

Datum
2025-05-08

Dnr
174-25/AF
Fi2025/00069

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Delbetänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (SOU 2025:2)

Sammanfattning

Forskarskattenämnden berörs inte av de förslag som utredningen lämnat angående FoU-avdraget och avstår därför från att lämna några synpunkter i den delen.

Forskarskattenämnden tillstyrker i huvudsak förslagen angående förändringarna av expertskattereglerna men konstaterar att en del nya gränsdragningsfrågor och kontrollproblem uppstår genom de föreslagna reglerna.

Nämnden anser att kravet på svensk arbetsgivare bör slopas eller justeras samt avstyrker en särskild övergångsbestämmelse för höjningen av den skattefria andelen av ersättningen.

12.3 Utvärderingar av expertskattereglerna

Tillväxtanalys föreslår i sin rapport (2014:15) ”Expertskatten – vilken effekt har den?” att Forskarskattenämnden ges ett tydligt uppföljningsansvar och mandat att samla in relevanta uppgifter samt resurser för att digitalisera processen.

Forskarskattenämnden instämmer i behovet av uppgifter för att möjliggöra en meningsfull uppföljning av reglerna. Att Skatteverket, som är nämndens värdmyndighet, tillhandahåller digitala verktyg är dock en förutsättning och det måste noga övervägas vilka uppgifter som behövs för framtida utvärderingar. Det bör inte läggas på sökanden att lämna ett stort antal uppgifter i ansökan som inte är nödvändiga för att pröva arbetstagarens möjlighet till skattelättnader.

13.2.2 Ett nytt sätt att beräkna tillämpningstiden

Forskarskattenämnden motsätter sig inte förslaget men befarar att det kan uppstå kontrollproblem. Vissa uttalanden i författningskommentaren kan också förtydligas.

Kontrollproblem

Genom förslaget uppkommer en ytterligare fråga att bedöma i samband med att ansökan om skattelättnader prövas, nämligen om en sökande som tidigare har haft skattelättnader har tillämpningstid kvar att utnyttja. Forskarskattenämnden har emellertid inga uppgifter om hur lång tid ett tidigare beslut om skattelättnader faktiskt har tillämpats.

Av 6 § andra stycket lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden, FSNL, framgår att ansökan ska innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden ska kunna pröva ansökan. Utgångspunkten bör då vara att ett tidigare beslut har tillämpats under hela dess giltighetstid och att det är upp till sökanden att visa att skattelättnaden har tillämpats under kortare tid. Internationellt rörlig personal kan dock inte förutsättas ha sparat deklaraionsuppgifter eller lönespecifikationer från arbetet i Sverige för så lång tid tillbaka som kan bli aktuellt.

Sökanden – alternativt nämnden med längre handläggningstid som följd – kan därför behöva inhämta uppgifter från Skatteverket. Det kan emellertid vara fråga om en kontroll av tillämpningen från det att nuvarande regler infördes 2001 och det är oklart i vilken utsträckning Skatteverket har tillgång till relevanta uppgifter. Skyldighet för alla arbetsgivare att månatligen redovisa individuppgifter infördes exempelvis först 2019 (SFS 2017:387).

Författningskommentaren

I den föreslagna lagtexten finns ingen hänvisning till kalenderår vilket bör innebära att det är möjligt att tillämpa skattelättnader under 84 månader. I författningskommentaren (s. 360) anges dock att om en person beskattats med lättnad enligt ett beslut om slutlig skatt för ett år ska detta år räknas med i den sammanlagda tiden. Detta även om beskattningen senare ändras på den skattskyldiges initiativ.

Passagen kan skapa osäkerhet om ett år ska räknas av från tillämpningstiden även om personen arbetat och utnyttjat skattelättnaderna endast ett fåtal månader under ett visst beskattningsår. Om avsikten är att förtydliga att arbetstagaren inte genom att begära omprövning av tidigare beslut om slutlig skatt ska kunna frigöra tillämpningstid som personen bedömer skulle vara till större nytta ett senare år bör detta framgå tydligare.

13.3.2 Ersättningsnivån ska utgå från inkomstbasbeloppet

Forskarskattenämnden uppfattar att en beloppsgräns som utgår från inkomstbasbeloppet är mest rättvisande för en regel som utgår från löneläge och tillstyrker därför förslaget.

Nackdelar utöver vad som framförts i betänkandet är att lagtexten kompliceras eftersom inkomstskattelagen (1999:1229), IL, saknar sådan definition av inkomstbasbelopp som finns för prisbasbelopp i 2 kap. 27 § IL samt att med den aktuella kvoten på en och en tiondel kommer beloppsgränsen bestämmas till tiotal kronor istället för hela femtiotal.

13.4.3. Kompetensregeln ska endast omfatta personer som arbetar med FoU

Forskarskattenämnden invänder inte mot att grunderna expert och nyckelperson avvecklas men uppmärksammar följande.

Genom förslaget uppstår en ny gränsdragningsfråga. Med nuvarande möjlighet att få skattelättnader även för andra specialistuppgifter har nämnden inte behövt bedöma särskilt om sökanden arbetar med utvecklingsuppgifter. Gränsdragningen kring vad som utgör sådana uppgifter kommer att bli en ny och central del i nämndens prövning.

Att grunden för skattelättnader kopplas till samma begrepp som finns i 16 kap. 9 § IL kommer medföra begränsad ledning till bedömningen. Den praxis som finns i den delen avser kopplingen till företagets verksamhet och inte om det som avdraget avser utgör forskning och utveckling.

En osäkerhet kan därför förväntas angående i vilken utsträckning visst arbete kan kvalificera för skattelättnader som utvecklingsuppgifter. Det kan till exempel avse i vilken utsträckning konstruktion och implementering av produktionsprocesser utgör ett systematiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskapliga kunskaper.

Det kan också påpekas att när möjligheterna att bevilja skattelättnader till andra experter och nyckelpersoner upphör, försvinner också ett stöd för främst start-ups och andra mindre företag att attrahera kompetens inom områden som faller utanför forskning och utveckling men som fortfarande kan vara av stor vikt för svensk ekonomi. Sådana företag kan ha begränsade resurser eller en incitamentsbaserad ersättningsmodell som medför att de inte kan utnyttja den lägre beloppsgränsen som infördes den 1 januari 2025.

13.4.4 Kompetenskravet

Forskarskattenämnden tillstyrker att ett uttryckligt krav på kompetens ska framgå av lagtexten. Angående nivån har nämnden följande kommentarer.

För disputerade personer inom forskning och utveckling förutom postdoktorer innebär den valda nivån ingen förändring mot nämndens hittillsvarande praxis. För personer med annan akademisk examen innebär däremot totalt åtta års utbildnings- och yrkeserfarenhet generellt en sänkning av kompetenskravet. Jämfört med nuvarande praxis sänks kravet på yrkeserfarenhet med ca hälften. Det är oklart i vilken utsträckning det är motiverat att personer med begränsad erfarenhet och specialisering beviljas skattelättnader.

Förhållandet att endast erfarenhet med tydlig relevans ska beaktas (s. 358) ställer krav på att sökanden kan visa på och förklara denna relevans när det inte är fråga om motsvarande arbete i samma bransch. Reglerna kan fortsatt upplevas oförutsebara om sökanden är osäker på hur relevansbedömningen görs av Forskarskattenämnden.

13.5.2 Kravet på svensk arbetsgivare

Forskarskattenämnden avstyrker att kravet på svensk arbetsgivare i inkomstskattelagen behålls.

Kammarrätten i Stockholm har i dom den 24 februari 2025 i mål nr 2599-24 avgjort frågan om vilket bolag som ska anses som den enskildes arbetsgivare vid tillämpningen av 11 kap. 22 § IL. Skatteverket har inte överklagat domen.

Av domen följer att det arbetsgivarbegrepp som gäller vid tillämpningen av de materiella reglerna om skattelättnader i inkomstskattelagen skiljer sig från den innebörd som gäller i förfarandet vid ansökan och beslut om skattelättnader (1 § andra stycket lagen [1999:1305] om Forskarskattenämnden).

Att samma begrepp inom en avgränsad beskattningsfråga har olika innebörd är problematiskt. Det bidrar inte till att reglerna om skattelättnad blir lättillämpade och konkurrenskraftiga. Eftersom det är den som betalar ut ersättningen till arbetstagaren som har störst intresse av beslutet för att kunna göra rätt avdrag för preliminärskatt vore det också mindre lämpligt att ändra definitionen i förfarandereglererna.

Vid bedömningen enligt gällande regler förutsätts också Forskarskattenämnden, ibland i första hand på arbetstagarens uppgifter i dennas ansökan, ta ställning till om ett utländskt företag ska anses ha fast driftställe i Sverige. Det är en fråga som Skatteverket har bättre förutsättningar att bedöma vid prövning av det utländska företagets beskattning.

Nuvarande krav på svensk arbetsgivare i 11 kap. 22 § bör därför slopas. Tas kravet bort helt innebär det också att den föreslagna lagtextens struktur kan justeras och undantagen från den så kallade tioårskarensen (vistelsekravet) förtydligas i punkter.

I annat fall bör man i det fortsatta lagstiftningsarbetet överväga en alternativ utformning som undviker arbetsgivarbegreppet. Det avgörande bör vara att arbetet utförs i Sverige och i någon mening gynnar svensk industri och forskning.

13.5.4–5 Vistelsekravet och undantag

Forskarskattenämnden tillstyrker förslaget och välkomnar särskilt att undantaget för tidigare vistelser med skattelättnader medför att det finns stöd i lagtexten för så kallade byten av arbetsgivare (betänkandet avsnitt 11.4.6). Förslaget till undantag för tidigare forskningsvistelser bör däremot förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

I förslaget används ett begrepp, ”forskare”, som inte definieras eller i övrigt förekommer i aktuella bestämmelser. Av författningskommentaren framgår att det som avses är en sedvanlig forskartjänst och att tjänsten kan innefatta såväl forskning som undervisning (s. 359).

Det framgår inte närmare av betänkandet vad som avses med en sedvanlig forskartjänst. Enligt Forskarskattenämndens erfarenhet använder sig lärosäten av en mängd anställningstitlar och det kan skapa osäkerhet för både enskilda sökande och nämnden vilka tidigare arbeten som omfattas av undantaget.

Vad som avses med sedvanlig forskartjänst bör förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. I sammanhanget bör det också klargöras om det krävs att en viss andel av arbetet har avsett forskning eller om även anställningar med så gott som uteslutande undervisning omfattas.

13.6.2 Ansökningstiden förlängs till sex månader

Forskarskattenämnden har inga synpunkter på att ansökningsfristen förlängs. Samma gränsdragningsfrågor kommer att uppstå som enligt gällande regler om när arbetet i vissa fall ska anses påbörjat.

I det oreglerade tillstånd som hittills gällt avseende byte av arbetsgivare har inte någon ansökningsfrist tillämpats. Även en ansökningsfrist på sex månader kommer alltså i praktiken innebära en skärpning för den gruppen.

14.2.2. Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Forskarskattenämnden avstyrker en särskild övergångsbestämmelse för höjningen av den skattefria andelen av ersättningen.

Enligt Forskarskattenämndens bedömning bör utgångspunkten vara att företag som är i behov av nödvändig utländsk kompetens eftersträvar att rekrytera och få nytta av denna i organisationen så snart som möjligt. Det framgår inte att risken för uppskjutna anställningar är så stor att det är motiverat att komplicera ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna. (Jämför utökad tillämpningstid från tre till fem år som infördes under covid-19-pandemin och sådana regler därför kunde vara motiverade.)

15.2.1 Konsekvensanalys

Forskarskattenämndens bedömning är att den nyligen sänkta beloppsgränsen på längre sikt medför en ansevärd ökning av antalet ansökningar på ersättningsnivån och endast en marginell minskning av ansökningar på grund av kompetens.¹ Med tydligare regler och något sänkta kompetenskrav kan de nu föreslagna reglerna därtill medföra en viss ökning av ansökningar på den grunden.

I övrigt instämmer Forskarskattenämnden inte i utredningens antagande om att handläggningstiden kan komma att minska i många ärenden som gäller kompetensregeln eftersom kraven för personer med doktorsexamen sänks. För andra än postdoktorer, till exempel disputerade personer inom industrin, medför förslaget inte någon reell sänkning av kraven. Tvärtom kan handläggningstiden i stället öka något eftersom det för denna

¹¹ På ett mycket begränsat underlag har antalet ansökningar på kompetensgrund visserligen sjunkit sedan den 1 januari 2025 jämfört med genomsnittet för motsvarande period de tre föregående åren. Minskningen motsvaras emellertid av en lika stor minskning av ansökningar från ett fåtal företag som i stort sett avslutat den expansion de genomgått de föregående åren.

kategori kan tillkomma en bedömning av om arbetet avser utveckling (jämför ovan om 13.4.3–4).

Nämnden instämmer annars i att den förmodade främsta ökningen av handläggningstiden avser beräkning av tillämpningstiden och kontroll av tidigare beslut om skattelättnader. I synnerhet då nämndens kansli för närvarande saknar tillräckligt IT-stöd för diarieföring och ärendehantering. Därutöver ersätts vissa av dagens bedömningar av nya, såsom vad som utgör utveckling och en närmare bedömning av hur relevant viss erfarenhet är. Det antas inledningsvis kunna leda till något längre handläggningstider.

Lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

Av 2 § framgår att fyra ledamöter och dess ersättare i nämnden ska ha särskild insikt i företagslednings-, forsknings- eller produktutvecklingsfrågor. Dessa utnämns efter förslag av Svenskt Näringsliv, Vetenskapsrådet och Verket för innovationssystem.

Då företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition inte längre ska utgöra grund för skattelättnader bör ”företagslednings-” strykas ur lagtexten.

Det kan dock finnas skäl att behålla samma antal ledamöter och ersätta ledamot och ersättare med särskild insikt i företagsledningsfrågor med ytterligare kompetens inom utvecklingsfrågor. Gränsdragningen kring vad som utgör utvecklingsuppgifter kan som ovan nämnts förväntas bli viktigare vid nämndens prövning (se 13.4.3). Förslag till sådan ledamot och ersättare skulle kunna lämnas av Svenskt Näringsliv eller Verket för innovationssystem

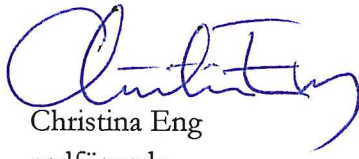
Utöver de i huvudsak redaktionella ändringar som utredningen föreslår vill Forskarskattenämnden påpeka att ändring från ”skall” till ”ska” är påkallat även i 2, 7 och 8 §§.

Övriga frågor

Forskarskattenämnden konstaterar avslutningsvis att det finns ett fortsatt behov av översyn av förfarandet för ansökan om skattelättnader. Det gäller *exempelvis* Skatteverkets partsställning och sekretessen (se vidare Forskarskattenämndens remissvar med anledning av SOU 2024:37, Fi2024/01268).

Dnr
174-25/AF

För Forskarskattenämnden



Christina Eng
ordförande

I avgörandet deltog Christina Eng, Claes Hammarstedt, Arne Johansson,
Göran Marklund och Eva Östman Johansson.

Håkan Gustavsson föredrog ärendet.