

Skatteincitament för forskning och utveckling

Ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal

*Slutbetänkande av Utredningen om
skatteregler som gynnar forskning och utveckling*

Stockholm 2026



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2026:1

SOU och Ds finns på regeringen.se under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på regeringen.se/remisser.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Åtta45

Tryck och remisshantering: Åtta45, Stockholm 2026

ISBN 978-91-525-1441-2 (tryck)

ISBN 978-91-525-1442-9 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 8 juni 2023 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över nedsättningen av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften för personer som arbetar med forskning eller utveckling (FoU-avdraget) och skattelättnaden för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner (expertskattereglerna). Kammarrättsrådet Fredrik Hammarström förordnades den 1 augusti 2023 som särskild utredare.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om skatteregler som gynnar forskning och utveckling.

Enligt de ursprungliga kommittédirektiven (dir. 2023:81) skulle uppdraget redovisas senast den 15 januari 2025. I tilläggsdirektiv som beslutades den 4 november 2024 (dir. 2024:104) fick dock utredningen ytterligare uppdrag som skulle redovisas senast den 19 januari 2026. Enligt tilläggsdirektiven ska utredningen göra en kartläggning av förekomsten av olika typer av skatteincitament för forskning och utveckling (FoU) inom EU och OECD samt analysera och föreslå hur ett skatteincitament som i första hand utgår från företags FoU-utgifter och innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt kan utformas inom svensk lagstiftning. I enlighet med direktiven lämnade utredningen ett delbetänkande den 15 januari 2025, *Skatteincitament för forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna* (SOU 2025:3).

Som experter förordnades från och med den 1 augusti 2023 välfärdsekonomen Thomas Andrén, skatteexperten Katarina Bartels, rättsliga experten Marie Björklund Eriksson, departementssekreteraren Karolin Ekström, skattejuristen Håkan Gustavsson, departementssekreteraren Tomas Gustavsson, skattepolitiska experten Patrick Krassén, samhällsekonomen Karin Pilsäter, departementssekreteraren

Markus Ridder, departementssekreteraren Lena Stoltz och docenten Roger Svensson. Den 28 augusti 2023 förordnades adjungerade professorn Peter Nilsson att vara expert i utredningen.

Den 27 februari 2024 entledigades Karolin Ekström och i hennes ställe förordnades kanslirådet Sanja Moraca Roos. Den 10 december 2024 entledigades Markus Ridder med verkan från och med den 15 januari 2025. Samma dag förordnades kanslirådet Pardis Nabavi till expert i utredningen från och med den 15 januari 2025. Den 21 januari 2025 entledigades Thomas André, Håkan Gustavsson och Karin Pilsäter från och med den 17 mars 2025. Rättssakkunnige Sofia Kinnunen Bengtsson förordnades samtidigt till expert i utredningen från och med den 17 mars 2025. Den 26 augusti 2025 entledigades Sanja Moraca Roos och Roger Svensson med verkan från den 22 september 2025. Rättssakkunnige Elin Sedin förordnades samtidigt till expert i utredningen.

Som sekreterare i utredningen anställdes från och med den 1 augusti 2023 kammarrättsfiskalen Axel Wahlund. Analytikern Ulrika Stavlot anställdes som sekreterare från och med den 1 september 2023. Ulrika Stavlot entledigades från och med den 15 januari 2025. Axel Wahlund entledigades från och med den 31 januari 2025. Som sekreterare i utredningen anställdes departementssekreteraren Markus Ridder från och med den 15 januari 2025. Som sekreterare i utredningen anställdes jur. kand. Marie Stegard Lind från och med den 28 januari 2025.

Härmed överlämnas betänkandet *Skatteincitament för forskning och utveckling – ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal* (SOU 2026:1). Uppdraget är med detta slutfört.

Stockholm i januari 2026

Fredrik Hammarström

Marie Stegard Lind
Markus Ridder

Innehåll

Sammanfattning	13
Summary	19
1 Författningsförslag – förhöjt kostnadsavdrag	25
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	25
2 Författningsförslag – återbetalningsbar skattereduktion	27
2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	27
2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	33
3 Utredningens uppdrag och arbete	39
3.1 Utredningens uppdrag.....	39
3.2 Utredningens arbete	40
3.3 Betänkandets disposition.....	41
4 Kartläggning av olika skatteincitament för forskning och utveckling	43
4.1 Inledning.....	43
4.1.1 Allmänt om skatteincitament för FoU	44
4.1.2 Urvalet av länder.....	48

4.2	Belgien.....	50
4.2.1	Allmänt	50
4.2.2	Innovationsavdrag (ID).....	51
4.2.3	Avdrag för investeringar i tillgångar som används för viss miljövänlig FoU.....	52
4.2.4	Återbetalningsbar skatteavräkning för FoU-investeringar	53
4.2.5	Nedsättning av källskatt på löner till forskare	54
4.2.6	Överföring av immateriella rättigheter	55
4.2.7	Utvärderingar av skatteincitamenten i Belgien	56
4.3	Danmark.....	57
4.3.1	FoU-fradraget	58
4.3.2	Skattelättnad vid underskott pga. FoU-kostnader	58
4.3.3	Accelererad avskrivning av tillgångar.....	59
4.3.4	Utvärderingar av de danska reglerna.....	59
4.4	Finland	61
4.4.1	Kombinerat skatteavdrag för FoU.....	62
4.4.2	Avdrag för forskningssamarbete åren 2021-2027	62
4.5	Irland.....	63
4.5.1	Återbetalningsbar skattereduktion för företag	64
4.5.2	Skattereduktion för utgifter för vissa byggnader	70
4.5.3	Accelererad avskrivning av vissa kapitaltillgångar	71
4.5.4	Knowledge development box (KDB)	71
4.6	Island.....	72
4.6.1	Den isländska skattereduktionen.....	72
4.6.2	Utvärdering av den isländska skattereduktionen	73
4.7	Norge	76
4.7.1	SkatteFUNN.....	76
4.7.2	Utvärderingar av SkatteFUNN	78
4.8	Storbritannien.....	83
4.8.1	Allmänt	83

4.8.2	Avräkning mot bolagsskatt (RDEC)	84
4.8.3	Patentbox	86
4.8.4	Omedelbart avdrag för vissa investeringar i FoU (RDA)	88
4.8.5	Förhöjt avdrag för forskningsintensiva SME som går med förlust (ERIS)	88
4.8.6	Utvärderingar av de brittiska reglerna.....	89
4.9	Tyskland	95
4.9.1	Forschungszulage	95
4.9.2	Utvärdering av Forschungszulage	98
4.10	Jämförande analys	98
4.10.1	Faktorer av betydelse för investeringar i FoU.....	98
4.10.2	I Sverige bedrivs mycket FoU trots en låg offentlig stödnivå	103
5	Allmänna utgångspunkter för ett nytt skatteincitament. 105	
5.1	Inledning.....	105
5.2	Skälen för att staten ska subventionera FoU	106
5.3	Företagens uppfattningar om stöd till FoU	107
5.3.1	FoU-barometern	107
5.3.2	Utredningens egna möten med företrädare inom näringslivet	109
5.4	Överväganden när det gäller utformning	112
5.4.1	Ett nytt skatteincitament för alla slags företag....	112
5.4.2	Utgiftsbaserade skatteincitament är effektivare än inkomstbaserade.....	114
5.4.3	Ett volymbaserat skatteincitament utan tak är att föredra.....	124
5.4.4	Krav på förhandsgodkännande bör inte införas ..	126
5.5	Överväganden när det gäller tilläggsskatten.....	129
5.5.1	Om modellreglerna	129
5.5.2	Minimibeskattningsdirektivet.....	130
5.5.3	Lagen om tilläggsskatt.....	131
5.5.4	Beräkningen av tilläggsskatt.....	132

5.5.5	Tillkommande tilläggsskattebelopp och överskjutande skattebelopp	138
5.5.6	Skatteincitament kan användas trots reglerna om tilläggsskatt	140
5.6	Överväganden när det gäller EU-rätten.....	143
5.6.1	Den fria rörligheten och etableringsfriheten.....	143
5.6.2	Regelverket om statsstöd.....	145
5.7	Överväganden när det gäller kvalificerade utgifter.....	150
5.7.1	Vilka utgifter som kan ingå i underlaget kan avgränsas på olika sätt	150
5.7.2	FoU-kostnadernas fördelning.....	151
5.7.3	Enbart utgifter för egen personal som arbetar inom EES bör omfattas	161
5.8	Överväganden när det gäller val av modell.....	165
5.8.1	Allmänt	165
5.8.2	Fördelar med ett förhöjt kostnadsavdrag jämfört med en återbetalningsbar skattereduktion	166
5.8.3	Nackdelar med ett förhöjt kostnadsavdrag jämfört med en återbetalningsbar skattereduktion	167
5.8.4	Slutsats i fråga om val av modell.....	169
6	Ett nytt skatteincitament (alternativ 1).....	171
6.1	Ett nytt skatteincitament i form av ett förhöjt kostnadsavdrag	171
6.1.1	Ett förhöjt kostnadsavdrag.....	171
6.1.2	Underlag för förhöjt kostnadsavdrag	172
6.1.3	Definitionen av forskning och utveckling samt omfattningen av arbetet	173
6.1.4	Vilka som får utnyttja det förhöjda kostnadsavdraget.....	175
6.1.5	Avdragets storlek	176
6.1.6	Negativa räntenetton	178
6.1.7	Begäran om förhöjt kostnadsavdrag	181
6.1.8	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	182

6.2	Personuppgiftsbehandling och konsekvenser för den personliga integriteten.....	182
6.3	Offentlighet och sekretess	183
6.4	Uppföljning och utvärdering.....	183
7	Ett nytt skatteincitament (alternativ 2)	185
7.1	Ett nytt skatteincitament i form av en återbetalningsbar skattereduktion	185
7.1.1	En återbetalningsbar skattereduktion	185
7.1.2	Underlag för skattereduktion	186
7.1.3	Definitionen av forskning och utveckling samt omfattningen av arbetet	187
7.1.4	Vilka som kan få skattereduktion.....	188
7.1.5	Skattereduktionens storlek och beräkning	191
7.1.6	Avräkningsordningen och vad avräkning ska ske mot.....	193
7.1.7	Skattereduktionen ska läggas till i uppräkningsavbestämmelser	195
7.1.8	Skattetillgodohavanden ska vara skattefria	195
7.1.9	Begäran om skattereduktion.....	197
7.1.10	Skattereduktionen kommer att hanteras i skattekontosystemet	198
7.1.11	Ett skattetillgodohavande ska fastställas i beslutet om slutlig skatt	199
7.1.12	Uppgiftsskyldighet.....	201
7.1.13	Hinder mot utbetalning	202
7.1.14	Omprövning och överklagande	203
7.1.15	Skattetillägg.....	203
7.1.16	Skattereduktionen ska läggas till i uppräkningsavbestämmelser	205
7.1.17	Förhållandet till debiterad preliminär skatt	205
7.1.18	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	206
7.2	Överväganden om skattekontroll	207
7.3	Personuppgiftsbehandling och konsekvenser för den personliga integriteten.....	214
7.4	Offentlighet och sekretess	214

7.5	Uppföljning och utvärdering	215
8	Konsekvenser av utredningens förslag	217
8.1	Inledning	217
8.2	Syfte och alternativa lösningar.....	218
8.2.1	Syfte	218
8.2.2	Slopat tak för FoU-avdraget.....	218
8.2.3	Sänkt bolagsskatt.....	219
8.2.4	Riktade bidrag till FoU-verksamhet	223
8.3	Förenlighet med EU-rätten	224
8.4	Offentligfinansiella effekter.....	225
8.5	Effekter för företagen	228
8.5.1	Allmänt	228
8.5.2	Förhöjt kostnadsavdrag	231
8.5.3	Återbetalningsbar skattereduktion	235
8.5.4	Skillnader i effekter för företag av de olika förslagen.....	236
8.6	Effekter för investeringar, BNP och sysselsättningen	238
8.7	Effekter för enskilda, inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten.....	239
8.8	Effekter för Sveriges konkurrenskraft	240
8.9	Effekter för kommuner och regioner.....	243
8.10	Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	243
8.10.1	Konsekvenser för Skatteverket och andra myndigheter.....	243
8.10.2	Konsekvenser för domstolarna	245
8.11	Effekter för brottsligheten.....	245
8.12	Övriga effekter	246
8.13	Finansiering.....	246

9	Författningskommentar – förhöjt kostnadsavdrag	249
9.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	249
10	Författningskommentar – återbetalningsbar skattereduktion.....	251
10.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	251
10.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	257
	Särskilda yttranden	263
	Bilagor	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2024:104	269
Bilaga 2	Utgångspunkter för utredningens beräkningar	275

Sammanfattning

Uppdraget

Utredningen har tidigare haft i uppdrag att se över dels nedsättningen av arbetsgivaravgifter och den allmänna löneavgiften för personer som arbetar med forskning eller utveckling (FoU-avdraget), dels skattelättnaden för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner (expertskatte-reglerna).¹ Uppdraget har redovisats i ett delbetänkande i januari 2025.²

Genom ett tilläggsdirektiv har utredningen fått i uppdrag att kartlägga förekomsten av olika skatteincitament för forskning och utveckling (FoU) i andra länder, inklusive uppföljningar och utvärderingar av effekterna av dessa. I uppdraget ingår även att föreslå ett nytt skatteincitament som i första hand utgår från företagens utgifter för FoU och som innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt. Vid utformningen av det nya incitamentet ska utredningen beakta vilka utgifter för FoU som ger rätt till skattelättnader i andra länder inom EU och OECD samt ta hänsyn till hur reglernas inverkan på den effektiva skattesatsen enligt lagen (2023:875) om tilläggsskatt kan begränsas. Utredningen ska vidare säkerställa att det finns en tydlig gränsdragning mot andra utgifter, att en effektiv skattekontroll möjliggörs, att reglerna är internationellt konkurrenskraftiga för företag av alla storlekar samt att reglerna är förenliga med EU-rätten och Sveriges internationella åtaganden på skatteområdet i övrigt. Utredningen ska också jämföra alternativa åtgärder som kan gynna investeringar och tillväxt med beaktande av de analyser och den forskning som finns på området.³

¹ Dir. 2023:81.

² *Skatteincitament för forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskatte-reglerna* (SOU 2025:3).

³ Dir. 2024:104.

Två alternativa förslag

Utredningen presenterar i detta betänkande två alternativa förslag med tillhörande författningstexter, författningskommentarer och konsekvensanalyser. Det ena förslaget är ett skatteincitament i form av ett förhöjt kostnadsavdrag och det andra ett incitament i form av en s.k. återbetalningsbar skattereduktion. Eftersom förslagen har olika för- och nackdelar samt i viss mån olika träffbild har utredningen valt att inte förorda ett av alternativen framför det andra.

Ett förhöjt kostnadsavdrag är ett ytterligare avdrag utöver de faktiska kostnaderna, där avdragets storlek bestäms som en viss procent av de faktiska kostnaderna (eng. super-deduction). Ett sådant avdrag minskar det skattemässiga överskottet i näringsverksamheten och därmed också den skatt som företaget betalar. Företag som går med förlust får ingen direkt skattelättnad, men däremot ett ökat skattemässigt underskott som kan utnyttjas för att minska framtida överskott.

En återbetalningsbar skattereduktion innebär att företaget i stället får reducera sin skatt med ett visst framräknat belopp och därefter, om det framräknade beloppet är större än den skatt som kan reduceras, får den överskjutande delen utbetald. Ett sådant incitament kan utnyttjas även av företag som går med förlust och kan, om incitamentet är utformat i enlighet med reglerna om tilläggsskatt, i vissa fall göra beräkningen av tilläggsskatt mer förmånlig än vid exempelvis ett förhöjt kostnadsavdrag.

Tillgängligt för alla som bedriver näringsverksamhet

Båda förslagen har utformats så att de ska gälla för alla som bedriver näringsverksamhet. De har också utformats på ett sådant sätt att de inte ska komma i konflikt med EU:s etableringsfrihet och regler om statsstöd. Som framgår nedan utgår båda incitamenten från ett underlag som baseras på utgifter för personal, vilket gör att incitamentet bara kommer att kunna utnyttjas av personer med sådana utgifter, dvs. i huvudsak av juridiska personer. Detta är en naturlig följd av hur underlaget har avgränsats.

Underlaget

I båda förslagen har underlaget för skatteincitamentet avgränsats till utgifter för löner, arvode, förmåner och annan ersättning för arbete till personal som arbetar med FoU. Enligt båda förslagen ska arbetet vidare ha utförts inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Skälen för att underlaget har avgränsats till utgifter för löner m.m. är flera. Ett skäl är att utgifter för personal är den helt dominerande utgiften vid all FoU, oavsett bransch och företagsstorlek. Skatteincitament som tar sikte på utgifter för personal framstår därmed som relativt träffsäkert för att stimulera FoU. Ett annat skäl är att det är viktigt att reglerna är förutsebara och enkla att tillämpa. Om andra utgifter inkluderas i underlaget, t.ex. inventarier och inköp av tjänster från utomstående, blir regelverket mer komplext, mindre förutsebart och dyrare för både företag och myndigheter att hantera. Ett tredje skäl är att en bredare utgiftsbas ökar den offentligfinansiella kostnaden. Om kostnaden för ett incitament med en bredare utgiftsbas ska vara densamma som för ett incitament med en smalare utgiftsbas måste procentsatsen med den bredare basen vara lägre. Ur ett internationellt konkurrensperspektiv kan en högre procentsats vara att föredra, särskilt om regelverket också är lätt att tillämpa.

När det gäller den geografiska avgränsningen konstaterar utredningen att syftet med incitamentet i första hand är att stimulera FoU som bedrivs i Sverige och att avgränsningen därför borde göras till arbete i Sverige. En sådan avgränsning skulle också göra det lättare att kontrollera och följa upp de som utnyttjar incitamentet. En avgränsning till arbete i Sverige är dock inte möjlig enligt EU-rätten. Utredningen föreslår därför att incitamentet ska avgränsas till arbete som har utförts inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. En sådan avgränsning strider inte mot EU-rätten.

Vad avses med forskning och utveckling (FoU)

Enligt båda förslagen ska definitionerna av forskning och utveckling vara desamma som enligt 3 och 4 §§ lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling. Även omfattningen av arbetet ska vara detsamma som enligt 7 § samma lag. Syftet är att på så vis göra det enklare och mer förutsebart för den som be-

driver FoU att ta del av både FoU-avdraget och det nya skatteincitamentet utan att behöva tillämpa olika definitioner i de olika regelverken. Utredningen har i sitt delbetänkande föreslagit att definitionerna av forskning och utveckling ska förenklas. Om så sker kommer alltså dessa förenklingar att gälla även för de förslag som utredningen nu lägger fram.

Förhöjt kostnadsavdrag

Utredningen föreslår att storleken på det förhöjda kostnadsavdraget ska vara 200 procent av underlaget. Rätten till avdrag för löner m.m. till personal som arbetar med FoU kommer alltså att uppgå till totalt 300 procent. För företag som betalar bolagsskatt motsvarar det en skattelättnad om 41,2 procent på dessa lönekostnader.

Vidare föreslår utredningen att det förhöjda kostnadsavdraget ska vara frivilligt och att den som vill ta del av det ska begära det i sin inkomstdeklaration. Utredningen föreslår också att det ska införas en ny bestämmelse, 16 kap. 9 a §, i inkomstskattelagen (1999:1299). Några nya bestämmelser om förfarandet anses inte vara nödvändiga.

Enligt utredningen bör regelverket följas upp och utvärderas ett par år efter att det har införts.

Återbetalningsbar skattereduktion

Utredningen föreslår att storleken på den återbetalningsbara skattereduktionen ska vara 20 procent av underlaget. Skattereduktionen ska göras sist av alla skattereduktioner och räknas av mot inkomstskatt och vissa andra skatter. Om inte hela beloppet kan räknas av ska storleken på det överskjutande beloppet, ett s.k. skattetillgodohavande, fastställas i beslutet om slutlig skatt. Ett belopp motsvarande skattetillgodohavandet ska därefter krediteras på företagets skattekonto och betalas ut om det inte finns hinder mot utbetalning, t.ex. att beloppet ska avräknas mot andra beslutade skatter. Hanteringen ska ske i enlighet med redan gällande regler för skattekontot. Både skattereduktionen och skattetillgodohavandet ska vara skattefria.

Vidare föreslår utredningen att den återbetalningsbara skattereduktionen ska vara frivillig och att den som vill ta del av den ska begära det i sin inkomstdeklaration. Utredningen föreslår att de

materiella bestämmelserna om skattereduktionen ska införas i 67 kap. inkomstskattelagen och att vissa nya bestämmelser om förfarandet ska införas i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Enligt utredningen bör regelverket följas upp och utvärderas ett par år efter att det har införts.

Konsekvenser av förslagen

Effekter för företagen

Förslagen påverkar alla företag med utgifter för FoU-personal. Enligt utredningens beräkningar hade cirka 3 600 koncerner och fristående företag sådana utgifter år 2023. Av dessa var cirka 2 600 små- och medelstora företag.

När det gäller effekterna av det förhöjda kostnadsavdraget uppskattas den genomsnittliga direkta skattelättnaden bland de cirka 2 300 företag som har ett överskott att reducera till cirka 6 miljoner kronor per företag och år. Skattelättnaden ökar generellt med storleken på företaget. För mikroföretag uppgår lättnaden i snitt till cirka 0,33 miljoner kronor per företag och år och för multinationella företag till cirka 83 miljoner kronor per företag och år. Även företag som har ett underskott före avdraget kan ha nytta av avdraget om företaget i framtiden går med vinst. Ett förhöjt kostnadsavdrag kan också medföra att företag med negativa räntenetton får ett lägre avdragsutrymme för ränteavdrag. Enligt utredningens beräkningar gäller det 160 företag. Den genomsnittliga skattelättnaden för dessa företag kommer att bli cirka 0,4 miljoner kronor mindre per företag och år än den hade blivit om regeln inte hade varit tillämplig. Utredningens beräkningar visar också att ett förhöjt kostnadsavdrag kommer att öka tilläggsskatten för totalt 13 koncerner med i genomsnitt cirka 31 miljoner kronor per koncern och år. Sju av dessa koncerner bedöms vara skyldiga att betala tilläggsskatt även utan ett nytt skatteincitament, men tilläggsskatten blir högre. Samtidigt kommer den genomsnittliga skattelättnaden för de 13 koncernerna att överstiga tilläggsskattebeloppet med cirka 64 miljoner kronor per koncern och år till följd av förslaget.

När det gäller effekterna av den återbetalningsbara skattereduktionen uppskattas den genomsnittliga skattelättnaden bland de cirka 3 600 fristående företag eller koncerner som berörs att uppgå till

cirka 3 miljoner kronor per företag och år. Skattelättnaden ökar generellt med storleken på företaget. För mikroföretag uppgår lättnaden i snitt till cirka 0,27 miljoner kronor per företag och år och för multinationella företag till cirka 61 miljoner kronor per företag och år. Utredningens beräkningar visar att den återbetalningsbara skattereduktionen kommer att öka tilläggsskatten för sju koncerner med i genomsnitt cirka 4,5 miljoner kronor per koncern och år. Dessa koncerner bedöms vara skyldiga att betala tilläggsskatt även utan ett nytt skatteincitament, men tilläggsskatten kommer att bli högre. Samtidigt kommer den genomsnittliga skattelättnaden för dessa koncerner att överstiga tilläggsskattebeloppet med 26 miljoner kronor per koncern och år till följd av förslaget.

Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella nettoeffekten för det förhöjda kostnadsavdraget beräknas uppgå till –7,84 miljarder kronor 2027 och därefter till –8,14 miljarder kronor per år från 2028 och framåt.

Den offentligfinansiella nettoeffekten vid en återbetalningsbar skattereduktion beräknas uppgå till –7,81 miljarder kronor 2027 och därefter till –8,12 miljarder kronor per år från 2028 och framåt.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Båda förslagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Summary

Remit

The Inquiry was previously tasked with reviewing the reduction in employers' contributions and payroll tax for individuals working in research or development (R&D tax relief), and the tax relief for foreign experts, researchers and other key individuals (the expert tax rules)¹. An interim report on this assignment was presented in January 2025².

Through supplementary terms of reference, the Inquiry was tasked with identifying the various tax incentives for R&D that are available in other countries, including follow-up and evaluation of their effects. This remit also includes proposing a new tax incentive based primarily on companies' R&D expenditure that makes it possible for them to reduce their income tax. In proposing the new incentive, the Inquiry is to take account of which R&D expenditures entail a right to tax relief in other countries within the EU and the OECD, and consider how the effect of these rules on the effective tax rate under the Minimum Tax Act (2023:875) can be limited. Furthermore, the Inquiry is to ensure that there are clear boundaries relative to other expenditures, that effective tax controls are possible, that the rules are internationally competitive for companies of all sizes, and that the rules comply with EU law and Sweden's other international commitments in the area of taxation. The Inquiry is also to compare alternative measures that could encourage investment and growth, taking account of available analysis and research in this area³.

¹Terms of reference 2023:81

² *Skatteincentivament för forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna* ('Tax incentives for research and development – a review of the R&D tax relief and expert tax rules', SOU 2025:3).

³ Terms of reference 2024:104

Two alternative proposals

In this report, the Inquiry presents two alternative proposals with accompanying legislative text, legislative commentary and impact assessments. The first proposal is a tax incentive in the form of a super-deduction, and the second is an incentive in the form of a refundable tax credit. Since the two proposals offer different advantages and disadvantages and will, to a certain extent, hit different targets, the Inquiry has chosen not to advocate one proposal ahead of the other.

A super-deduction is an additional deduction on top of actual costs, where the size of the deduction is a specific percentage of actual costs. A deduction of this kind reduces a business's taxable surplus, and thus also the tax paid by the company. Companies operating at a loss do not qualify for any direct tax relief, but would have an increased deficit for tax purposes, which can be used to mitigate future surpluses.

A refundable tax credit would mean that companies can reduce their tax by a certain calculated amount and subsequently, if the calculated amount is larger than the tax that can be reduced, the surplus is paid out. An incentive of this kind can be used even by companies operating at a loss and in some cases can, if the incentive is aligned with the minimum tax rules, lead to lower top-up taxes than, for example, if a super-deduction were applied.

Available to all business operators

Both proposals are designed to apply to all business operators. They are also designed to ensure that they do not conflict with EU freedom of establishment and state aid regulations. As outlined below, both incentives are calculated based on expenditure related to staff, which means that the incentives will only be available to persons with such expenditure, i.e. primarily legal persons. This is a natural result of where the boundaries of qualifying expenditures are drawn.

Qualifying expenditures

In both proposals, the base for the tax incentive has been limited to expenditure for salaries, fees, benefits and other remuneration for work to staff working in R&D. Under both proposals, the work must also have been carried out within the European Economic Area.

There are a number of reasons to limit the base to expenditure for salaries etc. One reason is that staff expenditure is the predominant expenditure in all R&D, regardless of sector or size of business. Tax incentives that target staff expenditure thus appear a relatively sure-fire way to stimulate R&D. Another reason is that it is important that the rules are predictable and easy to apply. If other expenditures (e.g. equipment and the purchase of external services) qualified, the regulations would be more complex, less predictable and more expensive for both companies and government agencies. A third reason is that a broader expenditure base would increase the cost to the public purse. For the costs of an incentive with a wider expenditure base to be the same as for an incentive with a narrower expenditure base, the percentage of the broader-based incentive would have to be lower. From the perspective of international competition, a higher percentage should be preferable, particularly if the regulations are also easy to apply.

With regard to the geographical limits, the Inquiry notes that the aim of the incentive is primarily to stimulate R&D in Sweden, and thus that only work carried out in Sweden should qualify. Such limits would also make it easier to exercise controls and follow-up of those benefiting from the incentive. However, it is not possible under EU law to limit the incentive to work carried out in Sweden. The Inquiry therefore proposes that the incentive be limited to work carried out within the European Economic Area. A limit of this kind is not incompatible with EU law.

Definition of research and development (R&D)

Under both proposals, the definitions of research and development should be the same as under Sections 3 and 4 of the Act on special allowances on employers' social security contributions and payroll tax for individuals working in research or development (2023:747). The scope of the work should also be the same as under Section 7

of the same Act. The idea is to thereby make it easier and more predictable for a company conducting R&D to benefit from both the R&D tax relief and the new tax incentive without having to apply different definitions under the different regulations. In its interim report, the Inquiry proposed that the definitions of research and development be simplified. If this is implemented, these simplified definitions should also apply to the proposals made by the Inquiry in this report.

Super-deduction

The Inquiry proposes that the size of the super-deduction be 200 per cent of qualifying expenditures. The right to a deduction for salaries etc. for staff working in R&D will thus total 300 per cent. For companies paying corporate tax, this is equivalent to tax relief of 41.2 per cent on these salary costs.

Furthermore, the Inquiry proposes that the super-deduction be optional, and that those wishing to benefit from it should apply for it in their income tax returns. The Inquiry also proposes the introduction of a new provision, Chapter 16, Section 9a, in the Income Tax Act (1999:1299). No new procedural provisions are deemed necessary.

In the Inquiry's view, the regulations should be followed up and evaluated around two years after their introduction.

Refundable tax credit

The Inquiry proposes that the size of the refundable tax credit be 20 per cent of qualifying expenditures. This tax credit should be the last of all the tax reductions made and be offset against income tax and certain other taxes. If the entire amount cannot be offset, the size of the surplus amount – the credit balance – should be recorded in the decision on final tax. A sum equivalent to the credit balance should then be credited to the company's tax account and be paid out, providing that there is nothing to prevent this, e.g. that the amount is to be offset against other taxes. This should be administered in line with existing regulations for tax accounts. Both the tax credit and the credit balance would be tax-exempt.

Furthermore, the Inquiry proposes that the refundable tax credit be optional, and that those wishing to benefit from it should apply for it in their income tax returns. The Inquiry proposes that the material provisions on the tax credit be introduced into Chapter 67 of the Income Tax Act and that certain new procedural provisions be introduced in the Tax Procedures Act (2011:1244).

In the Inquiry's view, the regulations should be followed up and evaluated around two years after their introduction.

Consequences of the proposals

Effects on companies

The proposals will affect all companies that have expenditure related to R&D staff. By the Inquiry's calculations, around 3 600 corporate groups and standalone companies had such expenditures in 2023. Around 2 600 of these are small and medium-sized enterprises.

The super-deduction is expected to lead to average direct tax relief of around SEK 6 million per company and year for the approximately 2 300 companies with a surplus to reduce. In general terms, the bigger the company, the greater the tax relief. For micro-enterprises, the relief would total an average of SEK 0.33 million per company and year, and for multinational companies the total would be around SEK 83 million per company and year. Companies with a deficit before the deduction could also benefit from it if the company makes a profit in the future. The super-deduction could also mean that companies with negative net interest have reduced scope for interest deductions. By the Inquiry's calculations, this applies to 160 companies. The average tax relief for these companies would be around SEK 0.4 million less per company and year than would have been the case if the rule had not been applicable. The Inquiry's calculations also show that for a total of 13 corporate groups, the super-deduction would increase top-up tax by an average of SEK 31 million per group and year. Seven of these groups would be liable for top-up tax even without a new tax incentive, but the top-up tax would be higher. Nonetheless, the average tax relief for the 13 groups would still exceed the top-up tax amount by around SEK 64 million per group and year based on the proposal.

The refundable tax credit is expected to lead to average tax relief of around SEK 3 million per company and year for the approximately 3 600 standalone companies and corporate groups concerned. In general terms, the bigger the company, the greater the tax relief. For micro-enterprises, the relief would total an average of SEK 0.27 million per company and year, and for multinational companies the total would be around SEK 61 million per company and year. The Inquiry's calculations show that for seven corporate groups, the refundable tax credit would increase top-up tax by an average of SEK 4.5 million per group and year. These groups would probably be liable for top-up tax even without a new tax incentive, but the top-up tax would be higher. Nonetheless, the average tax relief for these groups would still exceed the top-up tax amount by around SEK 26 million per group and year based on the proposal.

Effects on public finances

The net effect on public finances of the super-deduction is estimated to total SEK -7.84 billion in 2027, and subsequently SEK -8.14 billion annually from 2028 onwards.

The net effect on public finances of the refundable tax credit is estimated to total SEK -7.81 billion in 2027, and subsequently SEK -8.12 billion annually from 2028 onwards.

Entry into force and transitional provisions

It is proposed that either form of tax relief enter into force on 1 January 2027 and first apply to financial years beginning after 31 December 2026.

1 Författningsförslag – förhöjt kostnadsavdrag

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att det ska införas en ny paragraf, 16 kap. 9 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

9 a §

Utgifter för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete till personer som arbetar med forskning eller utveckling får, utöver avdrag som ska göras enligt övriga bestämmelser i detta kapitel, dras av med 200 procent av utgifternas storlek (förhöjt kostnadsavdrag).

Rätten till förhöjt kostnadsavdrag för sådana utgifter gäller under förutsättning att arbetet utförs i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och

1. avser sådan forskning eller utveckling som avses i 3 och 4 §§ lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling, samt

2. utförs i sådan omfattning som anges i 7 § samma lag.

Bedömningen av om arbetet utförs i den omfattning som krävs enligt andra stycket 2 ska göras varje kalendermånad för sig.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2026.

2 Författningsförslag – återbetalningsbar skattereduktion

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 1 kap. 11 §, 29 kap. 2 § och 67 kap. 1 och 2 §§ ska ha följande
lydelse,

dels att det ska införas fem nya paragrafer, 67 kap. 53–57 §§, och
närmast före paragraferna i 67 kap. nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 11 §²

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas finns i 65 kap.

Bestämmelser om beräkning av skatt på ackumulerad inkomst
finns i 66 kap.

Bestämmelser om skatteredu-
ktion för underskott av kapital,
arbetsinkomst (jobbskatteavdrag),
sjukersättning och aktivitetsersätt-
ning, förvärvsinkomst, boende i
vissa områden (regional skatte-
reduktion), allmän pensionsavgift,
sjöinkomst, hushållsarbete, instal-
lation av grön teknik, gåva och

Bestämmelser om skatteredu-
ktion för underskott av kapital,
arbetsinkomst (jobbskatteavdrag),
sjukersättning och aktivitetsersätt-
ning, förvärvsinkomst, boende i
vissa områden (regional skatte-
reduktion), allmän pensionsavgift,
sjöinkomst, hushållsarbete, instal-
lation av grön teknik, gåva, avgift

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2025:539.

avgift till arbetslöshetskassa finns i 67 kap. till arbetslöshetskassa *och forskning och utveckling* finns i 67 kap.

29 kap.

2 §³

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska unionen eller Europeiska atomenergigemenskapen, regioner, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 §§, allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna samt stöd av detta slag som beslutas av en europeisk gruppering för territoriellt samarbete.

Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av

1. elcertifikat till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1,

2. utsläppsrätter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § första stycket,

3. utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § andra stycket 1, och

4. stöd enligt lagen (2015:1016) om resolution, lagen (2015:1017) om förebyggande statligt stöd till kreditinstitut och om stabilitetsfonden eller lagen (2022:739) med kompletterande bestämmelser till EU:s förordning om återhämtning och resolution av centrala motparter, om stödet inte

– redovisas som en skuld i räkenskaperna, eller

– avser betalning för nyemitterade eller egna aktier.

Skattereduktioner utgör inte näringsbidrag. Skattereduktioner utgör inte näringsbidrag. *Detsamma gäller ett*

sådant skattetillgodohavande som avses i 67 kap. 57 § andra stycket.

67 kap.

1 §⁴

I detta kapitel finns bestämmelser om skattereduktion för fysiska personer i 2–24, 25, 26 och 27–52 §§ och för juridiska

I detta kapitel finns bestämmelser om skattereduktion för fysiska personer i 2–24, 25, 26 och 27–57 §§ och för juridiska

³ Senaste lydelse 2022:742.

⁴ Senaste lydelse 2025:1370.

personer i 2, 20, 21, 23, 24 a, 25 a och 26 a §§.

Skattereduktion ska anges i hela krontal så att öretal faller bort.

personer i 2, 20, 21, 23, 24 a, 25 a, 26 a och 53–57 §§.

2 §⁵

Skattereduktion ska göras för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), sjukersättning och aktivitetsersättning, förvärvsinkomst, boende i vissa områden (regional skattereduktion), underskott av kapital, hushållsarbete, installation av grön teknik, gåva och avgift till arbetslöshetskassa i nu nämnd ordning.

Skattereduktion ska räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt som beräknats enligt 65 kap., mot statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt mot kommunal fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Skattereduktion enligt 5–9 d, 34, 35 och 46–48 §§ ska dock räknas av endast mot kommunal inkomstskatt. Skattereduktion för en juridisk person ska räknas av endast mot statlig inkomstskatt.

Skattereduktion ska göras för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), sjukersättning och aktivitetsersättning, förvärvsinkomst, boende i vissa områden (regional skattereduktion), underskott av kapital, hushållsarbete, installation av grön teknik, gåva, avgift till arbetslöshetskassa och forskning och utveckling i nu nämnd ordning.

Skattereduktion ska räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt som beräknats enligt 65 kap., mot statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt mot kommunal fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Skattereduktion enligt 5–9 d, 34, 35 och 46–48 §§ ska dock räknas av endast mot kommunal inkomstskatt. Skattereduktion för gåva från en juridisk person ska räknas av endast mot statlig inkomstskatt.

⁵ Senaste lydelse 2025:1370.

Forskning och utveckling

Vilka som kan få skattereduktion

53 §

Fysiska och juridiska personer har efter begäran rätt till skattereduktion enligt 54–57 §§ om underlaget för skattereduktionen är hänförligt till näringsverksamhet som medför skattskyldighet i Sverige.

Om ett svenskt handelsbolag har sådana utgifter som kan ingå i ett underlag för skattereduktion har delägarna rätt till skattereduktion. Till den del en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte är skattskyldig för sina inkomster enligt 6 kap. 12 § har, i stället för vad som anges i första stycket, de delägare som är obegränsat skattskyldiga rätt till skattereduktion.

Om delägare har rätt till skattereduktion enligt andra stycket, ska underlaget för skattereduktionen fördelas till varje delägare med belopp som motsvarar delägarans andel av handelsbolagets eller den juridiska personens resultat.

Begäran om skattereduktion

54 §

En begäran om skattereduktion ska göras i inkomstdeklarationen som ska lämnas efter utgången av det beskattningsår som underlaget för skattereduktionen avser.

Definitioner

55 §

Med forskning och utveckling avses vid tillämpningen av detta kapitel detsamma som enligt 3 eller 4 §§ lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.

Med person som arbetar med forskning eller utveckling avses en person som arbetar med forskning eller utveckling i den omfattning som anges i 7 § lagen om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling. Bedömningen av om arbetet utförs i den omfattning som krävs ska göras varje kalendermånad för sig.

Underlag för skattereduktion

56 §

Underlag för skattereduktion består av beskattningsårets kostnader för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete till personer som arbetar med forskning eller utveckling i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Skattereduktionens storlek och beräkning

57 §

Skattereduktionen uppgår till 20 procent av underlaget enligt 56 §.

Om skattereduktionen inte kan utnyttjas fullt ut för beskattningsåret ska resterande belopp tillgodoräknas den skattskyldige som ett skattetillgodohavande i ett beslut om slutlig skatt.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2026.

2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 31 kap. 1 §, 49 kap. 11 §, 56 kap. 1 och 9 §§ och 64 kap. 4 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas två nya paragrafer, 31 kap. 33 e § och 56 kap. 7 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

– uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),

– uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),

– uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),

– uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),

– uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 c §§),

– uppgift om tillkommande belopp (20 §),

– uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),

– uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),

– uppgifter som fåmansföretag och den som innehar kvalificerade andelar ska lämna (27–29 §§),

– uppgift om tillskott och uttag (30 §),

– uppgift om betalning till utlandet (31 §),

– uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),

– uppgifter om skattereduktion (33 och 33 b–33 d §§), och uppgifter om skattereduktion (33 och 33 b–33 e §§), och

– uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

¹ Senaste lydelse 2025:1371.

33 e §

Den som begär skattereduktion enligt 67 kap. 53–57 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna uppgift om underlaget för skattereduktionen och de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma rätten till skattereduktion.

49 kap.

11 §²

Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt) och 56 a kap. 3 § 1–3 (skattetillägg på tilläggs-skatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt) och 56 a kap. 3 § 1–3 (skattetillägg på tilläggs-skatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. *Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 7 a § är 40 procent av det skattetillgodohavande som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som lämnat uppgiften.* Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

² Senaste lydelse 2023:880.

56 kap.**1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- beslut om slutlig skatt (2 §),
- underlag för skatt och avgift (3–5 §§),
- skatternas och avgifternas storlek (6 §),
- skattereduktion (7 §) – skattereduktion (7 och 7 a §§)
- hur vissa avgifter ska beräknas (8 §),
- beräkning av om skatt ska betalas eller tillgodoräknas (9 §), och
- besked om slutlig skatt (10 §).

7 a §

I beslut om slutlig skatt ska Skatteverket bestämma storleken på ett skattetillgodohavande som ska tillgodoräknas den skattskyldige enligt 67 kap. 57 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

9 §³

Efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning).

Från den slutliga skatten ska avdrag göras för

1. debiterad F-skatt och särskild A-skatt,
2. avdragen A-skatt,
3. A-skatt som ska betalas på grund av beslut enligt 59 kap. 3 § andra stycket,
4. skatt som har förts över från en stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att ta ut och föra över skatt,
5. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats för den tid under beskattningsåret då den som beslutet gäller har varit obegränsat skattskyldig i Sverige,
6. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som har betalats, om en
6. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som har betalats, om en

³ Senaste lydelse 2020:1070.

begäran har gjorts enligt 4 § den lagen, *och*

7. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats, om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen.

begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

7. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats, om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen, *och*

8. *skattetillgodohavande som har bestämts enligt 56 kap. 7 a §.*

Till den slutliga skatten ska följande belopp läggas:

1. skatt som har betalats tillbaka enligt 64 kap. 5 § första stycket,
2. skatt som har förts över till en annan stat enligt 64 kap. 7 och 8 §§,
3. preliminär skattereduktion enligt 17 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,
4. preliminär skattereduktion enligt 16 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik,
5. skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om slutlig skatt, och
6. förseningsavgift som har beslutats för att en inkomstdeklaration inte har kommit in i rätt tid.

64 kap.

4 §

En återbetalning enligt 2 eller 3 § ska inte göras av belopp som

1. understiger 100 kronor om det inte finns särskilda skäl för återbetalning,
2. behövs för avräkning enligt 62 kap. 11–14 §§,
3. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt eller avgift som
 - a) har beslutats men ännu inte ska ha betalats, eller
 - b) inte har beslutats men kan antas komma att beslutas,
4. kan antas komma att föras över till en annan stat, *eller*
 4. kan antas komma att föras över till en annan stat,
5. enligt kontohavarens begäran ska användas för betalning av framtida skatteskulder eller avgiftsskulder.
 5. enligt kontohavarens begäran ska användas för betalning av framtida skatteskulder eller avgiftsskulder, *eller*

6. hänför sig till ett skattetillgodohavande enligt 56 kap. 7 a § som är under utredning.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

3 Utredningens uppdrag och arbete

3.1 Utredningens uppdrag

Regeringen beslutade den 8 juni 2023 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över nedsättningen av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften för personer som arbetar med forskning eller utveckling (FoU-avdraget) och skattelättnaden för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner (expertskattereglerna).¹ Genom tilläggsdirektiv den 4 november 2024 fick utredningen ytterligare uppdrag att redovisas senast den 19 januari 2026.² Detta påverkade inte redovisningen av utredningens tidigare uppdrag. Utredningen lämnade därför ett delbetänkande i januari 2025.³

Utredningen ges i tilläggsdirektivet (dir. 2024:104) i uppdrag att

- kartlägga förekomsten av olika typer av skatteincitament för FoU bl.a. i form av återbetalningsbara skattereduktioner som finns i länder inom EU och OECD, inklusive uppföljningar och utvärderingar av effekterna av dessa skatteincitament, och
- analysera och föreslå hur ett skatteincitament som i första hand utgår från FoU-utgifter och innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt kan utformas inom svensk skattelagstiftning.

Utredningen ska lämna nödvändiga författningsförslag. Vid utformningen av förslaget ska det säkerställas att en effektiv skattekontroll möjliggörs och att föreslagna bestämmelser är förenliga med EU-rätten, inklusive reglerna om statligt stöd, och Sveriges internationella

¹ Dir. 2023:81.

² Dir. 2024:104.

³ *Skatteincitament för forskning och utveckling. En översyn av FoU-avdraget och expertskatte-reglerna* (SOU 2025:3).

åtaganden på skatteområdet i övrigt. Utöver vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) ska utredningen med beaktande av de analyser och den forskning som finns på området jämföra alternativa åtgärder som kan gynna investeringar och tillväxt.

En central del vid utformningen av ett nytt skatteincitament är att bedöma vilka utgifter som bör omfattas. För att reglerna ska uppnå syftet och fungera väl i praktiken och för att undvika gränsdragningsproblem behövs en tydlig avgränsning. Det är också viktigt att reglerna är internationellt konkurrenskraftiga och attraktiva för företag av alla storlekar.

Vidare är det viktigt att utredaren beaktar bestämmelserna i lagen (2023:875) om tilläggsskatt vid utformningen av incitamentet så att den nya skattelättnadens inverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen begränsas. Ett alternativ anges vara att utforma regelverket på ett sätt som gör att det uppfyller kraven för att vara ett kvalificerat skattetillgodohavande, t.ex. genom att den del av skattnedsättningen som ett företag inte kan tillgodogöra sig kan betalas ut till företaget. Ett flertal länder har anpassat sina skatteincitament för FoU till de modellregler om en global minimibesättning som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF). Vid utformningen av de svenska reglerna är det därför enligt direktivet lämpligt att utredaren utgår från sådana FoU-incitament i jämförbara länder.

3.2 Utredningens arbete

Utredningens arbete med tilläggsdirektivet påbörjades i januari 2025 och har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden med expertgruppen. Under arbetet med tilläggsdirektivet har fem sammanträden hållits, samtliga under 2025.

Som ett led i arbetet har sekretariatet haft möten med företrädare för företag och andra organisationer i syfte att få in värdefulla synpunkter och olika perspektiv. Utredningen har särskilt vinnlagt sig om att träffa stora svenska företag som bedriver mycket FoU. Vidare har beaktats studier och rapporter av betydelse för uppdraget. För att kartlägga relevanta skatteregler i utvalda länder har inhämtats information från rapporter och officiella webbplatser. Slutligen har utred-

ningen köpt in statistik i form av s.k. mikrodata från Statistiska centralbyrån (SCB). Denna statistik har bearbetats och ligger till grund för vissa beräkningar som utredningen gjort.

3.3 Betänkandets disposition

Betänkandet inleds med en sammanfattning. Därefter följer två kapitel med ett antal författningsförslag, som är alternativa i förhållande till varandra. Kapitel 1 innehåller författningsförslag som behövs för ett skatteincitament i form av ett förhöjt kostnadsavdrag. Kapitel 2 innehåller författningsförslag om ett skatteincitament i form av en återbetalningsbar skattereduktion.

I förevarande kapitel, kapitel 3, beskrivs utredningens uppdrag och arbete samt betänkandets disposition.

I kapitel 4 beskrivs översiktligt vilka skatteincitament för FoU som finns i ett urval europeiska länder, och utvärderingar av dessa.

I kapitel 5 finns allmänna överväganden och behandlas mer allmänna utgångspunkter som utredningen har haft vid utformningen av ett nytt skatteincitament.

Kapitel 6 innehåller utredningens överväganden och förslag om ett förhöjt kostnadsavdrag. Kapitel 7 innehåller utredningens överväganden och förslag om en återbetalningsbar skattereduktion.

I kapitel 8 beskrivs konsekvenser av utredningens olika förslag till skatteincitament och görs jämförelser med andra slags stöd.

Kapitel 9 innehåller författningskommentar till författningsförslagen i kapitel 1, dvs. i fråga om ett förhöjt kostnadsavdrag. Kapitel 10 innehåller författningskommentar till författningsförslagen i kapitel 2, dvs. om en återbetalningsbar skattereduktion.

I bilaga 1 finns utredningens tilläggsdirektiv. I bilaga 2 finns en beskrivning av utgångspunkterna för utredningens beräkningar.

4 Kartläggning av olika skatteincitament för forskning och utveckling

4.1 Inledning

Som framgår av utredningens direktiv tillämpar flera länder inom EU och OECD skattelättnader vid inkomstbeskattningen för utgifter avseende forskning och utveckling (FoU). I sammanhanget noteras vidare att ett flertal länder inom EU och OECD har anpassat sina skatteincitament för FoU till de modellregler om en global minimibesättning som tagits fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), ofta kallade GloBE-reglerna eller Pelare 2. Genom en sådan anpassning minskar minimibesättningsreglernas inverkan på skatteincitamentens effektivitet. Anpassningen sker genom regler om s.k. kvalificerade skattetillgodohavanden, där den del av en skattenedsättning som ett företag inte kan tillgodogöra sig genom avräkning mot skatten i stället kan utbetalas till företaget.

Utredningen ska kartlägga förekomsten av olika skatteincitament för FoU i länder inom EU och OECD. Utredningen ska också kartlägga den kunskap som finns om dessa skatteincitament, inklusive uppföljningar och utvärderingar av effekter. Det gäller bl.a. effekter på investeringar i FoU och åtgärder som ska motverka fel och skatteundandraganden.

4.1.1 Allmänt om skatteincitament för FoU

Olika typer av skatteincitament

Statligt stöd till FoU inom OECD har i snitt ökat med 45 procent sedan 2006 och uppgick 2020 till 0,22 procent av BNP. Skatteincitament har kommit att bli det största stödet, motsvarande 55 procent av det totala statliga stödet. Länderna kombinerar ofta olika skatteincitament och direktstöd. Skatteincitament för FoU kan grovt delas in i inkomstbaserade och utgiftsbaserade incitament.

Inkomstbaserade skatteincitament innebär att inkomster från viss FoU helt eller delvis undantas från beskattning eller beskattas med en lägre skattesats. Ett exempel är patentbox, som ger sänkt skatt på inkomster från enskilda patent som företaget äger. Den lägre beskattningen kan gälla vinster från försäljning av produkter där patentet ingår, licensavgifter och royaltyinkomster hänförliga till upplåtelse av patentet samt inkomster från försäljning av detsamma. En fördel med patentbox är att man belönar de satsningar på FoU som lyckas och genererar vinster. Sådana incitament kan sägas gynna kommersialiseringen av FoU-resultat (s.k. back-end tax benefit). Samtidigt subventionerar man redan utförda innovationer snarare än att uppmuntra till nya. En begränsning med inkomstbaserade skatteincitament är att stöd inte utgår till de företag som går med förlust. En annan nackdel är att eftersom vinster från patentet ska beskattas lägre krävs att såväl inkomster som utgifter hänförliga till patentet särredovisas.

Utgiftsbaserade skatteincitament syftar till att stimulera FoU som annars inte skulle ha ägt rum (s.k. front-end tax benefits). Utgiftsbaserade skatteincitament kan vara ett förhöjt kostnadsavdrag, dvs. ett kostnadsavdrag som beviljas med en procentsats som överstiger den faktiska utgiften (eng. super-deduction). En annan variant är en särskild avräkning (skattereduktion) mot t.ex. inkomstskatt (eng. tax credit). Överskjutande belopp kan ibland utbetalas till företaget, vilket är en fördel för företaget om det har gått med förlust. Under 2022 var 21 av 34 utgiftsbaserade skatteincitament i OECD-länder återbetalningsbara. De flesta av dessa skattelättnader kan betalas ut kontant om det inte finns en tillräckligt stor skatteskuld att kvitta mot.

En särskild form av utgiftsbaserade incitament är nedsättningar av socialavgifter, likt det svenska FoU-avdraget, eller särskilda skatteavdrag på löner till personal som arbetar med FoU. Det förekommer

också regler om accelererad avskrivning av vissa slags tillgångar som används i FoU.

Ett volymbaserat stöd baseras på all FoU som ett företag har gjort under en viss period medan ett ökningsbaserat (inkrementellt) stöd bara utgår i den mån satsningarna på FoU har ökat i förhållande till en viss angiven tidpunkt eller en tidigare period. Fördelen med ökningsbaserade skatteincitament är att man inte subventionerar FoU som redan utförs. De offentliga finansiella kostnaderna i form av uteblivna skatteintäkter blir också klart lägre i jämförelse med ett volymbaserat incitament. Ett ökningsbaserat skatteincitament är dock administrativt mer krävande, inte minst för företagen. Ökningsbaserade system var tidigare förstahandsvalet för många länder, eftersom man ville premiera just ökningarna i FoU och eftersom det ansågs lättare att upptäcka missbruk i sådana system.¹ Numera anses ökningsbaserade skatteincitament alltför komplexa och administrativt betungande, och därmed inte så effektiva.² De flesta OECD-länder har därför valt att använda sig av volymbaserade FoU-skatteincitament, där all FoU som företaget utför omfattas.³

I ungefär en tredjedel av OECD-länderna tillämpas ett system med obligatoriskt förhandsgodkännande av FoU-projekt eller FoU-utförare, medan cirka 28 procent inte gör det. I cirka 13 procent av länderna är det frivilligt.⁴ Efter att ett projekt har godkänts som FoU kan företaget yrka avdrag eller motsvarande i sin årliga deklaration, varefter skattemyndigheten får handlägga frågan om företaget ska ha rätt till skattelättnaden. Många länder har alltså dubbla organ för att administrera skatteincitament för FoU. Utöver Island och Norge finns system för förhandsgodkännande i t.ex. Österrike, Kanada (valfritt), Tyskland, Nederländerna, Portugal och Spanien (valfritt). Det finns både för- och nackdelar med att ett särskilt organ först ska ta ställning till frågan om FoU. Administrationen ökar men förutsebarheten för företagen blir bättre, även om kostnadernas storlek inte kan godkännas i förväg.

¹ Edler, J., Cunningham, P., & Gök, A. (Eds.) (2016). *Handbook of innovation policy impact*. Edward Elgar Publishing.

² Se även Europeiska kommissionen (2014). *A study on R&D Tax incentives. Final report. Working paper N. 52*.

³ SOU 2012:66 s. 37.

⁴ Statistik från OECD:s portal INNOTAX, avser 2024. INNOTAX tillhandahåller aktuell information om FoU-skatteincitament med utgångspunkt i OECD:s årliga insamling av FoU-skatteincitamentsdata och bidrag från medlemmar i OECD:s expertnätverk för FoU-skatteincitament.

Frågan om ett skatteincitament är effektivt

Att uppskatta effekten av ett skatteincitament innebär att besvara följande empiriska fråga: Hur mycket skiljer sig företagens FoU-investeringar i närvaro av skatteincitamentet från vad som skulle ha observerats i frånvaro av incitamentet? Ett sätt att undersöka frågan kan vara att jämföra FoU-utgifterna för företag som får del av skatteincitamentet med företag som uppvisar liknande egenskaper (t.ex. företagsstorlek, bransch, nivå på FoU-resultat, mottagande av FoU-bidrag), men som inte får del av det. I en annan vanlig metod utnyttjar man policyförändringar i utformningen av ett incitament och jämför FoU-utgifterna för företag som påverkas av policyförändringen med i övrigt liknande företag som inte påverkas.

En sammanställning av den akademiska litteraturen visar att utgiftsbaserade skatteincitament för FoU generellt har en positiv effekt på privata FoU-investeringar.⁵ Flera studier visar att dessa incitament har en särskilt stor effekt på yngre företag och att de tenderar att vara minst lika effektiva för att stimulera FoU-investeringar jämfört med andra stödformer såsom bidrag och lån.⁶ Det finns också vissa indikationer på att skatteincitament för FoU kan leda till ökade intäkter, nya produkter och tjänster samt förbättrad produktivitet, även om dessa effekter i praktiken är svåra att urskilja.⁷

I flera studier betonas vikten av att utforma skatteincitament på rätt sätt. En riktad lönebaserad skattesubvention av svensk modell, med ett tak per företag, har ansetts som en träffsäker modell för att särskilt stödja små och medelstora företag.⁸ I litteraturen framhålls samtidigt att företagens möjligheter att strategiskt klassificera FoU-kostnader kan leda till en överrapportering av FoU-relaterade utgifter för att maximera skattefordelar.⁹ Vidare är det avgörande med stabilitet

⁵ Becker, B. (2015). Public R&D policies and private R&D investment: A survey of the empirical evidence. *Journal of economic surveys*, 29(5), 917–942.

⁶ Mitchell, J., Testa, G., Sanchez Martinez, M., Cunningham, P. N., & Szkuta, K. (2020). Tax incentives for R&D: supporting innovative scale-ups?. *Research Evaluation*, 29(2), 121–134.

⁷ Mitchell, J., Testa, G., Sanchez Martinez, M., Cunningham, P. N., & Szkuta, K. (2020). Tax incentives for R&D: supporting innovative scale-ups?. *Research Evaluation*, 29(2), 121–134.

⁸ Svensson, R. (2024). R&D Tax incentives as an alternative to targeted R&D subsidies. *Moonsbots and the New Industrial Policy: Questioning the Mission Economy*, 289–307.

⁹ Laplante, S. K., Skaife, H. A., Swenson, L. A., & Wangerin, D. D. (2019). Limits of tax regulation: Evidence from strategic R&D classification and the R&D tax credit. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(2), 89–105.

och förutsebarhet, då osäkerhet och fördröjningar i skatteredovisningen kan minska incitamentens effekt.¹⁰

OECD:s MicroBeRD-projekt¹¹ har dokumenterat en positiv effekt av skattestöd på FoU-resultat bland flertalet länder, där en marginell ökning av stödet per krona är förknippad med 1,4 extra kronor FoU.¹² Både att stöd har fått företag som bedriver FoU att öka sina FoU-investeringar och att stöd har fått fler företag att göra FoU-investeringar än tidigare har visat sig driva ökningen av de totala FoU-investeringarna. Effekterna av skatteincitament för FoU varierar dock mellan olika typer av företag; stora företag och företag med högre initiala FoU-utgifter påverkas mindre av sänkta kostnader till följd av skatteincitament när de ska investera. Ländernas skatteincitament är också olika effektiva. Den landspecifika analysen i MicroBeRD visar på stora skillnader i resultaten, vilket tyder på att skattestöd leder till att privata FoU-investeringar trängs ut i vissa länder.

När det gäller inkomstbaserade skatteincitament är resultaten mer blandade. Vissa studier visar att de kan attrahera patent, särskilt högkvalitativa sådana, men effekterna på faktisk innovation är begränsade.¹³ Kritik riktas mot att dessa incitament främst används för skattekonkurrens snarare än för att stimulera innovation.¹⁴ De kan bidra till vinstförflyttning mellan jurisdiktioner, vilket kan minska skatteintäkterna snarare än att öka satsningarna på FoU.¹⁵

Sammantaget pekar forskningslitteraturen på att välutformade skatteincitament för FoU kan ha betydande positiva effekter på innovation och tillväxt, särskilt om incitamenten är stabila, förutsebara och riktade mot de företag som har störst behov av stöd. Däremot finns det utmaningar i utformningen, där faktorer som

¹⁰ Appelt, S., Bajgar, M., Criscuolo, C., & Galindo-Rueda, F. (2016). R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts. *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, No. 32

¹¹ I OECD:s MicroBeRD-projekt används nationella mikrodata för varje land och en harmoniserad metod för att garantera att resultaten är jämförbara mellan länderna.

¹² OECD (2023). *Evaluating the effects of the R&D tax credit in Iceland*.

¹³ Alstadsæter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A. M., & Vezzani, A. (2018). Patent boxes design, patents location, and local R&D. *Economic Policy*, 33(93), 131–177. Bradley, S., Dauchy, E., & Robinson, L. (2015). Cross-country evidence on the preliminary effects of patent box regimes on patent activity and ownership. *National tax journal*, 68(4), 1047–1071.

¹⁴ Bloom, N., Van Reenen, J., & Williams, H. (2019). A toolkit of policies to promote innovation. *Journal of economic perspectives*, 33(3), 163–184. Güçeri, İ., Köthenbürger, M., & Simmler, M. (2020). *Supporting firm innovation and R&D: What is the optimal policy mix?* (No. 20). EconPol Policy Report.

¹⁵ Koethenbueger, M., Liberini, F., & Stimmelmayer, M. (2019). *(Un)intended effects of preferential tax regimes: The case of European patent boxes* (No. 29). EconPol Working Paper.

omkvalificering av kostnader, skattebasutarmning och långsiktiga effekter på FoU-investeringar måste beaktas i policyutformningen.

I en studie från 2014 rekommenderas som best-practice ett volymbaserat skatteincitament som anknyter till personalkostnader, med möjlighet att få stöd antingen genom att föra beloppet framåt i tiden eller i form av en utbetalning, så att även företag som inte går med vinst kan ta del av skatteincitamentet.¹⁶

I maj 2025 presenterade Europaparlamentets underutskott för skattefrågor (FISC) en liknande studie av skatteincitament, *Tax Incentives and Investments in the EU. Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices*. Syftet med studien var att bedöma skatteincitamentens påverkan på privata investeringsbeslut och undersöka deras förenlighet med internationella skatteregler, särskilt GloBE-reglerna. Utgiftsbaserade FoU-skatteincitament ansågs mest effektiva för att stimulera ytterligare FoU-investeringar. Med hänsyn till tidigare empiriska utvärderingar och de begränsningar som följer av GloBE-reglerna lyftes särskilt fram återbetalningsbara, volymbaserade skatteavdrag med stor räckvidd. Effekten var särskilt stark när incitamenten är återbetalningsbara eller specifikt tillgängliga för små och medelstora företag samt nystartade företag. I studien konstaterades att skatteincitament riskerar att neutraliseras eller till och med ge motsatt resultat genom påförandet av tilläggsskatt så snart den effektiva skattesatsen (ETR) underskrids. Inkomstbaserade incitament löper stor risk att neutraliseras medan effektiviteten hos utgiftsbaserade incitament beror starkt på deras utformning. Återbetalningsbara, volymbaserade skatteavdrag ansågs fortsatt kunna vara effektiva.

4.1.2 Urvalet av länder

I utredningens uppdrag ingår som nämnts att kartlägga förekomsten av olika skatteincitament i länder inom EU och OECD. När det gäller urvalet av länder har utredningen bedömt att det är av intresse att redogöra för reglerna i Sveriges grannländer Danmark, Finland och Norge. Vidare har utredningen bedömt att det finns skäl att behandla skatteincitamenten för FoU i några andra välutvecklade ekonomier

¹⁶ Europeiska kommissionen (2014). *A study on R&D Tax incentives. Final report. Working paper N. 52.*

med vilka Sverige har starka ekonomiska band och där reglernas utformning bedöms vara av särskilt intresse i utredningens kartläggning (Storbritannien, Irland och Tyskland). Ytterligare några med Sverige någorlunda jämförbara länder har valts ut, till följd av ett förhållandevis gott kunskapsläge (Island och Belgien). Nedan presenteras länderna i bokstavsordning.

Informationen om de utländska reglerna har i huvudsak hämtats från rapporter och officiella webbplatser, bl.a. INNOTAX (OECD) och ländernas finansdepartement och skattemyndigheter.

I tabell 4.1 finns uppgifter om de utvalda ländernas kostnadsbaserade skatteincitament på en övergripande nivå 2023.¹⁷ I figur 4.1 visas företagens genomsnittliga skatt vid en FoU-investering efter att hänsyn tagits till dessa incitament. Ländernas skatteincitament beskrivs mer ingående nedan i avsnitt 4.2 till 4.9.

Tabell 4.1 Kostnadsbaserade skatteincitament för FoU bland urvalet av länder
Procent, 2023

Land	Skatteavdrag för FoU-utgifter	Kostnadsavdrag för FoU-utgifter	Nedsättning av lönekostnader	Skattelättnad på FoU-investering
BEL	3,38 (R)	13,50	80	-7,60
DNK	22 ^a (R)	8	-	-3,94
FIN	-	50 ^b	-	-5,40
ISL	25 ^c (R)	-	-	-15,00
NOR	19 (R)	-	-	-10,83
GBR	20 ^d (R)	86 ^e (R)	-	-8,44
DEU	25 (R)	-	-	-9,00
IRL	30 (R)	-	-	-14,60
SWE	-	-	20	-5,60

Anm.: (R) indikerar att incitamentet är återbetalningsbart.

a Endast för kostnader som leder till förluster.

b 150 procent för forskningssamarbeten.

c 35 procent för SME.

d För stora företag.

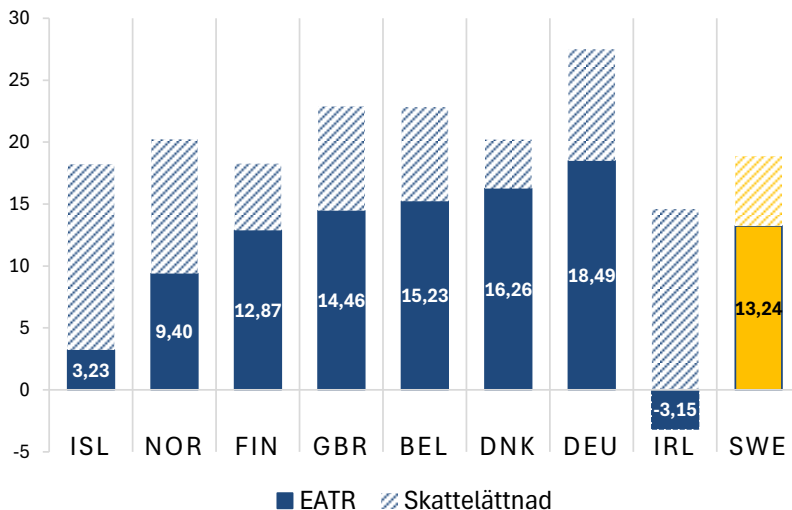
e För SME. Skattelättnad är mätt i sänkning av effektiv genomsnittlig skatt vid en lönsam FoU-investering. Måttet anger nedre gräns för företag som inte begränsas av takregler.

Källa: OECD.

¹⁷ Tabellen visar uppgifter för 2023 eftersom det är det senaste året det finns tillgängliga data för incitamentens påverkan på företagens genomsnittliga skatt från OECD för samtliga länder i urvalet i tabellen. För en mer uppdaterad beskrivning av ländernas system, se avsnitt 4.2 till 4.9.

Figur 4.1 Företagens genomsnittliga skatt vid en FoU-investering (EATR)

Procent, 2023



Anm.: EATR är företagens genomsnittliga skatt vid en lönsam FoU-investering efter kostnadsbaserade skattelättnader för FoU, inklusive nedsättning av lönekostnader. Måttet anger nedre gräns för företag som inte begränsas av takregler.

Källa: OECD.

4.2 Belgien

4.2.1 Allmänt

Belgien erbjuder sedan länge ett antal skatteincitament med koppling till FoU. De olika incitamenten kan delas in enligt följande:

1. Innovationsavdrag (artikel 194 ITC¹⁸).
2. Avdrag för investeringar i tillgångar som används för viss miljövänlig FoU (artikel 68 ITC).
3. Återbetalningsbar skatteavräkning i stället för avdrag enligt punkten 2 (artikel 289 ITC).
4. Nedsättning av källskatt på löner till forskare (artikel 275 ITC).
5. Förmånlig skattemässig behandling av fysiska personer vid överföring av immateriella rättigheter (artikel 17 § 1, 5 ITC).

¹⁸ Den belgiska inkomstskattelagen från 1992 förkortas här ITC, Belgian Income Tax Code.

Dessutom förekommer olika kontanta stöd, lån och subventioner som man kan ansöka om inför ett projekt och som administreras av landets tre federala regioner. Varje region har sitt eget program.

4.2.2 Innovationsavdrag (ID)

ID är ett skatteincitament som ger ett slutligt avdrag på 85 procent av den kvalificerade nettointäkten från immateriella tillgångar, vilket i praktiken minskar den maximala effektiva bolagsskattesatsen till 3,8 procent i den delen. För immateriella tillgångar som kräver ett ansökningsförfarande (inte upphovsrättsskyddad programvara) har skattebetalaren först rätt till ett villkorat undantag i avvaktan på registrering av rättigheten.¹⁹

Underlaget för incitamentet är licensintäkter, inbäddade royalties som ingår i försäljningspriset för varor och tjänster, inbäddade royalties relaterade till produktionsprocessen, skadestånd för överträdelse samt realisationsvinster (med förbehåll för eventuella avtalsvillkor). Incitamentet gäller för både egenutvecklade immateriella tillgångar och immateriella rättigheter som har förvärvats eller licensierats från andra. Det saknar betydelse i vilket land rättigheten är skyddad.

Med nettointäkt avses bruttointäkter från immateriella tillgångar efter avdrag för innevarande års kostnader för utvecklingen av den immateriella tillgången, inklusive kostnader för förvärv av immateriella rättigheter, kostnader som har samband med FoU som bedrivs av företaget samt FoU som har lagts ut på entreprenad till närstående eller icke-närstående parter. Kostnader som har uppkommit under tidigare räkenskapsår kan också dras av. Företaget kan välja att sprida ut kostnader från föregående år över en period på högst sju år. Oanvända belopp kan rullas vidare på obestämd tid.

Beräkningen ska utföras separat för varje immateriell tillgång, vilket innebär att alla intäkter och kostnader måste fördelas på de olika immaterialrättstillgångarna. Det är dock tillåtet att göra beräkningen per typ av produkt eller tjänst, eller per grupp av produkter eller tjänster, om det inte är möjligt att allokera intäkterna och kostnaderna till en viss tillgång. Immaterialrättsliga tillgångar som omfattas är – med vissa begränsningar – patent och tillägsskydd, växt-

¹⁹ Jfr artikel 205/1–205/4 (slutligt avdrag, ”déduction pour revenus d’innovation”) och i artikel 194 quinquies ITC (villkorligt undantag, ”revenus d’innovations exonérés”).

förädlarrätt, särsläkemedel, ensamrätt till data/marknad för läkemedel och egenutvecklad upphovsrättsligt skyddad programvara (även anpassningar av befintlig programvara).

Avdrag får göras av alla enheter, inklusive filialer, med hemvist i Belgien som är skyldiga att betala belgisk bolagsskatt. Avdraget yrkas i bolagsskattedeklarationen kompletterat med en särskild blankett. I vilken utsträckning reglerna kan tillämpas beror på det s.k. nexus-förhållandet (dvs. en formel med stöd i BEPS Action 5).²⁰

4.2.3 Avdrag för investeringar i tillgångar som används för viss miljövänlig FoU

I Belgien finns också ett incitament (*déduction pour investissement*) som ger rätt att, utöver årliga avskrivningar, även göra avdrag för investeringar i kvalificerade tillgångar som används för miljövänlig FoU. Reglerna, som infördes 1992, gäller för investeringar i anläggningstillgångar som används för att ta fram nya produkter och tekniker som inte har negativ inverkan på miljön, inklusive aktiverade FoU-kostnader och patent. Investeringen ska avse nya tillgångar, antingen förvärvade eller egenutvecklade. Tillgången får användas bara för affärsändamål. Rätten att använda tillgången får i princip inte överlåtas till någon annan. Vidare måste investeringen skrivas av under minst tre år.

Avdraget kan beräknas antingen som en procentsats på anskaffningsvärdet ("ökat engångsavdrag") eller som en procentsats på det årliga avskrivningsbeloppet när avdraget ska fördelas över avskrivningstiden (spreadavdrag).²¹ Det ökade engångsavdraget för beskattningsår 2024 är 20,5 procent av tillgångens anskaffningsvärde (vilket ger en skatteförmån om 5,1 procent baserat på en bolagsskattesats på 25 procent). Spreadavdraget för beskattningsår 2024 är 27,5 procent av avskrivningsbeloppet (vilket ger en skatteförmån om 6,9 procent baserat på en bolagsskattesats om 25 procent). Om avdraget överstiger det beskattningsbara underlaget får överskjutande belopp överföras i ny räkning utan tidsbegränsning och kvittas mot framtida skattepliktiga inkomster inom vissa årligen tillämpliga tröskelvärden.

²⁰ Inom ramen för BEPS har överenskommit om en minimistandard för patentboxar. I princip gäller att bolaget som omfattas av patentboxregimen också ska ha utvecklat IP-tillgången, vilket är i linje med den övergripande principen att beskattning ska ske i det land där det värdeskapande arbetet har utförts. Det finns således ett krav på en direkt koppling -nexus- mellan bolagets IP-relaterade inkomster och utvecklingskostnader.

²¹ Vid patent kan enbart engångsavdrag tillämpas.

För 2023 gällde följande tröskelvärden: Avdragsbelopp lägre än 1 034 100 euro kan överföras i ny räkning i sin helhet. Avdragsbelopp som ligger i intervallet 1 034 100 euro till 4 136 390 euro kan överföras med maximalt 1 034 100 euro. Om beloppet är lika med eller överstiger 4 136 390 euro kan 25 procent överföras. Belopp som inte kunnat avräknas kan inte betalas ut.

För att kunna göra avdrag krävs ett intyg som bekräftar att investeringarna inte har en negativ inverkan på miljön ("grönt" certifikat). Sådana intyg utfärdas av en av de tre federala regionerna (regionala myndigheter).²² Avdraget tas upp i deklARATIONEN för bolagsskatt det år investeringen äger rum. En blankett ska bifogas tillsammans med andra dokument som styrker att villkoren för avdraget är uppfyllda.

För vissa investeringar krävs ett FoU-centrum ("R & D center"), en separat verksamhetsgren med separata räkenskaper som kan arbeta självständigt med egna resurser. När ett företag kan visa att det har ett sådant centrum är alla investeringar som krävs för verksamheten avdragsgilla, dock endast i den mån de inte beloppsmässigt överskrider vad som normalt krävs för driften av centrumet.

Reglerna har moderniserats från och med den 1 januari 2025. Förutsättningarna för att göra avdrag, listan över investeringar och möjligheten att föra över överskjutande belopp är dock i stort sett oförändrade. Däremot har det införts tre kategorier av godkända investeringar och tekniker. Kategorin "teknikavdrag" ersätter det nuvarande avdraget för miljövänliga investeringar i FoU samt patent. För patent och det ökade engångsavdraget är procentsatsen 13,5 och för spreadavdraget 20,5 (inklusive aktiverade personalkostnader).

4.2.4 Återbetalningsbar skatteavräkning för FoU-investeringar

Som ett alternativ till avdraget ovan kan företag i stället välja att göra en skatteavräkning mot bolagsskatt (tax credit, crédit d'impôt) där överskjutande belopp kan utbetalas. Reglerna infördes 2006.²³ Valet mellan att göra avdrag eller skatteavräkning är oåterkalleligt. Skatteavräkningen baseras på samma underlag som avdraget, alltså utgifter för investeringar, inte för personal. Avräkningsbeloppet är 25 procent (den belgiska bolagsskattesatsen) av underlaget. Avräkningsbeloppet han-

²² Walloon region (Vallonien), Flemish region (Flandern) och Brussels/Capital.

²³ Artikel 289 quater t.o.m. novies ITC.

teras antingen som en engångsavräkning eller som en avräkning som fördelas ut över avskrivningsperioden. Skattesatsen blir 3,38 procent (5,125 vid marginalavdrag över fem år, dvs. 1,025 per år).²⁴ Belopp som inte kan avräknas balanseras i ny räkning och kan utnyttjas framåt, med vissa begränsningar. Om beloppet som ska avräknas eller överföras är lägre än 175 800 euro finns ingen beloppsbegränsning. Om beloppet som ska avräknas eller överföras är mellan 175 800 och 703 190 euro, är den maximala årliga avräkningen mot bolagsskatt 175 800 euro. Om beloppet som ska avräknas eller överföras är lika med eller överstiger 703 190 euro är det maximala beloppet som kan avräknas eller överföras 25 procent av det aktuella beloppet. Det saldo som återstår efter fyra år ska utbetalas. Skattelättnaden är inte skattepliktig.

Avräkningen ska göras i bolagsskattedeklarationen. En viss blankett måste bifogas tillsammans med dokument som styrker att villkoren för att ansöka om skatteavräkningen är uppfyllda.

4.2.5 Nedsättning av källskatt på löner till forskare

Det belgiska regelverket som gäller nedsättning av källskatt på löner till forskare har berörts redan i utredningens delbetänkande.²⁵ För läsarens skull upprepas huvuddragen här.

I Belgien finns möjlighet för företag att sätta ned källskatten på löner till forskare med upp till 80 procent. Arbetsgivaren får behålla det belopp som inte betalas in till staten samtidigt som de anställda tillgodoräknas fullt belopp vid inkomstbeskattningen. Villkoren för och storleken på nedsättningen varierar. I allmänhet krävs att forskaren har en doktors-, master- eller kandidatexamen inom vissa specifika ämnen. För forskare med en kandidatexamen är nedsättningen begränsad till högst 20 procent av källskatten (40 procent för mindre företag). En arbetsgivare får endast sätta ned källskatten för en viss forskare till den del personen har arbetat med FoU, t.ex. 50 procent. Vid bedömningen av om personen har arbetat med FoU ska definitionerna av grundforskning, industriell forskning och experimentell utveckling i EU:s allmänna gruppundantagsförordning tillämpas.

²⁴ Eftersom värdet av skatteavräkningen är skattepliktigt blir den effektiva skatteförmånen lägre än motsvarande avdrag som beskrivs i 4.2.3.

²⁵ SOU 2025:3 s. 81 f.

För att kunna utnyttja regelverket måste arbetsgivaren först registrera det FoU-projekt som de anställda ska arbeta med hos den belgiska forskningsmyndigheten (Belspo). Nedsättning kan endast göras fr.o.m. registreringstidpunkten och registreringen är endast giltig om den görs innan projektet påbörjas. Vid registreringen gör Belspo ingen bedömning av om projektet utgör FoU. Däremot kan företaget begära ett bindande förhandsbesked hos myndigheten. Den möjligheten används emellertid sällan.

Nedsättningen av källskatten görs i arbetsgivardeklarationen, som utgångspunkt varje månad. Rapporteringen för en månad är dock öppen för ändringar upp till slutet av augusti månad året efter. Det är därför vanligt att företag rapporterar sina nedsättningar för samtliga anställda och månader vid ett tillfälle per år. Det är även möjligt att begära nedsättning genom en begäran om omprövning i upp till tre år efter månadens slut.

4.2.6 Överföring av immateriella rättigheter

I Belgien finns också regler som medger att fysiska personers inkomster från överlåtelse och koncession av immateriella rättigheter och närstående rättigheter beskattas på ett annat sätt än vanliga förvärvsinkomster.²⁶ Ersättning som betalas av arbetsgivaren eller tredje man vid överföring av immateriella rättigheter från en arbetstagare till dennes arbetsgivare är exempel på detta. För sådana s.k. rörliga inkomster gäller en skattesats på 15 procent. Vidare medges ett schablonavdrag om 50 procent av inkomsten upp till 19 480 euro och ett schablonavdrag om 25 procent för inkomster från 19 480 euro till 38 970 euro. Det är dock inte tillåtet med schablonavdrag i spannet 38 970–73 070 euro. Om inkomsten överstiger 73 070 euro (alternativt vid 30 procent av IP-inkomsten) gäller vanliga regler, dvs. beskattning med 30 procent om inkomsten bedöms som en ”rörlig inkomst” eller en progressiv skattesats om det bedöms som en vanlig arbetsinkomst.

En inkomst kan endast betraktas som en rörlig inkomst om den skattskyldige kan presentera ett ”work of art certificate” alternativt överlåter sitt verk till någon annan som antingen ska överföra det till

²⁶ Upp till 73 070 euro för inkomståret 2024.

allmänheten, använda det för offentligt framförande eller för mångfaldigande. Dessutom gäller flera andra villkor.

Att den skattskyldige ska ha rätt att använda skatteincitamentet kan prövas i ett förhandsbeskedsförfarande.

4.2.7 Utvärderingar av skatteincitamenten i Belgien

De belgiska skatteincitamenten för FoU har utvärderats ett antal gånger av Michel Dumont vid den belgiska myndigheten Federal Planning Bureau. Av den fjärde utvärderingen, *Public support to business research and development in Belgium: fourth evaluation*, som publicerades i november 2022 framgår sammanfattningsvis följande.

Belgien har nått målet som EU-kommissionen tidigare satt upp om att EU-länderna 2020 ska ha investeringar i FoU motsvarande tre procent av BNP, varav två tredjedelar är privat finansierade. År 2020 var andelen i Belgien 3,48 procent, vilket enligt rapporten placerar landet som tvåa efter Sverige inom EU.²⁷

När det gällde enskilda stöd och skatteincitament fanns robusta indikationer på att regionala bidrag och nedsättningen av källskatt på löner till forskare uppmuntrat företag att investera i FoU. Detta överensstämde också med resultaten från tre tidigare utvärderingar.

Däremot fanns det få indikationer på additionalitet när det gällde övriga skatteincitament. Även detta var i linje med tidigare utvärderingar. Skatteavdraget för investeringar i FoU, som inte hade bedömts fullt ut i de tidigare utvärderingarna, bedömdes dock leda till ytterligare investeringar i FoU. Även reglerna om förmånlig skattemässig behandling vid överföring av immateriella rättigheter från arbetstagare till arbetsgivare föreföll ha additionalitet.

Det mest oroande resultatet gällde innovationsavdraget, som introducerades 2016. Enligt rapportförfattaren fanns robusta indikationer på utträngningseffekter, dvs. att staten finansierar kostnader som företag annars skulle finansiera själva.²⁸ Att skatteincitamenten som sänker bolagens inkomstskatt, med undantag för avdraget för investeringar i tillgångar som används för viss miljövänlig FoU,

²⁷ Rapportförfattaren anmärkte att den höga andelen delvis förklaras av en minskad bruttonationalprodukt till följd av covid 19-pandemin. Belgien är dock helt klart ett av de EU-länder som ökat FoU-intensiteten mest sedan 2010.

²⁸ Även finansiering via EU-fonder uppvisade utträngningseffekter.

verkade ineffektiva och till och med ledde till utträngning, ansågs problematiskt, särskilt med tanke på att dessa skatteincitament stod för lejonparten av budgetkostnaderna för offentligt stöd till företagens FoU i Belgien.

Det fanns vissa skillnader beroende på bl.a. företagsstorlek. Utträngningseffekterna vid skatteincitament med bäring på inkomstskatt föreföll framför allt gälla för stora och äldre företag, för företag som ingår i en internationell koncern och för starkt koncentrerade industrier. Om man skulle rikta stödet till vissa branscher eller vissa typer av företag skulle man enligt rapportförfattaren kunna öka effektiviteten, vilket samtidigt kunde vara svårt i avsaknad av ett väldefinierat och evidensbaserat ramverk att utgå från. Sådana regler bedömdes också kunna komma i konflikt med EU:s statsstödsregler, som generellt förbjuder statligt stöd till vissa företag eller industrier.

Det fanns också klara indikationer på att incitamentens effektivitet minskade substantiellt när de kombinerades. Det ansågs bero på ”kombinationen av stora stödsummor utan något tak för totalsumman”. Effektiviteten av stödåtgärderna minskade också ju mer statligt stöd som gavs till ett företag. Detta gällde både till belopp och som andel av företagets kostnader. Utträngningseffekterna kopplade till de incitament som tar sikte på inkomstbeskattningen visade sig på just de högsta stödnivåerna. Detta tydde enligt författaren på att ett tak skulle kunna öka effektiviteten. Dessutom skulle det ge staten kontroll över de offentliga utgifterna i ett läge då statens kostnader för detta ökar markant, i synnerhet för de skatteincitament som framstår som minst effektiva. I detta sammanhang hänvisades också till en analys av 20 OECD-länder, som visade att skatteincitament som innehåller ett tak, eller som minskar stödet vid en tröskel, sannolikt ger större additionalitet.

4.3 Danmark

I Danmark finns ett förhöjt kostnadsavdrag (FoU-fradraget), en skattereduktion med möjlighet till utbetalning av underskott som hänför sig till avdragsgilla kostnader för FoU och slutligen en möjlighet till accelererad avskrivning av FoU-kapitaltillgångar.

4.3.1 FoU-fradraget

År 2018 infördes en rätt till avdrag för FoU-kostnader där avdraget får överstiga de faktiska kostnaderna med vissa procentsatser.²⁹ Storleken på avdraget har varierat, men för inkomståret 2025 får ytterligare avdrag göras med 10 procent av FoU-kostnaderna.³⁰ Det ska sedan öka till 20 procent fram till 2028, med ett tak på 1 miljard danska kronor. Ökningen ska ske gradvis så att det är 14 procent för 2026 och 16 procent för 2027. För FoU-kostnader som överstiger taket på 1 miljard danska kronor kommer nivån att fortsatt vara 10 procent.³¹ Reglerna omfattar kostnader för personal, hyra av lokaler, varor och inventarier samt inköpta FoU-tjänster. Yrkandet om avdrag görs i företagets årliga inkomstdeklaration.

4.3.2 Skattelättnad vid underskott pga. FoU-kostnader

År 2012 infördes en möjlighet till s.k. skattekredit, som är en skattelättnad för underskott hänförliga till vissa FoU-kostnader, där det skattemässiga värdet av underskotten (22 procent³²) kan betalas ut.³³ Det maximala belopp som kan beviljas och betalas ut är 5,5 miljoner danska kronor per år (22 procent av taket 25 miljoner danska kronor).³⁴ Från och med 2027 ska taket höjas från 25 miljoner till 35 miljoner danska kronor. Skattekrediten ska redovisas som en intäkt under samma räkenskapsår som kostnaderna för verksamheten redovisas.

När ett företag som har fått skattekredit börjar gå med vinst och betala bolagsskatt, räknas tidigare utbetalningar av mot nya avdrag när den skattepliktiga inkomsten ska beräknas.³⁵

²⁹ Reglerna finns i § 8 B ligningsloven.

³⁰ Som en stimulansåtgärd på grund av covid-19 infördes dock ett ännu högre avdrag 2020–2022, på 130 procent. De FoU-kostnader som omfattas av detta ökade avdrag är begränsade till 845 miljoner danska kronor 2020 och 910 miljoner danska kronor 2021 och 2022 på konsoliderad basis. För FoU-kostnader som överstiger dessa belopp görs avdrag på 103 procent år 2020 och avdrag på 105 procent år 2021 och 2022.

³¹ Källa: INNOTAX.

³² Det var 23,5 procent 2015 och 24,5 procent 2014.

³³ Reglerna finns i § 8 X ligningsloven.

³⁴ År 2014 utvidgades stödordningen på så sätt att taket för det utbetalade beloppet höjdes från det skattemässiga värdet av en förlust på 5 miljoner danska kronor till det beskattningsmässiga värdet av en förlust på 25 miljoner danska kronor. Under perioden sänktes även bolagsskatten från 25 procent 2013, över 24,5 procent 2014, 23,5 procent 2015 och till 22 procent 2016. Detta har minskat det skattemässiga värdet på förluster som kan tillgodoräknas.

³⁵ DAMVAD Analytics (2018). *Evaluering af skatte kreditter*. Skatteministeriet og Uddannelses- og Forskningsministeriet, s. 12.

I underlaget kan ingå utgifter för löner, råvaror samt hyreskostnader för lokaler, maskiner, utrustning och liknande utrustning. Vidare omfattas betalningar för FoU-tjänster som utförs av andra och arvoden till konsulter om de är omedelbart avdragsgilla.

Ansökan om skattekredit ska göras senast i samband med att inkomstdeklarationen lämnas in. Endast underskott för det år då begäran om utbetalning görs kan ingå vid beräkningen av skattelättnaden. Förluster från tidigare år kan inte tas med. Utbetalning sker i förekommande fall genast.

4.3.3 Accelererad avskrivning av tillgångar

Regler om accelererad avskrivning av anläggningstillgångar som används vid FoU infördes 2007.³⁶ Under 2018–2025 fick avskrivning göras med belopp som varierade mellan 101,5–108 procent av anskaffningskostnaden. Under inkomståret 2026 får avskrivning göras med 110 procent av denna kostnad. Den sammanlagda anskaffningskostnaden får dras av från den skattepliktiga inkomsten under det inkomstår då förvärvet sker. Koncerner bedöms gemensamt, dvs. avskrivningen kan fördelas proportionellt.

Företag kan göra anspråk på accelererad avskrivning i sin årliga inkomstdeklaration. Det är också möjligt att få skattelättnaden genom att inom fyra år ansöka om återupptagande (omprövning) av de tre föregående inkomståren.

4.3.4 Utvärderingar av de danska reglerna

Enligt en europeisk utvärdering från 2014 är den danska möjligheten till accelererad avskrivning av tillgångar särskilt bra.³⁷ Det har dock visat sig att de danska skatteincitamenten för FoU generellt präglas av en strikt och oförutsägbar tillämpning som skapar osäkerhet för företag och investerare.³⁸

³⁶ Reglerna finns i § 6, första stycket, punkt 3 i avskrivningsloven

³⁷ Europeiska kommissionen (2014). *A study on R&D Tax incentives. Final report. Working paper* N. 52.

³⁸ Kristensen (2024). *Fradag for forsøgs- og forskningsudgifter efter LL §§ 8 B og 8 X, Retstilstandens påvirkning på investeringsbeslutninger*. Kandidatafhandling, Copenhagen Business School.

Det finns en särskild utvärdering av skattekrediterna från 2018, *Evaluering af skatte kreditter*, gjord av DAMVAD Analytics för Skatteministeriet og Uddannelses- og Forskningsministeriet. Där framgår bl.a. följande.

”Skatte kredittforetag” är främst små företag med färre än tio heltidsekvivalenter och med liten eller ingen omsättning, även om det också finns ett antal större företag (sju procent) med en omsättning på mer än 50 miljoner danska kronor.³⁹ Mer än hälften av företagen har färre än fem heltidsanställda och mindre än fem miljoner danska kronor i omsättning. En tredjedel av företagen startade för mindre än fem år sedan. Detta bekräftar bilden att det till stor del är små, unga företag som drar nytta av systemet, men det finns även äldre företag och sex procent har funnits i mer än 25 år.⁴⁰

Sedan programmet infördes 2012 har över 5 000 företag fått över 2,8 miljarder danska kronor i skattelättnad (2018). Antalet företag som har utnyttjat programmet har ökat varje år sedan 2012. Även det genomsnittliga beloppet som betalas ut har ökat, delvis som ett resultat av en utvidgning av programmet 2014. Ökningen av det utbetalade beloppet beror främst på att antalet företag som utnyttjar systemet har ökat.

Av de skatte kredittforetag som hade avvecklats var det 133 som hade gått i konkurs, medan 36 hade fusionerats med andra bolag. Avvecklingen av dessa företag medförde en slutlig förlust för staten på 177 miljoner danska kronor, eftersom det aldrig blir aktuellt att dessa kvittar tidigare utbetalda belopp mot framtida FoU-avdrag.⁴¹ Å andra sidan var det 555 skatte kredittforetag som hade gått med vinst. Till sammans med de 45 miljoner danska kronor som hade betalats ut till fusionerade företag hade 410 miljoner återbetalats till staten genom den högre bolagsskatt som blev effekten. Av de totala utbetalningarna till företag som fortfarande var verksamma återstod 2,2 miljarder danska kronor.

En fjärdedel av de skatte kredittforetag som det fanns uppgifter om hade – lite förvånande – rapporterat att de saknade utgifter för FoU. Det gällde totalt 172 företag, vilka hade fått utbetalningar på

³⁹ DAMVAD Analytics (2018). *Evaluering af skatte kreditter*. Skatteministeriet og Uddannelses- og Forskningsministeriet, s. 14.

⁴⁰ DAMVAD Analytics (2018). *Evaluering af skatte kreditter*. Skatteministeriet og Uddannelses- og Forskningsministeriet, s. 18.

⁴¹ När det gäller de fusionerade företagen är bedömningen att beloppen med stor sannolikhet kommer att återbetalas eller kommer att återbetalas, varför man bortser från dessa. Detta innebär att statskassans tidigare förluster uppgår till cirka 177 miljoner danska kronor.

142 miljoner danska kronor. Det fanns inget underlag tillgängligt som förklarar varför. I rapporten anges dock flera orsaker till att företag inte redovisar sina utgifter för FoU enligt årsredovisningen, bl.a. att det är möjligt att få skattekontroll upp till fem år efter att kostnaden har uppstått, vilket kan leda till eftersläpning. Vidare saknas korrelation i uppgifterna i undersökningen mellan vilket företag i en koncern som registrerar FoU-aktiviteten och det eller de företag som rapporterar till FoU-statistiken.⁴²

Vidare framgår följande. Utvecklingen av skattekontrollföretag har inte statistiskt signifikant skiljt sig från kontrollgrupper av företag med liknande egenskaper, varken när det gäller produktivitetsutveckling, FoU-intensitet eller företagets överlevnad. Detta ansågs dock kunna bero på brist på data. Resultaten är alltså osäkra.⁴³

4.4 Finland

I Finland fanns år 2013–2014 ett volymbaserat skatteavdrag för FoU-utgifter. Incitamentet hade ett golv på 15 000 euro och ett tak på 400 000 euro. Outnyttjade belopp kunde bara föras framåt i tiden. Incitamentet var avsett att vara temporärt och avskaffades också redan efter två år. Incitamentet uppnådde inte sitt syfte, vilket sammanhängde med att väldigt få företag utnyttjade regelverket. Det förefaller som om företag som gick med förlust inte var intresserade trots att belopp kunde sparas till senare år. Enligt en utvärdering hade problemen kunnat avhjälpas med regler som de svenska.⁴⁴

Finland har nyligen infört ett nytt skatteincitament för FoU.

⁴² Se utvärderingen *Evaluering af skattekontroller*, s. 17.

⁴³ Det fanns inte några jämförbara företag med båda de utmärkande egenskaperna hos skattekontrollföretagen: FoU och förluster. De primära resultaten mättes därför med s.k. triple difference-analys, som även kontrollerar för icke observerbara skillnader mellan grupperna, och som visar att det inte finns någon systematisk skillnad efter statistisk kontroll för skillnader i överlevnad i grupperna.

⁴⁴ Kuusi, T., Pajarinen, M., Rouvinen, P., & Valkonen, T. (2016). *A study on the Finnish R&D tax credit of the years 2013–2014* (No. 51). The Research Institute of the Finnish Economy.

4.4.1 Kombinerat skatteavdrag för FoU

Det kombinerade skatteavdraget som infördes 2023 är ett delvis volymbaserat, delvis ökningsbaserat (inkrementellt) skatteavdrag och består alltså av två komponenter.⁴⁵

Den första komponenten är det volymbaserade *allmänna* tilläggsavdraget (yleinen lisävähennys), som grundar sig på lönekostnader kopplade till FoU samt inköp av tjänster för FoU från tredje part. Avdraget uppgår till 50 procent av de totala utgifterna för löner och köpta tjänster. Avdraget har ett golv på 5 000 euro och ett tak på 500 000 euro. Skatteförmånerna får uppgå till högst 100 000 euro per år (maximalt ytterligare skatteavdrag på 500 000 euro, vilket motsvarar ett maximalt belopp för FoU-utgifter på 1 miljon euro).

Den andra komponenten är det *extra* tilläggsavdraget (ylimääräinen lisävähennys), som utgår från ökningen av den skattskyldiges FoU-kostnader jämfört med föregående år.⁴⁶ Avdraget är 45 procent och grunden utgörs av skillnaden mellan de utgiftsposter som ligger till grund för det allmänna tilläggsavdraget och motsvarande utgifter under det föregående året. Det finns inget golv, men avdraget är begränsat till 500 000 euro per år. Beräkningen av storleken på skatteincitamentet görs på företagsnivå.

Också begränsat skattskyldiga har rätt att utnyttja avdraget om FoU-kostnaderna är hänförliga till ett fast driftställe i Finland. Definitionen av FoU är densamma som enligt Frascatimanualen.⁴⁷

Det kombinerade skatteavdraget yrkas i inkomstdeklarationen. Den skattskyldige måste redogöra för varför avdrag ska medges.⁴⁸ Något förhandsgodkännande behövs inte.

4.4.2 Avdrag för forskningssamarbete åren 2021–2027

Under 2021–2027 finns även ett avdrag för forskningssamarbete. Avdraget kan begäras av företag som köper tjänster från forsknings- och spridningsorganisationer i samband med FoU-verksamhet ("out-

⁴⁵ Regelverket finns i lagen om tilläggsavdrag på grund av utgifter för forskning och utveckling (1298/2022).

⁴⁶ 3 §.

⁴⁷ Frascatimanualen publiceras av OECD. Den senaste versionen är från 2015. Manualens definitioner av FoU har fått stort genomslag, inte bara för statistikändamål.

⁴⁸ Skatteförvaltningen får meddela närmare föreskrifter om de uppgifter som behövs. I övrigt tillämpas lagen om beskattningsförfarande (1558/1995).

sourcad FoU”).⁴⁹ Det är ett extra skatteavdrag på 50 procent (2021) eller 150 procent (2022–2027) för kostnader för forsknings- och innovationsprojekt som genomförs i samarbete med universitet och forskningsinstitut. Organisationen i fråga måste falla in under definitionen av forskningsorganisationer i EU:s allmänna gruppundantagsförordning (som universitet och andra icke-kommersiella forskningsorganisationer). Definitionen av FoU är i enlighet med artikel 25 i gruppundantagsförordningen. Det finns ett golv för utgifter om 3 333 euro och ett tak för utgifter om 333 333 euro. Avdrag som inte kunnat utnyttjas kan rullas framåt i tiden i tio år.

Avdraget ska begäras innan beskattningen har slutförts. Den skattskyldige ska lämna en tillräcklig redogörelse för att villkoren är uppfyllda. Något förhandsgodkännande behövs inte.⁵⁰ Det går inte att kombinera detta incitament och det kombinerade skatteavdraget för samma kostnader.

4.5 Irland

Irland har ett antal skatteincitament för FoU:

- Återbetalningsbar skattereduktion (corporation tax credit).
- Skattereduktion för utgifter för byggande eller renovering av en byggnad eller struktur som används för FoU-aktiviteter.
- Accelererad avskrivning av vissa kapitaltillgångar.
- ”Knowledge Development Box”, KDB.

⁴⁹ Utgiftsunderlaget utgörs alltså av fakturor. Reglerna finns i lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under skatteåren 2021–2027 (lag 1078/2020).

⁵⁰ Lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) tillämpas även på detta avdrag.

4.5.1 Återbetalningsbar skattereduktion för företag

Design

Sedan 2004 har Irland erbjudit skatteavdrag (tax credit) för företag som bedriver FoU inom EES eller Storbritannien. Numera är skatteincitamentet helt volymbaserat.⁵¹ Procentsatsen har nyligen höjts från 25 procent till 30 procent.⁵² Ett företag kan alltså, utöver avdrag för själva kostnaden, ha rätt till 30 euro i kontant återbetalning för varje 100 euro som företaget spenderar på kvalificerad FoU-verksamhet. Eftersom den irländska bolagsskattesatsen uppgår till 12,5 procent (15 procent för företag som träffas av tilläggsskatt) skapar reglerna en effektiv skattelättnad för FoU-utgifter som motsvarar 42,50 euro för varje 100 euro som spenderas (45 euro för företag som träffas av tilläggsskatt).⁵³

För redovisningsperioder som har påbörjats före 2023 ska skattereduktionen i första hand användas till att reducera företagets skatt. Om det inte finns tillräckligt med bolagsskatt att reducera kan kvarvarande belopp användas för att minska bolagsskatten året före, föras framåt obegränsat i tiden eller betalas ut vid tre tillfällen under 33 månaders tid, dock endast en gång per år. Beloppet är inte skattepliktigt.

Reglerna har ändrats med verkan för redovisningsperioder som har påbörjats efter 2023. Efter ändringarna gäller inte längre att kvarvarande belopp i första hand måste användas för att reducera bolagsskatten. Som tidigare kan företaget begära att beloppet betalas ut vid tre tillfällen under 33 månaders tid.⁵⁴ Inför varje utbetalning ska företaget ange om hela eller delar av beloppet i stället ska avräknas mot företagets inkomstskatt. Företaget kan också välja att använda beloppet till att reducera ett annat koncernföretags skatt.

⁵¹ Genom Finance Act 2012 infördes en möjlighet att undanta 100 000 euro från den då inkrementella beräkningen, där basen var året 2003. Beloppet ökade sedan både 2013 och 2014. Källa: Irish Tax and Customs "Tax and Duty Manual" (nedan "TDM"), webbversion den 1 januari 2025, s. 5.

⁵² 25 procent gäller för redovisningsperioder före den 1 januari 2024. Sektion 766–766B i Taxes Consolidation Act (TCA) infördes 1997. Detta följdes av Taxes Consolidation Act (Prescribed Research and Development Activities Regulations) 2004 (S.I. No.434/2004). I Finance Act infördes sektion 766 C och 766 D, som gäller redovisningsperioder fr.o.m. 2023. Före 2015 gällde att kvalificerande utgifter var begränsade till ökningen av utgifter sedan 2003. År 2012 infördes en volymbaserad del, som ökade 2013 och 2014. Källa: TDM, s. 5.

⁵³ Källa: EY Worldwide Research and Development Incentives Reference Guide (2024).

⁵⁴ Den första utbetalningen skulle uppgå till 33 procent av den överskjutande reduktionen. Nästa belopp skulle användas till att i första hand reducera bolagsskatten för det nya året. I andra hand skulle 50 procent av det återstående utbetalas. Den sista delen skulle i första hand reducera bolagsskatten för det nya året. I andra hand skulle hela återstoden utbetalas.

Slutligen kan företaget välja att låta skattelättnaden helt eller delvis tillgodoföras en eller flera nyckelanställda, för att reducera deras skatt.^{55 56} De nyckelanställda som det gäller måste skriftligen informeras av företaget om detta. Den nyckelanställde kan använda skatte-tillgodohavandet för att reducera även kommande års skatt. Ett krav är att företaget betalar den del av skatten som ska användas för att reducera anställdas skatt. Nyckelanställda måste arbeta minst 50 procent med FoU och minst 50 procent av deras lön måste räknas som FoU-utgifter. Det får inte handla om anställda i ledande ställning eller anhöriga till en sådan person. De får heller inte äga mer än fem procent av aktierna i företaget eller i ett närstående företag.

Procentsatserna för utbetalningarna förefaller att ändras ofta.⁵⁷ För redovisningsperioder från och med januari 2025 gäller följande. Den första utbetalningen (år 1) får uppgå till högst 75 000 euro. Om det yrkade beloppet är högre gäller att utbetalning ska ske med 50 procent av det belopp som företaget yrkat. Den andra utbetalningen (år 2) får uppgå till högst tre femtedelar av det återstående beloppet. Den tredje utbetalningen (år 3) är återstående belopp.⁵⁸ Om ett företag yrkar 65 000 euro för beskattningsåret som slutar den 31 december 2025 leder det alltså till en utbetalning på hela beloppet eftersom det understiger 75 000 euro. Det blir då inga fler utbetalningar.⁵⁹ Om företaget begär att den första betalningen ska behandlas som ett överskott av skatt ska beloppet minska företagets skatt för 2025. Detta belopp tas även i beaktande vid bestämmande av företagets preliminära skatt för det kommande inkomståret, alltså det som slutar den 31 december 2026, genom att beloppet dras av.

Före 2023 fanns ett tak för aggregerade kvalificerande utgifter.⁶⁰ Reglerna för detta tak beskrivs inte vidare här.

⁵⁵ TDM s. 16.

⁵⁶ TDM s. 70.

⁵⁷ För perioden 2023 var det 25 000 euro som gällde som ”tak” för den första utbetalningen, för 2023 var det 50 000 euro och för 2025 är det 75 000 euro.

⁵⁸ Jfr TDM s. 14.

⁵⁹ Exemplet hämtat från TDM s. 15.

⁶⁰ Taket beskrivs med exempel i TDM på s. 20.

Allmänt om utgiftsunderlaget

I korthet utgörs utgiftsunderlaget av löpande utgifter för FoU samt utgifter för att förvärva maskiner, utrustning, byggnader och immateriella tillgångar. Som krav gäller att utgifterna uppkommit helt och uteslutande⁶¹ vid företagets utförande av FoU-aktiviteter.⁶² I den irländska skattemyndighetens manual, Tax and Duty Manual (TDM), framgår att ”vid utförandet av” är ett snävare begrepp än exempelvis ”i syfte att” eller ”i samband med”.⁶³ Som exempel på kostnader som inte omfattas nämns ”indirekta overheadkostnader” såsom kostnader för rekrytering, försäkringar, resor, reparation och underhåll av utrustning, representation, telefon, bankavgifter och ränta. Overheadkostnader som uppkommit helt och uteslutande vid utförandet av FoU-aktiviteter, t.ex. för elektricitet som behövts i processen, är däremot kvalificerade. När det gäller utgifter för lokalhyra ska man ställa sig frågan om företaget hade kunnat utföra den aktuella FoU-aktiviteten utan en viss specialanpassad lokal. Om så är fallet är det osannolikt att utgifterna skulle komma att godtas. Likaså är det osannolikt att utgifterna godtas om ett företag utför FoU-aktiviteter i anslutning till sin tillverkningsprocess eftersom utgifterna då inte uppkommit helt och uteslutande för FoU.

Utgifter för royaltybetalningar kan godtas om betalningarna avser immateriella tillgångar/rättigheter som har använts helt och uteslutande vid utförandet av en FoU-aktivitet, dock endast om betalningarna inte ses som en inkomst för mottagaren vid tillämpning av reglerna om KDB.⁶⁴ Motsvarande gäller i fråga om utgifter för molntjänster.⁶⁵

Utgifter för uppförandet eller renovering av en byggnad eller struktur som används vid utförandet av en FoU-aktivitet kan vara kvalificerade. Det krävs dock att byggnaden används på det sättet till minst 35 procent under minst fyra år. Storleken på underlaget ska stå i proportion till hur stor del som används för FoU.⁶⁶ Det måste finnas dokumentation som visar hur proportioneringen har gått till. Utgifterna kan anses ha uppkommit antingen det datum som utgiften uppstod eller det datum då byggnaden/strukturen

⁶¹ ”Wholly and exclusively”.

⁶² ”In the carrying on”.

⁶³ Se TDM s. 36.

⁶⁴ I den mening som avses i sektion 769 G, se TDM s. 39.

⁶⁵ Cloud computing.

⁶⁶ Sektion 766A(1)(b)(iii) TCA 1997.

först togs i bruk på det avsedda sättet. Utgiften för att köpa själva fastigheten där byggnaden/strukturen ska uppföras anses inte kvalificerad. Om byggnaden säljs eller om användningen för FoU-aktiviteter minskar till under 35 procent inom tio år från det år då skattelättnaden utgick, ska skattelättnaden i denna del helt krävas åter.⁶⁷

På samma sätt behandlas utgifter för maskiner. Utgiften anses ha uppkommit antingen det datum då maskinen först togs i bruk för ändamålet eller det datum då utgiften ska betalas. Utgiften ska fördelas på ett rättvist och rimligt sätt över maskinens ekonomiska livslängd.⁶⁸ Om maskinen inte används på det avsedda sättet under fyra år efter betalning, ska skattelättnaden krävas åter i denna del.

Om material som har använts vid utförandet av en FoU-aktivitet senare kan säljas, ska detta beaktas genom att utgiftsunderlagets storlek minskas med priset vid försäljningen.⁶⁹

Specifikt om utgiftsunderlaget när det gäller personal

Ersättning till anställda får ingå i utgiftsunderlaget i den mån som den anställde arbetar med FoU, dvs. utgifterna ska i förekommande fall proportioneras. Det inkluderar t.ex. sociala avgifter, bonus, avgifter för sjukförsäkring, semester m.m. enligt anställningsavtalet. Om exempelvis en anställd har arbetat med FoU under 60 procent av sin arbetstid är det 60 procent av arbetsgivarens kostnader för dennes lön och sociala avgifter som får ingå i utgiftsunderlaget. Overheadkostnader kopplat till anställningen av en individ omfattas däremot inte, t.ex. kostnader för HR-personal. Skälet är att utgifterna inte har uppkommit vid utförandet av en FoU-aktivitet.

Om en anställd lånas ut till ett företag som utför FoU-aktiviteter och FoU-företaget ska betala lönen (employee secondment), ses det som direkta personalkostnader hos FoU-företaget, dock endast under förutsättning att individen utför sitt arbete i Irland och genom arbetet bidrar med specialistkunskap till ett visst FoU-projekt som drivs av en projektgrupp inom företaget (in-house).

Kostnader för konsulter som anställs på deltid eller på kort sikt för att utföra verksamhet som läggs ut på underleverantörer kan i

⁶⁷ Beräkningsexempel finns i TDM på s. 47.

⁶⁸ Sektion 766(1A) TCA 1997.

⁶⁹ Jfr TDM s. 42 f.

vissa fall behandlas som direkta personalkostnader och inte som inhyrd personal, förutsatt att följande villkor är uppfyllda:

- Individens arbetar under företagets kontroll och ledning,
- individen arbetar i företagets lokaler,
- individen måste kunna bidra med specialistkunskap, som inte kan tillhandahållas av den interna forskargruppen, till ett visst FoU-projekt som genomförs av detta interna team, och
- anställningsperioden inte överstiger sex månader.

Om ovanstående villkor inte är uppfyllda betraktas betalningarna som utgifter för utkontraktering (outsourcing), se nedan.

Inköpt FoU

Utgångspunkten i regelverket är att FoU-aktiviteterna ska utföras av "företaget". I två situationer kan skattelättnad medges trots att det inte är företaget som utfört FoU-aktiviteten:⁷⁰

1. Om företaget betalar ett universitet eller ett institut för högre utbildning för att utföra FoU-aktiviteten (i ett EU-land).
2. Om företaget i ett annat fall betalar en underleverantör för att utföra FoU, under förutsättning att underleverantören inte ingår i en intressegemenskap med företaget. Den outsourcade aktiviteten måste kvalificera sig som FoU hos köparbolaget, men inte hos underleverantören.

I båda fallen finns ett tak som uppgår till 15 procent av bolagets egna FoU-utgifter, alternativt till 100 000 euro, beroende på vilket belopp som är högst. Köparbolaget måste också ha egna FoU-utgifter som uppgår till minst samma belopp som den inköpta FoU-aktiviteten. Om ett företag lägger ut alla sina FoU-aktiviteter på utomstående parter, så att företagets enda funktion är att hantera och kontrollera FoU-aktiviteterna, är utgifterna alltså icke-kvalificerade.

Om ett företag väljer att anlita en underleverantör för FoU måste företaget meddela underleverantören senast på betalningsdatumet om köparföretaget avser att begära skattelättnad för egen del. Detta gäller

⁷⁰ TDM s. 53.

dock inte om underleverantören saknar rätt att begära skattelättnad, t.ex. för att det företaget inte är skattskyldigt i Irland.

Utgifter inom en och samma koncern

Företag inom en koncern kan välja att fördela kvalificerade utgifter fritt mellan företagen. Hela underlaget kan t.ex. föras till ett dotterföretag som inte har haft några kvalificerade utgifter alls. Kvalificerade utgifter är summan av utgifterna inom koncernen. Om koncernen inte anger något eget val, fördelas utgifterna utifrån företagets andelar av utgifterna.⁷¹ Om ett koncernföretag inte är skattskyldigt i Irland ska dess utgifter för FoU inte räknas med.

Flytt av verksamhet inom en koncern

Om ett företag överlåter en verksamhet som inbegriper FoU till ett annat koncernföretag kan detta andra företag göra anspråk på den skattelättnad som det överlåtande företaget annars kunnat göra. Med överlåtelse avses också att företagen går ihop, t.ex. genom en fusion. Det krävs dock att det övertagande företaget fortsätter med samma FoU under minst två år efter övertagandet. Före regeländringarna 2023 kunde det övertagande företaget endast få skattereduktion, alltså avräkning mot sin bolagsskatt, inte någon utbetalning.

Närmare om förfarandet

Företaget måste framställa sitt yrkande om skattereduktion till skattemyndigheten inom tolv månader efter det räkenskapsårs slut då utgifterna uppkommit. Ansökan ska göras i företagets inkomstdeklaration.⁷² Där ska företaget också uppge detaljer om hanteringen av de tre utbetalningarna, bl.a. om de ska ses som överskjutande skatt eller betalas ut. Företaget ska också specificera belopp för personal, avskrivningar och övriga utgifter. Statligt stöd som företaget har tagit emot ska räknas av.

⁷¹ Se modell och exempel i TDM s. 58 f.

⁷² Online, formulär CT1.

Från den 1 januari 2024 gäller att företag som avser att tillämpa reglerna för första gången, eller som inte tillämpat dem under de senaste tre åren måste meddela skattemyndigheten inom 90 dagar från det att yrkandet framställs i deklarationen. Vissa uppgifter ska lämnas och intygas, bl.a. antalet anställda som arbetar med FoU. Vidare ska företaget lämna en kortfattad beskrivning av sina FoU-aktiviteter. Skattemyndigheten kan också begära mer information.

Enligt TDM måste företaget kunna visa att FoU-aktiviteten uppfyller två test, dels att det rör sig om FoU ("the Science test"), dels att kostnaderna från utförandet av FoU:n går att följa och är korrekta redovisade ("the Accounting test"). Företaget måste också ha en tillfredsställande dokumentation om sina projekt, bl.a. en projektplan med avgörande tidpunkter angivna, detaljer om vilka framsteg som har gjorts, detaljer om personalen och omfattningen av deras arbetstid inom projektet och vidare principer för och hur proportioneringar och allokeringar av utgifter har gjorts.⁷³

Avslutningsvis kan noteras att skattemyndigheten kan begära yttranden från oberoende experter, t.ex. i fråga om aktiviteten utgör FoU. Företaget kan överklaga valet av experter till domstol.⁷⁴

4.5.2 Skattereduktion för utgifter för vissa byggnader

En skattereduktion på 25 procent är möjlig för utgifter för byggande eller renovering av en byggnad eller struktur som över en fyraårsperiod används för FoU-aktiviteter till minst 35 procent. Skattereduktionen gäller utöver eventuella andra avdrag för industribyggnader. Det finns numera inget tak. Skattereduktionen fungerar på ett liknande sätt som den ovan nämnda skattereduktionen för företag, dvs. skattereduktionen betalas ut genom tre delbetalningar: 50 procent av skattereduktionen under år 1, ytterligare 30 procent under år 2 och de återstående 20 procenten under år 3. Liksom vid den andra skattereduktionen ska företaget varje år ange hur årets skattereduktion ska hanteras (om den ska avräknas mot inkomstskatt eller utbetalas kontant). Storleken på skattereduktionen står i proportion till hur stor andel av byggnaden som används för FoU. Om bygg-

⁷³ TDM s. 61 f.

⁷⁴ TDM s. 72.

naden säljs eller upphör att användas för FoU-ändamål inom en tioårsperiod, ska skattelättnaden betalas tillbaka.

Ansökan om utbetalning måste göras i inkomstdeklarationen inom tolv månader efter räkenskapsårets slut.

4.5.3 Accelererad avskrivning av vissa kapitaltillgångar

Regelverket om accelererad avskrivning introducerades 1967⁷⁵ och innebär att 100 procent av anskaffningsutgiften för anläggningar och maskiner som ska användas för vetenskaplig forskning får skrivas av direkt år 1. Företagen kan då inte göra andra avdrag för sådana tillgångar. Vidare gäller att skattelättnaden ska betalas tillbaka om tillgångarna inte längre används för vetenskaplig forskning. Från och med den 1 januari 2020 gäller regelverket såvitt avser byggnader och strukturer endast om uppförandet eller utvecklingen av byggnaderna respektive strukturerna i sig är vetenskaplig forskning.

Ansökan ska göras i inkomstskattedeklarationen inom två år från slutet av den beskattningsperiod då utgiften uppstod.

4.5.4 Knowledge development box (KDB)

Ett patentboxsystem kallat Knowledge Development Box (KDB) introducerades i slutet av 2015. Det var det första patentboxsystemet i världen som utformats enligt riktlinjerna i Action 5-rapporten från OECD.⁷⁶ Reglerna följer alltså den s.k. modifierade nexusansatsen, vilket innebär att fördelarna beror på var verksamheten bedrivs.

KDB-reglerna, som gäller vid sidan av andra skatteincitament, ger rätt till 20 procents avdrag från kvalificerade vinster, vilket ger en effektiv skattesats på 10 procent. Systemet gäller för tillgångar i form av patent och upphovsrättsskyddad programvara. Små och medelstora företag kan använda reglerna även om tillgången inte är patenterad under förutsättning att företagen uppfyller relevanta kvalifikationskriterier och har fått lämplig certifiering.

Yrkandet om avdrag ska göras i inkomstdeklarationen inom 24 månader från slutet av den relevanta räkenskapsperioden.

⁷⁵ 1967 Income Tax Act; Corporation Tax Act 1976. Den senaste versionen finns i Section 25(1) Finance Act 2019.

⁷⁶ Tidigare 37 procent. Källa: EY Worldwide Research and Development Incentives Reference Guide (2024).

4.6 Island

4.6.1 Den isländska skattereduktionen

Island införde 2010 ett skatteincitament för FoU i form av en volym-baserad återbetalningsbar skattereduktion.⁷⁷ Den har blivit det främsta instrumentet för statligt stöd till FoU. År 2020 stod det för 83 procent av det statliga stödet till FoU på Island. Island är ett av de länder som har den största ökningen av statligt stöd till företag, från 0,07 procent av BNP 2006 till 0,42 procent år 2020.

För att kvalificera sig för skattereduktionen måste ett företag dels spendera ett minimibelopp på FoU (1 miljon isländska kronor per år och projekt), dels erhålla ett certifikat från Rannís, det isländska centret för forskning. Rannís bedömer projektens FoU-innehåll och ser till att affärsplanen är väldefinierad och att personalen har utbildning och erfarenhet inom det föreslagna projektets område. Ett projekt kan förlängas maximalt tre gånger men det är inget som hindrar att företaget ansöker på nytt baserat på samma projekt.

Systemet har blivit mer generöst med tiden, vilket har ökat dess inverkan på de offentliga finanserna. Reduktionsnivån fastställdes ursprungligen till 20 procent för alla typer av företag, med ett tak på totalt 250 miljoner isländska kronor där en viss del av beloppet gällde interna FoU-kostnader och en viss del externa sådana kostnader. Under 2016 höjdes taket till totalt 450 miljoner isländska kronor, vilket följdes av en andra höjning till 900 miljoner under 2019. Under 2020 infördes högre och differentierade procentsatser för att stödja investeringar under pandemin, 35 procent för små och medelstora företag (SME) och 25 procent för stora företag. Samtidigt höjdes taket till 1,1 miljarder isländska kronor. Under 2022 sänktes taket till 1 miljard kronor.⁷⁸ Under 2025 permanentades nivån 35 procent för SME och 25 procent för stora företag, upp till ett tak på 1,1 miljard isländska kronor.

Stödberättigade kostnader är kostnader som är direkt kopplade till ett FoU-projekt, personalkostnader som uppkommit i samband med projektet, kostnader för verktyg, utrustning, byggnader och mark i den utsträckning och under den period de används i projektet, övriga driftskostnader, inklusive materialkostnader, lagerkostnader

⁷⁷ Lagen om stöd till innovativa företag (152/2009), Act on Support for Innovative Enterprises, act no. 152/2009, regulation nr. 758/2011, art. 7.

⁷⁸ Det höjdes igen till 1,1 miljarder isländska kronor 2023 och 2024.

och andra driftskostnader som är direkt kopplade till projektet. Både kostnader för egen FoU-personal och inköpta tjänster för FoU ingår. Det finns dock ett tak på 200 miljoner isländska kronor för inköpta FoU-tjänster, liksom ett krav på att FoU-tjänsterna måste ha köpts in från tredje part.

Om ett företag inte har tillräckligt stor skattepliktig vinst att reducera, omvandlas avdraget till ett återbetalningsbart belopp (utan storleksbegränsning) och betalas ut under följande räkenskapsår. Överföring av outnyttjade belopp till kommande år är inte möjligt.

Om företag vill överklaga Rannís beslut måste de skriva brev till de två berörda ministerierna eftersom det inte finns någon formell överklagandeprocess. Den isländska skattemyndigheten Skatturinn's beslut går däremot att överklaga till Yfirskattaneftnd, som behandlar alla typer av skatterelaterade krav och överklaganden.

4.6.2 Utvärdering av den isländska skattereduktionen

I en utvärdering av OECD⁷⁹ från 2023 framgår bl.a. följande. Den isländska skattereduktionen bedöms som effektiv när det gäller att minska företagets kostnader för FoU och uppmuntra företag som redan bedriver FoU att investera mer. Aktörer inom FoU som började använda reglerna under perioden 2013–2020 uppvisade en betydande ökning av sina FoU-utgifter. Särskilt gällde detta för mikroföretag, som har visat sig reagera starkare på den minskning av marginalkostnaderna för FoU som skatteincitamentet medför. Över 50 procent av användarna är mikroföretag. Mest resurser (i form av skattereduktioner) går dock till små och medelstora företag (SME).

Analysen visar att en (1) isländsk krona i FoU-skattesubvention motsvarade cirka 3 kronor i ytterligare FoU-investeringar. Effekten är relativt hög i en internationell jämförelse. Tillsammans med Belgien, Portugal, Nederländerna och Sverige är Island bland de länder som har en uppskattad input-additionalitet högre än 2. Det beror främst på mikroföretagen, som reagerar mer på en minskning av marginalkostnaderna för FoU, vilket främst antas bero på att dessa företag gjorde låga investeringar i FoU innan stödet infördes. Dock bör det

⁷⁹ OECD (2023). *Evaluating the effects of the R&D tax credit in Iceland*. Studien bygger på en empirisk analys baserad på data på företagsnivå från Island och intervjuer med intressenter inom och utanför regeringen.

noteras att felmarginalen i skattningen är stor och att det därför inte går att fastslå att additionaliteten från det isländska systemet är nämnvärt högre än hos andra system.

Systemet verkar ha haft en positiv inverkan på företagens årliga försäljning, sysselsättning och genomsnittslöner. Analysen tyder på att en (1) krona i FoU-skattestöd genererar 0,45 kronor i årlig försäljning och 0,002 ytterligare kronor i årslön per anställd i FoU-företag. En skattesubvention om 10 miljoner isländska kronor är förknippat med anställning av ännu en person.

Ökningen av de totala stödberättigande kostnaderna från 250 miljoner isländska kronor (100 miljoner kronor i intern FoU) till 450 miljoner kronor (300 miljoner kronor i intern FoU) påverkade i genomsnitt främst SME, vilka före reformen spenderade ett belopp på FoU som låg mellan den gamla och den nya gränsen. En jämförelse av utvecklingen av FoU-utgifterna mellan de företag som påverkades av höjningen av gränsen 2016 och de som inte påverkades tyder på att en (1) krona i skattesubvention i FoU kan översättas till 2 kronor i ytterligare FoU-investeringar.

Höjningen av taket genom 2020 års reform verkar ha påverkat ett fåtal stora företag, men haft liten inverkan på mikroföretag och små företag, eftersom nästan alla deras FoU-utgifter ligger under taket. Diskussioner med berörda parter bekräftade det empiriska resultatet: det var endast ett fåtal stora företag som gynnades av de senaste ökningarna av det övre taket för FoU-utgifter. SME gynnades dock av 2020 års reform då skattereduktionen höjdes från 20 procent till 35 procent för SME. Genom reformen nästan fördubblades statens kostnader för skattestöd till FoU. Det saknas ännu relevanta data för att bedöma effekterna av de ändringar som gjorts efter 2020.

I urvalet var det i snitt endast omkring 40 procent av de observerade FoU-företagen som tog emot skattelättnader för FoU. Detta ligger i linje med OECD:s analys MicroBeRD från 2020, som visar att endast omkring hälften av alla FoU-företag som har möjlighet att utnyttja skattestöd för FoU också gör det.⁸⁰

I rapporten konstateras vidare att Rannís godkännandegrad av ansökningar om FoU-projekt är hög – cirka 89 procent av de nästan 2 500 ansökningarna mellan 2011 och 2018 godkändes. En hög acceptansgrad är i princip förenlig med ett effektivt system som bidrar till

⁸⁰ Detta kan ha olika orsaker, t.ex. okunskap, svårigheter att bära de relaterade administrativa kostnaderna och efterlevnadskostnaderna och användningen av andra stödkällor, t.ex. bidrag.

att minimera antalet dåligt utformade ansökningar och projekt som inte uppfyller kraven. Det skulle dock också kunna tyda på brister som har med prövningen av ansökningarna att göra.

Den stora ökningen av antalet ansökningar har blivit en stor belastning för både Rannís och den isländska skattemyndigheten. Detta har medfört att Rannís inte kan hålla handläggningstiden på två månader. Rannís har två anställda (heltidsekvivalenter) som ansvarar för handläggningen av projektansökningar. Bedömningen och de sökandes frågor kräver i snitt 4–5 kontakter per sökande, vilket kan innefatta t.ex. besök på plats. Den ökande komplexiteten medför att behovet av interaktion mellan myndigheten och sökanden ökar. Skattemyndigheten står inför liknande utmaningar.

I rapporten rekommenderas Island bl.a. att inrikta stödet mer. Island började röra sig i denna riktning i och med 2020 års reform med differentierade skattelättnader för SME, men utformningen av tak och aggregeringsregler anses fortfarande kunna leda till en oproportionerlig ökning av skattelättnader från stora företag. Island rekommenderas att behålla differentieringen och utvärdera effekter av ändringarna 2019 och 2020. Rapportförfattarna pekar också på andra typer av villkor för att rikta in stödet mer, t.ex. exklusiva återbetalningsbestämmelser för SME och/eller nystartade företag.

Vidare förespråkas en implementering av it-baserade lösningar och automatisering för att öka effektiviteten i processerna och identifiering av problematiska anspråk, liksom att överväga strukturerade riskklassificeringar eller fördjupade bedömningar över vissa tröskelvärden. Även slumpmässiga revisioner nämns.

Generellt skulle också uppföljningen behöva förbättras, enligt rapportförfattarna. Förutsebarhet i de offentliga finanserna är en viktig hållbarhetsaspekt. Skattereduktionen innebär en särskild utmaning eftersom skattelättnaden tillhandahålls ”on demand”. Under 2018 överskreds budgeten för incitamentet betydligt.

4.7 Norge

4.7.1 SkatteFUNN

I Norge finns sedan 2002 en volymbaserad skatteavräkning kallad SkatteFUNN.⁸¹ Skatteincitamentet ges numera i form av en skatte-reduktion på 19 procent av kvalificerade utgifter, med ett tak på 25 miljoner norska kronor.⁸² Avdrag kan ske både från skatt och socialförsäkringsavgifter. Om företaget inte ska betala skatt eller om den reduktion som begärs överstiger den skatt som ska betalas, kommer det överskjutande beloppet att betalas ut kontant till den skatteskyldige. Beloppet får däremot inte rullas framåt i tiden.

Det har gjorts flera regeländringar genom åren. När reglerna först infördes gällde de enbart för små och medelstora företag. Redan 2003 utsträcktes reglerna till att gälla för alla företag. Utgiftstaket var 4 miljoner norska kronor för internt utförd FoU och 8 miljoner kronor för FoU-utgifter från samarbeten med godkända forskningsinstitutioner. Avsikten har bl.a. varit att stimulera till samarbeten mellan företag och godkända forskningsinstitutioner.

Under 2007 infördes ett tak på 1 850 timmar per anställd och ett tak för timpriset, på 500 norska kronor. Orsaken till detta var att en uppföljning hade visat på möjligheter till missbruk (se vidare nedan).

Under 2009 höjdes utgiftstaket till 5,5 miljoner norska kronor när det gällde internt utförd FoU (totalt till 11 miljoner kronor). Förändringen hade rekommenderats i en utvärdering 2008⁸³ och var en av flera åtgärder för att dämpa effekterna av finanskrisen.

Under 2011 höjdes taket för timpriset till 530 norska kronor och procentsatsen för att räkna ut det sänktes från 0,16 till 0,12 procent av den anställdes årslön. Vidare utökades definitionerna av SME och av FoU, för att reglerna skulle bli mer generösa. Även 2014 höjdes utgiftstaket, då till 8 miljoner norska kronor för internt utförd FoU (22 miljoner norska kronor totalt) och det maximala timpriset höjdes

⁸¹ Regelverket finns i skatteloven § 16–40. Förarbeten finns i NOU 2000:7. Reglerna har ändrats många gånger och ska senast ha ändrats per den 20 december 2019 nr 94 (1 januari 2020 från och med inkomståret 2020).

⁸² Tidigare gällde 20 procent för SME och 18 procent för större företag. Utvärderingen som nämns nedan är gjord medan detta regelverk gällde. Den skattskyldige anses som ett SME om företaget uppfyller följande villkor: Verksamheten har färre än 250 anställda och en årlig försäljningsomsättning som inte överstiger 50 miljoner euro eller en årlig balansomsättning som inte överstiger 43 miljoner euro.

⁸³ Cappelen, Å. Fjærli, E. Foyn, F. Hægeland, T. Møen, J. Raknerud, A. Rybalka, M. (2008). *Evaluering av SkatteFUNN*. Statistisk Sentralbyrå.

till 600 norska kronor. Därefter gjordes ytterligare tre höjningar 2015–2017. Per 2017 gällde 25 miljoner norska kronor för internt utförd FoU (50 miljoner kronor totalt).

Fram tills nyligen gällde fortfarande olika procentsatser för SME och större företag, där SME kunnat få avdrag med upp till 20 procent av sina kostnader för FoU och de stora företagen upp till 18 procent. Dessutom gällde olika tak beroende på om utgifterna avsåg internt utförd FoU (25 miljoner norska kronor) eller tjänster som köpts in från en godkänd forskningsinstitution (50 miljoner norska kronor). Dessa regler har nu tagits bort.

I underlaget kan ingå – av revisor bestyrkta – kostnader för personal, inköp av FoU-tjänster, inköp av patent och liknande, och även kostnader för inventarier. Personalkostnader, inköp av tjänster från närstående och indirekta kostnader beräknas med tillämpning av en schablonregel som anges i de tillhörande förordningsreglerna.⁸⁴ Maximalt 1 840 timmar per anställd kan godkännas till en timkostnad om 0,12 procent (eller 1,2 promille) av den anställdes årslön, men inte mer än 700 norska kronor.⁸⁵

Det finns en territoriell begränsning så att systemet endast gäller för kostnader som uppstår i samband med köp av FoU-tjänster från företag inom EES och länder med vilka Norge har ett skatteavtal eller ett avtal om informationsutbyte.

Företaget som vill göra anspråk på skattelättnaden ska göra en ansökan till Norges forskningsråd, som utvärderar varje ansökan manuellt för att godkänna att projektet har ett FoU-innehåll. Om Forskningsrådet anser att det inkluderats utgifter som inte avser FoU, t.ex. för marknadsföring, kommer ansökan antingen att avslås eller att godkännas med undantag för de ifrågasatta utgifterna. För projektet ska det föras separata räkenskaper som på begäran ska lämnas in till skattemyndigheten. Redovisningen ska innehålla både de beräknade och de faktiska kostnaderna. Forskningsrådet kan kräva att företaget rapporterar framsteg och resultat i ett godkänt projekt. Forskningsrådet kan även återkalla ett godkännande om den skattskyldige inte fullgör sin anmälningsskyldighet eller har anmält felaktiga eller ofullständiga uppgifter. Detsamma gäller om ett tidigare beviljat projekt inte uppfyller vissa villkor. Forskningsrådets beslut om godkännande av projekt, inklusive återkallande av

⁸⁴ Senast ändrad 12 maj 2022.

⁸⁵ Jfr 16-40-6 punkt 3 i förordningsbestämmelserna.

ett godkännande får överklagas till en särskild instans i enlighet med bestämmelserna i den norska förvaltningslagen.

Anspråk på skattereduktion görs i inkomstskattedeklarationen. Skattemyndigheten ska pröva om villkoren för skattereduktion är uppfyllda. Om summan av skattereduktion och bidrag som projektet har tagit emot överstiger antingen taket för utgifter eller gränsen för statsstöd enligt gruppundantagsförordningen minskar skattemyndigheten skattereduktion i förhållande till detta.

För att bekämpa missbruk utvärderas enligt uppgift numera varje påstående från sökande med tillämpning av fem riskkategorier. Att uppfylla två av fem kategorier leder till en högriskklassificering. Myndigheten sägs genomföra 150 kontroller per år inom gruppen ”högrisk” och 50 inom ”lågrisk”. Om en ansökan ska avslås ska den först kontrolleras av två personer. Svårbedömda ansökningar ska bedömas i grupp.⁸⁶

4.7.2 Utvärderingar av SkatteFUNN

Sedan 2009 har statens utgifter för SkatteFUNN ökat. De totala skatteavdragen uppgick till 4,2 miljarder norska kronor år 2017.⁸⁷ Kostnaderna för den statliga administrationen av SkatteFUNN uppskattades 2017 till 22 miljoner norska kronor, motsvarande en (1) procent av den totala skattelättnaden. De totala kostnaderna för staten uppgick 2015 till 2,9 miljarder kronor. De årliga administrativa kostnaderna för företagen uppskattades till totalt 93 miljoner kronor 2015, vilket motsvarar cirka 3,5 procent av den totala skattelättnaden.⁸⁸

Enligt en studie ökade SkatteFUNN företagens investeringar i FoU signifikant, om än bara hos företag vars utgifter för FoU understeg taket i systemet.⁸⁹ Additionaliteten bedömdes som hög. För varje norsk krona i stöd uppskattades investeringarna i FoU ha ökat med mer än 2 kronor. Additionaliteten minskade dock över tid. Det beror

⁸⁶ OECD (2023). *Evaluating the effects of the R&D tax credit in Iceland*.

⁸⁷ Flertalet projekt var små. Skatte krediten per företag och år uppgick till 0,72 miljoner norska kronor i snitt, eller lägre. Andelen företag vars projekt medförde FoU-kostnader under 4 miljoner norska kronor varierade mellan 76 och 87 procent. Bara 12 företag år 2014 och 2 företag år 2015 erhöll den maximala kreditbeloppet. Se Benedictow m.fl. (2018).

⁸⁸ Benedictow, A. Cappelen Bjøru, E. Winger Eggen, F. Norberg-Schulz, M. Rybalka, M. Røtnes, R. (2018). *Evaluation of the Norwegian tax credit scheme SkatteFUNN*. Report no. 18-2018. Samfunnsøkonomisk analyse AS.

⁸⁹ Rapporten visar resultatet av en analys beställd av det norska Finansdepartementet som skulle genomföras i enlighet med Europeiska kommissionens dokument *Common methodology for State aid evaluations* från 2014. Se Benedictow m.fl. (2018).

på att nya användare av SkatteFUNN uppvisade en lägre additionalitet, medan de som använt sig av reglerna under en längre tid uppvisade en hög additionalitet över tid. I rapporten tolkades detta som att de mest ”kompetenta” företagen var snabba med att ansluta sig till SkatteFUNN redan när reglerna infördes.⁹⁰ Det höjda taket, som infördes 2009, verkar inte ha haft någon effekt i termer av additionalitet, men samtidigt gick inte investeringarna i FoU ned under denna tid. Utvidgningarna som gjordes 2014 och 2015 har haft positiva effekter på additionaliteten.⁹¹

Även andra studier har visat att SkatteFUNN har lett till ökade FoU-investeringar, med ytterligare cirka två kronor för varje enhet av skattesubvention. Detta beror dock främst på att företag utförde mycket lite FoU innan skatteavräkningen infördes.⁹²

De flesta användare av SkatteFUNN betalar ingen inkomstskatt alls.⁹³ Andelen som bara sänker sin skatt är cirka 40 procent. Det betyder att merparten av skattereduktionen betalas ut kontant.⁹⁴ Under 2016 var det 70 procent som betalades ut kontant. Vidare bör noteras att hälften av användarna har färre än 10 anställda och att mer än 80 procent är företag med färre än 50 anställda. I sammanhanget kan dock noteras att regelverket från början varit inriktat på att stödja SME.⁹⁵

Möjligheten att få ut en kontantbetalning och inte bara sänka sin skatt att betala har identifierats som en faktor som ökar risken för missbruk.⁹⁶ Den exakta omfattningen av missbruket är okänd. Vid utvärderingen 2018 analyserades omfattningen av missbruk av SkatteFUNN, i samarbete med den norska skattemyndigheten, som kontrollerade 200 användarföretag under våren 2018. Analysen be-

⁹⁰ Varje år är det ungefär 20 procent som är nya användare.

⁹¹ I rapporten har man tittat även på output-additionalitet men det konstateras att extra effekter är svåra att mäta. Bedömningen är dock att SkatteFUNN har positiva effekter på innovation och produktivitet.

⁹² Cappelen, Å., Fjærli, E., Foyn, F., Hægeland, T., Møen, J., Raknerud, A., & Rybalka, M. (2010). Evaluation of the Norwegian R&D tax credit scheme. *Journal of technology management & innovation*, 5(3), 96–109. Hægeland, T., & Møen, J. (2007). Input additionality in the Norwegian R&D tax credit scheme. *Statistics Norway Reports*, 47.

⁹³ Benedictow, A., Cappelen Bjørn, E., Winger Eggen, F., Norberg-Schulz, M., Rybalka, M., Røtnes, R. (2018). *Evaluation of the Norwegian tax credit scheme SkatteFUNN*. Report no. 18–2018. Samfunnsøkonomisk analyse AS.

⁹⁴ Enligt Benedictow m.fl. (2018), s. 11. Det finns ett starkt samband mellan att ansöka om skattekrediten och att ha dålig likviditet, vilket framgår av en tidigare utvärdering av Cappelen m.fl. (2012), där man påpekade att det är lättare att få SkatteFUNN än andra bidrag.

⁹⁵ Jfr NOU 2000:7. Under 2003 utvidgades reglerna till att gälla även andra företag än SME. Ett annat mål var att öka antalet samarbeten med universitet och forskningsinstitutioner.

⁹⁶ Økokrim (2015). *Trusselvurdering - økonomisk kriminalitet og miljøkriminalitet*, s. 122.

kräftade att missbruk förekommer. Andelen skattereduktioner som betalades ut kontant var högre i gruppen med stora utbetalningsanspråk, vilket sågs som en indikation på missbruk. Det kan förekomma att man etablerar ett företag enbart i syfte att få pengar från SkatteFUNN. Något som väcker frågor är när ett företag uppger höga kostnader för FoU samtidigt som det har låga lönekostnader, i synnerhet om företaget har endast en anställd.⁹⁷ Den genomsnittliga SkatteFUNN-utbetalningen i sådana företag täcker cirka 70 procent av företagets årliga lönekostnader.⁹⁸ I en undersökning från 2007 framkom att vissa enmansbolag inom SkatteFUNN uppgav mycket höga kostnader för FoU men ändå låga lönekostnader.⁹⁹ Det ansågs tyda på att den angivna timkostnaden för arbetet inte stämde med sanningen. Enligt rapportförfattarna finns ingen annan förklaring än missbruk när ett enmansföretag uppger kostnader för FoU som är mer än 10 gånger högre än lönen. I vissa fall var också lönen anmärkningsvärt hög trots att bolaget gick dåligt. Vidare var det bara runt hälften av företagens anspråk som ansågs vara av tillräcklig kvalitet i studien. Det var denna undersökning som ledde till att taket på timkostnaden och på antalet timmar infördes.

När företag köper FoU-tjänster från andra gäller inte taket för timmar och timpris. Det kan leda till aktiviteter för att kringgå regelverket, t.ex. genom att bilda nya dotterbolag.¹⁰⁰ Ett särskilt problem är att det är svårt att revidera utländska företag. Huvudkontoret kan vara utomlands och ha ett norskt bolag enbart för FoU. Det kan också handla om anställda i länder utanför EU/EES. Det är betydligt svårare och dyrare att granska dessa fall. Enligt den norska skattemyndigheten är skälet till ökningen av inköp av FoU från utländska företag att taken för detta har höjts, vilket möjliggör för företag att få ut ännu större belopp.¹⁰¹

För ungefär 10 procent av de företag som blev föremål för den särskilda skatterevisionen våren 2018 fanns det diskrepanser mellan vad

⁹⁷ När ett företag har högre kostnader för FoU-personal än de faktiska lönerna, tyder det på att de köper sådana tjänster från t.ex. andra företag i samma concern, att de samarbetar med andra företag eller att de blåser upp sina kostnader för FoU.

⁹⁸ Företag med fler än 50 anställda får istället täckning för 0,6 procent av lönekostnaderna.

⁹⁹ Fjærli (2007). *Skattemotivert tilpasning till SkatteFUNN-ordningen*. Statistisk sentralbyrå.

¹⁰⁰ Benedictow, A. Cappelen Bjøru, E. Winger Eggen, F. Norberg-Schulz, M. Rybalka, M. Røtnes, R. (2018). *Evaluation of the Norwegian tax credit scheme SkatteFUNN*. Report no. 18-2018. Samfunnsøkonomisk analyse AS.

¹⁰¹ Benedictow, A. Cappelen Bjøru, E. Winger Eggen, F. Norberg-Schulz, M. Rybalka, M. Røtnes, R. (2018). *Evaluation of the Norwegian tax credit scheme SkatteFUNN*. Report no. 18-2018. Samfunnsøkonomisk analyse AS.

som kom fram vid revisionen och vad företaget hade angett. Ungefär 13 procent av företagen hade felaktigt rapporterat vanliga verksamhetskostnader som FoU. En överdriven internprissättning inom en företagsgrupp (för utfört arbete, uthyrd utrustning m.m.) nämndes också. Eftersom det är ett s.k. ex ante-system, dvs. ett system där alla projekt bedöms på förhand, är det svårt för företag att i sitt anspråk riktat till skattemyndigheten åberopa kostnader för sådana aktiviteter som inte var med i projektplanen.¹⁰²

Sammanfattningsvis ansåg rapportförfattarna att fördelarna med SkatteFUNN, i termer av ökade investeringar i FoU, innovation och produktivitet mycket sannolikt översteg kostnaderna kopplade till de negativa effekterna i termer av snedvridning av marknaden och missbruk. Rapportförfattarna lämnade därför en ”klar rekommendation” att fortsätta med SkatteFUNN med vissa ändringsförslag. Ett sådant förslag var att sänka kostnadstaket men också att ta bort skillnaden mellan SME och större företag. I rapporten hänvisas också till länder som har infört datastöd för riskbaserad screening av ansökningar som uppvisar sådana karakteristika som förknippas med hög risk för skattefusk.¹⁰³ Även om missbruket skulle ligga på den högsta nivån som beräknades i analysen, bedömde rapportförfattarna att ett stöd med 1 krona ökar investeringarna i FoU med mer än 1 krona.¹⁰⁴ Enligt rapportförfattarna måste missbruk i viss utsträckning accepteras om ett land vill ha enkla regler som drar till sig många användare. Likväl bedömdes det vara av stor vikt att man blir mer uppmärksam på missbruk och utöka antalet revisioner.¹⁰⁵

Den norska skattemyndigheten upplever dock betydande problem vid revision av SkatteFUNN-mottagare på grund av bristen på resurser för att bedöma om aktiviteterna i projektet är i linje med den beskrivning som skickats av företaget till Norges forskningsråd. Skatte-

¹⁰² Benedictow, A. Cappelen Bjøru, E. Winger Eggen, F. Norberg-Schulz, M. Rybalka, M. Røtnes, R. (2018). *Evaluation of the Norwegian tax credit scheme SkatteFUNN*. Report no. 18-2018. Samfunnsøkonomisk analyse AS.

¹⁰³ Kanada uppges återkräva 400 miljoner kanadensiska dollar varje år till följd av kontroller i efterhand. Ändå lägger Kanada mer resurser än de flesta andra länder på att hjälpa ansökande företag att göra rätt från början (se Benedictow m.fl. (2018) s. 119, där det hänvisas till rapporten *Mutual Learning Exercise – Administration and Monitoring of R&D tax incentives* från Europeiska kommissionen 2017).

¹⁰⁴ Benedictow, A. Cappelen Bjøru, E. Winger Eggen, F. Norberg-Schulz, M. Rybalka, M. Røtnes, R. (2018). *Evaluation of the Norwegian tax credit scheme SkatteFUNN*. Report no. 18-2018. Samfunnsøkonomisk analyse AS.

¹⁰⁵ När det gäller negativa effekter på konkurrensen och handel ansågs de i vart fall inte så stora att de uppvägs av de positiva effekterna. Dessutom skulle sådana effekter i så fall gälla för alla länder som tillämpar skatteincitament för FoU.

myndigheten saknar vidare egen behörighet att bedöma om åtgärderna ska klassificeras som FoU i enlighet med regelverket. Det är också svårt att bedöma om avvikelser som konstaterats vid revisionerna beror på avsiktligt missbruk eller på slarv.¹⁰⁶

För att effektivisera handläggningen ingick Norges forskningsråd och den norska skattemyndigheten ett avtal 2016 för att förbättra samarbetet mellan olika organ och göra det lättare för de berörda institutionerna att identifiera bedrägerier och bestraffa missbruk.

I maj 2019 föreslog regeringen ändringar i syfte att förenkla reglerna och minska risken för missbruk. I förslagen ingick att ersätta de (dåvarande) olika skattelättnaderna på 20 och 18 procent med en gemensam skattesats för alla slags företag, på 19 procent. Vidare föreslogs en sänkning av utgiftstaket från 50 miljoner norska kronor till 25 miljoner norska kronor. Timpriset för internanställda skulle höjas från 600 norska kronor till 700 norska kronor. Regeringen föreslog också att det skulle införas en geografisk begränsning av kostnader: FoU-kostnader skulle begränsas till tjänster från företag inom EES eller de som har ett skatteavtal eller informationsutbytesavtal med Norge. Slutligen föreslogs ett obligatoriskt krav på undertecknande av tidrapporter och dokumentation som krävs för närstående som är underleverantörer till ett ansökande företag. Om företaget förvärvar FoU-tjänster från en närstående, är den närstående också skyldig att upprätta specifika redovisningar för projektet.

I en rapport från EU-kommissionen rankades SkatteFUNN som det näst bästa skatteincitamentet för FoU.¹⁰⁷ Det sammanhänger till stor del med dess byråkratiska och generiska design samt dess online-procedur. Dessutom uppmuntrar systemet till samarbeten med akademien.

¹⁰⁶ På s.120 i Benedictow m.fl. (2018) nämns en etablerad kultur av bristande respekt för reglerna, t.ex. att kostnaderna saknar bestyrkande av revisor fast det är ett krav.

¹⁰⁷ Frankrikes system ansågs bäst vid den jämförelse mellan 80 olika system som gjordes. Det är dock mindre generellt eftersom det är inriktat mot unga, innovativa företag (JEL). Se Europeiska kommissionen (2014). *A Study on R&D Tax Incentives Final report*. Taxation papers working paper N. 52.

4.8 Storbritannien

4.8.1 Allmänt

Brittiska regler för att stödja FoU har funnits under lång tid. Sedan den 1 april 2000 har företag kunnat ansöka om stöd enligt en särskild skatteregim för stora företag. Detta följdes av en skatteregim för små och medelstora företag, SME (super-deduction). Vidare finns ett incitament som ger en reducerad effektiv bolagsskatt på 10 procent på vissa vinster från kvalificerade patent och andra liknande immateriella rättigheter (patentbox) och ett incitament som ger rätt till omedelbart avdrag för vissa investeringar i FoU (RDA). Utöver detta finns det också ett förhöjt avdrag för forskningsintensiva små och medelstora företag vilka går med förlust (ERIS).

För räkenskapsperioder som börjar efter den 1 april 2024 har flera ändringar trätt i kraft. Det handlar bl.a. om en sammanslagning av FoU-systemen till ett system (RDEC), med en skattepliktig skatte-reduktion på 20 procent för kvalificerade FoU-kostnader. Vidare har FoU-programmen fått en ny inriktning mot innovation som utförs i Storbritannien. Inköpta konsulttjänster och FoU som lagts ut på entreprenad måste vara antingen brittiska utgifter eller kvalificerade utländska utgifter. Utgifter i utlandet kan bara godtas om de är nödvändiga på grund av att det krävs geografiska, miljömässiga eller sociala förhållanden som inte finns eller kan reproduceras i Storbritannien, eller på grund av lagstadgade eller rättsliga krav. Att det skulle vara billigare och enklare att bedriva verksamheten utomlands faller uttryckligen utanför systemet.

I Storbritannien gäller sedan den 1 april 2023 att företag med vinster över 250 000 pund betalar skatt med 25 procent. Företag som tjänar mindre än 50 000 pund betalar skatt med 19 procent. Företag med vinster som ligger mellan dessa värden kan ansöka om marginalavdrag¹⁰⁸, vilket justerar deras effektiva skattesats proportionellt.

¹⁰⁸ Marginal relief.

4.8.2 Avräkning mot bolagsskatt (RDEC)

Möjligheten till avräkning mot bolagsskatt har funnits sedan 2013.¹⁰⁹ RDEC är tillgängligt för alla slags företag, utom sådana som har ekonomiska problem. SME kan få en mer generös skattereduktion. Alla företag¹¹⁰ som vill få skattelättnaden måste numera ansöka om ersättning enligt RDEC-reglerna. Företag kan få en skattepliktig skattereduktion på 20 procent för kvalificerade FoU-utgifter (tidigare gällde 13 procent), vilket ger en nettoförmån för RDEC på 15 procent (nedsättningen är skattepliktig). Före den 1 april 2023 var det 10,5 procent.¹¹¹

RDEC har ett s.k. PAYE-tak.¹¹² Taket baseras på det belopp som företaget betalar i källskatt (PAYE) och socialförsäkringsavgifter (NIC) för anställda. Med vissa undantag gäller att företag som går med förlust kan göra anspråk på skattereduktion med 300 procent av företagets PAYE-skuld (och NIC) för året, plus ytterligare 20 000 pund i ”anståndsbelopp”. Den del som överstiger taket får rullas framåt i tiden. Utbetalning kan ske om det inte finns skatt att avräkna mot.

Underlaget för nedsättning består av

1. kostnader för personal som arbetar med FoU,
2. kostnader för investeringar i mjukvara eller varor som används i FoU, och
3. inköp av FoU-tjänster (i vissa fall).

Kostnader för personal som arbetar med FoU omfattar t.ex. löner, bonus, pensionsavgifter och andra socialförsäkringsavgifter som betalas av företaget, liksom kostnader för personalutbildning. Avgångsvederlag och personalkostnader för kontors- eller underhållsarbete som skulle ha gjorts ändå, t.ex. hantering av löner, omfattas inte. Om den anställde har andra arbetsuppgifter vid sidan av att utföra FoU, omfattas bara kostnaden för den tid som han eller hon har lagt ned på att utföra den uppgift som stödde FoU-arbetet. Om t.ex. en anställd arbetar 90 procent av sin tid med FoU-aktiviteter är underlaget 90 procent av lönen i fråga.

¹⁰⁹ Regelverket finns i Finance Act 2013, schedule 15.

¹¹⁰ Med ett begränsat undantag för forskningsintensiva förlustbringande SME.

¹¹¹ Från och med den 1 april 2023 höjdes bolagsskattesatsen från 19 procent till 25 procent.

¹¹² Pay as you earn, personalens källskatt. PAYE-taket är 20 000 pund plus 300 procent av företagets relevanta PAYE- och socialförsäkringsavgifter.

Även indirekta kostnader kan vara kvalificerade för skattelättnad. Enligt den brittiska skattemyndigheten, His Majesty's Revenue and Customs (HMRC), gäller det

- vetenskapliga och tekniska informationstjänster, t.ex. utarbetandet av en rapport om FoU-resultaten,
- underhåll,
- säkerhet (så länge den endast avser FoU-projektet),
- administration,
- kontorsverksamhet,
- ekonomi- och personaltjänster,
- underhåll av FoU-utrustning, inklusive datorer som används för FoU-ändamål (om det är nödvändigt för att utföra FoU-arbetet),
- forskning av studenter och forskare vid universitet,
- forskning (inklusive insamling av uppgifter i samband med detta) för att skapa nya vetenskapliga eller tekniska tester, undersökningar eller urvalsmetoder, när denna forskning inte är FoU i sig, och
- genomförbarhetsstudier som underlag för den strategiska inriktningen för en viss FoU-verksamhet.

Kostnader för FoU som har lagts ut på entreprenad till en annan person eller företag kan vara kvalificerade, om företaget kan visa att kundföretaget fattade beslutet att genomföra den aktuella FoU:n. För entreprenörer som är "anslutna" till företaget kan 100 procent av betalningen till entreprenören ingå i underlaget. För externa entreprenörer gäller att 65 procent kan ingå. Med "ansluten" avses bl.a. om företag i intressegemenskap där samma person har kontroll över företagen. Det gäller också vid olika typer av släktband mellan fysiska personer.¹¹³ När personer i intressegemenskap gör transaktioner sinsemellan kan det också vara nödvändigt att beakta internprissättning. Reglerna om internprissättning förskjuter dock inte gränserna för FoU som läggs ut på underleverantörer.

Med inköpta tjänster avses som regel tjänster som har utförts i Storbritannien. FoU med inhyrd personal omfattas bara om brittiska

¹¹³ Reglerna finns i CTA2010/S1122.

socialavgifter tas ut på ersättningen. Inhyrda konsulter kan få skattelättnaden endast om beställaren inte själv kan använda den.

Kostnader för förbrukningsmaterial – bl.a. bränsle, material, kemikalier, el och vatten – omfattas till den del förbrukningsvarorna används i FoU-verksamheten. Kostnaderna omfattas inte om företaget skulle sälja eller överföra äganderätten till dem.

När det gäller mjukvara ingår licensavgifter för programvara som används för FoU-verksamheten och en ”rimlig andel” av kostnader för sådan programvara som delvis används i FoU-verksamheten. För räkenskapsperioder som börjar den 1 april 2023 eller senare omfattas även flertalet kostnader för datalicenser och molntjänster.

Företag kan lämna in sina anspråk på skattelättnad i sin årliga inkomstdeklaration. HMRC granskar deklARATIONERNA och prövar anspråken. Ett anspråk måste framställas inom två år från utgången av den räkenskapsperiod som det avser. För företag som lämnar in sin första ansökan, eller om ett företags senaste ansökan gjordes för mer än tre år sedan, finns vidare krav på att underrätta HMRC om företagets avsikt att göra anspråk på skattelättnaden inom sex månader från utgången av redovisningsperioden. Från och med augusti 2023 måste företag, senast samma dag som de ska lämna sin bolagsdeklaration, även lämna in ett formulär med ytterligare information till HMRC. Det gäller företags- och kontaktinformation, uppgifter om de utgifter som ligger till grund för ansökan och om de projekt som ansökan gäller.

4.8.3 Patentbox

Det brittiska patentboxsystemet infördes den 1 april 2013. Det ger en effektiv bolagsskatt om 10 procent på vinster som härrör från kvalificerade patent och vissa liknande immateriella rättigheter. Det finns inga begränsningar för när ett patent ska ha beviljats. Vinster som har intjänats medan ett patent är under behandling (under upp till sex år) kan räknas in i redovisningsperioden för beviljandet.

När den brittiska bolagsskattesatsen ökade från 19 till 25 procent den 1 april 2023 förblev patentboxsatsen oförändrad på 10 procent, vilket i praktiken ökade systemets skatteförmån med två tredjedelar.

Patentboxsystemet är tillgängligt för brittiska företag som innehar eller exklusivt licensierar beviljade brittiska eller europeiska patent

(utöver patent som beviljats av vissa medlemsstater i EES med liknande gransknings- och patenterbarhetskriterier som Storbritannien). Andra typer av immateriella rättigheter som också omfattas är växtförädlarrättigheter, gemenskapens växtförädlarrätt och försäljningstillstånd för läkemedel där produkten omfattas av lagstadgat dataskydd. Systemet kan inte användas för rättigheter som upphovsrätt eller skydd för varumärken eller design.

Det företag som använder systemet, eller ett företag som ingår i samma grupp, måste ha skapat eller på ett betydande sätt bidragit till skapandet av den patenterade uppfinningen. Företaget kan också ha utfört en betydande mängd aktiviteter för att utveckla antingen den patenterade uppfinningen eller en produkt eller process som innehåller den patenterade uppfinningen. Om ett företag i samma grupp har utfört utvecklingsaktiviteten måste företaget som använder systemet aktivt förvalta patenträttigheterna.

Om kriterierna ovan är uppfyllda ska inkomsten fastställas. En produkt behöver bara innehålla *en* patenterad komponent för att alla intäkter från försäljningen av produkten ska omfattas av systemet. Inkomster kan också härröra från licensiering av patent (och andra rättigheter som licensieras tillsammans med patentet för samma ändamål) och användningen av patenterad teknik inom företaget (dvs. utnyttjande inom verksamheten snarare än intäktsgenerering genom försäljning av produkter eller licenser). I det sistnämnda fallet får en fiktiv royaltiberäkning för värdet av den patenterade tekniken göras.

Från och med den 1 juli 2016 har regelverket ändrats för att anpassas till resultatet av Action 5 i BEPS-projektet. Företagen måste från och med detta datum dela upp sin totala vinst i separata vinstströmmar som kan hänföras till enskilda patent, produkter eller produktfamiljer och tillämpa en "nexusfraktion" på varje vinstflöde. Den nexusfraktion som tillämpas på varje vinstflöde tar hänsyn till nivån på den FoU som bedrivs av företaget självt (vilket inkluderar FoU som utförs enligt avtal) och den FoU som företaget köper in från utomstående företag i förhållande till den totala FoU:n, inklusive eventuella förvärvskostnader för varje patent/produkt.

Som nämnts har möjligheten att göra anspråk på skattelättnad för FoU som utförs utanför Storbritannien begränsats från och med den 1 april 2024. Patentboxsystemet berörs dock inte av detta, vilket innebär att FoU-utgifter som inte längre omfattas av skattelättnad-

erna för FoU fortfarande bör beaktas vid beräkningen av nexusfraktionen för patentboxar. Inverkan på nexusfraktionen kommer att bero bl.a. på om FoU-verksamheten läggs ut på underleverantörer, om den utförs inom ramen för ett arrangemang med externa arbetstagare och om den utförs av en närstående eller ej.

Inget hindrar att ett företag använder sig av både patentboxsystemet och något annat skatteincitament för FoU.

4.8.4 Omedelbart avdrag för vissa investeringar i FoU (RDA)

RDA är ett omedelbart avdrag på 100 procent för löpande utgifter för anläggningar, maskiner och byggnader som används för FoU-verksamhet.¹¹⁴ RDA medges endast på företagsnivå, inte på koncernnivå. RDA begärs i inkomstdeklarationen inom två år från utgången av den räkenskapsperiod som den avser.

Ett företag måste uppfylla vissa villkor för att få del av förmånen:

- Företaget har inte tidigare ansökt om skattelättnad för FoU.
- Dess årsomsättning är högst 2 miljoner pund.
- Företaget har färre än 50 anställda.

4.8.5 Förhöjt avdrag för forskningsintensiva SME som går med förlust (ERIS)

År 2000 infördes en volymbaserad skattelättnad för små och medelstora företag i form av ett förhöjt kostnadsavdrag (super-deduction). Det förhöjda kostnadsavdraget har dock i princip avskaffats från och med den 1 april 2024. Icke-forskningsintensiva SME som går med förlust får numera ansöka om RDEC inom ramen för det nya, sammanslagna FoU-systemet, där det finns vissa specialregler för dem. ERIS-reglerna medför att forskningsintensiva SME som går med förlust, utöver det vanliga avdraget på 100 procent, kan dra av ytterligare 86 procent¹¹⁵ av sina kvalificerade kostnader. Detta leder till ett totalt kostnadsavdrag om 186 procent. Outnyttjade belopp kan obegränsat rullas framåt i tiden. Alternativt kan företaget begära att få utbetalt ett skattetillgodohavande som inte är skattepliktigt

¹¹⁴ Reglerna finns i del 6, avsnitt 437 i 2001 års lag om kapitalavdrag (Capital Allowances Act 2001).

¹¹⁵ Tidigare gällde 130 procent.

och som är värt upp till 14,5 procent av förlusten. Detta ger upp till 26,97 pund i återbetalning för varje 100 pund i stödberättigande utgifter.¹¹⁶ Från och med den 1 april 2023 är utbetalningen 10 procent av utgifterna.^{117 118}

FoU-intensiteten beräknas som förhållandet mellan ett företags stödberättigande FoU-utgifter under en period och dess totala utgifter under samma period. Det är möjligt att ansöka om förhandsbesked i fråga om rätten till skattelättnader för FoU för SME.

4.8.6 Utvärderingar av de brittiska reglerna

Allmänt

Effekterna av de brittiska skatteincitamenten för FoU har undersökts i flera studier, särskilt hur de påverkar SME. Resultaten från dessa utvärderingar visar att systemen generellt har haft en positiv effekt på företagens FoU-investeringar, men att effekten varierat beroende på företagets storlek och skattesats.

Enligt en studie som analyserade FoU-systemet för SME hade detta en positiv effekt på FoU-utgifter, med en input-additionalitet på 0,75–1,28. För företag som begär återbetalning var intervallet något lägre, 0,60–1,00. Dock framkom att systemets effektivitet minskade över tid, då en majoritet av företagen angav att ytterligare skattelättnader inte skulle ha påverkat deras FoU-nivåer. Utvärderingen belyste även vissa indirekta effekter. Företag som inte bedrev FoU hade gynnats av ökad kunskapsspridning medan ökad konkurrens inom FoU-intensiva sektorer kan ha lett till minskad omsättning för vissa aktörer.¹¹⁹

I andra studier har undersökts effekterna av den förändring i skatteincitamentet för SME som gjordes 2008 och som ökade mängden företag som kvalificerade sig. Studierna visade att de företag som hade kvalificerat sig i samband med reformen ökade sina FoU-utgifter betydligt mer än de företag som inte påverkades av reformen. Denna ökning var ett resultat av att de genom reformen kvalificerade före-

¹¹⁶ Reglerna finns i del 13 i bolagsskattelagen 2009.

¹¹⁷ En minskning från 14,5 procent.

¹¹⁸ Tidigare 33,35 pund. Detta ger upp till 18,60 pund i återbetalning för varje 100 pund i kvalificerade stödberättigande utgifter

¹¹⁹ Devnani, S., Ladher, R., & Robin, N. (2019). *Evaluation of the research and development tax relief for small and medium-sized enterprises*. London Economics.

tagen kunde ta del av mer generösa skatteavdrag. Den uppskattade input-additionaliteten i en studie var 1,3—1,7 för företag med en skattesats på 28 procent men 0,8 för de företag som kvalificerade sig för en skattesats på 21 procent (s.k. small profits). Resultaten indikerar att effekten av skatteincitamentet på företagens FoU-investeringar var större då incitamentets skatteeffekt var större. De totala privata FoU-investeringarna i Storbritannien beräknades vara 10 procent högre för perioden 2006–2011 än vad de skulle ha blivit utan ett sådant skatteincitament.^{120 121}

I en annan studie beräknades RDEC:s input-additionalitet till mellan 2,4 och 2,7. Resultaten indikerar att effekterna av RDEC på FoU-investeringar är högre än effekten i FoU-systemet för SME. Detta kan tolkas som att utformningen av RDEC är bättre på att skapa incitament för företagen att öka sina FoU-investeringar, samtidigt som det inte går att utesluta att skillnaderna beror på skillnader i studieperiod, metod och studiepopulation.¹²²

Utvärderingar om fel och missbruk vid skattelättnad för FoU

I en rapport från den brittiska skattemyndigheten i juli 2023¹²³ framgår att oron över fel och missbruk i samband med skattelättnader för FoU vuxit över tid, i synnerhet beträffande SME. Den brittiska regeringen inledde därför en granskning av skattelättnaderna för FoU under 2021 för att säkerställa att skattebetalare får valuta för sina pengar. Därefter har genomförts flera åtgärder för att minska ”non-compliance” under 2021, 2022 och 2023.

År 2015–2016 framställdes totalt 43 665 skattelättnadsanspråk om totalt fyra miljarder pund. År 2020–2021 hade antalet anspråk stigit till 89 300 om totalt 6,6 miljarder pund. Det sammanlagda felet för de båda skattelättnaderna (SME och RDEC) uppskattas till 16,7 procent eller 1,13 miljarder pund (år 2021–2022). Detta är högre än enligt tidigare uppskattningar. Andelen fel antas vara högre när det gäller det dåvarande SME-programmet (24,4 procent) än i RDEC-

¹²⁰ Guceri, I., & Liu, L. (2019). Effectiveness of fiscal incentives for R&D: Quasi-experimental evidence. *American Economic Journal: Economic Policy*, 11(1), 266–291.

¹²¹ Dechezleprêtre, A., Einiö, E., Martin, R., Nguyen, K. T., & Van Reenen, J. (2016). *Do tax incentives for research increase firm innovation? An RD design for R&D* (No. w22405). National Bureau of Economic Research.

¹²² Scott, G., & Glinert, T. (2020). *Evaluation of the Research and Development Expenditure Credit (RDEC)*. HMRC Working paper, HM Revenue and Customs, October 2020.

¹²³ HMRC (2023). *HMRC's approach to Research and Development tax reliefs*.

programmet (3,6 procent). Den brittiska regeringen ansåg att denna nivå är oacceptabel.¹²⁴

Den stora majoriteten fall av bristande regelefterlevnad kan kopplas till SME. Det har bl.a. lett till en ändring i själva regelverket för SME-incitamentet, så att det utbetalningsbara beloppet sänkts till 20 000 pund plus 300 procent av företagets ansvar för källskatt och sociala avgifter, vilket ska motverka att företag som inte bedriver verksamhet i landet kanalisera verksamhet till Storbritannien enbart för att få stöd. Enligt HMRC har tidigare generositet lett till missbruk. Förhoppningen är att missbruket nu ska minska.

Sedan 2020 har HMRC mer än fördubblat antalet anställda som arbetar med regelefterlevnad när det gäller skattelättnader för FoU, motsvarande 300 fler personer.¹²⁵ HMRC använder sig av hela skalan av åtgärder mot fel och missbruk, från förebyggande information till brottsutredningar. Utöver ökningen av personal hos HMRC har det inrättats en särskild enhet mot missbruk, R&D Anti-Abuse Unit. Denna ska hantera felaktiga anspråk och inleda utredningar i de mest komplexa fallen. HMRC har kunnat stoppa kriminella angrepp som bedrägerier och kapade verksamheter, varigenom bedrägliga anspråk om sammanlagt 85 miljoner pund har blockerats och fler än 2 500 misstänkta anspråk ifrågasatts. Nio personer har gripits. Man har också infört en automatiserad riskbedömningsmetod samt offentliggjort en förteckning över vanliga fel där det bl.a. framgår vilka kostnader som inte omfattas av systemet.¹²⁶

Ett krav numera är att ansökningar ska göras digitalt. Detta underlättar den riskbaserade analys som HMRC numera ska göra av alla ansökningar. Vidare ska alla ansökningar åtföljas av en fördjupad information för att underlätta identifieringen av ansökningar med högre risk. Informationen ska innehålla uppgifter om verksamheten, utgifter, ombud (R&D-agent) och affärskontakter. Numera krävs också att varje företag anger en ansvarig tjänsteman på företaget för att förhindra att anspråk framställs av någon utan företagets vetskap.

Företag som avser att ansöka om skattelättnad för första gången eller efter ett uppehåll måste underrätta HMRC om detta inom sex

¹²⁴ HMRC (2023). *HMRC's approach to Research and Development tax reliefs*, avsnitt 3.1.

¹²⁵ I en senare rapport framgår att det är 500 personer.

¹²⁶ HMRC (2023). *Corporate Intangibles Research and Development Manual: CIR82500 - R&D tax relief: categories of qualifying expenditure: software*, och HMRC (2023). *Corporate Intangibles Research and Development Manual: CIR80530 - R&D tax relief: examining a claim: risks*.

månader efter räkenskapsårets utgång. Detta gör att HMRC kan ge dem vägledning och skydda dem från ombud som pressar dem till att ansöka om skattelättnad även om de inte har rätt till det.¹²⁷

Det är intressant att notera att mer än 90 procent av anspråken inte framställs av företagen själva utan av ett ombud (R&D-agent). Inte alla är seriösa utan kan ha satt i system att missbruka reglerna.¹²⁸ För att försvåra missbruk måste företag numera lämna information om vilket ombud som företaget har anlitat. Skattemyndigheten kan utifrån sin kod för ombud på olika sätt begränsa ombud som lämnar ogrundade anspråk, t.ex. i fall då företaget har fått avslag tidigare år.

HMRC har också introducerat en obligatorisk slumpmässig enkät till SME, Mandatory Random Enquiry Programme (MREP). Metoden anses som best practice för att mäta fel och bedrägerier och innebär att ett slumpmässigt men representativt urval av anspråk granskas. Åren 2020–2021 valdes 500 företag ut.¹²⁹ Resultatet av granskningen visade att cirka 50 procent av alla granskade anspråk innehöll åtminstone något element av bristande regelefterlevnad. Däremot var det bara i 10 procent av fallen som det fanns indikationer på bedrägeri, motsvarande mindre än fem procent av totalt yrkat belopp. Flertalet fel berodde alltså på annat än bedrägerier. Ungefär en fjärdedel av de undersökta fallen fick avslag eftersom ingen kvalificerad FoU-verksamhet hade ägt rum (vilket alltså inte innebär att alla dessa får betraktas som bedrägeriförsök). I 19 procent av fallen hade en kvalificerad FoU-verksamhet ägt rum, men yrkade belopp var för höga (utan indikation på bedrägeri).

Stora företag ingår inte i MREP. Insynen i anspråk från stora företag bedöms ändå som mycket god på grund av den samarbetsmodell för regelefterlevnad som finns inom HMRC:s Large Business Directorate, en enhet inom myndigheten som är ansvarig för cirka 2 000 av de största företagen. Vart och ett av dessa största företag tilldelas en customer compliance manager som ska säkerställa att företagen betalar rätt skatt i rätt tid. Stora företagskunder uppmuntras avslöja väsentliga osäkerheter i sina skattedeclarationer, inklusive FoU-anspråk, redan innan de lämnar in sina ansökningar. Bristande regelefterlevnad bedöms som mer ovanligt i dessa företag.

¹²⁷ Anförda rapport från HMRC, avsnitt 2.1.

¹²⁸ HMRC har även en standard för agenter.

¹²⁹ En andra MREP, som omfattar 2021–2022, offentliggjordes i juli 2024 och en tredje MREP är på gång enligt rapporten från oktober 2024.

En intressant slutsats som kunde dras av MREP-analysen är att ju mindre belopp som begärts ut, desto högre var sannolikheten för fel. För anspråk där FoU-utgifterna översteg 1 miljon pund var cirka 75 procent helt korrekta. När utgifterna var lägre varierade andelen helt korrekta anspråk mellan 35 och 64 procent. Totalt var det bara 50 procent av anspråken som var helt riktiga. En intressant observation är att ungefär hälften av alla anspråk hade skötts av ett ombud och dessa anspråk var ofta inkorrekta. Anspråk som understeg 10 000 pund var vanligast i fråga om fel och bedrägerier, där 90 procent av värdet var felaktigt (3 600 anspråk om sammanlagt 10 miljoner pund). För de allra största anspråken (dvs. FoU-utgifter som översteg 500 miljoner pund) var bara 15 procent av det totala värdet fel (4 600 anspråk om totalt 990 miljoner pund). I dessa fall var det bara 44 procent som hade använt sig av ett ombud.

Flertalet felaktiga utbetalningar beror på oavsiktliga fel, vilket ska mötas med förebyggande information. HMRC har en ”appliance approach” som innebär att beskattningen ska bli rätt från början. Detta kallas också ”upstream compliance” eftersom det tar sikte på situationen innan ett anspråk görs. Förebyggande information riktas till både nya företag och företag inom sektorer där möjligheterna till framgångsrika anspråk på skattelättnad för FoU är små. HMRC arbetar även mot ombuden för att nå ut med information, få information, höja standarden på anspråken och motverka missbruk.

I de fall där misstag och fel är vanliga kontaktas de sökande och uppmanas att själva rätta uppgifterna. Om det gäller mer komplexa frågor undersöks ärendet av en specialist inom R&D Abuse Unit. Vid misstanke om brott (bedrägeri) kan HMRC:s Fraud Investigation Service kopplas in. Skattemyndigheten kan också besluta om sanktioner med stöd av Finance Act 2007, schedule 24.

I oktober 2024 publicerade HMRC en ny rapport, *Corporate report. Approach to Research and Development tax reliefs 2023 to 2024*. Där framgår bl.a. följande.

Till följd av policyändringar och administrativa ändringar för att minska fel och bedrägerier har antalet ansökningar minskat, från 83 240 ansökningar 2021–2022 till 65 690 ansökningar 2022–2023. Särskilt minskade antalet anspråk från SME (med cirka 23 procent). Den största minskningen skedde inom kultur-, underhållnings- och fritidssektorn samt inom hotell- och restaurangbranschen. Detta är sektorer som inte bör ha stora volymer eller värden av FoU-anspråk.

Den största minskningen var när utgifterna understeg 20 000 pund. Kostnaderna har dock ökat över tid. Under 2014 till 2015 uppgick fordringarna till 3 miljarder pund. Under perioden 2022–2023 hade kostnaderna för skattelättnaden stigit till 7,5 miljarder pund.

I HMRC:s *Annual Report and Accounts 2023–2024* anges att den totala nivån av fel och bedrägerier 2021–2022 var 1,3 miljarder pund (17,6 procent) av totalt utbetalade 7,6 miljarder pund. Av detta var 1,2 miljarder pund hänförliga till SME-incitamentet (25,8 procent av utgifterna i det systemet) och 134 miljoner pund till RDEC (4,6 procent av utgifterna i RDEC).

Under 2021 och 2022 var omkring 50 procent av alla anspråk från SME helt eller delvis ”inte rätt” och 30 procent av anspråken var helt eller delvis fel. I MREP 2 (2023–2024) uppskattades omfattningen av fel och bedrägerier till 7,8 procent, varav 14,6 procent av dessa var hänförliga till SME, alltså en klar minskning jämfört med tidigare.

Vid mer än 90 procent av bedrägliga anspråk eller anspråk med tecken på bedrägeri används förvaltarbankkonton. Från april 2024 har det införts begränsningar när det gäller uppdrag att ta emot utbetalningar. De nya reglerna innebär att ett ombud som regel inte längre kan ta emot sina kunders utbetalningar av FoU-stöd. Vidare är det inte längre möjligt för företag att överlåta sin rätt till någon annan. Utbetalningarna ska alltså gå direkt till företaget, vilket ger företaget bättre kontroll över anspråk som har gjorts i deras namn. Detta bedöms öka regelefterlevnaden bl.a. eftersom det ekonomiska incitamentet för ombud att överdriva ett anspråk minskar.

I oktober 2023 publicerade HMRC riktlinjer för efterlevnad i fråga om FoU. Myndigheten har också haft utbildningskampanjer mot de företag som löper störst risk att göra fel. I informationen ingår bl.a. hur man kontaktar HMRC om ett ombud erbjuder sig att lämna in ett spekulativt krav i utbyte mot hög provision. HMRC har befogenheter att agera mot ombud som bryter mot den s.k. agentstandarden, inklusive att vägra att ha att göra med dem, stänga deras tjänstekonton och publicera uppgifter om avsiktliga försummelse. HMRC har även tagit fram en utbildning för ombud.

HMRC behandlade 92 procent av anspråken inom 40 dagar. Behandling innebär att betala ut, begära mer information eller avslå anspråket och vid högriskanspråk inleda en efterlevnadskontroll. En efterlevnadskontroll måste som regel inledas inom tolv månader från

då anspråket lämnades in.¹³⁰ Under ett år genomförde myndigheten efterlevnadskontroller av 9 700 anspråk (17 procent av alla anspråk). Genom kontrollerna identifierades 441 miljoner pund som hade begärts ut felaktigt, vilket avsevärt minskade den skatt som annars hade gått förlorad. Flertalet kontroller (89 procent) ”löstes” genom överenskommelser med de skattskyldiga.¹³¹

4.9 Tyskland

4.9.1 Forschungszulage

Systemet för FoU-incitament i Tyskland består i princip av två delar, dels ett icke återbetalningsbart kontantstöd som tillhandahålls genom olika program i en konkurrensutsatt ansökningsprocess¹³², dels en skattereduktion (Forschungszulage, FZulG).¹³³ Det sistnämnda incitamentet infördes 2020 och ger företag rätt att avräkna ett visst belopp mot en eventuell skatteskuld. Belopp som överstiger skatteskulden kan inte rullas framåt i tiden utan betalas ut kontant.

Den som vill få skattelättnaden måste först ansöka om ett intyg från ett certifieringsorgan, Bescheinigungsstelle Forschungszulage, BSFZ, under ministeriet för utbildning och forskning, BMBF. Myndigheten kan i ett intyg bekräfta att den bedrivna verksamheten uppfyller kraven för att definieras som FoU-verksamhet.¹³⁴ Intyget

¹³⁰ Om HMRC upptäcker en felaktighet efter att fönstret för efterlevnadskontroll har stängts, och en tjänsteman inte rimligen kunde ha varit medveten om felaktigheten baserat på den information som de hade tillgång till, kan en upptäcktsbedömning (discovery assessment) göras. De tidsfrister som finns är beroende av vilka beteenden som ledde till felaktigheten.

¹³¹ I enlighet med HMRC:s kod för styrning löses de flesta skattetvister i samförstånd och genom överenskommelse när fakta har fastställts och den aktuella frågan har klargjorts.

¹³² Största delen av icke återbetalningspliktiga bidrag är behovsprövade. Stöd kan sökas för projekt på regional, nationell och EU-nivå från olika program. Finansieringskvoten varierar i princip mellan 25 och 75 procent av de stödberättigande kostnaderna, beroende på företagets storlek, projektets kategori och om projektet genomförs i samarbete med andra företag eller forskningsinstitut. Stora företag kan ofta få finansiering på upp till 50 procent för stödberättigande kostnader för industriella forskningsprojekt, medan SME kan få mer.

¹³³ Regelverket finns bl.a. i lagen om skatteincitament för forskning och utveckling från den 14 december 2019 (Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz, or FZulG) vom 14 december 2019), Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) samt förordningen av den 21 november 2019 om verkställighet av lagen om forskningsstöd (Verordnung zur Durchführung von § 14 Absatz 1 des Forschungszulagengesetzes vom 21 november 2019).

¹³⁴ Stödmottagande forsknings- och utvecklingsprojekt kommer att fastställas i enlighet med kriterierna för allmänt gruppundantag (kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

skickas automatiskt till skattemyndigheten. Certifieringsprocessen måste göras för varje enskilt projekt med hjälp av ett onlineansökningsverktyg, där företaget ska ge in en tidsplan, ange antalet anställda, ekonomisk omfattning samt uppgift om det är fråga om egen forskning, kontraktsforskning eller ett samarbetsprojekt. Det är möjligt att ansöka om att få ta del av incitamentet både före genomförandet, under genomförandet och efter slutförandet av ett projekt (om inte ansökningsfristen löpt ut).

Efter räkenskapsårets slut ansöker företaget om skattereduktion hos skattemyndigheterna, som fastställer vilket belopp som företaget har rätt till. Prövningen begränsas då till rent processuella och rättsliga frågor. Ansökan görs separat där alla stödberättigande utgifter som har uppkommit under räkenskapsåret ska anges på ett enhetligt sätt. Företag behöver inte lämna in någon dokumentation när de ansöker om avdrag, men måste hålla den tillgänglig i händelse av en begäran eller en senare undersökning. Efter att reduktionen har fastställts räknas den av mot företagets skatteskuld eller betalas ut kontant om beloppet överstiger den skatt som ska betalas.

Skattereduktionen är tillgänglig för alla slags företag. Även egenföretagare kan alltså använda systemet. Egenföretagare kan begära ersättning för stödberättigande kostnader upp till 40 euro per styrkt arbetstimme, dock högst 40 arbetstimmar per vecka. Här kan också nämnas att det finns vissa kriterier som måste uppfyllas av alla sökande, t.ex. att stöd inte får beviljas företag i svårigheter (Unternehmen in Schwierigkeiten) eller företag med obetalda återkrav på statligt stöd (Offene Rückforderungen von Beihilfen)

FoU-utgifternas storlek har begränsats till 2 000 000 euro per år (vilket ökats till 4 000 000 euro för utgifter mellan den 1 juli 2020 och den 30 juni 2026). Stöd kan endast ges till FoU-verksamhet som avser grundforskning, industriell forskning eller experimentell utveckling. Aktiviteter som syftar till marknadsutveckling samt till rutinmässiga och regelbundna förbättringar är inte stödberättigande. En bedömning ska ske för varje projekt. Underlaget ska avse

- löner till anställda under förutsättning att tysk löneskatt utgår,
- löner till anställda inom EES,
- eget arbete om det rör sig om en enskild näringsidkare eller delägare i handelsbolag,

- kostnader för inventarier (projektrelaterade avskrivningar), och
- inköpta tjänster från EES (till 70 procent).

I allmänhet kan stöd medges endast för direkta personalkostnader (inklusive sociala avgifter). När det gäller kontraktsforskning får dock 70 procent av värdet räknas med. Övriga kostnader (t.ex. resor, material, omkostnader) kan däremot inte ingå (enligt nuvarande regler). Inom en koncern får kostnaden för konsulter inte överstiga marknadspriset för tjänsten. Vidare gäller att kostnader som har finansierats eller kommer att finansieras genom andra bidrag eller statligt stöd inte får räknas med.

När det gäller FoU-verksamhet som bedrivs av närstående företag har det tyska finansministeriet fastställt särskilda kriterier för att tillåta en bredare användning av systemet, t.ex. för tyska företag som verkar inom ramen för ett allmänt FoU-avtal.

Utgiftsunderlaget var tidigare begränsat till 2 000 000 euro per koncern vilket innebär att högst 500 000 euro kunde tas ut per år (2020). Redan samma år som reglerna infördes höjdes dock taket till 4 miljoner euro (vilket gav ett maximalt belopp om 1 000 000 euro per företag för utgifter mellan den 1 juli 2020 och den 30 juni 2026). I och med införandet av en ny lag 2024¹³⁵ höjdes taket för utgifter till 10 miljoner euro. I den nya lagen inkluderas även avskrivningar och det blir en högre subventionsgrad för SME. Skattereduktionen uppgår till 25 procent av underlaget (35 procent för SME).

En stor reform som godkändes i juli 2025 förbättrar villkoren ytterligare för projekt som påbörjas efter den 31 december 2025. Maximibeloppet för utgifter höjs till 12 miljoner euro per koncern. Vidare införs en schablon för ytterligare omkostnader och andra driftskostnader på 20 procent utöver stödberättigande kostnader. Dessutom införs en möjlighet till accelererad avskrivning för rörliga anläggningstillgångar på upp till 30 procent. Paketet innehåller även en sänkning av den federala bolagsskattesatsen från och med 2028 med en procentenhet per år, från 15 procent till 10 procent. Den totala skattebördan för företag kommer då att uppgå till knappt 25 procent från 2032, i stället för knappt 30 procent, enligt det tyska finansdepartementets

¹³⁵ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), (Growth Opportunities Act).

hemsida.¹³⁶ Budgeten som antogs i juli 2025 omfattar rekordhög investeringar på 126,7 miljarder euro och syftar sammantaget till att öka Tysklands konkurrenskraft.

4.9.2 Utvärdering av Forschungszulage

I en utredning från ZEW Mannheim som gjordes inför införandet av Forschungszulage påpekades att det kommande systemet lider av flera begränsningar som kan minska dess effektivitet. Kritiken rörde främst den smala tillämpningen på personalkostnader, låga tak för stödberättigade utgifter, höga administrativa krav och en kort tidsram på fyra år.¹³⁷

I en senare utvärdering framgår det att Forschungszulage har fått ett stort genomslag inom kemi- och läkemedelsindustrin, där många företag ansöker och beviljas stöd. Systemets förutsägbarhet och teknikneutralitet gör det särskilt attraktivt för SME.¹³⁸

4.10 Jämförande analys

4.10.1 Faktorer av betydelse för investeringar i FoU

Utgångspunkten i standardteorin kring beskattningens effekter på investeringar är att investerare jämför avkastningen av olika investeringsprojekt och investerar där den förväntade avkastningen är högre än avkastningskravet. Om skatten på avkastningen av en investering höjs ökar också avkastningskravet, vilket får till följd att mängden möjliga projekt minskar. Som för andra investeringar baseras företagens beslut att investera i FoU på förväntad avkastning. Många investeringar är i grunden osäkra, men investeringar i FoU och innovation innebär en ytterligare nivå av osäkerhet, eftersom de ofta är långsiktiga och har ett osäkert marknadsvärde.

¹³⁶ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Issues/Taxation/Growth-booster/growth-booster.html>

¹³⁷ Licht, G., Peters, B., & Rammer, C. (2019). *Steuerliche Forschungsförderung in Deutschland: eine Bewertung des Vorschlags des Bundesfinanzministeriums für ein neues Forschungszulagen-gesetz* (No. 19-02). ZEW-Kurzexpertise.

¹³⁸ Rammer, C., Weilage, I., Gulden, V. S., & Gehrke, B. (2023). *Innovationsindikatoren Chemie und Pharma 2023. Schwerpunktthema: Steuerliche Forschungsförderung*. ZEW-Gutachten und Forschungsberichte.

Skattesubventionernas popularitet har ökat över tid och har blivit det främsta instrumentet för att uppmuntra FoU-investeringar.¹³⁹ Nivån på statligt stöd till FoU i OECD-länder har över tid varit ungefär densamma, mätt som andel av BNP, men särskilt stöden via skattesystemet har ökat. Det har skett en tredubbling sedan 2000.¹⁴⁰

Som framgår ovan betalar företag i Storbritannien med vinster över 250 000 pund sedan den 1 april 2023 skatt med en skattesats som uppgår till 25 procent, vilket är väsentligt högre än i Sverige. Företag som tjänar mindre än 50 000 pund har en lägre skattesats som uppgår till 19 procent. Företag med vinster mellan dessa värden kan ansöka om marginalavdrag (marginal relief), vilket justerar den effektiva skattesatsen proportionellt. Skattereduktionen RDEC är skattepliktig och uppgår till 20 procent. Det finns också ett tak. Utbetalning är möjlig redan samma år, men bara om det inte finns annan skatt att avräkna mot.

Irland har en mycket låg bolagsskattesats, 12,5 procent. Den låga skattesatsen gör att det är populärt för företag att etablera sig där. Landet har dessutom nyligen höjt procentsatsen för sin återbetalningsbara skattereduktion till 30 procent. Hela beloppet kan dock inte utbetalas direkt om beloppet överstiger 75 000 euro. Utbetalning sker över tre års tid. Reglerna om utgiftsunderlag framstår som generösa även om de också är något komplicerade.

Sveriges FoU-subventioner är relativt låga i en internationell kontext. Av OECD:s statistik framgår att Sverige 2023 lade en mindre andel av BNP på skattesubventioner jämfört med många andra hög- och medelinkomstländer. Som andel av BNP låg Sveriges FoU-subventioner på plats 22 av 38 länder 2023, strax efter Danmark, men en bit före Tyskland och Finland. Storbritannien, Island och Frankrike ligger i topp. I tabell 4.2 redovisas olika typer av skatteincitament i OECD-länder. I figur 4.2 visas skattekostnaden för ländernas skatteincitament för FoU som andel av landets privata FoU-investeringar.

¹³⁹ *R&D tax incentives continue to outpace other forms of government support for R&D in most countries*, Statistical release, 2025-04-22.

¹⁴⁰ SOU 2025:96 s. 118.

Tabell 4.2 Typer av skatteincitament för FoU inom OECD år 2023

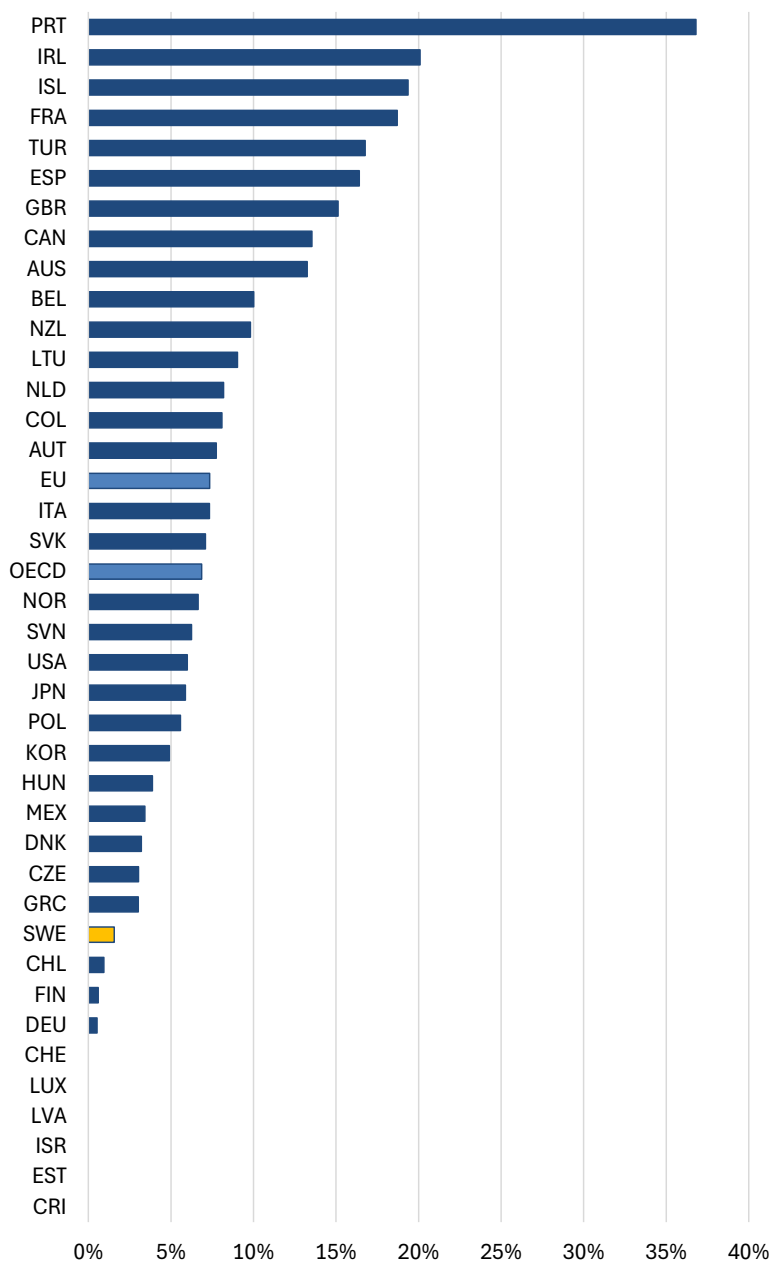
Land	Utgiftsbaserat skatteincitament	Nedsättning av lönekostnader	Inkomstbaserat skatteincitament	Subventionsgrad
AUS	Ja			0,1
AUT	Ja			0,17
BEL	Ja	Ja	Ja	0,16
CAN	Ja		Ja	0,13
CHL	Ja			0,31
COL	Ja			-0,02
CZE	Ja		Ja	0,21
DNK	Ja			0,01
FIN	Ja			0,11
FRA	Ja	Ja	Ja	0,36
DEU	Ja			0,19
GRC	Ja		Ja	0,26
HUN	Ja	Ja	Ja	0,16
ISL	Ja			0,3
IRL	Ja		Ja	0,23
ISR			Ja	-0,01
ITA	Ja			0,09
JPN	Ja		Ja	0,17
KOR	Ja		Ja	0,02
LTU	Ja		Ja	0,31
LUX			Ja	-0,01
MEX	Ja			0,06
NLD		Ja	Ja	0,15
NZL	Ja			0,18
NOR	Ja			0,22
POL	Ja		Ja	0,36
PRT	Ja		Ja	0,39
SVK	Ja		Ja	0,28
SVN	Ja			0,21
ESP	Ja	Ja	Ja	0,33
SWE		Ja		0,11
CHE			Ja	-0,01
TUR	Ja	Ja	Ja	0,06
GBR	Ja		Ja	0,18
USA	Ja		Ja	0,03

Anm.: Subventionsgraden avser 1 – B-index för ett stort företag som går med vinst. Lettland, Estland och Costa Rica är exkluderade från tabellen då de saknar skatteincitament för FoU under 2023.

Källa: OECD.

Figur 4.2 Genomsnittlig skattesubvention av företagens FoU

Procent, 2023



Anm.: Skatteutgifter för FoU som andel av företagens totala FoU-utgifter.

Källa: OECD

Skatteincitament för FoU utgör dock endast en del av ett lands konkurrenskraft. Många andra faktorer måste också vägas in. Det handlar inte bara om andra statliga stöd utan även om hur ett lands formella institutioner fungerar, däribland äganderätt och rättsväsende, regleringar på arbets- och produktmarknaderna, konkurrensregler, regler som berör handel och direktinvesteringar, det finansiella systemet, digital och fysisk infrastruktur och skattesystemet i sin helhet. När det gäller faktorer mer specifikt kopplade till FoU-investeringar pekar flera undersökningar på att tillgången till kvalificerad arbetskraft är en av de viktigaste faktorerna för var företag väljer att lägga sina investeringar. En välfungerande bostadsmarknad är också viktig för att företag ska hitta arbetskraft.¹⁴¹ Andra viktiga faktorer är skyddet av immateriella tillgångar, omfattning och kvalitet på landets innovationssystem, närhet till kunskapsintensiva kluster och samarbetsmöjligheter med universitet och högskolor.¹⁴²

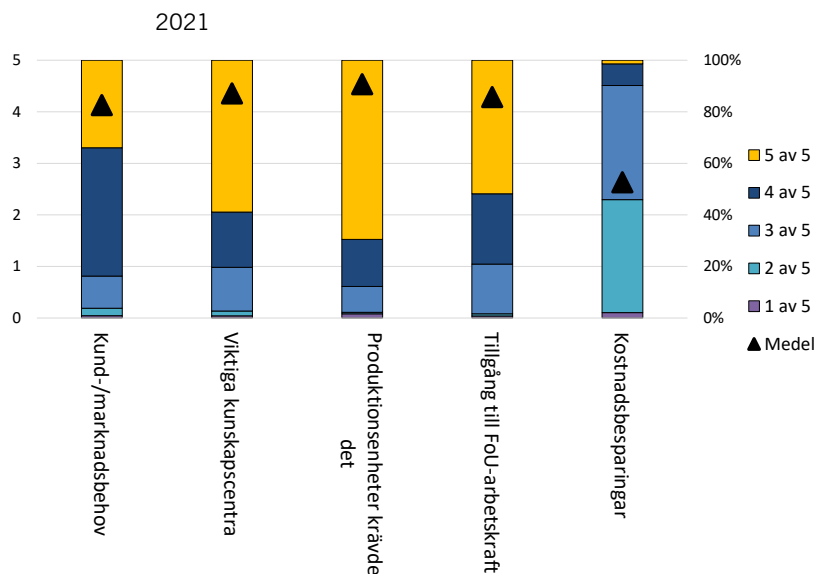
I figur 4.3 presenteras internationella FoU-företags självrapporterade uppgifter om betydelsen av olika faktorer vid lokalisering av FoU-verksamhet i ett land. Uppgifterna är från SCB:s undersökning Forskning och utveckling i internationella företag 2021. I figuren presenteras andelar och genomsnitt av betydelsen för varje faktor på en skala från 1 till 5, där 1 innebär att faktorn är av liten betydelse och 5 att faktorn är av stor betydelse.

Av figur 4.3 framgår att kostnadsbesparing, som exempelvis kan ske genom ett skatteincitament för FoU, har en mindre andel svar att faktorn är av stor betydelse (4 eller 5 av 5) jämfört med övriga faktorer. Även medelvärdet av betydelsen av kostnadsbesparing vid lokalisering är lägre än för övriga faktorer. I övrigt särskiljer sig inte någon faktor för lokalisering på samma tydliga sätt. Faktorn att ”produktionsenheten krävde det” i valet av lokaliseringen framställs som mycket viktig (5 av 5) för den största andelen av lokaliseringar och har också den högsta genomsnittliga betydelsen.

¹⁴¹ SOU 2025:96 s. 127.

¹⁴² SOU 2025:96 s. 104 f.

Figur 4.3 Faktorer som påverkar lokalisering av FoU-verksamhet



Anm.: Enkätsvaren avser betydelsen av varje faktor för lokaliseringen på en skala från 1 till 5, där 1 innebär att faktorn är av liten betydelse och 5 att faktorn är av stor betydelse. Genomsnitt (vänster axel) och andelar (höger axel) är vägda med storleken på FoU-utgiften från ett företag till den lokalisering som enkätsvaret gäller.

Källa: SCB och egna beräkningar.

4.10.2 I Sverige bedrivs mycket FoU trots en låg offentlig stödnivå

Produktivitetsskatten framhåller i sitt betänkande *Fler möjligheter till ett ökat välstånd* (SOU 2025:96) att Sveriges ekonomi i flera avseenden anses som innovativ och placerar sig bland toppländerna i internationella jämförelser av hur innovativa olika ekonomier är. En viktig bidragande faktor är de jämförelsevis höga utgifterna för FoU i förhållande till BNP, där näringslivet står för en relativt stor andel. Sverige har höga investeringsnivåer i högteknologiska branscher, informations- och kommunikationsteknik, mjukvara och databaser jämfört med andra länder. Även när det gäller resultatet av investeringarna ligger Sverige relativt långt fram med ett stort antal patent i förhållande till befolkningen. Internationella storföretag är mycket viktiga för investeringarna i FoU, men Sverige har även ett relativt gott entreprenörsklimat.¹⁴³ Sverige har också sedan en tid tillbaka

¹⁴³ SOU 2025:96 s. 97 f. med däri gjorda hänvisningar.

hög tillväxt i immateriellt kapital och internationellt sett mycket stora investeringar i den typen av kapital.¹⁴⁴ Kontakten mellan näringsliv och akademi förefaller vara en av Sveriges starka sidor internationellt sett och beskrivs som en konkurrensfördel.¹⁴⁵ Vidare har Sverige överlag en hög utbildningsnivå och relativt många utbildar sig inom de s.k. STEM-ämnena¹⁴⁶ jämfört med andra länder inom OECD.¹⁴⁷

Det svenska näringslivets andel av FoU som utförs i Sverige har ökat från 67 procent 2014 till drygt 74 procent 2023.¹⁴⁸ Mätt som andel av BNP är det svenska näringslivet det mest FoU-intensiva i både Norden och i EU. Det är ett fåtal stora, multinationella företag som står för den största delen av det svenska näringslivets investeringar i FoU. Enligt SCB stod de tio koncerner som utförde mest FoU under 2023 för nästan 54 procent av företagssektorns totala FoU-utgifter under 2023. Vidare utfördes 83 procent av företagens egen FoU av företag med minst 250 anställda 2023. Multinationella företag stod för 92 procent av alla utgifter för egen FoU 2021. Ett fåtal branscher står för den största delen av FoU-investeringarna. De tre mest FoU-intensiva branscherna stod 2023 för drygt 60 procent av investeringarna.

En relativt låg placering internationellt sett när det gäller offentlig finansiering av FoU mätt som andel av BNP behöver alltså inte ses som ett starkt motiv för att öka skattesubventionerna till företag. Det går dock inte att bortse från att ett nytt och enkelt skatteincitament för FoU kan skapa ytterligare förutsättningar för ökade investeringar i FoU och fler konkurrensfördelar i ett internationellt perspektiv.

¹⁴⁴ SOU 2025:96 s. 101.

¹⁴⁵ SOU 2025:96 s. 114.

¹⁴⁶ Science, technology, engineering and mathematics.

¹⁴⁷ Enligt IVA (FoU-barometern 2024) hade Sverige den 12:e högsta andelen examinerade inom STEM-utbildningar på kandidat- och mastersnivå 2021 av de 38 OECD-länder som jämfördes. Men många företag har ändå lyft fram brist på kompetens som ett problem. Ett generellt problem är att det utbildas för få ingenjörer i Sverige.

¹⁴⁸ Forskning och utveckling i företagssektorn 2023. Jfr SOU 2025:96 s. 110.

5 Allmänna utgångspunkter för ett nytt skatteincitament

5.1 Inledning

Enligt direktiven ska utredningen utforma ett skatteincitament som i första hand utgår från företagens FoU-utgifter och som innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt. Vid utformningen ska utredningen beakta vilka FoU-utgifter som ger rätt till skattelättnad enligt motsvarande skatteincitament i andra länder inom EU och OECD.

I direktiven anges vidare följande. Lättnader vid företagsbeskattning kan påverka ett företags skyldighet att betala tilläggsskatt enligt lagen (2023:875) om tilläggsskatt. Det är därför viktigt att utredaren beaktar bestämmelserna om tilläggsskatt vid utformningen av incitamentet så att den nya skattelättnadens inverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen begränsas. Ett alternativ kan vara att utforma regelverket på ett sätt som gör att det uppfyller kraven för att vara ett kvalificerat skattetillgodohavande, t.ex. genom att den del av skattnedsättningen som ett företag inte kan tillgodogöra sig ska kunna betalas ut till företaget. Ett flertal länder har anpassat sina skatteincitament för FoU till de modellregler om en global minimibeskattningsram som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework (IF) on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Vid utformningen av de svenska reglerna är det lämpligt att utredaren utgår från sådana FoU-incitament i jämförbara länder.

De föreslagna reglerna ska möjliggöra en effektiv skattekontroll och vara förenliga med EU-rätten, inklusive reglerna om statligt stöd, samt Sveriges internationella åtaganden på skatteområdet i övrigt.

5.2 Skälen för att staten ska subventionera FoU

Redan i utredningens delbetänkande behandlades frågan om vilka skäl som kan anses motivera skatteincitament för FoU.¹ Statliga subventioner av privat FoU motiveras vanligen med att näringslivet bedriver för lite FoU i relation till vad som är samhällsekonomiskt optimalt. Ett företag som utför FoU producerar kunskap och teknik som även andra företag kan kopiera eller bygga vidare på. Sådana positiva externa effekter (eng. *spillovers*) kan vara till nackdel för det företag som utför FoU, men innebär samtidigt att den samhällsekonomiska avkastningen av forskning är högre än den privatekonomiska. Ökad FoU kan leda till kunskapskluster inom olika forskningsintensiva sektorer eller att existerande kluster växer. Vidare kan det bli lättare för företag att attrahera kompetens och kapital. Även antalet etableringar förväntas öka. Eftersom hela avkastningen av investeringen inte tillfaller det företag som stått för kostnaden, finns en risk för att företagens investeringar i ny FoU är för låga i ett samhällsekonomiskt perspektiv.

Eftersom FoU i regel har höga uppstartskostnader och osäkert utfall samt eftersom immateriella tillgångar inte fungerar som säkerhet vid belåning, är FoU en riskfylld investering som kan vara svår att lånefinansiera. Detta kan beskrivas som ett marknadsmisslyckande på kapitalmarknaden som höjer kapitalkostnaden för finansiering av FoU med externt riskkapital. Dessutom uppstår en snedvridning genom den skattemässigt asymmetriska behandlingen av lånat och eget kapital, dvs. att kostnaden för lånat kapital är avdragsgill medan kostnader för eget kapital inte får dras av. Små företag, som varken har eget kassaflöde eller möjlighet att belåna andra tillgångar, påverkas oproportionerligt mycket av den höga kapitalkostnaden.

Statens främsta motiv för att stimulera privat FoU är de positiva externa effekterna i form av kunskapsöverföring. När utredningen i det följande diskuterar frågan om ett visst skatteincitament är effektivt eller inte gäller det alltså om ett visst skatteincitament stimulerar företagen till att göra ytterligare FoU-investeringar.

¹ Jfr kapitel 3 i SOU 2025:3.

5.3 Företagens uppfattningar om stöd till FoU

5.3.1 FoU-barometern

Kungliga Ingenjörsvetenskaps Akademin (IVA) ger ut den s.k. FoU-barometern, som bygger på en enkät riktad till FoU-ansvariga vid 150 FoU-intensiva företag i Sverige. I enkäten svarar FoU-cheferna på frågor om förutsättningarna för att bedriva FoU i landet. För att fördjupa bilden kompletteras enkäten med djupintervjuer. Undersökningen för 2025 är den sjunde i ordningen och har besvarats av 74 FoU-chefer med totalt över 60 000 FoU-anställda, motsvarande tre fjärdedelar av alla FoU-anställda i näringslivet.²

Resultatet visar bl.a. att åtta av tio FoU-chefer anser att Sverige har ett bra eller mycket bra FoU-klimat. Detta är en tydlig ökning från sju av tio för två år sedan. Det är värt att notera att för första gången sedan FoU-barometern initierades 2019 uppger företagen att FoU:n väntas öka mer i Sverige än utomlands. Totalt uppger 54 procent av företagen att deras FoU-verksamhet kommer att växa i Sverige under de närmaste fem åren.

Bland faktorer som lyfts fram som särskilt positiva med Sverige finns den höga utbildningsnivån, god livskvalitet och bra villkor för både individer och familjer. Även den svenska kulturen, präglad av tillit och ansvarstagande, ses som en tillgång. Att Sverige uppfattas som ett stabilt land är också en fördel, liksom relativt låga kostnader för att anställa ingenjörer jämfört med exempelvis USA och Tyskland. En av styrkorna med Sverige som särskilt lyfts fram är det öppna och demokratiska samhällsklimatet, en faktor som fått ökad betydelse i en orolig omvärld. Det är nu den faktor som anses viktigast för att kunna rekrytera personal. Det är också den faktor där Sverige får högst betyg. På andra plats kommer kvaliteten i utbildningssystemet och studenternas genomströmning.

Som tidigare rankas tillgång till kompetens som den viktigaste faktorn för var företag väljer att placera sin FoU. Detta gäller särskilt de 25 storföretag som har flest FoU-anställda. Det är också ett område där gapet mellan faktorns betydelse och de upplevda förutsättningarna är som störst, särskilt för de mest FoU-intensiva –stor-

² Totalt svarade 74 företag på enkäten, vilket motsvarar en svarsfrekvens på 49 procent. Bland större företag var svarsfrekvensen 54 procent, jämfört med 38 procent för små och medelstora. Bland respondenterna finns flera av Sveriges mest forskningsintensiva företag, såsom Ericsson, Saab, Volvo Cars, Scania, AB Volvo, AstraZeneca och Axis Communications (se FoU-barometern 2025 s. 39).

företagen. För att säkra den framtida kompetensförsörjningen vill FoU-cheferna bl.a. se ökade satsningar på matematik och fysik, högre genomströmning på tekniska utbildningar och ett kursutbud som bättre matchar näringslivets behov. Företagen vill även se en mer konkurrenskraftig politik för att attrahera och behålla internationell spetskompetens. Det handlar om skattelättnader, bättre bostadsvillkor och snabbare hantering av arbetstillstånd. Doktorander och ingenjörer med examen i Sverige bör ges ökade möjligheter att stanna kvar. FoU-cheferna efterfrågar även förbättrade villkor för FoU-avdrag och skattesystemet i sin helhet.

Överlag finns det tydliga skillnader mellan stora och mindre företag i hur olika faktorer värderas. Storföretag fäster större vikt vid samverkan med högskolor, både inom forskning och utbildning, samt med myndigheter och andra offentliga organisationer. Mindre företag ger däremot större vikt, och också lägre betyg, till tillgången till riskkapital. Stödsystemen upplevs som byråkratiska, särskilt i senare utvecklingsfaser där tillgången till finansiering är mindre trots ökade behov. Företagen vill se enklare regler, ökad kostnadstäckning, mer riktat stöd till framtidsbranscher och internationellt konkurrenskraftiga personaloptioner.

Den snabba teknikutvecklingen och ökad global konkurrens gör att många länder ökar omfattningen av sina stödjande åtgärder och investeringar i forskning och innovation. Exempelvis Sydkorea och Israel satsar betydligt högre andel av BNP på att stödja FoU, samtidigt som FoU fortsätter att öka i Kina. För att Sverige ska behålla sin konkurrenskraft krävs därför enligt FoU-cheferna en mer offensiv och samordnad FoU-politik. En av åtgärderna som efterfrågas är en nationell strategi med långsiktiga satsningar inom strategiskt viktiga områden.

Precis som 2024 får Sverige högst betyg för faktorerna ”ett stabilt juridiskt system” och ”patentskydd”, medan ”direkta offentliga stöd till företag”, såsom FoU-bidrag och etableringsstöd, fortsatt får lägst betyg. Skattelättnader och mer kraftfulla FoU-avdrag skulle enligt FoU-cheferna stärka investeringsklimatet och göra Sverige mer konkurrenskraftigt. För att stödet ska vara effektivt behöver det vara enkelt att söka, särskilt för mindre företag.

5.3.2 Utredningens egna möten med företrädare inom näringslivet

Utredningen har haft möten med företrädare för ett antal stora företag och organisationer inom svenskt näringsliv för att få deras synpunkter i fråga om ett nytt skatteincitament för FoU. Det har främst varit ekonomichefer eller skattechefer på koncernnivå. Koncernerna i fråga bedriver omfattande FoU redan i dag.

Utredningen kan konstatera att alla inte tycker lika på alla punkter, vilket gör det svårt att uttala sig om vad företagen i allmänhet anser i enskilda frågor. Alla var dock eniga om att ett nytt skatteincitament bör kännetecknas av följande.

- Förutsebarhet
- Enkelhet
- Beständighet över tid

Vissa förespråkar en modell med kvalificerat skattetillgodohavande, dvs. utbetalning av belopp som inte kunnat avräknas mot skatt. Även om storföretagen inte behöver löpande likviditetsförstärkningar ansåg företrädarna för stora koncerner att ett nytt skatteincitament bör utformas med en möjlighet till utbetalning. Orsaken är dels den skattemässigt fördelaktiga behandlingen av kvalificerade skattetillgodohavanden enligt GloBE-reglerna, dels att man fäster vikt vid villkoren för nystartade, små företag. Kassaflödet är viktigare än balansräkningen i start-ups.³ Sådana företag är av värde även för storföretagen. Flera storföretag har omfattande samarbete med små, innovativa företag. Små företag kan bidra med kunskap till de stora företagens verksamhet på olika sätt, t.ex. som leverantörer av konsulttjänster, och kan även komma att köpas upp av storföretag. Att FoU kan bedrivas i små företag är av betydelse för helheten.

Flertalet stora företag framhöll att det nuvarande FoU-avdraget inte var så viktigt för dem eftersom de slår i taket. Enligt vad utredningen erfar fanns det emellertid inte något intresse för att höja taket. Ett annat viktigt skäl till att företagen inte ansåg sig ha någon större nytta av FoU-avdraget är att det är så svårt att få kostnaderna godkända vid en eventuell granskning av Skatteverket. Det finns större företag som inte slår i taket eftersom definitionen är så snäv. Det

³ På det sättet har det nuvarande FoU-avdraget en bra utformning, kunde man konstatera.

finns också ett uttalande missnöje med Skatteverkets tillämpning av regelverket, som inte anses förutsebar. I synnerhet gäller det i fråga om definitionen av FoU. Överlag ställde företagen sig positiva till de ändringsförslag gällande definitionerna som utredningen har lagt fram i sitt delbetänkande, men de var inte övertygade om att problemet med att få sina kostnader godkända av Skatteverket skulle lösas enbart genom de föreslagna ändringarna. All personal arbetar inte heller så strukturerat som krävs för att ha rätt till FoU-avdraget. Ett företag som utredningen talade med hade genomgående nekats FoU-avdrag trots att man ansåg sig bedriva FoU i lagens mening. Det här gjorde att man inte var övertygad om värdet av ett nytt skatteincitament för FoU, om definitionen av FoU är densamma. Vissa menade att om man ändå inte kan känna sig säker på att få ta del av skattelättnaden, vore det bättre att sänka bolagsskatten. På den punkten gick dock åsikterna isär. Vissa ansåg att Sverige redan har en konkurrenskraftig bolagsskattesats och att det inte finns skäl att sänka den ytterligare. Däremot sågs inte en höjning av bolagsskatten som en lämplig finansiering av ett nytt incitament.

En fråga var om det ansågs viktigt med ett brett utgiftsunderlag. Här finns en motsättning mellan önskemålet om att så många slags utgifter som möjligt ska inkluderas och det starka önskemålet om att reglerna ska vara så enkla och förutsebara som möjligt, eftersom regelverken snabbt blir mer komplexa (t.ex. om utgifter för el eller för inköp av fastigheter inkluderas). Vid valet mellan ett brett utgiftsunderlag och en hög procentsats ansåg många att en hög procentsats hade större betydelse. På samma sätt ansågs det viktigare att regelverket är lätt att tillämpa och att det är förutsebart om man kommer att få skattelättnaden eller ej.

Företagen instämde också i utredningens uppfattning att utgifter för FoU i huvudsak är utgifter för *personal*. Det medför att ett skatteincitament där underlaget begränsas till arbetskostnader borde vara tillräckligt effektivt. Ingen av dem som utredningen talade med förde fram något konkret exempel på när ett skatteincitament som enbart tar hänsyn till utgifter för personal skulle bli snedvridande eller brista i träffsäkerhet. Det var heller ingen som ansåg att utvecklingen på AI-området skulle kunna leda till någon väsentlig förändring i fråga om FoU-utgifternas sammansättning, såsom att antalet anställda skulle minska och deras arbete ersättas av AI. En del påtalade att man redan använder AI inom sin FoU-verksamhet. Även om många ansåg

att det vore bra med ett brett utgiftsunderlag var det ingen som hade starka invändningar mot ett skatteincitament som utgår enbart från arbetskostnader, alltså kostnader för personal.

En annan fråga gäller om det är beställaren av en FoU-tjänst eller underleverantören (utföraren) som ska ha rätt till skattelättnaden. På den här punkten gick åsikterna delvis isär. Det bör dock noteras att många underleverantörer av FoU-tjänster är belägna i Sverige och att har jämförelsevis många anställda. Det gäller exempelvis många kontraktslaboratorier. Beställarföretagen kan ofta ha få anställda, vars arbete består i att köpa FoU-tjänster snarare än att forska själva. Fler-talet bedömare ansåg att underleverantörerna borde ha rätt till skattelättnaden. Vissa menade dock att skattelättnaden principiellt borde tillkomma beställaren eftersom det är denne som valt att investera i FoU:n och som kommer att äga resultatet, t.ex. ett patent.

Det var inte alltid samma länder som de tillfrågade företagen jämförde Sverige med. Det varierade av olika skäl, t.ex. beroende på var ägandet befinner sig eller i vilka länder man redan etablerat sig. Det bör också noteras att var i världen en investering ska göras till stor del inte beror på hur ländernas skatteincitament för FoU ser ut. Det är ett faktum att många länder erbjuder omfattande direkt stöd. Punktinsatser i form av statliga stöd kan ha stor betydelse och leda till att företagen gör investeringar även i länder där man kan misstänka att det immaterialrättsliga skyddet är sämre eller där man inte kan vara säker på att inte förutsättningarna ändras över tid. Men utgångspunkten är ändå att man gärna vill ha en lång tidshorisont, gärna 10–15 år. Att reglerna inte ändras över tid har därför betydelse. Vissa ansåg att det är bättre med en mer hållbar utformning av ett skatteincitament, t.ex. med en lägre procentsats, om man bara kunde känna sig säker på att reglerna inte ändras om det statsfinansiella läget försämras framöver. En procentsats överstigande 10 procent, gärna 15–20 procent, nämndes som rimlig för att få en reell effekt på FoU-investeringar.

Avslutningsvis noteras att ingen som utredningen talat med har förespråkat ett inkomstbaserat skatteincitament, som en patentbox.

5.4 Överväganden när det gäller utformning

5.4.1 Ett nytt skatteincitament för alla slags företag

Bedömning

Ett nytt skatteincitament bör vara tillgängligt för alla slags företag och inte ha någon särskild inriktning.

Det är vanligt att skatteincitament för FoU på olika sätt riktar sig till särskilda typer av företag, industrier eller verksamheter. Särskilt vanligt är att små och medelstora företag (SME) behandlas förmånligt. Det finns en uppfattning att marknadsmisslyckanden oftare kan uppstå beträffande FoU i den här typen av företag, då de kan ha svårare än etablerade företag att få extern finansiering. Små eller nystartade företag reagerar i regel starkare på skatteincitament för FoU än stora företag och är dessutom mindre benägna att flytta vinster utomlands för att undvika skatt. Följaktligen finns det också skatteincitament som riktar sig till just unga och innovativa företag, t.ex. i Frankrike. Skatteincitamenten kan exempelvis vara i form av förhöjda avdrag för kvalificerade FoU-utgifter eller mer generösa återbetalningsregler vid skatteavdrag om företaget går med förlust.

Det kan dock finnas nackdelar med att rikta stödet till vissa typer av företag. En anledning är att det leder till mer administration eftersom regelverket blir mer komplext. Beroende på utformning kan riktade stödåtgärder också ge företag incitament att behålla den status som gör att de har rätt till stödet om fördelen anses tillräckligt stor, t.ex. genom att bedriva verksamhet under ett visst tröskelvärde. Dessutom kan företag få incitament att dela upp sin verksamhet i olika enheter som kan göra anspråk på förmånliga villkor som gäller för små företag. Om stödet ska tjäna sitt syfte krävs i dessa fall regler som motverkar sådana förfaranden. Reglerna blir då mer komplexa.

Det är ett fåtal stora, multinationella företag som står för den största delen av det svenska näringslivets investeringar i FoU. Detta är förväntat eftersom det krävs resurser för att investera i FoU. Projekten kan vara tekniskt avancerade och innebära stora kostnader för specialiserad personal, dyr utrustning eller stora mängder data. Dessutom har FoU-projekt ofta lång tid till kommersialisering och eventuell avkastning, en tid som företag med mindre resurser ofta

inte har. Vidare är det ett fåtal branscher med hög FoU-intensitet som står för majoriteten av FoU-investeringarna. Det är transportmedelsindustrin, informations- och kommunikationsföretag, övrig maskinindustri, FoU-institutioner samt läkemedelsindustrin.

Den allmänna uppfattningen är att Sveriges stora multinationella företag har varit bra på att förnya sig och att skapa innovationer. Dessa stora och internationellt konkurrenskraftiga företag, med hög kunskapsintensitet och stora investeringar i FoU, bidrar alltså positivt till produktivitetens utvecklingen. Det sker både direkt, genom faktisk teknikutveckling, och indirekt genom positiva spridningseffekter av kunskapsinvesteringar och kunskap om marknader, värdekedjor m.m. Företagen kan sägas bygga en pool av kompetens som även gynnar företag runt dem. Flera företag startas dessutom som avknoppningar till de stora kunskapsintensiva företagen.⁴

Även om stora företag är viktiga för innovation och produktivitetens utveckling i näringslivet, anses små och nya företag viktiga för banbrytande innovationer. Möjliga förklaringar är att nya företag har nya kompetenser, men framför allt större incitament till förändring. Etablerade företag kan vara mindre benägna till förändring eftersom de ofta gjort stora investeringar i enlighet med de villkor som råder. Dessutom kan innovationer konkurrera med företagets befintliga produkter, tjänster och affärsmodeller. Mindre och nya företag kan vara mer snabbfotade. European innovation scoreboard noterar att mycket innovationsaktivitet i Sverige drivs av små och medelstora företag jämfört med situationen i andra EU-medlemsländer. Enligt undersökningen har även andelen små och medelstora företag som introducerar innovationer ökat betydligt sedan 2017.⁵

Produktivitetskommissionen underströk i sitt slutbetänkande att goda generella ramvillkor för företagens investeringar i innovativ verksamhet ger bättre förutsättningar för en långsiktigt hållbar produktivitetens utveckling än riktade stöd och satsningar på vissa företag, branscher eller tekniker.⁶ Regleringsmisslyckandena på forsknings- och innovationsområdet sammanfaller i stor utsträckning med de regleringsmisslyckanden som uppkommer vid selektiva företagsstöd och industripolitik.⁷ Även stöd till nya företag eller till

⁴ SOU 2025:96 s. 110 f.

⁵ SOU 2025:96 s. 112.

⁶ SOU 2025 :96 s.98. Se också s. 128 f.

⁷ Sammanfattningsvis rör det sig om problem med asymmetrisk information och bristande kunskap hos beslutsfattare kring vilka tekniker och företag som har goda framtidsutsikter.

visst företagande är förknippat med sådana regleringsmisslyckanden. I många länder riktas stödet till små företag, vilket kan minska incitamenten för företag att växa.⁸ Produktivitetskommissionen ansåg att subventioner inte i första hand bör riktas mot små företag, eftersom dessa då får större motiv att förbli små. Om riktade företagsstöd ändå ges bör beslutet föregås av en gedigen analys och stöden utformas med beaktande av neutralitet, transparens, ekonomisk risk och med möjlighet till kontinuerlig uppföljning. Ambitionen bör enligt kommissionen vara att utforma statliga system, skattevillkor och institutioner så neutralt som möjligt och undvika bransch- och företags-specifika stöd.⁹ I detta sammanhang bör också noteras att stöd som är riktade på olika sätt kan medföra att regelverket om statligt stöd aktualiseras, se vidare i avsnitt 5.6.

Av utredningens direktiv framgår att det skatteincitament som föreslås ska rikta sig mot företag av alla storlekar. Det anges inte att incitamentet på annat sätt ska riktas mot en särskild typ av företag. Av det ovanstående framgår att det heller inte vore önskvärt. Mot bakgrund av detta bör det föreslagna incitamentet vara tillgängligt för alla slags företag och inte ha någon särskild inriktning.

5.4.2 Utgiftsbaserade skatteincitament är effektivare än inkomstbaserade

Bedömning

Ett nytt skatteincitament bör vara utgiftsbaserat. Inkomstbaserade skatteincitament, som t.ex. en patentbox, är inte lika effektiva när syftet är att öka företagens FoU.

Utgiftsbaserade skatteincitament

Skatteincitament som anknyter till företagets utgifter finns bl.a. i form av kostnadsavdrag och skatteavdrag, där det senare egentligen är en skattereduktion eller avräkning på skatten (eng. tax credit). Kostnadsavdrag minskar skattebasen och reducerar således den beskattningsbara inkomsten innan skatten beräknats. Syftet med

⁸ SOU 2025:96 s. 103 f.

⁹ SOU 2025:96 s. 28.

utgiftsbaserade skatteincitament är att stimulera FoU som annars inte skulle ha ägt rum (se avsnitt 5.2).

Möjligheterna att fullt ut komma i åtnjutande av ett avdrag från inkomstskatten är i princip beroende av en tillräckligt stor vinst. Stimulansseffekten uteblir för företag som går med förlust. Detta kan delvis hanteras genom regler där det belopp som inte går att tillgodogöra sig i stället utbetalas, liksom regler om ”carry-forward”, dvs. att mellanskillnaden kan rullas framåt i tiden för att kvittas mot framtida vinster. Möjligheten till utbetalning anses extra värdefull för att främja ytterligare FoU med mer osäkra ekonomiska resultat, liksom för att främja nystartade företag, som löper större risk att gå med förlust och som har svårare att få extern finansiering via vanliga kreditinstitut. Enligt OECD var 21 av 34 utgiftsbaserade skatteincitament i OECD-länder återbetalningsbara 2022. De flesta kunde betalas ut kontant om det inte fanns en tillräckligt stor vinst att kvitta beloppet emot.

Nedsättning av källskatt på löner och sociala avgifter för FoU-personal, som det svenska FoU-avdraget, är ett annat sätt att uppmuntra till FoU i företag med låg eller ingen vinst. Sådana regler har fördelen att stödet ges i anslutning till att kostnaderna uppstår och inte i ett senare skede efter att inkomstskatten har fastställts. Sådana incitament påverkar alltså likviditeten i positiv riktning.

I en rapport från Europeiska kommissionen om best-practice för skatteincitament rekommenderas volymbaserade skatteincitament som anknyter till personalkostnader och ger möjlighet att antingen föra beloppet framåt i tiden eller få stödet i form av en utbetalning, så att även företag som inte går med vinst ska kunna ta del av det.¹⁰

Beläggen för att utgiftsbaserade skatteincitament ökar företagens FoU är också mycket tydligare än för inkomstbaserade incitament. Ökade utgifter för FoU behöver dock inte alltid medföra de positiva externa effekter som motiverar incitamenten. En invändning mot incitament som baseras på lönekostnader är till exempel att de skulle kunna resultera i högre löner till dem som arbetar med FoU snarare än en ökning av företagets FoU-verksamhet som sådan.

Utgiftsbaserade skatteincitament som baseras på lönekostnader eller materiella tillgångar påverkas mindre av reglerna om en global

¹⁰ Europeiska kommissionen (2014). *A study on R&D Tax incentives. Final report. Working paper N. 52.*

minimiskatt än incitament som är inkomstbaserade, beroende på det s.k. substansundantaget (SBIE).¹¹ Se vidare nedan i avsnitt 5.5.4.

Inkomstbaserade skatteincitament

Allmänt

Inkomstbaserade skatteincitament innebär att inkomster som härrör från viss FoU helt eller delvis får undantas från beskattning eller beskattas med en lägre skattesats än företagets övriga vinster. Förmånlig skattebehandling kan beviljas för exempelvis inkomster som härrör från licensiering eller avyttring av tillgångar som kan hänföras till FoU, t.ex. patent eller andra former av kunskapskapital.

Inkomstbaserade skatteincitament skiljer sig åt mellan olika länder när det gäller vilka slags inkomster, immateriella rättigheter och företag som är berättigade till skattelättnad, liksom förekomsten av trösklar eller tak. Royalties utgör den vanligaste typen av inkomst som berättigar till skattelättnad, följt av kapitalvinster och produktionsinkomster. Patent är den mest framträdande kategorin av immateriella rättigheter, men en majoritet av länderna tillåter även andra kategorier, t.ex. varumärken och upphovsrätt till programvara. Det förekommer begränsningar i fråga om var de FoU-verksamheter som genererar de immaterialrättsrelaterade inkomsterna kan vara lokaliserade och vilken typ av företag som är berättigade till skattelättnad. Tröskelvärden eller tak är mindre vanligt.¹²

Inkomstbaserade skatteincitament är inte lika vanliga som utgiftsbaserade, men ett väletablerat exempel är Irlands Knowledge Development Box, KDB.¹³ Inkomstbaserade skatteincitament finns också i Belgien, Frankrike, Nederländerna, Luxemburg, Portugal och Spanien. I utvecklingsländer förekommer s.k. tax holidays, som är ett visst tidsspann då inkomster undantas från beskattning. Det finns inget starkt stöd för att sådana skatteincitament är effektiva i den mening som avses här.

¹¹ OECD (2022). *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, OECD Publishing, Paris, s. 7.

¹² Appelt, S., Bajgar, M., Criscuolo, C., & Galindo-Rueda, F. (2016). R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts. *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, No. 32, s. 23.

¹³ Irland införde sådana regler redan 1973 även om reglerna senare har ändrats. De flesta andra länder har infört dem fr.o.m. 2005. Nu har flera länder hunnit avskaffa sina patentboxregler.

Ett vanligt inkomstbaserat skatteincitament är patentbox. Ibland används även beteckningarna knowledge box, innovation box och liknande, för att signalera att regelverket inte gäller bara för patent.¹⁴ Tanken är att ge företag större incitament att kommersialisera forskningsresultat och investera mer i FoU och teknologiintensiv verksamhet. Ett annat syfte med sådana regler är att ge företag incitament att lokalisera ägandet av patent till värdlandet.

Patentbox belönar endast privata investeringar i FoU som faktiskt lyckas och generar inkomst. I praktiken innebär det att redan utförda innovationer subventioneras. Den ökade vinst som företagen får genom den lägre skattesatsen kan i och för sig investeras i mer FoU. Den kan dock lika gärna användas för utdelningar till ägarna eller till något annat, t.ex. förvärv av företag.

Villkor om att de patenterbara teknologierna ska vara skapade i värdlandet strider troligen mot EU-rätten. Det utförda FoU-arbetet bakom patenten kan därför ske var som helst i EU och kanske även någon annanstans i världen. Det är tillräckligt att företaget har registrerat den immateriella rättigheten i värdlandet, eventuellt också förädlad produkter baserade på den immateriella rättigheten.

Eftersom tanken är att vinster från patentet ska beskattas lägre än andra vinster krävs att såväl intäkter som kostnader hänförliga till patentet särredovisas, vilket kan leda till extra administration. Om vinsten beräknas på årlig eller aggregerad basis varierar mellan olika länder. I Irland och Belgien sker det på årlig basis, medan Storbritannien, Nederländerna och Luxemburg har aggregerad nivå. Det senare innebär att inga vinster får beaktas förrän intäkterna överstiger kostnaderna. Kostnaderna för att ta fram uppfinningar och patent kommer ofta tidigt i processen och sjunker dramatiskt när det är dags för kommersialisering. Företag i länder med årlig beräkning av vinster från patent kommer därför att uppvisa höga vinstmarginaler som är kvalificerade för den lägre skattesatsen i slutet av produktcykeln. Höga kostnader i tidigare skeden kvittas mot andra intäkter som skulle ha beskattats med en högre skattesats. Den årliga beräkningsmetoden är därmed mer gynnsam för företag.¹⁵

¹⁴ Patentbox åsyftade ursprungligen att bolag skulle sätta kryss i en ruta (box) i deklarationen eller ansökan för att komma i åtnjutande av de förmånliga reglerna, enligt uppgifter i Torsten Fensbys artikel *Bör Sverige införa en patentboxregim?* i Skattenytt 2018 s. 557.

¹⁵ Svensson, R. (2014). *Patentboxar som indirekt FoU-stöd*. Näringspolitiskt Forum Rapport #7. Stockholm: Entreprenörskapsforum, s. 14.

För att införa patentbox måste man ta ställning till hur reglerna ska utformas i ett antal avseenden.¹⁶ Frågan är om reglerna ska gälla

- bara patent eller även andra immateriella rättigheter,
- endast nya patent eller även gamla patent,
- förvärvade patent,
- licenstagare av patent, och
- passiva inkomster (vinst vid patentförsäljning och/eller licenser).

Vidare måste ställning tas till om man ska ha en standardiserad eller individuell beräkningsmetod för vinster, en årlig eller aggregerad beräkning av vinster, vilken skattesats som ska gälla för incitamentet och om det ska finnas något tak.

Patentboxsystem kan vara skadliga

Immateriella rättigheter (IP) saknar fysisk form, kan överlåtas kommersiellt och har även i övrigt en hög internationell rörlighet i den meningen att en koncern kan välja vilket dotterbolag som ska stå som ägare. Koncernen kan exempelvis registrera äganderätten till ett patent i ett dotterbolag som finns i ett annat land än där koncernens huvudkontor ligger, där den underliggande teknologin skapades eller det land där patent har sökts.

I början av 2000-talet var det flera länder som införde patentbox för att konkurrera om inkomster från immateriella rättigheter och FoU-verksamhet. Allteftersom flera länder införde sådana system och konkurrensen mellan länderna hårdnade, blev skatteförmånerna gradvis allt generösare. Fler slags immateriella tillgångar kom att omfattas och de effektiva skattesatserna sjönk till 0–5 procent. Multinationella företag flyttade efterhand sina IP-tillgångar (koncerninternt och till underpris) från högskatteländer till utländska holdingbolag i länder med patentboxsystem.

Effekten blev att de länder i vilka IP-tillgångarna hade utvecklats inte bara förlorade rätten att beskatta dem utan även fick sina skattebaser eroderade. BEPS Action 5 om en minimistandard för patent-

¹⁶ Svensson, R. (2014). *Patentboxar som indirekt FoU-stöd*. Näringspolitiskt Forum Rapport #7. Stockholm: Entreprenörskapsforum, s. 34.

boxregler syftade till att komma till rätta med detta problem.¹⁷ Överenskommelsen innebär i korthet att det bolag som ska få dra fördel av patentboxreglerna också måste ha utvecklat tillgången, vilket ligger i linje med den övergripande principen inom BEPS att beskattning ska ske i den jurisdiktion där det värdeskapande arbetet har utförts. Vilka inkomster som omfattas av de förmånliga reglerna styrs av i vilken utsträckning som bolaget haft utvecklingskostnader. Minimistandarden innehåller ett krav på direkt koppling – *nexus* – mellan intäkterna från och utvecklingskostnaderna för de immaterialrättsliga tillgångarna. Vidare omfattas endast patent och

other IP assets that are functionally equivalent to patents if those IP assets are both legally protected and subject to similar approval and registration processes, where such processes are relevant.¹⁸

Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) har granskat ett stort antal skatteincitament i olika länder. Fokus ligger på regler som ger fördelar till geografiskt rörliga företagsinkomster och därför utgör en risk för BEPS-arbetet. Resultaten av granskningarna har offentliggjorts i takt med att nya resultat har blivit tillgängliga.¹⁹ Medlemmarna i det inkluderande ramverket har åtagit sig att se till att deras skatte regler inte påverkar någon av de faktorer som används i granskningsprocessen och, om reglerna gör det, se till att de ändras eller avskaffas.²⁰

Redan 2019 hade alla system med förmånlig skattebehandling av immateriella rättigheter, med ett undantag, antingen avskaffats eller ändrats för att överensstamma med *nexus*strategin. Åtminstone 63 förmånsregimer för immateriella rättigheter hade avskaffats fram till år 2025 medan 14 förmånsregimer var på väg att avskaffas år 2025. Enligt rapporten kvarstår dock flertalet skatteincitament, antingen i ändrad form eller oförändrade efter att de vid granskning bedömts som icke-skadliga (med tillämpning av granskningskriterierna).

Att de skadliga varianterna av patentbox i hög utsträckning har avskaffats innebär att det inte längre ska vara möjligt att överföra in-

¹⁷ Fensby, Torsten: Bör Sverige införa en patentbox-regim? *Skattenytt* 2018 s. 557.

¹⁸ OECD/G20 (2015). *BEPS Action 5, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Final Report, s. 27.

¹⁹ OECD (2019). *Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD Publishing, Paris, s. 11.

²⁰ Dessa faktorer, som fastställdes 1998 och som utgör grunden för OECD:s arbete mot skadlig skattepraxis, har senare reviderats och består nu av bl.a. följande faktorer: Inga eller låga effektiva skattesatser för inkomster från geografiskt rörlig finansiell verksamhet och annan tjänsteverksamhet, inga krav på substantiell verksamhet, brist på transparens och underlåtenhet att följa principer för internationell internprissättning.

komster från IP-tillgångar till en förmånligare jurisdiktion om inte FoU-verksamheten som lett till dessa rättigheter genomförts där. Det är inte omöjligt att detta leder till att patentboxar och liknande incitament minskar i popularitet hos både företag och länder. Enligt en konsoliderad lista från 2025 finns fortfarande förmånliga skatteregler för immateriella rättigheter i bl.a. Belgien, Frankrike, Nederländerna, Portugal, Schweiz, Spanien och Storbritannien. Samtliga har dock ändrat sina incitament så att de är icke-skadliga.

Nexusregeln medför alltså att länderna nu konkurrerar om både inkomster från IP-tillgångar och FoU-verksamhet eftersom den förmånliga skattebehandlingen av inkomster är beroende av att den relaterade FoU-verksamheten också bedrivs i patentboxföretaget. Detta kan skapa incitament för företag att flytta, eller nyetablera, FoU-verksamhet till patentboxländer. Samtidigt finns det ett flertal faktorer som kan antas ha större betydelse än skatteincitament för ett beslut om var ett företag ska etablera ett nytt forskningscentrum.

Andra nackdelar med patentboxar och liknande incitament

En nackdel med patentbox är att det inte ger stöd till företag som går med förlust. Företag som befinner sig i ett uppstartsskede kan oftast antas vara i störst behov av stöd eftersom de då inte har hunnit skapa några vinstbringande IP-tillgångar. Om verksamheten inte leder till sådana tillgångar går det inte att utnyttja incitamentet.

Patentbox innebär också ett visst mått av extra administration. Det är svårt att fastställa intäkter och kostnader från ett visst patent samtidigt som det är nödvändigt att dessa uppgifter särredovisas. I sammanhanget bör risken för avsiktliga redovisningsfel noteras. Företagen har ekonomiska incitament att redovisa så höga intäkter och så låga kostnader som möjligt från en viss patenterad produkt för att kunna dra maximal nytta av den lägre skattesatsen.

Vidare kan noteras att en stor del av patenten ägs av ett litet antal stora multinationella företag. Denna skevhet är troligtvis än mer påfallande när det gäller de patent som genererar höga intäkter. Det innebär att fördelarna med en patentbox sannolikt främst tillfaller multinationella företag.

Inkomstbaserade skatteincitament kan få företag att fokusera på innovationer som leder till resultat som kan skyddas i form av imma-

teriella rättigheter och därmed snedvrída företagens FoU.²¹ Företag kan också ansöka om patent för triviala uppfinningar för att komma i åtnjutande av den lägre skattesatsen. En annan risk är att företag inkluderar kvalificerade patent i sina produkter bara för att kunna dra nytta av patentboxens lägre skattesats.

Är patentbox och liknande effektivt för att öka företagens FoU?

Det finns skäl att ifrågasätta om inkomstbaserade skatteincitament framgångsrikt kan främja investeringar i FoU. Kreditbegränsade, innovativa företag behöver medel för att kunna bedriva sin forskning så tidigt som möjligt, samtidigt som fördelarna med en sänkning av skatten på en viss immaterialrättsrelaterad inkomst kan uppstå flera år efter den första investeringen (om det alls blir någon vinst). Man behöver också regler som begränsar hur gamla rättigheterna får vara. Annars kan inkomster från FoU-verksamhet som bedrivits innan regelverket infördes vara stödberättigande och således ge upphov till betydande dödviktsförluster. Dessutom innebär systemet att framgångsrika innovatörer som redan har skaffat sig monopol på och inkomster från sina uppfinningar belönas i efterhand. Här noteras även att länder utan patentbox, som Sverige, uppvisar en högre forskningsintensitet än länder med patentbox.²²

Det finns studier som visar att inkomstbaserade skatteincitament kan attrahera patent, särskilt högkvalitativa sådana, men effekterna på faktisk innovation förefaller vara begränsade.^{23 24} En utvärdering av skatteincitament för FoU i Belgien fann inga bevis för att ytterligare investeringar i FoU induceras av skatteincitamentet för patentinkomster.²⁵ I en utvärdering av Nederländernas innovationsbox uppskattades effekten i form av ytterligare FoU-utgifter till 54 cent per

²¹ Appelt, S., Bajgar, M., Criscuolo, C., & Galindo-Rueda, F. (2016). *R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts*. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, No. 32, s. 23.

²² Appelt, S., Bajgar, M., Criscuolo, C., & Galindo-Rueda, F. (2016). *R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts*. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers No. 32.

²³ Alstadsater, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A. M., & Vezzani, A. (2018). Patent boxes design, patents location, and local R&D. *Economic Policy*, 33(93), 131–177.

²⁴ Bradley, S., Dauchy, E., & Robinson, L. (2015). Cross-country evidence on the preliminary effects of patent box regimes on patent activity and ownership. *National tax journal*, 68(4), 1047–1071.

²⁵ Dumont, M. (2015). *Evaluation of federal tax incentives for private R&D in Belgium: An update*. Federal Planning Bureau working paper.

euro i uteblivna skatteintäkter, alltså en positiv effekt men bara hälften av den förväntade effekten av ett utgiftsbaserat incitament.²⁶

Patentbox ökar sannolikheten för att företag låter dotterbolag lokaliserade i länder med patentbox stå för patentansökningarna. Trots detta minskar skatteintäkterna från patenterade produkter i dessa länder. Skattebortfallet till följd av den lägre skattesatsen är större än ökningen i skatteintäkter från de patenterade produkterna. Även länder utan patentbox får lägre skatteintäkter från patenterade produkter eftersom vinsten från patenterade produkter i högre grad redovisas i länder med patentbox. Skatteintäkterna från patenterade produkter minskar alltså både i länder som har och som inte har patentbox när ett sådant subventionssystem införs.²⁷

Frågan om Sverige bör införa patentboxregler har 2014 utretts av Roger Svensson i *Patentboxar som indirekt FoU-stöd*.²⁸ Bedömningen var att nackdelarna övervägde eventuella fördelar. Även senare har diskuterats om Sverige borde ha patentboxregler, både för att säkerställa att Sveriges beskattning av multinationella koncerners svenska och utländska inkomster från IP-tillgångar är konkurrenskraftig i ett internationellt perspektiv och för att undanröja risken för att nexusregeln leder till att svensk FoU gradvis flyttar utomlands till patentboxregimer. Svenska patentboxregler skulle kunna leda till att svenska multinationella koncerner flyttar tillbaka ”emigrerade” inkomster till Sverige så att de beskattas här (om än med en lägre skattesats).²⁹ Eftersom antalet patent är högt i Sverige bedömdes patentboxregler kunna leda till ett skattebortfall i storleksordningen 6,3 miljarder kronor per år.³⁰

Som redan berörts finns en kritik om att inkomstbaserade skatteincitament används för skattekonkurrens snarare än för att stimulera

²⁶ Den Hertog, P., Vankan, A., Verspagen, B., Mohnen, P., Korlaar, L., Erven, B., & Mine, B. (2016). *Evaluatie innovatiebox 2010–2012*.

²⁷ Svensson, R. (2014). *Patentboxar som indirekt FoU-stöd*. Näringspolitiskt Forum Rapport #7. Stockholm: Entreprenörskapsforum.

²⁸ Svensson, R. (2014). *Patentboxar som indirekt FoU-stöd*. Näringspolitiskt Forum Rapport #7. Stockholm: Entreprenörskapsforum.

²⁹ Fensby, Torsten: *Bör Sverige införa en patentbox-regim?* Skattenytt 2018 s. 557. Författaren argumenterar bl.a. för att en svensk patentbox med en skattesats på 10 procent, inte behöver bli dyrt för den svenska staten. Även om de brittiska bortfallna skatteintäkterna uppgick till 652 miljoner pund måste beaktas att utan patentbox hade endast en mindre del av inkomsterna deklarerats i Storbritannien. Patentboxens införande har lett till att särskilt brittiska MNE, men även utländska, flyttat sina IP-tillgångar till Storbritannien (s. 567 f).

³⁰ Enligt Svensson (2014) skulle en patentbox med 14 procentenheter lägre skattesats än den normala bolagsskatten kosta åtminstone 4,4–6,3 miljarder kronor årligen – troligen ännu mer.

innovation.^{31 32} De bidrar till förflyttning av vinster mellan jurisdiktioner, vilket kan minska skatteintäkterna snarare än öka FoU-satsningar.³³ Skatteincitament med det enda syftet att locka till sig lätt omlokalisierbar FoU från multinationella företag kommer sannolikt ha begränsade effekter och kan leda till en ”kapplöpning mot botten” (race-to-the-bottom) mellan länder. Patentbox har också bedömts vara ett jämförelsevis dyrt sätt att stimulera FoU.

Här kan också nämnas EU:s uppförandekod (Code of Conduct) om företagsbeskattning, som ska främja en rättvis skattekonkurrens. Medlemsstaterna har förbundit sig att avveckla skatteåtgärder som utgör skadlig skattekonkurrens och avstå från att införa sådana åtgärder i framtiden. För att omfattas av koden måste en åtgärd föreskriva en effektiv skattenivå som är betydligt lägre än den allmänna skattenivån. Ekofin-rådet har 2022 godkänt en reviderad version som gäller från och med den 1 januari 2024. Bedömningen av om en åtgärd är skadlig görs utifrån fyra kriterier:

1. Är fördelarna ”avgränsade” från den inhemska marknaden? Beviljas de t.ex. endast till personer som inte är bosatta i landet eller för transaktioner med personer som inte är bosatta i landet, eller påverkar de inte den nationella skattebasen?
2. Beviljas förmånerna även om det inte finns någon egentlig ekonomisk verksamhet och betydande ekonomisk närvaro i det medlemsland som erbjuder dessa skatteförmåner?
3. Avviker reglerna för fastställande av multinationella koncerners vinster från internationellt accepterade principer, särskilt de regler som överenskommit inom OECD?
4. Brister åtgärderna i fråga om transparens?

Det finns flera exempel på att medlemsstater behövt ändra sina patentboxregler till följd av att de bedömts skadliga vid tillämpning av uppförandekodens kriterier.³⁴

³¹ Bloom, N., Van Reenen, J., & Williams, H. (2019). A toolkit of policies to promote innovation. *Journal of economic perspectives*, 33(3), 163–184.

³² Gucerı, I., & Liu, L. (2019). Effectiveness of fiscal incentives for R&D: Quasi-experimental evidence. *American Economic Journal: Economic Policy*, 11(1), 266–291.

³³ Koethenbueger, M., Liberini, F., & Stimmelmayer, M. (2019). *(Un)intended effects of preferential tax regimes: The case of European patent boxes* (No. 29). EconPol Working Paper.

³⁴ EU Policy department for Economy and growth (2025). *Tax Incentives and Investments in the EU. Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices*, s. 12.

Sammanfattande slutsats

Inkomstbaserade skatteincitament belönar redan utförd FoU. Sådana incitament ger inget stöd till företag som bedriver FoU som går med förlust och tar ingen hänsyn till att FoU-verksamhet inte nödvändigtvis leder till framtida intäkter. Med ett inkomstbaserat skatteincitament är det sannolikt att man gynnar företag som skulle investera i FoU även utan den förmånliga skattebehandlingen. Skatteincitamentet medför då ingen additionalitet. Det finns heller inte någonting som talar för att inkomstbaserade skatteincitament skulle vara effektiva i den mening som avses här.

Mot denna bakgrund drar utredningen slutsatsen att ett nytt svenskt skatteincitament för FoU bör vara utgiftsbaserat. Detta ligger också i linje med vad som anges i utredningens direktiv.

5.4.3 Ett volymbaserat skatteincitament utan tak är att föredra

Bedömning

Ett nytt skatteincitament bör vara volymbaserat, dvs. tillämpas på samtliga utgifter som omfattas av incitamentet. Alternativet – ett ökningsbaserat skatteincitament – skulle kräva en mer omfattande administration utan att vara mer effektivt. Det nya incitamentet bör inte ha något tak.

Ett volymbaserat skatteincitament är tillämpligt på ett företags alla kvalificerade FoU-utgifter, till skillnad från ett ökningsbaserat (inkrementellt) skatteincitament, där stöd bara utgår i den mån företagets satsningar på FoU har ökat i förhållande till en viss tidigare tidpunkt, t.ex. ett tidigare beskattningsår. Utgångspunkten vid prövningen av om det har skett en ökning kan exempelvis vara ett genomsnitt av företagets FoU-utgifter de senaste tre åren.

Fördelen med ett ökningsbaserat skatteincitament är att man inte subventionerar FoU som redan utförs. Det minskar alltså dödviktskostnaderna. De offentligfinansiella kostnaderna i form av uteblivna skatteintäkter blir också klart lägre än i ett volymbaserat system. Ökningsbaserade system var tidigare förstahandsvalet för många länder eftersom man ville premiera just en ökning av FoU-utgifterna

och eftersom det bedömdes som lättare att upptäcka missbruk i ett sådant system. Numera anses den här typen av skatteincitament som alltför komplexa och administrativt betungande för företagen och därmed inte mer effektiva än ett volymbaserat system.³⁵ De flesta OECD-länder har därför infört volymbaserade skatteincitament.³⁶ Länder som tidigare har haft ökningsbaserade skatteincitament har i många fall övergett detta och övergått till en volymbaserad modell.³⁷

Ökningsbaserade system kan också leda till att företag börjar förhålla sig till reglerna på ett oönskat sätt, t.ex. genom att förlägga investeringar i tiden på ett sätt som ska maximera stödet snarare än på det sätt som vore optimalt från andra synpunkter. En annan invändning mot ökningsbaserade skatteincitament är att de kan vara mindre effektiva som generell stimulans för FoU i en lågkonjunktur då företagens FoU-utgifter kan antas minska.³⁸

Även i Sverige har det funnits ett (delvis) ökningsbaserat skatteincitament som kallades särskilt forskningsavdrag. Det fanns under åren 1973–1983 och reglerades i lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Ökningsavdraget grundades på ett ökningsunderlag, som beräknades på ökningen för beskattningsåret av den skattskyldiges basunderlag i förhållande till motsvarande underlag under närmast föregående beskattningsår. Enligt senare förarbetsuttalanden³⁹ var systemet ”synnerligen komplicerat för både företagen och taxeringsmyndigheterna.” Lagen upphävdes 1984.⁴⁰

Ett volymbaserat skatteincitament för FoU utan tak framstår som jämförelsevis enkelt och generöst – även för stora företag – och därmed som en bra modell om målet är att mer generellt öka företagens investeringar i FoU. Ett tak begränsar kostnaden för staten, men innebär samtidigt att företag med FoU-investeringar över taket inte får ett incitament att öka sina investeringar. Sammantaget anser utredningen att övervägande skäl talar för att välja ett volymbaserat system utan tak.

³⁵ Edler, J., Cunningham, P., & Gök, A. (Eds.). (2016). *Handbook of innovation policy impact*. Edward Elgar Publishing.

³⁶ SOU 2012:66 s. 37.

³⁷ Här kan nämnas Frankrike (2008), Australien (2010) och Irland (2015).

³⁸ Appelt, S., Bajgar, M., Criscuolo, C., & Galindo-Rueda, F. (2016). *R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts*. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers No. 32.

³⁹ Prop. 1983/84:64 s. 15 f.

⁴⁰ Jfr även SOU 2012:66 s. 45 f.

5.4.4 Krav på förhandsgodkännande bör inte införas

Bedömning

Ett krav på att ett företag ska behöva ansöka om godkännande innan projektet påbörjas bör inte införas.

Det förekommer att länder tillämpar en modell där det företag som vill komma i åtnjutande av en skattelättnad först måste ansöka hos en viss myndighet som prövar om projektet är sådant att företaget principiellt har rätt till skattelättnaden, bl.a. om det rör sig om FoU. Detta kallas ibland för ex ante-förfarande. En sådan modell finns exempelvis i Norge, SkatteFUNN. Ett förhandsgodkännande innebär inte att ett företag kan vara säkert på att få en skattelättnad, eftersom skattemyndigheten i efterhand (ex-post) ska pröva om förutsättningarna för skattelättnad är uppfyllda i alla delar.

I en majoritet av OECD-länderna tillämpas ett system med förhandsgodkännande av FoU-projekt – obligatoriskt eller genom ett frivilligt ansökningsförfarande (2022). Företaget yrkar sedan avdraget eller motsvarande i sin inkomstdeklaration, varefter den nationella skattemyndigheten får handlägga frågan vidare. Många länder har alltså system med förhandsgodkännande och dubbla organ för att administrera sina skatteincitament för FoU. Utöver Island och Norge finns system för förhandsgodkännande i t.ex. Australien, Österrike, Kanada (valfritt), Tyskland (valfritt), Nederländerna, Portugal och Spanien (valfritt). Australien, Österrike, Tyskland, Nederländerna, Norge och Spanien har i praktiken dubbla organ för sina skatteincitament för FoU.

En fördel med att koppla rätten till ett skatteincitament till i förväg godkända projekt – vilket har vissa likheter med stöd i form av bidrag eller subventioner – är att det kan bli mer förutsebart hur stora de offentliga utgifterna blir än vid skattelättnad ”on demand”. Exempelvis kan införas begränsningar av antalet ansökningar. Risken för rena bedrägerier bör också minska (men det norska exemplet visar att ett ex ante-förfarande inte är någon garanti).

En uppenbar nackdel med ett tvåmyndighetsförfarande är att administrationen ökar, både för staten och företagen. Samtidigt bör förutsebarheten för företagen öka. Om den första myndigheten, som oftast är en expertmyndighet, ansett att det rör sig om FoU som ger

rätt till skatteincitamentet framstår det som osannolikt att en skattemyndighet ska kunna göra en annan bedömning i den frågan. Däremot kan det ändå brista i förutsättningarna av andra skäl.

Utredningen har i delbetänkandet ansett att det inte borde införas något obligatoriskt ansökningsförfarande för FoU-avdraget, och inte heller något obligatoriskt registreringsförfarande.⁴¹ I sammanhanget diskuterades ändå vilken myndighet i Sverige som skulle kunna pröva frågan om FoU-avdrag. I Nederländerna, Norge och Tyskland görs detta av en myndighet med särskild kompetens inom FoU. Om det ansågs lämpligt även för svenskt vidkommande ansåg utredningen att ansökningar om godkännande skulle behöva prövas av en annan myndighet än Skatteverket. Denna myndighet skulle behöva uppfylla vissa villkor. Först och främst skulle den behöva ha stark kompetens kring FoU på flera teknikområden och inom flera vetenskapliga discipliner. Vidare skulle den behöva vara tillräckligt stor för att kunna hantera ärendetillströmningen. Myndigheten skulle även behöva ha en tillräcklig rättslig kompetens för att fatta beslut som kan tillämpas av Skatteverket och för att vid behov utfärda föreskrifter eller allmänna råd om vad som utgör FoU. Enligt utredningen skulle Patent- och registreringsverket, Vinnova eller Forskarskattenämnden vara bäst lämpade eftersom alla dessa uppfyllde ett eller flera angivna villkor. Ingen av dessa myndigheter uppfyllde dock samtliga villkor. Utöver de nämnda myndigheterna noterade utredningen att det finns en mycket stor teknisk kompetens och vana av att bedöma ansökningar hos det statliga bolaget Research Institutes of Sweden AB (RISE) och eventuellt även hos vissa privata företag. Med anledning av detta övervägde utredningen även en lösning där certifieringsföretag, som ackrediterats av statlig myndighet, skulle bedöma vad som är FoU. En sådan lösning skulle dock bli mycket komplicerad och dessutom kostsam för företagen.

I delbetänkandet ansågs nackdelarna med ett ansökningsförfarande större än fördelarna, bl.a. eftersom ett sådant förfarande skulle leda till betydande kostnadsökningar för företagen,⁴² vilket särskilt skulle drabba små företag. För de flesta företag som gör FoU-avdrag skulle kostnaden för att göra avdrag bli förhållandevis stor, vilket i sin tur antagligen skulle innebära att antalet företag som gör avdraget skulle

⁴¹ SOU 2025:3, avsnitten 8.4.3 och 8.4.4.

⁴² I Norge kräver en ansökan i snitt en arbetsinsats om 20–30 timmar och många sökanden anlitar konsulter som hjälper till med ansökan.

minska betydligt.⁴³ Dessutom ansåg utredningen, som nämnts, att det inte fanns någon lämplig prövningsmyndighet. Sammantaget bedömdes därför ett ansökningsförfarande, även om det skulle öka statens kontroll och förstärka skatteincitamentets attraktivitet genom en ökad förutsebarhet, göra reglerna mer komplicerade och öka företagens administrativa kostnader på ett i de flesta fall oproportionerligt sätt.

I delbetänkandet diskuterades även att införa ett registreringsförfarande där företag får göra FoU-avdrag först efter att de har registrerat sig hos en myndighet. Sådana regler finns i andra länder. I Belgien ska företagen registrera sina FoU-projekt och i Storbritannien ska företag som gör nedsättning meddela skattemyndigheten detta. Utredningen konstaterade att ett registreringsförfarande skulle ge liknande, men svagare, för- och nackdelar som vid ett ansökningsförfarande. Även om kostnaderna för företagen skulle bli lägre än vid ett ansökningsförfarande skulle det enligt utredningen avhålla vissa företag från att begära FoU-avdrag. En annan betydande nackdel med ett registreringsförfarande ansågs vara svårigheten att utforma enkla och tydliga regler som faktiskt leder till en ökad förutsebarhet för företagen. Risken var att ett sådant system skulle lösa vissa problem, men också skapa nya. Därför ansåg utredningen att det inte heller var lämpligt att införa ett registreringsförfarande.

De ovan anförda argumenten mot ett tvåmyndighetsförfarande gäller fortfarande. Detta gäller även om Skatteverket i sitt remissvar på utredningens delbetänkande⁴⁴ har förordat att den materiella prövningen av FoU-avdraget ska göras av en annan myndighet med särskild kompetens inom FoU eftersom reglerna är komplexa och svårtillämpade och innebär att Skatteverket behöver göra komplicerade tekniska bedömningar som ligger långt utanför myndighetens ordinarie kompetens. Enligt utredningens mening överväger fortfarande fördelarna inte nackdelarna med två myndigheter i beslutsprocessen. Målet bör vara ett så enkelt förfarande som möjligt, både för staten och företagen. Utredningen föreslår därför inte något ansöknings- eller registreringsförfarande.

⁴³ Utredningen konstaterade vidare att i Norge finns en stor statlig finansiering av FoU-arbete som dessutom kan betalas ut. Det svenska FoU-avdraget erbjuder ett lägre stöd som inte kan betalas ut. Det finns därför anledning att anta att relativt sett fler företag i Sverige skulle bedöma kostnaden för att ansöka om FoU-avdrag som oproportionerlig mot den förmån som kan uppnås, anförde utredningen i delbetänkandet på s. 211.

⁴⁴ SOU 2025:3. Remissvaret har SKV:s dnr 8-59377-2025, svar på Fi2025/00069.

5.5 Överväganden när det gäller tilläggs-skatten

Bedömning

Internationella regler om en global minimiskatt med en effektiv skattesats på 15 procent kommer att påverka ett skatteincitament som reducerar ett företags inkomstskatt. Hur stor påverkan blir beror på om incitamentet utformas med ett s.k. kvalificerat skatte-tillgodohavande eller ej.

5.5.1 Om modellreglerna

På hösten 2021 antog över 135 länder i det inkluderande ramverket en tvåpelarlösning med ett system för global minimibeskattning, kallat modellreglerna (GloBE Rules⁴⁵). Syftet är att säkerställa att stora multinationella koncerner⁴⁶ med årliga intäkter om minst 750 miljoner euro ska påföras en effektiv skatt om minst 15 procent av en särskilt definierad skattebas. Om ett multinationellt företags effektiva skatt understiger 15 procent kan tilläggs-skatt (top-up-tax) behöva betalas.

Modellreglerna kompletteras av en kommentar med förklaringar och exempel som har godkänts av medlemmarna i det inkluderande ramverket.⁴⁷ Till modellreglerna har fogats administrativa riktlinjer⁴⁸ med kompletteringar till kommentaren.⁴⁹ Vidare har safe harbour-regler (förenklingsregler) antagits i december 2022.⁵⁰ Sammantaget är regelverket omfattande och det är fortsatt i utveckling.

Modellreglerna är avsedda att införas genom ett gemensamt tillvägagångssätt ("common approach"). Det innebär att de stater som enats om reglerna inte är bundna att införa dem i nationell rätt, men

⁴⁵ Global Anti-Base Erosion Rules. Pelare 2 innehåller också en Subject-to-tax-rule (STTR). Även denna regel kan få betydelse för utformningen av skatteincitament, i synnerhet förmånliga skattesatser för vissa slags inkomster som leder till en lägre beskattning än nio procent av sådana inkomster. Regelverket är dock inte klart ännu. Se t.ex. OECD (2022). *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, OECD Publishing, Paris, s. 9.

⁴⁶ Multinational enterprises (MNE).

⁴⁷ *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*.

⁴⁸ Uttrycket antagna administrativa riktlinjer definieras i artikel 10.1 i modellreglerna som riktlinjer som har utfärdats av IF antingen rörande "tolkningen eller administrationen av modellreglerna".

⁴⁹ *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*.

⁵⁰ Den 25 april 2024 publicerades en konsoliderad version av kommentaren till modellreglerna, som inkluderar administrativa riktlinjer och förenklingsregler fram t.o.m. år 2023.

om staterna gör det ska reglerna införas och administreras i enlighet med modellreglerna och kommentaren. Vid implementeringen ska alltså länderna enligt artikel 8.3 följa modellreglerna i enlighet med antagna administrativa riktlinjer med förbehåll för de krav som följer av nationell rätt.

OECD har förordat att berörda stater snarast överväger att införa en ”qualified domestic minimum top-up tax” (QDMT), dvs. en nationell minimiskatt. Det ska säkerställa att en jurisdiktion kan beskatta lågbeskattade företag i det egna landet innan de blir föremål för minimibeskattnings i en annan jurisdiktion som en följd av modellreglernas tillämpning. Sverige har infört regler om en sådan nationell minimibeskattnings i form av tilläggsskatt, se vidare nedan.

5.5.2 Minimibeskattningsdirektivet

EU har beslutat införa motsvarande regler som modellreglerna genom Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga koncerner i unionen (nedan kallat minimibeskattningsdirektivet). Till skillnad från modellreglerna gäller direktivet även för storskaliga nationella koncerner.⁵¹

Av minimibeskattningsdirektivet framgår att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt (skäl 4 och 6). Detta ska säkerställa en konsekvent tillämpning och att de regler som medlemsstaterna genomför i enlighet med direktivet är kvalificerade i den mening som avses i modellreglerna. I såväl direktivet som svenska förarbeten anges att OECD:s vägledning utgör en källa till tolkning, såvida dessa uttalanden är förenliga med direktivet och svenska lagregler.⁵² EU-kommissionen har i ett uttalande från november 2023 förklarat att den anser att 2022 års dokument om safe harbour-regler och de administrativa riktlinjerna från februari och juli 2023 är förenliga med minimibeskattningsdirektivet.⁵³ Vidare har kommissionen den 30 september 2025 gjort en motsvarande förklaring avseende de administrativa

⁵¹ Jfr artikel 2 och 1 kap. 1 § TSL.

⁵² Skäl 24 till minimibeskattningsdirektivet och prop. 2023/24:32 s. 130.

⁵³ Ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner, Fi2025/00675, s. 30.

riktlinjerna från juni 2024.⁵⁴ Det faktum att direktivet har antagits utan att det internationella regelverk som direktivet utgår från är helt färdigställt innebär dock vissa osäkerheter.

Tilläggsskatt ska inte tas ut av fristående enheter utan bara av koncernenheter. Med koncern jämställs dock ett fristående företag med fast driftställe i en annan stat.⁵⁵

Enligt modellreglerna ska ett moderföretag som är lågbeskattat inte själv betala tilläggsskatt utan skatten ska fördelas på ett visst sätt på andra enheter i koncernen. Enligt minimibeskattningsdirektivet och den svenska lagen om tilläggsskatt ska ett sådant lågbeskattat moderföretag i stället själv betala tilläggsskatten.

En tillfällig förenklingsregel gör att multinationella koncerner under en övergångsperiod (åren 2024–2026) inte behöver göra fullständiga beräkningar. Koncerner kan få tillämpa förenklingsreglerna förutsatt att kraven enligt någon av tre olika tester uppfylls. Dessa bedömningar baseras på data som huvudsakligen lämnas i land-för-land-rapporten (Country by Country Report, CbCR).

5.5.3 Lagen om tilläggsskatt

I Sverige har minimibeskattningsdirektivet implementerats genom lagen (2023:875) om tilläggsskatt, TSL, som tillämpas på räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023. Samtidigt har det införts förfaranderegler i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.⁵⁶ I SFL har införts en övergångsbestämmelse som innebär att någon tilläggs-skatterapport inte behöver lämnas in före den 30 juni 2026.

TSL innehåller egentligen två system, ett för den internationella tilläggsskatten – som i sin tur innehåller två delar, huvudregeln och kompletteringsregeln – och ett för den nationella tilläggsskatten. Bestämmelser som är av betydelse för utredningen, särskilt om kvalificerade skattetillgodohavanden, berörs i flera avsnitt nedan.

Sedan modellreglerna antogs 2021 har arbetet inom det inkluderande ramverket fortsatt och det är alltjämt pågående. Detta har redan medfört behov av lagändringar. Till följd av administrativa

⁵⁴ Prop. 2025/26:22 s. 32.

⁵⁵ Det finns enheter som är undantagna från tillämpningsområdet, jfr artikel 2.3 a i direktivet och 1 kap. 5–8 §§ TSL, t.ex. myndighetsenheter, ideella organisationer och pensionsfonder.

⁵⁶ Främst 32 a kap. (om tilläggsskattedeklaration), 33 d kap. (om tilläggs-skatterapport), 49 e kap. (om rapportavgift) och 56 a kap. (om beslut och besked om tilläggsskatt).

riktlinjer som antogs av medlemmarna i det inkluderande ramverket den 1 februari 2023, den 13 juli 2023 och den 15 december 2023 har TSL ändrats.⁵⁷ Vidare har föreslagits ändringar i TSL med anledning av de administrativa riktlinjerna från juni 2024.⁵⁸ Frågan om sanktionslättnader⁵⁹ tas om hand i ett annat lagstiftningsärende. De administrativa riktlinjerna från januari 2025 omfattas inte heller. Sannolikt kommer ytterligare administrativa riktlinjer att antas.

5.5.4 Beräkningen av tilläggsskatt

Allmänt

Systemet med tilläggsskatt bygger i stor utsträckning på företagens redovisning. När den effektiva skattesatsen (ETR) ska beräknas är därför utgångspunkten det redovisade resultatet och de kostnader för inkomstskatt som har tagits med i räkenskaperna.

För att bedöma om ett land är en lågskattestat för en viss koncern, dvs. bedöma om den effektiva skattesatsen understiger 15 procent, ska koncernens s.k. justerade skattekostnader enligt de nationella reglerna jämföras med en skattesats om 15 procent multiplicerat med koncernens s.k. justerade resultat:

Justerad skattekostnad/Justerat resultat=effektiv skattesats

Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten (3 kap. 37 § första stycket TSL).

Justerade skattekostnad regleras främst i 3 kap. 23–26 §§ TSL. I korthet ska man utgå från de redovisade kostnaderna för inkomstskatt och därefter göra vissa justeringar. En viktig justering i detta sammanhang är att skattekostnaden ska ökas med belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett kvalificerat skattetillgodo-

⁵⁷ Ändringarna genomfördes genom SFS 2024:1248. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2025. Förarbeten finns i prop. 2024/25:7.

⁵⁸ Prop. 2025/26:22 *Ytterligare kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner*.

⁵⁹ ”Transitional penalty relief regime”, se OECD (2022). *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

havande⁶⁰ om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna (3 kap. 28 § 4 TSL), vilket berörs vidare nedan.

Det justerade resultatet regleras främst i 3 kap. 2–22 §§ TSL. I kort-het ska man utgå från enhetens resultat beräknat enligt de redovisningsprinciper som framgår av moderföretagets koncernredovisning, och därefter göra vissa justeringar. En viktig justering i sammanhanget är att skattekostnader ska återläggas (3 kap. 8 § TSL). En annan viktig justering är att kvalificerade skattetillgodohavanden ska ses som in-täkter (3 kap. 18 § TSL och vidare nedan).

Om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen ska en procentsats för tilläggsskatt beräknas (3 kap. 38 § TSL). Procent-satsen för tilläggsskatt för koncernenheterna uppgår till skillnaden mellan minimiskattesatsen och koncernens effektiva skattesats i landet. Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för koncernenheterna. Med överskjutande vinst (*excess profit*) avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt reglerna i 5 kap. 2–11 §§ TSL (3 kap. 38 § TSL).

Avdrag för substansbelopp

Det s.k. substansundantaget⁶¹ (*substance carve-out*, SBIE) gör att företag med en större substans – i form av personal och materiella tillgångar – får undanta en viss del av vinsten från tilläggsskatt, vilket innebär att de påverkas mindre av reglerna. I svensk lagstiftning kallas substansundantaget för ”avdrag för substansbelopp”.⁶²

Enligt kommentaren till modellreglerna är syftet med substansundantaget att undanta en fast avkastning för materiella verksamheter inom en stat. Härigenom blir reglerna mer inriktade mot överskott kopplade till immateriella tillgångar, där riskerna för att inkomsterna flyttas är större. Personalkostnader och materiella anläggningstillgångar indikerar att verksamhet bedrivs i landet. De är i allmänhet också mindre rörliga än andra kostnader och tillgångar.

En koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat ska minskas med ett substansbelopp. Substansbeloppet för koncernenheterna i

⁶⁰ Eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande.

⁶¹ Artikel 28.2 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 5.3.1 och 5.3.2 i modellreglerna.

⁶² Prop. 2023/24:32 s. 256.

staten är summan av ett belopp som avser personalkostnader och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar. Koncernens överskjutande vinst är lika med justerat resultat minus substansbelopp.

I korthet får fem procent av en koncernenhets personalkostnader hänföras till substansbeloppet. Med personalkostnader avses kostnader för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar för koncernen i den staten i enhetens ordinarie verksamhet.

Vidare får fem procent av balansvärdet av en koncernenhets materiella anläggningstillgångar hänföras till substansbeloppet. Med balansvärde avses genomsnittet av tillgångarnas värde vid räkenskapsårets ingång och utgång i moderföretagets koncernredovisning. Som materiella anläggningstillgångar⁶³ räknas bl.a. mark, byggnader, inventarier och naturresurser. Beräkningen av avdraget exkluderar det bokförda värdet av egendom (inklusive mark och byggnader) som innehåller för investering, försäljning eller leasing.

Det finns en övergångsregel i modellreglerna som innebär ett stegvis införande av SBIE under de första tio åren. År 2023 får tio procent av lönekostnaderna och åtta procent av de materiella tillgångarnas redovisade värde hänföras till substansbeloppet, vilket sedan gradvis minskas till fem procent.

Kvalificerade skattetillgodohavanden m.m.

Ett *kvalificerat* skattetillgodohavande⁶⁴ är ett anspråk på återbetalning av skatt som är utformat på sådant sätt att det helt eller delvis ska betalas kontant eller på något motsvarande sätt till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla betalningen (2 kap. 29 § TSL). Definitionen i TSL motsvarar artikel 3.38 i minimibeskattningsdirektivet.

Ett *marknadsmässigt överlåtbart* skattetillgodohavande är ett anspråk på återbetalning som inte är kvalificerat men som till visst pris och inom viss tid överläts till någon annan än den enhet som fått anspråket (2 kap. 29 a–29 e §§ TSL).

⁶³ Eligible tangible assets.

⁶⁴ Qualified refundable tax credits, QRTC.

Ett *övrigt* skattetillgodohavande är ett anspråk på återbetalning som inte är vare sig kvalificerat eller marknadsmässigt överlåtbart (2 kap. 30 § TSL).⁶⁵

Ekonomiskt stöd i form av ett skattetillgodohavande som kan betalas ut hanteras som en inkomst vid tillämpning av internationella redovisningsstandarder, vilket är vad modellreglerna utgår från. Ett skattetillgodohavande som bara kan användas för att minska medräknade skatter⁶⁶ och inte utbetalas, utgör inte ett kvalificerat skattetillgodohavande. Rätten till återbetalning är alltså av central betydelse för klassificeringen av ett skattetillgodohavande. Den tilläggsskattemässiga behandlingen av ett skattetillgodohavande ligger nära den redovisningsmässiga hanteringen.⁶⁷ Det är dock ett krav att skattetillgodohavandet kan återbetalas inom fyra år. På denna punkt avviker modellreglerna från vanliga redovisningsregler, som inte innehåller ett sådant krav.

Ett kvalificerat skattetillgodohavande påverkar det justerade resultatet och därmed beräkningen av den effektiva skattesatsen. Det kvalificerade skattetillgodohavandet minskar inte koncernenhetens skattekostnad under det år som återbetalningen görs.⁶⁸ Både den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet kan påverkas av ett skattetillgodohavande:

- Ett kvalificerat skattetillgodohavande ska tas upp som en intäkt i det justerade resultatet för det år då tillgodohavandet beviljas (3 kap. 18 § TSL). Samtidigt ska den justerade skattekostnaden ökas med tillgodohavandet, om företaget i redovisningen minskat skattekostnaden med tillgodohavandet (3 kap. 28 § 4 TSL).⁶⁹
- Ett *övrigt* skattetillgodohavande ska inte tas upp som intäkt i det justerade resultatet men skatten på tillgodohavandet ska minska den justerade skatten.

⁶⁵ Motsvarar artikel 3.39 i direktivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna. Beteckningen "övrigt skattetillgodohavande" infördes i TSL i stället för "icke-kvalificerat skattetillgodohavande" (non-qualified refundable tax credit) genom SFS 2024:1248 mot bakgrund av införandet av nya slags skattetillgodohavanden. Beteckningen inbegriper anspråk på återbetalning som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande, ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande eller ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande.

⁶⁶ Covered taxes.

⁶⁷ Prop. 2024/25:7 s. 91.

⁶⁸ Prop. 2023/24:32 s. 534.

⁶⁹ Se artikel 3.2.4 modellreglerna samt artikel 16.5 och 21.2 d minimibeskattningsdirektivet.

Effekterna kan illustreras med följande exempel i tabell 5.1 där ett företag har ett justerat resultat om 100 och justerad skattekostnad om 15. Om företaget får en skattereduktion med 7 som ett *övrigt* skattetillgodohavande påverkas inte företagets resultat. Den justerade skattekostnaden minskar dock med 7, varför den effektiva skattesatsen understiger 15 procent, vilket kan leda till att företaget påförs tilläggsskatt. Däremot, om skattereduktionen har utformats som ett kvalificerat skattetillgodohavande, dvs. betraktas som en inkomst, ökar företagets resultat och reduktionen ingår i skattekostnaden, vilket visserligen fortfarande kan utlösa beskattning men med en väsentligt lägre tilläggsskatt som följd.

Tabell 5.1 Beräkning av tilläggsskatt

	Före skatte- tillgodohavande	Kvalificerat skatte- tillgodohavande	Övrigt skatte- tillgodohavande
Justerat resultat	100	107	100
Justerad skattekostnad	15	15	8
Effektiv skattesats	15,00 %	14,02 %	8,00 %
Procentsats för tilläggsskatt	0,00 %	0,98 %	7,00 %
Tilläggsskatt	0,00	1,05	7,00

Källa: Egna beräkningar.

Att återbetalningsbara skattereduktioner betraktas som en inkomst och inte som en skattereduktion gör att sådana skatteincitament påverkas mindre av reglerna om tilläggsskatt än vad som är fallet om utbetalning av skattetillgodohavandet inte kan ske.

I modellreglerna är det tydligt att det som avses är s.k. *tax credits*, dvs. möjlighet till skatteavräkning (jfr kommentaren punkt 110). Det handlar alltså inte om utbetalningar som medges till följd av exempelvis ett förhöjt kostnadsavdrag.

Mer ledning avseende kvalificerade skattetillgodohavanden finns i punkt 134–138 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna, till vilken författningskommentaren till 2 kap. 29 § TSL hänvisar.⁷⁰ Återbetalningsbar innebär enligt punkt 135 i kommentaren till modell-

⁷⁰ Prop. 2023/24:32 s. 534.

reglerna att det belopp som inte redan har använts för att minska medräknade skatter antingen ska betalas ut som kontanter eller som ”cash equivalents”. I detta sammanhang omfattar ”cash equivalents” checkar, kortfristiga statsskuldinstrument och allt annat som behandlas som en motsvarighet i likvida medel enligt den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen. Begreppet omfattar också möjligheten att använda beloppet för att betala andra skulder än medräknad skatt. Ett skattetillgodohavande som endast kan utnyttjas för att minska medräknade skatter, och för vilket det därmed inte finns någon rätt till återbetalning, är inte ett kvalificerat skattetillgodohavande.⁷¹ Däremot kan det inte utläsas av kommentaren att det finns något hinder mot att tillgodohavandet kvittas helt eller delvis mot obetalda skatter om sådana finns.

I punkt 136 framgår bl.a. följande. För att behandlas som ett kvalificerat skattetillgodohavande måste det nationella regelverket utformas så att återbetalningsmekanismen har praktisk betydelse för skattebetalare med rätt till incitamentet. Om utformningen är sådan att skattelättnaden aldrig kommer att överstiga någon skattskyldigs skatteskuld (eller det är avsett att skattetillgodohavandet aldrig ska kunna överstiga någon skattebetalares skatteskuld), kommer återbetalningsmekanismen att sakna praktisk betydelse. Därför kommer ett sådant skattetillgodohavande inte anses som återbetalningsbart. Bedömningen av om ett skattetillgodohavande är återbetalningsbart måste göras baserat på vad som gäller för att beviljas skattelättnaden och information som fanns vid införandet av det nationella regelverket. Analysen ska baseras på en kvalitativ bedömning av skattelättnadsordningen som helhet, inte en viss skattebetalares situation, men bör likväl ta hänsyn till de omständigheter under vilka skattelättnaden görs tillgänglig. Till exempel kan en skattelättnad som endast är tillgänglig för de företag som går med vinst – och exkluderar dem som inte går med vinst – inkludera en återbetalningsbar del som i praktiken aldrig kan leda till att skattelättnaden överstiger den skattskyldiges skatt. En sådan ordning anses inte som en skattelättnadsordning med återbetalningsbara skattetillgodohavanden. Däremot spelar det ingen roll om alla skattebetalare som drar nytta av regelverket råkar gå med vinst.

Bedömningen av om ett skattetillgodohavande kan anses återbetalningsbart inom fyra år ska göras med utgångspunkt i den tidpunkt

⁷¹ Prop. 2023/24:32 s. 533.

då villkoren för att bevilja skattelättnaden är uppfyllda enligt nationell lagstiftning. Alltså, i en situation där företaget inte har ådragit sig någon skatteskuld eller annan skuld i den jurisdiktion som har beviljat skattelättnaden, måste ett skattetillgodohavande betalas ut i kontanter eller motsvarande inom fyra år från när de relevanta villkoren för att bevilja skattelättnaden är uppfyllda. I annat fall är det inte fråga om ett kvalificerat skattetillgodohavande. Om regelverket föreskriver att endast en fast procentandel eller del av skattelättnaden är återbetalningsbar, kan den återbetalningsbara delen behandlas som ett kvalificerat skattetillgodohavande förutsatt att den delen kommer att återbetalas inom fyra år från när villkoren för att bevilja skattelättnaden är uppfyllda (punkt 137).

En särskild fråga är om det krävs att skattetillgodohavandet betalas ut automatiskt eller först efter ansökan eller motsvarande. Ordalydelsen i TSL och minimibeskattningsdirektivet indikerar automatisk utbetalning ("ska betalas"). I kommentaren till modellreglerna anges dock att ett skattetillgodohavande anses som utbetalningsbart även om utbetalning bara sker efter ett val (punkt 135). Detta talar för att det går att föreskriva att ett skattetillgodohavande får betalas ut först efter en ansökan utan att det påverkar bedömningen av om skattetillgodohavandet är kvalificerat eller ej.

Den andra omgången administrativa riktlinjer, från juli 2023, innehöll vägledning om bl.a. skattetillgodohavanden, tillämpningen av substansundantaget (SBIE) och ett safe harbour-system.⁷² I punkt 6 framgår att modellreglerna och kommentarerna inte innehåller heltäckande regler för behandlingen av skattetillgodohavanden. Efter som en del av kommentarerna dessutom är oklara ansågs det behövas mer vägledning, bl.a. om marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden.

5.5.5 Tillkommande tilläggsskattebelopp och överskjutande skattebelopp

Med hänsyn till att regelverket om tilläggsskatt utgår från redovisningen måste permanenta skillnader mellan redovisad skatt och den verkliga skattekostnaden hanteras. Annars skulle förmånliga lokala skatteregler kunna påverka vilken tilläggsskatt som ska betalas.

⁷² Den administrativa vägledningen införlivas i reviderade versioner av kommentaren.

Reglerna för tilläggsskatt är utformade så att de träffar både en låg effektiv bolagsskattesats och permanenta skillnader mellan modellreglerna och lokala skatteregler. Reglerna fångar på så sätt upp möjligheten att lokala skatteregler kan skapa en mer gynnsam skattesituation utan att den nominella bolagsskattesatsen behöver vara lägre. Ett exempel är om en koncernenhet har möjlighet till ett skattemässigt avdrag som överstiger den ekonomiska kostnaden.

Denna metod är dock inte tillräcklig för att på ett heltäckande sätt motverka att lokala skatteregler leder till låg effektiv beskattning av multinationella företag. Normalt utlöses nämligen tilläggsskatt endast vid lågbeskattade vinster i staten. När det justerade resultatet är negativt kan ingen tilläggsskatt uppstå med tillämpning av metoden i avsnitt 5.5.4. Däremot kan skattemässiga underskott medräknas i framtida resultat och på så sätt minska framtida skatt. Underskottsavdrag är i allmänhet tillåtna enligt modellreglerna men utgör en utmaning eftersom sådana underskott kan ha skapats genom otillåtna lokala regler. Skattefordringar till följd av underskott av näringsverksamhet ska räknas med i den justerade skattekostnaden med ett belopp som motsvarar minimiskattesatsen, 15 procent, multiplicerat med underskottet. En skattefordran som inte bokförs i enlighet med modellreglerna kommer däremot inte att påverka det justerade resultatet.

Skatteregler som möjliggör skattemässiga underskott och som skiljer sig från modellreglerna medför att den justerade skattekostnaden kan understiga 15 procent av justerat resultat när det resultatet är negativt.⁷³ Då ska ett *tillkommande* tilläggsskattebelopp beräknas som skillnaden mellan 15 procent av det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden (4 kap. 18 § TSL).⁷⁴

Som ett alternativ kan en koncern som behöver beräkna ett tillkommande tilläggsskattebelopp enligt ovan i stället välja att beräkna ett *överskjutande* skattebelopp enligt 4 kap. 19 a § TSL.⁷⁵ Det överskjutande skattebeloppet beräknas på motsvarande sätt som det tillkommande tilläggsskattebeloppet.

⁷³ D.v.s. att den justerade skattekostnaden är mer negativ än 15 procent av det justerade resultatet.

⁷⁴ Motsvarande artikel 4.1.5. i modellreglerna och artikel 21.5 i minimibeskattningsdirektivet. Ett tillkommande tilläggsskattebelopp kan även behöva beräknas i vissa fall som inte tas upp i detta avsnitt.

⁷⁵ Punkt 21.1–9 i kommentaren till artikel 4.1.5 i modellreglerna, utan motsvarighet i minimibeskattningsdirektivet.

Ett överskjutande skattebelopp måste också beräknas om den justerade skattekostnaden är negativ men justerat resultat är positivt. I ett sådant fall ska den effektiva medelskattesatsen beräknas till noll och ett överskjutande skattebelopp ska beräknas till den negativa justerade skattekostnaden enligt 3 kap. 37 § andra stycket TSL.⁷⁶

Ett överskjutande skattebelopp minskar den justerade skattekostnaden under senare år enligt reglerna i 3 kap. 37 a–37 c §§ TSL. Detta innebär att den effektiva medelskattesatsen blir lägre i framtiden. I praktiken innebär det att tilläggsskatten kan komma att öka upp till samma belopp som det överskjutande skattebeloppet. Tilläggsskatten ökar med ett mindre belopp än det överskjutande skattebeloppet om den effektiva skattesatsen – utan tillägg av det överskjutande skattebeloppet – ligger över minimiskattesatsen eller om koncernen beräknar ett substansavdrag som är större än noll.

Dessa regler innebär alltså att ett övrigt skattetillgodohavande, som skapar en skattefordran, kan öka koncernens tilläggsskatt i framtiden genom beräkningen av ett överskjutande skattebelopp. Detta påverkar alla rapporteringsskyldiga koncerner som har ett negativt justerat resultat eller en justerad skattekostnad som understiger skattetillgodohavandet. Möjlighet finns för en koncern med ett negativt justerat resultat att välja att betala ett tillkommande tilläggsskattebelopp direkt. Ett sådant val framstår emellertid som osannolikt, om inte koncernen förväntar sig en medelskattesats under minimiskattesatsen och saknar underlag för substansavdrag, eftersom den ökade framtida tilläggsskatten annars blir lägre.

5.5.6 Skatteincitament kan användas trots reglerna om tilläggsskatt

Majoriteten av både inkomst- och utgiftsbaserade skatteincitament, såsom förmånliga skattesatser, undantag från skatt eller skatteavdrag som minskar den beskattningsbara inkomsten eller skatteplikten på vissa typer av investeringar, påverkas av tilläggsskattereglerna.⁷⁷ Det är sannolikt att effektiviteten av dessa typer av skatteincitament minskar om incitamenten samtidigt gör att tilläggsskatten ökar.

⁷⁶ Punkt 15.2 i kommentaren till artikel 5.2.1 i modellreglerna.

⁷⁷ OECD (2022). *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax. Reconsidering Tax Incentives after the GloBe Rules*, s. 36.

Ett skatteincitament bör därför vara utformat så att effekten inte går förlorad till följd av tilläggs-kattereglerna.⁷⁸ Som framgått ovan går det att utforma ett skatteincitament på ett sätt som gör att tilläggs-katteeffekten blir marginell. Det är också tydligt förutsatt i både modellreglerna och minimibeskattningsdirektivet att skatteincitament ska kunna användas även fortsättningsvis. OECD anser dock att stater ska vara försiktiga vid införande av nya skatteincitament medan implementeringen av pelare 2 pågår.⁷⁹

Inte heller för andra skatteincitament än dem med kvalificerade skattetillgodohavanden innebär tilläggs-kattereglerna att effekten utblir för berörda koncerner, eftersom tilläggs-katten beräknas på koncernens överskjutande vinst efter avdrag för substansbelopp. Tilläggs-katten återställer då inte helt den effektiva skattesatsen för koncernen till 15 procent. Andelen av en skattelättnad som inte leder till högre tilläggs-katt i detta fall är proportionerlig till substansbeloppets storlek i förhållande till det justerade resultatet.

Resonemanget kan tydliggöras med ett exempel i tabell 5.2. Anta att ett företag har ett justerat resultat om 100 och en justerad skatte-kostnad om 15, likt exemplet i tabell 5.1. I dessa exempel får företaget dock även göra ett avdrag för substansbelopp med 20.

Då blir tilläggs-katten lägre än skattelättnaden, som uppgår till 7, både vid ett kvalificerat och ett övrigt skattetillgodohavande. Skillnaden i tilläggs-katt mellan ett kvalificerat och ett övrigt skattetillgodohavande är mindre med ett avdrag för substansbelopp och skillnaden minskar med storleken på avdraget.⁸⁰ Avdraget för ett substansbelopp kan i vissa fall leda till att ett kvalificerat skattetillgodohavande leder till högre tilläggs-katt jämfört med ett övrigt skattetillgodohavande.⁸¹

⁷⁸ Jfr OECD (2022). *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax. Reconsidering Tax Incentives after the GloBe Rules.*

⁷⁹ Ovan nämnda rapport, s. 7.

⁸⁰ Skillnaden i tilläggs-katt mellan ett kvalificerat och ett övrigt skattetillgodohavande om 7 utan avdrag för substansbelopp (tabell 5.1) är 5,95. Skillnaden med ett avdrag för substansbelopp om 20 (tabell 5.2) är 4,75. Skillnaden minskar med storleken på avdraget för substansbelopp fram till ett avdrag på cirka 99.

⁸¹ I detta exempel sker detta när avdraget för substansbelopp är mellan cirka 99 och 107.

Tabell 5.2 Beräkning av tilläggsskatt med avdrag för substansbelopp om 20

	Före skatte- tillgodohavande	Kvalificerat skatte- tillgodohavande	Övrigt skatte- tillgodohavande
Justerat resultat	100	107	100
Justerad skattekostnad	15	15	8
Effektiv skattesats	15,00 %	14,02 %	8,00 %
Procentsats för tilläggsskatt	0,00 %	0,98 %	7,00 %
Avdrag för substansbelopp	20	20	20
Överskjutande vinst	80	87	80
Tilläggsskatt	0,00	0,85	5,60

Källa: Egna beräkningar.

Att utforma ett skatteincitament som ett kvalificerat skattetilgodohavande, för att undvika att effekten går förlorad, är alltså viktigare i det fall då syftet är att stimulera verksamheter som inte förväntas kunna göra stora avdrag för substansbelopp. En sådan utformning går i viss mån i motsatt riktning mot intentionen bakom substansundantaget. Om syftet med ett skatteincitament är att stimulera verksamheter som förväntas kunna göra relativt stora avdrag för substansbelopp bör utformningen vara välavvägd gentemot andra faktorer som påverkar valet av utformning.

Vissa typer av skatteincitament påverkas inte alls av tilläggs-skattereglerna, såsom regler om omedelbar kostnadsföring eller accelererad avskrivning av tillgångar.⁸² Modellreglerna har utformats så att tidsmässiga förskjutningar i beskattningen inte ska påverka beräkningen av den effektiva skattesatsen.⁸³

Här ska också framhållas att koncerner som omsätter mindre än 750 miljoner euro per år inte alls berörs av tilläggs-skattereglerna. För koncerner och bolag som inte riskerar tilläggsskatt bör det även fortsättningsvis vara intressant med skatteincitament som minskar bolags-skatten, oavsett om det finns rätt till utbetalning eller ej.

⁸² OECD (2022). *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax. Reconsidering Tax Incentives after the GloBe Rules*, s. 7.

⁸³ Ovan nämnda rapport s. 24.

5.6 Överväganden när det gäller EU-rätten

Bedömning

Ett nytt skatteincitament bör utformas så att det inte kommer i konflikt med de fria rörligheterna inom EU. Det bör också utformas så att det inte betraktas som statligt stöd.

5.6.1 Den fria rörligheten och etableringsfriheten

Allmänt

I fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) finns bestämmelser om EU:s inre marknad, bl.a. regler som föreskriver att hinder för fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital inom EU ska avskaffas. Bestämmelserna om fri rörlighet har kommit att få en mycket stor betydelse på den direkta skattens område. Det gäller särskilt etableringsfriheten, som är ett utflöde av den fria rörligheten för både fysiska och juridiska personer. Etableringsfriheten gäller dock inte vid etableringar utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Nationella regler på den direkta skattens område kan vara i konflikt med bestämmelserna om fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital om reglerna hindrar personer från en annan medlemsstat att utnyttja sina friheter i den förstnämnda staten. För att en nationell skatteregel ska anses som ett hinder för den fria rörligheten krävs enligt praxis från EU-domstolen att regeln behandlar en gränsöverskridande transaktion negativt i förhållande till hur en motsvarande inhemsk transaktion skulle ha behandlats, s.k. negativ särbehandling. Det strider däremot inte mot fördraget att medlemsstater har olika skattesatser eller avdragsmöjligheter så länge reglerna inte missgynnar personer från andra medlemsstater.

För att det ska vara fråga om en negativ särbehandling krävs att de inhemska och de gränsöverskridande transaktionerna är objektivt jämförbara. Om så inte är fallet föreligger inte någon diskriminering. Som exempel nämns att två moderföretag i ett land anses befinna sig i objektivt jämförbara situationer även om det ena moderföretaget bara har inhemska dotterföretag och det andra bara har dotterföretag i ett annat land. Detta gäller även om skattesatsen i det land där de

utländska dotterföretagen är etablerade är lägre än skattesatsen i det land där moderföretagen och de inhemska dotterföretagen är etablerade. Som ett annat exempel kan nämnas beskattning av fasta driftställen och företag som är hemmahörande i den stat där det fasta driftstället är beläget.

Rättfärdigandegrunder

Även om en bestämmelse uppgör ett hinder mot de fria rörligheterna kan den vara tillåten om den kan rättfärdigas. Vid prövningen av om den kan rättfärdigas är det viktigt att skilja mellan s.k. öppen diskriminering och andra former av hinder. Med öppen diskriminering avses sådan diskriminering som direkt tar sikte på exempelvis nationalitet. Öppen diskriminering är endast tillåten om det framgår direkt av fördraget. Som exempel på en sådan bestämmelse kan nämnas artikel 52 i EUF-fördraget, där det framgår att det är tillåtet med en särskild behandling av utländska medborgare om det är motiverat av hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.

För bestämmelser som inte är öppet diskriminerande finns det enligt EU-domstolen större möjligheter till rättfärdigande. Som grund för rättfärdigande har medlemsstaterna bl.a. åberopat att skatte-reglerna är nödvändiga för skattesystemets inre sammanhang, att de är nödvändiga för en effektiv skattekontroll, att de har införts av administrativa skäl, att det finns andra skattefördelar i systemet som uppväger en negativ behandling, att reglerna tillkommit för att skydda statens skatteintäkter eller för att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.⁸⁴ I vissa fall har EU-domstolen godtagit sådana resonemang, i andra fall inte.

Det är inte tillräckligt att regeln kan motiveras av ett tillräckligt skyddsvärt intresse, utan den måste dessutom vara proportionerlig. Detta innebär att den inte ska utgöra ett mer ingripande hinder för den fria rörligheten än vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.

⁸⁴ Se bl.a. mål C-204/90 Bachmann och C-150/04 Kommissionen mot Danmark (skattesystemets inre sammanhang), C-250/95 Futura Participations (effektiv skattekontroll), C-8/95 Terhoeve (administrativa skäl), C-35/98 Verkooijen (skattefördelar uppväger), C-264/96 ICI (skydda statens skatteintäkter) samt C-446/03 Marks & Spencer (fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna).

Slutsats

Av det ovanstående framgår att man som utgångspunkt bör utforma ett nytt skatteincitament på ett sätt som inte är diskriminerande ur ett EU-rättsligt perspektiv. Det handlar då inte bara om att undvika regler som missgynnar utländska företag med säte inom EES utan även regler som missgynnar svenska företag med fasta driftställen inom samma område. Alternativet, dvs. att utforma ett incitament som är diskriminerande och förlita sig på att det kan rättfärdigas, framstår som mindre ändamålsenligt. Slutsatsen blir alltså att ett nytt skatteincitament bör utformas på ett sådant sätt att det över huvud taget inte kommer i konflikt med EU-rättens regler om fri rörlighet.

Utredningen återkommer till dessa frågor bl.a. i avsnitt 5.7.3.

5.6.2 Regelverket om statsstöd

Statligt stöd är som huvudregel förbjudet

Om inte annat föreskrivs i fördragen är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna (artikel 107.1 i EUF-fördraget).

Exempel på åtgärder som har ansetts som stöd är bidrag, räntesubventioner, försäljning eller köp till särskilt förmånliga villkor, kapitaltillskott, avstående från fordringar och skattelättnader.⁸⁵

Artikel 107 har utformats som en huvudregel från vilken det gjorts vissa undantag. Av intresse i detta sammanhang är undantagen i artikel 107.3. Som förenligt med den inre marknaden enligt denna artikel anses

- a) stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i regioner där levnadsstandarden är onormalt låg eller där det råder allvarlig brist på sysselsättning och i regioner som avses i artikel 349, med hänsyn till deras strukturella, ekonomiska och sociala situation,

⁸⁵ SOU 2011:69 s. 78.

- b) stöd för att främja genomförandet av viktiga projekt av gemensamt europeiskt intresse eller för att avhjälpa en allvarlig störning i en medlemsstats ekonomi,
- c) stöd för att underlätta utveckling av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner, när det inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset,
- d) stöd för att främja kultur och bevara kulturarvet, om sådant stöd inte påverkar handelsvillkoren och konkurrensen inom unionen i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset,
- e) stöd av annat slag i enlighet med vad rådet på förslag från kommissionen kan komma att bestämma genom beslut.

En medlemsstat som planerar att införa en stödåtgärd med grund i något av dessa undantag måste anmäla den till EU-kommissionen i förväg för prövning av om stödet ska anses förenligt med den inre marknaden (artikel 108.3).⁸⁶ En stödåtgärd får inte genomföras förrän EU-kommissionen har godkänt åtgärden. Ett stöd som omfattas av artikel 107.1 anses som otillåtet om det införs utan att EU-kommissionen har godkänt stödet i förväg. Medlemsstaterna är skyldiga att underrätta EU-kommissionen om planer på nya eller ändrade stödåtgärder.

Närmare om begreppet statligt stöd

I korthet träffas ett stöd av statsstödsreglerna om det uppfyller följande fyra kriterier:

1. stödet gynnar ett visst företag eller en viss produktion,
2. stödet finansieras direkt eller indirekt genom offentliga medel,
3. stödet snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen, och
4. stödet påverkar handeln mellan medlemsstaterna.⁸⁷

⁸⁶ Även bestämmelserna om tjänster av allmänt ekonomiskt intresse i artikel 106.2 kan utgöra grund för kommissionen att tillåta ett statligt stöd.

⁸⁷ Prop. 2015/16:156 s. 7.

En åtgärd anses vara ett otillåtet statsstöd om den gynnar vissa företag eller viss produktion. I detta ligger dels att åtgärden ska innebära en ekonomisk fördel för mottagaren, dels att åtgärden ska vara selektiv. En statlig åtgärd som utan åtskillnad gynnar alla företag som är etablerade i landet är inte statligt stöd eftersom åtgärden inte är selektiv. Åtgärder som är begränsade branschvis eller geografiskt eller förbehållna en viss kategori av företag är däremot selektiva.⁸⁸

För att en åtgärd ska anses som otillåtet statligt stöd krävs också att åtgärden finansieras direkt eller indirekt genom offentliga medel. Som exempel kan nämnas olika typer av skattesubventioner.

Det krävs vidare att åtgärden dels snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen, dels påverkar handeln mellan medlemsstaterna. EU-domstolen har uttalat att om ett statligt finansiellt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen så ska denna handel anses påverkas av stödet. Det är inte nödvändigt att det företag som får stöd faktiskt bedriver handel med andra medlemsstater.⁸⁹

Materiell selektivitet innebär att en viss åtgärd gäller endast vissa (grupper av) företag eller vissa ekonomiska sektorer i medlemsstaten. Faktisk selektivitet uppstår när åtgärdens struktur, trots att de formella kriterierna har utformats enligt allmänna och objektiva kriterier, är sådan att dess effekter avsevärt gynnar en viss grupp av företag. Faktisk selektivitet kan vara en följd av villkor eller hinder som medlemsstater har infört för att hindra vissa företag från att dra nytta av åtgärden. Om en skatteåtgärd (t.ex. ett skatteavdrag) endast tillämpas på investeringar som överstiger ett visst tröskelvärde kan det betyda att åtgärden i praktiken är förbehållen företag med betydande ekonomiska resurser.⁹⁰ Åtgärder som vid första anblicken gäller alla företag, men som begränsas av förvaltningens befogenhet att göra en skönsmässig bedömning, är alltså också selektiva. Att en skattelättnad kräver ett administrativt förhandsgodkännande innebär dock inte automatiskt att det är en selektiv åtgärd.

Kommissionen har gett ut ett meddelande med rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation.⁹¹ I punkt 13 framgår ett antal FoU-åtgärder där statligt stöd på vissa villkor kan

⁸⁸ Prop. 2012/13:84 s. 11, jfr mål C-143/99, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punkt 35 samt mål C-241/94, Frankrike mot kommissionen, punkt 22.

⁸⁹ Prop. 2012/13:84 s. 12 f.

⁹⁰ Punkt 122.

⁹¹ 2022/C414/01.

vara förenligt med den inre marknaden, bl.a. stöd för FoU-projekt för grundforskning och tillämpad forskning (a), genomförbarhetsstudier för FoU-projekt (b), stöd för att bygga och uppgradera forskningsinfrastruktur (c), stöd för byggande och uppgradering av test- och experimentinfrastruktur (d), stöd till innovation (e), stöd till processinnovation och organisationsinnovation (f) och stöd till innovationskluster (g).

Företagsskattekommittén ansåg 2012 att FoU-avdraget inte var statligt stöd eftersom det inte är selektivt.⁹² Kommittén anförde bl.a. att skattelättnader som syftar till att uppnå allmänna mål för den ekonomiska politiken i vanliga fall inte utgör statligt stöd om de gäller utan åtskillnad för alla företag och för all produktion av varor och tjänster. Att vissa företag, framför allt i FoU-intensiva sektorer, har större utgifter för FoU än andra och därför gynnas av skattelättnader för FoU innebär inte nödvändigtvis att reglerna är selektiva.⁹³ Statsstödsreglerna hindrar vidare inte sådana territoriella begränsningar som endast återspeglar den territoriella omfattningen av staters skattemässiga befogenhet. En inkomstbeskattning eller ett incitament rörande socialförsäkringar för personal inom FoU kan på grund av sin karaktär begränsas till att omfatta personer som utför aktiviteter inom FoU i den medlemsstat där de betalar skatt eller socialförsäkringsavgifter.

Gruppundantag och de minimis-stöd

Genom Rådets förordning (EU) 2015/1588 av den 13 juli 2015 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på vissa slag av övergripande statligt stöd (bemyndigandeförordningen) ges EU-kommissionen en rätt att fastställa villkor för undantag från anmälningsskyldigheten enligt artikel 108.3.^{94,95} Förordningen innehåller också bestämmelser om att EU-kommissionen får anta förordningar om stöd av mindre betydelse (de minimis-stöd).

⁹² SOU 2012:66 s. 97.

⁹³ Företagsskattekommittén hänvisade bl.a. till ett meddelande från kommissionen (KOM/2006/0728, 22.11.06, avsnitt 1.1 och 1.2). Detta utgick från praxis från EU-domstolen, bl.a. mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, p. 35 och mål C-214/94, *Frankrike mot kommissionen*, p. 22.

⁹⁴ Jfr artikel 109 i EUF-fördraget.

⁹⁵ Kommissionens förordningar är enligt artikel 288 i EUF-fördraget direkt tillämpliga i medlemsstaterna.

EU-kommissionen har antagit tre gruppundantagsförordningar som innebär att stödåtgärder är undantagna från anmälningsskyldigheten i artikel 108.3.⁹⁶ Den viktigaste här är förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget⁹⁷ (den allmänna gruppundantagsförordningen⁹⁸).

Gruppundantagsförordningen är indelad i fyra kapitel, varav tre kapitel med allmänna bestämmelser och ett kapitel med de närmare villkoren för undantag avseende de kategorier av stöd som omfattas av förordningens tillämpningsområde. För varje stödkategori finns regler som anger när stödet får ges, hur det ska utformas och hur mycket stöd som får lämnas i det enskilda fallet. Av förordningen framgår bl.a. att stöd till FoU i form av grundforskning får lämnas med högst 55 miljoner euro per företag och projekt. Om projektet huvudsakligen består av industriell forskning gäller i stället 35 miljoner euro per företag och projekt och om det huvudsakligen består av experimentell utveckling gäller 25 miljoner euro per företag och projekt. Vidare framgår att förordningen inte får tillämpas på stöd om den genomsnittliga årliga statsstödsbudgeten per medlemsstat överstiger 150 miljoner euro (cirka 1,6 miljarder kronor).

Det finns även fyra förordningar om stöd av mindre betydelse. Den nu gällande allmänna förordningen om stöd av mindre betydelse är från 2023. Av förordningarna följer att stöd som beviljas ett företag under en angiven tidsperiod och som inte överskrider ett visst belopp inte omfattas av anmälningsskyldigheten i artikel 108.3. Stöd av mindre betydelse anses nämligen inte uppfylla samtliga kriterier i artikel 107.1 och omfattas då inte heller av genomförandeförbudet i artikel 108.3. Stöd till ett företag som sammanlagt inte överstiger 300 000 euro under en period av tre år och som uppfyller övriga villkor i den allmänna förordningen om de minimis-stöd är av så liten betydelse att konkurrenskriteriet och samhandelskriteriet inte anses uppfyllda.⁹⁹ Det är då inte statsstöd.

⁹⁶ Prop. 2015/16:156 s. 8.

⁹⁷ Jfr Kommissionens förordning (EG) 800/2008 av den 6 augusti 2008 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den gemensamma marknaden enligt artiklarna 87 och 88 i fördraget, EUT L 214/3, 9.8.2008.

⁹⁸ General Block Exemption Regulation, GBER.

⁹⁹ Artikel 3.2 i förordning 2023/2831.

Sammanfattande slutsatser

Av det ovanstående framgår att om man vill rikta ett nytt skatteincitament mot vissa företagsformer eller företag av viss storlek kommer det att ses som ett statligt stöd. Som utgångspunkt måste incitamentet då prövas och godkännas av EU-kommissionen innan det får genomföras.

Om man väljer att utforma incitamentet så att den allmänna gruppundantagsförordningen blir tillämplig behöver stödet inte anmälas. Å andra sidan måste alla förutsättningarna i förordningen vara uppfyllda. Enligt utredningen finns det flera skäl som talar emot att anpassa ett nytt skatteincitament till denna förordning. Ett viktigt skäl är att de olika taken i förordningen, dvs. både taken på företagsnivå och taken på stödordningen som sådan, kommer att begränsa incitamentets storlek. Ett annat viktigt skäl som talar emot en anpassning är att incitamentet riskerar att bli krångligt och svårtillämpat, både för företagen och Skatteverket.

Man kan minska risken för konflikter med statsstödsreglerna genom att utforma det nya skatteincitamentet i enlighet med EU-kommissionens rambestämmelser (se ovan).¹⁰⁰ Dessa är dock invecklade och riskerar att göra incitamentet svårtillämpat.

Inte heller bedöms det som lämpligt att begränsa det maximala stödet till vad som framgår av den allmänna förordningen om de minimis-stöd, eftersom det innebär en begränsning av stödet till cirka 3,3 miljoner kronor per företag under en treårsperiod.

Slutsatsen blir att ett nytt skatteincitament bör utformas så att åtgärden inte kommer att betraktas som ett statligt stöd.

5.7 Överväganden när det gäller kvalificerade utgifter

5.7.1 Vilka utgifter som kan ingå i underlaget kan avgränsas på olika sätt

Rent principiellt kan underlaget för ett skatteincitament på utgifts-sidan bestå av ett företags alla FoU-utgifter eller bara vissa utgiftskategorier, såsom lönekostnader. Länder inom EU och OECD har avgränsat vilka utgifter som kan ingå i underlaget på olika sätt. Att utgifter för anställd FoU-personal ska ingå framstår som självklart. I Danmark godtas även utgifter för inköpta FoU-tjänster, hyra för

¹⁰⁰ SOU 2012:66 s. 97.

lokaler, inventarier och varor. I Frankrike¹⁰¹ godtas utgifter för personal inklusive inom EES inköpta FoU-tjänster, avskrivningar (beträffande byggnader, inventarier och patent som används vid FoU), övriga kostnader enligt schablon och slutligen vissa slags administrativa utgifter för skydd av IP-tillgångar).¹⁰² I Norge godtas vid sidan av utgifter för personal även utgifter för inköp av FoU-tjänster¹⁰³, inköp av patent och investeringar i t.ex. inventarier (jfr artikel 25 i allmänna undantagsförordningen). I Norge beräknas dock utgifter för personal, inköp av tjänster från närstående och indirekta kostnader utifrån en timschablon. I Tyskland inkluderas utgifter för personal, eget arbete från enskild näringsidkare, inköp av inventarier och 70 procent av utgifter för inköpta tjänster inom EES. I Storbritannien godtas, utöver utgifter för personal, utgifter för investeringar i mjukvara eller varor som används vid FoU samt inköp av FoU-tjänster (på vissa villkor).

Att många slags utgifter kan ingå i underlaget för ett FoU-incitament kan ses som ett tecken på regelverkets generositet, vilket kan få betydelse för ett lands konkurrenskraft. Samtidigt går det inte att bedöma generositeten i ett skatteincitament enbart utifrån den parametern. Minst lika viktigt är bl.a. vilken procentsats som gäller för skattereduktionen, om det finns något utgiftstak, om skatteincitamentet är volymbaserat eller ökningsbaserat, om det är öppet för alla och om reglerna är lätta eller svåra att tillämpa i praktiken.

5.7.2 FoU-kostnadernas fördelning

Fördelningen av FoU-kostnader på en aggregerad nivå

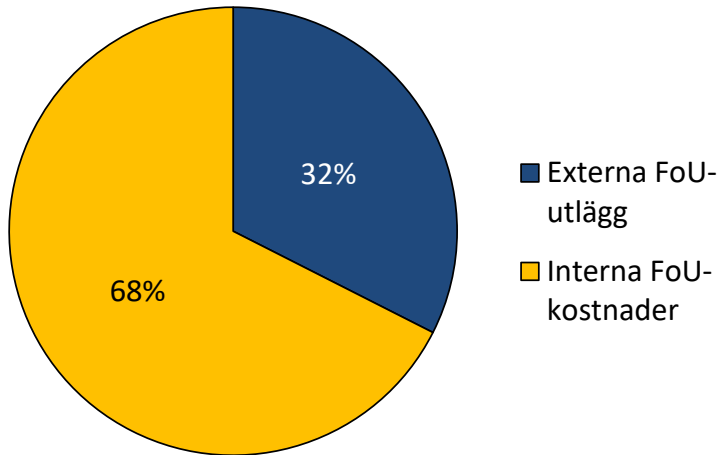
Från ett samhällsekonomiskt, eller offentligfinansiellt, perspektiv är det av intresse hur FoU-kostnader fördelar sig på en aggregerad nivå. Som framgår av figur 5.1 bedöms interna FoU-kostnader utgöra cirka 68 procent av de totala rapporterade FoU-kostnaderna i SCB:s FoU-undersökning. Resterande är således externa kostnader, såsom för inköp av FoU-tjänster eller samarbetsprojekt utanför företaget. För en beskrivning av begreppen, se bilaga 2 till betänkandet.

¹⁰¹ Vid CIR, avräkning bolagsskatt.

¹⁰² Incitamentet innebär avräkning med 30 procent upp till ett tak på 100 miljoner euro, därefter 5 procent. Avräkningen yrkas i deklaration. Utbetalning är möjlig för nya företag och SME. För övriga kan utbetalning ske först efter tre år (det kan alltså rullas framåt i tre år).

¹⁰³ Men i utvärderingar har påtalats risken för fel när FoU-verksamheten bedrivs utomlands.

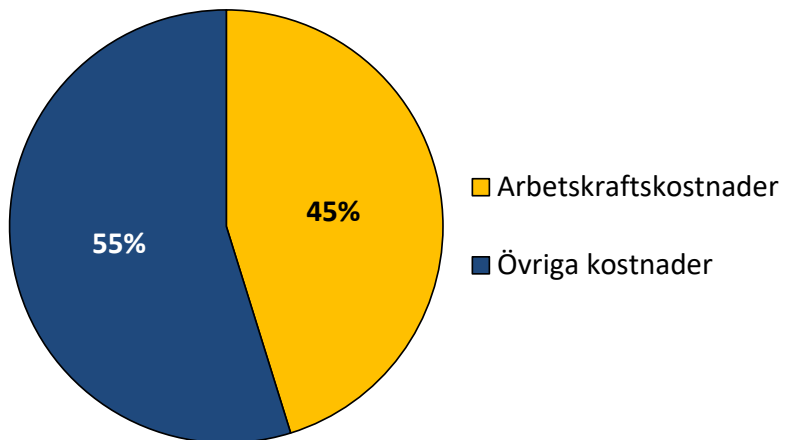
Figur 5.1 FoU-kostnader i FoU-undersökningen
Andel av totala FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

Av figur 5.2 framgår att cirka 45 procent av de interna kostnaderna utgörs av arbetskraftskostnader.

Figur 5.2 Interna FoU-kostnader i FoU-undersökningen
Andel av totala interna FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

FoU hos ett genomsnittligt företag

När man analyserar fördelningen av FoU-kostnader på företagsnivå framträder en ännu tydligare koncentration till interna kostnader. Figur 5.3 visar att de interna kostnaderna står för hela 85 procent av ett företags totala FoU-kostnader i genomsnitt. Skillnaden mellan den totala andelen och genomsnittet på företagsnivå förklaras av att hos vissa större företag i undersökningen är en betydande del av deras kostnader för externa tjänster, vilket påverkar totalsiffrorna.

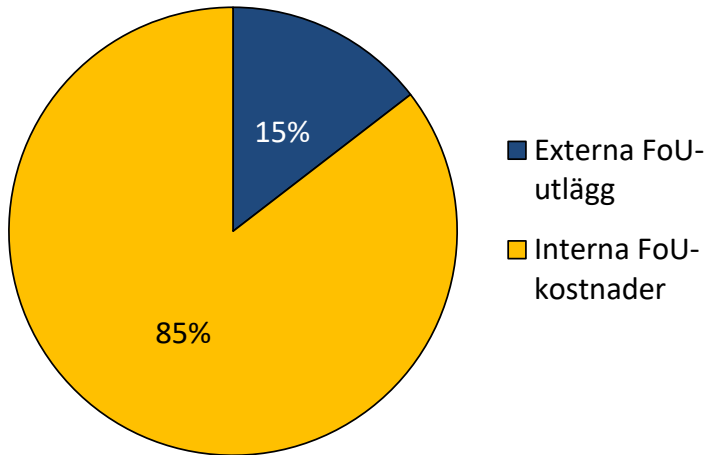
Att andelen intern FoU av totala FoU-kostnader är hög indikerar att ett skatteincitament där underlaget för utgifter enbart omfattar interna FoU-kostnader ändå skulle omfatta en klart övervägande del av FoU-kostnaderna i ett genomsnittligt företag. Att de totala externa FoU-utlägg är större i förhållandet till den genomsnittliga andelen innebär också att den statsfinansiella kostnaden av att inkludera dessa som underlag för ett FoU-incitament skulle bli relativt stor sett till nyttan för det genomsnittliga företaget.

En särskilt viktig aspekt att beakta vid utformningen av ett skatteincitament för FoU är kostnadsstrukturens sammansättning. Av figur 5.4 framgår att företagens arbetskraftskostnader i genomsnitt uppgår till 66 procent av deras interna FoU-kostnader. Det innebär att en övervägande del av resurserna används för att finansiera personal som arbetar med FoU. Därutöver utgör konsultkostnader cirka 12 procent och övriga rörelsekostnader samt investeringar 22 procent av företagens interna FoU-kostnader.¹⁰⁴

Att arbetskraftskostnaderna är så dominerande för företag i genomsnitt talar för att ett skatteincitament som fokuserar på just dessa kostnader kan vara effektivt. Arbetskostnader är dessutom vanligtvis enklare att kontrollera och följa upp jämfört med exempelvis materiella investeringar eller externa tjänster, samtidigt som de utgör en direkt indikator på faktisk FoU-verksamhet.

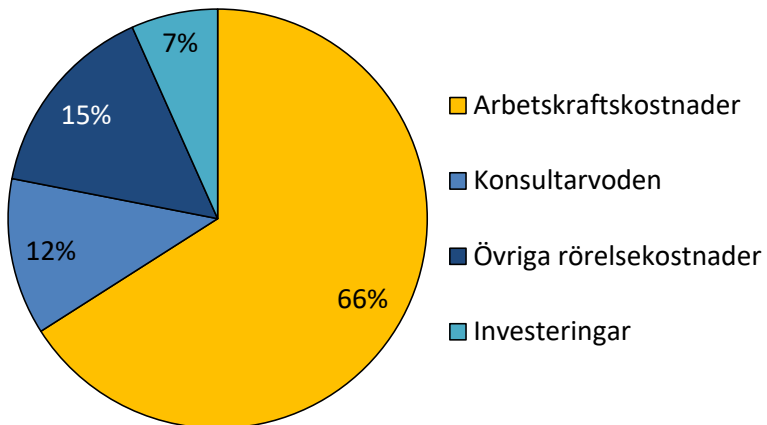
¹⁰⁴ Skillnaden mellan interna konsultkostnader och externa FoU-utlägg i SCB:s undersökning utgår från om FoU-aktiviteten sker inom det egna företaget eller är utlagd till externa aktörer.

Figur 5.3 FoU-kostnader hos företag
Genomsnittlig andel av FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

Figur 5.4 Interna FoU-kostnader hos företag
Genomsnittlig andel av interna FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

De andelar som presenteras i figur 5.3 och figur 5.4 avser den genomsnittliga andelen av företagens FoU-kostnader. Detta motsvarar alltså situationen på det genomsnittliga företaget. För att få en bild av situa-

tionen för olika företag bör det också undersökas hur samma mått varierar bland olika grupper av företag.

FoU bland olika grupper av företag

Vid en närmare analys av företagens FoU-kostnader framträder vissa skillnader mellan företag av olika storlekar. Figur 5.5 och figur 5.6 visar hur den genomsnittliga fördelningen av FoU-kostnader ser ut för företag i fyra storleksklasser: mikroföretag (upp till 10 anställda), små företag (11–50 anställda), medelstora företag (51–250 anställda) och stora företag (över 250 anställda).

Av figur 5.5 framgår att andelen interna kostnader i förhållande till de totala FoU-kostnaderna är hög i samtliga storleksklasser, med nivåer på mellan 80 och 87 procent. Mikroföretag och medelstora företag uppvisar den högsta andelen interna kostnader, vilket tyder på att mindre företag i något högre grad bedriver FoU i egen regi.

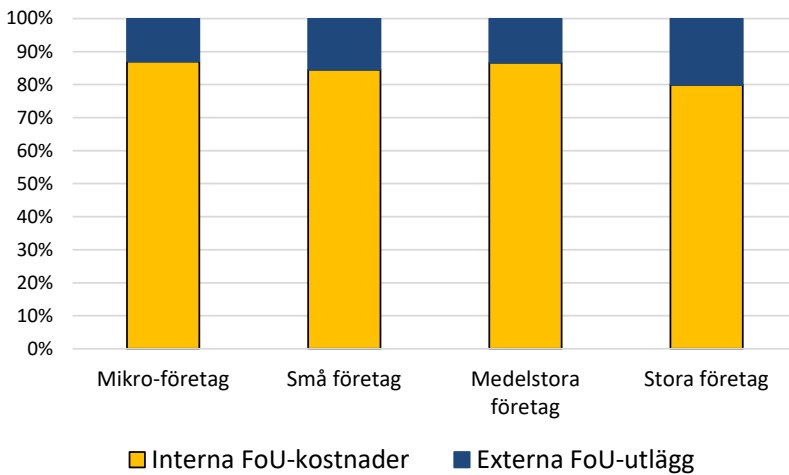
Figur 5.6 visar fördelningen av interna FoU-kostnader i genomsnitt för företag av olika storlek. Andelen arbetskraftskostnader är hög i samtliga grupper, men särskilt framträdande i mikroföretag, där arbetskraftskostnaderna utgör 69 procent. Denna andel sjunker något med ökad företagsstorlek och uppgår till 63 procent i stora företag. Skillnaden är inte dramatisk, men indikerar ändå att mindre företag i något större utsträckning än stora är personalintensiva i sin FoU-verksamhet.

Övriga interna kostnadsposter – såsom konsultkostnader samt rörelse- och investeringskostnader – varierar endast marginellt mellan storleksklasserna. Konsultkostnader utgör mellan 10 och 14 procent, medan övriga rörelsekostnader och investeringar utgör mellan 21 och 25 procent av de interna kostnaderna.

Sammanfattningsvis visar figur 5.5 och figur 5.6 att den övergripande strukturen är likartad mellan företag av olika storlek och att arbetskraftskostnader i genomsnitt utgör den största och mest stabila kostnadsposten i samtliga grupper.

Figur 5.5 FoU-kostnader för företag av olika storlek

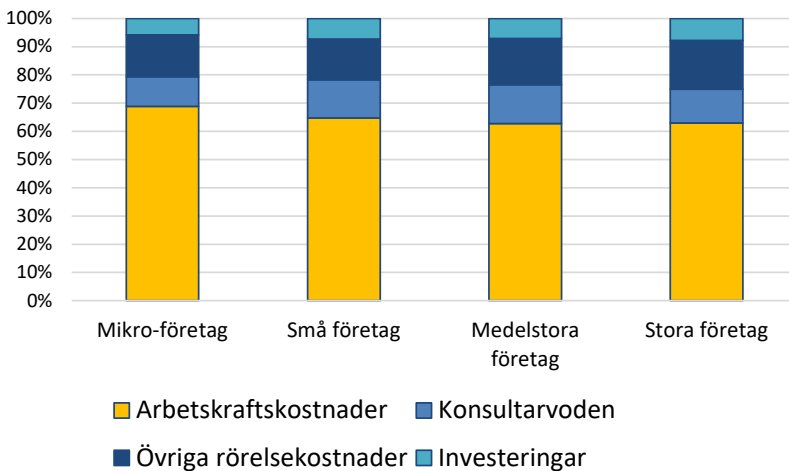
Genomsnittlig andel av FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

Figur 5.6 Interna FoU-kostnader för företag av olika storlek

Genomsnittlig andel av interna FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

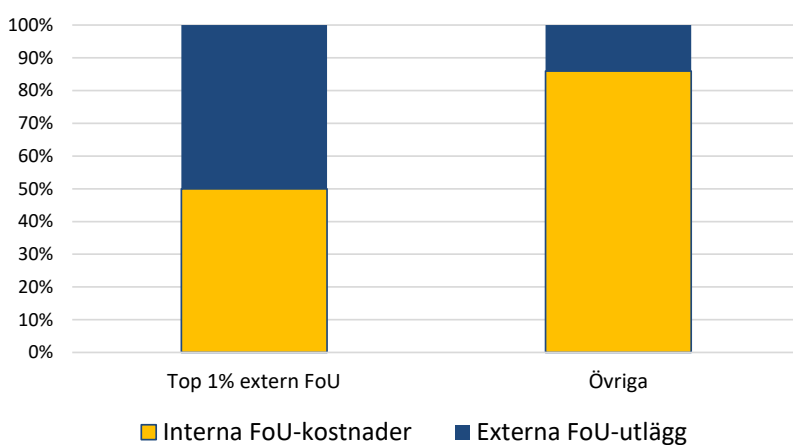
Att andelen total extern FoU av alla FoU-utgifter, som är 32 procent i figur 5.1, är betydligt högre än den genomsnittliga andelen av

extern FoU bland företag, som är 15 procent i figur 5.3, kan antyda att vissa företag har en mycket större andel extern FoU än snittet. I figur 5.7 och figur 5.8 visas fördelningen av FoU-kostnader för den procent av företagen som har störst andel extern FoU jämfört med genomsnittet bland övriga företag. Figur 5.7 visar att andelen extern FoU bland företag med stor extern FoU uppgår till cirka 50 procent. Detta skiljer sig stort från övriga företag, där den genomsnittliga andelen FoU uppgår till 14 procent.

Det är inte överraskande att företag med stor andel extern FoU har mer FoU än genomsnittet, även om skillnaden är stor. Mer intressant är att dessa företag skiljer sig åt även i fördelningen av interna FoU-kostnader. I figur 5.8 visas fördelningen av interna kostnader bland företagen med stor extern FoU jämfört med andra företag. Här framgår det att företag med stor extern FoU har en mindre andel arbetskraftskostnader och en högre andel övriga rörelsekostnader jämfört med andra företag.

Figur 5.7 FoU-kostnader för företag med stor extern FoU

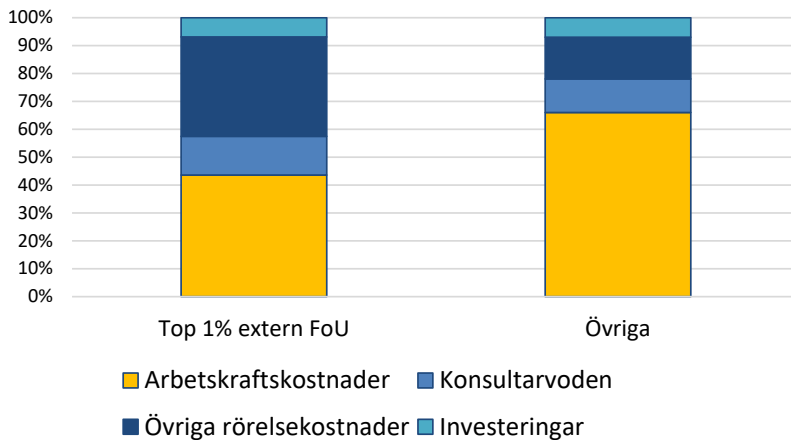
Genomsnittlig andel av FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

Figur 5.8 Internas FoU-kostnader för företag med stor extern FoU

Genomsnittlig andel av interna FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

Utöver skillnader mellan företag av olika storlek finns även variationer i kostnadsstrukturen mellan olika branscher. Figur 5.9 visar den genomsnittliga fördelningen av interna FoU-kostnader för företag inom samtliga branscher med FoU-företag. Här framgår att arbetskraftskostnader utgör den största kostnadsposten i nästan alla branscher, även om andelen varierar.

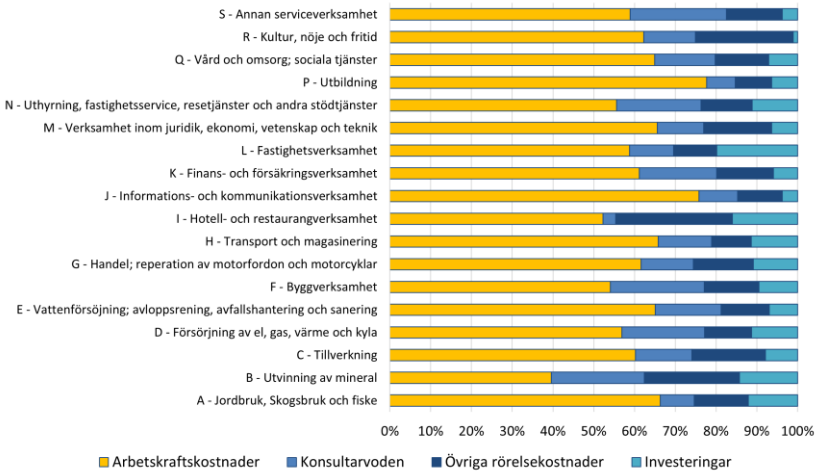
En viktig aspekt vid tolkningen av figur 5.9 är att vissa branscher omfattar ett relativt litet antal företag, vilket gör att resultaten där blir mer känsliga för enskilda företags kostnadsstruktur. För att ge en tydligare bild av situationen i de branscher som har flest FoU-företag redovisas dessa separat i figur 5.10.

Som framgår av figur 5.10 är arbetskraftskostnader dominerande även bland företag i de största branscherna. I tillverkningsindustrin, med 787 FoU-företag, uppgår andelen till 60 procent och inom handeln, med 200 FoU-företag, uppgår andelen till 62 procent. I informations- och kommunikationsverksamhet, med 679 företag, är andelen arbetskraftskostnader särskilt hög, hela 76 procent, vilket tyder på en stark personalintensitet i FoU-arbetet i denna bransch. I verksamheter inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik, med 1 062 FoU-företag, uppgår arbetskraftskostnaderna till 66 procent.

Sammanfattningsvis visar resultaten i figur 5.9 och figur 5.10 att arbetskraftskostnader utgör den största andelen av de interna FoU-kostnaderna i så gott som alla branscher, men det finns vissa skillnader i nivå mellan olika sektorer. Framför allt framstår informations- och kommunikationsbranschen som särskilt personalintensiv, medan tillverkning och handel har lägre andelar.

Figur 5.9 Internas FoU-kostnader för företag i olika branscher

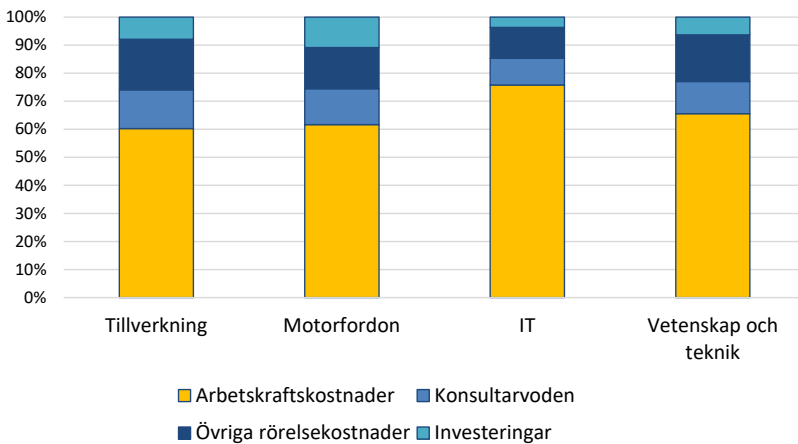
Genomsnittlig andel av interna FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

Figur 5.10 Internas FoU-kostnader för företag i vissa branscher

Genomsnittlig andel av interna FoU-kostnader



Källa: SCB:s FoU-undersökning 2023.

Externa FoU-utlägg

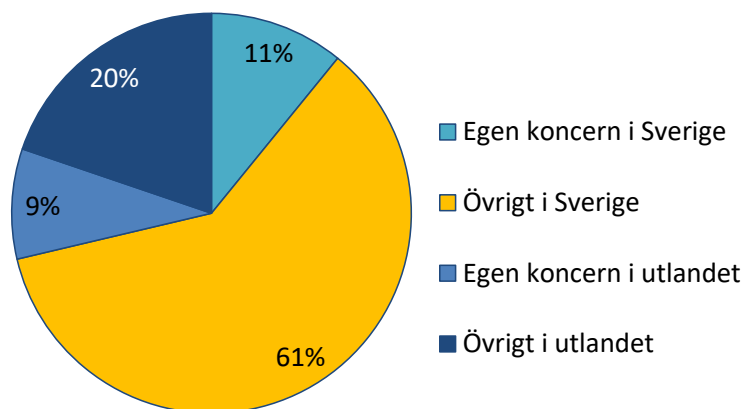
Utöver att analysera hur FoU-kostnader fördelar sig mellan interna och externa kostnader, och hur denna fördelning varierar mellan företag av olika storlek, är det också relevant att granska vad de externa FoU-utläggerna faktiskt avser.

Som visas i figur 5.11 går en betydande del av företagets externa FoU-utlägg till aktörer utanför Sveriges gränser. Av de externa utläggerna riktas 29 procent till utlandet, varav 9 procent inom den egna koncernen och 20 procent till övriga utländska aktörer. Endast 11 procent av externa FoU-utlägg sker inom den egna koncernen i Sverige. Den klart största andelen, 61 procent, går till andra externa aktörer i Sverige.

Att drygt en fjärdedel av de externa FoU-utläggerna sker utomlands väcker frågor om den geografiska avgränsningen av ett FoU-incitament. En central fråga är om utgifter som har uppkommit utanför Sverige ska omfattas av regelverket, särskilt om syftet med skatteincitamentet är att stimulera FoU-verksamhet och kunskapsuppbyggnad inom landets gränser. Samtidigt kan det vara så att vissa internationella utlägg, exempelvis inom den egna koncernen, är nära kopplade till företagets svenska verksamhet.

Figur 5.11 Externa FoU-utlägg hos företag

Genomsnittlig andel av FoU-utlägg

*Källa:* SCB och egna beräkningar.

Sammantaget visar resultaten att företagens FoU-kostnader igenomsnitt domineras av arbetskraftskostnader och vidare att de i hög grad består av interna FoU-kostnader. Samtidigt utgör externa FoU-utlägg en väsentlig andel av de totala FoU-kostnaderna, varav drygt en fjärdedel riktas till aktörer utanför Sverige.

5.7.3 Enbart utgifter för egen personal som arbetar inom EES bör omfattas

Bedömning

Underlaget för ett nytt skatteincitament bör avse utgifter för egna anställda som arbetar inom EES.

Utgifter för personal dominerar

Av propositionen som föregick den tidigare svenska regleringen om särskilt forskningsavdrag från 1974 framgår att den helt dominerande delen av företagens FoU-verksamhet bedrevs i Sverige och avsåg verk-

samhet inom företagen.¹⁰⁵ Inom den interna FoU-verksamheten utgjorde löner den största delen av kostnaderna. Personalkostnaderna uppgick, utom i ett par fall, till 60–80 procent av driftskostnaderna för FoU. Variationerna i kostnadsfördelningen var med få undantag inte större än ± 10 procent. Avskrivningar på byggnader utgjorde i samtliga fall mindre än tio procent av de totala FoU-kostnaderna och i regel inte mer än drygt fem procent.^{106,107}

Som redan framgått bekräftar aktuella undersökningar från SCB till stor del den historiska bilden av utgiftsstrukturen. Även bland dagens företag är kostnader för anställd personal den helt dominerande utgiften vid FoU-verksamhet. Kostnaden för intern FoU uppgår i genomsnitt till cirka 85 procent av ett företags totala FoU-kostnader.^{108,109} Andra slags utgifter är relativt små i jämförelse.

I framtiden skulle kostnadsfördelningen kunna komma att ändras på grund av den tekniska utvecklingen. Som det ser ut nu bör dock detta problem inte överdrivas. De företagsrepresentanter som utredningen har intervjuat tror inte att utvecklingen på AI-området kommer att leda till någon väsentlig förändring i fråga om sammansättningen av företagets FoU-utgifter. Att utforma ett skatteincitament utifrån en högst osäker uppskattning av hur en sådan kostnadsfördelning kan se ut framöver framstår vidare som svårt och riskerar att bli fel. Skulle fördelningen framöver förskjutas från arbetskraftskostnader till annat kan regelverket ses över då.

¹⁰⁵ Prop. 1973:126 s. 10 f. Orsaken till att FoU i huvudsak bedrevs inom landet var dels konkurrensskäl, dels att produkt- och processutvecklingen måste bedrivas i nära anslutning till produktionen.

¹⁰⁶ Till grund för propositionen låg bl.a. en undersökning av Riksskatteverket (RSV), som hade inhämtat synpunkter från företag inom olika branscher om och hur FoU-arbete borde stimuleras, vilket hade kompletterats med uppgifter från SCB.

¹⁰⁷ För år 1969 var (enligt SCB) industrins totala kostnad för FoU 1 129 miljoner kronor, varav 45 miljoner kronor var FoU-arbete som hade utförts av annan aktör medan kostnaderna för köp av licenser, patent, royalties och ”know-how” uppgick till 97 miljoner kronor (varav 81 miljoner kronor avsåg transaktioner med utlandet). Intäkterna från försälda licenser etc. uppgick till 93 miljoner kronor, varav 80 miljoner avsåg utlandet.

¹⁰⁸ I sammanhanget förtjänar dock att påpekas att när SCB använder sig av begreppet intern FoU inbegriper det FoU som företaget utför med inhyrda konsulter, om beställaren leder eller är inblandad i konsulternas arbete. SCB skiljer på intern FoU och ”utlagd” FoU, som definieras som FoU som utförs av andra, i Sverige eller utomlands. Kostnader för konsulter och annan inhyrd personal ingår i utlagd FoU om arbetet sker utan beställarens inblandning. Annars räknas det alltså som egen FoU.

¹⁰⁹ Enligt SCB räknas även FoU som sker på beställning av någon annan som egen FoU, vilket förefaller öppna för att samma FoU räknas två gånger; både hos beställaren och hos utföraren.

Problem med att inkludera inköpt FoU

I underlaget för ett nytt skatteincitament skulle man, utöver kostnader för egen personal, kunna tillåta inköp av FoU-tjänster. Om inköp av tjänster ska ingå kan behövas regler för att motverka missbruk. Vid införandet av den tillfälliga skattereduktionen för inventarier förutsågs risker för missbruk mellan företag i intressegemenskap, vilket hanterades genom att utesluta skattereduktion när förvärv skett mellan ”personer inom en intressegemenskap”. I 3 § lagen (2021:931) om skattereduktion för investeringar i inventarier som anskaffas år 2021 definierades vad som avsågs med personer i intressegemenskap och i 7 § första stycket punkt 4 framgick att sådana utgifter för inventarier skulle uteslutas från underlaget.¹¹⁰ Enligt regeringen var alternativet till en långtgående definition av intressegemenskap att helt vägra skattereduktion vid förvärv av inventarier som tidigare använts för stadigvarande bruk. Regeringen avvisade dock en sådan lösning.

Dessutom förutsätter det regler som förhindrar att säljarbolaget får skattelättnad för samma arbete som köparbolaget. Det framstår som svårt att kontrollera i praktiken och därmed svårt att förhindra.

Enligt utredningens mening är värdet av att låta även andra slags utgifter än utgifter för egen personal ingå i underlaget för ett skatteincitament begränsat mot bakgrund av kostnadsstrukturen, samtidigt som sådana utgifter till sin natur är svårare att kontrollera. Uppgifter om ett företags kostnader för egen personal framstår som jämförelsevis lätta för Skatteverket att kontrollera, i vart fall jämfört med fakturor som avser inköp av tjänster utomlands.

Mot denna bakgrund anser utredningen att utgifter för egen personal, närmare bestämt för anställda som i viss omfattning arbetar med FoU, är ett lämpligt underlag för ett nytt skatteincitament. Det innebär att varken inköp av FoU eller kostnader för konsulter som arbetar inom företaget omfattas.

Geografisk avgränsning

Av utredningens direktiv framgår att flera länder i EU och OECD på senare tid har höjt sina ambitioner när det gäller FoU och att det därför är viktigt med ett nytt skatteincitament för att inte Sverige

¹¹⁰ Jfr prop. 2020/21:207 s. 35 f.

ska riskera att gå miste om investeringar i sådan verksamhet. Tanken är att goda förutsättningar för ökade investeringar i FoU kan skapa tillväxt och arbete här.

Redan av denna anledning framstår det som ändamålsenligt att avgränsa ett nytt skatteincitament till arbete som utförs i Sverige. Med en sådan avgränsning skulle bara de företag som bedriver sin verksamhet i Sverige med FoU-personal som arbetar här kunna ta del av incitamentet. Företag som bedriver sin verksamhet i Sverige, men som har sin FoU-personal utomlands, skulle däremot inte kunna göra det. En sådan lösning innebär att företaget med personal utomlands skulle behandlas sämre än företaget med personal i Sverige, trots att båda företagen bedriver sin verksamhet här. Denna olikbehandling skulle med största sannolikhet inte kunna rättfärdigas ur ett EU-rättsligt perspektiv, vilket innebär att avgränsningen troligen skulle strida mot etableringsfriheten.¹¹¹ Det är därför inte lämpligt att avgränsa ett nytt skatteincitament till arbete inom Sverige.

Om man däremot avgränsar incitamentet till arbete inom EES riskerar incitamentet inte att komma i konflikt med EU-rätten. En sådan avgränsning är bättre än att inte ha någon avgränsning alls, inte minst mot bakgrund av att arbetet då i alla fall kommer att bedrivas inom samma ekonomiska gemenskap som Sverige, dessutom med större kontrollmöjligheter än om arbetet hade utförts i någon annan del av världen.

Utredningen bedömer därför att det bör införas en geografisk avgränsning för det nya incitamentet som innebär att arbetet måste utföras inom EES. Problemet med att incitamentet då kan träffa FoU-arbete utanför Sveriges gränser ska inte överdrivas eftersom företag med verksamhet här oftast lär ha personal som arbetar i utlandet anställd i ett koncernföretag där.

¹¹¹ Se bl.a. EU-domstolens avgörande i mål C-39/04 *Laboratoires Fournier*, som gällde en fransk skattereduktion för forskning som var avgränsad till utgifter i Frankrike.

5.8 Överväganden när det gäller val av modell

Bedömning

Ett nytt skatteincitament i form av ett förhöjt kostnadsavdrag eller en återbetalningsbar skattereduktion tjänar båda sitt syfte. Utredningen anser att det inte finns skäl att förorda den ena modellen före den andra.

5.8.1 Allmänt

Enligt direktiven ska utredningen föreslå ett skatteincitament som i första hand utgår från företagets FoU-utgifter och som innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt. Incitamentet ska utformas på ett sådant sätt att dess inverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt lagen om tilläggsskatt begränsas, t.ex. genom att inkludera en möjlighet för företag att få utbetalt den del av en ned-sättning som företaget inte kan tillgodoräkna sig. Incitamentet ska också möjliggöra en effektiv skattekontroll samt vara förenligt med EU-rätten och Sveriges internationella åtaganden på skatteområdet i övrigt. Utredningen tolkar direktiven som att regeringen önskar ett förslag som visar hur man i svensk rätt kan utforma ett skatteincitament för FoU som innebär en rätt till reduktion av ett företags inkomstskatt kombinerat med en möjlighet till utbetalning av ett skattetillgodohavande i enlighet med reglerna om tilläggsskatt.

Det finns dock flera skäl som talar för att det, i vart fall i vissa avseenden, kan vara bättre att införa ett förhöjt kostnadsavdrag, dvs. ett avdrag som överstiger de faktiska kostnaderna för viss FoU med en viss procentsats, utan någon rätt till utbetalning och utan direkt koppling till reglerna om tilläggsskatt. Nedan redovisas därför vilka för- och nackdelar som finns med ett förhöjt kostnadsavdrag i förhållande till en återbetalningsbar skattereduktion.

5.8.2 Fördelar med ett förhöjt kostnadsavdrag jämfört med en återbetalningsbar skattereduktion

Som just nämnts finns det flera fördelar med ett förhöjt kostnadsavdrag i förhållande till en utbetalningsbar skattereduktion. En av dessa fördelar är enkelhet.¹¹² Ett förhöjt kostnadsavdrag kräver, till skillnad från en återbetalningsbar skattereduktion, inte någon omfattande ny reglering eller särskilda kontrollsystem för att förhindra missbruk. Ett förhöjt kostnadsavdrag kan med relativ lätthet infogas i det befintliga inkomstskattesystemet utan några större ändringar eller tillägg. Avdraget som sådant och förfarandet vid avdrag är också lätt att förstå även för mindre företag. Avdraget blir också relativt enkelt att kontrollera för Skatteverket utan några behov av nya och delvis annorlunda kontrollmetoder än i dag. Utöver detta krävs inte några omfattande anpassningar av it-system eller organisatoriska förändringar hos Skatteverket.

En annan fördel med ett förhöjt kostnadsavdrag är att riskerna för missbruk och bedrägerier blir betydligt lägre än vid en återbetalningsbar skattereduktion. Att dessa risker är lägre beror främst på att outnyttjade belopp inte kommer att kunna betalas ut. Erfarenheter från andra länder visar att system med utbetalningsbara skatteincitament lockar till sig oseriösa aktörer med stora felaktiga utbetalningar som följd.

Den direkta kopplingen mellan skatteincitamentet och företagets vinst kan också ses som en fördel, eftersom en sådan koppling kan främja en mer effektiv resursallokering då stödet riktas till företag med bärkraftiga FoU-investeringar. På så sätt minskar risken för att skattelättnader går till projekt med en låg genomförandeförmåga eller svag framtida avkastning. För staten blir skatteutgiften lägre eftersom stödet i hög grad betalas ut när företag faktiskt genererar överskott. Det innebär att stödet, med samma statsfinansiella kostnad, kan göras mer omfattande än ett stöd som är utformat som en återbetalningsbar skattereduktion. Detta är inte bara bra för företag som utnyttjar stödet utan även sett i ett internationellt perspektiv, där en hög procentsats sänder en tydlig signal som kan få företag att göra sina nya investeringar i Sverige.

¹¹² Utredningen bortser här från att definitionerna av FoU i sig kan göra reglerna mycket svårtillämpade. Detta problem gäller dock till lika stor del vid en återbetalningsbar skattereduktion och beaktas därför inte vidare vid jämförelsen av de båda förslagen.

Ett förhöjt avdrag, som alltså främst kommer lönsamma företag till del, kan också ses som ett komplement till det takbegränsade men direkt likviditetsförstärkande FoU-avdraget för arbetsgivaravgifter. FoU-avdraget gynnar främst små och medelstora företag. För stora industriföretag som bedriver omfattande FoU får detta avdrag i praktiken en liten betydelse eftersom det inte påverkar deras marginalkostnad över en viss nivå och eftersom avdraget är relativt blygsamt till sin storlek vid en jämförelse med motsvarande skattelättnader i andra OECD-länder. I detta avseende skulle därför ett förhöjt kostnadsavdrag kunna fungera som ett komplement. Genom att införa ett förhöjt kostnadsavdrag vid sidan av FoU-avdraget skapas ett heltäckande system som främjar FoU i olika faser och företag av olika storlek, vilket bidrar till att stärka innovationsförmågan i hela näringslivet. En kombination av två skatteincitament innebär också en mer kostnadseffektiv användning av offentliga medel, där stöd ges till företag när och där det har störst potential att generera värdefulla FoU-investeringar.

5.8.3 Nackdelar med ett förhöjt kostnadsavdrag jämfört med en återbetalningsbar skattereduktion

Det finns också flera nackdelar med ett förhöjt kostnadsavdrag i förhållande till en utbetalningsbar skattereduktion.

En sådan nackdel är att den direkta kopplingen till vinst – vilket som nämnts ovan i och för sig även kan ses som en fördel – innebär att företag som befinner sig i en uppstartsfas eller med många förväntade år av underskott riskerar att helt eller delvis exkluderas från stödet, trots att dessa företag ofta bedriver mycket innovativ FoU-verksamhet. Detta kan leda till att etablerade och lönsamma företag med omfattande FoU-verksamhet relativt sett gynnas mer än unga och snabbväxande företag, särskilt inom sektorer där lönsamheten är osäker och ligger långt fram i tiden, t.ex. inom sektorer där det bedrivs teknik- och läkemedelsutveckling. Dessa nackdelar för företag i uppstartsfas kan i viss mån kompenseras med andra skatteincitament, bl.a. FoU-avdraget, som även träffar företag som går med underskott, samt de särskilda bestämmelserna om personaloptioner i 11 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), vilka är tänkta att underlätta för unga företag som saknar tillräcklig tillgång till kapital att rekrytera och behålla personer som är viktiga för att företaget ska

kunna växa.¹¹³ Även om företagen i viss mån kan kompenseras av dessa regler blir effekten för dem mer gynnsam med en återbetalningsbar skattereduktion.

En annan nackdel med ett förhöjt kostnadsavdrag är att det påverkar företagens ränteavdragsutrymme genom att sänka EBITDA. Den faktiska skattelättnaden för vissa företag minskar på grund av att utrymmet för ränteavdrag reduceras, vilket kan få betydelse för företag med stor skuldfinansiering och negativa räntenetton. Effekten riskerar också att snedvrider företagens val av finansiering. Samtidigt visar utredningens beräkningar att den direkta skatteeffekten för de företag som berörs uppgår till relativt begränsade belopp och även att det rör sig om ett förhållandevis litet antal företag. EBITDA-regeln bör dessutom sannolikt ha störst betydelse för företag inom finans- och fastighetssektorn, där det bedrivs en förhållandevis liten andel FoU, vilket talar för att denna nackdel sammantaget skulle få begränsad betydelse i praktiken.

En annan nackdel med ett förhöjt kostnadsavdrag är att vissa företag måste betala mer tilläggsskatt än vad de hade behövt göra med en återbetalningsbar skattereduktion. Här ska dock framhållas att de flesta företag inte berörs av tilläggsskattebestämmelserna över huvud taget eftersom de inte tillhör en koncern med en årlig omsättning som överstiger 750 miljoner euro. Bland de företag som ändå berörs är det endast ett fåtal som kommer att behöva betala tilläggsskatt. Bara om den resulterande effektiva medelskattesatsen understiger 15 procent utlöses en sådan skyldighet. Hur mycket detta begränsar skatteincitamentets effekt beror vidare i hög grad på hur stora substansavdrag företagen kan göra. Företag med faktisk verksamhet och anställda i Sverige bedöms ha goda möjligheter att göra stora sådana avdrag, vilket leder till minskad tilläggsskatt. Om företagen inte kan göra substansavdrag uppstår inget incitament att investera i FoU när den effektiva medelskattesatsen är 15 procent eller lägre eftersom mer skattelättnad leder till en motsvarande tilläggsskatt. Även sådana företag får dock en skattelättnad ned till nivån där den effektiva medelskattesatsen är 15 procent. I sammanhanget bör också noteras att regelsystemet för global minimibeskattnings fortfarande är under utveckling och att det kan ske förändringar framöver när det gäller vilka skattelättnader som ska behandlas förmånligt. Som

¹¹³ Se bl.a. *Utvidgade regler om lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall* (Fi2020/04527) s. 12.

exempel kan nämnas att OECD överväger ändringar när det gäller behandlingen av substansbaserade icke-återbetalningsbara skattereduktioner.¹¹⁴ Om hanteringen av ett förhöjt kostnadsavdrag för FoU-utgifter skulle bli mer förmånlig än tidigare är det inte säkert att utredningens förslag om ett förhöjt kostnadsavdrag leder till mer tilläggsskatt jämfört med förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion. Betydelsen av förslagets effekter på tilläggsskatten bör därför beaktas med viss försiktighet.

En ytterligare nackdel med ett förhöjt kostnadsavdrag är att många länder inom OECD redan har infört system med återbetalningsbara skattereduktioner, vilket innebär att dessa system är kända av de stora multinationella företagen. Om ett sådant företag står inför ett val att göra nya investeringar i ett av flera olika länder kan det för svensk del vara en nackdel att ha ett helt annat system, inte bara för att det svenska systemet inte är direkt jämförbart med de utländska, utan även för att det är okänt hur ett sådant system fungerar i praktiken. Samtidigt kan konstateras att det finns stora skillnader mellan utländska återbetalningsbara skattereduktioner. Utöver dessa skillnader har de utländska systemen också genomgått stora förändringar på senare tid, vilket gör att jämförelser systemen sinsemellan blir minst lika svåra som jämförelser mellan ett sådant system och ett förhöjt kostnadsavdrag.

5.8.4 Slutsats i fråga om val av modell

Slutsatsen av det ovanstående är som sagt att en modell med ett förhöjt kostnadsavdrag både har för- och nackdelar jämfört med en modell i form av en återbetalningsbar skattereduktion. Vilken modell som är bäst går inte att säga eftersom detta ytterst är en bedömning som ligger utanför utredningens uppdrag. Utredningen vill därför inte framhålla en av modellerna före den andra. Helt klart är ändå att båda modellerna lämpar sig väl för ett nytt skatteincitament för FoU. I de följande kapitlen lämnar utredningen därför två alternativa förslag. I kapitel 6 presenteras en modell med ett förhöjt kostnadsavdrag (alternativ 1) och i kapitel 7 en modell med en återbetalningsbar skattereduktion (alternativ 2).

¹¹⁴ Jfr G7 Statement on Global Minimum Tax från juni 2025.

6 Ett nytt skatteincitament (alternativ 1)

6.1 Ett nytt skatteincitament i form av ett förhöjt kostnadsavdrag

6.1.1 Ett förhöjt kostnadsavdrag

Förslag

Det ska införas ett nytt skatteincitament i form av ett förhöjt kostnadsavdrag i inkomstslaget näringsverksamhet.

Det finns både för- och nackdelar med ett skatteincitament i form av ett förhöjt kostnadsavdrag i jämförelse med ett incitament i form av en återbetalningsbar skattereduktion. Även om det finns vissa skillnader när det gäller träffbild framstår båda modellerna som ändamålsenliga. Av avsnitt 5.8 framgår att utredningen inte vill framhålla en av dessa modeller framför den andra och att utredningen därför väljer att presentera två alternativa förslag.

I detta kapitel föreslår utredningen att det ska införas ett nytt skatteincitament i form av ett förhöjt kostnadsavdrag. I det följande beskrivs hur ett sådant system skulle kunna se ut. I 1 kap. finns författningsförslag. I 9 kap. finns en författningskommentar.

Ett förhöjt kostnadsavdrag är som tidigare nämnts ett avdrag utöver de faktiska kostnaderna, där avdragets storlek bestäms som en viss procent av de faktiska kostnaderna (eng. super-deduction). Om ett förhöjt kostnadsavdrag uppgår till exempelvis 200 procent får ett företag som har en faktisk utgift om 100 göra avdrag dels för utgiften om 100 som sådan, dels med ytterligare 200 (200 procent av 100), dvs. totalt med 300. När det i det följande talas om ett förhöjt kostnadsavdrag är det alltså det ytterligare avdraget utöver det ”vanliga” av-

draget som avses. Förhöjda kostnadsavdrag finns i andra länder, bl.a. i Danmark, och har även funnits i Sverige under åren 1973–1983, se vidare lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag och avsnitt 5.4.3.

Om ett företag går med förlust kommer ett förhöjt kostnadsavdrag inte att ge någon omedelbar effekt. Tanken är dock att ett underskott till följd av ett sådant avdrag ska behandlas som ett vanligt underskott och kunna rullas vidare framåt i tiden för att utnyttjas den dag företaget går med vinst. Effekten av avdraget kommer alltså i dessa fall först senare.

När det gäller var en regel om förhöjt kostnadsavdrag bör införas noteras följande. I 16 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns särskilda regler om avdrag för utgifter vid FoU. En bestämmelse om ett förhöjt kostnadsavdrag skulle kunna införas i ett nytt stycke sist i denna bestämmelse. Bestämmelsen i 16 kap. 9 § har dock ett annat tillämpningsområde än vad som föreslås gälla för det förhöjda kostnadsavdraget. Dessutom är 16 kap. 9 § IL en bestämmelse som utvidgar avdragsrätten jämfört med vad som gäller enligt huvudregeln för avdrag i näringsverksamhet i 16 kap. 1 § IL. Vidare kan konstateras att enligt 16 kap. 9 § IL *ska* utgifter dras av, medan det förhöjda kostnadsavdraget föreslås vara fakultativt. Sammantaget passar det därför mindre bra med en regel om ett förhöjt kostnadsavdrag sist i den paragrafen. Utredningen föreslår därför att förhöjt kostnadsavdrag ska regleras i en ny paragraf, 16 kap. 9 a § IL. Ett alternativ vore en ny paragraf sist i kapitlet under en ny rubrik. I så fall kommer dock regler om avdrag vid FoU att vara utspridda i kapitlet. En sådan ordning framstår som mindre ändamålsenlig.

6.1.2 Underlag för förhöjt kostnadsavdrag

Förslag

Underlag vid beräkning av det förhöjda kostnadsavdraget ska vara utgifter för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete till personer som arbetar med forskning eller utveckling. Arbetet ska utföras i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Utredningen har i avsnitt 5.7.3 bedömt att årets lönekostnader för anställda som har arbetat med FoU är ett lämpligt underlag för ett nytt skatteincitament för FoU. Utredningen föreslår i enlighet med det som sägs där att underlaget för det förhöjda kostnadsavdraget ska vara begränsat till just sådana lönekostnader.

Med lönekostnader avses kostnader för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. För att reglerna ska vara lätta att tillämpa bör dessa begrepp överensstämja med motsvarande begrepp i socialavgiftslagen (2000:980). Eftersom begreppen även är desamma som används i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling (lagen om FoU-avdrag) innebär detta att underlaget för det förhöjda kostnadsavdraget många gånger kommer att överensstämja med underlaget för FoU-avdrag.

I avsnitt 5.7.3 har utredningen gjort bedömningen att det på grund av EU-rätten inte är möjligt att avgränsa underlaget till arbete som utförs i Sverige, men att det i stället är både möjligt och lämpligt att avgränsa underlaget till arbete som utförs i en stat inom EES. Utredningen föreslår i enlighet med det en sådan avgränsning.

6.1.3 Definitionen av forskning och utveckling samt omfattningen av arbetet

Förslag

Med forskning och utveckling ska avses sådan forskning eller utveckling som anges i 3 och 4 §§ lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.

Kravet på omfattningen av arbetet ska vara detsamma som i 7 § samma lag. Bedömningen av arbetets omfattning ska göras varje kalendermånad för sig.

För att underlätta administrationen och öka förutsebarheten för både Skatteverket och företagen bör definitionerna av forskning och utveckling vara desamma som i 3 och 4 §§ lagen om FoU-avdrag. Utredningen har i sitt delbetänkande föreslagit att dessa definitioner ska förenklas. Oavsett om så sker bör det inte införas ytterligare en defini-

tion av FoU. Inte något företag eller någon organisation som utredningen har talat med har ansett att det vore bra med olika definitioner för olika skatteincitament, även om den nuvarande definitionen vållar vissa problem.

När det gäller arbetstidskravet föreskrivs i 7 § lagen om FoU-avdrag att avdrag bara får göras om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst hälften och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid. Om det villkoret inte är uppfyllt får avdrag ändå göras om avdraget hade fått göras under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna, dock inte om orsaken är att personen har fått ändrade arbetsuppgifter. Bedömningen av om en person har arbetat med forskning eller utveckling enligt 7 § görs alltså per person och per kalendermånad. Enligt utredningen bör detta inte skapa några problem när bedömningen i stället ska göras för ett helt beskattningsår. Utgifter för lön m.m. får i dessa fall bara räknas med i underlaget de kalendermånader då den anställda uppfyller kraven i 7 §. Det innebär att en arbetsgivare som har en anställd som uppfyller villkoren i 7 § under exempelvis fem av beskattningsårets tolv månader får, om övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda, göra ett förhöjt kostnadsavdrag på ett underlag som uppgår till den anställdes lönekostnader dessa fem månader.

Utredningen har i sitt delbetänkande föreslagit att kravet på 15 timmars arbete i månaden ska slopas och att definitionerna av forskning och utveckling ska förenklas. Om dessa ändringsförslag genomförs kommer alltså bedömningarna ovan att göras lättare. De företag och organisationer som utredningen har haft kontakt med under arbetet med detta betänkande har samfällt ställt sig positiva till förslagen i delbetänkandet. Flera har fört fram att det är avgörande att definitionen av FoU förenklas, gärna ytterligare, och att detta är minst lika viktigt som att införa ett nytt skatteincitament. Reglerna behöver vara förutsebara och lätta att tillämpa, både för Skatteverket och företagen.

6.1.4 Vilka som får utnyttja det förhöjda kostnadsavdraget

Bedömning

Det förhöjda kostnadsavdraget ska gälla för alla som bedriver näringsverksamhet, dvs. både för fysiska och juridiska personer oavsett företagsform. Någon regel som utesluter vissa företagsformer behöver därför inte införas.

Av avsnitt 5.4.1 framgår att utredningen anser att ett nytt incitament inte bör riktas mot någon särskild grupp av företag utan vara tillgängligt för alla som i sin näringsverksamhet har kostnader för personal som arbetar med FoU. Det är också vad som följer av utredningens direktiv. Med företag avses alltså i detta sammanhang inte bara aktiebolag utan även deras fasta driftställen utomlands samt t.ex. handelsbolag, utländska juridiska personer som har ett fast driftställe i Sverige samt fysiska personer som bedriver näringsverksamhet här. Utöver fördelen med att avdraget är neutralt i förhållande till företagsform riskerar det föreslagna regelverket inte att komma i konflikt med EU-rätten (se avsnitt 5.6).

Utredningen anser alltså att det förhöjda avdraget ska gälla alla som bedriver näringsverksamhet. Någon regel som utesluter vissa företagsformer behöver därför inte införas. Eftersom underlaget är begränsat till utgifter för personal som arbetar med FoU kommer det ändå att uppstå en naturlig begränsning till vissa företagsformer. Det är en ofrånkomlig följd av hur underlaget har avgränsats och kan inte ses som ett missgynnande av vissa företag. Motsvarande begränsningar gäller även för FoU-avdraget.

6.1.5 Avdragets storlek

Förslag

Det förhöjda avdraget ska uppgå till 200 procent av utgiftsunderlaget. Avdraget ska vara frivilligt.

Vid bestämmandet av avdragets storlek har utredningen beaktat ett antal olika faktorer. För det första måste avdraget vara tillräckligt kraftfullt för att det ska få någon påtaglig effekt när det gäller investeringar i FoU. Det bör också vara av sådan storlek att även större företag kan utnyttja det. Om avdraget blir för litet, samtidigt som det är komplicerat och oförutsebart, finns det en risk att många företag kommer att avstå från att utnyttja det, även om det skulle ge viss nytta på marginalen. Det är också viktigt att avdraget är tillräckligt kraftfullt i jämförelse med andra länders skatteincitament. Det får gärna sända ut en signal som visar att det är lönsamt att göra nya eller ökade investeringar i Sverige. Även om det inte främst är ett lands olika skatteincitament som styr var internationella koncerner väljer att göra sin nästa investering kan ett kraftfullt incitament vara det som får vågen att tippa över till Sveriges fördel, särskilt om skatteincitamentet också är enkelt att förstå och att administrera. Om avdraget å andra sidan blir för generöst riskerar man att dödviktseffekterna blir större och att effektiviteten minskar. Vid en viss nivå på avdraget kan det då vara mer ändamålsenligt att stimulera FoU-verksamhet på annat sätt. I detta avseende måste man också beakta att ju större avdrag, desto fler koncerner som måste betala tilläggsskatt. Dessutom leder större kostnadsavdrag till att företag med negativa räntenetton får sina avdragsunderlag sänkta enligt de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna (se avsnitt 6.1.8). Man måste vidare väga av kostnadsavdragets storlek mot den statsfinansiella kostnaden.

Under utredningens gång har dessa frågor diskuterats ingående. Utredningen har också beräknat vad ett skatteincitament på olika nivåer skulle kosta och hur företag som träffas av tilläggsskattesystemet skulle påverkas. Nedan presenteras resultaten från dessa beräkningar. Utgångspunkterna för beräkningarna presenteras i bilaga 2 till betänkandet och en mer utförlig analys av konsekvenserna av ett förhöjt kostnadsavdrag presenteras i kapitel 8.

Av tabell 6.1 framgår att den totala skattelättnaden för företagen ökar med ett förhöjt kostnadsavdrag, men i allt lägre takt ju större kostnadsavdraget är. Detta beror på att allt färre företag antas ha kvar ett överskott av näringsverksamheten som kan reduceras. Av tabell 6.2 framgår att även tilläggsskatten ökar med kostnadsavdragets storlek. Samtidigt framgår att den genomsnittliga skattelättnaden generellt, i takt med en höjning av kostnadsavdraget, kommer att öka mer för företag som betalar tilläggsskatt än för företag i allmänhet, trots den ökade tilläggsskatten. Tabell 6.3 beskriver hur de offentligfinansiella effekterna beror av det förhöjda kostnadsavdragets storlek.

Tabell 6.1 Effekter för företagen vid ett förhöjt kostnadsavdrag

Miljoner kronor

Förhöjt kostnadsavdrag	50 %	100 %	150 %	200 %	250 %	300 %
Genomsnittlig skattelättnad	1,77	3,23	4,22	5,14	5,98	6,78
Antal företag med kvarstående överskott	1 885	1 542	1 346	1 218	1 130	1 069

Anm.: Antalet FoU-företag i Sverige bedöms uppgå till 4 054. Genomsnittlig skattelättnad inkluderar endast företag med ett överskott att reducera före avdraget. Antalet sådana företag bedöms uppgå till 2 501. Alla belopp är beräknade utifrån 2027 års priser och volymer utan hänsyn till brutna räkenskapsår.

Källa: SCB och egna beräkningar.

Tabell 6.2 Effekter för tilläggsskatt vid ett förhöjt kostnadsavdrag

Miljoner kronor

Förhöjt kostnadsavdrag	50 %	100 %	150 %	200 %	250 %	300 %
Genomsnittlig tilläggsskatt	2,61	6,79	17,09	31,39	38,90	44,23
Genomsnittlig skattelättnad efter tilläggsskatt	9,28	20,03	57,14	64,36	68,70	88,86
Antal koncerner med tilläggsskatt	8	9	12	13	14	16

Anm.: Genomsnittlig tilläggsskatt och genomsnittlig skattelättnad efter tilläggsskatt inkluderar endast koncerner med tilläggsskatt. Alla belopp är beräknade utifrån 2027 års priser och volymer utan hänsyn till brutna räkenskapsår.

Källa: SCB och egna beräkningar.

Tabell 6.3 Offentligfinansiella effekter vid ett förhöjt kostnadsavdrag

Miljarder kronor

Kostnadsavdrag	50 %	100 %	150 %	200 %	250 %	300 %
Offentligfinansiell bruttoeffekt	-2,95	-5,35	-6,97	-8,46	-9,82	-11,10
Offentligfinansiell nettoeffekt	-2,89	-5,26	-6,78	-8,14	-9,39	-10,54

Anm.: Vid beräkningen av den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten antas att endast 50% av företag med ett kvalificerat underlag för FoU som överstiger underlaget för FoU-avdraget använder det större underlaget. Alla belopp är beräknade utifrån 2027 års priser och volymer utan hänsyn till brutna räkenskapsår.

Källa: SCB och egna beräkningar.

Efter att ha beaktat dessa beräkningar och efter att ha vägt samman övriga ovan angivna faktorer har utredningen slutligt stannat för att det förhöjda kostnadsavdraget bör uppgå till 200 procent. Det innebär att lönekostnader för FoU-personal får dras av med totalt 300 procent, vilket för företag som betalar bolagsskatt motsvarar en skattelättnad om 41,2 procent av dessa lönekostnader.

I detta sammanhang bör också nämnas att ett förhöjt kostnadsavdrag bör vara frivilligt – inte bara för att det förhöjda avdraget är ett skattemässigt avdrag utan koppling till redovisningen, utan också för att det inte alltid kommer att stå helt klart för ett företag om villkoren för avdraget är uppfyllda. Ett avdragsyrkande som senare visar sig felaktigt kan bl.a. leda till skattetillägg. Det kan också vara så att vissa företag av olika anledningar anser att fördelen med ett förhöjt kostnadsavdrag motverkas av andra regler, t.ex. reglerna om tilläggs-skatt, i så stor utsträckning att fördelen försvinner. Att företag vid sådana förhållanden skulle vara tvingade att göra avdraget framstår inte som lämpligt.

6.1.6 Negativa räntenetton

Bedömning

Till följd av de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna kan effekten av ett förhöjt kostnadsavdrag minska för företag med negativa räntenetton. Det går inte, och är inte heller nödvändigt, att införa regler som motverkar detta.

Bakgrund

I Sverige infördes 2019 en generell begränsning av ränteavdrag i form av en regel baserad på resultatmättet EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization). Förslaget föranleddes bl.a. av Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden) samt OECD:s rekommendationer mot skattebaserodering och vinstförflyttning (BEPS) avseende ränteavdragsbegränsningar (åtgärd 4).¹

Direktivet mot skatteundandraganden innebär att medlemsstaterna samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärds punkter i BEPS, däribland åtgärd 4 om ränteavdragsbegränsningar. Direktivets artikel 4 syftar till att motverka skatteplanering med ränteavdrag och ansluter i huvudsak till BEPS-rekommendationerna.² Av punkt 1 framgår att den del av den skattskyldiges avdragsgilla lånekostnader som överstiger den skattskyldiges skattepliktiga ränteintäkter ska vara avdragsgilla under den beskattningsperiod då de uppkommer med upp till 30 procent av den skattskyldiges vinst före räntor, skatt, av- och nedskrivningar (EBITDA). I punkt 2 anges att EBITDA ska beräknas genom att man till de bolagsskattepliktiga inkomsterna i den skattskyldiges medlemsstat lägger tillbaka de skattejusterade beloppen för överstigande lånekostnader och de skattejusterade beloppen för av- och nedskrivningar. Inkomstbelopp som inte ska tas upp till beskattning ska inte tas med. Därefter följer ett antal undantag som får tillämpas.

Sverige har implementerat direktivet mot skatteundandraganden genom de s.k. generella ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 21–29 §§ IL. Enligt 24 § får ett företag som huvudregel bara dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet). Hur själva avdragsunderlaget ska bestämmas regleras i 25 §.

¹ Den rekommenderade åtgärden var att införa generella ränteavdragsbegränsningsregler utifrån en fast andel av mättet EBITDA, som är best-practice. Rekommendationen, som inte är bindande, innehåller ett antal moment varav en del frivilliga (se prop. 2017/18:245 s. 62).

² Prop. 2017/18:245 s. 65.

Ett förhöjt kostnadsavdrag sänker EBITDA

På grund av de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna kommer ett förhöjt kostnadsavdrag att sänka företagens avdragsutrymme, vilket i sin tur kan medföra att skatteeffekten av incitamentet blir mindre för företag som har negativa räntenetton. Utrymmet för att göra avdrag för räntekostnader sänks alltså i takt med att det förhöjda kostnadsavdraget ökar.

Ränteavdragen bland företag som bedriver FoU är dock relativt begränsade eftersom de ofta har en lägre lånefinansieringsgrad än andra företag. Utredningens beräkningar visar att ränteavdragen som andel av EBITDA bland företag som bedriver FoU är cirka 8 procent, vilket kan jämföras med företag i andra verksamheter där andelen är cirka 16 procent. Beräkningarna visar också att 350 FoU-företag använder EBITDA-regeln vid sin beräkning av avdragsunderlag vid negativt räntenetto. Vid ett förhöjt kostnadsavdrag bedöms cirka 170 FoU-företag bli direkt påverkade.³

Vidare bedöms den direkta skatteeffekten av att det förhöjda kostnadsavdraget för dessa företag skulle komma att motverkas av ränteavdragsbegränsningsreglerna inte bli så stor, totalt cirka 90 miljoner kronor. Detta motsvarar cirka 15 procent av deras minskning av skatt till följd av det förhöjda kostnadsavdraget. Ett förhöjt kostnadsavdrag som uppgår till 200 procent skulle alltså för de direkt påverkade företagen i praktiken motsvara ett effektivt avdrag som uppgår till i snitt cirka 170 procent.

I detta sammanhang bör det också noteras att företagen kan ha optimerat sin belåningsgrad och sina ränteavdrag baserat på förväntad EBITDA. Det medför att en statisk beräkning av skatteeffekten från företagens minskade underlag inte nödvändigtvis speglar hela den effekt som ett förhöjt kostnadsavdrag kan få för företagens finansierings- och investeringsbeslut. Vidare tar utredningens beräkningar inte hänsyn till eventuella kvarstående negativa räntenetton och att möjligheten i framtiden att dra av dem också kan komma att begränsas av att ett förhöjt kostnadsavdrag räknas med i EBITDA.

³ Utredningens beräkningar visar att cirka 170 av de 350 som använder EBITDA-regeln yrkar ett avdrag för ränteutgifter som överstiger 30 procent av EBITDA efter kostnadsavdraget och skulle samtidigt redovisa ett överskott av näringsverksamhet. Ett sådant företag skulle få en större sänkning av sin skatt om det förhöjda kostnadsavdraget inte samtidigt sänkte EBITDA. Det förhöjda kostnadsavdraget sänker dock skatten totalt sett även för dessa företag, om än inte lika mycket som hade blivit fallet utan EBITDA-regeln.

Utredningen har övervägt om det går att införa en bestämmelse som eliminerar den motverkande effekten, enklast genom att lägga tillbaka det förhöjda avdraget vid beräkningen av avdragsunderlaget enligt de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna. En sådan återläggning skulle bl.a. kunna motiveras med att ränteavdragsbegränsningsreglerna syftar till att motverka skatteplanering och vinstflyttning genom överdriven skuldsättning inom företagssektorn, inte att reducera effekten av ett skatteincitament för FoU. Vid en analys av skatteundandragandedirektivet har dock utredningen kommit fram till att en sådan återläggning, oavsett syfte, skulle stå i strid med direktivet. Någon möjlighet att införa en sådan bestämmelse finns alltså inte. Inte heller har utredningen funnit någon annan lösning på detta problem. Mot bakgrund av att beräkningarna visar att effekten inte blir så stor, bedömer utredningen emellertid att det inte behöver föreslås några nya bestämmelser. En oundviklig följd är dock att det kan bli svårare för dessa företag att räkna på och att använda EBITDA-regeln.

6.1.7 Begäran om förhöjt kostnadsavdrag

Bedömning

Ett förhöjt kostnadsavdrag kommer att hanteras vid inkomstbeskattningen. Någon ny reglering behövs därför inte.

En begäran om förhöjt kostnadsavdrag för lönekostnader för FoU-personal ska göras i inkomstdeklarationen och kommer att prövas inom ramen för det vanliga fastställandet av företagets slutliga skatt, dvs. enligt 56 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Eftersom avdraget hanteras vid inkomstbeskattningen blir förfarandereglerna i SFL tillämpliga. Någon särreglering för förfarandet behövs alltså inte.

6.1.8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag

Reglerna om förhöjt kostnadsavdrag ska träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2026.

Utredningen anser att regler om ett förhöjt kostnadsavdrag borde kunna träda i kraft relativt snart eftersom det inte behövs någon mer omfattande anpassning av it-system och liknande. Inkomstdeklarationen kommer dock att behöva justeras. Utredningen föreslår att reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2026.

6.2 Personuppgiftsbehandling och konsekvenser för den personliga integriteten

Bedömning

Utredningens förslag innebär inte att lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet behöver ändras.

Utredningen bedömer att utredningens förslag inte medför att lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet behöver ändras, vare sig i fråga om för vilka ändamål för vilka personuppgifter får behandlas i beskattningsverksamheten⁴ eller när det gäller vilka uppgifter som får behandlas. Regler om ett förhöjt kostnadsavdrag vid inkomstbeskattningen ryms inom begreppet beskattningsverksamhet. Här bör noteras att regeringen föreslår att lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ska

⁴ Ett tillåtet ändamål är att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter (1 kap. 4 § punkt 1).

upphävas den 1 april 2026 och ersättas med en beskattningsdatalag.⁵ Utredningen bedömer att detta inte påverkar behovet av lagstöd.

6.3 Offentlighet och sekretess

Bedömning

Utredningens förslag medför inget behov av nya bestämmelser i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL, gäller sekretess i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Utredningen bedömer att 27 kap. 1 § OSL kommer att vara tillämplig på ett förhöjt kostnadsavdrag eftersom prövningen av avdraget, likt andra avdrag i näringsverksamhet, kommer att ingå som ett led i bestämmandet av skatt eller fastställandet av underlag för bestämmande av skatt. Utredningen bedömer därför att reglerna inte behöver ändras.

6.4 Uppföljning och utvärdering

Bedömning

Uppföljning och utvärdering bör äga rum ett par år efter att reglerna har trätt i kraft.

Av flera skäl är det viktigt att regler om skatteincitament blir föremål för utvärdering och uppföljning.⁶ Även OECD rekommenderar att skatteincitament följs upp och utvärderas systematiskt. I samband med att reglerna om FoU-avdraget infördes bedömde regeringen att den föreslagna nedsättningen av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU borde följas upp och utvärderas när reglerna varit

⁵ Regeringen har i lagrådsremissen *Framtidens dataskydd vid Skatteverket, Tullverket och Kronofogdemyndigheten* i november 2025 föreslagit att bl.a. lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ska upphävas (se SOU 2023:100).

⁶ Jfr avsnitt 6.9.4.9 i prop. 2014/14:1 och avsnitt 8.8 i SOU 2012:66.

i kraft en tid, vilket även Företagsskattekommittén hade föreslagit.⁷ Behovet av utvärdering framgår även i utredningens första direktiv.⁸ Granskningen av FoU-avdraget i utredningens delbetänkande är alltså delvis en följd av att en reform av detta slag bör följas upp och utvärderas.

Uppföljning bör ske kontinuerligt. När reglerna har tillämpats i åtminstone ett år bör det vara möjligt att undersöka bl.a. hur många företag som har fått nedsättningen och vilka egenskaper dessa företag har. I Sverige sker redan en sådan uppföljning genom SCB. Enligt OECD är data av hög kvalitet på företagsnivå outhärligt för en kvantitativ utvärdering och bör samlas in enligt internationella standarder.⁹ Den offentligfinansiella kostnaden av nedsättningen bör också följas upp. Detta är viktigt av offentligfinansiella skäl, men också för att kunna bedöma stödets kostnadseffektivitet.¹⁰

⁷ Prop. 2013/14:1 s. 250.

⁸ Dir. 2023:81.

⁹ I en rapport från Europeiska kommissionen noterades att kvaliteten på utvärderingsstudier är blandad och i många fall uppfyller de inte standarderna för referentgranskade akademiska tidskrifter. Se Europeiska kommissionen (2014). *A study on R&D Tax incentives. Final report. Working paper N. 52.*

¹⁰ *Skatteincitament för forskning och utveckling* (SOU 2012:66) s. 110.

7 Ett nytt skatteincitament (alternativ 2)

7.1 Ett nytt skatteincitament i form av en återbetalningsbar skattereduktion

7.1.1 En återbetalningsbar skattereduktion

Förslag

Det ska införas ett nytt skatteincitament i form av en återbetalningsbar skattereduktion.

Enligt utredningens direktiv ska utredningen, med beaktande av tilläggsskattereglerna, föreslå hur ett skatteincitament för forskning och utveckling som innebär möjlighet till reducerad inkomstskatt kan utformas inom svensk skattelagstiftning. I detta kapitel föreslår utredningen ett nytt incitament i form av en s.k. återbetalningsbar skattereduktion, som i princip saknar tidigare motsvarighet i svensk rätt. Incitamentet kännetecknas av att den del av skattereduktionen som den skattskyldige inte har kunnat tillgodoräkna sig genom avräkning mot skatt bestäms som ett skattetillgodohavande som kan betalas ut.

I kapitel 6 har utredningen som ett alternativ till denna modell föreslagit att det ska införas ett förhöjt kostnadsavdrag. Det finns både för- och nackdelar med en återbetalningsbar skattereduktion i jämförelse med ett förhöjt kostnadsavdrag. Även om det finns vissa skillnader när det gäller träffbild framstår båda modellerna som ändamålsenliga. Av avsnitt 5.8 framgår att utredningen inte vill framhålla en av dessa modeller framför den andra och att utredningen därför väljer att presentera två alternativa förslag.

De materiella bestämmelserna om den nya skattereduktionen föreslås införas i 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.¹ Vidare föreslås bestämmelser om förfarandet i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. I detta kapitel presenteras först förslagen till bestämmelser i 67 kap. IL och därefter förslagen som rör SFL. Därefter behandlas vissa särskilda frågor. I 2 kap. finns författningsförslagen till detta kapitel. I 10 kap. finns en författningskommentar.

7.1.2 Underlag för skattereduktion

Förslag

Underlaget för skattereduktionerna ska vara beskattningsårets utgifter för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete till personer som arbetar med forskning eller utveckling. Arbetet ska utföras i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Utredningen har i avsnitt 5.7.3 bedömt att årets lönekostnader för anställda som har arbetat med FoU är ett lämpligt underlag för ett nytt skatteincitament för FoU. Utredningen föreslår i enlighet med det som sägs där att underlaget för den återbetalningsbara skattereduktionerna ska vara begränsat till just sådana lönekostnader.

Med lönekostnader avses kostnader för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. För att reglerna ska vara lätta att tillämpa bör dessa begrepp överensstämja med motsvarande begrepp i socialavgiftslagen (2000:980). Eftersom begreppen även är desamma som används i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling (lagen om FoU-avdrag) innebär detta att underlaget för den återbetalningsbara skattereduktionerna många gånger kommer att överensstämja med underlaget för FoU-avdrag.

När det gäller delägare i handelsbolag avses med beskattningsårets utgifter för löner m.m. de utgifter under handelsbolagets räkenskapsår som delägaren ska ta upp under sitt beskattningsår.

¹ Där regleras skattereduktioner som avses vara permanenta.

I avsnitt 5.7.3 har utredningen gjort bedömningen att det på grund av EU-rätten inte är möjligt att avgränsa underlaget till arbete som utförs i Sverige, men att det i stället är både möjligt och lämpligt att avgränsa underlaget till arbete som utförs i en stat inom EES. Utredningen föreslår i enlighet med det en sådan avgränsning.

7.1.3 Definitionen av forskning och utveckling samt omfattningen av arbetet

Förslag

Med forskning och utveckling ska avses sådan forskning eller utveckling som anges i 3 och 4 §§ lagen om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.

Kravet på omfattningen av arbetet ska vara detsamma som i 7 § samma lag. Bedömningen av om arbetet utförs i den omfattning som krävs ska göras varje kalendermånad för sig.

För att underlätta administrationen och öka förutsebarheten för både Skatteverket och företagen bör definitionerna av forskning och utveckling vara desamma som i 3 och 4 §§ lagen om FoU-avdrag. Utredningen har i sitt delbetänkande föreslagit att dessa definitioner ska förenklas. Oavsett om så sker bör det inte införas ytterligare en definition av FoU. Inte något företag eller någon organisation som utredningen har talat med har ansett att det vore bra med olika definitioner för olika skatteincitament, även om den nuvarande definitionen vållar vissa problem.

När det gäller arbetstidskravet föreskrivs i 7 § samma lag att avdrag bara får göras om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst hälften och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid. Om det villkoret inte är uppfyllt får avdrag ändå göras om avdraget hade fått göras under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna, dock inte om orsaken är att personen har fått ändrade arbetsuppgifter. Bedömningen av om en person har arbetat med forskning eller utveckling enligt 7 § görs alltså per person och per kalendermånad. Enligt utredningen bör detta inte skapa några problem vid en om-

vandling till helår. Utgifter för lön får i dessa fall bara räknas med i underlaget de månader som den anställda uppfyller kraven i 7 §. Det innebär att en arbetsgivare som har en anställd som uppfyller villkoren i 7 § under exempelvis fem av beskattningsårets tolv månader får, om övriga förutsättningar är uppfyllda, beräkna den återbetalningsbara skattereduktionen på ett underlag som uppgår till den anställdes lönekostnader dessa fem månader.

Utredningen har i sitt delbetänkande föreslagit att kravet på 15 timmars arbete i månaden slopas och att definitionerna av forskning och utveckling förenklas. Om dessa ändringsförslag genomförs kommer alltså bedömningarna ovan också att göras lättare. De företag och organisationer som utredningen haft kontakt med under arbetet med detta betänkande har samfällt ställt sig positiva till förslagen i delbetänkandet. Flera har fört fram att det är avgörande att definitionen av FoU förenklas, gärna ytterligare, och att detta är minst lika viktigt som att införa ett nytt skatteincitament. Reglerna behöver vara förutsebara och lätta att tillämpa, både för Skatteverket och företagen.

7.1.4 Vilka som kan få skattereduktion

Förslag

Rätten till skattereduktion ska gälla för både juridiska och fysiska personer som bedriver näringsverksamhet. Rätten till skattereduktion gäller dock endast om underlaget för skattereduktionen är hänförligt till verksamhet som medför skattskyldighet i Sverige.

Om ett svenskt handelsbolag har haft sådana utgifter som kan ingå i ett underlag för skattereduktion har delägarna rätt till skattereduktion. Detsamma gäller för obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person till den del de är skattskyldiga för den juridiska personens inkomster.

Om delägare har rätt till skattereduktionen ska underlaget fördelas till varje delägare med belopp som motsvarar delägarens andel av handelsbolagets eller den juridiska personens resultat.

Tillgängligt för alla som bedriver näringsverksamhet i Sverige

Som framgår i avsnitt 5.4.1 anser utredningen att ett nytt incitament inte bör riktas mot någon särskild grupp av företag utan vara tillgängligt för alla som bedriver näringsverksamhet i Sverige. Det är också vad som följer av utredningens direktiv. Med företag avses alltså i detta sammanhang inte bara aktiebolag utan även deras fasta driftställen utomlands samt t.ex. handelsbolag, utländska juridiska personer som har ett fast driftställe i Sverige och fysiska personer som bedriver näringsverksamhet här. Utöver fördelen med att skattereduktionen är neutral i förhållande till företagsform riskerar det föreslagna regelverket inte att komma i konflikt med EU-rätten (se avsnitt 5.6).

Det finns dock ingen anledning att tillåta att företag som bedriver verksamhet i Sverige, t.ex. genom ett fast driftställe här, får ta del av skattereduktionen om företagets FoU-verksamhet bedrivs och beskattas i ett annat land. Som exempel kan nämnas att ett tyskt företag med fast driftställe i Sverige inte bör få skattereduktion för löner till personal som arbetar med FoU om FoU-verksamheten inte är hänförlig till det fasta driftstället här. Utredningen föreslår därför att skattereduktion endast ska medges om lönekostnaderna är hänförliga till verksamhet som medför skattskyldighet i Sverige. Att reduktionen bara gäller för sådan verksamhet kan enligt utredningens mening inte komma i konflikt med EU-rätten.

Utredningen föreslår alltså att skattereduktionen ska gälla alla som bedriver näringsverksamhet i Sverige om underlaget är hänförligt till verksamhet som medför skattskyldighet här.

Eftersom underlaget är begränsat till kostnader för personal som arbetar med FoU kommer det ändå att uppstå en naturlig begränsning till företag som har anställda. Det är en ofrånkomlig följd av hur underlaget har avgränsats och kan inte ses som ett missgynnande av vissa företag. Motsvarande begränsningar gäller även för FoU-avdraget.

Handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

Svenska handelsbolag ska vid inkomstbeskattningen inte hanteras som juridiska personer (2 kap. 3 § IL) och är vidare inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos

delägarna (5 kap. 1 § IL). Eftersom inkomsterna i de svenska handelsbolagen ska beskattas hos delägarna bör enligt utredningens mening i stället dessa delägare ha rätt till skattereduktionen för handelsbolagets utgifter för FoU-personal.²

Till skillnad från svenska handelsbolag är i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige skattskyldiga för sina inkomster här. Att dessa juridiska personer har rätt till skattereduktion följer redan av detta förhållande. Om en delägare i en sådan delägarbeskattad juridisk person är obegränsat skattskyldig i Sverige är det dock denne delägare som, i stället för den juridiska personen, är skattskyldig för inkomsten (5 kap. 2 a § och 6 kap. 12 § IL). Även en sådan delägare bör i likhet med delägare i svenska handelsbolag ha rätt till skattereduktion. Till den del den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen är skattskyldig för sina inkomster från det fasta driftstället bör det dock vara denna juridiska person som ska ha rätt till skattereduktionen. Det innebär att om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen beskattas för hälften av inkomsterna från det fasta driftstället och en av delägarna för den andra hälften, så ska underlaget för skattereduktionen delas i två lika delar mellan dessa personer.

Hur underlaget för skattereduktionen ska fördelas mellan delägare i svenska handelsbolag³ och obegränsat skattskyldiga delägare i en utlandet delägarbeskattad juridisk person bör enligt utredningen följa resultatfördelningen vid inkomstbeskattningen (5 kap. 3 § IL). Det innebär att varje delägare ska tilldelas ett belopp som motsvarar delägarans andel av handelsbolagets eller den utländska juridiska personens inkomst. Vid underskott hos delägarna fördelas underlaget utifrån delägarans andel av underskottet.⁴

I normalfallet ska det civilrättsliga avtalet om resultatfördelning som delägarna har träffat även ligga till grund för den skattemässiga bedömningen. Enligt praxis kan man dock frångå den civilrättsliga fördelningen vid beskattningen, t.ex. om fördelningen innebär en obehörig inkomstöverföring. Om man frångår den civilrättsliga fördelningen bör man enligt utredningen följa fördelningen vid beskattningen när underlaget för skattereduktionen ska bestämmas.

² Se motsvarande resonemang i prop. 2020/21:207 s. 52.

³ Jfr prop. 2020/21:207 s. 73 f. Jfr 5 § i den tidsbestämda lagen (2021:931) om skattereduktion för investeringar i inventarier som anskaffas år 2021.

⁴ Jfr prop. 2020/21:207 s. 54.

Inkomster i ett svenskt handelsbolag ska tas upp det beskattningsår som går ut samtidigt som handelsbolagets räkenskapsår. Om handelsbolagets räkenskapsår inte överensstämmer med delägarens beskattningsår, ska inkomsterna i stället tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter handelsbolagets räkenskapsår, se 1 kap. 14 § IL. Motsvarande bör gälla för obegränsat skattskyldiga delägare i utländska delägarbeskattade personer. Om det sker en ägarförändring under räkenskapsåret är huvudregeln att det är den som är delägare vid detta räkenskapsårs utgång, inte säljaren, som ska ta upp inkomsten. En resultatfördelning kan dock göras mellan köpare och säljare om det finns ett särskilt bokslut som visar hur årets resultat ska hänföras till säljaren och köparen. Underlaget för skattereduktionen bör fördelas på motsvarande sätt.⁵

Det behöver regleras hur delägare i svenska handelsbolag och obegränsat skattskyldiga delägare i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska fördela skattereduktioner sinsemellan. En sådan bestämmelse föreslås i 67 kap. 53 § IL.

7.1.5 Skattereduktionens storlek och beräkning

Förslag

Skattereduktionen ska uppgå till 20 procent av underlaget för skattereduktionen.

Vid bestämmandet av skattereduktionens storlek har utredningen beaktat ett antal olika faktorer. För det första måste reduktionen vara tillräckligt kraftfull för att den ska få någon påtaglig effekt när det gäller investeringar i FoU. Den bör också vara av sådan storlek att även större företag kan utnyttja den. Om reduktionen blir för liten, samtidigt som det är oklart om förutsättningarna för att få den verkligen är uppfyllda, finns det en risk att många företag kommer att avstå från att utnyttja möjligheten, även om det skulle ge en viss nytta på marginalen. Det är också viktigt att reduktionen är tillräckligt kraftfull i jämförelse med andra länders skatteincitament. Den får gärna sända ut en signal som visar att det är lönsamt att göra nya eller ökade investeringar i Sverige. Även om det inte främst är ett

⁵ Jfr prop. 2020/21:207 s. 55.

lands olika skatteincitament som styr var internationella koncerner väljer att göra sin nästa investering kan ett kraftfullt incitament vara det som får vågen att tippa över till Sveriges fördel, särskilt om skatteincitamentet också är enkelt att förstå och att administrera. Om reduktionen å andra sidan blir för generös riskerar man att dödvikts-effekterna blir större och att effektiviteten minskar. Vid en viss nivå på skattereduktionen kan det då vara mer ändamålsenligt att stimulera FoU-verksamhet på annat sätt. Man måste vidare väga av reduktionens storlek mot den statsfinansiella kostnaden.

Under utredningens gång har dessa frågor diskuterats ingående. Utredningen har också beräknat vad ett skatteincitament på olika nivåer skulle kosta och hur företag som träffas av tilläggsskattesystemet skulle påverkas. Nedan presenteras resultaten från dessa beräkningar. En mer utförlig analys av konsekvenserna av en återbetalningsbar skattereduktion presenteras i kapitel 8.

Av tabell 7.1 framgår att den genomsnittliga skattelättnaden för FoU-företagen ökar linjärt med reduktionens storlek. Belopp som överstiger slutlig skatt betalas ut (eller avräknas mot annan skatt) och antalet sådana utbetalningar ökar med reduktionens storlek. Av tabell 7.2 framgår att den återbetalningsbara skattereduktionen leder till ökad tilläggsskatt för vissa koncerner. Det genomsnittliga tilläggsskattebeloppet ökar med skattereduktionens storlek, men den genomsnittliga skattelättnaden efter tilläggsskatt för dessa koncerner ökar i samma takt. De offentligfinansiella effekterna av en återbetalningsbar skattereduktion av olika storlekar framgår av tabell 7.3. Dessa ökar linjärt med avdragets storlek.

Tabell 7.1 Effekter för företagen vid en återbetalningsbar skattereduktion

Miljoner kronor

Återbetalningsbar skattereduktion	5 %	10 %	15 %	20 %	30 %	40 %
Genomsnittlig skattelättnad	0,77	1,53	2,29	3,06	4,59	6,13
Antal utbetalningar	1 218	1 689	2 011	2 248	2 569	2 743

Anm.: Antalet FoU-företag i Sverige bedöms uppgå till 4 054. Genomsnittlig skattelättnad inkluderar alla FoU-företag. Alla belopp är beräknade utifrån 2027 års priser och volymer utan hänsyn till brutna räkenskapsår.

Källa: SCB och egna beräkningar.

Tabell 7.2 Effekter för tilläggsskatt vid en återbetalningsbar skattereduktion

Miljoner kronor

Återbetalningsbar skattereduktion	5%	10%	15%	20%	30%	40%
Genomsnittlig tilläggsskatt	1,13	2,25	3,37	4,50	6,75	9,00
Genomsnittlig skattelättnad efter tilläggsskatt	6,49	12,97	19,46	25,94	38,91	51,88
Antal koncerner med tilläggsskatt	7	7	7	7	7	7

Anm.: Genomsnittlig tilläggsskatt och genomsnittlig skattelättnad efter tilläggsskatt inkluderar endast koncerner med tilläggsskatt. Alla belopp är beräknade utifrån 2027 års priser och volymer utan hänsyn till brutna räkenskapsår.

Källa: SCB och egna beräkningar.

Tabell 7.3 Offentligfinansiella effekter vid en återbetalningsbar skattereduktion

Miljarder kronor

Återbetalningsbar skattereduktion	5 %	10 %	15 %	20 %	30 %	40 %
Offentligfinansiell bruttoeffekt	-2,08	-4,17	-6,25	-8,34	-12,51	-16,68
Offentligfinansiell nettoeffekt	-2,03	-4,06	-6,09	-8,12	-12,18	-16,24

Anm.: Vid beräkningen av den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten antas att endast 50% av företag med ett kvalificerat underlag för FoU som överstiger underlaget för FoU-avdraget använder det större underlaget. Alla belopp är beräknade utifrån 2027 års priser och volymer utan hänsyn till brutna räkenskapsår.

Källa: SCB och egna beräkningar.

Efter att ha beaktat dessa beräkningar och efter att ha vägt samman övriga ovan angivna faktorer har utredningen slutligt stannat för att skattereduktionen ska uppgå till 20 procent. Det får enligt utredningen anses som en väl avvägd nivå med en beräknad offentligfinansiell nettoeffekt på 8,12 miljarder kronor per år.

7.1.6 Avräkningsordningen och vad avräkning ska ske mot

Förslag

Skattereduktionen ska göras sist av skattereduktionerna i IL och räknas av mot statlig och kommunal inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

I 67 kap. 2 § första stycket IL regleras i vilken ordning i lagen angivna skattereduktioner ska göras.⁶ Flertalet skattereduktioner gäller bara för fysiska personer. Fysiska personer kan som nämnts ha rätt till den nu föreslagna skattereduktionen, bl.a. om de bedriver näringsverksamhet och har anställda eller är delägare i ett svenskt handelsbolag med anställda. Utredningen föreslår att den nya skattereduktionen läggs till i uppräknningen i första stycket och att den nya skattereduktionen ska komma *sist i ordningen*. Om den nya skattereduktionen inte ligger sist finns risken att efterföljande reduktioner begränsas av den skatt som återstår att avräkna mot. Om den nya skattereduktionen på så sätt sker på bekostnad av andra skattereduktioner finns risken att marginalkostnaden för ökade FoU-investeringar för dessa företag inte sänks, vilket medför att företagen inte får incitament att öka sin FoU. En hänvisning till den nya skattereduktionen bör införas efter orden avgift till arbetslöshetskassa i 67 kap. 2 § första stycket IL. Vid införande av nya skattereduktioner bör lagstiftaren se till att skattereduktionen för FoU fortsatt ligger sist i ordningen.

I 67 kap. 2 § andra stycket IL framgår att avräkning ska ske mot där angivna skatter. Avräkning ska ske mot kommunal och statlig inkomstskatt som beräknats enligt 65 kap., statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt mot kommunal fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Vissa skattereduktioner ska dock endast räknas av mot kommunal inkomstskatt. Vidare föreskrivs, från och med den 1 januari 2026, i bestämmelsens sista mening att skattereduktion för en juridisk person ska räknas av endast mot statlig inkomstskatt.

Av uttrycket ”räknas av mot” framgår att skattereduktion rent principiellt inte får överstiga summan av de skatter som avräkning sker mot. Som nämnts i inledningen av kapitlet skiljer sig den nu föreslagna skattereduktionen från andra skattereduktioner genom att ett belopp som inte kunnat utnyttjas för att reducera skatten ska tillgodoräknas den skattskyldige som ett skattetillgodohavande. Skattereduktionen ska emellertid alltid göras mot skatt i första hand.

Den nyligen införda sista meningen i 67 kap. 2 § andra stycket IL om att skattereduktioner för en juridisk person ska räknas av

⁶ Bestämmelsen har sitt ursprung från 1990, då den infördes i 2 § 4 mom. uppbördslagen. I IL togs den in i 65 kap. 12 §. Regeln ändrades 2006 i samband med att jobbskatteavdraget infördes. År 2009 flyttades regeln till 67 kap. och ändrades samtidigt genom att skattereduktion för hushållsarbete flyttades över hit från den nu upphävda lagen (2007:346) om skattereduktion för hushållsarbete.

endast mot statlig inkomstskatt skulle behöva ändras eller kompletteras. Den nya skattereduktionen måste kunna avräknas mot all skatt som blir aktuell för den skattskyldige i samband med att Skatteverket fattar beslut om slutlig skatt. Därför föreslås att den sista meningen i bestämmelsen ändras till att gälla enbart skattereduktion för gåva från juridisk person, inte all skattereduktion för juridiska personer.

7.1.7 Skattereduktionen ska läggas till i uppräkningsav bestämmelser

Förslag

Uppräkningen av bestämmelser i 1 kap. 11 § tredje stycket IL kompletteras med den nya skattereduktionen. Beskrivningen i 67 kap. 1 § IL av kapitlets innehåll kompletteras med bestämmelserna om den nya skattereduktionen.

Bestämmelsen i 1 kap. 11 § tredje stycket IL, om skattens beräkning och skattereduktion, behöver ändras genom att den nya skattereduktionen läggs till i uppräkningsav skattereduktioner i IL. På samma sätt behöver 67 kap. 1 § IL, som anger vad kapitlet innehåller, kompletteras med paragraferna om den nya skattereduktionen.

7.1.8 Skattetillgodohavanden ska vara skattefria

Förslag

Ett skattetillgodohavande ska inte anses utgöra ett näringsbidrag och följaktligen inte tas upp till beskattning.

De skatterättsliga reglerna om näringsbidrag finns i 29 kap. IL. Enligt 29 kap. 2 § IL definieras näringsbidrag som stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av bl.a. staten. Definitionen infördes 1983.⁷

Även stöd som kan återkrävas kan behandlas som näringsbidrag.⁸

⁷ Prop. 1982/83:94.

⁸ Prop. 1973:190 s. 5.

Ett näringsbidrag är skattefritt om det är avsett för utgifter som inte får dras av direkt. Har bidraget använts för en utgift som får dras av direkt är det däremot en skattepliktig intäkt (29 kap. 5 § IL). Ett företag som har fått statliga bidrag för en del av sina lönekostnader ska alltså ta upp bidragen som skattepliktiga intäkter och samtidigt göra avdrag för samtliga lönekostnader.⁹

Skattereduktioner skulle kunna ses som skattepliktiga näringsbidrag. I samband med införandet av en tillfällig skattereduktion för investeringar i inventarier¹⁰ noterade regeringen att den ekonomiska effekten av den nya skattereduktionen var att den utgjorde ett stöd till näringsidkare som investerar i inventarier. Om det inte infördes särskilda regler skulle reduktionen kunna komma att behandlas som ett näringsbidrag. För att undvika detta och andra oönskade effekter ansåg regeringen att det var motiverat med en regel om att skattereduktioner inte utgör näringsbidrag. En sådan regel infördes därför i 29 kap. 2 § sista stycket IL.¹¹ Regeln har generell räckvidd och gäller för alla skattereduktioner i inkomstslaget näringsverksamhet.¹²

Regeringen anförde vidare att även de allmänna reglerna om skattepliktiga intäkter i 15 kap. 1 § IL skulle kunna aktualiseras. Regeringen bedömde dock att en reduktion av den skatt som bestäms utifrån reglerna i IL inte är att betrakta som en skattepliktig inkomst, även om den ekonomiska innebörden är att det är fråga om ett bidrag. Det fanns därför inte något behov av en särskild bestämmelse om detta.

Det ovanstående innebär att den del av en skattereduktion för FoU som kan räknas av mot skatt inte är ett näringsbidrag enligt 29 kap. 2 § sista stycket IL och att den inte heller är skattepliktig enligt 15 kap. 1 § IL. Frågan är dock vad som ska gälla om beräkningen av skattereduktionen för FoU leder till ett skattetillgodohavande.

När det gäller frågan om näringsbidrag finns enligt utredningen inte något skäl att behandla ett skattetillgodohavande annorlunda än en vanlig skattereduktion. För att säkerställa att den skattemässiga behandlingen blir densamma även för ett skattetillgodohavande bör det därför införas en bestämmelse som reglerar att inte heller skattetillgodohavanden utgör näringsbidrag, lämpligen genom ett tillägg i 29 kap. 2 § IL. Utredningen föreslår ett sådant tillägg.

⁹ Prop. 1982/83:94 s. 36.

¹⁰ Lag (2021:931) om skattereduktion för investeringar i inventarier som anskaffas år 2021.

¹¹ SFS 2021:932. Jfr prop. 2020/21:207 s. 56 f. och 84.

¹² Prop. 2020/21:207 s. 56.

När det därefter gäller frågan om ett skattetillgodohavande kan ses som en skattepliktig intäkt enligt 15 kap. 1 § IL anser utredningen att man kan föra samma resonemang som regeringen i det ovan nämnda lagstiftningsärendet, även om det nu är fråga om en skattereduktion som till viss del kan betalas ut. Med ett sådant resonemang är ett skattetillgodohavande inte heller en skattepliktig intäkt. Någon särskild bestämmelse om detta behövs då inte.

En återbetalning av ett belopp som inte är en skattepliktig intäkt bör inte vara avdragsgill. Detta får anses följa av allmänna skatterättsliga principer. Om ett skattetillgodohavande sätts ned och ska återbetalas till Skatteverket ska det beloppet alltså inte dras av.

7.1.9 Begäran om skattereduktion

Förslag

Skattereduktionen ska begäras i den inkomstdeklaration som ska lämnas efter utgången av det beskattningsår som underlaget för skattereduktionen avser.

En begäran om skattereduktion för lönekostnader för FoU-personal ska göras i inkomstdeklarationen, med angivande av storleken på underlaget. När det gäller svenska handelsbolag ska begäran och uppgifterna om underlaget lämnas av bolagets delägare i deras respektive inkomstdeklarationer.¹³ Detsamma gäller för obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Som huvudregel ska en begäran om skattereduktion göras i den inkomstdeklaration som lämnas året efter utgången av det beskattningsår som underlaget för skattereduktionen avser. För delägare i handelsbolag gäller i stället att begäran ska göras i den inkomstdeklaration som lämnas året efter det räkenskapsår som underlaget avser. Om handelsbolagets räkenskapsår inte överensstämmer med delägarrens beskattningsår ska deklarationen lämnas året efter det beskattningsår som går ut närmast efter det räkenskapsår som underlaget avser.

¹³ Jfr prop. 2020/21:207 s. 58.

7.1.10 Skattereduktionen kommer att hanteras i skattekontosystemet

Bedömning

Skattereduktionen kommer att hanteras i skattekontosystemet. Regler om utbetalning av en skattereduktion som inte har kunnat avräknas fullt ut mot debiterade skatter behövs därför inte.

Skattekontosystemet ska som utgångspunkt omfatta alla skatter och avgifter.¹⁴ Utredningen anser att en skattereduktion som inte har kunnat avräknas fullt ut, och som därmed gett upphov till ett skattetillgodohavande, är skatt som likt annan skatt ska hanteras inom ramen för skattekontosystemet. En hantering inom skattekontosystemet är också naturligt eftersom utredningen föreslår att förfarandet som gäller skattereduktionen ska vara en del av bestämmandet av slutlig skatt (se följande avsnitt).

Varje skattskyldig har ett skattekonto där alla transaktioner för skatter och avgifter registreras.¹⁵ Skatter och avgifter som ska betalas debiteras, medan inbetalningar och tillgodoförda belopp krediteras. Inbetalda och andra tillgodoräknade belopp räknas i första hand av från den del av skatteskulden som inte har lämnats för indrivning och i andra hand mot skuld som eventuellt har lämnats för indrivning. Om en avstämning av skattekontot visar ett överskott ska beloppet betalas tillbaka, bl.a. om kontohavaren begär det eller om överskottet grundas på en slutskatteberäkning (64 kap. 2 § SFL). En återbetalning får dock inte göras om beloppet behövs för avräkning mot skatter och avgifter (se vidare 64 kap. 4 § SFL).

Om skattekontosystemet används kommer en utbetalning av ett belopp som motsvarar den del av en återbetalningsbar skattereduktion som inte har kunnat räknas av mot skatt – dvs. ett skattetillgodohavande – bara att äga rum om det inte finns någon annan skatt eller avgift som överskottet helt eller delvis ska tas i anspråk för. Det innebär att den del av en skattereduktion som är utbetalningsbar inte alltid kommer att betalas ut i sin helhet. Beloppet kan bl.a. krediteras mot skatt som förfaller till betalning under innevarande period eller mot restförda skatter. Vidare kan en utbetalning också hindras av

¹⁴ Prop. 2010/11:165 s. 280.

¹⁵ Reglerna finns i 61 kap. SFL.

skatt som inte ännu har förfallit till betalning eller ens har beslutats (men där ett visst beslut kan förväntas). Enligt utredningen är detta inget problem. Kravet för att en återbetalningsbar skattereduktion ska betraktas som ett kvalificerat skattetillgodohavande i tilläggs-skattesammanhang är att villkoret om utbetalning inom fyra år är uppfyllt. Något krav på att beloppet verkligen betalas ut finns inte – det räcker med att företaget tillgodoförs beloppet. Inget hindrar alltså avräkning mot annan skatt. För övrigt kan avräkning mot annan skatt på skattekontot normalt undvikas genom att den skattskyldige betalar den skatt som förfaller till betalning under innevarande period.

I detta sammanhang kan nämnas att det även i andra länder med motsvarande incitament är vanligt att skattelättnaden i första hand ska minska företagens övriga skatter. Sverige bör också ha sådana regler.

Utredningen anser mot bakgrund av det ovanstående att skattereduktionen ska hanteras i skattekontosystemet. Några nya regler behövs därför inte i denna del.

7.1.11 Ett skattetillgodohavande ska fastställas i beslutet om slutlig skatt

Förslag

I beslutet om slutlig skatt ska storleken på ett eventuellt skattetillgodohavande fastställas. Vid slutskatteberäkningen ska avdrag från den slutliga skatten göras för skattetillgodohavandet.

Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av uppgifter i bl.a. inkomstdeklarationen (56 kap. 2 § SFL). I beslutet ska Skatteverket dels fastställa underlaget för att ta ut skatt eller avgift, dels bestämma storleken på skatterna och avgifterna (56 kap. 3 och 6 §§ SFL). I 56 kap. 7 §, som står under rubriken ”Skattereduktioner”, finns en generell bestämmelse om förfarandet vid skattereduktioner. I den bestämmelsen anges att Skatteverket i sitt beslut om slutlig skatt, utöver de skattereduktioner som ska göras enligt IL, även ska göra de skattereduktioner som enligt andra lagar

gäller för beskattningsåret.¹⁶ För att även en skattereduktion som den nu aktuella i sin helhet ska omfattas av systemet bör det enligt utredningen föras in en ny bestämmelse under samma rubrik, 56 kap. 7 a §, där det slås fast att Skatteverket i beslutet om slutlig skatt även ska bestämma storleken på ett skattetillgodohavande enligt 67 kap. 57 § andra stycket IL, dvs. den del av skattereduktionen som inte har kunnat räknas av fullt ut.

I 56 kap. 9 § första stycket SFL anges att Skatteverket, efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats, ska beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning). I 56 kap. 9 § andra stycket SFL framgår vilka avdrag som Skatteverket ska göra från den slutliga skatten, t.ex. debiterad preliminär skatt och avdragen skatt. Denna bestämmelse bör enligt utredningen kompletteras med en ny punkt (punkt 8) om att ett skattetillgodohavande som fastställts enligt 56 kap. 7 a § ska dras av från den slutliga skatten i samband med skatteberäkningen. Resulterar beräkningen i att skatt ska tillgodoräknas kan återbetalning bli aktuell (64 kap. 2 § SFL). Någon separat utbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande kan däremot inte äga rum med den modell som här föreslås. Utbetalningen avser i så fall ett överskott av slutlig skatt.

Här kan dras en parallell till lagen (2005:1137) om skattereduktion för virke från stormfälld skog vid 2006–2008 års taxeringar. Enligt lagens 24 § gällde att den som inte alls eller endast till viss del kunde räkna av skattereduktionen mot angivna skatter vid debitering av slutlig skatt skulle tillgodoföras ett belopp motsvarande den del av reduktionen som inte kunnat räknas av. Även den modellen var alltså en form av en återbetalningsbar skattereduktion.¹⁷ Ansökan om skattereduktion skulle göras hos Skatteverket. Enligt lagens 22 § skulle i fråga om skattereduktionen tillämpas vad som gällde om bestämmande och debitering av slutlig skatt.¹⁸ Belopp som tillgodoförts skulle anges på slutskattebeskedet. Regeringen fann det inte lämpligt eller motiverat att med avseende på skattereduktionen införa särskilda

¹⁶ Paragrafen ersätter 11 kap. 9 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483), SBL, där det angavs att med slutlig skatt avses summan av skatter och avgifter enligt 10 § minskad med skattereduktion enligt en angiven ordning. Till skillnad från SBL är bestämmelsen i 56 kap. 7 § SFL generell.

¹⁷ Här kan också nämnas att enligt 26 § skulle bestämmelserna om näringsbidrag i 29 kap. IL inte tillämpas på belopp som tillgodoförts enligt 24 §, dvs. beloppet ansågs skattefritt. Skattereduktionen var tillåten för både fysiska och juridiska personer och avräkning skulle göras mot kommunal och statlig inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt.

¹⁸ Enligt den då gällande skattebetalningslagen (1997:483).

regler i fråga om skattekontot och formerna för utbetalning från detta. Eventuella utbetalningar skulle hanteras inom ramen för existerande regler för skattekontot.¹⁹ I författningskommentaren angavs bl.a. att det inte behövde anges särskilt att Skatteverket skulle kreditera ett belopp på skattekontot som skulle tillgodoföras enligt 24 §.²⁰

I 13 kap. 6 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) regleras vilka uppgifter som ska finnas med i ett besked om slutlig skatt. I den bestämmelsen bör det framgå att beskedet även ska innehålla uppgift om storleken på ett skattetillgodohavande, antingen i en ny punkt eller genom ett tillägg till punkt 4. Något förslag på skrivningar i förordningen lämnas inte.

7.1.12 Uppgiftsskyldighet

Förslag

Den som begär skattereduktion ska lämna uppgift om underlaget för skattereduktionen och de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma rätten till skattereduktion.

I SFL regleras särskilda utredningsmöjligheter, t.ex. föreläggande och revision. Skatteverkets generella möjligheter till föreläggande och revision förutsätter att den sökande har en uppgiftsskyldighet enligt SFL. I 29 kap. 1 § SFL anges vad en inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för. Där framgår att syftet med inkomstdeklarationen är att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver, bl.a. för att kunna bestämma underlaget för att ta ut skatt enligt IL. Av tredje punkten framgår att en inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av skattereduktion.

Vilka uppgifter som ska lämnas i en inkomstdeklaration regleras i 31 kap. SFL. I 31 kap. 2 § SFL, som gäller för samtliga inkomstdeklarationer, föreskrivs att en inkomstdeklaration bl.a. ska innehålla uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag (punkt 2) och uppgifter som behövs för beräkning av skatt enligt vissa angivna lagar (punkt 4). I 31 kap. 3 § SFL föreskrivs att den som är deklarationsskyldig också

¹⁹ Prop. 2005/06:44 s. 33.

²⁰ Prop. 2005/06:44 s. 51.

ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt. Slutligen finns regler om uppgiftslämnande i inkomstdeklaration, bl.a. under rubriken ”Skattereduktion” i 31 kap. 33–33 d §§ SFL.

Den som begär skattereduktion enligt nu föreslagna regler bör vara skyldig att lämna uppgift om underlaget för skattereduktionen och de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma rätten till reduktionen. Det innebär att den som begär skattereduktionen kan behöva lämna uppgifter om i vilken omfattning en viss anställd har arbetat med FoU under beskattningsåret för att Skatteverket ska kunna bedöma om arbetet haft den tidsmässiga omfattning som krävs. Det bör därför införas en ny bestämmelse som anger detta. Utredningen föreslår en ny 31 kap. 33 e § SFL.²¹

Förutom uppgift om underlaget för skattereduktionen bör den som begär reduktionen lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma rätten till reduktionen. Vilka uppgifter som behövs för bedömningen och som den uppgiftsskyldige ska lämna kommer att anges i det formulär som Skatteverket fastställer med stöd av 22 kap. 3 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Det är den som begär skattereduktionen som ska lämna uppgifterna, vilket i fallet med delägarbeskattade juridiska personer är delägaren.

Om Skatteverket behöver ytterligare uppgifter för kontroll kommer dessa att kunna begäras med stöd av bestämmelserna i SFL om föreläggande och revision (t.ex. 37 kap. 6 § första stycket och 40 kap. 2 § första stycket 1 SFL).

7.1.13 Hinder mot utbetalning

Förslag

Skatteverket ska ha rätt att spärra belopp motsvarande storleken på skattetillgodohavandet under den tid som utredning av skattetillgodohavandet pågår hos Skatteverket.

²¹ En motsvarande paragraf fanns i 17 § andra stycket lagen (2021:931) om skattereduktion för investeringar i inventarier som anskaffats år 2021. Jfr prop. 2020/21:207 s. 57 f. Med anledning av den skattereduktionens tillfälliga karaktär ansåg regeringen att bestämmelsen skulle införas i lagen om skattereduktion för investeringar i inventarier och inte i SFL.

En återbetalning av skatt (utan eller efter skattskyldigs begäran) enligt 64 kap. 2 eller 3 § kan enligt 4 § SFL stoppas i vissa uppräknade fall. I några av dessa fall är det inbyggt i skattekontosystemet, vilket innebär att utbetalningsspärrar ”läggs” automatiskt i skattekontot för hela eller del av ett överskott. Enligt utredningens mening bör bestämmelsen i 64 kap. 4 § SFL kompletteras med en ny punkt som möjliggör att återbetalning av ett överskott som uppkommit till följd av ett skattetillgodohavande ska spärras under den tid rätten till återbetalning utreds av Skatteverket. För att frågan ska anses vara under utredning bör det enligt utredningen krävas att Skatteverket har skickat en fråga till den skattskyldige eller beslutat om ett föreläggande.

7.1.14 Omprövning och överklagande

Bedömning

Det finns inte något skäl att införa särskilda bestämmelser för omprövning eller överklagande av återbetalningsbara skattereduktioner.

Enligt utredningen behövs det inte några särskilda bestämmelser om omprövning eller överklagande till följd av ett införande av regler om en återbetalningsbar skattereduktion. Eftersom den föreslagna skattereduktionen kommer att beslutas i ett beslut om slutlig skatt, kommer den att omfattas av samma tidsfrister som gäller för beslut om slutlig skatt.

7.1.15 Skattetillägg

Förslag

Skattetillägg ska tas ut med 40 procent av det belopp som avser ett skattetillgodohavande som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige enligt 56 kap. 7 a § SFL, om den oriktiga uppgiften skulle ha godtagits.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 2 § SFL tas ut på skatter som omfattas av SFL. Enligt 49 kap. 4 § SFL ska skattetillägg tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Uppgifter i deklaration, uppgifter i svar på en förfrågan och uppgifter som lämnas till en skatterevisor i samband med en revision är exempel på uppgifter som är lämnade under förfarandet. En begäran om omprövning omfattas också.²²

I 49 kap. 11 § SFL finns huvudregeln om beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift. När det gäller slutlig skatt gäller att skattetillägget är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

När det gäller en skattereduktion som den nu föreslagna skulle det enligt utredningens mening vara inkonsekvent om 40 procent skulle gälla för den del av skatten som lett till skattereduktion, men bara 20 procent för den del som föranlett eller kunde ha föranlett ett felaktigt tillgodofört skattetillgodohavande. Eftersom skattetillägg är en påföljd är det angeläget att lagstiftningen är tydlig. Därför bör bestämmelsen i 49 kap. 11 § SFL kompletteras så att procentsatsen för skattetillägg är 40 procent även i de fall då en oriktig uppgift har medfört eller skulle ha medfört att ett skattetillgodohavande felaktigt fastställts eller skulle ha fastställts enligt 56 kap. 7 a § SFL.

Däremot bedöms 49 kap. 15 § SFL om skattetillägg vid skönsbeskattning inte behöva kompletteras då paragrafen enligt sin ordalydelse även omfattar skatt som inte ska tillgodoräknas.

²² Se prop. 2010/11:165 s. 935.

7.1.16 Skattereduktionen ska läggas till i uppräknningar av bestämmelser

Förslag

Bestämmelsen i 31 kap. 1 § SFL ska kompletteras med den föreslagna nya 33 e § och bestämmelsen i 56 kap. 1 § SFL med den föreslagna nya 7 a §.

Eftersom utredningen föreslår en ny bestämmelse om uppgiftsskyldighet i 31 kap. SFL och en ny bestämmelse om skattetillgodohavande i 56 kap. SFL behöver de paragrafer som anger innehållet i dessa kapitel kompletteras med de nya bestämmelserna.

7.1.17 Förhållandet till debiterad preliminär skatt

Bedömning

Storleken på preliminär skatt påverkas inte under beskattningsåret, men eftersom företagen kan beakta skattereduktionen i sin preliminärskattedeklaration kan kommande års debiteringar bli lägre.

En särskild fråga är om den som förutser en rätt till skattereduktion enligt de föreslagna reglerna ska kunna få en lägre månadsdebitering av preliminär skatt. Det skulle påverka företagets likviditet i positiv riktning jämfört med att behöva vänta på ett beslut om slutlig skatt och en slutskatteberäkning.

Av 55 kap. 3 § SFL framgår att F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas enligt schablon, om inte annat följer av 4 §. Skatten beräknas till 110 procent av den slutliga skatt som bestämdes i det senaste beslutet om slutlig skatt enligt 56 kap. 6 §. Om den slutliga skatten understeg den ursprungligen debiterade preliminära skatten, beräknas dock skatten till 105 procent av den slutliga skatten.²³ I 55 kap. 4 § SFL föreskrivs att F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade inkomster om något beslut om debitering av preliminär skatt inte har fattats och den

²³ För svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige ska skatten i stället beräknas till belopp som motsvarar den senast beslutade slutliga skatten för bolaget eller den juridiska personen.

skattskyldige har lämnat en preliminär inkomstdeklaration, eller det inte finns någon slutlig skatt att lägga till grund för en schablonberäkning. Skatten får också i andra fall beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Enligt 55 kap. 5 § SFL ska om möjligt hänsyn tas till andra belopp som kan komma att dras ifrån eller läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 9 § andra stycket och tredje stycket 1–3. Hänsyn ska t.ex. kunna tas till preliminär skattereduktion enligt 17 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete för att debiteringen inte ska bli för låg.²⁴ Det anges inga exempel på vilka hänsyn som ska tas så att debiteringen inte ska bli för hög.

Enligt utredningens mening bör debiteringen av preliminär skatt inte direkt kunna användas för att beakta en förväntad rätt till skattereduktion, eftersom storleken på skattereduktionen ska slås fast i ett beslut om slutlig skatt. Att företagens likviditet därmed inte kommer att påverkas lika direkt av det föreslagna skatteincitamentet som i fallet med FoU-avdraget är en konsekvens av detta synsätt. Storleken på debiteringen hänger dock som nämnts ihop med tidigare års slutliga skatt, så för ett företag som har återkommande lönekostnader för FoU-personal – och som på grund av detta har rätt till skattereduktion – kommer incitamentet ändå att påverka debiteringen av preliminär skatt, men endast för kommande år (jfr 55 kap. 3 § SFL).

7.1.18 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag

Bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2026.

Utredningen anser att regler om en återbetalningsbar skattereduktion borde kunna träda i kraft relativt snart eftersom det inte behövs någon mer omfattande anpassning av it-system och liknande. Inkomstdeklarationen kommer dock att behöva justeras. Utredningen föreslår att reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas

²⁴ Se prop. 2010/11:165 s. 981.

första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2026.

7.2 Överväganden om skattekontroll

Allmänt om risker med utbetalningar från det offentliga

Av utredningens direktiv framgår att utredningens förslag ska vara utformat på ett sådant sätt att det finns en möjlighet att göra en effektiv skattekontroll. Utvärderingar som gjorts av de brittiska och norska systemen för utbetalning av skattelättnader visar på en betydande andel fel, även avsiktliga. Det sammanlagda felet för de båda brittiska skattelättnaderna (SME och RDEC) uppskattas till 16,7 procent eller 1,13 miljarder pund. Särskilt vanligt är det med oriktiga anspråk från små och medelstora företag. Bedrägerier bedöms dock utgöra en mindre andel av det totala antalet fel. I det norska systemet SkatteFUNN har möjligheten att få ut pengar kontant konstaterats medföra en risk för missbruk. Riskerna har varit kända länge men den närmare omfattningen är ovisst. Hälften av användarna har färre än tio anställda. I denna grupp ingår enmansaktiebolag med enbart en anställd, ofta bolagets ägare. Detta ses som en särskild risk för att bolaget ska användas som brottsverktyg. Det är värt att notera att de flesta användare av SkatteFUNN inte betalar inkomstskatt alls och att 70 procent av den totala skattereduktionen betalas ut kontant. Se vidare i avsnitt 4.7.2 och 4.8.6.

I Sverige blir den ekonomiska brottsligheten allt allvarigare enligt Ekobrottsmyndigheten. Den kriminella ekonomin uppskattas i dag omsätta mellan 100 och 150 miljarder kronor årligen och växer. Drivkrafterna är låg upptäcktsrisk och stora brottsvinster. Brottsuppläggen innefattar ofta komplicerade bolagsstrukturer där bolag företräds av målvakter. Bakom uppläggen finns kriminella personer med hög förmåga, som ofta planerar långsiktigt och strategiskt. I bolagen, som många gånger kan liknas vid en bolagskoncern med ett moderbolag i toppen och flera mindre bolag i botten, kan brottslingarna tvätta brottsvinster i närmast industriell skala. Ofta finns det även internationella kopplingar och så kallade möjliggörare med i bilden. Vinsterna är stora, ibland hundratals miljoner kronor för ett upp-

lägg.²⁵ Det är enkelt att få tillgång till bolag som kan användas som brottsverktyg. Genom att köpa redan existerande bolag via bolagsförmedlare kan kriminella personer snabbt få tillgång till företag som kan användas i deras verksamhet. På så sätt undviker de även vissa av de kontroller som görs när ett nytt bolag t.ex. vill öppna ett bankkonto eller registreras för skatt.

Företag som används som brottsverktyg kan alltså ofta uppvisa en laglydig fasad. Därför är det svårt för samhället att upptäcka ekonomisk brottslighet i tid. Offentliga medel som betalats ut felaktigt går sällan att få tillbaka, i vart fall inte helt och hållet. Det gör att sådan brottslighet behöver förebyggas. Kontroller i efterhand kommer inte att vara tillräckligt effektivt. Därför måste tillräckliga resurser avsättas för kontroller innan utbetalning (eller kreditering) äger rum. Genom tillämpning av riskbaserade urval för kontroll kan resurserna för detta hållas nere. Vidare måste materiella regler, t.ex. i fråga om skatteincitament, utformas med detta i åtanke.

Ansökningsförfarande

Utredningen har övervägt ett tudelat förfarande där den som inte kan tillgodogöra sig hela skattereduktionen vid bestämmandet av slutlig skatt måste ansöka hos Skatteverket om att få det återstående beloppet utbetalt. Tanken med ett sådant förfarande är att ge Skatteverket en möjlighet att antingen kontrollera alla ansökningar noggrant eller att göra ett riskbaserat urval och kontrollera ”misstänkta” ansökningar noggrannare innan en utbetalning sker. Ett riskbaserat urval skulle kunna handla om att datasystemet flaggar för branscher där FoU-utgifter knappast förekommer (exempelvis inom städ-, frisör- och taxibranschen). Det kan också handla om att särskilt kontrollera fåmansföretag, där erfarenheten visar att risken för fel är större än annars. En annan faktor som borde uppmärksammas är om företaget inte har några verksamhetsrelaterade skattedebiteringar på sitt skattekonto. Om företaget inte är registrerat som arbetsgivare och inte har betalat några arbetsgivaravgifter borde en rätt till skattereduktion till följd av löneutgifter vara utesluten. Sammantaget borde det vara möjligt för Skatteverket att utifrån kända riskfaktorer inrikta arbetet mot de situationer där riskerna för fel är störst. Här noteras att

²⁵ <https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/lagesbilden/forord/>.

Skatteverket enligt 6 § i sin instruktion²⁶ ska förebygga och motverka ekonomisk brottslighet. Utredningens bild är också att noggranna prövningar av ansökningar görs i andra länder, som i Storbritannien, även om det inte innebär någon garanti för att det blir korrekt.

Här noteras även att regeringen nyligen föreslagit att bl.a. Skatteverket ska få ett uttryckligt rättsligt stöd för att använda dataanalyser och urval för en ännu mer effektiv kontrollverksamhet.²⁷

Skatteverket har emellertid fört fram att myndigheten inte arbetar på det här sättet i dag. Kontroll sker i många fall först i efterhand. Ett arbetssätt som det skisserade skulle alltså avvika markant från det nuvarande arbetssättet. Dessutom skulle Skatteverket behöva tillföras mer resurser för att hantera arbetsuppgiften. Fördelarna med att fullt ut inlemma ett nytt skatteincitament i det vanliga beskattningsförfarandet, alltså utan ansökningsförfarande, framstår därför som betydande för Skatteverket.

Utredningen anser att ett ansökningsförfarande inte blir så meningsfullt om ärendena ändå inte granskas ordentligt före utbetalning. Risken för felaktiga utbetalningar skulle inte minska nämnvärt medan förfarandet framstår som onödig administration.

En annan invändning mot ett särskilt ansökningsförfarande är att det också kan förekomma felaktiga yrkanden om skattereduktion som bara leder till sänkt skatt. Även sådana yrkanden leder till skattebortfall som skulle kunna vara minst lika betydande. Risken för sådana skattebortfall skulle inte påverkas av ett särskilt ansökningsförfarande som endast gäller vid överskjutande belopp.

Den största fördelen med att inte ha ett särskilt ansökningsförfarande är att systemet blir väsentligt enklare för de företag som berörs – det räcker att ange vissa uppgifter i inkomstdeklarationen. Utredningen har därför efter en samlad bedömning stannat för att inte föreslå ett system med särskilt ansökningsförfarande.

Fördröjd utbetalning

I t.ex. Irland förekommer det att en godkänd skattelättnad inte betalas ut direkt utan delas upp på flera utbetalningar vars storlek är fastställda som en andel av beloppet. Hela beloppet kan dock betalas

²⁶ Förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket.

²⁷ Jfr lagrådsremissen *Framtidens dataskydd vid Skatteverket, Tullverket och Kronofogdemyndigheten* från den 6 november 2025 och *Framtidens dataskydd* (SOU 2023:100).

om det inte når upp till en viss storlek (75 000 euro i Irland). Skattelättnaden kan på så sätt spridas ut över flera års tid, vilket skulle kunna minska antalet oseriösa sökande. Utan att hamna i konflikt med reglerna om kvalificerade skattetillgodohavanden kan en utbetalning skjutas fram upp till fyra år.

På kort sikt skulle det också vara en fördel för staten om skattetillgodohavandet kan kvittas inte bara mot skatter som redan är registrerade i skattekontosystemet, utan även mot sådana skatter som debiteras längre fram, ända upp till fyra år senare. Det belopp som återstår efter en sådan tidsperiod måste i och för sig betalas ut för att anses som ett kvalificerat skattetillgodohavande enligt tilläggs-skattereglerna, men beloppet skulle då i de flesta fall vara betydligt lägre än om det betalades ut direkt.

En bestämmelse om successiv kvittning och utbetalning av återstoden efter fyra år skulle enligt utredningen kunna placeras i SFL. Det framstår dock som ovisst om skattekontosystemet utan omfattande förändringar skulle kunna stödja en sådan avräkning, alltså om det finns en funktionalitet för detta eller om en sådan enkelt skulle kunna föras in i systemet. Att tvingas utveckla Skatteverkets system är ett mycket komplext och tidskrävande arbete som medför höga förvaltningskostnader, särskilt när skattekontosystemet enligt uppgift snart har nått slutet på sin livscykel.²⁸

Det främsta skälet emot ett sådant system är dock att det inte skulle ge samma likviditetsförstärkning som i de fall när beloppet betalas ut direkt, dvs. en av de stora fördelarna med en återbetalningsbar skattereduktion i förhållande till exempelvis ett förhöjt kostnadsavdrag. Systemet skulle också bli mer komplext. Dessutom skulle ett sådant system också framstå som betydligt mindre attraktivt för den som överväger att investera i Sverige i jämförelse med ett system där reduktionen betalas ut direkt. Utredningen föreslår därför inte ett sådant system.

²⁸ Skatteverket planerar för en ny modern betallösning som ska ersätta bl.a. skattekontot, jfr Skatteverkets budgetunderlag 2024–2026 s. 21 f. Riskerna med att upprätthålla systemstöden anses stora. Flera applikationer bygger på teknik där det inte längre finns någon support att tillgå och applikationerna blir därför inte uppdaterade med nödvändiga säkerhetsförändringar.

Intyg från revisor

I vissa länder föreskrivs ett krav på att den som ansöker om en skattelettning ska bifoga ett intyg från en revisor om att företagets uppgifter om kostnader är riktiga.²⁹ Liknande regler förekommer även här. Enligt 5 § första stycket 5 lagen (2020:548) om omställningsstöd ska en ansökan om ett sådant stöd, om det uppgår till minst 100 000 kronor, innehålla ett skriftligt undertecknat yttrande från en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Dessutom kan Skatteverket begära att företaget lämnar ett sådant revisorsintyg även om stödet understiger 100 000 kr.³⁰

Utredningen har övervägt om en motsvarande ordning skulle kunna vara effektiv för att minska felaktiga utbetalningar, både avsiktliga och oavsiktliga. Utvärderingar av utländska system som utredningen har tagit del av visar inte att kravet på revisorskontroll har bidragit till att minska felaktiga utbetalningar. Det är dock svårt att utvärdera just detta om länderna samtidigt har infört andra kontrollåtgärder. Enligt uppgift från Skatteverket har man inte utvärderat om kravet på revisorsintyg för omställningsstödet haft några positiva effekter. Några indikationer på att det har gjort någon skillnad finns dock inte.

Ytterst är frågan om fördelarna i skattekontrollhänseende väger upp den ytterligare administration och kostnad som är förenat med krav på revisorskontroll. Stora företag anlitar i de flesta fall redan en auktoriserad revisor, vilket innebär att kvaliteten på deras anspråk sannolikt inte skulle förändras. Vidare skulle ett sådant krav inte heller vara en garanti mot felaktiga anspråk, särskilt inte om man också beaktar svårigheterna att tillämpa FoU-definitionen och bedöma om utgiften är kvalificerad. Man skulle inte heller, på grund av kostnadsaspekten, kunna kräva att revisorn gör en fullständig genomgång av alla utgifter. Det framstår därför som högst oklart vad ett sådant revisorsintyg egentligen skulle tjäna för syfte. Utredningen har därför valt att inte föreslå ett system med krav på ett sådant intyg.

²⁹ Danmark och Norge hade sådana krav för sina omställningsstöd i samband med covid 19-pandemin, jfr prop. 2019/20:181 s. 21.

³⁰ Se 8 § andra stycket samma lag.

Krav på godkännande för F-skatt

Skatteverket kan efter ansökan godkänna näringsidkare för F-skatt. Den som bedriver enskild näringsverksamhet ska som regel vara godkänd för F-skatt. Ett godkännande för F-skatt innebär att företagaren själv ansvarar för att betala in sina skatter och avgifter (egenavgifter) på ersättning för arbete som personen har utfört åt någon. Om verksamheten bedrivs av en juridisk person är det den juridiska personen som ska vara godkänd för F-skatt. För att få ett sådant godkännande krävs att ett antal krav är uppfyllda. Regleringen finns i 9 kap. SFL. Förutom att bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet får företagaren bl.a. inte

- ha brustit i redovisning och betalning av skatter i mer än obetydlig omfattning,
- ha näringsförbud,
- vara försatt i konkurs, eller
- ha missbrukat ett tidigare godkännande för F-skatt.

Utredningen har övervägt om det vore möjligt och ändamålsenligt att uppställa ett krav på godkännande för F-skatt för att få den föreslagna skattereduktionen. Här kan nämnas att enligt 2 § första stycket 2 lagen om omställningsstöd är det ett krav för att få omställningsstöd att företaget vid tidpunkten för prövningen av ansökan om omställningsstöd är godkänd för F-skatt enligt 9 kap. 1 § SFL.³¹ Kravet infördes för att minska risken för missbruk.^{32,33}

Frågan är dock om ett krav på godkännande för F-skatt för att ha rätt till skattereduktion skulle tjäna något syfte. De näringsidkare som kommer att begära skattereduktion, varav flertalet lär vara juridiska personer, får förutsättas vara godkända för F-skatt. Till saken hör att återkallelse av godkännande för F-skatt sker med viss eftersläp-

³¹ Alternativt är en sådan stiftelse, förening eller registrerat trossamfund som undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen eller är ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § samma lag.

³² Prop. 2019/20:181 s. 29.

³³ I 7 kap. 3 § IL undantas vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund helt eller delvis från skatt, men de kan ändå bedriva näringsverksamhet. Kravet på godkännande för F-skatt för att få omställningsstöd gäller inte för dem. De har sällan anledning att ansöka om godkännande för F-skatt och den administrativa bördan för dem ansågs kunna bli alltför betydande. Även privatbostadsföretag har undantagits eftersom de i regel saknar godkännande för F-skatt och ofta saknar skäl att ansöka om detta.

ning. Än mindre är ett godkännande för F-skatt en garanti för att företagaren verkligen har rätt till en skattereduktion som den nu aktuella. Utredningen anser därför att ett krav på godkännande för F-skatt inte bör införas.

Undantag för företag i icke-samarbetsvilliga stater utanför EU

EU och OECD har publicerat förteckningar över jurisdiktioner som anses vara icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Inom EU anses förteckningen hjälpa medlemsstaterna att på ett kraftfullt sätt arbeta mot aggressiv skatteplanering och skatteflykt. Mot denna bakgrund ansågs det inte lämpligt att företag som, vid tidpunkten för prövningen av ansökan, hör hemma i en sådan stat eller jurisdiktion som uppmuntrar skatteflykt, skulle kunna ta del av omställningsstöd. Omställningsstödet är ett av EU-kommissionen godkänt statligt stöd till företag som drabbats av minskad omsättning till följd av covid-19-pandemin. Enligt 3 § första stycket 3 lagen om omställningsstöd gäller följaktligen att företag som hör hemma i en stat eller jurisdiktion som är upptagen i en förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför EU som av medlemsstaterna gemensamt, eller inom ramen för OECD, har bedömts vara icke-samarbetsvilliga på skatteområdet, inte har rätt till omställningsstöd. Detsamma gäller företag som ingår i en intressegemenskap med ett sådant företag (3 § första stycket 4).³⁴

Utredningen har övervägt om en sådan begränsning borde införas även beträffande rätten till återbetalningsbar skattereduktion och har då kommit fram till att man inte kan jämställa omställningsstödet med en återbetalningsbar skattereduktion till företag som bedriver FoU. Risken för missbruk framstår som lägre när det gäller skattereduktionen och kopplingen till EU:s regler är svagare eftersom reduktionen inte är ett statligt stöd. Det finns också ett egenvärde i att inte tynga regelverket med fler bestämmelser. Utredningen föreslår därför inte att det ska införas en sådan regel.

³⁴ Företag anses befinna sig i intressegemenskap när företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller det företag som ansöker om omställningsstöd, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget.

7.3 Personuppgiftsbehandling och konsekvenser för den personliga integriteten

Bedömning

Utredningens förslag innebär inte att lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet behöver ändras.

Utredningen bedömer att utredningens förslag inte medför att lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet behöver ändras, vare sig i fråga om för vilka ändamål personuppgifter får behandlas i beskattningsverksamheten³⁵ eller när det gäller vilka uppgifter som får behandlas. Regler om en återbetalningsbar skattereduktion vid inkomstbeskattningen rymms inom begreppet beskattningsverksamhet. Inte heller behövs det några lagändringar om aviserade lagändringar skulle bli verklighet.³⁶

7.4 Offentlighet och sekretess

Bedömning

Utredningens förslag medför inget behov av nya bestämmelser i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL, gäller sekretess i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Utredningen bedömer att 27 kap. 1 § OSL kommer att vara tillämplig på en återbetalningsbar skattereduktion eftersom prövningen kommer att ingå som ett led i bestämmandet av skatt eller fastställandet av underlag

³⁵ Ett tillåtet ändamål är att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter (1 kap. 4 § 1).

³⁶ Regeringen har i lagrådsremissen *Framtidens dataskydd vid Skatteverket, Tullverket och Kronofogdemyndigheten* i november 2025 föreslagit att bl.a. lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ska upphävas (se SOU 2023:100).

för bestämmande av skatt. Utredningen bedömer därför att reglerna inte behöver ändras.

7.5 Uppföljning och utvärdering

Bedömning

Uppföljning och utvärdering av skatteincitamentet bör äga rum ett par år efter att reglerna har trätt i kraft.

Av flera skäl är det viktigt att regler om skatteincitament blir föremål för utvärdering och uppföljning.³⁷ Även OECD rekommenderar att skatteincitament följs upp och utvärderas systematiskt. I samband med att reglerna om FoU-avdraget infördes bedömde regeringen att den föreslagna nedsättningen av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU borde följas upp och utvärderas när reglerna varit i kraft en tid, vilket även Företagsskattekommittén hade föreslagit.³⁸ Behovet av utvärdering framgår även i utredningens första direktiv.³⁹ Granskningen av FoU-avdraget i utredningens delbetänkande är alltså delvis en följd av att en reform av detta slag bör följas upp och utvärderas.

Uppföljning bör ske kontinuerligt. När reglerna har tillämpats i åtminstone ett år bör det vara möjligt att undersöka bland annat hur många företag som har tagit del av skatteincitamentet och vilka egenskaper dessa företag har. I Sverige sker redan en sådan uppföljning genom SCB. Enligt OECD är data av hög kvalitet på företagsnivå oumbärligt för en kvantitativ utvärdering och bör samlas in enligt internationella standarder.⁴⁰ Den offentligfinansiella kostnaden bör också följas upp. Detta är viktigt av offentligfinansiella skäl men också för att kunna bedöma stödets kostnadseffektivitet.⁴¹

³⁷ Jfr avsnitt 6.9.4.9 i prop. 2014/14:1 och avsnitt 8.8 i SOU 2012:66.

³⁸ Prop. 2013/14:1 s. 250.

³⁹ Dir. 2023:81.

⁴⁰ I en rapport från Europeiska kommissionen noterades att kvaliteten på utvärderingsstudier är blandad och i många fall uppfyller de inte standarderna för referentgranskade akademiska tidskrifter. Se Europeiska kommissionen (2014). *A study on R&D Tax incentives. Final report. Working paper N. 52.*

⁴¹ SOU 2012:66 s. 110.

8 Konsekvenser av utredningens förslag

8.1 Inledning

Enligt kommittéförordningen (1998:1474) ska en utredning redovisa konsekvenserna av de förslag som utredningen lämnar.¹ Om förslagen påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, regioner, företag eller andra enskilda, ska utredningen redovisa en beräkning av dessa konsekvenser. Om förslagen innebär samhälls-ekonomiska konsekvenser i övrigt, ska även dessa redovisas.

När det gäller kostnadsökningar och intäktsminskningar för staten, kommuner eller regioner ska utredningen föreslå finansiering (14 §).

Om ett betänkande innehåller förslag till nya eller ändrade regler, ska förslagets konsekvenser anges på ett sätt som motsvarar kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning (15 a §).

Betänkandet innehåller två alternativa förslag, Alternativ 1 – förhöjt kostnadsavdrag, som presenteras i kapitel 6 och Alternativ 2 – återbetalningsbar skattereduktion, som presenteras i kapitel 7. Utgångspunkten i konsekvensanalysen är att endast ett av förslagen genomförs. Båda förslagen bedöms leda till skattelättnader för företag som bedriver FoU-verksamhet. Till viss del liknar förslagen varandra och har därmed liknande konsekvenser i vissa avseenden. I den mån konsekvenserna av förslagen skiljer sig åt kommer dessa att redovisas särskilt.

¹ Förordningen ändrades delvis den 6 maj 2024 (SFS 2024:185). Av övergångsbestämmelserna framgår dock att för kommittéer och särskilda utredare som tillsatts före ikraftträdandet gäller 14–15 a §§ i den äldre lydelsen. Denna utredning tillsattes före den 6 maj 2024.

8.2 Syfte och alternativa lösningar

8.2.1 Syfte

I enlighet med tilläggsdirektiven² ska utredningen analysera och föreslå hur ett nytt skatteincitament som i första hand utgår från företags FoU-utgifter och innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt kan utformas inom svensk skattelagstiftning. Det övergripande målet med ett sådant incitament är att skapa förutsättningar för ökade FoU-investeringar i Sverige, stärka svenska företags internationella konkurrenskraft och bidra till en långsiktigt hållbar ekonomisk tillväxt.

Utredningens två alternativa förslag syftar till att förbättra de ekonomiska villkoren för företag som bedriver FoU i Sverige och därigenom stärka incitamenten att förlägga sådan verksamhet i landet. Förslagen syftar även till att sänka företagets kostnader för FoU-investeringar på marginalen och på så sätt stärka incitamentet att bedriva mer FoU. Det övergripande syftet med förslagen är att öka tillväxten och den ekonomiska effektiviteten. Utgångspunkten är att ökad FoU-verksamhet i landet leder till positiva samhällseffekter utöver de direkta effekterna på företagets egen ekonomiska aktivitet.

8.2.2 Slopade tak för FoU-avdraget

Ett alternativ till utredningens två alternativa förslag är att slopa taket i FoU-avdraget. Enligt nuvarande regler får FoU-avdraget inte överstiga 3 miljoner kronor per månad och koncern. Ett slopat tak skulle innebära att koncerner med stora utgifter för FoU-personal får möjlighet till ett betydligt större avdrag än i dag. En sådan förändring skulle dessutom leda till att dessa koncerner får en lägre kostnad för FoU-investeringar på marginalen, vilket i teorin skulle kunna skapa incitament för ytterligare FoU-satsningar.

Utredningen har i sitt delbetänkande³ gjort bedömningen att avdragstaket i FoU-avdraget inte ska höjas eller slopas. Bedömningen grundades på att ett slopat eller höjt tak främst skulle gynna ett begränsat antal stora koncerner som redan utnyttjar avdraget fullt ut, medan effekterna på företagets totala FoU-investeringar bedömdes bli begränsade. Utredningen framhöll att FoU-avdrag till företag som

² Dir. 2024:104.

³ SOU 2025:3.

redan gör maximala avdrag inte skapar ytterligare incitament till ökad FoU, utan snarare innebär en förmögenhetsöverföring från staten till dessa företag. Vidare konstaterades att även om ett slopat tak skulle kunna förbättra de svenska reglernas konkurrenskraft något för de största FoU-företagen, har faktorer som tillgång till kvalificerad arbetskraft, immaterialrättsligt skydd och forskningsinfrastruktur större betydelse för var FoU lokaliseras. Mot denna bakgrund ansåg utredningen att en höjning eller ett slopande av taket inte framstod som ett effektivt sätt att öka företagets FoU-investeringar och därför inte borde genomföras.

Företagens totala FoU-avdrag uppgick till cirka 2,58 miljarder kronor 2023, vilket motsvarar ett underlag på 13,17 miljarder kronor varav 4,02 miljarder kronor för företag i närheten av taket. Baserat på företagens uppgifter till FoU-undersökningen 2023 bedöms underlaget för all FoU-personal uppgå till cirka 52,84 miljarder kronor varav 27,47 miljarder kronor avser företag i närheten av taket.⁴ För de 136 företag som någon gång under 2023 nådde eller låg nära taket skulle FoU-avdraget alltså vara cirka 4,69 miljarder kronor högre om hela deras underlag kunde inkluderas. Med ett antagande om att hälften av detta underlag utgör kvalificerad FoU enligt den föreslagna definitionen i utredningens delbetänkande skulle ett slopat tak leda till att utnyttjandet av FoU-avdraget ökar med cirka 2,34 miljarder kronor. Det motsvarar en offentligfinansiell bruttoeffekt på cirka 2,75 miljarder kronor i 2027 års priser och volymer. Med beaktande av de ökade skatteintäkter som följer av ökad bolagsskatt då företag betalar mindre arbetsgivaravgifter bedöms den offentligfinansiella nettoeffekten av ett slopat tak uppgå till cirka 2,20 miljarder kronor i 2027 års priser och volymer.

8.2.3 Sänkt bolagsskatt

Ett alternativ till att införa ett riktat skatteincitament för en viss typ av verksamhet (FoU) skulle vara att sänka bolagsskatten och på så sätt gynna företagsverksamhet mer generellt. En sänkt bolagsskatt skulle kunna öka incitamenten att bedriva både FoU-verksamhet och näringsverksamhet i bolagsform i allmänhet. En sänkt bolagsskatt

⁴ Detta underlag utgörs av det största av företagets underlag för FoU och 61 procent av företagets rapporterade FoU-arbetskostnader i FoU-undersökningen, se bilaga 2 till betänkandet för utgångspunkterna för beräkningen av underlaget.

skulle därmed uppfylla det övergripande syftet med utredningens förslag, alltså att skapa förutsättningar för ökade FoU-investeringar i Sverige, stärka svenska företags internationella konkurrenskraft och bidra till en långsiktig ekonomisk tillväxt.

En sänkt bolagsskatt antas påverka investeringar på två sätt. För det första ökar den möjligheterna att finansiera investeringar genom egna vinstmedel eftersom en mindre del då måste finansieras via externa källor, dvs. med lån eller med tillskott av nytt ägarkapital. För det andra ökar en lägre bolagsskatt investeringsvolymen genom att minska avkastningskravet, vilket gör fler projekt lönsamma.

Bolagsskatten spelar dessutom roll för multinationella företags investeringsbeslut. Genom att bolag beskattas enligt källstatsprincipen, alltså att skatten tas ut där företaget är lokaliserat, blir bolagsskatten en skatt på investeringar i det specifika landet. I en global ekonomi, där multinationella företag bestämmer var de ska lägga sina investeringar, är bolagsskattesatsen en viktig referenspunkt. Utdelningar och kapitalvinster beskattas enligt hemvistprincipen, dvs. de som är bosatta i Sverige ska betala skatt på inkomsterna i Sverige oavsett var i världen de uppkommer. Både inhemska och utländska investerare jämför därmed avkastningen från olika alternativ *före* ägarskatter.

Att bolagsskatten har en negativ effekt på investeringar är väl belagt empiriskt. Effekten verkar kunna vara större för inhemska företag och skilja sig åt mellan mindre och större företag. När det gäller multinationella bolag påverkar bolagsskatten även var företagen redovisar sina vinster. Via koncerninterna transaktioner kan multinationella företag i viss utsträckning flytta vinster mellan länder. För att minska problemet finns regler om internprissättning, som dock inte är heltäckande. Företagen kan även minska skatten genom strategisk redovisning av immateriella tillgångar och skulder. Genom skatteplanering kan multinationella företag alltså få en lägre effektiv bolagsskattesats än inhemska företag.⁵

Sänkt bolagsskatt ansågs länge vara ett viktigt verktyg för att förbättra ett lands konkurrensförmåga i fråga om att attrahera investeringar. De senaste åren har flera länder sänkt sin bolagsskatt. Även om den fortsatt betraktas som viktig, finns det indikationer på att sambandet mellan bolagsskatten och investeringar är svagare efter finanskrisen än vad det var innan. Enligt Produktivitetskommissionen har diskussionen på bolagsskatteområdet de senaste åren delvis skiftat

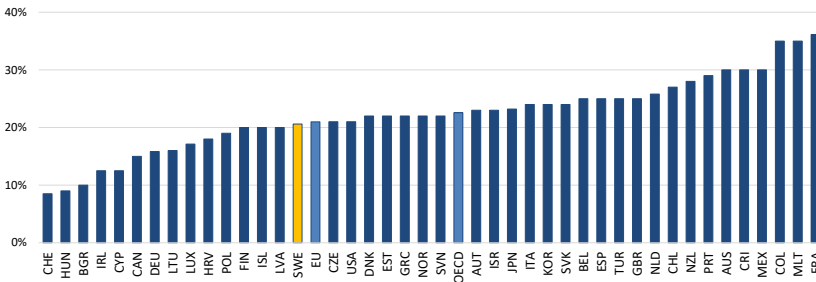
⁵ SOU 2024:29 s. 542 f. med hänvisning till bl.a. SOU 2014:40.

fokus från sänkningar av bolagsskattesatsen. En viktig anledning anges vara arbetet mot skatteplanering inom OECD och G20 som bl.a. har resulterat i EU-direktiv om begränsningar av ränteavdrag och en global effektiv minimiskattesats för större multinationella företag, där den globala minimiskattesatsen förväntas minska konkurrensen med bolagsskatten mellan länder.

Den globala effektiva minimiskatten begränsar åtgärder för att sänka den effektiva beskattningen, allt annat lika. Produktivitetskommissionen påtalar att även om det teoretiskt sett är möjligt att sänka bolagsskatten för företag som inte omfattas av den globala minimiskatten eller att låta de större multinationella företagen betala tilläggsskatt, skulle sådana lösningar göra skattesystemet mer komplext och öka de administrativa kostnaderna.⁶

Sveriges bolagsskattesats ligger på en genomsnittlig nivå internationellt sett, se figur 8.1. Den formella bolagsskattesatsen är dock inte den enda delen av regelverket som påverkar beskattningen på bolagsnivå. Hur skatteunderlaget, eller den beskattningsbara vinsten, definieras är också viktigt. Ett land kan ha en hög formell bolagsskattesats, men om företagen har många avdragsmöjligheter som minskar den beskattningsbara vinsten kan den effektiva beskattningen vara lägre. Även sett till den genomsnittliga effektiva beskattningen ligger Sverige något under genomsnittet i OECD, se figur 8.2.⁷

Figur 8.1 Bolagsskattesatser i EU och OECD
 Procent, 2025



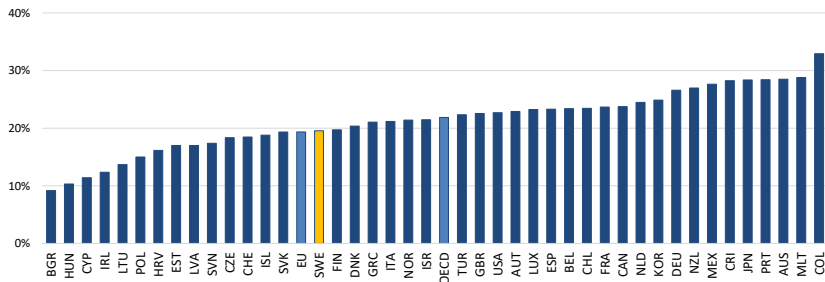
Anm.: Skattesatser för OECD-länder avser år 2025. Skattesatser för BGR, HRV, MLT avser 2024. Skattesatsen för CYP avser 2023.

Källa: OECD och EU.

⁶ SOU 2024:29 s. 590 f.

⁷ SOU 2024:29 s. 570.

Figur 8.2 Genomsnittliga effektiva bolagsskattesatser i EU och OECD
Procent, 2023



Källa: OECD.

I budgetpropositionen för 2026 bedöms intäkterna från bolagsskatt uppgå till 243,9 miljarder kronor under 2027. En sänkning av bolagsskatten med 1 procentenhet skulle innebära att skatteintäkterna från bolagsskatt minskar med 11,83 miljarder kronor. Med beaktande av att cirka 5 procent av bolagsskatteintäkterna kommer från statligt ägda bolag bedömer utredningen att den offentligfinansiella effekten av ett sådant förslag uppgår till 11,25 miljarder kronor (utan beaktande av brutna räkenskapsår).

En bolagsskattesänkning på 1 procentenhet skulle enligt utredningen sänka den totala skatten för FoU-företag med cirka 2,29 miljarder kronor i 2027 års priser och volymer. En bolagsskattesänkning skulle alltså till största del tillkomma andra företag än de som skulle träffas av ett skatteincitament för FoU. Dessutom är den direkta effekten av en sänkt bolagsskatt, likt utredningens förslag om ett förhöjt kostnadsavdrag, begränsad till företag som har ett överskott av näringsverksamhet.

En relativt stor andel av FoU-företagen går med skattemässigt underskott, drygt 2 200 av drygt 4 000 företag under 2023. En sänkning av bolagsskatten sänker värdet av outnyttjade rullade underskott eftersom den skatt som reduceras med underskottsavdraget blir lägre. Detta innebär att det skattemässiga värdet av att bedriva verksamhet som går med underskott i dag, med en förväntan om att underskottet kan nyttjas i framtiden, till viss del skulle minska.

8.2.4 Riktade bidrag till FoU-verksamhet

Företagens investeringar i FoU kan också stimuleras genom ett bidrag, där bidraget t.ex. kan baseras på liknande kvalificerade utgifter och med en liknande effektiv procentsats som utredningens förslag om en återbetalningsbar skattereduktion. Effekterna av ett sådant stöd skulle i teorin kunna vara mycket likt en skattereduktion och ha en liknande statsfinansiell påverkan. Man skulle dock behöva förhålla sig till reglerna om statligt stöd i olika avseenden. Större stöd måste godkännas av EU-kommissionen och dessutom förenas med regler om gränsbelopp per mottagare.

En stor fördel med ett sådant stöd är att det, i vart fall i teorin, kan riktas direkt mot sektorer eller projekt där stödet bedöms göra störst samhällsekonomisk nytta. Stödet skulle inte behöva räknas av mot företagets skatter utan skulle i stället kunna betalas ut direkt. Stödet skulle därmed kunna komma företagen till godo snabbare än vid ett skatteincitament, allt under förutsättning att ansöknings- och utbetalningsförfarandet är snabbt och effektivt. Ett sådant stöd skulle vidare inte påverka beräkningen av tilläggsskatt för de större företag som berörs av tilläggsskattereglerna. Om stödet inte är kopplat till företagets skatter skulle hanteringen av ansökningar dessutom kunna hanteras av en annan myndighet än Skatteverket, t.ex. Verket för innovationssystem (Vinnova), som har större erfarenhet än Skatteverket när det gäller frågor om FoU. Ett stöd i denna form skulle troligtvis innebära en större möjlighet till kontroll, men också en större administrativ börda för företagen.

Om stödet inte i första hand reducerar företagets inkomstskatt eller kvittas mot annan skatt skulle samtidigt risken för felaktiga utbetalningar kunna öka, vilket ökar kostnaderna. Statens kostnader för stödet skulle riskera att bli större även i fall då bidraget betalas ut till företag som av någon anledning inte betalar sina skatter.

Den stora invändningen mot direkta stöd till FoU gäller dock stödets effektivitet⁸. Direkta stöd förutsätter att staten själv kan identifiera var medlen ska användas för att göra störst nytta. Det är inte alltid säkert att staten har den möjligheten.

⁸ FoU-stöd från Vinnova hade i genomsnitt inte någon mätbar effekt på företagets produktivitet, omsättning eller sysselsättning. Positiva effekter observerades främst i regioner med god tillgång till högutbildad arbetskraft. Se Videnord, J. (2023). *Trade, Innovation, and Gender*. Uppsala University.

8.3 Förenlighet med EU-rätten

Utredningen lämnar som sagt två alternativa förslag, dels ett förhöjt kostnadsavdrag, dels en återbetalningsbar skattereduktion. Båda förslagen gäller för juridiska personer och fysiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige. Det innebär att även utländska juridiska personer och fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige kan ha rätt att tillämpa reglerna om de bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här. I utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige behandlas på samma sätt som svenska handelsbolag om deras delägare är obegränsat skattskyldiga här. Om en sådan i utlandet delägarbeskattad juridisk person har ett underlag för skattereduktion får alltså delägarna – till den del de är obegränsat skattskyldiga i Sverige – rätt till skattereduktion för detta underlag.

De föreslagna skatteincitamenten ska alltså kunna användas av alla fysiska och juridiska personer som bedriver näringsverksamhet här, oavsett var dessa företag har sin hemvist. Däremot gäller incitamenten bara för FoU-arbete som utförs i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Eftersom en sådan avgränsning inte innebär någon diskriminering ur ett EU-rättsligt perspektiv och eftersom reglerna inte heller på något annat sätt diskriminerar den som vill driva verksamhet i Sverige bedömer utredningen att de föreslagna incitamenten inte står i strid med någon av de fria rörligheterna för varor, tjänster, personer och kapital.

De föreslagna skatteincitamenten är vidare inte selektiva utan utgör generella åtgärder. De innehåller inte några begränsningar i fråga om var företaget ska höra hemma för att kunna få ta del av skattelättnaden och gäller alla näringsverksamheter oavsett storlek, belägenhet eller bransch. Utredningen bedömer mot denna bakgrund att incitamenten inte heller står i strid med EU:s regler om statligt stöd.

I avsnitt 5.6 finns en mer ingående beskrivning av det regelverk inom EU som utredningen har haft att förhålla sig till och i avsnitt 5.7.3 vilka överväganden utredningen har gjort när det gäller kravet på att arbetet ska ha utförts i en stat inom EES.

8.4 Offentligfinansiella effekter

De offentligfinansiella effekterna av förslagen beräknas utifrån reglernas effekt på statens intäkter och utgifter i förhållande till gällande regler för beskattning. Beräkningarna utgår ifrån ett antagande om fasta priser och volymer. Förslagen bedöms därför i första hand leda till minskade skatteintäkter.

Eventuella effekter på företagens incitament att bedriva mer FoU och att attrahera FoU-investeringar till Sverige, samt följd effekter av detta, beaktas inte i avsnittet om offentligfinansiella effekter. Syftet med denna beräkningskonvention är att de offentligfinansiella effekterna ska vara rättvisande på kort sikt eftersom förslaget påverkar statens budget redan under och åren efter ikraftträdandeåret. Dynamiska effekter utspelar sig eventuellt över en längre tid och är viktiga för prioriteringen av olika åtgärder. Eftersom de dynamiska effekterna på företagens investeringar dessutom är tätt sammankopplade med syftet med ett nytt skatteincitament för FoU är de av största vikt vid en bedömning av förslagen. Effekter på företagens investeringar och andra dynamiska effekter diskuteras därför mer utförligt i andra avsnitt i detta kapitel.

För att uppskatta storleken på ett skatteincitament för FoU måste utredningen först göra en bedömning av det kvalificerade underlaget som ska ligga till grund för skatteincitamentet. Båda förslagen har samma avgränsningar och definitioner av FoU. Beräkningen av underlaget utgår ifrån SCB:s FoU-undersökning år 2023 och företagens underlag för det befintliga FoU-avdraget. Utgångspunkterna för beräkningarna och definitioner av den data som används beskrivs mer utförligt i bilaga 2 till betänkandet. De kvalificerade utgifterna bedöms bestå delvis av samma utgifter som företagen har lämnat som underlag för FoU-avdraget. Eftersom förslagen om nytt skatteincitament utgår från samma definition av FoU och samma avgränsningar av utgifter som för FoU-avdraget bedöms alla företag som yrkar FoU-avdrag också göra anspråk på det nya skatteincitamentet med minst samma storlek på underlaget. Detta underlag bedöms uppgå till cirka 21,31 miljarder kronor i 2027 års priser och volymer.

Företagen antas i det föreslagna skatteincitamentet även inkludera ytterligare underlag utöver underlaget som lämnas för FoU-avdraget enligt nu gällande regler. Denna bedömning bygger delvis på att utredningen i sitt delbetänkande har föreslagit att definition-

erna av FoU, som även ska ligga till grund för ett nytt skatteincitament, förenklas. Utredningens beräkningar utgår alltså från att dessa förenklade definitioner träder eller har trätt i kraft när förslaget om ett nytt skatteincitament träder i kraft. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten i delbetänkandet har utredningen bedömt att förändringen av definitionen av FoU leder till att det kvalificerade underlaget kommer att öka med cirka 25 procent. Underlaget för ett nytt skatteincitament bedöms dessutom vara större än underlaget för FoU-avdraget eftersom värdet av det nya skatteincitamentet, tillsammans med FoU-avdraget, för vissa företag nu kommer att uppväga nackdelarna med de administrativa kostnaderna och risken för att Skatteverket inte godtar underlaget.

Med stöd av SCB:s FoU-undersökning och företagens arbetsgivardeklarationer för 2023 bedömer utredningen att företagen har ett totalt kvalificerat underlag för FoU som uppgår till 62,08 miljarder kronor i 2027 års priser och volymer. Sammantaget gör utredningen bedömningen att det kvalificerade underlaget vid ett nytt skatteincitament uppgår till 41,70 miljarder kronor i 2027 års priser och volymer. Denna bedömning bygger på antagandet att det kvalificerade underlaget kommer att utgöras av samma underlag som för FoU-avdraget ökat med 50 procent av det underlag som överstiger detta, baserat på uppgifter i FoU-undersökningen. Det innebär att utredningen vid beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna tar höjd för att förslaget inte fullt ut får genomslag bland företag som rapporterar FoU-kostnader i FoU-undersökningen (se bilaga 2 till betänkandet).

Den offentligfinansiella bruttoeffekten speglar den omedelbara skatteförlusten för staten till följd av sänkta skatteintäkter. Det kan noteras att de offentligfinansiella effekterna beräknas utifrån de resultat som företagen bedöms redovisa under införandeåret. För förslaget om ett förhöjt kostnadsavdrag innebär detta att det i beräkningarna inte har beaktats att ökade underskott till följd av förslaget kan ge framtida effekter på statens finanser. Den faktiska skatteförlusten för staten kan därför förväntas öka med tiden eftersom vissa företag som inte har kunnat utnyttja avdraget direkt kan få utnyttja det i framtiden till följd av rullade underskott.⁹

⁹ Den maximala totala minskningen av bolagsskatt över tid från ett förhöjt kostnadsavdrag som görs under ett visst år kommer därmed att utgöras av summan av de skattelättnader och skattefordringar som uppstår. Detta belopp kan uppskattas till cirka 17,18 miljarder kronor för kostnadsavdrag gjorda under ett år.

I den offentligfinansiella nettoeffekten beaktas att en viss del av skattelättnaden kommer att betalas tillbaka till staten i form av tilläggsskatt och, när det gäller det förhöjda kostnadsavdraget, att vissa företag får ett minskat utrymme för ränteavdrag. I den offentligfinansiella nettoeffekten beaktas också att vissa företag är statligt ägda. Detta innebär att en viss del av statens kostnader indirekt ges tillbaka till staten i form av utdelning eller skatt på utdelning. Utredningen bedömer att cirka 30 FoU-företag är statligt ägda och att dessa företag har ett underlag för FoU som totalt uppgår till cirka 1 miljard kronor. De offentligfinansiella effekterna under 2027 tar hänsyn till att vissa företag har brutna räkenskapsår. Enligt de föreslagna övergångsreglerna ska incitamentet gälla för det beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter 31 december 2026. Med beaktande av detta blir den offentligfinansiella effekten av förslagen lägre under 2027 jämfört med senare år eftersom vissa företag inte kan använda avdraget under hela kalenderåret 2027.

I tabell 8.1 presenteras de offentligfinansiella effekterna om det införs ett förhöjt kostnadsavdrag. Enligt utredningens beräkningar uppgår överskotten som kan reduceras av ett förhöjt kostnadsavdrag på 200 procent till 41,08 miljarder kronor i 2027 års priser och volymer. Den offentligfinansiella bruttoeffekten antas därmed vara –8,46 miljarder kronor per år från 2028 och framåt när förslaget fått full effekt. Förslaget bedöms leda till ökade tilläggsskatteintäkter för staten med 220 miljoner kronor per år, ökade skatteintäkter i form av bolagsskatt med 40 miljoner kronor per år på grund av begränsade avdragsmöjligheter för ränteutgifter, och ökade intäkter från statligt ägda bolag med 60 miljoner kronor per år. Den offentligfinansiella nettoeffekten bedöms uppgå till –7,84 miljarder kronor under 2027 och –8,14 miljarder kronor per år från 2028 och framåt.

Tabell 8.1 Offentligfinansiell effekt av ett förhöjt kostnadsavdrag

Miljarder kronor

Effekt	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktig effekt
Förhöjt kostnadsavdrag	–8,15	–7,84	–8,14	–8,14	–8,13

Anm.: 2027 år priser och volymer.

Källa: Egna beräkningar.

I tabell 8.2 presenteras de offentligfinansiella effekterna om det införs en återbetalningsbar skattereduktion. Som nämnts bedöms underlaget för en återbetalningsbar skattereduktion uppgå till 41,70 miljarder kronor. Den offentligfinansiella bruttoeffekten av en återbetalningsbar skattereduktion på 20 procent uppgår därmed till 8,34 miljarder kronor per år från 2028 när förslaget fått full effekt. Förslaget bedöms leda till ökade skatteinkomster i form av tilläggsskatt på cirka 20 miljoner kronor per år och ökade intäkter från statligt ägda bolag på 200 miljoner kronor per år. Den offentligfinansiella nettoeffekten uppgår därmed till $-7,81$ miljarder kronor under 2027 och $-8,12$ miljarder kronor per år från 2028 och framåt.

Tabell 8.2 Offentligfinansiell effekt av en återbetalningsbar skattereduktion

Miljarder kronor

Effekt	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktig effekt
Återbetalningsbar skattereduktion	-8,03	-7,81	-8,12	-8,12	-8,11

Anm.: 2027 år priser och volymer.

Källa: Egna beräkningar.

8.5 Effekter för företagen

8.5.1 Allmänt

Förslagen påverkar alla företag som har utgifter för personal som arbetar med FoU. Enligt utredningens beräkningar hade 3 623 koncerner och fristående företag sådana utgifter 2023.¹⁰ Av dessa bedöms 2 642 vara små- och medelstora företag. Vidare bedöms 130 koncerner omfattas av reglerna om tilläggsskatt. Antalet enskilda näringsidkare och handelsbolag som bedriver FoU bedöms vara ytterst få och antas vara en marginell företeelse. Det var endast tre fysiska personer som yrkade FoU-avdrag och inga handelsbolag som rapporterade arbetskostnader för FoU i FoU-undersökningen under 2023. De beräkningar som beskrivs i detta avsnitt avser effekter för juridiska personer.

¹⁰ I vissa koncerner bedöms flera koncernföretag ha utgifter för personal som arbetar med FoU. Totalt uppskattas 4 054 koncernföretag och fristående företag ha sådana utgifter. Med företag avses i detta avsnitt framöver, om inget annat specificeras, en hel koncern eller ett fristående företag.

Med stöd av SCB:s FoU-undersökning och företagens arbetsgivardeklarationer för 2023 bedömer utredningen att företagen har ett kvalificerat underlag för FoU på i genomsnitt cirka 17 miljoner kronor per företag och år i 2027 års priser och volymer (se bilaga 2 till betänkandet). I tabell 8.3 presenteras hur underlagets storlek varierar mellan olika typer av företag. Bland mikroföretag bedöms det genomsnittliga underlaget vara 1,37 miljoner kronor per företag och år. Underlaget ökar med företagsstorleken. Det genomsnittliga underlaget för ett multinationellt företag, definierat som ett företag som omfattas av reglerna för tilläggsskatt, uppgår till cirka 305 miljoner kronor per företag och år.

Tabell 8.3 Underlaget för ett skatteincitament bland företagen

Miljoner kronor

	Alla företag	Mikro-företag	Små företag	Medelstora företag	Stora företag	Multinationella företag
Genomsnittligt underlag för FoU-incitament	17,14	1,37	4,91	12,07	18,08	304,82
Antal företag	3 623	1 803	771	68	851	130

Anm.: 2027 års priser och volymer. Med ett företag avses här en koncern eller ett fristående företag. Mikroföretag definieras som ett företag med färre än 10 anställda och en årsomsättning under två miljoner euro. Små företag definieras som företag med färre än 50 anställda och en årsomsättning som inte överstiger 10 miljoner euro. Medelstora företag definieras som företag med färre än 250 anställda och en årsomsättning som inte överstiger 50 miljoner euro. Ett multinationellt företag definieras som ett företag som berörs av reglerna för tilläggsskatt. Stora företag definieras som ett företag som inte faller under någon av de tidigare angivna definitionerna.

Källa: SCB och egna beräkningar.

Ett företag som tar del av något av de föreslagna skatteincitamenten påverkas på flera olika sätt. Förslagen bedöms i första hand kunna bidra till en likviditetsförstärkning och påverka den indirekta kostnaden för FoU-investeringar. Förslagen innebär också en administrativ börda för de företag som tar del av skatteincitamentet. Dessutom leder de till att företag som tillhör koncerner som omfattas av reglerna om tilläggsskatt behöver hantera det nya regelverket inom ramen för tilläggsskattereglerna. För dessa företag kan förslagen också leda till att företaget ska betala mer tilläggsskatt.

Utredningen bedömer vidare att båda skatteincitamenten kan leda till att det blir mer attraktivt att bedriva konsultverksamhet eller att agera som underleverantör av FoU-tjänster eftersom det är utför-

aren, alltså det företag som betalar löner för personal som utför FoU, som har rätt till skattelättnaden. I förlängningen kan detta leda till en större möjlighet för de företag som beställer sådana tjänster att hitta rätt kompetens. Förslagen kan också på sikt leda till en större konkurrens mellan underleverantörer av FoU och därmed till att en del av skattelättnaden övervältras till beställaren i form av lägre priser. Eventuellt kan förslagen också leda till att fysiska personer som i dag bedriver enskild näringsverksamhet eller verksamhet i handelsbolag väljer att starta ett aktiebolag.

De administrativa kostnaderna till följd av de båda incitamenten bedöms vara likartade och ligga i linje med de administrativa kostnaderna för det existerande FoU-avdraget. Den administrativa bördan bör främst kunna hänföras till att bedöma vilka utgifter som kan räknas till det kvalificerade underlaget för skatteincitamentet. Att begära att reglerna ska tillämpas bedöms inte leda till någon särskild administrativ börda eftersom det handlar om att föra in ett belopp i inkomstdeklarationen. Eftersom förslagen förutsätter att definitionerna av FoU ändras i enlighet med förslag i utredningens delbetänkande kan en beräkning av de administrativa kostnaderna utgå från beräkningen som presenteras där. I delbetänkandet uppskattade utredningen den administrativa kostnaden för FoU-avdraget efter de föreslagna ändringarna till 17 000 kronor per företag och år. Detta kan jämföras med att de nu aktuella förslagen innebär en direkt genomsnittlig skattelättnad på mellan cirka 3 och 6 miljoner kronor per företag och år. Om alla drygt 4 000 enskilda företag med utgifter för FoU-personal yrkar ett av de föreslagna skatteincitamenten skulle därmed den totala administrativa bördan för företagen till uppgå till cirka 68 miljoner kronor och år.

För multinationella företag tillkommer administration om de ska ta hänsyn till skatteincitamentet i tilläggsskatterapporteringen. För de företag som ska beräkna ett tilläggsskattebelopp tillkommer dessutom en administrativ börda att beräkna ett substansbelopp. Eftersom ett förhöjt kostnadsavdrag leder till att fler får betala tilläggsskatt jämfört med en återbetalningsbar skattereduktion (se följande delavsnitt) kan det förhöjda kostnadsavdraget alltså leda till större administrativa kostnader för multinationella företag.

Nedan finns en närmare beskrivning av förslagets effekter för företagen.

8.5.2 Förhöjt kostnadsavdrag

Enligt förslaget om ett förhöjt kostnadsavdrag minskar avdraget det skattemässiga överskottet i näringsverksamheten med 200 procent av underlagets storlek, varefter ett nytt skattebelopp beräknas med gällande bolagsskattesats. Skillnaden mellan denna hypotetiska skatt och den skatt som faktiskt betalats utgör den skattelättnad som tillfaller företaget till följd av det förhöjda kostnadsavdraget. Den direkta skattelättnaden från ett förhöjt avdrag är därmed begränsad till den skatt på näringsverksamhet som företaget betalar.

Koncerner kan använda koncernbidrag för att maximera den direkta skattelättnaden genom att flytta överskott till den koncernenhet som bedriver FoU-verksamhet. Det är dock inte säkert i vilken utsträckning som de kommer att använda koncernbidrag på detta sätt eftersom koncerner inte alltid använder koncernbidrag i den utsträckning som hade varit skattemässigt optimalt. Det kan däremot antas att koncerner kommer att använda sig av koncernbidrag om det finns stora skattemässiga fördelar av detta. Vid ett förhöjt kostnadsavdrag enligt förslaget skulle cirka 370 koncerner få anledning att flytta överskott till koncernenheter med FoU-verksamhet för att maximera den direkta skattelättnaden. Den direkta skattelättnaden skulle för dessa koncerner vid ett sådant agerande medföra en minskad beskattning med i genomsnitt cirka 12 miljoner kronor per år.

Enligt utredningen bedöms cirka 1 400 fristående företag eller koncerner, motsvarande drygt en tredjedel av FoU-företagen, sakna överskott av näringsverksamhet. De kan därför inte tillgodoräkna sig någon direkt skattelättnad till följd av ett förhöjt kostnadsavdrag. För sådana företag medför ett förhöjt kostnadsavdrag i stället ett ökat skattemässigt underskott, vilket kan utnyttjas för att minska framtida överskott.

Vid ett förhöjt avdrag som uppgår till 200 procent bedöms drygt 2 200 företag fortsatt ha ett överskott efter skattelättnaden om den utnyttjas fullt ut. Det innebär att skatteincitamentet sänker marginalkostnaden för FoU-investeringar för dessa företag. En sänkt marginalkostnad innebär ett incitament för att göra ytterligare FoU-investeringar. Eftersom ökade underskott också kan ha ett visst ekonomiskt värde för företag som går med förlust kan även sådana företag ha ett incitament att öka sina FoU-investeringar. Med hur mycket beror till stor del på hur sannolikt företaget bedömer att det är att före-

taget kommer att kunna utnyttja underskottet i framtiden. Vid en planerad framtida försäljning där underskottet består kan även spärreglerna för underskott vid ägarförändringar påverka ett företags incitament att öka investeringarna.

Ett förhöjt kostnadsavdrag kan innebära att ett företag ökar sina FoU-investeringar trots att kostnaden på marginalen för ytterligare sådana investeringar inte sänks. Detta beror på att företagets likviditet ökar om företaget har ett överskott som kan reduceras ner till noll. En sådan ökning av likviditeten kan användas för att finansiera ytterligare FoU-investeringar om dessa inte har kunnat finansieras på ett kostnadseffektivt sätt tidigare.

Den genomsnittliga direkta skattelättnaden till följd av det föreslagna förhöjda kostnadsavdraget bedöms bli cirka 5,79 miljoner kronor per företag och år bland de 2 262 företag som har ett överskott att reducera. Av tabell 8.4 framgår den genomsnittliga direkta skattelättnaden för företag av olika storlek. Skattelättnaden ökar generellt sett med storleken på företaget. För ett mikroföretag uppgår den i snitt till cirka 0,33 miljoner kronor per år och för ett multinationellt företag till 83,09 miljoner kronor per år.

Det förhöjda kostnadsavdraget kan också leda till att ett företag får ett större underskott av näringsverksamhet eller att ett företag, som har ett överskott före det förhöjda kostnadsavdraget, får ett underskott efter kostnadsavdraget. Ett underskott kan som nämnts tidigare ha ett värde för företaget eftersom det eventuellt kan användas för att reducera skatt i framtiden. Av tabell 8.4 framgår det genomsnittliga värdet av underskott i form av en skattefordran bland företag som bedöms få ett underskott till följd av ett förhöjt kostnadsavdrag. Det genomsnittliga värdet av dessa skattefordringar bedöms uppgå till cirka 4,93 miljoner kronor per företag och år hos 2 533 företag. Fordringarnas storlek ökar med företagens storlek.

Tabell 8.4 Effekter för företagen vid ett förhöjt kostnadsavdrag

Miljoner kronor

Förhöjt kostnadsavdrag	Alla företag	Mikro-företag	Små företag	Medelstora företag	Stora företag	Multinationella företag
Direkt skattelättnad	5,79	0,33	0,58	0,50	4,05	83,09
Antal företag	2 262	1 043	381	32	689	117
Ökad skattefordran	4,93	0,45	2,24	5,65	10,17	220,14
Antal företag	2 533	1 500	597	57	349	30

Anm.: 2027 års priser och volymer. Alla belopp utgör medelvärden bland berörda företag. Med skattefordran avses den potentiella framtida skattelättnaden pga. ett ökat underskott. Med ett företag avses här ett fristående företag eller en koncern. Mikroföretag definieras som ett företag med färre än 10 anställda och en årsomsättning under två miljoner euro. Små företag definieras som företag med färre än 50 anställda och en årsomsättning som inte överstiger 10 miljoner euro. Medelstora företag definieras som företag med färre än 250 anställda och en årsomsättning som inte överstiger 50 miljoner euro. Ett multinationellt företag definieras som ett företag som berörs av reglerna för tilläggsskatt. Stora företag definieras som ett företag som inte faller under någon av de tidigare angivna definitionerna.

Källa: SCB och egna beräkningar.

Ett förhöjt kostnadsavdrag bedöms leda till lägre EBITDA för företagen i och med att det sänker det skattemässiga resultatet. Det innebär att företag som har negativa räntenetton och som använder EBITDA-regeln vid beräkningen av sitt avdragsutrymme får ett lägre avdragsutrymme för ränteavdrag om de tillämpar ett förhöjt kostnadsavdrag. Om företagens negativa räntenetto efter en sådan beräkning överstiger det nya avdragsutrymmet blir dessa företags ränteavdrag begränsade, vilket i sin tur innebär att de får ett högre skattemässigt resultat. Skattelättnaden på grund av det förhöjda kostnadsavdraget blir då mindre för dessa företag än för företag som inte har ett negativt räntenetto som överstiger avdragsutrymmet. Enligt utredningens beräkningar gäller det cirka 170 företag. Den genomsnittliga direkta skattelättnaden för dessa företag kommer till följd av EBITDA-regeln att bli cirka 0,5 miljoner kronor mindre per år än vad den hade blivit om regeln inte hade varit tillämplig.

Att EBITDA påverkas innebär också att vissa företag kan behöva ta strategisk hänsyn till det förhöjda kostnadsavdraget vid valet av graden av skuldbaserad finansiering och koncernutjämnning av negativt räntenetto. Om företaget dessutom bedömer det osäkert om Skatteverket kommer att dela företagets bedömning att det utförda arbetet omfattas av definitionen för FoU kan detta medföra att företag i vissa fall avstår från ett förhöjt kostnadsavdrag till förmån för ett större ränteavdragsutrymme. Av utredningens beräkningar framgår

att ett antal koncerner blir skyldiga att betala mer tilläggsskatt vid ett förhöjt kostnadsavdrag. Sju koncerner bedöms behöva betala tilläggsskatt även utan att tillämpa ett förhöjt kostnadsavdrag. Med ett förhöjt kostnadsavdrag på 200 procent behöver 13 koncerner betala tilläggsskatt. Den genomsnittliga ökningen av tilläggsskatten till följd av ett förhöjt kostnadsavdrag bedöms uppgå till cirka 31 miljoner kronor per koncern och år. Den direkta skattelättnaden för dessa koncerner bedöms samtidigt överstiga tilläggsskattebeloppet med cirka 64 miljoner kronor per företag och år. Den genomsnittliga ökningen av tilläggsskatten utgör alltså cirka 30 procent av minskningen av bolagsskatt för dessa företag.

Ett förhöjt kostnadsavdrag leder också till att vissa koncerner kan behöva beräkna ett tillkommande tilläggsskattebelopp eller ett överskjutande skattebelopp (se bilaga 2 till betänkandet). Den genomsnittliga storleken på dessa belopp överstiger den beräknade genomsnittliga tilläggsskatten och berör ett större antal koncerner. Det bör noteras att detta belopp inte nödvändigtvis kommer att medföra motsvarande ökning av tilläggsskatten. Om koncernen väljer att beräkna ett överskjutande skattebelopp framför ett tillkommande tilläggsskattebelopp påverkar detta beräkningen av tilläggsskatt i framtiden. Likt de ökade skattefordringarna som uppstår till följd av ett förhöjt kostnadsavdrag blir de överskjutande skattebeloppen aktuella först när koncernen redovisar ett överskott. Dessutom bidrar de i första hand till att sänka företagets effektiva skattesats. Detta innebär att den ökade tilläggsskatten som eventuellt uppstår i många fall kommer att understiga det överskjutande skattebeloppet. Vid tillämpning av ett förhöjt kostnadsavdrag bedöms 22 koncerner behöva beräkna ett tillkommande tilläggsskattebelopp eller ett överskjutande skattebelopp. Det genomsnittliga beloppet för dessa koncerner uppgår till cirka 131 miljoner kronor. De totala ökade skattefordringarna för de koncerner som beräknar ett överskjutande skattebelopp bedöms samtidigt uppgå till 161 miljoner kronor.

Förslaget om ett förhöjt kostnadsavdrag bedöms leda till att företag ökar sina FoU-investeringar. Denna effekt bedöms vara starkast för företag som har kvar ett överskott efter kostnadsavdraget eftersom dessa företag får en kostnadsminskning på marginalen genom en direkt skattelättnad som ökar med nästa FoU-investering. Företag vars överskott reduceras till noll genom det förhöjda avdraget förväntas också öka sina FoU-investeringar till viss del i och med

att de får en direkt skattelättnad som kan finansiera nya projekt. Även de företag som inte har ett överskott bedöms i viss mån öka sina FoU-investeringar eftersom dessa får ett större underskott som kan ha ett visst värde framöver.

Koncerner som betalar tilläggsskatt får en begränsad skattelättnad på marginalen eftersom skattelättnaden motverkas av högre tilläggsskatt. Det innebär att incitamentet att öka FoU-utgifter på marginalen är lägre för dessa företag. Hur mycket tilläggsskatten begränsar dessa företags incitament att öka FoU-utgifter beror på hur stort företagets substansavdrag är i förhållande till deras justerade resultat. Ett obefintligt substansavdrag gör att i princip hela skattelättnaden motverkas av en högre tilläggsskatt. Eftersom underlaget för det förhöjda kostnadsavdraget baseras på lönekostnader, som också utgör underlag för substansavdrag, kommer incitamentet på marginalen dock inte att försvinna.

8.5.3 Återbetalningsbar skattereduktion

Med förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion reduceras den slutliga skatten med 20 procent av underlaget. Reduktionen kan överstiga den slutliga skatten vilket innebär att den slutliga skatten blir negativ. I ett sådant fall kan det negativa beloppet betalas ut till företaget. Utredningen har beräknat att detta skulle innebära drygt 2 200 utbetalningar per år och att utbetalningarna i genomsnitt skulle uppgå till cirka 1,86 miljoner kronor per företag och år.

En återbetalningsbar skattereduktion möjliggör att även företag utan skattmässiga överskott får tillgång till en direkt skattelättnad. Den genomsnittliga skattelättnaden för berörda företag av olika storlek presenteras i tabell 8.5. Utredningen bedömer att den genomsnittliga skattelättnaden bland de cirka 3 600 fristående företag eller koncerner som berörs kommer att uppgå till cirka 3,43 miljoner kronor per företag och år i 2027 års priser och volymer. Skattelättnaden ökar med företagets storlek. Ett mikroföretag får en genomsnittlig skattelättnad på 0,27 miljoner kronor och ett multinationellt företag får i genomsnitt en skattelättnad på cirka 61 miljoner kronor per företag och år.

Tabell 8.5 Effekter för företagen vid en återbetalningsbar skattereduktion

Miljoner kronor

Förhöjt kostnadsavdrag	Alla företag	Mikro-företag	Små företag	Medelstora företag	Stora företag	Multinationella företag
Direkt skattelättnad	3,43	0,27	0,98	2,41	3,62	60,96
Antal företag	3 623	1 803	771	68	851	130

Anm.: Alla belopp utgör medelvärden bland berörda företag. Med ett företag avses här ett fristående företag eller en koncern. Mikroföretag definieras som ett företag med färre än 10 anställda och en årsomsättning under två miljoner euro. Små företag definieras som företag med färre än 50 anställda och en årsomsättning som inte överstiger 10 miljoner euro. Medelstora företag definieras som företag med färre än 250 anställda och en årsomsättning som inte överstiger 50 miljoner euro. Ett multinationellt företag definieras som ett företag som berörs av reglerna för tilläggs-skatt. Stora företag definieras som ett företag som inte faller under någon av de tidigare angivna definitionerna.

Källa: SCB och egna beräkningar.

Enligt utredningens beräkningar kommer en skattereduktion att öka tilläggs-skatten för sju koncerner med i genomsnitt cirka 4,5 miljoner kronor per koncern och år. Dessa koncerner bedöms vara skyldiga att betala tilläggs-skatt även utan ett nytt skatteincitament, men tilläggs-skattebeloppet blir högre till följd av förslaget. Den genomsnittliga skattelättnaden för dessa koncerner kommer efter betalning av tilläggs-skatt att uppgå till 26 miljoner kronor per år. Utredningen bedömer att inte något företag kommer att behöva beräkna ett tillkommande tilläggs-skattebelopp eller ett överskjutande skattebelopp.

En återbetalningsbar skattereduktion bör leda till att företag ökar sina FoU-investeringar. Reduktionen sänker marginalkostnaden för sådana investeringar för alla berörda FoU-företag och stärker dessutom deras likviditet. Om företaget är litet och har svårt att hitta finansiering för nya projekt kan dock effekten vara mer begränsad eftersom skattereduktionen tillkommer företaget först i efterhand, när beslut om slutlig skatt har fattats. Företag i koncerner som är skyldiga att betala tilläggs-skatt kan ha mindre incitament att öka sin FoU-verksamhet då effekten av skattereduktionen till viss del motverkas av tilläggs-skatten på marginalen.

8.5.4 Skillnader i effekter för företag av de olika förslagen

Av beräkningarna ovan framgår att den genomsnittliga direkta skattelättnaden vid en återbetalningsbar skattereduktion blir lägre, men tillfaller ett större antal företag, än vid ett förhöjt kostnadsavdrag.

Detta beror på att en skattereduktion på 20 procent motsvarar ett förhöjt kostnadsavdrag på cirka 97 procent om hela detta avdrag kan utnyttjas direkt. De offentligfinansiella effekterna av förslagen är dock i samma storleksordning eftersom inte alla företag har så stora överskott att de kan utnyttja hela det förhöjda kostnadsavdraget direkt.

Ett förhöjt kostnadsavdrag påverkar också företagens EBITDA på ett sätt som en återbetalningsbar skattereduktion inte gör. För vissa företag med negativa räntenetton som är större än deras avdragsutrymme kommer tillämpning av ett förhöjt kostnadsavdrag om 200 procent att motsvara ett förhöjt kostnadsavdrag om cirka 170 procent i praktiken. Med hänsyn till att en återbetalningsbar skattereduktion enligt ovan motsvarar ett förhöjt kostnadsavdrag på cirka 97 procent blir den direkta skattelättnaden av ett förhöjt kostnadsavdrag mer förmånligt för ett företag med ett tillräckligt stort överskott.

Vidare blir de ökade tilläggsskattebeloppen betydligt lägre vid en återbetalningsbar skattereduktion än vid ett förhöjt kostnadsavdrag. Denna skillnad illustrerar tilläggsskattesystemets fördelaktiga hantering av en skattelättnad som utformats som ett kvalificerat skatte-tillgodohavande enligt modellreglerna. Under vissa omständigheter kan dock en återbetalningsbar skattereduktion medföra att tilläggsskatten ökar mer än vid förhöjt kostnadsavdrag. En sådan situation kan t.ex. uppstå för koncerner som redan före skatteincitamentet har en låg effektiv medelskattesats och ett substansbelopp i samma storlek som det justerade resultatet.

I detta sammanhang är det också viktigt att notera att multinationella företag med stora överskott skulle få en större direkt skattelättnad med ett förhöjt kostnadsavdrag än med en återbetalningsbar skattereduktion, även om deras tilläggsskatt ökar mer vid ett förhöjt kostnadsavdrag. Multinationella företag utan tillräckligt stora överskott kan däremot bli skyldiga att beräkna ett tillkommande tilläggsskattebelopp eller överskjutande skattebelopp. Ett förhöjt kostnadsavdrag skulle därmed kunna bli skattemässigt mer gynnsamt för multinationella företag med stora överskott samtidigt som en återbetalningsbar skattereduktion skulle kunna bli mer gynnsamt för multinationella företag med små eller inga underskott.

8.6 Effekter för investeringar, BNP och sysselsättningen

Som framgår av utredningens delbetänkande¹¹ visar både tidigare studier och utredningens egna beräkningar att FoU-avdraget har ökat företagets utgifter för FoU samt lett till att fler forskare har anställts. Vid en höjning av taket ökade FoU-investeringarna med mer än en krona för varje krona ökat FoU-avdrag. FoU-avdraget ledde också till likviditetsförstärkningar genom sänkta arbetsgivaravgifter för företag med arbetskostnader för FoU-personal och till en sänkt marginalkostnad för FoU-investeringar för företag som inte var begränsade av taket för FoU-avdrag. Tillväxtanalys har dessutom i en rapport från 2025 visat att reformen haft tydliga och statistiskt säkerställda effekter på företagets omsättning, med ökning som framträder några år efter att avdraget utnyttjats.¹²

Även de nu föreslagna skatteincitamenten för FoU leder till både likviditetsförstärkningar och sänkta marginalkostnader för FoU-investeringar. Det förhöjda kostnadsavdraget påverkar färre företag på marginalen jämfört med den återbetalningsbara skattereduktionen eftersom storleken på den direkta skattelättnaden i det förra fallet begränsas av företagets bolagsskatt. Utredningen bedömer därför att båda de föreslagna incitamenten bör leda till ökade FoU-investeringar med ett större belopp än statens minskade skatteintäkter, se avsnitt 8.5 för vidare diskussion om förslagets effekter för företag.

I den utsträckning som ökade FoU-investeringar leder till en ökad nivå på investeringar i allmänhet ökar kapitalstocken i ekonomin på sikt. Utredningen bedömer att förslagets effekt på kapitalstocken är begränsad men positiv. När kapitalstocken ökar, ökar mängden kapital per anställd. Detta stärker arbetskraftens produktivitet och ökar företagets efterfrågan på arbetskraft. Efterfrågeeffekten är särskilt stor under den tid som kapitalstocken växer utan att reallönerna hunnit anpassa sig till den högre produktivetsnivån. På kort och medellång sikt gynnar en högre kapitalstock både produktion (BNP) och sysselsättning. På längre sikt innebär en högre kapitalintensitet högre produktivitet för arbetskraft och att reallönerna före skatt ökar.

¹¹ SOU 2025:3.

¹² Tillväxtanalys (2025). *FoU-avdragets effekter på omsättning, förädlingsvärde och arbetsproduktivitet*. Rapport 2025:15.

Utöver effekten på den allmänna nivån av investeringar och till den del som förslagen leder till en omfördelning från allmänna investeringar till FoU-investeringar bedöms båda de föreslagna skatteincitamenten leda till positiva externa effekter. Exempelvis bedöms ökade FoU-investeringar leda till överföring av teknik och kunskap till andra än de företag som gör själva investeringarna. Ökade FoU-investeringar bedöms också kunna leda till att kunskapskluster inom olika forskningsintensiva sektorer uppstår eller att redan existerande kluster växer ytterligare. Detta kan leda till att det blir lättare för företagen att attrahera internationell kompetens och kapital. Dessa externa effekter bedöms sammantaget öka sysselsättningen och BNP på medellång och lång sikt.

8.7 Effekter för enskilda, inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten

Det är i första hand företag som berörs av förslagen om ett nytt skatteincitament för FoU. Konsekvenserna för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män och inkomstfördelningen är därför främst indirekta och beror på vilka individer det är som äger och driver företag som bedriver FoU.

Män äger och driver företag i större utsträckning än kvinnor. De indirekta konsekvenserna bedöms därför vara att män i större utsträckning än kvinnor gynnas av utredningens förslag. Motsvarande bedömning gäller beträffande inkomstfördelningen. Det är personer med jämförelsevis högre inkomst som äger och driver företag och som därmed bedöms gynnas mer av ett skatteincitament än de med lägre inkomst.

I viss mån kan ett skatteincitament som sänker företagets kostnader för FoU-investeringar och som baseras på företagets utgifter för anställda leda till att viss övervältring sker på de anställdas löner. Genom detta kan de grupper av personer som arbetar med FoU gynnas mer än andra personer.

Enligt SCB:s FoU-undersökning 2021 var andelen män som var anställda inom FoU-verksamheter 72 procent. Förslagen kan alltså på sikt tänkas gynna män mer än kvinnor och därmed minska den ekonomiska jämställdheten. Utifrån de uppgifter som framgår i samma undersökning bedöms medellönen för anställda inom FoU

vara cirka 60 000 kronor i månaden, vilket var högre än både genomsnitts- och medianlönen under 2021. Om lönen för dessa anställda ökar på sikt kan förslaget få en ytterligare indirekt effekt i form av ökade inkomstskillnader.

Sammantaget bedöms dock dessa indirekta effekter vara små och uppstå över en längre tidsperiod. Av utredningens bedömning i avsnitt 8.6 framgår att förslagen förväntas få positiva effekter på investeringar, BNP och sysselsättning, vilket gynnar samhället i stort. Förslagets indirekta effekter på inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten bedöms vara jämförelsevis marginella.

8.8 Effekter för Sveriges konkurrenskraft

Sverige är ett av de länder som har störst privata FoU-kostnader som andel av BNP inom EU och OECD. Samtidigt är den svenska statens utgifter för skatteincitament för FoU som andel av BNP under genomsnittet inom samma grupp av länder. Detta kan antas indikera att Sverige har goda förutsättningar för privata FoU-investeringar med avseende på de faktorer som företagen tycker är viktiga vid lokaliseringen av FoU-verksamheter. I avsnitt 4.10.1 framgår att kostnadsbesparingar inte anses vara av största vikt för lokaliseringsbeslut hos stora internationella företag. Samtidigt har kostnadsbesparingar sannolikt påverkan på marginalen när företag väljer mellan jämförbara länder för sina FoU-investeringar. För stora internationella aktörer framstår det existerande FoU-avdraget dock troligtvis som alltför begränsat för att påverka lokaliseringsbeslut. Ett nytt, obegränsat skatteincitament för FoU, likt något av utredningens förslag, bedöms kunna öka andelen FoU-investeringar som riktas till Sverige, särskilt eftersom Sverige bedöms ha goda förutsättningar för FoU i allmänhet.

Under 2023 uppgick statens utgifter för FoU-avdraget till 0,042 procent av privata FoU-investeringar, vilket placerar Sverige på plats 22 av 38 länder inom OECD. Denna jämförelse görs före den senaste höjningen av FoU-avdraget som trädde i kraft den 1 januari 2024. Med denna höjning bedöms skatteutgiften för FoU öka till cirka 0,045 procent av BNP. Sveriges placering i den internationella jämförelsen påverkas inte. De föreslagna skatteincitamenten leder till en ökning av andelen skattesubventioner för FoU med cirka 0,11 procentenheter. Det skulle innebära att Sverige hamnar på plats 11 av 38.

Storleken på skattesubventioner för FoU som andel av total privat FoU i Sverige är bland de lägsta inom OECD, på plats 29 av 38 under 2023. Förslagen bedöms höja andelen från 1,56 till 5,84 procent och placera Sverige på plats 22 av 38. Sverige har dock en mycket hög andel FoU-investeringar i förhållande till BNP, vilket delvis förklarar den låga placeringen. Det bör noteras att dessa jämförelser gäller för 2023 (eller det senaste året före det för länder där det saknas tillgängliga data) vilket gör att de incitament som tillkommit sedan dess, i t.ex. Storbritannien, inte är medräknade i jämförelsen.

En internationell jämförelse av utredningens förslag kan också göras genom att jämföra subventionsgraden på FoU-investeringar. I figur 8.3 presenteras ett mått på den samlade subventionsgraden, s.k. 1 – B-index, hos skatteincitament för FoU i länder inom OECD under 2024. 1 – B-index mäter hur stor andel av en ytterligare investering i FoU som är subventionerad genom skatteincitament. Subventionsgraden visas för både företag med överskott och underskott då det kan skilja sig åt för dessa beroende på hur skatteincitamenten är utformade. Vid exempelvis ett förhöjt kostnadsavdrag subventioneras inte FoU-investeringar hos företag med underskott. Beräkningarna utgår från de skatteincitament som är tillgängliga för stora företag, men som inte nått upp till eventuella takbegränsningar i ländernas system. För att illustrera konsekvenserna av utredningens förslag har två nya subventionsgrader beräknats för Sverige som utvisar effekterna av utredningens två alternativa förslag.

Av figur 8.3 framgår att med endast FoU-avdraget som skatteincitament placerar Sverige sig långt ner vid en internationell jämförelse, med en subventionsgrad på cirka 11 procent. Om det införs ett förhöjt kostnadsavdrag i enlighet med utredningens förslag skulle däremot Sverige framstå som landet med störst subventionsgrad, 40 procent, för företag som går med överskott. För företag med underskott uppstår ingen effekt på subventionsgraden eftersom den direkta skattesubventionen uteblir för dem. Vid en återbetalningsbar skattereduktion skulle Sverige placera sig i den övre halvan av länder inom OECD, med en subventionsgrad på cirka 25 procent, både för företag som går med överskott och företag som går med underskott.

Som nämnts gäller jämförelsen ovan för stora företag som inte når taket i de olika ländernas skatteincitament, dvs. för Sveriges del taket i FoU-avdraget. För företag som inte kan nyttja FoU-avdraget

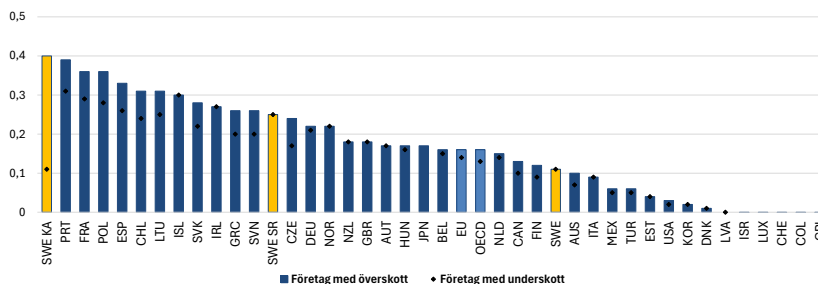
minskar subventionsgraden med 11 procent. Detta innebär att ett företag med överskott ändå skulle få en högre subventionsgrad än om exempelvis taket för FoU-avdraget slopas.

För multinationella koncerner som omfattas av reglerna om tilläggs-skatt minskar subventionsgraden om skatteincitamentet leder till mer tilläggs-skatt. Hur stor denna minskning blir beror på hur stort substansavdrag som koncernen kan tillgodoräkna sig, se bilaga 2 till betänkandet för en beskrivning av hur ett förhöjt kostnadsavdrag påverkar företagets tilläggs-skatt och avsnitt 5.5.6 för en diskussion kring hur skatteincitament kan användas trots tilläggs-skatt.

Båda de föreslagna incitamenten kommer enligt utredningens bedömning att placera Sverige på en nivå av stöd som framstår som konkurrenskraftig, framför allt när det gäller subventionsgraden och storleken på skattesubventioner för FoU som andel av BNP. För stora multinationella företag med redan utnyttjade FoU-avdrag kommer Sverige dock inte att framstå som fullt lika konkurrenskraftigt, även om skillnaderna jämfört med ett genomsnittligt land i OECD inte skulle vara stora. Sverige skulle dock bli mer konkurrenskraftigt än om företaget endast hade kunnat använda FoU-avdraget.

Figur 8.3 Subventionsgrad för FoU inom OECD

2024



Subventionsgraden avser 1 – B-index för ett stort företag. SWE KA avser subventionsgraden för Sverige om beräkningen justeras för att ta hänsyn till förslaget om ett förhöjt kostnadsavdrag. SWE SR avser subventionsgraden för Sverige om beräkningen justeras för att ta hänsyn till förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion.

Källa: OECD och egna beräkningar.

8.9 Effekter för kommuner och regioner

Inte något av de föreslagna incitamenten kan användas direkt av kommuner eller regioner. Däremot kan kommuner och regioner äga företag som bedriver FoU-verksamhet, vilket innebär att de kan påverkas indirekt. Av de aktiebolag som rapporterade FoU-kostnader i SCB:s FoU-undersökning 2023 var 47 registrerade som kommunalt eller regionalt ägda. Utredningen bedömer att det sammanlagda kvalificerade underlaget hos dessa företag uppgår till cirka 95 miljoner kronor. De två olika förslagen kan därför antas medföra en direkt skattelättnad på totalt cirka 19 miljoner kronor respektive 15 miljoner kronor för de kommunalt eller regionalt ägda företagen. Utöver denna indirekta effekt kommer kommuner och regioner inte att påverkas av förslagen.

Förslagen kommer inte heller att påverka den kommunala självstyrelsen.

8.10 Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

8.10.1 Konsekvenser för Skatteverket och andra myndigheter

Utredningens förslag innebär att fysiska och juridiska personer som i sin näringsverksamhet bedriver FoU får möjlighet att göra antingen ett förhöjt kostnadsavdrag eller begära en återbetalningsbar skattereduktion. Både kostnadsavdraget och skattereduktionen ska handläggas inom den ordinarie beskattningsverksamheten (vid bestämmandet av slutlig skatt). Inget av förslagen har en sådan utformning att de kan antas leda till markant mer arbete eller ökade kostnader för Skatteverket, även om förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion innefattar ett nytt moment där storleken på ett eventuellt skattetillgodohavande ska fastställas. Kostnaderna för att hantera ett av de föreslagna skatteincitamenten kan därför antas rymmas inom myndighetens anslag.

Däremot anser utredningen att Skatteverket behöver tillföras mer resurser för kontrollverksamhet, i vart fall initialt. Det finns skäl att anta att många yrkanden om ett förhöjt kostnadsavdrag eller en återbetalningsbar skattereduktion kommer att vara felaktiga, inte minst

mot bakgrund av erfarenheterna när det gäller FoU-avdraget.¹³ Felaktigheterna vid yrkande om FoU-avdrag hänger i hög utsträckning samman med svårigheterna att bedöma vad som är FoU, svårigheter som kommer att vara desamma om något av de nu föreslagna incitamenten införs (med eller utan de i delbetänkandet föreslagna för- enklade definitionerna). Även om det primärt har varit fråga om oavsiktliga fel finns det icke desto mindre skäl att satsa extra medel på kontroller för att motverka även avsiktliga fel, främst sådana bedrägerier som har observerats i andra länder. En viss höjd grundnivå på kontrollverksamheten bör därför upprätthållas även över tid. Detta gäller särskilt vid en återbetalningsbar skattereduktion, där riskerna för bedrägerier bedöms som större än vid ett förhöjt kostnadsavdrag. Det är också viktigt att kontrollverksamheten har en sådan omfattning att det finns en reell upptäcktsrisk.

Som framgår av utredningens delbetänkande lägger Skatteverket för närvarande cirka 40 000 arbetstimmar per år (motsvarande 27 årsarbetskrafter) på kontroll av FoU-avdrag, till en årlig kostnad av 27 miljoner kronor.¹⁴ Även om kontrollen av rätten till det nya skatteincitamentet kan samordnas med kontrollen av rätten till FoU-avdrag kommer en utökad kontrollverksamhet att kräva ytterligare resurser. Utredningen bedömer att denna utökade kontrollverksamhet kan kräva ytterligare minst 10 årsarbetskrafter. Med anledning av detta uppskattar utredningen Skatteverkets kostnader för ökad kontrollverksamhet till 10 miljoner kronor.

Utredningens förslag föranleder också ett behov av att ändra formuläret för inkomstdeklarationen för de som bedriver näringsverksamhet. Eventuellt måste även datasystemen utvecklas något, särskilt om det införs en återbetalningsbar skattereduktion, eftersom systemen då måste anpassas för att klara av det nya skattetillgodohavandet. Dessa kostnader är dock av engångskaraktär och bör kunna rymmas inom det befintliga anslaget.

Det kan även finnas skäl att avsätta resurser för riktad information till företag om de nya reglerna, liksom för utbildning av Skatteverkets personal. Även dessa kostnader får anses vara av engångskaraktär. I utredningens delbetänkande uppskattade utredningen kostnaderna för intern och extern information gällande de

¹³ SOU 2025:3 s. 96. På Skatteavdelningen har man uppskattat att någon form av beloppsmässig ändring görs i cirka 80–90 procent av kontrollerna. På Storföretagsavdelningen tycks ändringsfrekvensen vara lägre.

¹⁴ SOU 2025:3 s. 96 och 336.

föreslagna förändringarna av FoU-avdraget till 300 000 kronor. Om något av de nu aktuella förslagen genomförs samtidigt med FoU-avdraget bör informationen kunna samordnas och inte behöva leda till ytterligare kostnader utöver dessa 300 000 kronor.

Sammantaget bedömer alltså utredningen att det kommer att uppstå kostnader av engångskaraktär samtidigt som de årliga merkostnaderna antas bli marginella, om man bortser från den ökade kontrollverksamheten.

Här ska också framhållas att den finansiering som utredningen har föreslagit lämnar utrymme för ökade kostnader hos Skatteverket. Finansieringen är på cirka 7,88 miljarder kronor samtidigt som kostnaden uppskattas till cirka 7,84 miljarder kronor för ett förhöjt kostnadsavdrag och 7,81 miljarder kronor för en återbetalningsbar skatte-reduktion under 2027. Det återstår då cirka 40–70 miljoner kronor som vid behov kan användas för att finansiera ökade kostnader hos Skatteverket. Utredningen har vid denna bedömning inte tagit hänsyn till att en utökad kontrollverksamhet hos Skatteverket kan leda till att felaktigt utbetalda eller annars krediterade belopp betalas in till staten, vilket ökar statens skatteintäkter.

Utredningen förutser inga ökade kostnader hos någon annan förvaltningsmyndighet till följd av förslagen.

8.10.2 Konsekvenser för domstolarna

Förslagen bedöms inte påverka måltillströmningen till de allmänna förvaltningsdomstolarna i någon nämnvärd omfattning. Förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda och behov av resurser bör därför påverkas endast marginellt.

8.11 Effekter för brottsligheten

Det finns en viss risk för att den ekonomiska brottsligheten ökar om det införs en återbetalningsbar skattereduktion med möjlighet till kontant utbetalning. Utredningen har behandlat denna fråga ingående i avsnittet med överväganden om skattekontroll, liksom vad som kan göras för att minska denna risk (se avsnitt 7.2). Hur stor risken är och vad de ekonomiska konsekvenserna kan bli är dock

svårt att säga. Erfarenheter från andra länder tyder på att mycket stora belopp kan komma att försvinna i rena bedrägerier (se kap. 4).

8.12 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte medföra några effekter för miljön. Inte heller bedöms de påverka möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

8.13 Finansiering

Av utredningens bedömningar ovan framgår att ett förhöjt kostnadsavdrag med 200 procent kan antas få en offentligfinansiell nettoeffekt på $-8,14$ miljarder kronor per år från 2028 och framåt. Vidare framgår att en återbetalningsbar skattereduktion på 20 procent kan antas ge en offentligfinansiell nettoeffekt på $-8,12$ miljarder kronor per år från 2028 och framåt. Ett finansieringsförslag bör därför ge en ökad skatteintäkt på drygt 8 miljarder kronor per år. Utöver detta bör finansieringen täcka de ökade kostnaderna för Skatteverket på uppskattningsvis 10 miljarder kronor. Utredningen bedömer sammantaget att en finansiering på cirka 8,5 miljarder kronor är en rimlig nivå för att täcka statens kostnader om något av förslagen genomförs.

Utredningen föreslår att ett nytt skatteincitament till viss del ska finansieras med minskade anslag till Vinnova för direkta bidrag till FoU, som anvisas under anslaget 1:2 Verket för innovationssystem: Forskning och utveckling. I budgetpropositionen 2026 beräknas anslaget för detta ändamål 2027 till cirka 3,65 miljarder kronor. Det råder stor osäkerhet kring bidragens effektivitet. Bidragen förutsätter att staten kan identifiera var medlen ska användas för att göra störst nytta och det är inte säkert att staten har den möjligheten. Det har t.ex. visats att de FoU-stöd från Vinnova som har utvärderats i genomsnitt inte haft någon mätbar effekt på företagets produktivitet.¹⁵ Mer förutsättningslösa stöd till FoU bedöms ofta som mer effektiva. Utredningen anser därför att ett lämpligt sätt att finansiera ett skatteincitament för FoU är att minska anslagen för direkt finansierad FoU. Samtidigt kan inte uteslutas att direkt finansierad FoU också kan vara samhällsekonomiskt effektiv. Att det inte finns

¹⁵ Videnord, J. (2023). *Trade, Innovation, and Gender*. Uppsala University.

stöd som påvisar detta kan bero på att nyttan är svår att definiera och avgränsa. I många fall saknas också utvärderingar av stöden från Vinnova. Av Tillväxtanalys rapport från 2025 framgår dessutom att FoU-avdragets positiva effekt på företagens ekonomiska utveckling är koncentrerad till företag som även har fått direkta företagsstöd.¹⁶ Sammantaget bedömer utredningen därför att en halvering av anslagen för direkta bidrag till Vinnova är en lämplig finansieringsåtgärd. En sådan halvering av anslaget skulle innebära cirka 1,83 miljarder kronor per år i minskade utgifter för staten.

Resterande finansieringsbehov bör enligt utredningen i så stor utsträckning som möjligt täckas genom ändringar av skatteregler som träffar företag och fysiska personer i allmänhet. Anledningen är att ett skatteincitament för FoU motiveras av att FoU-verksamhet är gynnsam för samhället i stort, även i jämförelse med andra näringsverksamheter.

När det gäller företagssektorn konstaterar utredningen att en finansiering som delvis täcks av ökade skatteintäkter från alla företag tydliggör att förslaget innefattar en omfördelning av resurser från hela sektorn till just FoU-företag. När det därefter gäller frågan hur detta lämpligen bör göras, konstaterar utredningen att en höjning av bolagsskatten till 21 procent kan antas medföra ökade skatteintäkter på cirka 4,5 miljarder kronor. En sådan höjning är dock inte aktuell. En finansiering genom förändrade avdragsregler för räntor framstår som ett mer lämpligt alternativ. Avdrag för ränteutgifter är en central del av skattesystemets logik så länge räntorna är utgifter för inkomsternas förvärvande. Ränteavdrag kan dock även utnyttjas i skatteundandragande syfte. Det har därför införts regler för att motverka sådana skatteundandraganden. Dessa regler träffar främst stora företag med stora negativa räntenetton och förhållandevis låga vinster. Om man ändrar EBITDA-reglerna i åtstramande riktning genom att sänka tillåtna ränteavdrag från 30 procent till 20 procent av EBITDA skulle det ge en offentligfinansiell nettoeffekt på cirka 4,20 miljarder kronor för 2027 och 4,70 miljarder kronor per år från 2028. Utredningen föreslår en sådan ändring. Ändringen träffar i och för sig inte alla företag i företagssektorn, men kan ändå anses motiverad. Utredningen bedömer att 107 FoU-företag skulle beröras av en sådan ändring och genom den få en genomsnittlig skattehöjning om 9 miljoner kronor

¹⁶ Tillväxtanalys (2025). *FoU-avdragets effekter på omsättning, förädlingsvärde och arbetsproduktivitet*. Rapport 2025:15.

per år och företag. Utan att räkna med skattehöjningen skulle ett förhöjt kostnadsavdrag samtidigt innebära en skattelättnad på i snitt 23 miljoner kronor per år och företag för dessa företag. Förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion skulle innebära en skattelättnad på i genomsnitt 11 miljoner kronor per år och företag. Små företag med negativa räntenetton skulle i de flesta fall inte träffas av en sådan ändring eftersom de kan utnyttja den s.k. förenklingsregeln.

Även när det gäller fysiska personer framstår en förändring av avdragsrätten för vissa ränteutgifter som ändamålsenlig. Enligt nuvarande avdragsregler får avdrag göras för ränteutgifter som gäller bostadslån, värdepapperslån, pantbankslån samt förvärv av fordon, båtar, skepp och luftfartyg. Endast ett fåtal av dessa ränteutgifter är utgifter för inkomsternas förvärvande. Till denna kategori hör inte ränteutgifter som gäller lån för att förvärva fordon, båtar, skepp och luftfartyg. Utredningen föreslår därför att denna avdragsrätt ska slopas. Slopade avdragsrätt för ränteutgifter på sådana lån medför en offentlig-finansiell nettoeffekt på cirka 1,85 miljarder kronor.

Totalt innebär dessa tre finansieringsförslag ökade skatteintäkter och minskade utgifter för staten med cirka 7,88 miljarder kronor för 2027 och 8,38 miljarder kronor per år från 2028, vilket skulle täcka de ökade kostnaderna för staten från förslaget.

Tabell 8.6 Finansiering av utredningens förslag

Miljarder kronor

Förslag	2027	2028	2029
Förhöjt kostnadsavdrag	-7,84	-8,14	-8,14
Återbetalningsbar skattereduktion	-7,81	-8,12	-8,12
Finansiering			
Minskat anslag 1:2 Vinnova: FoU	1,83	1,83	1,83
Begränsad EBITDA-regel	4,20	4,70	4,70
Begränsat ränteavdrag	1,85	1,85	1,85
Summa finansiering	7,88	8,38	8,38

Anm.: 2027 år priser och volymer.

Källa: Egna beräkningar

9 Författningskommentar – förhöjt kostnadsavdrag

9.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

16 kap.

9 a §

Utgifter för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete till personer som arbetar med forskning eller utveckling får, utöver avdrag som ska göras enligt övriga bestämmelser i detta kapitel, dras av med 200 procent av utgifternas storlek (förhöjt kostnadsavdrag).

Rätten till förhöjt kostnadsavdrag för sådana utgifter gäller under förutsättning att arbetet utförs i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och

1. avser sådan forskning eller utveckling som avses i 3 och 4 §§ lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling, samt

2. utförs i sådan omfattning som anges i 7 § samma lag.

Bedömningen av om arbetet utförs i den omfattning som krävs enligt andra stycket 2 ska göras varje kalendermånad för sig.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om en rätt till förhöjt kostnadsavdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för utgifter till personer som arbetar med forskning eller utveckling (FoU).

Av första stycket framgår att näringsidkare får dra av utgifter för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete till anställda som arbetar med FoU med 200 procent utöver det avdrag som ska göras enligt övriga bestämmelser i detta kapitel. Om kostnaden är 100 får alltså sammanlagt 300 dras av. Det förhöjda avdraget är frivilligt, vilket har markerats genom användningen av ordet ”får” (dras av). Med löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar avses sådana ersättningar som anges i 2 kap. 10 § socialavgiftslagen (2000:980). Eftersom det förhöjda avdraget endast gäller för utgifter för anställda

exkluderas ersättning för köp av tjänster, dvs. även sådana tjänster som i och för sig kan innefatta FoU-arbete. I dessa fall bör dock det företag som utfört tjänsten kunna göra anspråk på avdraget.

I inledningen i *andra stycket* anges att arbetet ska utföras i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Det innebär att det i underlaget inte får räknas in kostnader för löner m.m. till den del arbetet utförs utanför detta område.

I *andra stycket punkt 1* anges att arbetet ska avse sådan forskning eller utveckling som avses i 3 och 4 §§ lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling. I den lagen definieras *forskning* som systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap (3 §) och *utveckling* som 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 (4 §).

Av *punkt 2* framgår att arbetet måste utföras i sådan omfattning som anges i 7 § samma lag, dvs. som huvudregel under minst hälften och minst 15 timmar av personens faktiska arbetstid under en viss kalendermånad.

Av *tredje stycket* framgår att bedömningen av om arbetet utförs i den omfattning som krävs ska göras varje kalendermånad för sig. Ett företag som har betalat lön till en person som har uppfyllt arbetstidsvillkoret under t.ex. fem av beskattningsårets tolv månader kan alltså, om övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda, få ett förhöjt kostnadsavdrag som baseras på ett underlag som uppgår till den anställdes lönekostnader för dessa fem månader.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.2–6.1.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
2. Bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2026.

I *punkt 1* anges när lagen träder i kraft. Av *punkt 2* framgår att lagen ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. För handelsbolag ska lagen tillämpas första gången för räkenskapsår som börjar efter den tidpunkten.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.8.

10 Författningskommentar – återbetalningsbar skattereduktion

10.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

1 kap.

11 §

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas finns i 65 kap.

Bestämmelser om beräkning av skatt på ackumulerad inkomst finns i 66 kap.

Bestämmelser om skattereduktion för underskott av kapital, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), sjukersättning och aktivitetsersättning, förvärvsinkomst, boende i vissa områden (regional skattereduktion), allmän pensionsavgift, sjöinkomst, hushållsarbete, installation av grön teknik, gåva, avgift till arbetslöshetskassa och forskning och utveckling finns i 67 kap.

I paragrafen ges upplysningar om vilka skattereduktioner som finns i lagen. Ändringen i *tredje stycket* innebär att även skattereduktion för forskning och utveckling tas med i uppräknningen.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.7.

29 kap.

2 §

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska unionen eller Europeiska atomenergigemenskapen, regioner, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 §§, allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna samt stöd av detta slag som beslutas av en europeisk gruppering för territoriellt samarbete.

Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av

1. elcertifikat till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1,
 2. utsläppsrätter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § första stycket,
 3. utsläppsminskningsenheter och certifierade utsläppsminskningar till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § andra stycket 1, och
 4. stöd enligt lagen (2015:1016) om resolution, lagen (2015:1017) om förebyggande statligt stöd till kreditinstitut och om stabilitetsfonden eller lagen (2022:739) med kompletterande bestämmelser till EU:s förordning om återhämtning och resolution av centrala motparter, om stödet inte
 - redovisas som en skuld i räkenskaperna, eller
 - avser betalning för nyemitterade eller egna aktier.
- Skattereduktioner utgör inte näringsbidrag. *Detsamma gäller ett sådant skattetillgodohavande som avses i 67 kap. 57 § andra stycket.*

I paragrafen anges vad som avses med näringsbidrag. I *tredje stycket* anges att skattereduktioner inte utgör näringsbidrag. En reduktion av skatt som bestäms utifrån reglerna i IL är inte heller att betrakta som en sådan skattepliktig inkomst som avses i 15 kap. 1 §, även om den ekonomiska innebörden av transaktionen är att det är fråga om ett bidrag (jfr prop. 2020/21:207 s. 57). Motsvarande ska gälla när en skattereduktion för forskning och utveckling har resulterat i ett sådant skattetillgodohavande som avses i 67 kap. 57 § andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.8.

67 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om skattereduktion för fysiska personer i 2–24, 25, 26, 27–57 §§ och för juridiska personer i 2, 20, 21, 23, 24 a, 25 a, 26 a och 53–57 §§.

Skattereduktion ska anges i hela krontal så att öretal faller bort.

Paragrafen anger kapitlets innehåll.

Eftersom rätten till skattereduktion för forskning och utveckling gäller för både fysiska och juridiska personer har bestämmelserna i 53–57 §§ lagts till i båda uppräkningsarna av vilka skattereduktioner som gäller för fysiska personer respektive juridiska personer.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.7.

2 §

Skattereduktion ska göras för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), sjukersättning och aktivitetsersättning, förvärvsinkomst, boende i vissa områden (regional skattereduktion), underskott av kapital, hushållsarbete, installation av grön teknik, gåva, avgift till arbetslöshetskassa *och forskning och utveckling* i nu nämnd ordning.

Skattereduktion ska räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt som beräknats enligt 65 kap., mot statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt mot kommunal fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Skattereduktion enligt 5–9 d, 34, 35 och 46–48 §§ ska dock räknas av endast mot kommunal inkomstskatt. Skattereduktion för *gåva från* en juridisk person ska räknas av endast mot statlig inkomstskatt.

I paragrafens första stycke framgår vad man kan få skattereduktion för och i vilken ordning de olika skattereduktionerna ska göras. I andra stycket regleras vad skattereduktionerna ska räknas av mot.

I *första stycket* har skattereduktion för forskning och utveckling, dvs. skattereduktion enligt 53–57 §§, lagts till sist i uppräknningen, vilket innebär att den skattereduktionen ska göras sist av alla. Skattereduktionen ska endast göras om den skattskyldige begär det.

I *andra stycket* har det gjorts en ändring så att juridiska personer som får skattereduktion för forskning och utveckling ska få räkna av reduktionen även mot andra skatter än statlig inkomstskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.6.

53 §

Fysiska och juridiska personer har efter begäran rätt till skattereduktion enligt 54–57 §§ om underlaget för skattereduktionen är hänförligt till näringsverksamhet som medför skattskyldighet i Sverige.

Om ett svenskt handelsbolag har sådana utgifter som kan ingå i ett underlag för skattereduktion har delägarna rätt till skattereduktion. Till den del en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte är skattskyldig för sina inkomster enligt 6 kap. 12 § har, i stället för vad som anges i första stycket, de delägare som är obegränsat skattskyldiga rätt till skattereduktion.

Om delägare har rätt till skattereduktion enligt andra stycket, ska underlaget för skattereduktionen fördelas till varje delägare med belopp som motsvarar delägarans andel av handelsbolagets eller den juridiska personens resultat.

Paragrafen, som är ny, anger vilka som har rätt till skattereduktion för forskning och utveckling. I *första stycket* framgår att fysiska och juridiska personer efter begäran har rätt till skattereduktion enligt 54–57 §§ om underlaget för skattereduktionen är hänförligt till näringsverksamhet som medför skattskyldighet i Sverige. Eftersom underlaget för skattereduktion utgörs av lönekostnader är det bara skattskyldiga som har anställda som kan utnyttja skattereduktionen. Av första stycket framgår vidare att skattereduktion förutsätter att den skattskyldige begär det. Att underlaget för skattereduktionen ska vara hänförligt till näringsverksamhet som medför skattskyldighet i Sverige innebär att utländska företag med fasta driftställen här inte kan ta del av reduktionen om deras FoU-verksamhet bedrivs och beskattas i ett annat land. Om deras FoU-verksamhet medför skattskyldighet här gäller däremot reglerna på samma sätt som för övriga företag.

Av *andra stycket* framgår att när det gäller svenska handelsbolag är det inte de juridiska personerna utan delägarna som har rätt till skattereduktion. Det framgår också att detta även gäller obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, till den del som den utländska juridiska personen inte är skattskyldig för sina inkomster i Sverige.

I *tredje stycket* anges att om delägare har rätt till skattereduktion enligt paragrafens andra stycke ska underlaget för skattereduktionen fördelas till varje delägare med belopp som motsvarar delägarandelen av handelsbolagets eller den juridiska personens resultat.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.4.

54 §

En begäran om skattereduktion ska göras i inkomstdeklarationen som ska lämnas efter utgången av det beskattningsår som underlaget för skattereduktionen avser.

I paragrafen, som är ny, föreskrivs hur begäran om skattereduktion ska göras. Yrkandet om detta ska göras i inkomstdeklarationen för det aktuella beskattningsåret. Av 31 kap. 33 e § skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår att uppgift om underlaget för skattereduktionen och de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma rätten till skattereduktionen ska lämnas i inkomstdeklarationen.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.9.

55 §

Med forskning och utveckling avses vid tillämpningen av detta kapitel detsamma som enligt 3 eller 4 §§ lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.

Med person som arbetar med forskning eller utveckling avses en person som arbetar med forskning eller utveckling i den omfattning som anges i 7 § lagen om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling. Bedömningen av om arbetet utförs i den omfattning som krävs ska göras varje kalendermånad för sig.

Paragrafen är ny. I första stycket definieras vad som avses med forskning och utveckling i detta sammanhang, genom en hänvisning till lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling. *Forskning* definieras där som systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap (3 §). *Utveckling* definieras som 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 (4 §).

I *andra stycket* definieras vad som avses med ”person som arbetar med forskning eller utveckling”. Med person som arbetar med forskning eller utveckling avses en person som arbetar med detta i den omfattning som anges i 7 § lagen om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling, dvs. som huvudregel under minst hälften och minst 15 timmar av personens faktiska arbetstid en viss månad. Bedömningen av om arbetet utförs i den omfattning som krävs ska göras varje kalendermånad för sig. Ett företag som har betalat lön till en person som har uppfyllt arbetstidsvillkoret under t.ex. fem av beskattningsårets tolv månader kan alltså, om övriga förutsättningar är uppfyllda, få skattereduktion baserat på ett underlag som uppgår till den anställdes lönekostnader för dessa fem månader.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.3.

56 §

Underlag för skattereduktion består av beskattningsårets kostnader för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete till personer som arbetar med forskning eller utveckling i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Paragrafen, som är ny, anger vad underlag för skattereduktion består av. Med löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar avses sådana ersättningar som anges i 2 kap. 10 § socialavgiftslagen (2000:980). Eftersom underlaget endast avser kostnader för sådana ersättningar exkluderas kostnader för tjänster, dvs. även sådana tjänster som i och för sig kan innefatta forsknings- eller utvecklingsarbete. I dessa fall bör dock det företag som har utfört tjänsten ofta ha rätt till skattereduktion. I paragrafen anges även att arbetet ska ha utförts i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det innebär att det i underlaget inte får räknas in kostnader för löner m.m. till den del arbetet har utförts utanför detta område.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.2.

57 §

Skattereduktionen uppgår till 20 procent av underlaget enligt 56 §.

Om skattereduktionen inte kan utnyttjas fullt ut för beskattningsåret ska resterande belopp tillgodoräknas den skattskyldige som ett skattetillgodohavande i ett beslut om slutlig skatt.

Paragrafen, som är ny, anger storleken på skattereduktionen. I *andra stycket* framgår att den del av skattereduktionen som inte kan avräknas mot skatt för beskattningsåret ska tillgodoräknas den skattskyldige som ett skattetillgodohavande. Storleken på tillgodohavandet bestäms i ett beslut om slutlig skatt i enlighet med vad som föreskrivs i 56 kap. 7 a § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2026.

I *punkt 1* anges när lagen träder i kraft. Av *punkt 2* framgår att lagen ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. För handelsbolag ska lagen tillämpas första gången för räkenskapsår som börjar efter den tidpunkten.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.18.

10.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

31 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 c §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33 och 33 b–33 e §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Paragrafen redogör för kapitlets innehåll. I den näst sista strecksatsen har lagts till en ny paragraf, 33 e §, som gäller uppgifter om skattereduktion enligt 67 kap. 53–57 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.16.

33 e §

Den som begär skattereduktion enligt 67 kap. 53–57 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna uppgift om underlaget för skattereduktionen och de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma rätten till skattereduktion.

Paragrafen, som är ny, föreskriver en skyldighet för den som begär skattereduktion för forskning och utveckling att i sin inkomstdeklaration lämna uppgifter om underlaget för skattereduktionen. Det är t.ex. uppgifter om bruttolön för de personer som arbetat med forskning eller utveckling under det aktuella beskattningsåret i en sådan omfattning att kostnaden för deras bruttolön ska ge rätt till skattereduktion i enlighet med vad som föreskrivs i 67 kap. 53–56 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Med bruttolön avses löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete (avgiftspliktig ersättning). Vidare föreskrivs att den som begär skattereduktion ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma rätten till skattereduktion. Det kan t.ex. handla om i vilken omfattning en anställd har arbetat med forskning eller utveckling under beskattningsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.12.

49 kap.

11 §

Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt) och 56 a kap. 3 § 1–3 (skattetillägg på tilläggsskatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. *Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 7 a § är 40 procent av det skattetillgodohavande som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som lämnat uppgiften.* Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift. Ändringen innebär att skattetillägg ska tas ut med 40 procent av det belopp som avser ett skattetillgodohavande som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige enligt 56 kap. 7 a §, om den oriktiga uppgiften skulle ha godtagits. Skattetillägget i ett sådant fall ska alltså beräknas med samma procentsats som skattetillägg på annan slutlig skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.15.

56 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- beslut om slutlig skatt (2 §),
- underlag för skatt och avgift (3–5 §§),
- skatternas och avgifternas storlek (6 §),
- skattereduktion (7 och 7 a §§),
- hur vissa avgifter ska beräknas (8 §),
- beräkning av om skatt ska betalas eller tillgodoräknas (9 §), och
- besked om slutlig skatt (10 §).

Paragrafen redogör för kapitlets innehåll. I den *fyjärde strecksatsen* har lagts till en ny paragraf som rör skattereduktion, 7 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.16.

7 a §

I beslut om slutlig skatt ska Skatteverket bestämma storleken på ett skattetillgodohavande som ska tillgodoräknas den skattskyldige enligt 67 kap. 57 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Paragrafen, som är ny, föreskriver att Skatteverket i beslut om slutlig skatt även ska bestämma storleken på ett skattetillgodohavande enligt 67 kap. 57 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), där det föreskrivs att om en skattereduktion för forskning och utveckling inte kan utnyttjas fullt ut för beskattningsåret ska resterande belopp tillgodoräknas den skattskyldige som ett skattetillgodohavande i ett beslut om slutlig skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.11.

9 §

Efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning).

Från den slutliga skatten ska avdrag göras för

1. debiterad F-skatt och särskild A-skatt,
2. avdragen A-skatt,
3. A-skatt som ska betalas på grund av beslut enligt 59 kap. 3 § andra stycket,

4. skatt som har förts över från en stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att ta ut och föra över skatt,
5. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats för den tid under beskattningsåret då den som beslutet gäller har varit obegränsat skattskyldig i Sverige,
6. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som har betalats, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,
7. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats, om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen, *och*
8. *skattetillgodohavande som har bestämts enligt 56 kap. 7 a §.*
Till den slutliga skatten ska följande belopp läggas:
 1. skatt som har betalats tillbaka enligt 64 kap. 5 § första stycket,
 2. skatt som har förts över till en annan stat enligt 64 kap. 7 och 8 §§,
 3. preliminär skattereduktion enligt 17 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,
 4. preliminär skattereduktion enligt 16 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik,
 5. skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om slutlig skatt, *och*
 6. förseningsavgift som har beslutats för att en inkomstdeklaration inte har kommit in i rätt tid.

Paragrafen innehåller regler om slutskatteberäkning. I *andra stycket* föreskrivs vilka avdrag som Skatteverket ska göra från slutlig skatt. Där har lagts till en ny *punkt 8*, som innebär att avdrag även ska göras med belopp som avser ett skattetillgodohavande som har bestämts enligt 56 kap. 7 a §. I de fall en skattskyldig har tillgodoförts ett belopp som skattetillgodohavande pga. skattereduktion för forskning och utveckling ska alltså avdrag för detta tillgodohavande göras mot den slutliga skatten.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.11.

64 kap.

4 §

En återbetalning enligt 2 eller 3 § ska inte göras av belopp som

1. understiger 100 kronor om det inte finns särskilda skäl för återbetalning,
2. behövs för avräkning enligt 62 kap. 11–14 §§,
3. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt eller avgift som
 - a) har beslutats men ännu inte ska ha betalats, eller

- b) inte har beslutats men kan antas komma att beslutas,
- 4. kan antas komma att föras över till en annan stat,
- 5. enligt kontohavarens begäran ska användas för betalning av framtida skatteskulder eller avgiftsskulder, eller
- 6. hänför sig till ett skattetillgodohavande enligt 56 kap. 7 a § som är under utredning.

I paragrafen listas de förhållanden som förhindrar en återbetalning. I listan har lagts till en ny punkt, *punkt 6*. Återbetalning ska inte göras av belopp som hänför sig till ett skattetillgodohavande som fastställts enligt 56 kap. 7 a § och som är under utredning. Ett skattetillgodohavande kan anses vara under utredning om Skatteverket har skickat en fråga till den skattskyldige eller beslutat om föreläggande.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.13.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

I *punkt 1* anges när lagen träder i kraft. Av *punkt 2* framgår att lagen ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.18.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Marie Björklund Eriksson

Utredningens uppdrag har varit att utreda ytterligare skatteincitament för forskning och utveckling (FoU). Ett nytt skatteincitament medför att den skatterättsliga definitionen av FoU får en ännu större betydelse och mot denna bakgrund aktualiseras återigen frågan hur förfarandet för den materiella bedömningen av vad som utgör FoU lämpligen bör regleras.

Enligt direktivet ska utredningen utforma ett skatteincitament som i första hand utgår från företagets FoU-utgifter och som innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt. Samtidigt ska utformningen av förslaget säkerställa att en effektiv skattekontroll möjliggörs.

Utredningen föreslår ett förhöjt avdrag för lönekostnader för FoU-personal alternativt en återbetalningsbar skattereduktion. Rätten till både avdrag och skattereduktion förutsätter att företagets anställda arbetat med sådan FoU som avses i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med FoU (FoU-avdraget).

Utredningen anger enkelhet som ett tungt vägande skäl för det förhöjda kostnadsavdraget men även förslaget med en återbetalningsbar skattereduktion utgår från ambitionen att skapa ett så enkelt förfarande som möjligt. Utredningen menar att uppgifter om företagets egen personal framstår som relativt lätta för Skatteverket att kontrollera och anger att om underlaget för kostnadsavdraget alternativt skattereduktionen avgränsas till enbart utgifter för personal som arbetar med FoU – där definitionen av FoU-personal ska vara densamma som för FoU-avdraget – bör inte några nya tolknings- eller gränsdragningsproblem kunna uppstå.

Utredningen anser vidare att det inte bör införas ett krav på förhandsgodkännande då ett sådant skulle göra reglerna mer komplicerade

och öka företagens administrativa kostnader på ett oproportionerligt sätt. Man menar att fördelarna med att två olika myndigheter blandas in i beslutsprocessen inte överväger nackdelarna och att målet i stället bör vara att skapa ett så enkelt förfarande som möjligt, både för staten och för företagen.

Det är emellertid viktigt att strävan efter enkelhet inte går ut över direktivets krav på en effektiv och säker skattekontroll. Utredningens förslag innebär ytterligare en situation där det blir nödvändigt för Skatteverket att ta ställning till vad som ska anses utgöra FoU. Precis som reglerna för FoU-avdraget är förslagen kopplade till kostnader för FoU-personal, vilket i sin tur förutsätter en tydlig definition och noggrann bedömning av vad som faktiskt utgör FoU.

Skatteverket upplever i dag stora tillämpningssvårigheter i samband med kontrollerna av FoU-avdraget. Reglerna är komplexa och resurskrävande och innebär komplicerade tekniska och vetenskapliga bedömningar som ligger långt utanför Skatteverkets ordinarie kompetens. Skatteverket ser också att många företag begär FoU-avdrag på felaktiga grunder. Med utredningens förslag kommer de problem som Skatteverket upplever med FoU-avdraget i dag inte bara att bestå utan sannolikt även att växa i omfattning. Detta gäller även risken för felaktiga yrkanden, såväl medvetna som omedvetna, vilket i sin tur påverkar både rättssäkerheten och tilltron till systemet.

Skatteverket har, både under utredningen av FoU-avdraget och i remissvaret på delbetänkandet, varit tydliga med dessa svårigheter och förordat att förfarandet gällande FoU-avdraget ändras på ett sådant sätt att den materiella prövningen görs av en separat myndighet med särskild kompetens.

I utredningens delbetänkande redogörs för vilka krav som bör ställas på en myndighet som får till uppgift att pröva ansökningar i ett ansökningsförfarande gällande FoU. Det anges att myndigheten bör ha stark kompetens inom såväl forskning som utveckling inom flera teknikområden och vetenskapliga discipliner. Myndigheten behöver vara tillräckligt stor för att kunna hantera den stora ärendetillströmningen och den behöver ha tillräcklig rättslig kompetens för att fatta beslut som kan tillämpas av Skatteverket. Utredningen har sedan undersökt vilka svenska myndigheter som skulle kunna vara bäst lämpade för att hantera ett ansökningsförfarande för FoU och räknar upp en rad exempel men konstaterar sedan att ingen av de uppräknade myndigheterna uppfyller de uppställda kraven och

att de därför inte framstår som ett tillräckligt bra alternativ. Med tanke på de svårigheter som Skatteverket upplever med nuvarande förfarande blir det tydligt att inte heller Skatteverket uppfyller samtliga de krav som utredningen menar att en myndighet som ska pröva FoU bör ha.

Utredningen medger i delbetänkandet att de inte har analyserat förutsättningarna för att införa ett ansökningsförfarande i detalj eftersom man anser att nackdelarna med ett sådant förfarande överväger fördelarna oavsett prövningsmyndighet. Innan ett nytt regelverk beslutas bör man därför titta vidare på detta och noggrant utreda möjligheten till att införa ett ansökningsförfarande hos en annan myndighet än Skatteverket.

Ett ansökningsförfarande hos en expertmyndighet skulle medföra flera betydande fördelar. Det skulle inte bara effektivisera handläggningen hos Skatteverket och skapa större förutsebarhet för de företag som nyttjar skatteincitamenten för FoU, utan även minska risken för felaktiga yrkanden. Som Skatteverket tidigare framhållit skulle ett sådant förfarande kunna bidra till att sälla bort de mest uppenbart felaktiga avdragen redan i ett tidigt skede, och sannolikt även avskräcka från medvetna felaktigheter. På så sätt skulle ett ansökningsförfarande även kunna förebygga felaktigheter och därmed stärka systemets tillförlitlighet.

Sammanfattningsvis bedöms utredningens förslag förstärka de tillämpningsproblem och risker för fel som Skatteverket tidigare har påtalat i fråga om FoU-avdraget. Mot denna bakgrund anser jag att utredningens förslag ytterligare understryker vikten av att den materiella bedömningen av vad som utgör FoU bör ske i förväg, och att denna prövning bör göras av en separat specialistmyndighet med relevant kompetens.

Särskilt yttrande av experterna Katarina Bartels, Patrick Krassén och Peter Nilsson

Sverige har varit och är alltjämt i flera avseenden en framgångsrik kunskapsnation. Samtidigt hårdnar den internationella konkurrensen och det krävs att Sverige kontinuerligt utvärderar och anpassar regelverket för att bibehålla och stärka konkurrenskraften. Betydande satsningar för att öka konkurrenskraften i de svenska skattevillkoren är därför både viktiga och nödvändiga. Förslagets ambition i denna del är därför välkommen.

Definitionen av begreppen forskning och utveckling föreslås knytas till de regler som gäller för det s.k. FoU-avdraget. Denna definition och tillämpningen av densamma har dock varit föremål för stark kritik, framför allt för att kopplingen till hur arbeten med forskning och utveckling bedrivs i praktiken är påtagligt svag och att beviskraven är alltför höga.

I utredningens delbetänkande (SOU 2025:3) har föreslagits förändringar i definitionerna i syfte att uppnå en mer ändamålsenlig tillämpning. Det beloppsmässigt större incitament som föreslås i huvudbetänkandet innebär att tydlighet i reglerna blir än viktigare. En förutsättning för att ett nytt skatteincitament, som utgår från samma definitioner som FoU-avdraget, ska bli tillräckligt verkningsfullt är därför att delbetänkandets förslag gällande ändrade definitioner genomförs. Därtill måste det vid en fortsatt beredning starkt poängteras att tolkningen av begreppen måste vara dynamisk och följa samhällsutvecklingen samt ske utifrån ett näringslivsperspektiv. Annars kommer syftet med incitamentet, att främja forskning och utveckling, inte få tillräckligt genomslag i praktiken. Även ur neutralitets- och förutsebarhetsperspektiv är det avgörande att definitionerna blir tydligare. I annat fall riskerar Skatteverket, som tillämpande myndighet, bli styrande över vilka företag som erhåller incitamentet. Denna problematik finns redan i dag, men får ökad betydelse med ett beloppsmässigt större incitament.

Noteras måste också att Skatteverket i sitt remissvar avseende delbetänkandet förordar 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. I ljuset av utredningens förslag till ett utökat incitament bör denna fråga utredas vidare, exempelvis i samband med en över-

syn av förhandsbeskedsinstitutet. I avvaktan på en sådan översyn bör den i delbetänkandet föreslagna remissmöjligheten för Skatteverket åtminstone utvecklas. Remissmöjligheten bör också omfatta de nu föreslagna incitamenten och utvidgas så att även den skattskyldige ges rätt att påkalla ett remissförfarande.

Gällande offentligfinansiella effekter av förslaget konstateras i betänkandet att en finansiering utformad så att den delvis skulle ske genom ökade skatteintäkter från alla företag tydliggör att förslaget skulle innebära en omfördelning av resurser från hela företagssektorn till FoU-intensiva företag. Utredningen konstaterar därefter att det inte är aktuellt att höja bolagsskatten, utan föreslår i stället en försämring i ränteavdragsreglerna för juridiska personer genom att sänka avdragsutrymmet från 30 till 20 procent av EBITDA. Vi instämmer i utredningens konstaterande att det inte är aktuellt – och inte heller lämpligt – att höja bolagsskatten, då detta skulle innebära en allvarlig försämring av Sveriges internationella konkurrenskraft och även verka direkt kontraproduktivt för att stimulera ökade investeringar i forskning och utveckling. Att som utredningen föreslår försämrade ränteavdragsmöjligheterna för bolagssektorn får dock samma negativa effekt som en höjd bolagsskatt, men för en snävare grupp. I synnerhet kapitalintensiva bolag med stora materiella investeringar får ett sämre utgångsläge och får bära en oproportionell del av finansieringen. Vi avstyrker därför även detta förslag.

I syfte att stärka konkurrenskraften för svenska företag bör i stället finansieringen hämtas inom andra sektorer. Prioriterat bör vara att söka lösningar på statsbudgetens utgiftssida, vilket skulle kunna inkludera möjligheten att se över olika former av direktstöd som betalas ut till företag.¹

¹ SOU 2024:24 hade i uppgift att kartlägga och analysera statliga stöd till företag och andra juridiska personer. Denna kartläggning identifierade ett normalår 511 stöd med totala utgifter om 120,5 miljarder kronor.

Kommittédirektiv 2024:104

Tilläggsdirektiv till Utredningen om skatteregler som gynnar forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (Fi 2023:06)

Beslut vid regeringssammanträde den 4 november 2024

Ändring i uppdraget

Regeringen beslutade den 8 juni 2023 kommittédirektiv om skatteregler som gynnar forskning och utveckling – en översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (dir. 2023:81).

Utredaren får nu även i uppdrag att bl.a.

- kartlägga förekomsten av olika typer av skatteincitament för forskning och utveckling (FoU) bl.a. i form av återbetalningsbara skatte-reduktioner som finns i länder inom EU och OECD, inklusive uppföljningar och utvärderingar av effekterna av dessa skatteincitament, och
- analysera och föreslå hur ett skatteincitament som i första hand utgår från företags FoU-utgifter och innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt kan utformas inom svensk skattelagstiftning.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska redovisas senast den 19 januari 2026. Ett delbetänkande som avser delarna i de ursprungliga direktiven ska dock lämnas senast den 15 januari 2025.

Uppdraget att föreslå nya regler om skatteincitament för forskning och utveckling

Svenska skatteregler för forskning och utveckling

I 16 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) regleras rätten till avdrag i näringsverksamhet för utgifter för forskning och utveckling (FoU). Avdragsrätten är utvidgad i förhållande till vad som gäller generellt för kostnader i näringsverksamhet och omfattar utgifter för FoU som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt. Även utgifter för att få information om sådan FoU ska dras av. Med FoU avses såväl målriktad forskning som grundforskning samt visst utvecklingsarbete. För rätt till avdrag krävs det inte mer än att företaget i näringsverksamheten har ett rimligt intresse av FoU-arbetet (prop. 2011/12:1).

Sedan 2014 finns ett särskilt skatteincitament för FoU i form av en nedsättning av socialavgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling, det s.k. FoU-avdraget. I korthet innebär reglerna att den som utger avgiftspliktig ersättning enligt socialavgiftslagen (2000:980) och lagen (1994:1920) om allmän löneavgift har rätt till ett avdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med FoU (6–8 §§ lagen [2023:747] om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling).

Särskilda skatteregler med viss anknytning till FoU-området finns också i form av den s.k. expertskatten som innebär att vissa utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan få skattelättnader vid arbete i Sverige (11 kap. 22–23 a §§ inkomstskattelagen).

Ett nytt skatteincitament för forskning och utveckling

Betydelsen av forskning och utveckling för den ekonomiska tillväxten

Goda förutsättningar för FoU är av stor betydelse för att skapa tillväxt i en globaliserad ekonomi. Sambandet mellan satsningar på FoU, ökad produktivitet och ekonomisk tillväxt är väletablerat. Företag som står för kostnaden för FoU kan generellt sett inte tillgodogöra sig hela avkastningen på investeringen, vilket kan leda till att företag avstår från att göra vissa investeringar. Det innebär i sin tur att det finns risk för att det görs för lite FoU i förhållande till vad som är

samhällsekonomiskt optimalt, vilket kan påverka den ekonomiska tillväxten negativt. Skatteregler som ger incitament till ökade investeringar i FoU kan spela en viktig roll i detta sammanhang.

Sverige har en lång tradition av investeringar i FoU som skapar tillväxt och arbete, vilket är viktigt för svensk konkurrenskraft och tillväxt. FoU-avdraget är ett befintligt skatteincitament som syftar till att främja företagets investeringar i FoU. Utredningen har fått uppdraget att se över avdraget i syfte att ge företag incitament till ökade investeringar i FoU. Med hänsyn till att flera länder i EU och OECD på senare tid har höjt sina ambitioner gällande FoU och för att Sverige inte ska riskera att gå miste om investeringar i sådan verksamhet finns det skäl att överväga införandet av ett nytt FoU-incitament inom svensk skattelagstiftning.

Behov av att ytterligare främja investeringar i forskning och utveckling

Regeringen har i budgetpropositionen för 2025 angett att den avser fortsätta förbättra skattevillkoren som understödjer företagets möjligheter att bedriva forskning och utveckling, bl.a. genom att utreda ett nytt skatteincitament på området (prop. 2024/25:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m.).

Det finns olika sätt att via skattesystemet försöka stimulera till ökade investeringar i FoU. En del skatteincitament är kopplade till företagets intäkter från FoU och kan innebära att dessa intäkter behandlas förmånligare vid inkomstbeskattning. Ett exempel på detta är s.k. patent- eller innovationsboxar som finns i vissa länder. Ett sådant system innebär att vinster hänförliga till vissa patenterade tillgångar beskattas med en lägre skattesats.

Det finns också incitamentsmodeller som är kopplade till företagets utgifter för FoU. I ett flertal länder finns särskilda skatteregler som innebär att företag kan få en skattelättnad, t.ex. i form av en skattereduktion, utifrån företagets nedlagda FoU-kostnader. I de fall ett företag inte har en möjlighet att tillgodoräkna sig skattelättnaden fullt ut, t.ex. om det inte finns tillräckligt med skatt att reducera, förekommer att den överskjutande delen kan tillgodoräknas företaget efterföljande beskattningsår och slutligen komma företaget till del genom en faktisk utbetalning. Inom vissa incitamentsmodeller finns också en möjlighet för företag att, i de fall skattereduktionen

inte utnyttjas för att sänka den egna skatten, överlåta skattetillgodohavandet till någon annan.

För att understödja företagens möjligheter att bedriva FoU och ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige finns det skäl att utreda hur ett nytt skatteincitament på området bör utformas inom svensk skattelagstiftning. Som redovisas ovan kan skatteincitament för FoU grovt delas in i sådana som är kopplade till företagens utgifter och sådana som är kopplade till deras intäkter eller vinst. I samband med att ett nytt svenskt skatteincitament för FoU ska utredas finns det skäl att kartlägga hur båda dessa typer av skatteincitament, t.ex. skattereduktioner och patentboxar, används internationellt. Incitamentsmodeller i form av patent- eller innovationsbox innebär att något stöd inte ges till företag som inte går med vinst (se betänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling SOU 2012:66). Därför finns det skäl att i första hand överväga hur det nya skatteincitamentet kan utformas som en skattereduktion baserad på företagets utgifter för FoU.

En central del vid utformningen av ett nytt skatteincitament är att bedöma vilka utgifter för forskning och utveckling som bör omfattas av det föreslagna regelverket. För att reglerna ska uppnå syftet med incitamentet och fungera väl i praktiken samt för att undvika gränsdragningsproblem, inklusive risker för omklassificering av utgifter, behöver det finnas en tydlig avgränsning av vilka FoU-utgifter som ska omfattas av incitamentet. Det är också viktigt att de svenska reglerna är internationellt konkurrenskraftiga och attraktiva för företag av alla storlekar. På så sätt kan företagens investeringar i FoU främjas och företag ges incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige. Mot bakgrund av att skattelättnader för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen har varit i bruk i flera länder inom EU och OECD är det därför lämpligt att utredaren kartlägger hur motsvarande avgränsningar har gjorts i andra länder och ta hänsyn till detta vid utformningen av de svenska reglerna. Utredaren bör också i övrigt kartlägga den kunskap som finns om dessa skatteincitament, t.ex. avseende incitamentets effekt på investeringar i FoU och åtgärder som motverkar fel och skatteundandraganden.

Lättnader vid företagsbeskattning kan påverka ett företags skyldighet att betala tilläggsskatt enligt lagen (2023:875) om tilläggsskatt. Det är därför viktigt att utredaren beaktar bestämmelserna om tilläggsskatt vid utformningen av incitamentet så att den nya skatte-

lättnadens inverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen begränsas. Ett alternativ kan vara att utforma regelverket på ett sätt som gör att det uppfyller kraven för att vara ett kvalificerat skatte-tillgodohavande, t.ex. genom att den del av skattenedsättningen som ett företag inte kan tillgodogöra sig ska kunna betalas ut till företaget. Ett flertal länder inom EU och OECD har anpassat sina skatteincitament för FoU till de modellregler om en global minimibesättning som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF). Vid utformningen av de svenska reglerna är det därför lämpligt att utredaren utgår från sådana FoU-incitament i jämförbara länder.

Utredaren ska därför

- kartlägga förekomsten av olika typer av skatteincitament för FoU bl.a. i form av återbetalningsbara skattereduktioner som finns i länder inom EU och OECD, inklusive uppföljningar och utvärderingar av effekterna av dessa skatteincitament,
- analysera och föreslå hur ett skatteincitament som i första hand utgår från företags FoU-utgifter och innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt kan utformas inom svensk skattelagstiftning,
- vid utformningen av förslaget beakta vilka utgifter för forskning och utveckling som ger rätt till skattelättnad i motsvarande skatteincitament i andra länder inom EU och OECD,
- vid utformningen av förslaget ta hänsyn till att bestämmelsernas inverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt lagen om tilläggsskatt begränsas, t.ex. genom att inkludera en möjlighet för företag att få utbetalning av den del av nedsättningen som företaget inte kan tillgodoräkna sig,
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska vid utformningen av förslaget säkerställa att en effektiv skattekontroll möjliggörs, samt att föreslagna bestämmelser är förenliga med EU-rätten, inklusive reglerna om statligt stöd, och Sveriges internationella åtaganden på skatteområdet i övrigt.

Konsekvensbeskrivningar

Utöver vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) i tillämplig lydelse ska utredaren med beaktande av de analyser och den forskning som finns på området jämföra alternativa åtgärder som kan gynna investeringar och tillväxt.

Redovisning av uppdraget

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska redovisas senast den 19 januari 2026. Ett delbetänkande som avser delarna i de ursprungliga direktiven ska dock lämnas senast den 15 januari 2025.

(Finansdepartementet)

Utgångspunkter för utredningens beräkningar

Utgångspunkter för utredningens beräkningar

I kapitel 4, 5, 6, 7 och 8 presenteras resultat från olika beräkningar. Nedan beskrivs vilka utgångspunkter och definitioner av begrepp som använts vid beräkningarna om inget annat anges i det specifika fallet.

Allmänt om beräkningarna

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler har beräknats i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna har gjorts i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

FoU-undersökningen från SCB

SCB:s statistiska undersökning *Forskning och Utveckling i Sverige* ger en överblick över hur utgifter för FoU är fördelade bland företag som bedriver FoU-verksamhet i Sverige. Den senaste avser år 2023. Undersökningen görs i form av en enkät. Företag som ingår är företag som bedöms med hög sannolikhet bedriva eller finansiera FoU-verksamhet. Rampopulationen fastställs genom en kombination av

tidigare SCB-undersökningar, bl.a. *FoU i företagssektorn* och *Innovation i företagssektorn*, och administrativa datakällor (t.ex. uppgifter om utnyttjat FoU-avdrag i arbetsgivardeklarationer och forskningsfinansiering från statliga myndigheter). De identifierade företagen inkluderas i undersökningen utan urval, vilket innebär att det är en totalundersökning inom rampopulationen. För 2023 inkluderades även mikroföretag som bedömts sannolikt bedriva FoU.

I avsnitt 5.7.2 presenteras resultaten från undersökningen med de begrepp som SCB använder eller variationer av dessa. Nedan listas SCB:s definitioner.

- *FoU* avser kreativt och systematiskt arbete med syfte att öka kunskapsmängden samt att hitta nya tillämpningar av befintlig kunskap inom vetenskapens alla fält.
- *Intern FoU* avser den FoU-verksamhet som har utförts i Sverige av företagets egen personal eller av konsulter i FoU-projekt som letts av det egna företaget. Till intern FoU räknas även FoU som gjorts på beställning av andra.
- *Extern FoU* avser den FoU-verksamhet som har utförts av någon annan i Sverige eller i utlandet men som företaget betalar för.
- *Arbetskraftskostnader* avser ersättningar till anställda för FoU-arbete och andra kostnader kopplade till dessa, t.ex. kostnader för administration och lagstadgade arbetsgivaravgifter.
- *Konsultarvoden* avser kostnader för konsulter och inhyrd personal där FoU-projektet drivs av företaget och arbetet utförs i företagets FoU-verksamhet. Här ingår även kostnader för personal som formellt är anställd av andra, t.ex. i utländska dotterbolag, men som utför arbete i företagets FoU-verksamhet.
- *Övriga rörelsekostnader* avser kostnader för material, utrustning och tjänster för användning inom företagets FoU-verksamhet, t.ex. för elektricitet, städning, förbrukningsmaterial, leasing av maskiner, licenser för programvaror och nyttjande av patent.
- *Investeringar* avser ökning av anskaffningsvärden vid inköp eller nedlagda utgifter för materiella och immateriella anläggningstillgångar. Det gäller både investeringar avsedda för enbart FoU och FoU-verksamhetens andel av gemensamma investeringar.

Beräkningar av ett skatteincitaments effekter

I betänkandet presenteras resultat från beräkningar av hur olika skatteincitament påverkar företagen. Beräkningarna baseras på ett sammanfört datamaterial bestående av SCB:s FoU-undersökning, deklarationsuppgifter från FRIDA, CbCR-rapporteringar¹, SCB:s koncernregister och arbetsgivardeklarationer. I den mån data finns från 2023 har detta använts, men för CbCR-rapporteringarna och koncernregistret används data från 2021. Totalt omfattar materialet 530 384 aktiebolag², varav 4 054 är FoU-företag.

Ett FoU-företag definieras som ett företag som antingen har lämnat underlag för FoU-avdrag i sina arbetsgivardeklarationer eller rapporterat arbetskostnader för FoU i FoU-undersökningen.

Vid beräkningarna har utredningen utgått från de kostnader för FoU-personal som företagen har redovisat i arbetsgivardeklarationer som underlag för FoU-avdraget eller ett belopp som motsvarar 61 procent av de FoU-arbetskostnader som angetts i FoU-undersökningen. För varje företag har utredningen valt det högsta av dessa två belopp som ett mått på företagets kvalificerade underlag för FoU.³ Andelen 61 procent speglar genomsnittet av FoU-underlag som andel av arbetskostnader för FoU bland företag som inte nådde avdragstaket under 2023. Detta bedöms kunna ge en rimlig approximation av de FoU-utgifter som kan tänkas utgöra underlag vid ett nytt skatteincitament.⁴ En orsak till att beloppen i arbetsgivardeklarationerna i genomsnitt är lägre än de belopp som rapporteras i FoU-undersökningen är att beloppen i FoU-undersökningen inkluderar arbetsgivaravgifter. Arbetsgivaravgifter ingår inte i underlaget för FoU-avdraget och föreslås inte ingå i underlaget för ett nytt skatteincitament. En annan anledning till att de deklarerade beloppen är lägre kan vara att företag anser sig utföra FoU som inte ryms inom FoU-avdragets definition av FoU.

¹ En multinationell koncern med en omsättning om minst sju miljarder kronor ska lämna en s.k. land-för-land-rapport med vissa uppgifter (Country-by-Country Reporting, CbCR).

² I FRIDA finns deklarationsuppgifter för 719 440 aktiebolag. Materialet är begränsat till de 530 384 företag som lämnat arbetsgivardeklarationer eller varit med i FoU-undersökningen.

³ De totala underlagen för FoU-avdraget var cirka 18 miljarder kronor under 2023 och FoU-arbetskostnaderna i FoU-undersökningen 2023 uppgick till totalt cirka 45 miljarder kronor. Det kvalificerade underlaget enligt utredningens beräkningar uppgår till totalt cirka 52 miljarder kronor 2023. Framräknat till 2027 års priser och volymer uppgår det kvalificerade underlaget till totalt 62 miljarder kronor.

⁴ För företag som inte är mikroföretag var denna andel 55 procent under 2023. Under 2021 var andelen för företag som inte är mikroföretag 54 procent. FoU-undersökningen från 2023 är den enda som omfattat mikroföretag.

Eftersom underlaget i beräkningarna delvis bygger på underlaget för FoU-avdrag i arbetsgivardeklarationer skulle underlaget kunna vara underskattat om företag som i och för sig bedriver FoU tidigare har varit osäkra eller ovilliga att ansöka om FoU-avdrag. Problemet motverkas delvis av jämförelsen med självrapporterade kostnader i FoU-undersökningen. Vid beräkning av de offentligfinansiella effekterna görs ett antagande om att endast en viss andel av det större underlaget yrkas jämfört med underlaget för FoU-avdraget. Detta görs för att beakta att vissa FoU-företag inte kommer att omfattas av definitionen av FoU inom ramen för incitamentet, och att vissa företag bedömer att det nya skatteincitamentet inte är tillräckligt värdefullt för att motivera administrationen och eventuella osäkerheter kring detta.⁵

Eftersom FoU-undersökningen baseras på en avgränsad population finns det en risk för att vissa företag som bedriver FoU inte har identifierats och därmed inte ingår. Samtidigt använder SCB arbetsgivardeklarationer som en av huvudkällorna vid sin avgränsning av företag som bedöms bedriva FoU, vilket innebär att företag som har utnyttjat FoU-avdraget med stor sannolikhet redan ingår i undersökningen. Bortfallet av företag som är aktiva användare av det befintliga FoU-avdraget bör därför vara relativt begränsat. Det bör i första hand vara dessa företag som har möjlighet att ta till sig ett nytt skatteincitament.

Alla siffror som presenteras från beräkningarna i betänkandet är framräknade till 2027 års priser och volymer om inget annat anges.

Utgångspunkter för beräkning av tilläggsskatt

Allmänt om tilläggsskatten

Enligt direktivet ska utredningen beakta reglerna om tilläggsskatt så att det nya skatteincitamentets inverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen begränsas. Nedan beskrivs metoden som använts för att beräkna de belopp som behövs för att uppskatta effekterna på tilläggsskatten.

⁵ Underlaget för FoU-avdraget uppgick till totalt 18 miljarder kronor 2023. Det kvalificerade underlaget enligt utredningens beräkningar uppskattas till 52 miljarder kronor 2023. Underlaget med begränsat upptag enligt metoden som beskrivs i detta stycke uppgår därmed till 35 miljarder kronor 2023. Framräknat till 2027 års priser och volymer blir underlaget som används vid beräkningarna av den offentligfinansiella effekten cirka 42 miljarder kronor.

Grundprincipen för den svenska tilläggsskatten är att den effektiva skattesatsen för intäkterna från koncernenheter i Sverige inte ska understiga 15 procent. Den effektiva skattesatsen beräknas som kvoten mellan den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet. Beräkningarna av det justerade resultatet utgår från koncernenheternas resultat enligt de principer som gäller för koncernredovisningen. Beräkningen av den justerade skattekostnaden utgörs av summan av aktuella medräknade skatter och uppskjuten skatt enligt de regler som gäller för tilläggsskatten. Om den effektiva skattesatsen för en koncern är under 15 procent uppskattas tilläggsskattebeloppet till skillnaden mellan 15 procent och den effektiva skattesatsen för koncernen multiplicerat med koncernens överskjutande vinst. Se avsnitt 5.5.4 för en vidare beskrivning av reglerna för beräkning av tilläggsskatt.

Tillkommande tilläggsskattebelopp och överskjutande skattebelopp

Reglerna om tilläggsskatt är utformade för att fånga upp situationer där lokala skatteregler skapar en mer gynnsam skattesituation även om själva bolagsskattesatsen inte är låg. Detta görs i allmänhet genom att den effektiva medelskatten beräknas enligt modellreglerna, i stället för med lokala regler.

När det justerade resultatet är negativt kan tilläggsskatt inte uppstå med tillämpning av den generella metoden eftersom en medelskattesats inte kan beräknas. Däremot kan skattemässiga underskott räknas med i framtida resultat och på så sätt minska framtida skattekostnader. Underskottsavdrag är i allmänhet tillåtna enligt modellreglerna, men skapar utmaningar eftersom underskotten kan ha uppkommit genom lokala regler som inte är tillåtna. Det finns därför regler som anger att om det justerade resultatet är negativt kan antingen ett tillkommande tilläggsskattebelopp eller ett s.k. överskjutande skattebelopp behöva beräknas. Om man väljer att beräkna ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska skatten betalas direkt. Om man i stället väljer att beräkna ett överskjutande skattebelopp kommer beloppet att ge en negativ påverkan på framtida beräkningar av den justerade skattekostnaden.

Ett tillkommande tilläggsskattebelopp beräknas som skillnaden mellan 15 procent av det justerade resultatet och den justerade skatte-

kostnaden om denna skillnad är positiv. En koncern som behöver beräkna ett sådant tillkommande tilläggsskattebelopp kan i stället välja att beräkna ett överskjutande skattebelopp av samma storlek. Ett överskjutande skattebelopp måste också beräknas om den justerade skattekostnaden är negativ samtidigt som det justerade resultatet är positivt. I ett sådant fall ska den effektiva medelskattesatsen beräknas till noll och ett överskjutande skattebelopp beräknas till den negativa justerade skattekostnaden.

Utredningen har i sina beräkningar gjort ett antagande om att koncerner aldrig väljer att betala ett tillkommande tilläggsskattebelopp när det finns möjlighet att beräkna ett överskjutande skattebelopp. Detta antagande bygger på att koncerner som utnyttjar ett skatteincitament sannolikt har möjlighet att beräkna ett substansavdrag, vilket gör ett överskjutande skattebelopp mer attraktivt. Tilläggsskatten ökar då med ett lägre belopp än det tillkommande tilläggsskattebeloppet eftersom substansavdrag minskar tilläggsskatten när den beräknas enligt de vanliga reglerna.

Se avsnitt 5.5.5 för en utförligare diskussion av tillkommande tilläggsskattebelopp och överskjutande skattebelopp.

Allmänt om utredningens beräkningar av tilläggsskatt

För att kunna uppskatta hur ett skatteincitament påverkar tilläggsskatten för koncerner i Sverige behövs ett mått på det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden för varje rapporteringskyldig koncern. Utredningen har för detta ändamål endast haft tillgång till data från inkomstdeklarationer från aktiebolag i FRIDA.

Eftersom resultaträkningen i inkomstdeklarationen inte utgår från samma principer som tillämpas i koncernredovisningen måste vissa ställningstaganden göras, vilket innebär att uppskattningarna inte kommer att vara exakta. Osäkerheten i utredningens uppskattningar måste beaktas vid tolkningen av de resultat som presenteras. Utgångspunkten är ändå att uppskattningarna ska vara tillräckligt bra för att ge en övergripande bild av hur ett visst skatteincitament påverkar skyldigheten att betala tilläggsskatt och storleken på en sådan effekt.

Identifiering av koncernenheter som omfattas av tilläggs katt

Endast svenska koncernenheter som ingår i en koncern vars globala omsättning uppnår beloppsgränsen på 750 miljoner euro omfattas av reglerna om tilläggs katt.

I utredningens beräkningar antas att koncernenheter som ingår i en koncern som sammantaget har en omsättning i svenska koncernenheter på över 750 miljoner euro omfattas av reglerna om tilläggs katt. Utöver detta antas koncernenheter omfattas av reglerna om tilläggs katt om de ingår i en koncern med svensk koncernmoder som omfattas av land-för-land-rapporteringen. Så är fallet om koncernen är en multinationell koncern med en global omsättning på över 7 miljarder kronor.

Eftersom utredningen endast kan uppskatta omsättningen från svenska koncernenheter kommer den uppskattade omsättningen att vara underskattad när det gäller internationella koncerner. Det finns alltså en risk att koncernenheter tillhörande internationella koncerner som omfattas av tilläggs kattreglerna inte identifieras i utredningens beräkningar. Däremot kommer internationella koncerner med en svensk koncernmoder som ingår i land-för-land-rapporteringen att identifieras. De koncernenheter som omfattas av tilläggs kattreglerna, men som utredningen inte kan identifiera, är i första hand koncernenheter med en utländsk koncernmoder där koncernens svenska koncernenheter har en omsättning som understiger 750 miljoner euro.

Med omsättning avses alla intäkter sammantaget i koncernredovisningen. Utredningen har uppskattat att de svenska koncernenheternas omsättning har uppgått till deras sammantagna nettoomsättning i resultaträkningen ökat med övriga ränteintäkter och övriga resultatposter i inkomstdeklaration 2.

Det justerade resultatet

Uppskattningen av det justerade resultatet beräknas med utgångspunkt från årets resultat som det framgår i räkenskapsschemat i inkomstdeklaration 2. Därefter görs följande justeringar av beloppet med uppgifter från räkenskapsschemat. Beloppet ökas med

- Nettoavsättning till periodiseringsfond
- Skatt på årets resultat

Beloppet minskas med

- Förändring av överavskrivningar
- Utdelningar
- Kapitalvinster
- Underskottsavdrag

Stora skillnader mellan det beräknade beloppet och det justerade resultatet enligt koncernredovisningen gör att det uppskattade beloppet blir missvisande. Detta medför att den beräknade effektiva skattesatsen och den överskjutande vinsten blir felskattad, vilket riskerar att leda till att både antalet koncerner som bedöms betala tilläggsskatt och tilläggsskattebeloppen blir missvisande. Skillnader som proportionerligt även uppstår vid uppskattningen av den justerade skattekostnaden är av mindre vikt eftersom de har mindre påverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen. Systematiska felskattningar av det justerade resultatet gör dock att den överskjutande vinsten blir felskattad.

Till exempel medför vissa skillnader mellan skattemässiga avskrivningar och avskrivningar inom koncernredovisningen att det justerade resultatet kan underskattas. Samtidigt underskattas den justerade skattekostnaden eftersom den bokföringsmässigt uppskjutna skatt som uppstår på grund av skillnaden mellan bokföringsmässigt korrekta skatteavdrag och avskrivningens påverkan på skatten inte beaktas. Konsekvensen blir att utredningen kan ha underskattat antalet koncerner som blir tilläggsskatteskyldiga som resultat av ett skatteincident, liksom storleken på tilläggsskatten.⁶ Underskattningen kan dock antas vara relativt begränsad under förutsättning att skillnaden mellan bokföringsmässiga och skattemässiga avskrivningar är relativt små i förhållande till det justerade resultatet.

⁶ Eftersom underskattningen av den justerade skattekostnaden är proportionerlig mot underskattningen av det justerade resultatet med en proportion på 15 procent blir felskattningen av den effektiva skattesatsen riktad bort från 15 procent. Storleken på felskattningen beror på hur stor den procentuella felskattningen av det justerade resultatet är. Om en koncern har en effektiv skattesats över 15 procent riskerar man att överskatta koncernernas effektiva medel-skattesats. Detta innebär att vissa koncerner felaktigt inte beräknas bli tilläggsskatteskyldiga och att procentsatsen för tilläggsskatt, i de fall koncerner beräknas bli tilläggsskatteskyldiga, blir underskattad. Dessutom blir den överskjutande vinsten underskattad.

Den justerade skattekostnaden

Den justerade skattekostnaden består av aktuell medräknad skatt och uppskjuten skatt.

Uppskattningen av aktuell medräknad skatt utgår från summan av statlig skatt på förvärvsinkomster enligt skatteuträkningsbilagan. Om en koncernenhet har gjort avdrag för utländsk skatt så ökas den justerade skattekostnaden med samma belopp. Uppskjuten skatt beräknas med följande belopp:

- 15 procent av skillnaden mellan underskottsavdrag och underskott av näringsverksamhet
- 15 procent av nettoavsättningen från periodiseringsfond
- 15 procent av förändringen i överavskrivningar

Beräkningen görs med summan av dessa belopp hämtade från inkomstdeklaration 2 för alla koncernenheter som lämnat skattedeklaration i en koncern.

Den överskjutande vinsten

Den överskjutande vinsten beräknas med det uppskattade justerade resultatet med ett avdrag för substansbelopp. Substansbeloppet antas uppgå till summan av 5 procent av personalkostnader och 5 procent av materiella anläggningstillgångar enligt räkenskaps-schemat i inkomstdeklaration 2.

Förhöjt kostnadsavdrag

Ett förhöjt kostnadsavdrag antas minska den justerade skattekostnaden. I den mån koncernen betalar bolagsskatt minskas den justerade skattekostnaden med 20,6 procent av det förhöjda avdraget. Till den del detta belopp överstiger koncernens bolagsskatt minskar den justerade skattekostnaden med 15 procent av det återstående förhöjda avdraget eftersom kostnadsavdraget antas leda till en skattefordran. I vissa fall kan koncernen bokföra en beräknad justerad skattekostnad som är negativ. Detta kan innebära att koncernen måste ta upp ett tillkommande tilläggsskattebelopp eller ett över-

skjutande skattebelopp eftersom skattefordringarna har sin grund i ett förhöjt avdrag. Här antas att koncerner väljer att ta upp ett över-skjutande skattebelopp.

Återbetalningsbar skattereduktion

En återbetalningsbar skattereduktion antas uppfylla kriterierna för ett kvalificerat skattetillgodohavande enligt tilläggsskattereglerna. Den ökar det justerade resultatet med hela värdet på skattereduktionen eftersom den bokförs som en inkomst. Hela skattereduktionen, oavsett om det gäller en reduktion av slutlig skatt eller en utbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande, föreslås vara skattefri och kommer därför inte att påverka den justerade skattekostnaden direkt. Om den däremot leder till ett minskat underskott när det justerade resultatet är negativt så kommer den justerade skattekostnaden att öka med 15 procent av skattereduktionen eftersom skattefordran ska omvärderas med hänsyn till det bokförda resultatet.

Statens offentliga utredningar 2026

Kronologisk förteckning

1. Skatteincitament för forskning och utveckling – ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal. Fi.

Statens offentliga utredningar 2026

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

Skatteincitament för forskning och utveckling – ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal. [1]