

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

Er referens/dnr: Fi2025/00069

Stockholm, 2025-05-09

Remissyttrande

Remiss av delbetänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling (SOU 2025:3)

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på betänkandet.

Inledning

Näringslivet står för över 70 procent av den totala finansieringen av forskning och utveckling (FoU) i Sverige, och företagens investeringar uppgick till 140 miljarder kronor under 2022. Trots dessa betydande investeringar har näringslivets FoU som andel av BNP minskat de senaste 20 åren.¹ Det är därför avgörande att de skattemässiga incitament som erbjuds svenska företag fungerar väl och därigenom kan bidra till att öka Sveriges internationella konkurrenskraft. I det remitterade betänkandet finns förslag på förändringar avseende reglerna om FoU-avdraget och expertskatten.

NSD ställer sig i stort positiv till de remitterade förändringarna och välkomnar ett genomförande av dessa. De remitterade förslagen har potential att tillse att reglerna blir mer rättssäkra, förutsebara och konkurrenskraftiga i en internationell kontext. En förutsättning för att detta ska uppnås är dock att de tillämpande myndigheterna ges tillräcklig ledning i lagstiftningsarbetet för att säkerställa en näringslivsorienterad och dynamisk rättstillämpning.

I remissvaret kommenteras först de föreslagna ändringarna av FoU-avdraget och därefter förslagen gällande expertskatten.

¹ [En ny politik för en ny tid](#), Svenskt Näringslivs inspel till Forskningsproposition 2024, 23 juni 2023.

En översyn av FoU-avdraget

I betänkandet konstateras att ett mål vid införandet av FoU-avdraget var att reglerna skulle vara enkla och tydliga, men i stället har reglerna för avdraget visat sig vara mycket svåra att tolka och tillämpa för såväl företag som Skatteverket. Utifrån den utvärdering som gjorts av regelverket drar utredningen slutsatsen att reglerna till och med är så svårtillämpade att de riskerar att motverka sitt syfte genom att företag avstår från att öka sina FoU-investeringar.

I betänkandet utpekas, som bidragande till komplexiteten, nedanstående områden:

- Begreppet utveckling är otydligt. Det gäller bland annat kravet på att utvecklingsarbete ska bygga på forskningsresultat och huruvida en produkt är ny eller väsentligt förbättrad.
- De krav på underlag som enligt praxis ställs upp för att få FoU-avdrag är i praktiken inte ändamålsenliga, eftersom underlagen i sig inte ger någon egentlig indikation på om det faktiskt har bedrivits FoU-arbete. Detta gäller i synnerhet kravet på att utvecklingsarbetet ska bygga på resultatet av forskning samt att FoU-arbetet bedrivits systematiskt.

Denna analys av tillämpningen av dagens regelsystem som görs i betänkandet visar att de nuvarande definitionerna innebär att prövningen av rätten till FoU-avdrag ofta riktas in på frågor som är svåra för företagen att bevisa, även om företagen faktiskt utfört FoU-arbete. I betänkandet dras slutsatsen att det finns skäl att förändra definitionerna så att rätten till avdrag i högre grad kan bevisas.

Följande förändringar föreslås:

- Forskning respektive utveckling ska alltså var två olika begrepp men definitionerna ska förtydligas och utvidgas,
- kravet på att arbetet ska bedrivas systematiskt och kvalificerat tas bort, (gäller såväl begreppet forskning som utveckling),
- en ny definition av begreppet utveckling,
- ett ändrat arbetstidskrav,
- en remissmöjlighet för Skatteverket.

Nya definitioner av begreppen forskning och utveckling

Utredningens förslag: Forskning ska definieras som arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap. Utveckling ska definieras som arbete med att i kommersiellt syfte ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem.

NSD delar den problembild avseende FoU-avdraget som återfinns i betänkandet och nya definitioner av begreppen är enligt NSD nödvändiga för att bryta med den nuvarande rättstillämpningen. NSD tillstyrker förslaget.

De föreslagna definitionerna innebär fler förändringar och det är positivt att rekvisit som är svåra för företagen att bevisa – kravet på att arbetet bedrivs systematiskt och kvalificerat

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

samt att utveckling måste bygga på resultatet av forskning - men som inte säger något om företaget bedriver reellt FoU-arbete tas bort.

Enligt det remitterade förslaget förutsätter utvecklingsarbetet att man försöker finna nya eller förbättrade varor genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem.

Enligt betänkandet är en lösning ny om den inte är allmänt tillgänglig, det vill säga om den inte offentliggjorts på något sätt. NSD vill här påpeka att det därmed är fråga om utveckling fram till en lösning är allmänt tillgänglig. Antag att bolag A arbetar med att ta fram en ny revolutionerande byggnadsteknik avseende brandskydd och bolag B samtidigt arbetar med samma idé och sedermera erhåller patent på lösningen. Arbetet i bolag A är då alltså utveckling i FoU-avdragets mening fram till dess att bolag B:s patent tillkännages.

Även med de föreslagna definitionerna ser NSD risk för att det kan uppkomma gränsdragningsproblem och bevisvårigheter för företagen. För att syftet med lagstiftningen ska fullföljas, att främja forskning och utveckling, får bevisbördan för företagen inte drivas för långt. Det kan inte krävas att skattejuristerna hos Skatteverket och domstolarna fullt ut måste förstå den underliggande tekniska problematik som företagen försöker lösa genom sitt FoU-arbete.

Ett särskilt problem med nuvarande lagstiftning är att det har varit och alltså är svårt att få FoU-avdrag för mjukvaruutveckling. I betänkandet lyfts detta och slutsatsen är att denna problematik inte ska särregleras utan mjukvaruutveckling ska prövas på samma sätt som annan FoU-utveckling. Istället gör en del förtydliganden i hur prövningen ska göras i frågan. NSD ställer sig bakom denna lösning men vill poängtera att det finns ett behov av en rättstillämpning som fångar mjukvaruområdets komplexitet, särskilt med beaktande av den snabba teknologiska utvecklingen inom området, och detta behöver framhållas tydligare i den fortsatta beredningen.

Just med hänsyn till den snabba teknologiska utveckling som sker och därmed behovet av en dynamisk rättsutveckling är NSD positiv till att betänkandet till skillnad från de nuvarande förarbetena, ger tydligare riktlinjer för hur bedömningen ska göras, och att större hänsyn kan tas till ett helhetsperspektiv utan att företaget behöver styrka alla detaljer på mikronivå. Det är också viktigt att man i den fortsatta beredningsprocessen utvecklar dessa riktlinjer ytterligare utifrån inkomna synpunkter från remissinstanserna.

FoU-avdragets utformning och storlek

Utredningens bedömning: Taket för avdraget och beräkningen av detta tak bör inte ändras. Storleken på avdraget ska inte kopplas närmare till enskilda personer som arbetar med forskning eller utveckling.

Utredningens förslag: Det s.k. arbetstidvillkoret ska förenklas genom att kravet på att en person ska ha arbetat minst 15 timmar per månad med forskning eller utveckling slopas.

NSD tillstyrker utredningens förslag att arbetstidvillkoret ska förenklas. NSD ställer sig även positiv till att det i betänkandet förtydligas att villkoret kan uppfyllas även utan att fullständigt underlag i form av exempelvis tidrapporter presenteras, förutsatt att företaget kan göra sannolikt att FoU-arbete har utförts och att detta arbete krävt ett visst antal personer. Det är även positivt att man förtydligar att bedömningen av om en person har utfört FoU-arbete

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

börs görs utifrån det arbete som personen utfört under en längre tidsperiod än en enskild kalendermånad, exempelvis under ett helt år.

Den absoluta majoriteten av den kritik som riktats mot FoU-avdraget avser, enligt vad NSD erfarit, tillämpningen av de materiella rekvisiten. Således är det framför allt denna problematik som måste prioriteras och lösas. Med hänsyn till att det idag är väldigt få företag som gör FoU-avdrag upp till dagens takbelopp samt med hänsyn till det tilläggsdirektiv som utredningen erhållit kan frågan om taket för avdraget och beräkningen av detta tak aktualiseras i framtiden.

Förfarandefrågor

Utredningens bedömning: FoU-avdrag ska göras på samma sätt som tidigare, utan något krav på att avdrag får göras först efter en godkänd ansökan eller en registrering. Det ska inte införas en möjlighet till förhandsbesked i fråga om rätten till FoU-avdrag.

Utredningens förslag: Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om detta krävs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling. Sekretess ska gälla för de uppgifter som lämnas från Skatteverket till den myndighet som ska lämna ett yttrande.

En av de frågor som skulle ses över enligt utredningsdirektivet var om förfarandet kring FoU-avdraget skulle ändras. Slutsatsen i betänkandet är att några förändringar inte ska göras, inte heller ska det införas en möjlighet att erhålla ett bindande förhandsbesked.

Att utforma rättssäkra, förutsebara och ändamålsenliga definitioner i lagstiftningen är enligt NSD prioriterat. Att utforma ett nytt system för ansökan eller ändrad instansordning är ett resurskrävande arbete och NSD delar utredningens slutsats att FoU-avdraget även i framtiden bör göras i skattedeklarationen utan ytterligare krav på godkänd ansökan eller registrering.

Förslagets nya definitioner av begreppen forskning och utveckling samt ändrade arbetstidkrav leder förhoppningsvis till en mer ändamålsenlig och förutsebar tillämpning av regelsystemet. Men med hänsyn till de svårigheter som såväl företag som Skatteverket har upplevt med regelsystemet måste det finnas en beredskap från lagstiftarens sida att ompröva instansordningen eller möjligheten till förhandsbesked om lagändringen inte får önskad effekt. Frågan om möjligheten till förhandsbesked skulle även kunna omhändertas inom ramen före en eventuell översyn av förhandsbeskedsinstitutet som sådant.

Även med en ny materiell innebörd av reglerna kvarstår dock den grundläggande problematiken med reglerna, att Skatteverket saknar kompetens i fråga om tekniska bedömningar som kan behöva göras i ärenden om FoU-avdrag. NSD ställer sig därför positivt till att förslaget att Skatteverket ska begära in yttrande från annan myndighet om det krävs för att avgöra om visst arbete är forskning eller utveckling. NSD noterar dock att detta inte är ett remisstvång utan det är Skatteverket själva som har att avgöra om en sådan remiss behövs. En rimlig presumtion borde dock enligt NSD vara att om det företag som gjort FoU-avdrag anser att en remiss bör inhämtas ska det åligga Skatteverket att efterfölja denna begäran. En sådan begäran bör bara avslås om det är uppenbarligen obehövligt och om FoU-avdraget nekas bör det i avslagsbeslutet även anges varför ett remissförfarande ansågs obehövligt.

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

Ett rimligt antagande är att i de flesta fall kommer yttranden sannolikt att inhämtas från Patent- och registreringsverket. NSD vill här poängtera att det är viktigt för besvarande myndighet att ha i åtanke att yttrandet inte ska basera på de krav som ställs vid en patentansökan och detta behöver framhållas tydligare i den fortsatta beredningen.

Sammanfattning

Det är svårt att i lagtext skapa förutsebara och rättssäkra definitioner av begreppen forskning och utveckling, vilket erfarenheter från både Sverige och andra länder visar. Det ligger därför i sakens natur att det alltjämt kommer finnas ett stort mått av tolkningsutrymme om ett utfört arbete är FoU eller inte. I slutänden är det de tillämpande myndigheternas agerande som blir avgörande. För att utredningens föresats ska lyckas – att reglerna ska uppfattas som enkla, rättssäkra samt stimulera till nya FoU-investeringar – krävs det att de tillämpande myndigheterna använder en dynamisk tolkning som följer samhällsutvecklingen. Myndigheterna måste också ha förmåga att förstå och ta hänsyn till näringslivets perspektiv, vilket är avgörande för att skapa ett regelverk som fungerar i praktiken.

Betänkandets mer näringslivsinriktade synsätt banar dock väg för ett mer ändamålsenligt regelverk som bättre kan uppfylla sitt syfte – att stärka incitamenten för svenska företag att investera i FoU. NSD tillstyrker därför samtliga remitterade förändringar gällande FoU-avdraget och anser att dessa ska genomföras.

En översyn av expertskattereglerna

Av betänkandet framgår att expertskattereglerna delvis är svåra att tillämpa, detta gäller framför allt tillämpningen av kompetensregeln. Det har uttryckts att regeln har en vag utformning och dess tillämpning upplevs som oförutsebar. Även om Forskarskattenämnden utvecklat en egen praxis är det mycket svårt att veta om en ansökan med stöd av kompetensregeln kommer att bifallas.

Det remitterade betänkandet innehåller således flera föreslagna förändringar av expertskattereglerna som syftar till att reglerna ska bli tydligare, mer förutsebara och därtill öka Sveriges internationella konkurrenskraft.

Remitterade förslag

Utredningens förslag: Den skattefria andelen av ersättningen för arbetet i Sverige ska höjas till 30 procent. Tillämpningstiden för skattelättnaderna ska fortfarande uppgå till sju år, men ska kunna delas upp i olika perioder.

NSD tillstyrker förslaget att höja den skattefria andelen av ersättningen till 30 %, detta medför att de svenska reglerna blir mer konkurrenskraftiga.

I betänkandet föreslås att beräkningen av tillämpningstiden ändras och att kopplingen till när vistelsen i Sverige påbörjas slopas. Ändringen innebär att tillämpningstiden för expertskattereglerna kan delas upp under flera olika vistelser i Sverige, dock sammanlagt högst sju år av en persons liv. Enligt förslaget ska tillämpningstiden för en viss person påbörjas när expertskattereglerna första gången tillämpas. Enligt NSD måste det förtydligas hur/på vilken nivå tillämpningstiden ska räknas. Om expertskatt tillämpas på decemberlönen,

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

framstår det för NSD som orimligt att ett av de sju åren skulle ha förbrukats. Med hänsyn till att tillämpningen av expertskatten framgår av arbetsgivardeklarations individuppgift är enligt NSD en lämplig beräkningsperiod varje kalendermånad vilket skulle ge en maximal tillämpningstid om 84 månader.

Utredningens förslag: Beräkningen av ersättningsnivån för att omfattas av beloppsregeln ska utgå från årets inkomstbasbelopp i stället för prisbasbeloppet.

NSD tillstyrker förslaget.

Utredningens förslag: Expertskattelättnader ska även fortsättningsvis kunna beviljas för personer med en lön som är lägre än ersättningsnivån i beloppsregeln. Kompetensregeln ska dock förenklas och förtydligas genom att skattelättnader endast ska kunna beviljas för personer vars arbete till väsentlig del avser forskning eller utveckling. Regeln gäller endast om arbetstagaren har en doktorsexamen eller motsvarande erfarenhet som är av betydelse för arbetsuppgifterna. Däremot ska det inte krävas att det finns betydande svårigheter att rekrytera en jämförbar person i Sverige.

NSD tillstyrker förslaget att kompetensregeln utformas på sådant sätt att samtliga personer med doktorsexamen eller motsvarande erfarenhet och som till väsentlig del arbetar med forskning och utveckling kan beviljas expertskatt. Genom att förtydliga att det "räcker" med en avlagd doktorsexamen överensstämmer de svenska reglerna exempelvis med vad som gäller i Danmark. Reglerna blir därmed mer internationellt konkurrenskraftiga. Enligt NSD:s uppfattning är det dock viktigt att inte endast personer med en akademisk bakgrund kan erhålla expertskatt. Att även personer med motsvarande erfarenhet kan erhålla expertskatt är viktigt, särskilt för innovativa företag inom nya branscher och teknologier. Det förtydligande som finns i författningskommentaren om vad som avses med motsvarande erfarenhet är bra och en förutsättning för att lagstiftningen ska bli klar och tydlig.

Att det i lagtext uttryckligen regleras att samtliga personer med en kvalificerad bakgrund som arbetar inom FoU utgör enligt NSD en välkommen utvidgning som även ökar förutsebarheten i systemet. Det borgar i sin tur för att reglerna blir ett incitament inför ett beslut om att flytta till Sverige och inte en belöning i efterhand.

NSD avstyrker dock att kompetensregeln enligt det remitterade förslaget **endast** kommer att omfatta personer som arbetar med FoU. Den föreslagna avgränsningen skulle medföra att vissa kategorier som i dag kan erhålla skattelättnad inte skulle omfattas om det remitterade förslaget genomförs utan justering. Nyckelpersoner samt personer med specialistkunskaper men som inte arbetar inom FoU skulle enligt förslaget uteslutas från skattelättnad. Det är svårt att avgöra vilka effekter som skulle uppstå av den föreslagna inskränkningen i tillämpningsområdet eftersom det idag inte finns någon anledning att pröva om en person arbetar med just FoU-uppgifter eller inte. Klart är dock att vissa personer som idag kvalificerar för expertskatt inte kommer göra det med den föreslagna förändringen. Det gäller exempelvis personer med expertkompetens inom anläggning av stora infrastrukturprojekt eller personer med teknisk expertkompetens som är verksamma på produktionssidan. Detta gäller särskilt inom sådana sektorer där löneläget inte medför att personer inte kan kvalificera till expertskatt enligt beloppsregeln.

Bristen på kompetens och svårigheten att rekrytera är en av företagens största utmaningar, såväl nu som i framtiden. Utmaningen att hitta rätt kompetens finns i hela landet och i alla

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S

S K A T T E -

D E L E G A T I O N

typer av företag. Det är många olika former av kompetens som efterfrågas; allt ifrån personer med eftergymnasial utbildning från yrkeshögskolor till spjutspetsforskare etc. I många fall finns inte kompetensen i Sverige, utan företag behöver konkurrera på den internationella marknaden.

Som anges ovan ställer sig NSD positiv till den föreslagna utvidgningen av kompetensregeln till att omfatta allt FoU-arbete, (förutsatt kvalificerad bakgrund). Den innebär såväl ett förtydligande som en förenkling. NSD motsätter sig däremot att det skulle vara en förenkling att bort personalkategorier som i dag berättigar till expertskatt. Förslaget innebär visserligen en något mindre omfattande lagstiftning men det gör det inte enklare för företagen att rekrytera angelägen nyckelkompetens, vilket är det väsentliga syftet med reglerna. Konkurrenskraften jämfört med andra länder ökar inte heller genom den föreslagna förändringen.

Enligt NSD bör därför dagens regler i 11 kap 22§ punkten 1 samt punkt 3 behållas i nuvarande utformning. För att underlätta tillämpningen av reglerna och öka inslaget av incitament i systemet kan Forskarskattenämnden ges ett uppdrag att utge mer tydliga riktlinjer/ställningstaganden för hur nämnden tillämpar dessa bestämmelser.

Förslaget innebär att Forskarskattenämnden i framtiden, förutsatt att betänkandets förslag leder till lagstiftning, kommer få i uppgift att avgöra om ett arbete utgör FoU-arbete eller inte. En bedömning som inte görs idag. Enligt förslaget ska samma begrepp som finns i 16 kap § IL används. Den praxis som finns gällande den bestämmelsen avser framför allt kopplingen till företagets verksamhet och ger ingen större ledning för tolkningen av begreppet.

Utredningens förslag: Kravet på att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare ska tas bort. Detsamma gäller kravet på att arbetstagaren ska ha för avsikt att vistas i Sverige under högst sju år. Tiden som en arbetstagare inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige (vistelsekravet) ska förlängas från fem till tio kalenderår. Personer som har vistats i Sverige för arbete för vilket expertskattelättnader har beviljats eller för arbete som forskare vid ett lärosäte ska dock undantas från vistelsekravet. Undantaget för arbete som forskare ska endast gälla vistelser under högst tre av de tio senaste kalenderåren.

NSD ställer sig positiva till föreslagen men konstaterar att tio kalenderår är en avsevärd tidsrymd. Enligt NSD bör det i den fortsatta beredningen även undersökas möjligheten att ha skilda vistelsekrav för svenska respektive andra nationaliteter.

Utredningens förslag: Fristen för att ansöka om expertskattelättnader ska förlängas till sex månader

NSD tillstyrker förslaget

Finansiering

I betänkandet uppskattas kostnader till varaktigt 1,05 miljarder kronor och föreslås finansieras genom en höjning av den allmänna löneavgiften.

NSD avstyrker förslaget och anser att till den del förslagen kräver finansiering bör detta hämtas inom ramen för allmänna reformutrymmet eller statsbudgetens utgiftssida. Reformutrymmet ska ses som en investering i att öka det framtida FoU-drivna

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

skatteunderlaget i Sverige. Det finns många goda internationella exempel på att detta. Sverige har idag en hög skattekostnad för arbetskraft och finansieringsförslaget innebär en generell fördyring för arbetskraft. Med hänsyn till dagens ekonomiska situation är detta mycket olämpligt. Finansieringsförslaget skulle även kunna innebära att ett företag som man vill gynna genom bättre regler för forskning och utveckling får en total högre arbetskraftskostnad beroende på hur relationen är mellan personal som omfattas av skatteincitamenten och annan personal.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Johan Fall

Katarina Bartels