

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
inkomstskatt och socialavgifter
103 33 Stockholm

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Stockholm 9 maj 2025

Remiss: Delbetänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (SOU 2025:3), Fi2025/00069

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Finansdepartementets remiss *Delbetänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (SOU 2025:3), Fi2025/00069*. FAR vill med anledning av detta anföra följande.

FAR:s ställningstagande

FAR ställer sig bakom de förslag som utredningen lämnar för att förenkla och förtydliga regelverken för FoU-avdraget och expertskatten och göra dessa skatteincitament för forskning och utveckling mer förutsägbara och konkurrenskraftiga.

FAR har i tidigare lagstiftningsärenden på området framfört behovet av en bredare översyn av FoU-avdraget för att säkerställa att företag som arbetar med forskning och utveckling får del av skatteincitamentet för forskning och utveckling i enlighet med lagstiftningens intentioner. Det är därför positivt att det nu har presenterats ett förslag för att åstadkomma ett mer förutsägbart, förenklat och mer konkurrenskraftigt regelverk.

Reglerna om expertskatt har ett motsvarande syfte att stimulera investeringar inom verksamheter med högt kvalificerad kompetensnivå, men har en mer internationell inriktning. Även på området för expertskatt har det enligt FAR varit motiverat med en översyn i syfte att skapa mer konkurrenskraftiga regler och för att förenkla tillämpningen.

FAR är i stort positiv till de lagförslag som utredningen presenterar i delbetänkandet. FAR bedömer också att de föreslagna förändringarna åstadkommer betydande förenklingar vid tillämpningen av reglerna för FoU-avdraget och reglerna om expertskatt. FAR bedömer vidare att förslagen förstärker regelverkens konkurrenskraft och stimulerar investeringar i forskning och utveckling, särskilt i fråga om det reformerade regelverket för FoU-avdraget.

Nedan kommenteras förslagen mer detaljerat.

FoU-avdraget

Inledning

Enligt det nuvarande regelverket kan en arbetsgivare om vissa villkor är uppfyllda få ett särskilt avdrag (FoU-avdrag) med 20 procent av underlaget för arbetsgivaravgifter, inkluderat den allmänna löneavgiften, för anställda som arbetar med forskning eller utveckling.

FAR:s medlemsföretag bistår många klienter i rådgivningen kring möjligheterna att erhålla nedsättningen av arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med forskning eller utveckling. FAR kan bekräfta de betydande tillämpningssvårigheter som utredningen identifierar som flera av de villkor i de nuvarande reglerna ger upphov till, och detta särskilt i fråga om möjligheten till att få FoU-avdrag för sådant arbete som avser utveckling. Som ett exempel på oklarhet vid den praktiska tillämpningen kan anges att det har varit svårt att få närmare besked från den tillämpande myndigheten kring vilken koppling ett utvecklingsarbete måste ha till forskning för att en nedsättning av arbetsgivaravgifterna för utvecklingsarbetet ska kunna godtas.

Extra problematiskt har det enligt FAR:s uppfattning varit för de något mindre företagen som många gånger inte bedriver sin forskning eller utvecklingsarbete på ett sådant formbundet sätt som krävs för att Skatteverket ska medge FoU-avdrag. De mindre företagen saknar inte sällan också de administrativa resurser som har krävts för att ta fram den dokumentation och de underlag som Skatteverket har krävt vid bedömningen av rätten till FoU-avdrag.

Lagförslag

Delbetänkandets förslag innebär i stort följande.

- Kravet på att forsknings- eller utvecklingsarbetet ska bedrivas *systematiskt* och *kvalificerat* avskaffas.
- Kravet på att utvecklingsarbetet ska *använda resultatet av forskning* slopas.
- Det införs ett krav att på att utvecklingsarbetet ska avse att ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser *genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem*.
- Kravet på att utvecklingsarbetet ska *väsentligt* förbättra till exempel en vara slopas.
- Kravet på att en anställd måste arbeta åtminstone 15 timmar per månad med forskning eller utveckling slopas.

Systematiskt och kvalificerat arbete

Avskaffandet av kravet på att forskningen eller utvecklingsarbetet måste bedrivas systematiskt och kvalificerat innebär enligt FAR en klart sänkt tröskel för att komma i åtnjutande av FoU-avdraget, en betydande förenkling och en ökad förutsägbarhet. Det kommer förvisso fortsatt krävas ett reellt forsknings- och utvecklingsinnehåll i arbetet och att det enbart är personer som direkt bidrar till FoU-arbetet som kan komma i fråga för avdraget. Villkor som dock enligt FAR är naturliga för att komma i åtnjutande av FoU-avdraget.

Däremot innebär avskaffandet av kraven om kvalificerat och systematiskt arbete en klar förenkling i hur arbetet ska bedrivas och omfattningen av den dokumentation och de underlag som krävs för att visa rätten till avdrag, vilket underlättar särskilt för de något mindre företagen. Sammantaget innebär denna del av lagförslaget enligt FAR:s uppfattning ett mer inkluderande regelverk och en betydande förenkling av FoU-avdraget, vilket underlättar tillämpningen.

Resultatet av forskning

Dagens krav på att utvecklingsarbetet måste använda resultatet av forskning är enligt FAR:s erfarenheter vid sin rådgivning oklart och har givit upphov till betydande svårigheter vid tillämpningen, till exempel vilken och hur stark koppling till forskning som måste finnas. Ett slopande av detta villkor utgör således en tydlig förenkling och skapar en ökad förutsägbarhet.

Ny definition av utveckling

Det nya villkoret för att utvecklingsarbetet ska vara kvalificerat för FoU-avdrag är att arbetet ska innebära nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Det diskuteras i utredningen den närmare innebörden av denna definition och det kan konstateras att även den nya definitionen riskerar att ge upphov till mer eller mindre komplicerade gränsdragningsfrågor. Samtidigt uttalas i utredningen att begreppen vetenskap och teknik ska tolkas brett, vilket är en tydlig signal vid tillämpningen av en sänkt tröskel vid bedömningen. Det kommer inte heller att ställas upp något krav på att utvecklingsarbetet ska leda fram till en väsentlig förbättring av till exempel en vara eller tjänst, vilket även det i sig innebär en lägre ribba för FoU-avdrag för utvecklingsarbete.

I fråga om att en lösning ska vara ny så beskrivs det i utredningen som att lösningen inte ska vara allmänt tillgänglig, det vill säga inte ha offentliggjorts på något sätt. Dessutom ska lösningen inte vara uppenbar för en fackman utifrån vad som är allmänt tillgängligt. Enligt FAR:s uppfattning förefaller dessa villkor kunna ge upphov till svåra gränsdragningsfrågor, men bör kunna godtas för att det fortsatt ska finnas ett reellt FoU-innehåll för sådant utvecklingsarbete som ska berättiga till FoU-avdrag.

De angivna villkoren förefaller också nödvändiga för att särskilja sådant kvalificerat utvecklingsarbete som berättigar till FoU-avdrag från sådant rutinmässigt förbättringsarbete som bygger på befintlig kunskap och som kontinuerligt äger rum för varor och tjänster i ett företags verksamhet och som utifrån en allmän synpunkt också kan betraktas som utvecklingsarbete.

Samtantaget är det FAR:s uppfattning att den nya definitionen av kvalificerat utvecklingsarbete innebär en sänkning av kraven för att medges FoU-avdrag för utvecklingsarbete och samtidigt också innebär en förenkling och ökad förutsägbarhet. Den nya definitionen framstår som väl avvägd.

Sänkta krav och dokumentation

Utredningen framhåller på flera ställen i betänkandet att de nya definitioner och begrepp som införs i lagstiftningen ska ges en vid innebörd och tolkas brett i syfte att sänka kraven för FoU-avdrag, förenkla tillämpningen och öka förutsägbarheten. Det kan samtidigt vara svårt att i lagtexten mer precist ange den närmare innebörden av de centrala begrepp som är avgörande för bedömningen. Av denna anledning är det enligt FAR:s uppfattning viktigt att regeringen i det fortsatta lagstiftningsarbetet tydliggör att det är fråga om en betydande reformering av villkoren för FoU-avdraget och till exempel anger att definitionerna av forskning och utveckling ska ges en bred och vid innebörd.

Vid sidan av att villkoren för att erhålla FoU-avdrag har varit för hårda har även de underlag och den dokumentation som Skatteverket har krävt vid sin bedömning varit för omfattande. FAR delar således utredningens bedömning om att kraven på de underlag som krävts har varit för högt ställda. Det är därför enligt FAR:s uppfattning viktigt att regeringen i det fortsatta lagstiftningsarbetet tydliggör på vilket sätt och i vilken omfattning företagen måste styrka olika uppgifter för att vara berättigade till FoU-avdrag för att uppnå en rimlig balans i förmånen att erhålla FoU-avdraget och de arbetsinsatser som krävs för att ta fram nödvändig dokumentation och underlag.

Arbetstidskravet

FAR delar utredningens bedömning om att det är motiverat att avskaffa tidskravet för en anställd på minst 15 timmars arbete med forskning eller utveckling per månad för att arbetsgivaren ska medges FoU-avdrag. Det kvarvarande kravet på att den anställda ska arbeta minst 50 procent med forskning och utveckling bör enligt FAR vara tillräckligt för att avgränsa den kvalificerade personkretsen och ett slopande av tidskravet förenklar tillämpningen av regelverket. Även i fråga om det reformerade tidskravet är det som utredningen framhåller mycket svårt att bevisa exakt vad en anställd gjort under viss kalendermånad. Även i fråga om tidskravet är det därför viktigt att den finns en rimlighet i de uppgifter och underlag som krävs för att uppfylla villkoret.

Expertskatten

Inledning

I dagens regelverk kan vissa utländska experter få 25 procent av lönen undantagen från beskattning om vissa villkor är uppfyllda. I motsvarande utsträckning är ersättningen också undantagen från arbetsgivaravgifter. Utredningen föreslår ett antal regeländringar för att förenkla regelverket för expertskatten och för att göra reglerna mer konkurrenskraftiga i ett internationellt perspektiv.

Sverige är en förhållandevis liten ekonomi i Europas utkant och som utredningen också konstaterar har Sverige låga löner och höga skatter på arbete inkluderat arbetsgivaravgifter. Flera av våra europeiska konkurrentländer har också olika former av skattelättnader för utländska experter. Det finns därför starka skäl till att Sverige har behov av konkurrenskraftiga och tydliga skatteregler för att kunna attrahera utländsk expertkompetens.

FAR är mot denna bakgrund positiv till utredningens förslag som innebär förenklingar och en mer förutsägbar tillämpning och som i viss utsträckning även ökar expertskattens konkurrenskraft. Som FAR uppfattar förslagen är ändringarna mer inriktade på förenklingar och ökad förutsägbarhet än att öka expertskattens internationella konkurrenskraft. Detta kan dock till en del förklaras av att så sent som den 1 januari 2025 sänktes beloppskriteriet betydligt till 88 200 kronor och tidsperioden för expertskatt förlängdes från fem till sju år den 1 januari 2024.

Lagförslag

Utredningens lagförslag innebär i huvudsak följande regelförändringar.

- Den skattefria delen av lönen höjs från 25 till 30 procent.
- Möjligheten till expertskatt enligt kompetensvillkoret inskränks till arbetstagare som arbetar med forskning och utveckling.
- Kravet på att det ska vara betydande svårigheter att rekrytera inom Sverige avskaffas.
- Kravet på att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare slopas.
- Kravet på att arbetstagaren inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige förlängs från fem till tio år.
- Villkoret om att vistelsen i Sverige är avsedd att vara i högst sju år avskaffas.

Höjd skattelättnad

Utredningen föreslår att den skattefria delen av lönen höjs till 30 procent jämfört med nuvarande skattefria del om 25 procent. För att bevara expertskattereglernas legitimitet och begränsa undanträngningen av svensk arbetskraft framstår en skattenedsättning på 30 procent enligt FAR som väl avvägd.

Kompenskriteriet

Kompetenskriteriet snävas enligt utredningens förslag in eftersom det endast kommer att vara arbetstagare vars arbete avser forskning eller utveckling och som har en doktorsexamen eller motsvarande erfarenhet som kan komma i åtnjutande av skattelättnaden. Det kan diskuteras om ett förslag som innebär att vissa yrkeskategorier, andra än de som arbetar med forskning och utveckling, inte längre omfattas av möjligheten till skattelättnad enligt expertskattereglerna verkligen utgör en förstärkning av reglernas konkurrenskraft.

Som utredningen konstaterar kan dock många av de arbetstagare som erhållit skattenedsättning enligt det nuvarande expertkriteriet kvalificera på grund av att de arbetar med sådan utveckling som omfattas av det reformerade kompetenskriteriet för forskning och utveckling, till exempel ingenjörer inom tekniska yrken. I denna fråga bör det enligt FAR också beaktas den ovan nämnda betydande sänkning av beloppskriteriet som infördes den 1 januari 2025 som gör att av de experter som inte längre kommer att kvala in på kompetenskriteriet i betydande utsträckning kommer att uppfylla beloppskriteriet. Det antal personer som inte längre kommer att kunna beviljas expertskattelättnader på grund av att kompetenskriteriet inriktas mot arbete med forskning och utveckling bör som utredningen framhåller därmed utgöra ett begränsat antal personer. Det är också inom denna expertkategori med

specialistuppgifter som prövningen av det nuvarande kompetenskriteriet enligt utredningen har varit mest svårbedömd och oförutsägbar. För att förenkla tillämpningen och öka förutsägbarheten kan det därför enligt FAR godtas att kompetenskriteriet snävas in till att endast omfatta arbetstagare som arbetar med forskning och utveckling.

Kompetenskriteriet som grund för expertskatt förenklas vidare genom att kravet på att det ska vara förenat med betydande svårigheter att rekrytera inom landet avskaffas. FAR stödjer förslaget att detta villkor för expertskatt avskaffas eftersom innebörden är oklar och ett avskaffande därmed innebär en ökad förutsägbarhet och förenkling. Som framgår av utredningen har villkoret inte heller tillmätts någon större vikt vid bedömningen.

Övriga förslag

I övrigt föreslår utredningen en rad förslag för att förenkla regelverkets tillämpning och öka dess förutsägbarhet. Till exempel avskaffas kravet på att arbetstagarens avsikt inte får vara en vistelse i Sverige på över 7 år och kravet på att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare. Vidare förlängs ansökningstiden till 6 månader. FAR finner de föreslagna regeländringarna motiverade för att skapa en förenklad tillämpning och ökad förutsägbarhet. Visserligen föreslår utredningen ett förlängt krav på att arbetstagaren inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige från fem till tio år. Denna förlängning måste dock ses mot bakgrund av det slojade medborgarskapskravet och kan försvaras av att denna försämring primärt riktar sig mot tidigare bosatta svenskar som ändå skulle ha flyttat tillbaka till Sverige för arbete.

Finansiering

De föreslagna reformerna för FoU-avdraget och expertskatten förväntas innebära minskade skatteintäkter och kostnadsökningar på en dryg miljard kronor. Enligt utredningen är det rimligt att kostnaderna för förslagen åtminstone delvis bärs av de som drar nytta av dem. Utan att ange någon närmare siffra framhåller utredningen att förslagen kan finansieras genom en höjning av den allmänna löneavgiften. Enligt FAR kan det ifrågasättas det lämpliga i att ytterligare höja de redan höga skattekostnaderna på arbete i Sverige varför det finns skäl att överväga att finansiera förslagen på ett annat sätt.

FAR



Michael Johansson

Ordförande i FAR:s remissgrupp - Skatt