventionen. [54]

Små företag – stora möjligheter med it. [63]

Kulturdepartementet

Läsarnas marknad, marknadens läsare – en forskningsantologi. [10]

Att angöra en kulturbygga
– för stöd till nyskapande kultur. [16]

Mindre våld för pengarna. [23]

Kulturmiljöarbete i en ny tid. [37]

Stöd till dagstidningar på samiska och meänkieli. [58]

Nya villkor för public service. [59]

Läsandets kultur. [65]

Arbetsmarknadsdepartementet

Kompletterande regler om personuppgiftsbehandling på det arbetsmarknadspolitiska området. [4]

Förmån och fälla – nyanländas uttag av föräldrapenning. [9]

Sänkta trösklar – högt i tak
Arbete, utveckling, trygghet. [31]

Uppsägningstvister. En översyn av regelverket kring tvister i samband med uppsägning av arbetstagare. [62]