

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Delbetänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (SOU 2025:3)

Fi2025/00069

1 Sammanfattning

Skatteverket delar inte utredningens bedömning vad gäller förfarandet för FoU-avdraget. Reglerna är komplexa och svårtillämpade och innebär att Skatteverket behöver göra komplicerade tekniska bedömningar som ligger långt utanför Skatteverkets ordinarie kompetens. Skatteverket förordar därför ett förfarande som innebär att den materiella prövningen av FoU-avdraget görs av en annan myndighet med särskild kompetens inom forskning och utveckling.

Skatteverket har i övriga delar inga invändningar mot att förslagen genomförs, men lämnar vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller bl.a. förslag på ändringar av lagtext samt behov av förtydliganden.

Vad avser FoU-avdraget menar Skatteverket att det bör införas en gemensam definition av forskning och utveckling, samt att regleringen avseende remissförfarandet bör utformas som en skyldighet för den andra myndigheten att lämna ett yttrande.

Gällande expertskattereglerna vill Skatteverket särskilt framhålla att den uppfattning som utredningen ger uttryck för avseende omfattningen av ett beslut om expertskatt inte överensstämmer med Skatteverkets tolkning. Skatteverket anser till skillnad från utredningen att beslutet som utgångspunkt enbart gäller ersättningar från den arbetsgivare som är angiven på beslutet.

Skatteverket beräknar kostnaderna för förslagen avseende FoU-avdraget till dels en engångskostnad om 490 000 kronor, dels en årlig kostnad om 7 906 000 kronor (år 1), 7 776 000 kronor (år 2), 5 210 000 kronor (år 3) och 2 566 000 kronor (år 4).

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 FoU-avdraget (avsnitt 4–8)

2.1.1 Definitionen av forskning och utveckling (avsnitt 8.3)

Skatteverket ser positivt på utredningens förslag till förenklingar av definitionerna av forskning och utveckling. Skatteverket konstaterar dock att reglerna, även med dessa förenklingar, fortsatt kommer att innebära komplicerade bedömningar i det enskilda fallet både för Skatteverket och företagen.

Utredningen föreslår att det även fortsättningsvis ska finnas två separata definitioner för forskning respektive utveckling. Enligt Skatteverkets erfarenhet används dock ofta forskning och utveckling som ett samlat begrepp hos företagen och i praktiken kan det vara svårt eller till och med omöjligt att dela upp arbetet i forskning respektive utveckling. Särskilt upplever Skatteverket att så är fallet när den nya teknik eller nya kunskap som tas fram har en bestämd användning i produktutvecklingen.

Svårigheten att definiera arbete som antingen forskning eller utveckling har delvis att göra med att definitionerna överlappar varandra. Bl.a. kan både forskning och utveckling anses innebära att ny kunskap uppstår. Även utredningen är av denna uppfattning och konstaterar att förslaget innebär att det kommer finnas större likheter mellan forskning och utveckling än tidigare (avsnitt 8.3.5, s. 203).

Utredningen menar vidare att det kommer finnas situationer där det är svårt att dra gränsen mellan forskning och utveckling och att det ofta inte är motiverat att i detalj försöka särskilja vilka delar av ett FoU-projekt som ska ses som forskning respektive utveckling (avsnitt 8.3.4, s. 196). Denna uppfattning har dock inte kommit till uttryck i lagtexten. Den föreslagna lagtexten innebär att Skatteverket och företagen även framåt kommer att ha två olika definitioner att förhålla sig till. Företagen kommer därmed även fortsättningsvis att behöva strukturera sina underlag och yrkanden utifrån att ett visst arbete avser antingen forskning eller utveckling och förhålla sig till kriterierna i respektive definition. Samma sak gäller vid Skatteverkets handläggning.

För att ytterligare förenkla tillämpningen av regelverket, anser Skatteverket att det bör införas en gemensam definition av forskning och utveckling. Det skulle då bli tydligt att det inte finns något krav att hänföra ett visst arbete eller en viss del av ett projekt till antingen forskning eller utveckling. En gemensam definition skulle utifrån Skatteverkets erfarenhet överensstämma bättre med

hur företag faktiskt arbetar med forskning och utveckling, och underlätta för företagen att kunna visa sin rätt till avdrag. En sådan ändring skulle därför enligt Skatteverkets uppfattning innebära en förenkling både för företag och Skatteverket.

Skatteverket föreslår därför att nuvarande 3 och 4 §§ lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning och utveckling (nedsättningslagen) slås ihop till en bestämmelse. Utifrån de definitioner som utredningen föreslår, kan en sådan bestämmelse förslagsvis formuleras enligt följande.

3 § Med forskning och utveckling avses vid tillämpningen av denna lag arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap eller utveckla varor, tjänster eller produktionsprocesser genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem.

2.1.2 Frågan om en separat prövningsmyndighet (avsnitt 6.4.5 och 8.4)

Utredningen har övervägt om prövningen av vad som utgör forskning eller utveckling skulle kunna flyttas över till en myndighet med särskild kompetens inom forskning och utveckling, som Patent- och registreringsverket, Vinnova eller Forskarskattenämnden. Utredningen har av olika anledningar bedömt att det inte är lämpligt att föreslå ett sådant förfarande.

Skatteverket vill framhålla att det i dag finns stora tillämpningssvårigheter med FoU-avdraget, vilket också konstateras av utredningen. Reglerna är komplexa och resurskrävande för Skatteverket och kostnaderna för kontrollen av avdragen har varit avsevärt högre än vad som uppskattades när reglerna infördes 2014. Det bör framhållas att Skatteverket avstyrkte förslaget i samband med att reglerna infördes, bl.a. med hänvisning till de svårigheter som förutsågs vid tillämpningen av definitionerna av forskning och utveckling. Det kan konstateras att även om utredningen nu föreslår vissa förenklingar i definitionerna, så kommer reglerna även fortsättningsvis innebära att Skatteverket behöver göra komplicerade tekniska bedömningar som ligger långt utanför Skatteverkets ordinarie kompetens.

Mot bakgrund av ovan, förordar Skatteverket att förfarandet för FoU-avdraget ändras på ett sådant sätt att den materiella prövningen av avdraget görs av en separat myndighet med särskild kompetens inom forskning och utveckling.

Skatteverket vill framhålla att det finns många fördelar med ett ansökningsförfarande som innebär att prövningen av forskning och utveckling

görs på förhand och av en separat specialistmyndighet. Bl.a. kan ett sådant förfarande antas leda både till en effektivare handläggning och till en större förutsebarhet för företagen som begär avdragen.

Vidare är det Skatteverkets uppfattning att ett ansökningsförfarande kan förväntas minska risken för fel. Ett sådant förfarande skulle kunna underlätta för den myndighet som hanterar ansökningarna att sälla ut de mest uppenbart felaktiga yrkandena på förhand. Det är också möjligt att ett sådant förfarande skulle avskräcka medvetna felaktiga yrkanden. Vidare kan ett ansökningsförfarande ge större möjligheter att informera de företag som omedvetet gör felaktiga yrkanden om gällande regler, och på så sätt förebygga fel.

I detta sammanhang ska noteras att det i avsnitt 8.4 i betänkandet, där utredningen analyserar de olika möjliga förfarandena för FoU-avdraget, saknas ett resonemang kring risken för fel. Som också beskrivs i betänkandet har det i Skatteverkets kontroller av FoU-avdraget visat sig att andelen företag som yrkar avdrag på felaktiga grunder är hög. I betänkandet omnämns flera möjliga orsaker till detta, till exempel att det nuvarande regelverket kring avdraget upplevs som svårtolkat. Det kan dock även förekomma fall där företag medvetet yrkar avdrag på felaktiga grunder. Skatteverket har inga uppgifter om hur stor del av de felaktiga yrkanden som grundar sig i omedvetna eller medvetna fel, men det förekommer flera fall av företag från branscher med obefintliga FoU-utgifter som använder avdraget, vilket åtminstone ger en grov indikation på möjliga felaktiga yrkanden. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör därför risken för fel tas i beaktande vid analysen av lämpligt förfarande.

2.1.3 Inhämtande av yttranden från andra myndigheter (avsnitt 8.5)

Som framgår i avsnitt 2.1.2 förordar Skatteverket ett förfarande där den materiella prövningen av FoU-avdraget görs av en annan myndighet. Skatteverket menar således att det inte är tillräckligt att Skatteverket kan inhämta yttranden från andra myndigheter i enskilda fall. I avsaknad av ett förfarande med en separat prövningsmyndighet, ställer sig dock Skatteverket positivt till utredningens förslag att Skatteverket ska få hjälp av andra myndigheter för att bedöma om ett visst arbete är forskning eller utveckling, se 9 § i förslaget till lag om ändring i nedsättningslagen. Skatteverket anser dock att regeln bör utformas som en skyldighet för en annan myndighet att lämna ett yttrande.

Om Skatteverket bedömer att det behövs hjälp från en annan myndighet för att kunna avgöra om ett visst arbete är forskning eller utveckling, så bör det

redan i dag omfattas av utredningsskyldigheten enligt 23 § förvaltningslagen (2017:900), FL, och 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, att Skatteverket ska inhämta ett sådant yttrande (se 26 § FL). Att reglera Skatteverkets skyldighet i den föreslagna bestämmelsen bedöms därför inte nödvändigt.

Enligt bestämmelsen om samverkan i 8 § FL, är den andra myndigheten skyldig att samverka med Skatteverket om besvarandet av remissen ligger inom dennes verksamhetsområde. Myndigheten avgör vidare själv i vilken utsträckning som den egna arbetssituationen medger att resurser avsätts för att bistå Skatteverket (se prop. 2016/17:180 s. 293). Det saknas således möjlighet för Skatteverket att kräva att remissen besvaras, om den andra myndigheten t.ex. utifrån sin instruktion bedömer att det inte ingår i dennes verksamhet. I de fall där Skatteverket begär in ett yttrande, så är yttrandet av vikt för att kunna bedöma om arbetet är forskning eller utveckling samt att svar lämnas inom rimlig tid. Det är därför viktigt för Skatteverket att bestämmelsen formuleras som en skyldighet för den andra myndigheten att svara. Det blir då också tydligare för den andra myndigheten att besvarandet av Skatteverkets remiss ingår i dennes verksamhet.

Enligt Skatteverkets mening är det även ur ett sekretesshänseende att föredra att det införs en bestämmelse som ger en mottagande myndighet en skyldighet att svara.

De uppgifter som Skatteverket lämnar till den andra myndigheten omfattas av sekretess hos den andra myndigheten enligt den föreslagna sekretessbestämmelsen, 27 kap. 9 b § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL. Det torde i praktiken vara svårt för den andra myndigheten att lämna ett yttrande utan att direkt eller indirekt röja de uppgifter som ligger till grund för bedömningen. Det innebär att yttrandet som ska lämnas till Skatteverket kommer att innehålla uppgifter som omfattas av sekretess.

För att sekretessbelagda uppgifter ska kunna lämnas ut från den andra myndigheten till Skatteverket måste det föreligga en skyldighet i lag eller förordning att lämna ut uppgifterna, om utlämnandet inte kan ske med stöd av någon generellt sekretessbrytande bestämmelse.

Uppgifter som den andra myndigheten förfogar över och som behövs för kontroll eller beslut enligt SFL ska enligt 42 a kap. 1 § nämnda lag på Skatteverkets begäran lämnas till verket. Bestämmelsen är sekretessbrytande och innebär att sekretess inte hindrar att sekretesskyddade uppgifter lämnas till Skatteverket. Det går att ifrågasätta om den andra myndigheten verkligen

förfogar över sekretessuppgifterna vid tidpunkten för Skatteverkets begäran på ett sådant sätt att bestämmelsen blir tillämplig.

Genom att införa en skyldighet för den andra myndigheten att lämna ett yttrande skulle det enligt Skatteverkets mening bli tydligare att sekretess inte hindrar att ett yttrande lämnas. En sådan bestämmelse skulle enligt Skatteverkets mening innebära att ett yttrande skulle kunna lämnas även i de fall yttrandet innehåller uppgifter som omfattas av sekretess.

Förslagsvis kan bestämmelsen i den nya 9 § nedsättningslagen och rubriken närmast före den formuleras enligt följande.

Yttrande till Skatteverket

9 § En myndighet ska på begäran av Skatteverket lämna ett yttrande som Skatteverket anser behövs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling.

För det fall en sådan skyldighet inte införs menar Skatteverket att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet åtminstone bör förtydligas att sekretess enligt den nya bestämmelsen, 27 kap. 9 b § OSL, inte hindrar att ett yttrande lämnas till Skatteverket trots att yttrandet innehåller uppgifter som omfattas av sekretess enligt nämnda bestämmelse.

2.2 Expertskattereglerna (avsnitt 9–13)

2.2.1 Ny beräkning av tillämpningstiden (avsnitt 13.2.2)

Utredningen föreslår att expertskattereglerna även fortsättningsvis ska kunna tillämpas under högst sju år, men att tillämpningstiden kan delas upp under flera olika vistelser i Sverige. Förslaget innebär att tidsperioder som ligger mycket långt bak i tiden kan behöva beaktas för att avgöra om det finns en rätt till skattelättnader. Detta innebär i sin tur att det kommer att behövas någon form av register som täcker sådana tidsperioder, om rätten till skattelättnader ska kunna kontrolleras.

Hur tillämpningstiden ska kunna bestämmas och kontrolleras är i första hand en fråga för Forskarskattenämnden, men även Skatteverket påverkas för det fall att ett beslut meddelats utifrån felaktiga förutsättningar. Hur tillämpningstiden enligt de föreslagna reglerna ska kunna bestämmas och kontrolleras av berörda myndigheter är något som bör utredas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. I detta ingår att se över vilka eventuella justeringar som kan behövas i befintlig lagstiftning, för att register ska kunna föras över de tidsperioder som omfattas.

2.2.2 Utbetalningar från andra än den arbetsgivare som anges på beslutet om expertskatt (avsnitt 13.2.3)

Utredningen anser att det är tydligt enligt nuvarande regler att expertskattelättnaderna även gäller utbetalningar från andra än den arbetsgivare som anges i Forskarskattenämndens beslut. Utredningen har därför bedömt att det inte är nödvändigt att föreslå något förtydligande i lagstiftningen i denna del (avsnitt 13.2.3, s. 296).

Skatteverket delar inte utredningens bedömning i denna del. Skatteverket menar i stället att expertskattelättnaderna som utgångspunkt enbart gäller ersättningar från den arbetsgivare som anges i Forskarskattenämndens beslut. För det fall att någon annan än den arbetsgivare som anges i beslutet betalar ut ersättningen, omfattas även sådana ersättningar av skattelättnaderna, under förutsättning att det handlar om betalningsförmedling för arbetsgivarens räkning. I sådana fall är det den arbetsgivare som anges på beslutet som är korrekt utbetalare av ersättningen enligt SFL och socialavgiftslagen (2000:980), SAL, och därmed har skyldigheten att bl.a. lämna arbetsgivardeklaration, göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Det är också denna arbetsgivare som får sänkta arbetsgivaravgifter med anledning av beslutet om expertskatt. Det bör framhållas att HFD 2021 ref. 60 inte gällde omfattningen av ett beslut om expertskatt, utan prövningen om beloppsregeln var uppfylld, dvs. om personen på grund av sin lönenivå ansågs uppfylla kompetensvillkoren.

Skatteverket vill här framhålla att rätten att ansöka om expertskattelättnader är kopplad till den som är utbetalare av ersättningen, se 1 och 6 §§ lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden. Av 6 § framgår att ansökan om expertskattelättnader får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren och i 1 § definieras arbetsgivare som den som betalar ut ersättning. I förarbetena anges i författningskommentaren till 1 § att "... arbetsgivare är den som betalar ut ersättning dvs. samma begrepp som används i 1 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483)" (prop. 2000/01:12 s. 32). Det är således den som är utbetalare av ersättningen enligt SFL och SAL som ska vara angiven på Forskarskattenämndens beslut.

Att expertskatt yrkas på utbetalningar från andra än den arbetsgivare som anges i beslutet, innebär också praktiska problem i tillämpningen hos Skatteverket. För att underlätta tillämpningen av ett på förhand fattat beslut, är det viktigt att det framgår av beslutet vems utbetalningar beslutet gäller. Skatteverket anser inte att utredningen klargör de svårigheter som finns kopplat till tillämpningen av beslut om expertskatt på utbetalningar från ett företag som inte står som arbetsgivare på ansökan och beslut. En sådan

svårighet är bedömningen av om en lön som betalas ut av ett utländskt företag avser arbete i Sverige för en annan arbetsgivare, särskilt i situationer när det även eller endast finns ett anställningsavtal med det utländska företaget.

Om lagstiftaren i den fortsatta lagstiftningsprocessen anser att ett beslut från Forskarskattenämnden ska gälla även andra utbetalare än den som framgår av beslutet, anser Skatteverket att detta behöver vara tydligt reglerat. Skatteverket anser i sådana fall att den bästa lösningen är att det ska finnas ett beslut från Forskarskattenämnden för respektive utbetalare, alternativt att det i beslutet ska anges vilka andra utbetalare som beslutet omfattar. Det kan således bli aktuellt med ändringar både i 11 kap. 22 § IL och i 1 § lagen om Forskarskattenämnden.

2.2.3 Beräkning av ansökningstiden (avsnitt 13.6.2)

Utredningen anser att det inte finns skäl att ändra den tidpunkt som ansökningstiden börjar löpa, dvs. ansökningsfristen ska även fortsättningsvis räknas från när arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige, se 6 § andra stycket lagen om Forskarskattenämnden. Utredningen anger i avsnitt 13.6.2, s. 327, att det ”i vissa fall varit oklart när en persons arbete i Sverige ska ha påbörjats, t.ex. när en tjänst som tids nog ska utföras i Sverige inleds med visst arbete i personens tidigare hemland. Denna oklarhet talar för att fristen ska räknas från en annan tidpunkt, exempelvis när vistelsen i Sverige påbörjas. Även denna tidpunkt kan dock vara oklar. Fördelen med att räkna från när arbetet påbörjas är att denna tidpunkt i allmänhet bör framgå av personens anställningsavtal eller liknande handlingar som kan lämnas in vid ansökan om skattelättnader.”

Sammantaget uppfattar Skatteverket ovan skrivning som att utredningen anser att ”arbetet i Sverige” kan ha påbörjats även om arbetstagaren inte vistas i Sverige, dvs. från det att anställningen har påbörjats. Samtidigt skriver utredningen att det ”i vissa fall har varit oklart när en persons arbete i Sverige ska ha påbörjats, t.ex. när en tjänst som tids nog ska utföras i Sverige inleds med visst arbete i personens tidigare hemland”, vilket tyder på det motsatta.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör denna inkonsekvens klargöras, dvs. påbörjas arbetet i Sverige när det aktuella arbetet börjar, även om personen då vistas utomlands, eller påbörjas arbetet när personen fysiskt börjar arbeta i Sverige för arbetsgivaren. Skatteverket vill i detta sammanhang uppmärksamma på att det förekommer fall där en arbetstagare pendlar från ett grannland och inte vistas i Sverige mer än några dagar i veckan. Det behöver beaktas att även en person i en sådan situation ska kunna ha rätt till expertskattelättnader.

2.2.4 Tillämpningstiden i förhållande till omprövningar (avsnitt 16.1)

I författningskommentaren anges på s. 360 att "[o]m en person beskattas enligt 23 § enligt ett beslut om slutlig skatt för ett år ska detta år räknas med i den sammanlagda tiden om sju år. Detta gäller även om beskattningen senare ändras på den skattskyldiges initiativ så att skattelättnader inte tillämpas." Längre ner anges att sjuårsfristen ska upphöra att löpa om personen "av någon [...] anledning inte vill tillämpa expertskattereglerna".

Skatteverket gör tolkningen att utredningen anser att en person som har valt att tillämpa skattelättnaderna inte kan "få tillbaka" året eller perioden genom att ompröva beskattningen, för att hen hellre vill tillämpa skattelättnader på en senare period. Skatteverket instämmer med det som utredningen skriver, men anser att detta bör klargöras i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

2.2.5 Förskotts- och efterskottsbetalningar

Det är inte ovanligt att personer får utbetalningar som avser arbete som utförs under en period som omfattas av beslut om expertskattelättnader, men som utbetalas utanför denna period, exempelvis en bonus. Om utredningens förslag genomförs, anser Skatteverket att det bör förtydligas vad som ska gälla för förskotts- och efterskottsbetalningar.

2.3 Konsekvensanalysen (avsnitt 7 och 15)

Enligt Skatteverket behöver vissa delar av konsekvensanalysen kompletteras och förtydligas.

Analysen av de samhällsekonomiska effekterna av FoU-avdraget i avsnitt 7.3 är till stor del fokuserad på avdragets effekter på anställningar av forskare samt FoU-utgifter, dvs. "insatserna" i innovationsprocessen. Utredningen borde dock också ha undersökt hur avdraget relaterar till olika innovationsutfall, då det är troligt att detta skulle gett en mer komplett bild av avdragets samhällsekonomiska effekter. Detta bör tas i beaktande i konsekvensanalysen i det fortsatta lagstiftningsarbetet

Det är i avsnitt 15.1.1, s. 335, oklart hur utredningen kommer fram till antagandet att de föreslagna ändringarna skulle leda till att 20 procent fler företag från gruppen företag i FoU-undersökningen som i dag inte nyttjar avdraget skulle börja ansöka om avdrag. Det bör framgå vilka antaganden eller beräkningar denna siffra baseras på, alternativt om det är en godtyckligt vald, men bedömt rimlig, siffra. Det är viktigt att det framgår hur säker eller osäker

denna siffra är eftersom resterande konsekvensanalys i stort bygger på vilka antaganden om inflödet som görs.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket bedömer att förslagen som berör FoU-avdraget initialt kommer att öka kostnaderna för handläggning och kontroll samt hantering av frågor. Förslagen kan antas leda till ett ökat inflöde av ärenden och innebär också att Skatteverket kommer att behöva förhålla sig till ett nytt materiellt regelverk samt en ny hantering avseende remisser till andra myndigheter. Därutöver kommer Skatteverket under en period att ha två parallella regelverk att hantera, mot bakgrund av yrkanden som görs genom omprövningar av tidigare arbetsgivardeklarationer.

Skatteverket beräknar att den årliga kostnaden för handläggning och kontroll samt hantering av frågor initialt kommer att öka med 7 906 000 kronor år 1, 7 776 000 kronor år 2, 5 210 000 kronor år 3 och 2 566 000 kronor år 4. Fr. om. år 5 beräknas ingen ökad kostnad uppstå.

Förslagen beräknas också medföra en engångskostnad för information och utbildning om 490 000 kronor.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Anna Halvarsson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Robert Grossi, sektionschefen Peter Ljungqvist och rättsliga experten Carina Eskilsson Lindahl.

Katrin Westling Palm