

Kommittédirektiv

Skatteregler som gynnar forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna

Beslut vid regeringssammanträde den 8 juni 2023

Sammanfattning

En särskild utredare ska se över nedsättningen av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften för personer som arbetar med forskning eller utveckling (FoU-avdraget), samt skattelättnaden för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner (expertskattereglerna). Syftet är att ge företag incitament till ökade investeringar i forskning och utveckling samt att skapa bättre förutsättningar för företag att attrahera och behålla internationell nyckelkompetens.

Utredaren ska i fråga om FoU-avdraget bl.a.

- utvärdera vilken betydelse FoU-avdraget har haft som skatteincitament för FoU och om avdraget har fått den effekt som avsågs vid införandet,
- analysera om det finns behov av att utvidga socialavgiftslagens definitioner av forskning och utveckling för att de i högre utsträckning ska omfatta FoU-verksamhet som leder till positiva externa samhällsekonomiska effekter,
- analysera hur definitionerna av forskning och utveckling ska utformas för att avgränsningen mot sådant arbete som faller utanför FoU-avdragets tillämpningsområde ska bli tydligare,

- analysera om storleken på FoU-avdraget behöver justeras för att avdraget ska utgöra ett effektivt incitament för företag att öka investeringar i FoU och placera sin FoU-verksamhet i Sverige,
- analysera om det bör införas ett särskilt ansökningsförfarande, innefattande en annan myndighet utöver Skatteverket, för prövning av rätten till avdrag, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska i fråga om expertskatten bl.a.

- i den omfattning det bedöms lämpligt utvärdera om expertskattereglerna har fått den effekt som avsågs vid införandet,
- göra en översyn av expertskattereglerna och föreslå de ändringar som bedöms lämpliga i syfte att öka reglernas internationella konkurrenskraft och hantera eventuella svårigheter som identifierats i rättstillämpningen,
- analysera om den procentuella andelen av lönen, arvudet eller liknande ersättning eller förmån av arbetet som är skattefri enligt expertskattereglerna bör höjas,
- analysera om tidsgränsen för skattelättnaden bör förlängas,
- analysera om den s.k. kompetensregeln borde utformas på ett annat sätt för att bli mer förutsebar och konkurrenskraftig eller slopas och helt ersätts av den s.k. beloppsregeln,
- analysera om lönenivån enligt beloppsregeln bör sänkas och om lönenivån bör vara differentierad, och då ta hänsyn till att löneläget kan skilja sig åt mellan olika yrkeskategorier,
- analysera om kravet på medborgarskap bör slopas och, i så fall, analysera om den period då arbetstagaren inte ska ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige bör förlängas, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 15 januari 2025.

Uppdraget att se över FoU-avdraget

FoU-avdraget som incitament för forskning och utveckling

Den 1 januari 2014 infördes FoU-avdraget som ett skatteincitament för FoU. I korthet innebär reglerna att arbetsgivare har rätt till ett avdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna för personer som arbetar med FoU. På sådan ersättning till personer som arbetar med FoU som berättigar till avdrag från arbetsgivaravgifterna och som utges efter den 31 mars 2020 ska även den allmänna löneavgiften sättas ned i motsvarande utsträckning.

Vid införandet av FoU-avdraget framhölls att goda förutsättningar för FoU är av stor betydelse för Sverige för att skapa tillväxt i en globaliserad ekonomi. Det bedömdes finnas en risk att det görs för lite FoU i förhållande till vad som är samhällsekonomiskt optimalt och därför ansågs det vara angeläget att vidta åtgärder för att underlätta för företag att investera i FoU. Därutöver hade ett flertal länder inom EU infört särskilda skattesystem för att öka incitament för FoU och det kunde inte uteslutas att Sverige, i avsaknad av ett särskilt skatteincitament, skulle riskera att gå miste om investeringar i sådan verksamhet. Mot denna bakgrund bedömdes det finnas skäl att införa ett skatteincitament för FoU och att incitamentet borde utformas som en nedsättning av arbetsgivaravgifterna (prop. 2013/14:1).

Reglerna om FoU-avdraget har ändrats vid flera tillfällen i syfte att förbättra möjligheterna för företag att bedriva FoU. Storleken på FoU-avdraget har höjts genom att avdraget har utvidgats till att även innefatta en nedsättning av den allmänna löneavgiften (prop. 2019/20:68). Kravet på hur stor del av arbetstiden under kalendermånaden som den anställda ska ha arbetat med FoU hos den avgiftsskyldige för att avdrag ska få göras, det s.k. arbetstidsvillkoret, har sänkts från minst tre fjärdedelar av arbetstiden till minst hälften av arbetstiden (prop. 2020/21:110). Därutöver har det högsta sammanlagda avdraget från arbetsgivaravgifterna som får göras för samtliga personer som arbetar med FoU hos den avgiftsskyldige höjts i omgångar och kommer fr.o.m. den 1 juli 2023 att uppgå till 1,5 miljoner kronor (prop. 2022/23:79).

Utvärdering av FoU-avdraget

I samband med att FoU-avdraget infördes konstaterades det att reglerna borde följas upp och utvärderas när lagstiftningen varit i kraft en tid (prop. 2013/14:1). Även om FoU-avdraget har förstärkts vid flera tillfällen så har reglerna för rätt till avdrag i huvudsak varit oförändrade sedan de infördes 2014. Eftersom lagstiftningen har varit i kraft i snart tio år finns det skäl att

följa upp FoU-avdraget och utvärdera hur det har fungerat i praktiken och om de effekter som avsågs med lagstiftningen har uppnåtts.

Utredaren ska därför

- utvärdera vilken betydelse FoU-avdraget har haft som skatteincitament för FoU och om avdraget har fått den effekt som avsågs vid införandet,
- utvärdera vilken effekt de förstärkningar av FoU-avdraget som gjorts har haft på företagens investeringar i FoU,
- analysera om FoU-avdraget har medfört några oförutsedda eller negativa effekter, t.ex. i form av samhällsekonomiska snedvridningar, och
- identifiera eventuella svårigheter som uppkommit i rättstillämpningen.

Översyn av FoU-avdraget

I den nationalekonomiska litteraturen beskrivs ett väl etablerat samband mellan satsningar på FoU, ökad produktivitet och ekonomisk tillväxt. Mer FoU leder inte bara till ökad produktivitet hos det företag som utför den, utan har också positiva externa effekter. Bland annat ökar överföring av teknik och kunskap till andra företag, s.k. spillover, vilket innebär att takten i forskningsframstegen kan förväntas öka. Detta kan också leda till att kunskapskluster inom olika forskningsintensiva sektorer uppstår eller att redan existerande kluster växer ytterligare. Samtidigt kan det bli lättare för företagen att attrahera internationell kompetens och kapital. Även antalet företagsetableringar förväntas öka. Som konstaterades vid införandet av FoU-avdraget kan det företag som står för kostnaden för FoU generellt sett inte tillgodogöra sig hela avkastningen på investeringen och det finns därför en risk att det görs för lite FoU i förhållande till vad som är samhällsekonomiskt optimalt. Det finns därför skäl att på olika sätt subventionera FoU så att marginalkostnaden för att investera i ytterligare FoU sjunker och fler projekt kan förväntas bli lönsamma för företagen. Skatteregler som stimulerar företag att investera i sådan verksamhet är en av flera ändamålsenliga åtgärder för att uppnå de positiva samhällsekonomiska effekterna som investeringar i FoU kan leda till. FoU-avdraget har en viktig roll i detta sammanhang.

Svenskt Näringsliv har i en skrivelse till regeringen (Fi2022/02169) anført att reglerna om FoU-avdraget är förenade med tolknings- och tillämpningsproblem som motverkar att avdraget får avsedd effekt och begärt en översyn av regelverket. En av de frågor som organisationen lyfter som angelägen är

behovet av breddning av socialavgiftslagens definitioner av FoU. I detta sammanhang anføres bl.a. att Skatteverket dels tillämpar begreppet utveckling för restriktivt, dels anser att mjukvaruutveckling normalt sett inte utgör forskning eller utveckling. Därutöver lyfter Svenskt Näringsliv behov av vägledande kriterier för vad som omfattas av respektive definition och en utvärdering av om Skatteverket är bäst lämpad myndighet att pröva vad som ska betraktas som FoU. Under beredningen av det senaste förslaget om förstärkning av FoU-avdraget har liknande synpunkter framförts av ett flertal remissinstanser (prop. 2022/23:79).

FoU-avdraget är ett viktigt instrument för att främja företagens investeringar i FoU och det är angeläget att lagstiftningen är ändamålsenligt utformad. Resultatet från den utvärdering som utredaren ska göra bör därför användas i syfte att åstadkomma ett FoU-avdrag som leder till ökade investeringar i FoU i förhållande till dagens system.

Utredaren ska därför

- göra en översyn av reglerna om FoU-avdraget och föreslå de ändringar som bedöms lämpliga i syfte att öka företagens investeringar i FoU och ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska särskilt uppmärksamma de frågor som anges nedan och utgå från att FoU-avdraget ska vara attraktivt för företag av alla storlekar. Det ligger inte i utredarens uppdrag att föreslå att FoU-avdraget ska utformas på något annat sätt än som en nedsättning av socialavgifterna.

Definitionerna av forskning och utveckling

För att en arbetsgivare ska ha rätt till FoU-avdrag måste arbetet som utförs av den anställde omfattas av socialavgiftslagens definition av forskning eller utveckling. Med forskning avses systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap (1 kap. 11 § socialavgiftslagen [2000:980], förkortad SAL). Med utveckling avses systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster eller produktionsprocesser eller väsentligt förbättra redan existerande sådana (1 kap. 12 § SAL).

Definitionerna av forskning och utveckling har en avgörande betydelse för FoU-avdragets tillämpningsområde och därmed även dess effekt. För att reglerna ska fungera väl i praktiken och risken för tillämpnings- och gränsdragningsproblem begränsas behöver definitionerna ha en så tydlig avgränsning som möjligt. Som framgår ovan har det förekommit kritik mot dagens definitioner, t.ex. att de är för snäva, och det bör därför utredas om dessa är ändamålsenligt utformade.

Utredaren ska se över hur forskning och utveckling ska definieras i socialavgiftslagen för att avgränsningen mot sådant arbete som faller utanför avdragets tillämpningsområde ska bli tydligare. Tydligare definitioner bör underlätta vid tolkning och tillämpning av regelverket samt leda till att förutsebarheten ökar. Utredaren ska även överväga om det finns behov av att tydliggöra definitionerna av forskning och utveckling avseende mjukvaruutveckling. Därutöver finns det också skäl att överväga om den nuvarande avgränsningen på ett ändamålsenligt sätt omfattar sådan FoU-verksamhet som leder till positiva externa samhällsekonomiska effekter eller om FoU-avdragets tillämpningsområde bör utvidgas genom bredare definitioner av forskning eller utveckling. Definitionerna ska dock även framöver endast omfatta sådan FoU-verksamhet som bedrivs i kommersiellt syfte.

För att Sverige inte ska gå miste om investeringar i FoU behöver reglerna om FoU-avdraget vara internationellt konkurrenskraftiga. Eftersom definitionerna av forskning och utveckling har en central roll för att en arbetsgivare ska ha rätt till FoU-avdrag är det lämpligt att utredaren i detta sammanhang undersöker hur forskning och utveckling avgränsas inom motsvarande skatteincitament i jämförbara länder.

Utredaren ska därför

- analysera om det finns behov av att utvidga socialavgiftslagens definitioner av forskning och utveckling för att de i högre utsträckning ska omfatta FoU-verksamhet som leder till positiva externa samhällsekonomiska effekter,
- analysera hur definitionerna av forskning och utveckling ska utformas för att avgränsningen mot sådant arbete som faller utanför FoU-avdragets tillämpningsområde ska bli tydligare,

- vid dessa analyser i lämplig omfattning ta hänsyn till hur forskning och utveckling definieras och avgränsas inom motsvarande skatteincitament i jämförbara länder, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

FoU-avdragets storlek

FoU-avdraget regleras i 2 kap. 29–31 §§ SAL och innebär att vid beräkningen av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU ska avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för dessa personer. Avdraget får inte medföra att de avgifter som ska betalas understiger ålderspensionsavgiften. Det sammanlagda avdraget för samtliga personer som arbetar med FoU hos den avgiftsskyldige får fr.o.m. den 1 juli 2023 inte överstiga 1,5 miljoner kronor per månad (prop. 2022/23:79). En förutsättning för avdraget är att personerna har arbetat med FoU i en viss utsträckning, som huvudregel under minst hälften och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid under kalendermånaden. Vid bedömningen av avdragsrätten ska flera avgiftsskyldiga som ingår i samma koncern och som uppfyller villkoren för att få göra avdrag anses som en avgiftsskyldig. På sådan ersättning till personer som arbetar med forskning eller utveckling som berättigar till avdrag från arbetsgivaravgifterna ska även den allmänna löneavgiften sättas ned med 10 procentenheter, men ska dock som lägst anses vara 0 procent (3 § lagen [1994:1920] om allmän löneavgift).

Sedan införandet har FoU-avdraget förstärkts vid flera tillfällen i syfte att förbättra möjligheterna för företag att bedriva FoU. Den procentuella nedsättningen, dvs. avdraget som ska göras från arbetsgivaravgifterna och nedsättningen av den allmänna löneavgiften, är i dag på en sådan nivå att ytterligare nedsättningar av avgifterna endast kan ske i begränsad omfattning eftersom ålderspensionsavgiften inte får reduceras. Det beloppsmässiga taket för avdraget är så högt att endast en mindre krets av företag når upp till det.

Storleken på FoU-avdraget är viktig för att regelverket ska ha en betydande inverkan på omfattningen av företagens FoU-verksamhet och vid företagens beslut om placering av sådan verksamhet i Sverige. Med det som utgångspunkt finns det skäl att överväga om den nuvarande nivån på FoU-avdraget är ändamålsenlig eller om ett högre avdrag skulle kunna leda till att mer FoU genereras till en offentligfinansiell effekt som är proportionerlig i förhållande till den samhällsekonomiska nyttan. Mot bakgrund av att den nuvarande utformningen av FoU-avdraget innebär att det finns begränsade möjligheter

att höja avdraget, finns det skäl att överväga om FoU-avdraget bör utformas på ett annat sätt än i dag. Syftet är att skapa bättre förutsättningar för att dimensionera avdragets storlek till den avsedda incitamentseffekten. FoU-avdraget ska dock fortfarande vara utformat som en nedsättning av socialavgifterna. Det kan t.ex. övervägas om FoU-avdraget ska utformas som en nedsättning av socialavgifterna där endast ålderspensionsavgiften betalas på ersättning upp till ett visst belopp. En ändrad utformning av FoU-avdraget kan också övervägas utan att en höjning av avdragets storlek föreslås, men den ska i så fall leda till en förenkling av regelverket och innebära att den praktiska hanteringen av avdraget hos företag och myndigheter underlättas.

Om utredaren föreslår att FoU-avdragets tillämpningsområde ska utvidgas genom t.ex. en bredare definition av forskning och utveckling, ska utredaren särskilt överväga om, och i så fall hur, storleken på avdraget ska anpassas för att den ska vara proportionerlig i förhållande till FoU-avdragets förväntade samhällsekonomiska effekt.

Utredaren ska därför

- analysera om storleken på FoU-avdraget behöver justeras för att avdraget ska utgöra ett effektivt incitament för företag att öka investeringar i FoU och placera sin FoU-verksamhet i Sverige,
- analysera om det finns ett mer ändamålsenligt sätt att utforma FoU-avdraget på än som ett avdrag vid avgiftsberäkningen och nedsättning av den allmänna löneavgiften i syfte att skapa ett större utrymme att höja avdraget eller för att förenkla regelverket,
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Prövning av rätten till FoU-avdrag

Arbetsgivare som vill utnyttja FoU-avdraget gör det genom att i arbetsgivardeklarationen begära avdrag med ett visst belopp och fylla i underlag för avdraget, dvs. den ersättning som utgetts till de anställda som arbetar med FoU. Skatteverket fattar beslut om arbetsgivaravgifter för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i deklarationen. Om deklarationen har lämnats in i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om avgifterna ha fattats i enlighet med deklarationen (s.k. automatiskt beslut).

Ett skäl till att utforma FoU-avdraget som en nedsättning av arbetsgivaravgifterna var att avdraget, genom att kopplas till arbetsgivardeklarationen, inte skulle kräva ett ansökningsförfarande och skulle vara förhållandevis enkelt att administrera. Det är viktigt att prövningen av rätten till FoU-avdrag präglas av enkelhet, men detta behöver vägas mot behovet av ett förutsebart och rättssäkert system. De övriga förslag som utredaren ska lämna med anledning av översynen, inte minst förslag i fråga om definitionerna av forskning och utveckling, bör innebära att reglerna om FoU-avdraget blir tydligare och mer förutsebara. Det är lämpligt att vid översynen överväga om ändrade förfaranderegler vid prövningen av rätten till avdrag kan leda till ytterligare förbättringar i detta avseende. Det finns därför skäl att utreda om ett särskilt ansökningsförfarande bör införas i syfte att säkerställa att bedömningar av vad som utgör sådan FoU som omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde görs av en myndighet som har bäst förutsättningar att göra sådana bedömningar. Utgångspunkten är dock att Skatteverket fortfarande ska pröva att förutsättningarna i övrigt för rätt till FoU-avdrag är uppfyllda och att samma typ av förfarande ska gälla för samtliga avgiftsskyldiga.

Införandet av en ny ordning för prövningen av rätten till avdrag behöver övervägas noggrant. Utredaren ska överväga eventuella förbättringar inom det nuvarande förfarandet men det står utredaren fritt att lämna andra förslag om de bedöms mer ändamålsenliga.

Utredaren ska därför

- analysera om reglerna för Skatteverkets prövning av rätten till FoU-avdrag behöver kompletteras när det gäller bedömningen av vad som ska anses utgöra forskning och utveckling för att säkerställa ett effektivt och rättssäkert förfarande,
- analysera om det bör införas ett särskilt ansökningsförfarande, innefattande en annan myndighet utöver Skatteverket, för prövning av rätten till avdrag och om det bedöms lämpligt lämna förslag på ett sådant förfarande,
- vid analysen enligt punkterna ovan, ta särskild hänsyn till att den administrativa bördan och den ekonomiska kostnaden för företag och berörda myndigheter inte får bli oproportionerligt stor eller leda till att handläggningstiden ökar i avsevärd utsträckning, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att se över expertskattereglerna

Expertskatteregler för att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft

Gällande expertskatteregler, som ersatte tidigare regler med vissa skattelättnader för utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige, fick sin huvudsakliga utformning 2001 och finns i 11 kap. 22–23 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Reglerna innebär att utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner ges en viss skattelättnad i Sverige under förutsättning att de uppfyller vissa kvalifikationer. Samtidigt minskar underlaget för socialavgifter i motsvarande mån. Syftet med reglerna är att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft, skapa incitament för internationella företag att välja Sverige för nyetableringar och stimulera företag att se till att koncernledande funktioner som kräver utländsk personal finns/placeras i Sverige. Minskade lönekostnader skulle göra det möjligt för svenska företag att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer. Ytterligare ett viktigt syfte med expertskatten är att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och bidra till att ny kunskap och teknik kommer svensk ekonomi till del (prop. 2000/01:12 s. 18).

Med anledning av att expertskattereglerna kritiserats för att vara oförutsebara ändrades reglerna 2012 genom införandet av den s.k. beloppsregeln (prop. 2011/12:1 s. 240). Beloppsregeln innebär i korthet att en arbetstagare som har en ersättning per månad som överstiger två gånger prisbasbeloppet ska ges skattelättnad utan att det görs någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer.

Utvärdering av expertskattereglerna

I skatteutskottets rapport Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner (2014) kommer skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp fram till att problemen med expertskattereglernas oförutsebarhet alltså kvarstår (s. 130–133). Gruppen noterar att trots den ökade förutsebarheten som beloppsregeln innebär har den förväntade ökningen av antalet personer som omfattas av skattelättnaden inte infunnit sig. Vidare konstateras i rapporten att antalet forskare som beviljas skattelättnad i Danmark är högre än i Sverige och att denna skillnad sannolikt är en konsekvens av att de danska expertskattereglerna i flera avseenden är mer generösa än motsvarande svenska regler när det gäller kategorin forskare. Skillnader i expertskattereglernas

utformning mellan Sverige och andra länder kan enligt rapporten få betydelse för i vilken utsträckning de svenska expertskattereglerna används och skillnader i reglernas utformning ter sig än viktigare när det gäller närliggande konkurrentländer.

Sedan skatteutskottet överlämnade sin rapport 2014 och fram till 2019 har den procentuella ökningen av det totala antalet personer som omfattas av expertskatt varit lägre i Sverige än i Danmark. Under 2019 uppgick antalet personer med expertskatt i Sverige till 2 958 enligt Skatteverket medan motsvarande siffra i Danmark var 7 699 enligt det danska Skatteministeriet.

Mot denna bakgrund och då lagstiftningen har varit i kraft i drygt tjugo år finns det skäl att följa upp och utvärdera hur expertskattereglerna har fungerat i praktiken och om de effekter som avsågs med lagstiftningen har uppnåtts.

Utredaren ska därför

- i den omfattning det bedöms lämpligt utvärdera om expertskattereglerna har fått den effekt som avsågs vid införandet, och
- identifiera eventuella svårigheter som uppkommit i rättstillämpningen.

Översyn av expertskattereglerna

För att syftet med de svenska expertskattereglerna ska uppnås är det viktigt att reglerna är konkurrenskraftiga ur ett internationellt perspektiv. Företag som är etablerade i Sverige riskerar annars att ha sämre förutsättningar att rekrytera experter, forskare och andra nyckelpersoner från utlandet jämfört med företag i viktiga konkurrentländer.

Svenskt Näringsliv har i en skrivelse till regeringen (Fi2017/02556) begärt vissa ändringar av expertskattereglerna. I skrivelsen anförs bl.a. att expertskattereglerna upplevs som oförutsägbara, att förfarandet är såväl resurskrävande som långsamt och att det uppställs alltför höga krav för att skattelättnad ska medges. I samband med beredningen av förslaget att förlänga skattelättnaden enligt expertskattereglerna från tre till fem år 2021 framförde flera remissinstanser liknande synpunkter (prop. 2020/21:37).

Sammantaget finns det tecken på att de svenska expertskattereglerna inte är konkurrenskraftiga ur ett internationellt perspektiv. Det finns därför skäl att se över på vilket sätt reglerna kan förändras för att bli mer internationellt

konkurrenskraftiga och på så sätt säkerställa att reglerna uppfyller sitt syfte. En sådan översyn bör även inkludera på vilket sätt reglerna kan förändras för att hantera eventuella svårigheter som identifierats i rättstillämpningen.

Utredaren ska därför

- göra en översyn av expertskattereglerna och föreslå de ändringar som bedöms lämpliga i syfte att öka reglernas internationella konkurrenskraft och hantera eventuella svårigheter som identifierats i rättstillämpningen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska särskilt uppmärksamma de frågor som anges nedan.

Kartläggning

För att kunna säkerställa att Sverige har konkurrenskraftiga expertskatteregler är det viktigt att kartlägga hur motsvarande regler ser ut i jämförbara länder. De danska expertskattereglerna användes som förebild vid införandet av beloppsregeln 2012 (prop. 2011/12:1 s. 244). De danska reglerna bör därför särskilt analyseras vid denna kartläggning, framför allt då antalet personer som omfattas av expertskatt är betydligt högre i Danmark än i Sverige.

Utredaren ska därför

- i den omfattning det bedöms lämpligt kartlägga motsvarande expertskatteregler i andra europeiska länder, bl.a. Danmark.

Skattelättnadens omfattning

För personer som uppfyller villkoren för att beviljas expertskatt undantas i dag dels 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, dels vissa ersättningar för utgifter som arbetstagaren har haft på grund av vistelsen i Sverige från beskattning (11 kap. 23 § första stycket II). Skattelättnaden tillämpas under högst fem år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades (11 kap. 22 § fjärde stycket II).

När expertskattereglerna fick sin huvudsakliga utformning 2001 ansåg regeringen att storleken på den föreslagna skattelättnaden torde ligga i nivå med den skattelättnad som erbjuds enligt motsvarande regler i flera andra

länder inom Europeiska unionen (prop. 2000/01:12 s. 21). De svenska expertskattereglerna har varit i kraft i över tjugo år och det finns därmed anledning att se över om storleken på skattelättnaden bör justeras för att de svenska reglerna ska vara konkurrenskraftiga vid en internationell utblick. I samband med detta ska utredaren även överväga om tidsgränsen för skattelättnaden bör förlängas. Det ska noteras att inför budgetpropositionen för 2024 har regeringen remitterat en promemoria med förslag om att skattelättnaden enligt expertskattereglerna ska utvidgas till att gälla under högst sju år.

Utredaren ska därför

- analysera om den procentuella andelen av lönen, arvodet eller liknande ersättning eller förmån av arbetet som är skattefri bör höjas,
- analysera om tidsgränsen för skattelättnaden bör förlängas och, i sådant fall, om skattelättnaden successivt bör trappas ned mot slutet av tidsgränsen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Vid analysen ska utredaren beakta risken för undanträngningseffekter på arbetsmarknaden för svensk arbetskraft och konkurrensnedvridningar genom att t.ex. vissa företag gynnas på ett oproportionerligt sätt.

Vilka personer bör omfattas av skattelättnaden?

Enligt den s.k. kompetensregeln omfattar expertskattereglerna experter, forskare och andra nyckelpersoner om arbetet avser 1) specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, 2) kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller 3) företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag (11 kap. 22 § första stycket IL). Arbetstagare kan även beviljas skattelättnad om de får lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad som överstiger två gånger prisbasbeloppet, den s.k. beloppsregeln (11 kap. 22 § tredje stycket IL). Det innebär att en arbetstagare som har en ersättning som överstiger denna nivå alltid ska ges skattelättnad utan att det görs någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer.

En förutsättning för att expertskattereglerna ska kunna utnyttjas och faktiskt påverka förutsättningarna för en anställning är att parterna någorlunda säkert kan veta att reglerna är tillämpliga redan när förhandlingar om anställningen börjar. Kompetensregeln har kritiserats för att vara oförutsebar, vilket skulle kunna motverka att expertskatten används i rekryteringssyfte (prop. 2011/12:1 s. 240). Beloppsregeln infördes i syfte att förenkla reglerna och öka förutsebarheten, men av skatteutskottets rapport framgår att kritiken mot kompetensregelns oförutsebarhet kvarstår.

Av skatteutskottets rapport framgår att kritik även har riktats mot att kompetensregeln ställer alltför höga krav för att skattelättnad ska medges för forskare (s. 115–116) och att de danska expertskattereglerna i flera avseende är mer generösa än de svenska reglerna. Som exempel nämns bl.a. att prövningen i Danmark utgår från OECD:s riktlinjer för grundforskning och tillämpad forskning, vilket innebär att det i Danmark räcker att forskaren har en doktorsexamen, medan det enligt praxis i Sverige förutom avlagd doktorsexamen också krävs två års postdoktorstjänstgöring för att skattelättnad ska medges (s. 133).

När beloppsregeln infördes 2012 bestämdes lönenivån utifrån den genomsnittliga årslönen för de personer som omfattades av expertskatten (prop. 2011/12:1 s. 244). Regeringen beaktade då att en lönenivå på två prisbasbelopp i princip motsvarade den lönenivå som fanns i de danska expertskattereglerna. Sedan 2012 har lönenivån i Danmark ökat från 69 300 danska kronor (2012) till 72 500 danska kronor (2023) medan lönenivån i Sverige har ökat från 88 000 kronor (2012) till 105 000 kronor (2023), dvs. i Danmark har lönenivån ökat med ca 5 procent medan den i Sverige har ökat med ca 19 procent. I Svenskt Näringslivs skrivelse från 2017 anförts att jämförelsen med den danska lönenivån vid beloppsregelns införande inte tog hänsyn till hur socialavgifterna skiljer sig åt mellan länderna samt att den danska lönenivån sänktes kraftigt 2015, dvs. efter införandet av den svenska beloppsregeln. Den omständigheten att lönenivån bestäms utifrån prisbasbeloppet, som följer inflationen, innebär att lönenivån har ökat markant under de senaste åren då inflationen har varit hög.

Mot denna bakgrund bedöms det sammantaget finnas skäl att se över såväl behovet av kompetensregeln och dess utformning som lönenivån enligt beloppsregeln i syfte att uppnå mer förutsebara och internationellt konkurrenskraftiga regler. När det gäller beloppsregeln bör det övervägas om

en differentierad lönenivå är lämplig, dvs. om olika yrkeskategorier bör ha olika lönenivåer, särskilt för det fall att utredaren föreslår att kompetensregeln ska slopas och helt ersättas av beloppsregeln. Ett skäl till det är att t.ex. forskare typiskt sett har lägre löner än de andra yrkeskategorierna och att en bedömning som grundar sig enbart på lönenivån kan vara problematisk för forskare.

Utredaren ska därför

- analysera om kompetensregeln borde utformas på ett annat sätt för att bli mer förutsebar och konkurrenskraftig eller slopas och helt ersättas av beloppsregeln,
- analysera om lönenivå enligt beloppsregeln bör sänkas och om lönenivån bör vara differentierad, och då ta hänsyn till att löneläget kan skilja sig åt mellan olika yrkeskategorier, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Vid analysen ska utredaren beakta risken för undanträngningseffekter på arbetsmarknaden för svensk arbetskraft och konkurrenssnedvridningar genom att t.ex. vissa typer av företag gynnas på ett oproportionerligt sätt.

Vilka utbetalningar bör omfattas av skattelättnaden?

För att skattelättnad ska medges enligt expertskattereglerna krävs att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige (11 kap. 22 § andra stycket II).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagit att ersättning som betalas ut till arbetstagaren av någon annan än dennes arbetsgivare i Sverige kan beaktas vid prövningen av om lönenivån enligt beloppsregeln är uppnådd (HFD 2021 ref. 60). Domstolen konstaterar att det krav som gäller enligt lagtexten för att en ersättning ska beaktas vid bedömningen av om beloppsregeln är uppfylld är att den ska avse arbete i Sverige och att det avgörande måste vara att ersättningen utgör en kostnad i den svenska arbetsgivarens verksamhet. Genom domen är det klargjort vilka ersättningar som ska beaktas vid Forskarskattenämndens prövning av om arbetstagaren uppfyller förutsättningarna för skattelättnad. Det finns däremot inte något avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som klargör om skattelättnaden enligt expertskattereglerna ska tillämpas på ersättning som betalas ut från någon

annan än arbetsgivaren i Sverige i de fall då ersättningen beaktas vid prövningen av om beloppsregeln är uppnådd.

I syfte att öka reglernas förutsebarhet och konkurrenskraft finns det skäl att se över om det bör tydliggöras vilka ersättningar som Forskarskattenämndens beslut är tillämpligt på i Skatteverkets beskattningsbeslut.

Utredaren ska därför

- analysera om reglerna kan ändras på sådant sätt att det framgår vilka ersättningar som Forskarskattenämndens beslut ska tillämpas på, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Vilka krav bör ställas på medborgarskap och vistelse i Sverige?

För att skattelättnad ska medges enligt expertskattereglerna krävs att arbetstagaren inte är svensk medborgare och att arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas (11 kap. 22 § andra stycket II). Det krävs även att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år (11 kap. 22 § andra stycket II). Det ska noteras att den promemoria som har remitterats med förslag om att skattelättnaden ska utvidgas till att gälla under högst sju år även inkluderar ett förslag om att vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara högst högst sju år. Av skatteutskottets rapport framgår att flera företag ifrågasätter om det verkligen behövs ett krav på medborgarskap, bl.a. nämns att personer med dubbelt medborgarskap och personer med svenskt medborgarskap som arbetar i utlandet under ett antal år och tillgodogör sig värdefull kompetens och internationell erfarenhet inte kan ansöka om skattelättnaden (s. 89–90). Det kan även konstateras att i Danmark ställs inget krav på medborgarskap vid tillämpningen av de motsvarande danska reglerna. Av skatteutskottets rapport framgår vidare att företag anser att kravet om vistelsetid i Sverige är problematiskt för forskare som har genomfört sina forskarstudier i Sverige, eftersom de automatiskt diskvalificeras från att beviljas skattelättnad direkt efter sin avslutade utbildning (s. 89). I Danmark finns vissa undantag för forskare vid prövningen av kravet om vistelsetid. Problematiken kring kravet på medborgarskap och vistelsetid i Sverige för forskare lyfts även fram i Svenskt Näringslivs skrivelse från 2017. Mot denna bakgrund finns det anledning att se över om kraven bör ändras för att göra reglerna mer konkurrenskraftiga.

När det gäller kravet om att vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara högst fem år, framhåller Svenskt Näringsliv i sin skrivelse att det är svårt att visa att kravet är uppfyllt. Forskarskattenämnden har även svårt att kontrollera om kravet är uppfyllt (skatteutskottets rapport s. 90–91). Skatteverket justerar inte heller beskattningen i de fall då arbetstagaren stannar i Sverige längre än fem år (Skatteverkets ställningstagande den 28 februari 2006, dnr 131 129981-06/111). Det finns därför skäl att överväga om detta krav fyller någon funktion eller om det bör slopas.

Utredaren ska därför

- analysera om kravet på medborgarskap bör slopas och, i så fall, analysera om den period då arbetstagaren inte ska ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige bör förlängas eller inte,
- analysera om det bör införas ett undantag för forskare från kravet om att arbetstagaren inte ska ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under en viss tid, t.ex. ett undantag för bosättning och vistelse i Sverige i samband med doktorandstudier,
- analysera om kravet på att vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara under högst fem år bör slopas, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Ansökningsfristen

Det är Forskarskattenämnden som prövar om förutsättningarna för skattelettad är uppfyllda (1 § första stycket lagen om [1999:1305] Forskarskattenämnden). En ansökan ska ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige och ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren (6 § lagen om Forskarskattenämnden).

Av skatteutskottets rapport framgår att flera företag anser att ett tillämpningsproblem med expertskattereglerna är tremånadersgränsen för att lämna in ansökan till Forskarskattenämnden. Företagen anser att tidsgränsen är för snäv, bl.a. nämns att arbetstagare som inleder arbetet i Sverige genom tjänsteresor för att sedan bosätta sig i Sverige riskerar att missa ansökningsfristen (s. 87–88). Det finns därmed anledning att överväga om denna ansökningsfrist bör förlängas.

Utredaren ska därför

- analysera om ansökningsfristen bör förlängas, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utöver vad som anges i kommittéförelördningen (1998:1474) ska utredaren analysera hur förslagen påverkar incitamenten att bedriva forskning och utveckling i Sverige samt företagens förutsättningar för att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens. Vidare ska utredaren analysera konsekvenserna för Forskarskattenämnden, Skatteverket och andra myndigheter samt beräkna och redovisa eventuella kostnadsökningar och hur dessa ska finansieras.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska hålla sig informerad om och beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet. Utredaren ska även hålla sig informerad om andra utredningar samt om studier och rapporter som kan vara relevanta för uppdraget.

Utredaren ska samråda med Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys) och informera sig om Tillväxtanalys pågående utvärdering av expertskatten (se avsnitt 4.3 i Tillväxtanalys analys- och utvärderingsplan för perioden 2023–2025, Kunskap för tillväxt, PM 2023:02).

Uppdraget ska redovisas senast den 15 januari 2025.

(Finansdepartementet)