

Lagrådsremiss

Skatteincitament för forskning och utveckling

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 11 juni 2026

Elisabeth Svantesson

Robert Sand
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen lämnas förslag på mer ändamålsenliga regler om avdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling (det s.k. FoU-avdraget). Definitionerna av forskning och utveckling utvidgas och blir därmed enklare att tillämpa. Kravet på att arbetstagaren måste arbeta minst 15 timmar per månad med FoU slopas. Dessa ändringar bör leda till att FoU-avdraget blir mer konkurrenskraftigt ur ett internationellt perspektiv.

Det föreslås också att Skatteverket ska begära ett yttrande från en annan myndighet, om det behövs för att bedöma om ett visst arbete är forskning eller utveckling. Förslaget bedöms öka förutsättningarna för att komplicerade ärenden om FoU-avdrag blir tillräckligt utredda hos Skatteverket och därmed bidra till ett bättre beslutsunderlag.

I lagrådsremissen lämnas också förslag på mer generösa regler om expertskattelättnader. Den skattefria andelen av lönen höjs från 25 till 30 procent. Den sjuåriga tillämpningstiden för expertskatt bör bestämmas på månadsbasis och kunna delas upp på fler perioder av vistelse i Sverige. Den s.k. kompetensregeln i expertskatten förenklas genom att kravet på att det ska finnas betydande svårigheter att rekrytera jämförbar kompetens inom Sverige tas bort.

Flera förenklingar föreslås när det gäller de formella kraven för expertskattelättnader. Expertskattelättnader ska kunna medges även när arbetstagaren är svensk medborgare. Kravet på att det ska finnas en avsikt att vistas i Sverige i högst sju år tas bort. Tiden som en arbetstagare inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige innan arbetet i Sverige inleds (vistelsekravet) förlängs från fem till sju kalenderår.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2027.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden	8
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling	10
3	Ärendet och dess beredning	12
4	Ett mer ändamålsenligt FoU-avdrag	12
4.1	Gällande rätt	12
4.2	Regelverket behöver utvidgas, förenklas och förtydligas	13
4.3	Ändrade definitioner av forskning och utveckling	14
4.4	Arbetstidsvillkoret slopas	20
4.5	Skatteverket ska ta hjälp av andra myndigheter	21
5	Mer generösa regler om expertskatt	26
5.1	Gällande rätt	26
5.2	Regelverket behöver ändras	28
5.3	En högre skattefri andel	29
5.4	Tillämpningstiden för expertskatt ska kunna delas upp på olika perioder	31
5.5	Ändringar av kompetensregeln	33
5.6	De formella kraven för expertskattelättnader ska sänkas	36
5.7	Ersättningsnivån i beloppsregeln ska utgå från inkomstbasbeloppet	39
5.8	Förlängd tidsfrist för att ansöka om expertskattelättnader	41
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	42
7	Förenlighet med EU-rätten	44
8	Konsekvensanalys	45
8.1	Konsekvenser av förslagen om FoU-avdrag	45
8.1.1	Offentligfinansiell effekt	45
8.1.2	Effekter för företag	47
8.1.3	Effekter för sysselsättning och investeringar	49
8.1.4	Effekter för enskilda, den ekonomiska fördelningen och den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män	50
8.1.5	Effekter för myndigheter	51
8.2	Konsekvenser av förslagen om expertskattereglerna	52
8.2.1	Offentligfinansiell effekt	52

8.2.2	Effekter för enskilda	53
8.2.3	Effekter för företagen	54
8.2.4	Effekter för den ekonomiska fördelningen och för jämställdheten mellan kvinnor och män	55
8.2.5	Effekter för sysselsättningen.....	56
8.2.6	Effekter för myndigheter	56
8.2.7	Övriga effekter.....	57
9	Författningskommentar	57
9.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	57
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden	61
9.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.....	62
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU- avdraget och expertskattereglerna (SOU 2025:3).....	66
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag.....	75
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	82

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden,
3. lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.

2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 11 kap. 22 och 23 §§, 12 kap. 3 § och rubriken närmast före 11 kap. 22 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 11 kap. 22 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner

Ersättningar till vissa experter, forskare eller andra nyckelpersoner

22 §²

Experter, forskare eller andra nyckelpersoner ska inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 §, om arbetet avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,

2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller

3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Första stycket gäller bara om

– arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,

Ersättning som avses i 23 § ska inte tas upp om

1. arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,

2. den skattskyldige inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de sju kalenderåren närmast före det kalenderår då arbetet i Sverige påbörjades, och

3. den skattskyldige har lön och annan ersättning per månad för arbetet i Sverige som överstiger ett inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Första stycket gäller även för den som har en lägre ersättning än vad som anges i första stycket 3 om arbetet i Sverige avser

1. specialistuppgifter,

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2024:1131.

– arbetstagaren inte är svensk medborgare,

– arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, och

– vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst sju år.

Vid tillämpning av första stycket ska villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger en och en halv gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Denna paragraf tillämpas under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades.

2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter,

3. företagsledande uppgifter, eller

4. uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Denna paragraf tillämpas under högst 84 kalendermånader för en och samma skattskyldig.

22 a §

Vid tillämpningen av 22 § första stycket 2 ska det bortses från den skattskyldiges vistelseperioder i Sverige när den skattskyldige har

1. arbetat som forskare vid ett universitet eller en högskola under högst tre år, eller

2. haft ett arbete som har medfört skattelättnader enligt 22 §.

23 §

Bestämmelserna i 22 § gäller

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och

2. ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för

– flyttning till eller från Sverige,

– egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och

– avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 samt 42 § under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

1. 30 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och

2. ersättningar för utgifter som den skattskyldige på grund av vistelsen i Sverige har haft för

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

12 kap.

3 §³

Om den skattskyldige får sådan ersättning som enligt 11 kap. 21, 21 a, 26 a, 27 § fjärde stycket eller 28 § inte ska tas upp, får de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Om den skattskyldige får sådant skattefritt stöd eller bidrag vid utbildning eller arbetslöshet som avses i 11 kap. 27 § tredje stycket, 34 § andra stycket och 35 §, får de utgifter som stödet eller bidraget är avsett att täcka inte dras av.

Avdrag får inte heller göras för utgifter som täcks av sådana ersättningar till

1. <i>utländska</i> experter, forskare eller andra nyckelpersoner som enligt 11 kap. 22 § och 23 § första stycket 2 inte ska tas upp, och	1. <i>vissa</i> experter, forskare eller andra nyckelpersoner som enligt 11 kap. 22–23 §§ inte ska tas upp, och
---	---

2. dagbarnvårdare som enligt 11 kap. 48 § inte ska tas upp.

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

2. Bestämmelserna i 11 kap. 22 och 23 §§ och 12 kap. 3 § i den nya lydelsen och de nya bestämmelserna i 11 kap. 22 a § tillämpas första gången på arbete som påbörjas efter den 31 december 2026.

³ Senaste lydelse 2009:583.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

Härigenom föreskrivs att 4, 6 och 7 §§ lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Forskarskattenämnden är *beslutför* när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock *beslutför* med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet.

Vid beslut som gäller skattelättnader *för sådan arbetstagare som avses i 11 kap. 22 § tredje stycket* inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden *beslutför* med ordföranden eller vice ordföranden ensam.

Forskarskattenämnden är *beslutsför* när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock *beslutsför* med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet.

Vid beslut som gäller skattelättnader *enligt 11 kap. 22 § första stycket* inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden *beslutsför* med ordföranden eller vice ordföranden ensam.

6 §²

En ansökan till Forskarskattenämnden *skall* vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan *skall* ha kommit in till nämnden senast *tre* månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan *skall* innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden *skall* kunna pröva ansökan.

En ansökan till Forskarskattenämnden *ska* vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan *ska* ha kommit in till nämnden senast *sex* månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan *ska* innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden *ska* kunna pröva ansökan.

7 §³

Beslut om skattelättnader *skall* innehålla uppgift om den tid beslutet avser.

Beslut om skattelättnader *ska* innehålla uppgift om den tid beslutet avser.

¹ Senaste lydelse 2011:1284.

² Senaste lydelse 2000:1162.

³ Senaste lydelse 2000:1162.

Om arbetstagaren har medgetts skattelättnader enligt ett tidigare beslut ska Forskarskattenämnden utgå från att arbetstagaren också har fått skattelättnader under den tid som det tidigare beslutet avsåg. Det gäller dock inte om arbetsgivaren eller arbetstagaren gör sannolikt att den tid som det tidigare beslutet avsåg inte har utnyttjats fullt ut.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
 2. Bestämmelserna i den nya lydelsen tillämpas första gången på ansökningar som avser arbete som påbörjas efter den 31 december 2026.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling

dels att 3, 4 och 7 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 9 §, och närmast före 9 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

Med forskning avses *vid tillämpningen av denna lag systematiskt och kvalificerat* arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

Med forskning avses *i denna lag* arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

4 §

Med utveckling avses *vid tillämpningen av denna lag 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.*

Med utveckling avses *i denna lag* arbete med att i kommersiellt syfte ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem.

7 §

Avdrag enligt 8 § får göras bara om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst hälften *och minst 15 timmar* av sin faktiska arbetstid.

Avdrag enligt 8 § får göras bara om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst hälften av sin faktiska arbetstid.

Om villkoren i första stycket inte är uppfyllda, får avdrag enligt 8 § ändå göras om avdrag enligt första stycket har fått göras under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna.

Avdrag enligt andra stycket får inte göras om orsaken till att villkoren enligt första stycket inte är uppfyllda är att personen har fått ändrade arbetsuppgifter.

Remiss

9 §

Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om det behövs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling.

Skatteverket ska lämna de uppgifter som behövs för att den myndighet som får begäran ska kunna genomföra den utredning som krävs för att lämna ett yttrande enligt första stycket.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
 2. Bestämmelserna i 3, 4 och 7 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning som utges efter den 31 december 2026.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslutade den 8 juni 2023 att tillkalla en särskild utredare med uppdraget 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 (de s.k. expertskattereglerna).

Utredningen, som antog namnet Utredningen om skatteregler som gynnar forskning och utveckling, lämnade den 15 januari 2025 delbetänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (SOU 2025:3). En sammanfattning av delbetänkandet finns i *bilaga 1*. Delbetänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*. Delbetänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2025/00069) och på regeringens webbplats.

I denna lagrådsremiss behandlar regeringen förslagen i delbetänkandet.

Om förslagen i lagrådsremissen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2027, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering, blir beroende av valutgången, det ekonomiska läget, reformutrymmet och finansieringsbehovet samt de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

4 Ett mer ändamålsenligt FoU-avdrag

4.1 Gällande rätt

FoU-avdrag ska göras vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften om den avgiftsskyldige har utgett avgiftspliktig ersättning till en person som arbetar med forskning eller utveckling. Bestämmelser om FoU-avdraget finns i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.

I lagen definieras *forskning* som systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap. Med *utveckling* avses systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster eller produktionsprocesser eller väsentligt förbättra redan existerande sådana.

I förarbetena (prop. 2013/14:1 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor s. 240–242) anges bl.a. följande.

- Definitionerna omfattar all slags FoU-verksamhet som har ett reellt FoU-innehåll, oavsett om det rör sig om teknik, naturvetenskap, medicin eller något annat forskningsområde.
- Arbete är systematiskt om det undersöker, genomför eller följer upp fakta enligt en viss metod eller plan.

- Att arbetet ska vara kvalificerat innebär att det ska vara faktiskt eller direkt arbete med forskning eller utveckling, och inte stöd- eller kringfunktioner.
- Kravet på kommersiellt syfte innebär att arbetet ska ha ett vinstsyfte, vilket ska bedömas utifrån det företag där projektet bedrivs.
- Med ny kunskap avses kunskap som tidigare inte varit känd.
- Arbete är endast utveckling om tidigare forskningsresultat är en avgörande förutsättning för utvecklingen av en produkt, dvs. en vara, tjänst eller produktionsprocess. Löpande utveckling av en befintlig produkt genom förfinande, justering eller anpassning är normalt inte utveckling.

För att ersättning till den som arbetar med forskning eller utveckling ska omfattas av FoU-avdrag krävs att personen under kalendermånaden har arbetat med detta under minst hälften och minst 15 timmar av sin arbetstid. Det krävs inte att personen är anställd i det företag som bedriver forskning eller utveckling, vilket t.ex. innebär att FoU-avdraget kan användas av konsultföretag som hyr ut personal till FoU-projekt (prop. 2013/14:1 s. 246).

Om förutsättningarna för FoU-avdrag är uppfyllda ska arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften på ersättning till en person som arbetar med forskning eller utveckling minskas med 20 procent av avgiftsunderlaget. Avdraget ska i första hand göras mot arbetsgivaravgifterna. Det får dock inte leda till att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften för en viss person, dvs. blir mindre än 10,21 procent. Skillnaden mellan arbetsgivaravgifterna inklusive den allmänna löneavgiften (31,42 procent) och ålderspensionsavgiften (10,21 procent) är i dag 21,21 procent, vilket innebär att det normalt är möjligt för arbetsgivaren att göra hela avdraget.

FoU-avdraget får inte heller överstiga 3 miljoner kronor per kalendermånad och per koncern. Finansdepartementet har remitterat ett förslag om att takbeloppet ska indexeras genom att knytas till inkomstbasbeloppet (promemorian Indexering av taket i FoU-avdraget, Fi2026/01147).

4.2 Regelverket behöver utvidgas, förenklas och förtydligas

Regeringens bedömning

Reglerna om FoU-avdrag är svåra att tillämpa såväl för de avgiftsskyldiga som för Skatteverket. Regelverket bör därför ändras så att fler företag får incitament att öka sin forskning och utveckling. Detta bör ske genom att regelverket utvidgas, förenklas och förtydligas.

Utredningens bedömning

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

En majoritet av de remissinstanser som har svarat har en positiv syn på förslagen, även om vissa har synpunkter på enskilda delar. Ett antal remissinstanser uppger att det är angeläget att stärka Sveriges konkurrenskraft som FoU-land och att utredningens förslag är ett steg i rätt riktning.

Skälen för regeringens bedömning

Utredningen bedömer att FoU-avdraget har ökat företagens utgifter för forskning och utveckling samt lett till att fler forskare har anställts. FoU-avdraget tycks också vara kopplat till en ökad omsättning och ett högre förädlingsvärde. Utredningen konstaterar också att det övergripande skatteklimatet för nya FoU-investeringar i Sverige är fördelaktigt vid en internationell jämförelse, men att det är många andra faktorer än beskattningen som påverkar företagens beslut om investeringar i ny FoU-verksamhet.

Regeringen anser att FoU-avdraget är ett viktigt instrument för att främja företagens investeringar i forskning och utveckling. Det är därför viktigt att lagstiftningen är ändamålsenligt utformad. Reglerna har dock gett upphov till flera svårigheter vid rättstillämpningen, både för de avgiftsskyldiga och för Skatteverket, och de riskerar därigenom att motverka sitt syfte genom att företag avstår från att öka sina investeringar i forskning och utveckling.

Med hänsyn till detta finns det enligt regeringens mening goda skäl att utvidga, förenkla och förtydliga regelverket så att fler företag, i synnerhet små och medelstora, får incitament att öka sin forskning och utveckling.

4.3 Ändrade definitioner av forskning och utveckling

Regeringens förslag

I lagstiftningen om FoU-avdrag ska forskning definieras som arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget och anser att det leder till enklare regler och ökad förutsägbarhet vid tillämpningen, däribland *De forskande läkemedelsföretagen (Lif)*, *FAR*, *Föreningen Universitetsholdingbolag i Sverige (FUHS)*, *Företagarna*, *Innovationsföretagen*, *Jernkontoret*, *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet*,

Konjunkturinstitutet, Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA), Leyton Sverige AB, Linköpings kommun, Näringslivets skattedelegation (NSD), till vars yttrande Svenskt Näringsliv ansluter sig, Patent- och registreringsverket (PRV), Skatteverket, Sveriges akademikers centralorganisation, Sveriges Ingenjörer, SwedenBIO, Swedish Incubators & Science Parks (SISP), TechSverige, Teknikföretagen och Vetenskapsrådet.

Flera remissinstanser påtalar att det även efter införandet av de föreslagna ändringarna kommer att finnas tolknings- och gränsdragningsproblem vid tillämpningen av definitionerna, däribland *Ekonomistyrningsverket*, FAR, Företagarna, *Innovations- och kemiindustrierna i Sverige (IKEM)*, Jernkontoret, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, NSD, Skatteverket, *Stockholms universitet*, TechSverige och *Vinnova*. De flesta anser dock att utredningens förslag bidrar till att minska dessa problem.

FUHS är positiva till förslaget att ta bort kravet på att arbetet ska vara systematiskt. *Region Stockholm* är dock tveksamma till att ta bort kravet på systematik. Det finns enligt regionen anledning att vara försiktig med att i allt för stor utsträckning sänka kraven på innovationshöjd och dokumentation.

Flera remissinstanser påpekar att bevisbördan för företagen inte får drivas för långt, däribland IKEM, Jernkontoret, Lif, NSD, SwedenBIO, TechSverige och Teknikföretagen. Många remissinstanser anser även att det bör tydliggöras att Skatteverket inte förväntas fullt ut förstå den underliggande vetenskapliga problematiken som företagen försöker lösa, däribland IKEM, Jernkontoret, Lif, *Mobility Sweden*, NSD, SwedenBIO, TechSverige och Teknikföretagen. *Vinnova* anser att utredningen borde ha lämnat förslag på en tydlig mall för vilken dokumentation som krävs för FoU-avdrag och hur dokumentationen ska bedömas. TechSverige anser att Skatteverket bör bistå företagen genom att precisera vilka underlag som behövs för att bevisa rätten till FoU-avdrag.

Ett antal remissinstanser anser att det i dag är svårt att få FoU-avdrag för mjukvaruutveckling och uttrycker att det är positivt att utredningen betonar att mjukvaruutveckling ska prövas på samma sätt som annan utveckling, däribland Jernkontoret, *Mobility Sweden*, NSD, Sveriges Ingenjörer, TechSverige och Teknikföretagen.

Ett antal remissinstanser framhåller att tidsaspekten vid tillämpning av definitionerna bör förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet, däribland Företagarna, Juridiska fakultetsnämnden vid Lunds universitet, Leyton Sverige AB och *Småföretagarnas Riksförbund*. Det gäller t.ex. frågor om vad som är nytt eller vad som är offentliggjort eller allmänt tillgängligt, och om det ska avgöras vid tidpunkten för FoU-projektets inledande eller avslutande eller när Skatteverket gör sin bedömning. Flera remissinstanser har påpekat att osäkerhet också föreligger om restriktionerna gäller för all tillgängliggjord FoU i världen eller om det finns en geografisk begränsning till t.ex. Europa eller Sverige.

Skatteverket anser att regelverket skulle kunna förenklas ytterligare genom att det införs en gemensam definition av forskning och utveckling.

Skälen för regeringens förslag

Inledning

Reglerna om FoU-avdrag har visat sig vara svåra att tolka och tillämpa för såväl företag som Skatteverket. Bristande förutsebarhet för företagen vid tillämpningen medför att en begäran om FoU-avdrag får ett osäkert ekonomiskt utfall, vilket minskar den förväntade avkastningen från avdraget. Därmed blir också de ekonomiska incitamenten för ökade investeringar i forskning och utveckling mindre. Tillämpningssvårigheterna kan ha bidragit till att företag avstår från att göra FoU-avdrag.

Regeringen anser att det finns skäl att ändra definitionerna av forskning och utveckling i FoU-avdraget, i syfte att göra det enklare för företagen att bedöma vilket arbete som ger rätt till avdrag. Definitionerna bör också utvidgas så att fler företag än i dag kan göra FoU-avdrag, vilket i synnerhet bör gynna små och medelstora företag. Sådana förändringar av regelverket bör leda till att FoU-avdraget blir mer konkurrenskraftigt ur ett internationellt perspektiv.

Skatteverket anser att regelverket skulle kunna förenklas ytterligare genom att det införs en gemensam definition av forskning och utveckling. Det skulle då bli tydligt att det inte finns något krav att hänföra ett visst arbete eller en viss del av ett projekt till antingen forskning eller utveckling. En gemensam definition skulle utifrån Skatteverkets erfarenhet stämma bättre överens med hur företag faktiskt arbetar med forskning och utveckling och underlätta för företagen att kunna visa sin rätt till avdrag. Regeringen har förståelse för Skatteverkets synpunkt, men anser att fördelen i tydlighet med två definitioner överväger den förenkling som en gemensam FoU-definition eventuellt skulle innebära. En gemensam definition skulle t.ex. göra det mindre tydligt vilket arbete som omfattas av FoU-avdrag, främst eftersom det inte skulle framgå på vilket sätt som ny kunskap skapas genom utveckling.

Definitionen av forskning

För att ett visst arbete ska falla in under begreppet forskning enligt nuvarande bestämmelser om FoU-avdrag krävs att arbetet bedrivs systematiskt, att det är kvalificerat och att det består av att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

Med systematiskt arbete avses i detta sammanhang att arbetet utförs enligt en viss metod eller plan (prop. 2013/14:1 s. 241). Detta villkor kan antas sälla bort oorganiserat forskningsarbete med små chanser att uppnå sina mål. Att villkoret anges i definitionen kan dock leda till att FoU-avdrag inte görs eller medges för forskningsarbete som i praktiken bedrivs systematiskt men där systematiken inte kan styrkas. Det kan t.ex. handla om forskning i små företag utan särskilda FoU-avdelningar som inte har rutiner eller behov av att dokumentera arbetet i tillräcklig utsträckning. Villkoret kan alltså även utesluta arbete som skulle kunna leda till ny kunskap och därmed ha positiva externa effekter. Ett slopande av kravet på systematik i detta sammanhang bör leda till att reglerna blir enklare att tillämpa och att fler företag kan göra FoU-avdrag. I synnerhet små och medelstora företag kan förväntas gynnas av denna utvidgning av avdraget. Enligt *Region Stockholm* finns det anledning att vara försiktig med att i allt för stor utsträckning sänka kraven på innovationshöjd och dokumentation.

Innebörden av ändringen bör enligt regeringen inte överdrivas. Det uttryckliga kravet på att forskningsarbetet ska bedrivas systematiskt tas bort, men det ska fortfarande vara fråga om arbete med att ta fram ny kunskap och det ska fortfarande göras i kommersiellt syfte. Forskningsarbete som ligger till grund för FoU-avdrag ska inte i någon större utsträckning avvika från vad som i dagligt tal avses med forskning. Det bör också påpekas att förslaget inte innebär sänkta krav på den bevisning som ska uppvisas. Det är alltså etablerade principer för bevisning i skattefrågor som gäller för FoU-avdraget. Normalt innebär det att den enskilde ska kunna göra sannolikt att denne har rätt till ett visst avdrag eller en förmån. Var gränsen går för om den enskilde har uppnått kravet varierar från fall till fall. Det bör även framhållas att definitionen av forskning i reglerna om FoU-avdrag är en skatterättslig konstruktion som inte automatiskt kan användas som en generell definition i andra sammanhang.

Att forskningsarbetet ska vara kvalificerat innebär att arbetet ska ha ett reellt FoU-innehåll och inte avse stöd- och kringfunktioner (prop. 2013/14:1 s. 521). I förarbetena anges också att syftet med villkoret är att minimera risken för gränsdragningsproblem genom att begränsa FoU-avdraget till personer som direkt arbetar med forskning eller utveckling eller som ingår som en central del i sådant arbete (SOU 2012:66 s. 81).

FoU-avdraget ska även fortsättningsvis medges för arbete som direkt bidrar till forskning. Rena stödfunktioner ska inte omfattas av avdragsrätten. Ordet kvalificerat indikerar emellertid att det också krävs viss erfarenhet eller utbildningsbakgrund hos den som utför arbetet. I förarbetena anges dock att detta inte är avsikten, utan att även rutinartat arbete ska kunna omfattas om det är en del i ett kvalificerat FoU-projekt (prop. 2013/14:1 s. 522). Regeringen anser att villkoret om att forskningsarbetet ska vara kvalificerat mot denna bakgrund framstår som missvisande. Villkoret bedöms inte heller som nödvändigt för att utestänga rena stödfunktioner från FoU-avdrag. Begreppet forskning avser enligt förslaget, i detta sammanhang, arbete med att ta fram ny kunskap. Det följer således tydligt direkt av definitionen att arbete som endast indirekt bidrar till att ny kunskap tas fram inte omfattas av FoU-avdraget. Detta gäller oberoende av arbetstagarens yrkestitel, utbildning eller arbetslivserfarenhet. I syfte att förenkla och förtydliga reglerna föreslås därför att villkoret om att arbetet ska vara kvalificerat slopas.

Definitionen av utveckling

Med utveckling avses enligt de befintliga bestämmelserna om FoU-avdrag 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.

Med motsvarande motivering som anges ovan angående definitionen av forskning, bör kraven på att utvecklingsarbetet ska bedrivas systematiskt och vara kvalificerat slopas. På samma sätt som gäller i fråga om forskning innebär ändringen inte att FoU-avdrag får göras för personer som endast indirekt bidrar till utvecklingsarbetet. Arbetstagaren måste även fortsättningsvis vara direkt inblandad i sådant arbete.

För att ett visst arbete ska anses som utveckling enligt den nuvarande definitionen krävs att resultatet av forskning används i utvecklingsarbetet. Detta villkor har orsakat betydande svårigheter vid rättstillämpningen, bl.a. i fråga om hur denna koppling ska förklaras och vilka underlag som krävs för att visa detta. Utvecklingsarbete med ett reellt FoU-innehåll kan också bygga på andra kunskaper än forskning. Regeringen anser därför att detta villkor bör slopas och ersättas med ett nytt villkor där den nuvarande direkta kopplingen mellan befintlig forskning och utvecklingsarbete ersätts av en mer allmän hänvisning till nya lösningar. Villkoret bör uttryckas som att utvecklingsarbetet ska genomföras genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem.

Som utredningen anger (SOU 2025:3 s. 367) brukar vetenskap definieras som organiserad kunskap som har byggts upp genom exempelvis observationer eller experiment. Begreppet bör i detta sammanhang inte vara begränsat till vissa forskningsfält och bör därför omfatta såväl naturvetenskap som teknisk forskning och samhällsvetenskap. Med teknik bör i detta sammanhang avses den praktiska tillämpningen av vetenskap. Begreppen vetenskap och teknik bör som utgångspunkt tolkas brett och omfatta även kombinationer av olika typer av vetenskap och tekniker genom s.k. interdisciplinärt arbete. Den närmare avgränsningen av vad som utgör vetenskapliga och tekniska problem får utvecklas inom ramen för rättstillämpningen.

Den föreslagna ändringen av definitionen av utvecklingsarbete innebär enligt regeringen att definitionen bättre kommer att överensstämma med den ursprungliga avsikten att FoU-avdrag ska medges för arbete med ett reellt FoU-innehåll. Förslaget medför också att den svenska definitionen av utveckling bättre kommer att motsvara vad som gäller i andra jämförbara länder. Förändringen leder även till att definitionen blir enklare att tillämpa och att mer utvecklingsarbete kan omfattas av avdragsrätten.

Villkoret om att den produkt som utvecklas ska vara ny eller väsentligt förbättrad har visat sig svårtillämpat. Dessutom har villkoren en begränsad betydelse för om det är fråga om sådant arbete som FoU-avdraget ska främja, dvs. arbete som stimulerar vetenskapliga och tekniska framsteg. Regeringen anser därför att det är lämpligt att slopa detta villkor. Det bör dock fortfarande anges i definitionen av utveckling vilken inriktning som arbetet ska ha och hur gränsdragningen mot forskning ska göras. Utvecklingsarbetet bör därför ha till syfte att ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser.

Sammanfattningsvis anser regeringen att definitionen av utveckling ska omfatta arbete med att i kommersiellt syfte ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Förslaget bedöms innebära att reglerna utvidgas och förenklas, och att FoU-avdragets betydelse som incitament för FoU-investeringar därigenom förstärks.

Ny kunskap och nya lösningar

Ett antal remissinstanser framhåller att tidsaspekten vid tillämpning av definitionerna bör förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet, däribland *Företagarna*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Lunds universitet*, *Leyton Sverige AB* och *Småföretagarnas Riksförbund*. Det gäller t.ex. frågor om

vad som är nytt eller vad som är offentliggjort eller allmänt tillgängligt, och om det ska avgöras vid tidpunkten för FoU-projektets inledande eller avslutande eller när Skatteverket gör sin bedömning. Flera remissinstanser påpekar att osäkerhet också föreligger om restriktionerna gäller för all tillgängliggjord FoU i världen eller om det finns en geografisk begränsning till t.ex. Europa eller Sverige.

Vad som avses med uttrycket ”nytt” får betydelse vid tillämpningen av båda definitionerna. Med forskning avses enligt förslaget arbete med att ta fram ny kunskap och utvecklingsarbetet ska ske genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Kunskap bör bedömas som ny om den inte är allmänt tillgänglig, dvs. inte har offentliggjorts på något sätt i Sverige eller utomlands (SOU 2025:3 s. 186). Det bör alltså inte räcka att kunskapen är ny för den avgiftsskyldige. Därutöver ska lösningen inte vara uppenbar för en fackman utifrån vad som är allmänt tillgängligt. Denna teoretiske fackman har goda kunskaper i sitt ämne, men är inte kreativ och har begränsad förmåga att överföra teknik eller kunskaper från andra områden. En lösning är uppenbar för en sådan fackman om han eller hon på ett enkelt och logiskt sätt kan räkna ut den (SOU 2025:3 s. 368).

Remissinstanserna efterfrågar även ett förtydligande av vilken tidpunkt som är relevant vid bedömningen av om kunskapen eller lösningen är ny. FoU-avdraget görs månadsvis i arbetsgivardeklarationen. Förutsättningarna för att göra FoU-avdrag måste vara uppfyllda varje gång ett sådant avdrag begärs. Det innebär att villkoret om att forsknings- eller utvecklingsarbetet ska syfta till att ta fram ny kunskap måste vara uppfyllt varje månad. Det kan t.ex. få betydelse i följande fall. Anta att ett företag startar ett forskningsprojekt som beräknas pågå under två år. Under det första året gör företaget FoU-avdrag varje månad. Efter ett år presenterar en konkurrent en lösning på det problem som forskningsprojektet avser. Om projektet ändå drivs vidare kan företaget inte längre göra FoU-avdrag för återstoden av projekttiden. Att det offentliggörs en lösning under tiden påverkar dock inte de FoU-avdrag som redan har gjorts, eftersom förutsättningarna för avdrag då var uppfyllda.

Tillämpnings- och bevisfrågor

Flera remissinstanser påtalar att det även framöver kommer att finnas tolknings- och gränsdragningsproblem vid tillämpningen av definitionerna, däribland *Ekonomistyrningsverket*, *FAR*, *Företagarna*, *IKEM*, *NSD*, *Skatteverket* och *Stockholms universitet*. De flesta anser dock att utredningens förslag bidrar till att minska dessa problem. Regeringen delar remissinstansernas uppfattning att förslagen i denna lagrådsremiss innebär att reglerna om FoU-avdrag blir tydligare och enklare att tillämpa.

Flera remissinstanser påpekar att bevisbördan för företagen inte får drivas för långt, däribland *IKEM*, *Jernkontoret*, *Lif*, *NSD*, *SwedenBIO*, *TechSverige* och *Teknikföretagen*. Ett flertal av dessa remissinstanser anser även att det bör tydliggöras att Skatteverket inte förväntas fullt ut förstå den underliggande vetenskapliga problematiken som företagen försöker lösa. Ett antal remissinstanser anser att det i dag är svårt att få FoU-avdrag för mjukvaruutveckling och att det är positivt att utredningen betonar att mjukvaruutveckling ska prövas på samma sätt som annan utveckling, däribland *Jernkontoret*, *Mobility Sweden*, *NSD*, *Sveriges*

Ingenjörer, TechSverige och Teknikföretagen. *Vinnova* anser att utredningen borde ha lämnat förslag på en tydlig mall för vilken dokumentation som krävs för FoU-avdrag och hur dokumentationen ska bedömas. TechSverige har liknande synpunkter.

När det gäller frågor om tillämpning och bevisning kopplat till de nya FoU-definitionerna gör regeringen följande bedömning. Utredningen har utförligt utvecklat sin syn på tillämpningen av de föreslagna nya FoU-definitionerna, bl.a. genom ett antal exempel (SOU 2025:3 avsnitt 8.3, särskilt 8.3.4). Dessa kan enligt regeringen med fördel användas som vägledning vid tillämpningen av de nya definitionerna. Som regeringen tidigare har konstaterat innehåller reglerna om FoU-avdrag inte några särskilda regler om bevisning. I svensk rätt råder principen om fri bevisprövning. Den innebär bl.a. att parterna i princip får framföra alla fakta och hänvisa till dem som bevisfakta. Det innebär att det alltjämt är etablerade principer för bevisning i skattefrågor som gäller, t.ex. att bevisbördan som utgångspunkt ligger hos den som begär ett avdrag eller en nedsättning. Den närmare tolkningen av dessa principer får även fortsättningsvis göras av rättstillämpningen.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 3 och 4 §§ lagen om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.

4.4 Arbetstidsvillkoret slopas

Regeringens förslag

Villkoret att en person ska ha arbetat minst 15 timmar per månad med forskning eller utveckling ska slopas.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget, däribland *De forskande läkemedelsföretagen*, *FAR*, *Föreningen Universitetsholdingbolag i Sverige*, *Innovationsföretagen*, *Innovations- och kemiindustrierna i Sverige*, *Jernkontoret*, *Konjunkturinstitutet*, *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Region Stockholm*, *Sveriges akademikers centralorganisation*, *SwedenBIO*, *Swedish Incubators & Science Parks*, *TechSverige* och *Teknikföretagen*.

Skälen för regeringens förslag

I dag gäller som villkor för FoU-avdrag att den person som avdraget avser har arbetat med forskning eller utveckling såväl minst hälften som minst

15 timmar av sin faktiska arbetstid under en kalendermånad. Det finns även en tröghetsregel som innebär att FoU-avdrag får göras även om arbetstidsvillkoret inte är uppfyllt under en månad, om sådant avdrag har fått göras under de närmast föregående fyra kalendermånaderna. Syftet med arbetstidsvillkoret är att stödet så långt som möjligt ska gå till FoU-arbete (prop. 2013/14:1 s. 244 och 245).

Regeringen anser att det är viktigt att reglerna om FoU-avdrag är enkla att tillämpa. Formella begränsningar i rätten till nedsättning bör endast ställas upp om det är nödvändigt utifrån reglernas syfte. Det kompletterande villkoret om minst 15 timmars FoU-arbete per månad tillämpas i ett mycket litet antal situationer. Det hänger ihop med att det är få som arbetar så kort tid att 15-timmarsvillkoret får en självständig betydelse. Eftersom hälften av en persons arbetstid ska läggas på FoU-arbete påverkar villkoret om 15 timmars arbetstid bara den som arbetar ca 18 procent av en heltidstjänst ($30/160=0,1875$). Regeringen anser att det av förenklingskäl är rimligt att slopa villkoret om 15 timmars FoU-arbete per månad.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 7 § lagen om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.

4.5 Skatteverket ska ta hjälp av andra myndigheter

Regeringens förslag

Skatteverket ska begära in yttrande från en annan myndighet om det krävs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling.

Skatteverket ska lämna de uppgifter som behövs för att den myndighet som får begäran ska kunna genomföra den utredning som krävs för att lämna ett yttrande.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår ingen uppgiftsskyldighet. Utredningen föreslår även en ny bestämmelse om överföring av sekretess i offentlighets- och sekretesslagen.

Remissinstanserna

Flera remissinstanser är positiva till att Skatteverket vid behov ska konsultera andra myndigheter för att bedöma om ett visst arbete är forskning eller utveckling, däribland *De forskande läkemedelsföretagen (Lif)*, *Föreningen Universitetsholdingbolag i Sverige (FUHS)*, *Företagarna*, *Innovationsföretagen*, *Jernkontoret*, *Konjunkturinstitutet*, *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Patent- och registreringsverket (PRV)*, *Region Stockholm*, *Sveriges akademikers centralorganisation*, *Sveriges Ingenjörer*,

SwedenBIO, Swedish Incubators & Science Parks (SISP), TechSverige, Teknikföretagen och Vetenskapsrådet.

Kammarrätten i Stockholm anser att det hade varit önskvärt med tydligare vägledning när det gäller i vilka situationer Skatteverket ska inhämta yttrande från en annan myndighet.

Skatteverket anser i första hand att den materiella prövningen av FoU-avdraget bör flyttas till en annan myndighet med särskild kompetens inom forskning och utveckling. Skatteverket anför vidare att den föreslagna bestämmelsen inte är nödvändig eftersom det redan i dag finns en möjlighet att inhämta yttrande från en annan myndighet i förvaltningslagen (2017:900). Om den föreslagna bestämmelsen ändå införs anser Skatteverket att regeln bör utformas som en skyldighet för en annan myndighet att lämna ett yttrande.

Företagarna anser att det uttryckligen bör regleras att Skatteverket i sitt beslut, i vart fall om det handlar om nekat FoU-avdrag, måste ange en motivering till varför inte yttrande från annan myndighet begärts, om så inte har skett. *Innovations- och kemiindustrierna i Sverige (IKEM)*, Jernkontoret, *Mobility Sweden*, NSD, TechSverige och Teknikföretagen anser att om det företag som har gjort FoU-avdrag bedömer att en remiss bör inhämtas ska Skatteverket i möjligaste mån efterfölja denna begäran. Om begäran ändå avslås av Skatteverket bör det i avslagsbeslutet anges varför ett remissförfarande ansågs obehövt. *Ekonomihögskolan vid Lunds universitet* anser att det hade varit önskvärt om företaget som ansöker om avdraget kunde begära in ett yttrande eller inkomma med ett yttrande från en annan myndighet som stöd för sin ansökan.

Ett antal remissinstanser har synpunkter på vilka myndigheter som kan vara lämpliga att bistå Skatteverket med expertis, däribland FUHS, PRV, SISP, SwedenBIO och Vetenskapsrådet.

Journalistförbundet och *Tidningsutgivarna* avstyrker förslaget om att absolut sekretess ska överföras till en annan myndighet när Skatteverket begär ett yttrande om vad som utgör FoU-arbete.

Skälen för regeringens förslag

Regler om ett remissförfarande

Utredningen föreslår att det i lagen om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling ska införas en paragraf om ett remissförfarande. Remissförfarandet innebär att Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om detta krävs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling.

Skatteverket framhåller att reglerna om FoU-avdrag, även med de nu föreslagna förenklade definitionerna, medför att myndigheten behöver göra komplicerade tekniska bedömningar som ligger långt utanför dess ordinarie kompetens. Skatteverket anser därför att den materiella prövningen av avdraget bör göras av en separat myndighet med särskild kompetens inom forskning och utveckling. Skatteverket framhåller att ett sådant förfarande kan antas leda till en effektivare handläggning, en större förutsebarhet för företagen och en minskad risk för fusk och oavsiktliga fel. Regeringen har förståelse för Skatteverkets invändningar och noterar att utredningen uppger att sådana ansökningsförfaranden i Norge, Neder-

länderna och Tyskland fungerar väl och är uppskattade (SOU 2025:3 s. 208). Samtidigt kan regeringen konstatera att utredningen har övervägt ett ansökningsförfarande men kommit fram till att nackdelarna klart överväger fördelarna (samma SOU s. 210–212). Utredningen konstaterar att ett sådant förfarande skulle kunna öka förutsebarheten för företagen och förbättra statens kontroll av FoU-avdraget, men att det också gör reglerna mer komplicerade och riskerar att leda till en oproportionerlig ökning av företagens kostnader. Det skulle särskilt kunna påverka mindre företag negativt. Regeringen delar utredningens bedömning att det i dagsläget, med den nuvarande dimensioneringen av FoU-stöd i Sverige, inte är rimligt att införa ett ansökningsförfarande.

Det är emellertid viktigt att Skatteverket har tillgång till tillräcklig teknisk kompetens för att göra korrekta bedömningar när det gäller rätten till FoU-avdrag. Skatteverket anser att myndigheten i dag saknar den nödvändiga kompetensen. I 26 § förvaltningslagen anges, vilket Skatteverket också har påpekat, att en myndighet inom ramen för sitt utredningsansvar kan begära ett yttrande från en annan myndighet. Utredningen uppger att denna möjlighet inte har använts av sekretesskäl, utan att Skatteverket i stället har köpt konsulttjänster av PRV. För att säkerställa att Skatteverket har ett tillräckligt beslutsunderlag i ärenden om FoU-avdrag bör möjligheten att vid behov begära in ett yttrande från en annan myndighet formaliseras och tydliggöras. Förvaltningslagens generella reglering bör därför kompletteras med en bestämmelse om att Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om det behövs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling. En sådan bestämmelse bör bidra till att remissinstitutet i de aktuella fallen blir mer preciserat och tydligare och därför kommer att kunna utnyttjas mer i framtiden.

Ett antal remissinstanser har synpunkter på hur bestämmelsen om remiss är utformad och anser att den bör ges en annan innebörd eller byggas ut ytterligare. *Företagarna* anser att regeln bör utformas så att Skatteverket i ett beslut om nekat FoU-avdrag ska motivera varför ett yttrande från annan myndighet inte har begärts. *IKEM, Jernkontoret, Mobility Sweden, NSD, TechSverige* och *Teknikföretagen* anser att Skatteverket i möjligaste mån ska efterfölja en begäran från det berörda företaget om att inhämta en remiss från en annan myndighet. *Ekonomihögskolan vid Lunds universitet* anser att det hade varit önskvärt om företaget som ansöker om avdraget kunde begära in ett yttrande eller inkomma med ett yttrande från en annan myndighet som stöd för sin ansökan. *Kammarrätten i Stockholm* anser att det hade varit önskvärt med tydligare vägledning när det gäller i vilka situationer Skatteverket ska inhämta yttrande från en annan myndighet.

Regeringen anser, i likhet med utredningen, att det är Skatteverkets uppgift att i det enskilda fallet bedöma om ett yttrande från en annan myndighet ska begäras eller inte. Om den skattskyldige i ett ärende om FoU-avdrag begär att Skatteverket ska inhämta ett yttrande från en annan myndighet får Skatteverket ta ställning till om det finns fog för en sådan begäran. Det är viktigt att möjligheten till remiss används när det är en förutsättning för ett korrekt beslut. Å andra sidan bör remissinstitutet inte användas i onödan eftersom det kan leda till längre handläggningstider. Skatteverkets ställningstagande om ett remissförfarande under handläggningen av ett ärende om FoU-avdrag föranleder inte något särskilt beslut.

Det bör i stället motiveras i samband med det slutliga beslutet. Regeringen vill även i sammanhanget framhålla att i svensk rätt råder principen om fri bevisprövning. Den innebär bl.a. att parterna i princip får framföra alla fakta och hänvisa till dem som bevisfakta. Den som är part i ett ärende eller mål om rätt till FoU-avdrag är således fri att som bevisning ge in de yttranden och inlagor från såväl myndigheter som företag som parten anser stärker dennes sak.

Skatteverket anser att regeln om remiss bör utformas som en skyldighet för en annan myndighet att lämna ett yttrande. Regeringen anser dock, i likhet med *PRV*, att det i nuläget inte finns anledning att tvinga mottagande myndighet att prioritera Skatteverkets begäran om yttrande före myndighetens egna ärenden. En allmän skyldighet att samverka med andra myndigheter finns redan uttryckt i 8 § förvaltningslagen. Bestämmelsen innebär en generell – men inte obegränsad – skyldighet för myndigheter att inom sitt verksamhetsområde samverka med andra myndigheter. I det ingår att svara på remisser. Om mottagande myndigheter regelmässigt nedprioriterar Skatteverkets begäran, och detta får negativ påverkan på den totala handläggningstiden för ärenden om FoU-avdrag, kan ställningstagandet behöva omvärderas.

Ett antal remissinstanser har synpunkter på vilka myndigheter som Skatteverket bör vända sig till med sin begäran om yttrande. *FUHS* anför att innovationskontoren vid ett 15-tal svenska lärosäten kan bistå Skatteverket med expertis i myndighetens bedömningsarbete genom att utfärda FoU-intyg för projekt som är sprungna ur forskningsmiljöer. *PRV* ser sig själva som mycket lämpade att bistå med underlag till Skatteverkets bedömning. Även *Vetenskapsrådet* ser positivt på att åta sig uppgiften att bistå Skatteverket när myndigheten inte anser sig ha den erforderliga kompetensen att bedöma det vetenskapliga innehållets nyhetsvärde. *SISP* anser att Vinnova och Energimyndigheten är särskilt lämpliga som expertmyndigheter. Även *SwedenBIO* lyfter fram Vinnova som särskilt lämpad i detta sammanhang. Regeringen ser positivt på att det finns många myndigheter som kan bidra med kunskap i olika typer av ärenden om FoU-avdrag. Vilken eller vilka myndigheter som ett yttrande bör inhämtas från beror på vilken prövning som ska göras. Remissmöjligheten bör därför inte vara kopplad till någon särskild myndighet, utan det bör vara upp till Skatteverket att från fall till fall bedöma till vilken myndighet remissen lämpligen bör skickas.

Sekretessfrågor

Enligt 27 kap. 1 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, gäller sekretess bl.a. i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Med skatt avses enligt samma paragraf tredje stycket även bl.a. arbetsgivaravgift. Sekretessen är absolut. Sekretess gäller alltså hos Skatteverket i ärenden om FoU-avdrag.

För att andra myndigheter ska kunna bistå Skatteverket vid utredningen av om visst arbete är forskning eller utveckling kan Skatteverket komma att behöva lämna närmare uppgifter om det enskilda ärendet till den myndighet från vilken yttrandet begärs. Dessa uppgifter omfattas av

sekretess hos Skatteverket. För att sekretess inte ska hindra Skatteverket från att dela relevanta uppgifter med den myndighet som får en begäran om yttrande, behöver det införas en skyldighet för Skatteverket att lämna de uppgifter som behövs för att den andra myndigheten ska kunna genomföra en utredning. En sådan uppgiftsskyldighet innebär att den sekretessbrytande bestämmelsen i 10 kap. 28 § OSL blir tillämplig.

När sekretessbelagda uppgifter kan överlämnas till andra myndigheter på detta sätt behöver det övervägas om uppgifterna får ett tillräckligt skydd hos den mottagande myndigheten. Detta är av särskilt stor betydelse i ärenden om FoU-avdrag för att regleringen ska användas och reformen få genomslag. Utredningens kartläggning visar nämligen att företag avstår från att ansöka om avdrag eller att ge in visst underlag till stöd för ansökan av oro för att företagshemligheter ska röjas. Att uppgifter röjs kan i sin tur påverka möjligheten att patentera resultaten av FoU-arbetet.

En grundläggande princip i offentlighets- och sekretesslagen är att sekretess som huvudregel inte följer med en uppgift när den lämnas till en annan myndighet. Det beror bl.a. på att behovet av och styrkan i sekretessen och intresset av insyn kan skilja sig åt mellan olika myndigheter (prop. 1979/80:2 Del A s. 75 och 76). Sekretessen hos Skatteverket enligt 27 kap. 1 § OSL följer inte med uppgifterna till de myndigheter som yttrar sig enligt det föreslagna remissförfarandet.

Utredningen föreslår att det ska införas en bestämmelse om överföring av sekretess till de myndigheter som mottar en begäran av Skatteverket om att yttra sig i frågan om visst arbete är forskning eller utveckling. Eftersom sekretessen enligt 27 kap. 1 § OSL är absolut innebär förslaget att absolut sekretess skulle gälla för uppgifterna hos den mottagande myndigheten oavsett vilken myndighet som Skatteverket kontaktar. Som *Journalistförbundet* och *Tidningsutgivarna* påtalar ska absolut sekretess användas mycket restriktivt och motiveras noggrant. Det finns därför skäl att överväga om uppgifterna kan få ett ändamålsenligt skydd på ett mindre ingripande sätt.

Enligt 30 kap. 23 § OSL och 9 § offentlighets- och sekretessförordningen (2009:641) gäller sekretess, i den utsträckning som anges i bilagan till förordningen, i statliga myndigheters verksamhet, som består i utredning, planering, prisreglering, tillståndsgivning, tillsyn eller stödverksamhet med avseende på produktion, handel, transportverksamhet eller näringslivet i övrigt för bl.a. uppgift om en enskilds affärs- eller driftförhållanden, uppfinningar eller forskningsresultat, om det kan antas att den enskilde lider skada om uppgifterna röjs. I bilagan till förordningen anges dels vad aktuell verksamhet består i, dels vilka särskilda begränsningar i sekretessen som gäller. T.ex. gäller sekretess enligt punkten 162 i bilagan för utredning enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2019/452 av den 19 mars 2019 om upprättande av en ram för granskning av utländska direktinvesteringar i unionen och lagen (2023:560) om granskning av utländska direktinvesteringar. Denna bestämmelse gäller även hos de myndigheter som deltar i samverkan enligt lagen om granskning av utländska direktinvesteringar (jfr prop. 2022/23:116 s. 46 och 47).

Regeringen konstaterar att det således är möjligt att genom en ändring på förordningsnivå åstadkomma sekretess för de uppgifter som Skatteverket lämnar till en annan myndighet inom ramen för utredningen av om

visst arbete är forskning eller utveckling enligt den föreslagna bestämmelsen. Till skillnad från utredningens förslag skulle uppgifterna i så fall skyddas genom ett s.k. rakt skadereksvisit, dvs. en presumtion för offentlighet, och skyddet skulle vara begränsat till uppgifter om affärs- eller driftsförhållanden, uppfinningar och forskningsresultat. Regeringen anser att detta innebär en lämpligare avvägning mellan behovet av sekretess och intresset av insyn. Uppgifter om affärshemligheter skulle därmed kunna hemlighållas samtidigt som andra mer harmlösa uppgifter om företagens ekonomiska förhållanden normalt sett faller utanför sekretessen. Regeringen bedömer därför att det saknas skäl att gå vidare med utredningens förslag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen.

Lagförslag

Förslaget medför att det införs en ny 9 § i lagen om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.

5 Mer generösa regler om expertskatt

5.1 Gällande rätt

Gällande regler om skattelättnader för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner, de s.k. expertskattereglerna, fick sin huvudsakliga utformning 2001 och finns i 11 kap. 22–23 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Ett syfte med expertskattereglerna är att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft. Ytterligare ett syfte är att öka incitamenten för internationella företag att välja Sverige för nyetableringar och stimulera företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Minskade lönekostnader gör det möjligt för svenska företag att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer med krav på en hög lön efter skatt. Ett annat syfte är att gynna svensk forsknings konkurrenskraft (prop. 2000/01:12 s. 18).

Expertskattereglerna innebär att utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner ges en viss skattelättnad i Sverige under förutsättning att de uppfyller vissa kvalifikationer. Det arbete som utförs ska avse

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Kvalifikationsvillkoren ska alltid anses vara uppfyllda för en arbetstagar vars lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger en och en halv gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas

(den s.k. beloppsregeln). Beloppsregeln innebär att en arbetstagare som har en ersättning som överstiger nämnda nivå alltid ska ges skattelättnad utan att det görs någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer. Regeln infördes i syfte att förenkla och öka förutsebarheten av expertskattereglerna (prop. 2011/12:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.3.3) och omfattar såväl experter, forskare som nyckelpersoner men även andra kategorier arbetstagare, t.ex. inom elitidrotten, som uppfyller ersättningsnivån i bestämmelsen.

För skattelättnad krävs vidare att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, att arbetstagaren inte är svensk medborgare, att arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, och att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst sju år.

De personer som uppfyller villkoren ska inte ta upp följande delar av den ersättning som erhålls för arbetet till beskattning:

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och
2. ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för flyttning till eller från Sverige, egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland (dock högst två resor per person och kalenderår) och avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas även vissa sjukförsäkringsförmåner från det svenska socialförsäkringssystemet om de helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

Skattelättnaden gäller under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades. Lön och ersättning som är skattefri enligt expertskattereglerna undantas enligt 2 kap. 12 § socialavgiftslagen (2000:980) från underlag för socialavgifter.

Det är Forskarskattenämnden som prövar om förutsättningarna för skattelättnad enligt ovan är uppfyllda. Bestämmelser om nämndens arbete finns i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

En ansökan om expertskattelättnader ska ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Forskarskattenämndens beslut om skattelättnad ska innehålla uppgift om den tid som beslutet avser. Den bedömning som Forskarskattenämnden gör vid prövning av beloppsregeln grundar sig på objektiva identifierbara grunder (om ersättningsnivån uppnås eller inte) och det saknas i princip utrymme för skönsmässiga bedömningar. Beslut om skattelättnad har därför i dessa fall ansetts kunna fattas av nämndens ordförande eller vice ordförande ensam. Ordningen syftar till att minska handläggningstiden och förenkla förfarandet hos nämnden (prop. 2011/12:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.3.4).

5.2 Regelverket behöver ändras

Regeringens bedömning

Expertskattereglerna är inte tillräckligt konkurrenskraftiga ur ett internationellt perspektiv. De är också svåra att tillämpa i vissa delar. Regelverket bör därför ändras med syftet att det ska bli enklare och mer ändamålsenligt.

Utredningens bedömning

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Majoriteten av de remissinstanser som har svarat har en positiv syn på förslagen, även om vissa har synpunkter på enskilda delar. Ett antal remissinstanser uppger att det är angeläget att stärka Sveriges konkurrenskraft som FoU-land och att utredningens förslag är ett steg i rätt riktning.

Skälen för regeringens bedömning

Som anges i avsnitt 5.1 är syftet med expertskattereglerna bl.a. att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft. Av betänkandet (SOU 2025:3 s. 270) framgår att Forskarskattenämnden nästan alltid bifaller ansökningar enligt beloppsregeln, men bara strax över hälften av alla ansökningar enligt kompetensregeln. Expertskattereglerna bör som utgångspunkt kunna användas som ett rekryteringsverktyg, eller i vart fall ligga till grund för beräkningar av arbetsgivarens kostnad för en viss rekrytering. Att det är så relativt få ansökningar enligt kompetensregeln som beviljas är ett tecken på att tillämpningen av reglerna inte går att förutse på ett tillfredsställande sätt, vilket medför att expertskattereglerna inte fullt ut uppfyller sitt syfte.

Den svenska kompetensregeln är vid en internationell jämförelse i princip unik till sin konstruktion, dvs. att inte bara forskare utan även experter och nyckelpersoner i företag kan beviljas skattelättnader oberoende av lönenivå. Sett till arbetstagarens arbetsuppgifter är expertskatten alltså bredare än motsvarande regler utomlands. Regeringen anser att det är viktigt att även kvalificerade arbetstagare med lägre lön kan erhålla expertskattelättnader. Kompetensregeln bör därför värnas.

I jämförelse med övriga länder är dock kraven på arbetstagarens erfarenhet högre i Sverige. Dessutom framstår villkoren för att omfattas av kompetensregeln som mer otydliga än vad som gäller i andra länder. Eftersom syftet med expertskattereglerna är att förbättra de svenska företagens möjligheter att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens behöver själva skattelättnaden vara tillräckligt betydande och åtminstone motsvara nivåerna i andra länder. De formella och materiella villkoren för att beviljas skattelättnader måste vara anpassade efter de personer som företagen vill rekrytera. Kraven bör inte heller vara högre än vad som gäller enligt motsvarande regler utomlands. Det är även viktigt

att villkoren för att tillämpa reglerna är så tydliga att det kan förutses vilka personer som kan beviljas skattelättnader.

Sammanfattningsvis bör expertskattereglerna ändras i syfte att öka det svenska näringslivets internationella konkurrenskraft. Reglerna bör också bli enklare att tillämpa.

5.3 En högre skattefri andel

Regeringens förslag

Den skattefria andelen av ersättning för arbete i Sverige ska höjas till 30 procent. Ersättning i form av viss livränta ska inte längre behandlas som lön vid tillämpning av expertskattereglerna.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *De forskande läkemedelsföretagen (Lif)*, *Ekonomihögskolan vid Lunds universitet*, *European Spallation Source ERIC (ESS)*, *Innovationsföretagen*, *Innovations- och kemiindustrierna i Sverige (IKEM)*, *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Region Stockholm*, *Sveriges akademikers centralorganisation*, *Sveriges Ingenjörer*, *Sveriges Riksidrottsförbund*, *SwedenBIO*, *TechSverige*, *Teknikföretagen* och *Vetenskapsrådet*.

FAR anser att en höjning av den skattefria andelen till 30 procent är väl avvägd. *IKEM* och *SwedenBIO* anser att det finns skäl att höja den skattefria andelen ytterligare.

Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU) anför att myndigheten inte har några synpunkter på om den skattefria andelen bör vara 25 eller 30 procent, men konstaterar att ett förstärkt skatteincitament borde ha en tydligt positiv effekt på migrationen av högt kvalificerad arbetskraft till Sverige. Samtidigt finns det enligt *IFAU* omständigheter som talar för att migrationen av kvalificerad arbetskraft till Sverige är mindre känslig för nivån på skattelättnaden än i Danmark och Nederländerna.

Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys) är tveksamma till höjningen av den skattefria andelen från 25 till 30 procent. Tillväxtanalys uppger att skattelättnader sällan är en avgörande faktor för individers beslut att flytta till ett land för arbete eller för arbetsgivares rekryterings- eller lokaliseringsbeslut. Enligt Tillväxtanalys kan en ökad skattefri andel riskera skattesystemets legitimitet och bidra till skadlig skattekonkurrens.

Skatteverket delar inte utredningens bedömning angående vilka ersättningar som omfattas av ett beslut om expertskattelättnader. Skatteverket anser att skattelättnaderna som utgångspunkt enbart gäller ersättningar från den arbetsgivare som anges i Forskarskattenämndens beslut.

Skälen för regeringens förslag

Expertskattereglerna innebär i dag att 25 procent av lön, arvode eller annan ersättning för arbete i Sverige är skattefria och därmed inte heller föremål för socialavgifter. Vissa särskilda ersättningar är helt skattefria. I en internationell jämförelse framstår storleken på den skattenedsättning som följer av de svenska expertskattereglerna som mindre generös än i de flesta jämförbara länder. Regeringen anser att det är viktigt att den svenska skattelättnaden är internationellt konkurrenskraftig. Expertskatten har särskilt stor betydelse för svenska företag eftersom Sverige har relativt låga löner och höga skatter och avgifter för anställda. Utan expertskattereglerna skulle denna omständighet begränsa svenska arbetsgivares möjligheter att rekrytera utländsk nyckelkompetens i konkurrens med företag i andra länder.

IFAU konstaterar i sitt remissvar att ett förstärkt skatteincitament borde ha en tydligt positiv effekt på migrationen av högt kvalificerad arbetskraft till Sverige. Regeringen anser därför, i motsats till *Tillväxtanalys*, att den skattefria andelen av ersättningen bör höjas för att öka expertskattereglernas konkurrenskraft och svenska arbetsgivares möjligheter att rekrytera utländsk nyckelkompetens. En höjning till 30 procent innebär att den begränsning för företagen att attrahera utländsk nyckelkompetens som följer av Sveriges relativt sett låga löner och höga skatter och avgifter minskar i betydelse. Det bedöms leda till att rekryteringen av utländsk spetskompetens till Sverige ökar.

En skattefri andel som är högre än 30 procent skulle dock överstiga vad som gäller för skattelättnader med motsvarande konstruktion i jämförbara länder. Regeringen anser, i likhet med *FAR*, att en skattefri andel om 30 procent framstår som väl avvägd.

Utredningen anser att det tillräckligt tydligt framgår av befintlig lagstiftning att expertskattelättnader kan medges för all ersättning för arbete utfört i Sverige, dvs. även för utbetalningar från någon annan än den som är angiven som arbetsgivare i Forskarskattenämndens beslut och lämnar därför inget förslag om ändringar i detta avseende (SOU 2025:3 s. 295–297). *Skatteverket* delar inte utredningens bedömning och uppger i stället att expertskattelättnader som utgångspunkt enbart gäller ersättningar från den arbetsgivare som anges i Forskarskattenämndens beslut. Regeringen konstaterar att det saknas fullständigt beredningsunderlag för att lämna ett lagförslag i denna del. Frågan om ett beslut om expertskattelättnader även gäller för utbetalningar från någon annan än den arbetsgivare som anges i beslutet får därför även fortsättningsvis avgöras i rättstillämpningen (se t.ex. HFD 2025 ref. 58).

I den nuvarande lydelsen av 11 kap. 23 § andra stycket IL, som reglerar att vissa ersättningar i samband med sjukdom ska behandlas som lön vid tillämpning av expertskattereglerna, hänvisas bl.a. till 42 §. Den paragrafen, som avsåg ersättning i form av livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkringar, är dock upphävd sedan lång tid tillbaka. Hänvisningen bör därför tas bort.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 11 kap. 23 § IL.

5.4 Tillämpningstiden för expertskatt ska kunna delas upp på olika perioder

Regeringens förslag

Tillämpningstiden för expertskatt ska anges till 84 kalendermånader för en och samma skattskyldig. Den tiden ska kunna delas upp på flera olika perioder av arbete i Sverige.

Om arbetstagaren har fått expertskattelättnader enligt ett tidigare beslut ska som utgångspunkt gälla att arbetstagaren också har fått skattelättnader under den tid som det tidigare beslutet avsåg. Det ska dock inte gälla om arbetsgivaren eller arbetstagaren gör sannolikt att den tid som det tidigare beslutet avsåg inte har utnyttjats fullt ut.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår dock att tillämpningstiden även fortsättningsvis ska anges i kalenderår. Vidare lämnar utredningen inget lagförslag om hur ett tidigare beslut om expertskatt ska behandlas vid ett senare beslut.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *Ekonomihögskolan vid Lunds universitet*, *Föreningen Universitetsholdingbolag i Sverige (FUHS)*, *Innovationsföretagen*, *Konjunkturinstitutet*, *Region Stockholm*, *Sveriges akademikers centralorganisation* och *Swedish Incubators & Science Parks (SISP)*. Ekonomihögskolan vid Lunds universitet uppger att det finns dokumenterade positiva effekter för företag och produktivitet av att personal byter arbetsplats och arbetsland, och att det därför är välkommet att regelverket kring hur de sju åren kan fördelas blir mer flexibelt. Liknande synpunkt framförs av FUHS.

Flera remissinstanser, däribland *De forskande läkemedelsföretagen (Lif)*, *Forskarskattenämnden*, *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, och *Skatteverket*, befarar att det kan uppstå kontrollproblem och anser att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet behöver förtydligas hur tillämpningstiden ska bestämmas. Forskarskattenämnden anser att det bör förtydligas om sjuårsperioden beräknas på års- eller månadsbasis. Med hänsyn till att tillämpningen av expertskatten framgår av arbetsgivardeklarationens individuppgifter anser NSD att en kalendermånad är en lämplig beräkningsperiod.

Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA) föreslår att tillämpningstiden av reglerna förlängs från sju år till tio år, med en successiv nedtrappning av skattelättnaden de tre sista åren. Detta i syfte att få en mjukare övergång till normal skattenivå och på så sätt öka andelen personer som väljer att stanna kvar i Sverige även efter det att tillämpningstiden löpt ut. Liknande synpunkter framförs av *TechSverige*.

SISP anser att tillämpningstiden kan förlängas ytterligare. *SISP* anför också att visstidsanställningar och extrajobb under studierna inte bör

räknas med i tillämpningstiden samt att tillämpningstiden bör börja räknas vid tidpunkten för den första heltidstjänsten i Sverige.

Skälen för regeringens förslag

Expertskattereglerna kan i dag tillämpas under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjas. Om den skattskyldige lämnar landet under minst fem år kan denne därefter återkomma med en ny sjuårsperiod av expertskattelättnader.

Regeringen anser, till skillnad från *IVA*, *SISP* och *TechSverige*, att den nuvarande tillämpningstiden om sju kalenderår är väl avvägd. Den bör dock kunna delas upp på flera olika perioder av arbete i Sverige för en och samma skattskyldig. En och samma skattskyldig bör, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, kunna få expertskattelättnader under maximalt sju år under sin livstid och inte som i dag kunna ha upprepade sjuårsperioder med expertskattelättnader. En sådan förändring bör innebära att reglerna blir tydligare och mer flexibla. Det bör också innebära att det blir enklare för företag att rekrytera utländsk kvalificerad arbetskraft som har arbetat i Sverige vid något tillfälle under de senaste sju åren, men som inte har utnyttjat hela den sjuåriga tillämpningstiden för expertskatt.

Förslaget bör också ses i ljuset av det undantag från vistelsekravet som föreslås i avsnitt 5.6. Där anges att den tid som arbetstagaren har vistats i Sverige med expertskattelättnader inte ska räknas med vid bedömningen av om arbetstagaren har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under de senaste sju åren. Det innebär t.ex. att en person som arbetar tre år i Sverige med expertskattelättnader kan lämna landet i två år och sedan komma tillbaka till Sverige för ytterligare arbete med expertskattelättnader i högst fyra år.

Flera remissinstanser anser att det tydligare behöver framgå hur tillämpningstiden ska beräknas, däribland *Forskarskattenämnden*, *Lif*, *NSD* och *Skatteverket*. NSD anser t.ex. att det framstår som orimligt att ett helt kalenderår av tillämpningstiden ska anses som förbrukat i de fall arbetstagaren bara arbetat i Sverige under december månad. Regeringen instämmer i remissinstansernas invändningar mot en årsbaserad tillämpningstid. Arbetsgivare ska redovisa utbetalda ersättningar, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter i en arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad. Uppgifterna lämnas på individnivå för varje anställd och expertskattelättnader ska redovisas särskilt. Eftersom ersättning till utländska experter m.fl. som inte är skattepliktig särredovisas på individnivå i den månatliga arbetsgivardeklarationen framstår det som lämpligt att tillämpningstiden, i stället för sju år, uttrycks som 84 kalendermånader. Som regel kan tillämpningstiden enkelt kontrolleras genom att granska hur många kalendermånader som expertskattelättnader har redovisats för en viss person. Varje månad som en skattefri ersättning på grund av expertskattelättnader redovisas i en arbetsgivardeklaration för en viss person bör som utgångspunkt anses som en utnyttjad månad av tillämpningstiden. Det bör gälla utan hänsyn till hur många dagar eller timmar som arbetstagaren har arbetat i Sverige den aktuella månaden.

Forskarskattenämnden uppger att förslaget kan leda till kontrollproblem i samband med den praktiska tillämpningen. Beslutet om expertskatte-

lättnader ska innehålla uppgift om den tid som beslutet avser, se 7 § lagen om Forskarskattenämnden. Nämnden måste därmed pröva om en person som tidigare haft skattelättnader har tillämpningstid kvar att utnyttja, men nämnden saknar sådana uppgifter. Enligt Forskarskattenämnden bör då utgångspunkten vara att ett tidigare beslut har tillämpats under hela dess giltighetstid och att det är upp till sökanden att visa att skattelättnaden har tillämpats under kortare tid. Skatteverket har motsvarande synpunkter.

Regeringen instämmer i den problembeskrivning som remissinstanserna ger uttryck för och anser att det finns skäl att förtydliga hur förfarandet bör gå till när den sammanlagda tillämpningstiden nu ska kunna utnyttjas under olika perioder. Det förfarande som Forskarskattenämnden föreslår framstår som lämpligt i den här situationen. Arbetstagaren har intresse av att kunna utnyttja tillämpningsperioden fullt ut och är också den som enklast kan ta fram och presentera uppgifter om hur lång period som denne tidigare har arbetat i Sverige med expertskattelättnader. Det bör därför anges i 7 § lagen om Forskarskattenämnden, dvs. i anslutning till reglerna om beslut, att om det finns ett tidigare beslut om expertskattelättnader för den person som ansökan avser kan Forskarskattenämnden utgå från att den tid som det tidigare beslutet avsåg också har utnyttjats av arbetstagaren. Om arbetstagaren gör sannolikt att expertskattelättnader erhållits endast för en kortare tid än vad som följer av beslutet ska i stället den tiden användas som underlag för det nya beslutet.

Genom de nu föreslagna ändringarna av regelverket bör bestämmelserna om tillämpningstiden bli enklare att tillämpa. Att införa ett undantag från tillämpningstiden för visstidsarbete och feriejobb som *SISP* efterfrågar skulle komplicera reglerna och föreslås därför inte.

Lagförslag

Förslagen medför ändringar i 11 kap. 22 § IL och 7 § lagen om Forskarskattenämnden.

5.5 Ändringar av kompetensregeln

Regeringens förslag

Kravet på betydande svårigheter att rekrytera en jämförbar person i Sverige ska slopas.

Regeringens bedömning

Förslaget om att expertskattelättnader enligt kompetensregeln bara ska kunna medges personer som till väsentlig del arbetar med forskning och utveckling, och som har en doktorsexamen eller motsvarande erfarenhet som är av betydelse för arbetsuppgifterna, bör inte genomföras.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utöver att slopa kravet på betydande svårigheter att rekrytera föreslår dock utred-

ningen att kompetensregeln ska förenklas och förtydligas. Utredningen föreslår att det ska ske genom att skattelättnader endast ska kunna beviljas för personer vars arbete till väsentlig del avser forskning eller utveckling, och bara om arbetstagaren har en doktorsexamen eller motsvarande erfarenhet som är av betydelse för arbetsuppgifterna.

Remissinstanserna

Flera remissinstanser tillstyrker att kompetensregeln förenklas och förtydligas, däribland *Ekonomihögskolan vid Lunds universitet*, *European Spallation Source ERIC (ESS)*, *Innovations- och kemiindustrierna i Sverige (IKEM)*, *Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU)*, *Jernkontoret*, *Region Stockholm*, *Sveriges akademikers centralorganisation*, *Sveriges Ingenjörer*, *SwedenBIO*, *TechSverige*, *Teknikföretagen* och *Vetenskapsrådet*.

Ekonomihögskolan vid Lunds universitet, ESS, FAR, Innovationsföretagen och TechSverige anser att det är positivt att kravet på rekryteringssvårigheter tas bort.

De forskande läkemedelsföretagen (Lif), IKEM, Innovationsföretagen, Jernkontoret, *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Swedish Incubators & Science Parks (SISP)*, TechSverige, Teknikföretagen och *Vinnova* anser att det är angeläget att även individer utan en akademisk utbildning kan beviljas expertskatt och avstyrker därför förslaget om att enbart individer som arbetar direkt med FoU ska omfattas av kompetensregeln. Lif konstaterar att förslaget i praktiken innebär att vissa kompetenser och kategorier som i dag kan erhålla skattelättnad inte längre kommer att omfattas. Teknikföretagen ser inte att det skulle innebära en förenkling att ta bort personalkategorier som i dag berättigar till expertskatt och som bidrar till företagets och Sveriges konkurrenskraft. Vinnova anser att konsekvenserna av att avveckla grunderna expert och nyckelperson i expertskattesystemet inte är tillfredsställande analyserade och att avgränsningen riskerar att begränsa Sveriges attraktivitet för annan nyckelkompetens.

FAR anser att det kan diskuteras om ett förslag som innebär att vissa yrkeskategorier inte längre omfattas av möjligheten till expertskatt verkligen utgör en förstärkning av reglernas konkurrenskraft.

Forskarskattenämnden påpekar att förslaget om att begränsa kompetensregeln till experter och nyckelpersoner som arbetar med FoU främst försämrar villkoren för mindre företag.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Slopat krav på betydande svårigheter att rekrytera

Vid tillämpning av kompetensregeln gäller i dag att det ska finnas betydande svårigheter att rekrytera inom Sverige för att expertskattelättnader ska kunna medges för arbete med specialistuppgifter eller kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter. Detta krav är avsett att begränsa risken för undanträngning av svensk arbetskraft och att förhindra att anlita utländsk arbetskraft används som ett allmänt tillgängligt alternativ till att anlita svenska personer (jfr prop. 1984/85:76 s. 8).

Regeringen konstaterar att reglerna skulle bli betydligt enklare om kravet på rekryteringssvårigheter slopas. Utredningen har kunnat konstatera att många skattskyldiga anser att villkoret är svårtolkat medan Forskarskattenämnden uppger att det sällan utreds särskilt. Vidare saknas det liknande villkor i jämförbara länders regelverk. I dessa länder har det, trots avsaknaden av motsvarande villkor, inte gått att finna stöd för att expertskattelättnader leder till undanträngning av inhemsk arbetskraft. Regeringen anser därför att villkoren om betydande rekryteringssvårigheter bör slopas. När reglerna om expertskattelättnader blir enklare att tillämpa och mer förutsebara kan reglerna på ett bättre sätt bidra till att locka personer till Sverige som annars inte hade kommit hit.

Övriga ändringar av kompetensregeln

Utredningen föreslår också att kompetensregeln ska ändras så att expertskattelättnader bara kan ges till personer vars arbete till väsentlig del avser forskning eller utveckling, och bara om arbetstagaren har en doktorsexamen eller motsvarande erfarenhet som är av betydelse för arbetsuppgifterna. Syftet med ändringarna är att förenkla regelverket och göra bedömningen av vad som omfattas av kompetensregeln mer förutsägbar.

Flera remissinstanser avstyrker och kritiserar förslagen, däribland *Lif*, *IKEM*, *Innovationsföretagen*, *Jernkontoret*, *NSD*, *SISP*, *TechSverige*, *Teknikföretagen* och *Vinnova*. Remissinstanserna har påpekat att det föreslagna kompetenskravet kan tolkas som att individer utan akademisk utbildning inte längre kan få expertskattelättnader med stöd av kompetensregeln. Förslaget inskränker också tillämpningsområdet för regeln och medför att vissa kompetenser och yrkeskategorier som i dag kan erhålla expertskattelättnader oavsett lönenivå inte längre kommer att omfattas av regelverket, vilket har lyfts av bl.a. *Lif* och *Vinnova*. *FAR* anser att det är tveksamt om inskränkningen av kompetensregeln stärker reglernas konkurrenskraft. *Forskarskattenämnden* framhåller att förslagen främst försämrar villkoren för mindre företag.

Regeringen delar utredningens uppfattning att kompetensregeln är svår att tolka och tillämpa. Att Forskarskattenämnden endast bifaller 60 procent av ansökningarna enligt kompetensregeln stärker den bilden. Det är problematiskt att arbetsgivare anser att expertskattereglerna inte kan användas som ett rekryteringsverktyg för personer vars lön understiger ersättningsnivån i beloppsregeln. Enligt regeringens mening kan det ifrågasättas om den nuvarande kompetensregeln är ändamålsenligt utformad och det vore i och för sig önskvärt om regeln kunde förenklas och göras mer förutsägbar. Förenklingar av regeln bör dock inte leda till att större grupper av individer utesluts från möjligheten att ta del av expertskattelättnaderna. Att slopa möjligheten till skattelättnad för vissa nyckelpersoner och experter, som utredningen föreslår, skulle enligt regeringen riskera att försämma expertskattereglernas konkurrenskraft. Utredningens förslag i dessa delar bör därför inte genomföras.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 11 kap. 22 § IL.

5.6 De formella kraven för expertskattelättnader ska sänkas

Regeringens förslag

Villkoren att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare och att arbetstagarens vistelse i Sverige ska vara avsedd att vara högst sju år ska slopas.

Vistelsekravet ändras från fem till sju år. Det innebär att en arbetstagare inte ska ha varit bosatt eller stadigvarande ha vistats i Sverige någon gång under de sju åren innan arbetet påbörjas. Den tid som arbetstagaren har vistats i Sverige för arbete med expertskattelättnader eller för arbete som forskare vid ett lärosäte ska inte räknas med vid beräkningen av vistelsekravet. Undantaget för tid då arbetstagaren arbetade som forskare gäller dock bara vistelser under högst tre år.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att vistelsekravet ska förlängas till tio kalenderår.

Remissinstanserna

Ett flertal remissinstanser tillstyrker eller välkomnar att kravet på medborgarskap tas bort, däribland *De forskande läkemedelsföretagen (Lif)*, *European Spallation Source ERIC (ESS)*, *Forskarskattenämnden*, *Innovationsföretagen*, *Jernkontoret*, *Konjunkturinstitutet*, *Region Stockholm*, *Sveriges akademikers centralorganisation (Saco)*, *TechSverige* och *Teknikföretagen*. Lif och Teknikföretagen framför att det kan vara motiverat med skilda vistelsekrav för svenska medborgare respektive andra nationaliteter. FAR anser att förslaget är motiverat för att skapa en förenklad tillämpning och ökad förutsägbarhet.

ESS, FAR, *Innovations- och kemiindustrierna i Sverige (IKEM)*, Region Stockholm och Saco är positiva till att den anställdes avsikt inte längre ska vara avgörande när det gäller längden på den planerade vistelsen i Sverige.

Flera remissinstanser avstyrker eller är negativa till förslaget att förlänga vistelsekravet från dagens fem år till tio år, däribland IKEM, Innovationsföretagen, Jernkontoret och Lif. *Föreningen Universitetsholdingbolag i Sverige (FUHS)* och *Swedish Incubators & Science Parks (SISP)* anser att vistelsekravet bör slopas.

Skälen för regeringens förslag

Slopat villkor om medborgarskap

Expertskattelättnader enligt de nuvarande reglerna förutsätter att arbetstagaren inte är svensk medborgare. Villkoret infördes för att förhindra att det skulle göras undantag från ordinarie skatteregler för personer med en starkare koppling till det svenska samhället (jfr prop. 1984/85:76 s. 8). I andra jämförbara länder har egna medborgare hanterats på olika sätt. I Finland kan finska medborgare inte beviljas skattelättnader medan uttryckliga regler om detta saknas i Belgien, Danmark och Nederländerna

(i Nederländerna innehåller reglerna dock en annan mekanism som bl.a. syftar till att utesluta nederländska medborgare från tillämpningen).

Regeringen anser att det är en brist i regelverket att svenska medborgare i dag inte kan erbjudas expertskattelättnader. Det innebär att reglerna inte kan användas för att förmå särskilt kvalificerade svenskar att återvända för att arbeta här i landet. Regeringen bedömer att expertskattelättnaderna kan bli mer effektiva som rekryteringsverktyg, när det gäller att locka personer med hög kompetens att arbeta i Sverige, om medborgarskapskravet slopas. Fördelarna med förslaget är enligt regeringens mening sannolikt större än risken för att expertskattelättnader kan komma att ges till en svensk medborgare som hade flyttat tillbaka till Sverige även utan en skattelättnad. Villkoret att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare bör därför tas bort.

Slopade villkor om avsikten med vistelsen

Enligt de nuvarande expertskattereglerna kan skattelättnader inte beviljas om arbetstagaren har för avsikt att vistas i Sverige längre tid än sju år. Syftet med detta avsiktskrav är att skattelättnaderna inte ska gälla för personer med en starkare koppling till det svenska samhället (jfr prop. 1984/85:76 s. 8). Arbetstagarens avsikt med vistelsen i Sverige kontrolleras dock inte i praktiken, varken vid ansökningstillfället eller vid den löpande beskattningen. I jämförbara länder med motsvarande regler finns inget liknande villkor.

Regeringen anser att avsiktskravet kan sägas motverka det grundläggande syftet med expertskattereglerna, dvs. att öka svenska företags tillgång till högkvalificerad arbetskraft. Villkoret har inte heller någon reell praktisk funktion eftersom avsikten inte kontrolleras. Det saknas vidare lämpligt tillvägagångssätt för att göra en sådan kontroll. Regeringen anser således att avsiktsvillkoret bör slopas, i syfte att öka reglernas konkurrenskraft och att göra dem enklare att tillämpa.

Vistelsekravet ska förlängas

Vistelsekravet innebär att en person inte kan beviljas expertskattelättnader om han eller hon har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas.

Jämförbara länder har regler som motsvarar vistelsekravet, men deras konstruktion varierar. I Belgien och Finland gäller, på samma sätt som i Sverige, ett villkor om fem års bosättning utanför landet. De danska reglerna innebär i stället att en person inte får ha beskattats för vissa inkomster från landet under tio år, och i Nederländerna förkortas tillämpningstiden för reglerna med tid som personen har bott eller arbetat i landet under de senaste 25 åren.

När expertskattelättnader nu föreslås kunna ges även till svenska medborgare kan reglerna användas för att locka högkvalificerade svenskar att återvända till landet. En lämplig principiell utgångspunkt är dock att expertskattelättnader inte bör ges till personer som skulle ha flyttat till Sverige även utan skattelättnaden. Att medge skattelättnader i sådana situationer ligger inte i linje med syftet med reglerna och leder till dödviktuskostnader. Slopandet av medborgarskapskravet skulle kunna

medföra en ökning av antalet personer som erhåller skattelättnader, trots att de skulle ha kommit till Sverige utan dessa, vilket i förlängningen kan leda till de beskrivna negativa effekterna.

Utredningen bedömer att de negativa effekterna av att slopa kravet på medborgarskap kan begränsas genom att vistelsekravet förlängs från fem till tio år och hänvisar till effekterna av en motsvarande förlängning i Danmark 2011. Utredningen hänvisar även till att de två föreslagna undantagen från vistelsekravet (för tid i Sverige med expertskattelättnader eller som forskare, se mer om dessa förslag under nästkommande rubrik) i sin tur mildrar de negativa konsekvenserna för de rekryterande arbetsgivarna av att förlänga vistelsekravet.

Flera remissinstanser är kritiska till utredningens förslag att förlänga vistelsekravet till tio år. *IKEM* anser att tio år är mycket lång tid under en internationell yrkeskarriär och att det inte är proportionellt att förlänga tiden från fem till tio år. *Innovationsföretagen* anser att förslaget försvårar för företagen att locka tillbaka experter som av ett eller annat skäl valt att jobba i ett annat land. *Lif* anser att förslaget om en karens på tio år är onödigt restriktivt. *Jernkontoret* anser att en rimlig höjning av vistelsekravet är från fem till sju år. *FUHS* och *SISP* anser att vistelsekravet bör slopas.

Regeringen anser inte att det är aktuellt att ta bort vistelsekravet, som *FUHS* och *SISP* efterfrågar. För att motverka att det slopade medborgarskapskravet leder till att expertskattelättnader i större utsträckning ges till personer som ändå skulle ha flyttat till Sverige utan sådana skattelättnader, bör vistelsekravet i stället förlängas. Samtidigt har förslaget om att förlänga vistelsekravet till tio år fått betydande kritik. Regeringen delar remissinstanserna farhågor att en sådan förlängning kan inverka negativt på företagens möjligheter att locka tillbaka experter som har valt att tillfälligt lämna Sverige för arbete i ett annat land. En förlängning till tio år framstår enligt regeringens mening, vilken delas av *Lif*, som onödigt restriktiv. Det förefaller rimligare att förlänga vistelsekravet med en kortare period. I likhet med *Jernkontoret* anser regeringen att sju år är en lämplig tidsperiod.

Lif och *Teknikföretagen* framför att det kan vara motiverat med skilda vistelsekrav för svenska medborgare respektive andra nationaliteter, inte minst utifrån föreslagna justeringar av tillämpningstiden. Även om ett differentierat vistelsekrav skulle kunna leda till att regleringen mer effektivt uppfyller sitt syfte så skulle sådana regler med nödvändighet bli mer komplicerade än nuvarande lagstiftning och därmed försvåra tillämpningen. Lägg därtill att lagstiftning som gör skillnad mellan olika nationaliteter alltid är förenad med EU-rättsliga risker. Det bör därför inte införas olika vistelsekrav för svenska medborgare respektive andra nationaliteter.

Undantag från vistelsekravet

Enligt nuvarande regler om expertskattelättnader gäller att om en person som vistas i Sverige med skattelättnader flyttar utomlands kommer han eller hon inte att kunna använda reglerna på nytt förrän fem år har förflutit. Därefter kan dock skattelättnader tillämpas i sju år på nytt.

Regeringen föreslår nu att en och samma person ska kunna få expertskattelättnader under totalt 84 kalendermånader. Tillämpningstiden kan delas upp på olika perioder med arbete i Sverige. På grund av den ändrade beräkningen av tillämpningstiden bör reglerna även göras mer flexibla i fråga om högkvalificerad arbetskraft som redan har vistats i Sverige. Annars finns det en uppenbar risk att möjligheten att dela upp tillämpningstiden på olika perioder inte kommer att bli praktiskt möjlig att utnyttja. Företagens möjligheter att rekrytera personer som återvänder till Sverige under flera separata vistelser eller som har varit i Sverige under de senaste åren för ett annat arbete bör stärkas. Regeringen anser därför att tid med expertskattelättnader i Sverige bör undantas vid tillämpningen av vistelsekravet. Förslaget gör det möjligt för en person att arbeta i Sverige med expertskattelättnader under en viss tid, lämna landet och därefter återkomma och då medges expertskattelättnader på nytt, trots att sju år inte har förflutit.

Syftet med vistelsekravet är att expertskattelättnader bara ska ges till personer som inte har en koppling till Sverige genom en tidigare vistelse i landet. Detta syfte är mindre relevant för yrken där det är vanligt att arbeta kortare perioder i olika länder och där en tidigare vistelse inte nödvändigtvis har inneburit någon koppling till landet i fråga. En yrkesgrupp som är internationellt lätttrörlig är forskare. För svenska lärosäten kan möjligheten att ge utländska högkvalificerade eller lovande forskare en tillfällig tjänst i Sverige vara ett sätt att på sikt locka dem att stanna i Sverige permanent.

För att stärka expertskattereglernas konkurrenskraft anser regeringen att vistelse i landet som forskare vid ett svenskt lärosäte bör undantas vid tillämpningen av vistelsekravet. Undantaget bör dock bara gälla arbete under viss tid. Utan en sådan begränsning skulle reglerna kunna omfatta personer som har vistats en längre tid i Sverige utan skattelättnader, och vars beslut att stanna kan antas styras av annat än skattelättnaderna. Undantaget bör därför begränsas till att gälla vistelser under högst tre år och omfatta arbete som forskare vid ett lärosäte, dvs. ett universitet eller en högskola. Det föreslagna undantaget från vistelsekravet för forskare bör kunna leda till att företagen kan erbjuda dessa personer mer konkurrenskraftiga villkor för att stanna i Sverige efter en tidsbegränsad anställning.

Lagförslag

Förslagen medför ändringar i 11 kap. 22 § IL och införandet av den nya 11 kap. 22 a § IL.

5.7 Ersättningsnivån i beloppsregeln ska utgå från inkomstbasbeloppet

Regeringens förslag

Beräkningen av ersättningsnivån vid tillämpning av beloppsregeln ska utgå från inkomstbasbeloppet. Ersättningsnivån ska bestämmas till ett inkomstbasbelopp.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att ersättningsnivån ska uppgå till 1,1 inkomstbasbelopp.

Remissinstanserna

De flesta remissinstanser tillstyrker förslaget, däribland *European Spallation Source ERIC (ESS)*, *Forskarskattenämnden*, *Innovations- och kemiindustrierna i Sverige (IKEM)*, *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Region Stockholm*, *Sveriges akademikers centralorganisation*, *TechSverige* och *Teknikföretagen*. ESS och IKEM anför att förslaget minskar risken för att inflationen påverkar lönenivån.

Forskarskattenämnden anser att det är en nackdel att inkomstbasbeloppet inte definieras i inkomstskattelagen.

Skälen för regeringens förslag

Beloppsregeln, som i dag finns i 11 kap. 22 § tredje stycket IL, innebär att villkoren för expertskatt ska anses vara uppfyllda om arbetstagarens ersättning överstiger en och en halv gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Av 2 kap. 27 § IL framgår att med prisbasbelopp avses det prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken som gällde för det kalenderår då beskattningsåret gick ut. Prisbasbeloppet beräknas varje år och utgår från förändringen av det allmänna prisläget i Sverige.

I inkomstskattelagen finns bestämmelser om beräkning av olika gränslösnivåer som i stället anknyter till inkomstbasbeloppet. Finansdepartementet har även remitterat ett förslag om att takbeloppet i FoU-avdraget ska indexeras genom att knytas till inkomstbasbeloppet (promemorian *Indexering av taket i FoU-avdraget*, Fi2026/01147). Detta basbelopp beräknas årligen utifrån inkomstökningarna i Sverige. Bestämmelser om beräkningen av inkomstbasbeloppet finns i 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken.

Regeringen anser att beräkningen av ersättningsnivån i beloppsregeln bör utgå från inkomstbasbeloppet i stället för prisbasbeloppet. Beloppsregeln relaterar till den lön och annan ersättning för arbete i Sverige som arbetstagaren erhåller. Det förefaller därmed rimligare att ersättningsnivån värdesäkras genom en koppling till ett inkomstutvecklingsindex i stället för ett prisutvecklingsindex.

Forskarskattenämnden anser att det är en brist att inkomstbasbeloppet inte generellt definieras i inkomstskattelagen, på samma sätt som prisbasbeloppet. Regeringen konstaterar att det i inkomstskattelagen i dag anges vad som avses med inkomstbasbeloppet i varje sammanhang där det är aktuellt, se 11 a kap. 15 b § och 57 kap. 9 § IL. I de befintliga bestämmelserna används inkomstbasbeloppet vid olika tidpunkter och den tidpunkt som nu föreslås gälla vid beräkningen av ersättningsnivån i beloppsregeln skiljer sig från dessa två. På grund av att tidpunkterna ändå måste regleras särskilt anser regeringen att en gemensam definition av inkomstbasbeloppet för hela inkomstskattelagen skulle medföra begränsade förenk-

lingsvinster. En sådan generell ändring omfattas inte heller av detta lagstiftningsarbete.

Inkomstbasbeloppet för 2026 är fastställt till 83 400 kronor och prisbasbeloppet till 59 200 kronor. Det innebär att den nuvarande ersättningsnivån om 1,5 prisbasbelopp motsvarar 88 800 kronor för 2026. Regeringen anser att faktorn inte bör uttryckas med mer än en decimal och att övergången till inkomstbasbeloppet inte bör innebära en höjning av kravet på ersättningsnivå. Den nya ersättningsnivån bör i stället avrundas nedåt till förmån för företag och arbetstagare. Ersättningsnivån i beloppsregeln bör därför bestämmas till ett helt inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 11 kap. 22 § IL.

5.8 Förlängd tidsfrist för att ansöka om expertskattelättnader

Regeringens förslag

Tidsfristen för att ansöka om expertskattelättnader ska förlängas till sex månader.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Innovations- och kemiindustrierna i Sverige, Näringslivets skattedelegation, till vars yttrande Svenskt Näringsliv ansluter sig, och TechSverige tillstyrker förslaget. Majoriteten av remissinstanserna har inga synpunkter. *European Spallation Source ERIC (ESS)* anser att den nuvarande tidsfristen på tre månader har fungerat bra.

Skatteverket påpekar att det bör klargöras i det fortsatta lagstiftningsarbetet när arbetet i Sverige anses påbörjat eftersom ansökningsfristen räknas från det datumet, dvs. om arbetet i Sverige påbörjas när det aktuella arbetet börjar, även om personen då vistas utomlands, eller om arbetet påbörjas först när personen fysiskt börjar arbeta i Sverige för arbetsgivaren. ESS har en liknande synpunkt.

Skälen för regeringens förslag

Enligt de nuvarande reglerna ska en ansökan om expertskattelättnader ha kommit in till Forskarskattenämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige.

Som framgår av utredningens kartläggning är en ansökningsfrist om tre månader tillräcklig i de allra flesta fall. Det finns dock vissa situationer när tidsfristen om tre månader kan ge upphov till problem. Detta gäller främst

när det initialt bedöms att en person inte kommer att bli obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av sin korta vistelse i landet. En senare förlängning av vistelsen kan då leda till att tidsfristen har gått ut och att det därmed saknas möjlighet att ansöka om expertskattelättnader.

En förlängd tidsfrist för ansökan om expertskattelättnader kan minska problemet med att personer som utsträcker sin vistelsetid i Sverige förlorar rätten till skattelättnader. Det skulle även kunna minska antalet personer som på grund av egna eller arbetsgivarens misstag förlorar rätten till skattelättnader. Regeringen anser därför att det finns skäl att förlänga ansökningsfristen från tre till sex månader. Ansökningsfristen kommer då att motsvara den tid som en person enligt praxis kan vistas i Sverige utan att bli obegränsat skattskyldig.

Skatteverket efterfrågar ett förtydligande av när arbetet i Sverige ska anses påbörjat. Enligt Skatteverket kan den tidpunkten infalla när anställningen i Sverige inleds enligt anställningsavtal eller liknande handlingar eller när personen fysiskt befinner sig i Sverige för att börja sin anställning. Skatteverket anser att utredningen uttrycker sig på ett sätt som medger att båda dessa tidpunkter kan anses utgöra tidpunkten för när arbetet anses påbörjat och efterfrågar ett klargörande i dessa delar.

Regeringen anser att det saknas skäl att ändra bestämmelserna om ansökan till Forskarskattenämnden på annat sätt än att förlänga tidsfristen. Vid vilken tidpunkt som arbetet i Sverige ska anses påbörjat får även fortsättningsvis vara en fråga för rättstillämpningen.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 6 § lagen om Forskarskattenämnden.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag

De nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2027.

Ändringarna av definitionerna av forskning och utveckling och arbetstidsvillkoret i FoU-avdraget ska tillämpas första gången på ersättning som utges efter den 31 december 2026.

Bestämmelserna om expertskatt i den nya lydelsen ska tillämpas första gången på arbete som påbörjas efter den 31 december 2026. De nya bestämmelserna om beslut och tidsfrist för ansökan om expertskatt ska tillämpas första gången på ansökningar som avser arbete som påbörjas efter den 31 december 2026.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens. Utredningen föreslår att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2026.

Utredningen föreslår också en särskild övergångsbestämmelse för den höjda skattefria andelen i reglerna om expertskattelättnader.

Remissinstanserna

Majoriteten av remissinstanserna lämnar inte några synpunkter på ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna.

Forskarskattenämnden avstyrker den särskilda övergångsbestämmelsen för höjningen av den skattefria andelen i expertskatten. Nämnden anser att den inte behövs.

Företagarna konstaterar att eftersom expertskattereglerna gäller under flera år och har varit föremål för förändring, kan flera olika regelverk gälla parallellt. Regeringen bör enligt *Företagarna* överväga om personer med befintligt godkännande för expertskattelättnad ska kunna kvalificera in sig i de föreslagna reglerna för återstoden av sin tid på något ändamålsenligt sätt. Motsvarande synpunkter lämnas av *Karolinska Institutet*, *Leyton Sverige AB*, *SwedenBIO* och *Verket för innovationssystem (Vinnova)*.

Skälen för regeringens förslag

Förslagen i denna lagrådsremiss bedöms leda till att fler företag får incitament att öka sin forskning och utveckling och att Sverige därigenom kan stärka sin position som en konkurrenskraftig forskningsnation. Reglerna om expertskattelättnader bedöms bli enklare att tillämpa och mer internationellt konkurrenskraftiga. De föreslagna ändringarna kan på sikt leda till ökat välbefinnande i Sverige. Det är därför angeläget att reglerna träder i kraft så snart som möjligt. Regeringens bedömning är att tidigast möjliga ikraftträdandetidpunkt är den 1 januari 2027.

Ett mer ändamålsenligt FoU-avdrag

Arbetsgivaravgifter betalas under månaden efter den månad då avgifts- pliktig ersättning har getts ut. De ändringar som föreslås i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling, avseende definitionerna av forskning och utveckling samt arbetstidsvillkoret, bör tillämpas första gången på ersättning som utges efter den 31 december 2026. Den nya bestämmelsen om ett remissförfarande bedöms inte kräva några särskilda övergångsbestämmelser. Den kan således tillämpas från och med dagen för ikraftträdandet.

Mer generösa regler om expertskatt

Den skattefria andelen av ersättningen för arbetet i Sverige föreslås höjas från 25 till 30 procent. Eftersom syftet med förslaget är att öka enskildas incitament att komma till Sverige och att förbättra svenska arbetsgivares möjligheter att rekrytera internationellt, bör den utvidgade expertskattelättnaden inte tillämpas på arbete i Sverige som redan har inletts när skattelättnaden var lägre. Det är därför inte aktuellt att, som bl.a. *Företagarna* föreslår, utvidga tillämpningsområdet för de nya reglerna till att även gälla personer som redan arbetar i Sverige med expertskattelättnader. Regeringen delar *Forskarskattenämndens* uppfattning att det

saknas skäl för särskilda övergångsbestämmelser för den utvidgade skattelättnaden.

De nya bestämmelserna om expertskattelättnader i inkomstskattelagen (1999:1229) bör tillämpas första gången på arbete som påbörjas efter den 31 december 2026. De nya bestämmelserna om beslut och tidsfrist för ansökan i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden bör tillämpas första gången på ansökningar om skattelättnader för arbete som påbörjas efter den 31 december 2026. Den närmare tidpunkten för när en arbetstagare har påbörjat ett arbete i Sverige är, liksom i dag, en fråga för rättstillämpningen.

7 Förenlighet med EU-rätten

Regeringens bedömning

De föreslagna lagändringarna bedöms vara förenliga med det EU-rättsliga regelverket.

Utredningens bedömning

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Ingen remissinstans har haft några synpunkter i denna del.

Skälen för regeringens bedömning

Bestämmelserna om de EU-rättsliga friheterna för rörlighet av varor, tjänster, personer och kapital i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) innebär att nationell lagstiftning inte får ställa upp direkta eller indirekta hinder för medborgare och företag inom EU att använda sig av dessa friheter.

FoU-avdrag kan göras av alla företag som betalar ersättning för FoU-arbete och som är skyldiga att betala arbetsgivaravgifter i Sverige. Det gäller oavsett var företaget har hemvist och var arbetet utförs. Regeringens bedömning är att reglerna om FoU-avdrag varken direkt eller indirekt innebär ett hinder för att utnyttja de fyra friheterna.

Expertskattereglerna har som syfte att få personer att flytta till Sverige, dvs. att utnyttja den fria rörligheten för personer. Reglerna är gynnande för den som använder sin frihet och innebär inte heller något hinder för den som inte gör det eller som på annat sätt befinner sig i en jämförbar gränsöverskridande situation. Regeringen anser att även förslagen angående expertskattelättnaderna är förenliga med EU:s regler om fri rörlighet.

I fördraget finns också bestämmelser om förbud mot statligt stöd som hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, om stödet påverkar handeln inom EU. Av EU-domstolens praxis framgår i korthet att ett stöd är otillåtet om det är fråga om ett stöd

med statliga medel som ger en ekonomisk fördel som är selektiv och som snedvrider eller hotar att snedvrída konkurrensen inom unionen (se t.ex. EU-domstolens avgöranden i mål C-280/00 Altmark Trans, C-143/99 Adria-Wien Pipeline, 730/79 Philip Morris och de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P, World Duty Free). Skattefördelar anses i princip alltid vara ett stöd med statliga medel som ger en ekonomisk fördel.

När FoU-avdraget infördes ansåg regeringen att reglerna var förenliga med statsstödsreglerna (prop. 2013/14:1 s. 249). De ändringar som föreslås i denna lagrådsremiss föranleder inte någon annan bedömning.

När expertskattereglerna infördes anmäldes reglerna till Europeiska kommissionen, som beslutade att reglerna inte var otillåtet statsstöd (prop. 2000/01:12 s. 14). De förslag som nu lämnas påverkar enligt regeringens mening inte den bedömningen, utan reglerna bedöms även fortsättningsvis vara förenliga med EU:s statsstödsregler.

8 Konsekvensanalys

Utredningen om skatteregler som gynnar forskning och utveckling lämnade den 15 januari 2025 delbetänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (SOU 2025:3). *Regelrådet* bedömer att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning i samtliga delar för både förslaget om ändrade regler för FoU-avdraget och förslaget om ändrade expertskatteregler. Den 6 maj 2024 trädde förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar i kraft. För kommittéer och särskilda utredare som har tillkallats före nämnda ikraftträdande tillämpas förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Konsekvensanalysen i denna lagrådsremiss baseras på analysen i betänkandet, men har uppdaterats i vissa delar.

8.1 Konsekvenser av förslagen om FoU-avdrag

8.1.1 Offentligfinansiell effekt

I lagrådsremissen föreslås, liksom i delbetänkandet, att FoU-avdraget ska bli enklare och mer ändamålsenligt genom att definitionerna av forskning och utveckling ändras och att det s.k. arbetstidsvillkoret slopas. Utredningen föreslog att de nya reglerna skulle träda i kraft den 1 januari 2026 och den offentligfinansiella effekten beräknades därför i 2026 års priser och volymer. I lagrådsremissen föreslås ikraftträdandet vara 1 januari 2027 och den offentligfinansiella analysen har därför uppdaterats.

Underlaget för de offentligfinansiella beräkningarna är dels statistik från arbetsgivardeklarationerna om FoU-avdraget i dag, dels uppgifter från SCB:s undersökning Forskning och utveckling i Sverige (FoU-undersökningen). FoU-undersökningen innehåller uppgifter om hur

utgifter för FoU är fördelade bland företag som bedriver FoU-verksamhet i Sverige. Den senaste undersökningen avser år 2023.

Under 2025 gjorde ca 2 700 företag FoU-avdrag. Det sammanlagda underlaget för avdraget uppgick till ca 18 miljarder kronor. Det motsvarar ca 20 miljarder kronor 2027, framskrivet med regeringens prognos för lönesummans utveckling.

De föreslagna ändringarna i definitionerna av forskning och utveckling och sloandet av arbetstidsvillkoret innebär att FoU-avdraget kommer att omfatta arbete som tidigare inte omfattades. Fler företag förväntas därför göra FoU-avdrag och företag förväntas göra FoU-avdrag för fler anställda med de nya reglerna. För att analysera hur underlaget för FoU-avdraget kan påverkas av detta definieras först den grupp företag som potentiellt bedöms kunna omfattas av avdraget (FoU-företagen). Ett FoU-företag antas vara ett företag som antingen har gjort FoU-avdrag i sin arbetsgivardeklaration eller rapporterat arbetskostnader för FoU i FoU-undersökningen. Det finns ca 4 000 sådana företag.

De angivna arbetskostnaderna i FoU-undersökningen utgörs huvudsakligen av löner, socialavgifter och pensionsavsättningar. Lönerna inkluderar inte konsultarvoden. I beräkningarna antas ett företags lönekostnader för personer som arbetar med forskning och utveckling (FoU-personal) utgöras antingen av de kostnader för FoU-personal som företagen har redovisat i arbetsgivardeklarationerna som underlag för FoU-avdrag eller ett belopp som motsvarar 61 procent av de FoU-arbetskostnader som angetts i FoU-undersökningen. För varje företag väljs det högsta av dessa två belopp. Andelen 61 procent speglar genomsnittet av FoU-underlag som andel av arbetskostnader för FoU bland företag som inte nådde avdragstaket under 2023. De sammanlagda lönekostnaderna för FoU-personal i FoU-företagen bedöms uppgå till 62 miljarder kronor i 2027 års priser och volymer.

Det finns en betydande skillnad mellan underlaget för FoU-avdraget (20 miljarder kronor) och uppskattningen av de sammanlagda lönekostnaderna i FoU-företagen (62 miljarder kronor). Det kan bero på att företag som anser sig utföra FoU inte nödvändigtvis ryms inom FoU-avdragets definition av FoU och att alla lönekostnader som företagen rapporterar i FoU-undersökningen därför inte är berättigade till avdrag. En annan orsak kan vara att avdraget i första hand ska göras av moderföretaget och därefter av dotterföretag i den ordning som moderföretaget bestämmer i koncerner med flera avgiftsskyldiga. Det gör att företag som ingår i koncerner med flera företag som bedriver FoU-verksamhet kan ingå i FoU-undersökningen men saknas i statistiken över arbetsgivardeklarationerna. Skillnaden kan i viss utsträckning även bero på att företag som omfattas av FoU-avdragets regler av någon anledning väljer att inte göra avdraget.

Det är rimligt att anta att underlaget från arbetsgivardeklarationerna underskattar den totala lönesumman för FoU-anställda som är berättigade till FoU-avdrag. För att beräkna den offentligfinansiella effekten måste därför ett antagande göras om hur stor denna lönesumma är och hur mycket det rapporterade underlaget ökar till följd av de nya reglerna. I konsekvensanalysen i utredningens slutbetänkande (Skatteincitament för forskning och utveckling – Ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal [SOU 2026:1]) antas att hälften av de lönekostnader som överstiger det rapporterade underlaget för FoU-avdrag är lönekostnader

som skulle kvalificera till FoU-avdrag. Samma antagande görs här. Det medför att det bedöms finnas lönekostnader på ytterligare ca 20 miljarder kronor där FoU-avdrag skulle kunna göras. Vidare antas, som i delbetänkandet, att 20 procent av de företag som i dag inte gör FoU-avdrag trots att de är berättigade till det, börjar göra FoU-avdrag med de nya reglerna. Dessa företag antas vidare stå för 20 procent av lönekostnaderna.

Dessa antaganden medför att de föreslagna reglerna bedöms öka underlaget för FoU-avdrag med 4 miljarder kronor. Detta motsvarar 0,80 miljarder kronor i ökat FoU-avdrag. Förslagets offentligfinansiella bruttoeffekt beräknas således uppgå till -0,80 miljarder kronor. Den offentligfinansiella nettoeffekten beräknas uppgå till -0,64 miljarder kronor. Skillnaden mellan brutto- och nettoeffekten beror på att skatteintäkterna från företagens vinster blir högre när företagens skattekostnader minskar. I tabell 8.1 anges den offentligfinansiella effekten i miljarder kronor.

Tabell 88.1 Offentligfinansiell effekt av förslaget om ett mer ändamålsenligt FoU-avdrag

Miljarder kronor

Effekt	Bruttoeffekt	Nettoeffekt	Nettoeffekt	Nettoeffekt	Varaktig effekt
	2027	2027	2028	2029	
Ett mer ändamålsenligt FoU-avdrag	-0,80	-0,64	-0,64	-0,64	-0,64

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs 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.

8.1.2 Effekter för företag

Förslaget påverkar företag som har arbetskostnader för FoU-personal. I första hand påverkar förslaget företag som har sådana arbetskostnader men som i dag inte gör FoU-avdrag. De föreslagna ändringarna i definitionerna av forskning och utveckling innebär att FoU-avdraget efter ändringarna kommer att omfatta arbete som tidigare inte omfattades av avdrag. Fler företag förväntas därför göra FoU-avdrag med de nya reglerna. Det är svårt att bedöma hur många fler företag som kommer göra FoU-avdrag. I analysen av förslagets offentligfinansiella effekt antas att 20 procent av de företag som skulle kunna uppfylla villkoren för att vara ett FoU-företag, men som inte gör avdrag i dag, kommer göra avdrag med de föreslagna reglerna. Ett sådant antagande motsvarar ca 130 företag. De föreslagna ändringarna i definitionerna av forskning och utveckling bedöms vidare leda till att de gränsdragningsproblem i regelverket som finns i dag blir

mindre och att tillämpningen av reglerna blir enklare. Detta gynnar även de företag som i dag gör FoU-avdrag.

År 2025 gjorde ca 2 700 företag FoU-avdrag. Cirka 80 procent av dem klassas enligt EU-kommissionens rekommenderade definition som mikroföretag eller små företag och ca 20 procent som medelstora eller stora företag. Detta gäller både om företagsstorleken utgår från omsättning eller antal anställda. Jämfört med hur den totala populationen av företag ser ut är det relativt sett färre mikroföretag och små företag som gör FoU-avdrag och relativt sett fler medelstora och stora företag som gör det.

Företagen har delats in i branscher efter avdelningsnivå i svensk näringsgrensindelning (SNI) 2007. De företag som gör FoU-avdrag tillhör huvudsakligen avdelningarna verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik (45 procent), informations- och kommunikationsverksamhet (25 procent) och tillverkning (17 procent). I den förstnämnda avdelningen dominerar företag som bedriver vetenskaplig forskning och utveckling och arkitekt- och teknisk konsultverksamhet. I avdelningen informations- och kommunikationsverksamhet dominerar företag som bedriver data-programmering.

I urvalet av företag som antingen gör FoU-avdrag i arbetsgivardeklarationerna eller rapporterar arbetskostnader för FoU-personal i FoU-undersökningen finns 1 300 företag som anger att de har arbetskostnader för FoU men som inte gör FoU-avdrag i dag. Av dessa företag är 45 procent mikroföretag eller små företag och 55 procent medelstora eller stora företag. Branschfördelningen bland företagen liknar branschfördelningen för de företag som gör FoU-avdrag. De flesta företag i den grupp som inte gör FoU-avdrag tillhör dock tillverkningsindustrin.

Det går inte att avgöra vilka företag som eventuellt uppfyller kraven för att göra FoU-avdrag och som kommer att göra avdraget med de nya reglerna. Mot bakgrund av den deskriptiva statistiken om storlek och bransch är det möjligt att de tillkommande företagen är något större och i högre utsträckning tillhör tillverkningsindustrin, jämfört med de företag som gör FoU-avdrag i dag. Skillnaderna är dock relativt små.

Administrativa kostnader

När FoU-avdraget infördes bedömdes att det i genomsnitt skulle ta 20 minuter per deklarationstillfälle för företagen att hantera avdraget. För ett företag som gör avdrag varje månad innebär det 4 timmars arbete per år. Om arbetet utförs av en ekonomiassistent i privat sektor motsvarar det i dag en administrativ kostnad på 1 500 kronor per företag och år. Utifrån de svårigheter som uppstått i rättstillämpningen anser utredningen att det kan antas att genomsnittskostnaden för företagen i själva verket är betydligt högre. Regeringen instämmer i denna bedömning.

Utredningen bedömer att tidsåtgången för ett genomsnittligt FoU-företag att hantera dagens FoU-avdrag är 56 timmar per år och att den sammanlagda administrativa kostnaden uppgår till 28 000 kronor per år. De föreslagna förenklingarna och förtydligandena i regelverket förväntas sänka företagens administrativa kostnader betydligt. Tidsåtgången bedöms minska till 36 timmar eller 17 000 kronor per år. De administrativa kostnaderna förväntas således minska med ca 40 procent. Sänkningen beror främst på att det blir enklare och mindre tidskrävande att bedöma om

ett projekt är forskning eller utveckling och att dokumentera detta, men också på att det blir enklare att ta fram underlag för bedömningen vad en anställd har gjort under en viss kalendermånad.

Effekter för konkurrensen

FoU-avdraget sänker företagets kostnader för personer som utför FoU-arbete. Företag som har rätt till avdraget får då en mer gynnsam konkurrenssituation jämfört med företag som inte har rätt till det. Eftersom FoU-avdraget subventionerar arbetskostnader gynnas företag med arbetsintensiv forskning framför företag med kapitalintensiv forskning. När FoU-avdraget infördes främjade avdraget främst forskning och utveckling i mindre företag, men i takt med att takbeloppet har höjts har det förbättrat förutsättningarna även för större företag. Förslagen i lagrådsremissen förväntas leda till att fler företag än i dag gör FoU-avdrag. Det bidrar till en bättre konkurrenssituation mellan företag som bedriver FoU-verksamhet.

Det finns skatteincitament riktade mot FoU i många länder, varför FoU-avdraget har betydelse för svenska företags konkurrenskraft i ett internationellt perspektiv. De senaste decennierna har många länder förenklats och förbättrat sina regler för skatteincitament samt ökat tillgängligheten för fler företag. I den internationella jämförelse som görs i delbetänkandet framstår det svenska FoU-avdraget i dag som ett av de mindre generösa skatteincitamenten. De föreslagna ändringarna bedöms förbättra svenska företags internationella konkurrenskraft.

8.1.3 Effekter för sysselsättning och investeringar

Förslaget bedöms inte påverka sysselsättningen i ekonomin i sin helhet på lång sikt, men kan leda till ökad sysselsättning bland personer som arbetar med FoU genom en omfördelning av sysselsättningen mellan FoU-sektorn och övriga sektorer. På kort sikt leder FoU-avdraget till att FoU-företagens arbetskostnader minskar och att efterfrågan på arbetskraft i FoU-företagen ökar. På längre sikt kommer sannolikt en del av kostnadsminskningen att övervältras på arbetskraften genom högre löner. Det är oklart om riktade nedsättningar resulterar i högre löner för hela löntagarkollektivet eller endast för den berörda gruppen. I den mån hela löntagarkollektivet påverkas minskar arbetskostnaden för FoU-personal och en långsiktig positiv efterfrågeeffekt uppstår för denna grupp. En riktad nedsättning har dock enbart långsiktiga sysselsättningseffekter för ekonomin som helhet i den mån den ökade efterfrågan riktas mot personer med låga kvalifikationer och svag förankring på arbetsmarknaden. Det beror på att efterfrågan i det fallet bedöms kunna öka utan att lönerna pressas uppåt. För det aktuella förslaget rör det sig om högt kvalificerad arbetskraft, varför inga positiva sysselsättningseffekter uppstår för ekonomin som helhet.

FoU-avdraget minskar kostnaden för FoU-investeringar. Fler FoU-investeringar blir därmed lönsamma och kan genomföras. Förslagen i lagrådsremissen bedöms leda till att fler företag än i dag kommer göra FoU-avdrag. De tillkommande företag som har arbetskostnader för FoU-verksamhet på en sådan nivå att de begränsas av taket i FoU-avdraget

(3 miljoner kronor per månad) får inga incitament att öka sina FoU-investeringar. Stöd till sådana företag är enbart en förmögenhetsöverföring från staten till företagen. Taket begränsar således effekten av åtgärden. De tillkommande företag som inte slår i taket får däremot incitament att öka sina FoU-investeringar. Detta är företag som sannolikt är små eller medelstora i termer av omsättning och antal anställda. Ökad FoU-verksamhet i små och medelstora företag ger bättre förutsättningar för ökad innovationsgrad och högre tillväxt och kan leda till diversifiering och större geografisk spridning av FoU i landet.

Enligt utredningens bedömning ger både tidigare studier och utredningens egna beräkningar stöd för att FoU-avdraget har ökat företagets utgifter för forskning och utveckling samt lett till att fler forskare anställts. Förslaget i denna lagrådsremiss bedöms bidra till denna utveckling. Enligt utredningen går uppskattningsvis 70 procent av det totala FoU-avdraget till att subventionera forskare som ändå skulle ha varit anställda eller till företag vars FoU-arbetskostnader överstiger takbeloppet.

En omfördelning av investeringar till FoU-verksamhet skulle på sikt kunna leda till en ökad produktivitet. Det beror på att FoU har positiva externa effekter i form av överföring av teknologi och kunskap som innebär att FoU inte enbart ökar produktiviteten hos det företag som utför den utan även för andra företag. I utredningens samhällsekonomiska analys av FoU-avdraget finns emellertid inga indikationer på att FoU-avdraget har haft effekter på företagets produktivitet eller innovationsförmåga. Förslaget i lagrådsremissen bedöms därför inte ha några effekter på produktiviteten.

8.1.4 Effekter för enskilda, den ekonomiska fördelningen och den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män

Förslaget i lagrådsremissen är inte direkt riktat mot enskilda. Däremot förväntas förslagen leda till att FoU-avdrag kommer göras för fler personers arbete.

Beräkningen av förslagets offentligfinansiella effekter utgår från antagandet att de nedsatta arbetsgivaravgifter som företaget betalar som en följd av FoU-avdraget helt övervältras på företagets vinster. När fler företag betalar lägre arbetsgivaravgifter ökar vinsterna i företagen.

Detta kan leda till högre kapitalinkomster för ägarna om utdelningarna ökar i motsvarande omfattning. Det är vanligare att personer högre upp i inkomstskalan äger och driver företag än de längre ner i inkomstskalan. Företag som bedriver FoU-verksamhet har sannolikt en ägarsammansättning som inte skiljer sig från övriga företags. Förslaget kan därför antas ha en fördelningsprofil som ökar inkomstskillnaderna.

På längre sikt är en möjlig utveckling att de nedsatta arbetsgivaravgifterna påverkar lönerna. Om lönerna ökar, minskar effekten på företagets vinster samtidigt som de anställdas inkomster ökar. Det saknas uppgifter om enskildas inkomster kopplade till de nuvarande reglerna men eftersom FoU-arbete vanligtvis är kvalificerat och görs av personer med hög utbildningsnivå är det rimligt att anta att de anställda främst återfinns

högre upp i inkomstskalan. Förslaget kan därför ha en fördelningsprofil som ökar inkomstskillnaderna i ekonomin.

Män äger och driver företag i större utsträckning än kvinnor. De ökade företagsvinsterna kan därför i större utsträckning tillfalla män än kvinnor. Detta förväntas försämra den ekonomiska jämställdheten mellan män och kvinnor.

Enligt FoU-undersökningen är 75 procent av de anställda som arbetar med FoU män och 25 procent kvinnor. Om förslaget påverkar lönerna för de personer som omfattas av FoU-avdraget kommer fler män än kvinnor gynnas. Det försämrar den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män jämfört med dagens nivå. Om lönerna påverkas för fler löntagare än de som arbetar med FoU blir effekterna mer svårbedömda.

Regeringens bedömning är att påverkan på såväl inkomstfördelningen som den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män av förslaget är begränsad.

8.1.5 Effekter för myndigheter

Skatteverket bedömer att förslagen som berör FoU-avdraget initialt kommer att öka kostnaderna för handläggning och kontroll samt hantering av frågor. Förslagen kan antas leda till ett ökat inflöde av ärenden och innebär också att Skatteverket kommer att behöva förhålla sig till ett nytt materiellt regelverk samt en ny hantering avseende remisser till andra myndigheter. Därutöver kommer Skatteverket under en period att ha två parallella regelverk att hantera, mot bakgrund av yrkanden som görs genom omprövningar av tidigare arbetsgivardeklarationer. Skatteverket beräknar att den årliga kostnaden för handläggning och kontroll samt hantering av frågor initialt kommer att öka med ca 8 miljoner kronor år 1, 7,8 miljoner kronor år 2, 5,2 miljoner kronor år 3 och 2,5 miljoner kronor år 4. Förslagen beräknas också medföra en engångskostnad för information och utbildning om ca 0,5 miljoner kronor.

Skatteverket kan redan i dag begära ett yttrande från en annan myndighet med stöd av 26 § förvaltningslagen (2017:900). Den föreslagna särskilda möjligheten att skicka en remiss angående FoU-avdraget bör därför i princip inte medföra några konsekvenser i form av ökade kostnader. Det kan dock vara så att förslaget sätter fokus på frågan vilket ändå medför en tillfällig eller bestående ökning av antalet remisser från Skatteverket till andra myndigheter.

I förslaget pekas inte någon särskild myndighet ut som mer lämpad än andra att vara mottagare av remissen från Skatteverket. Tvärtom så har inkomna remissynpunkter pekat på att det kan finnas flera olika instanser som är lämpliga. Det kan dock noteras att Patent- och registreringsverket, som utredningen pekat ut som den mest sannolika mottagaren, i sitt remissvar uppgett att tillkommande kostnader för hanteringen kan uppskattas till ca 400 000 kronor.

Förslagen bedöms endast medföra marginella konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Eventuella tillkommande kostnader för samtliga berörda myndigheter kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Utöver vad som anges

ovan bedöms det inte finnas behov av några ytterligare informationsinsatser om förslaget.

8.2 Konsekvenser av förslagen om expertskattereglerna

8.2.1 Offentligfinansiell effekt

I lagrådsremissen föreslår regeringen att expertskattereglerna ska bli enklare och mer ändamålsenliga genom att bl.a. den skattefria andelen av ersättningen ska höjas till 30 procent, tillämpningstiden för expertskatt ska kunna delas upp på olika perioder, de formella kraven för expertskattelättnader ska sänkas och att kravet på betydande svårigheter att rekrytera en jämförbar person i Sverige ska slopas.

Den ersättning som enligt gällande regler undantas från beskattning till följd av expertskattelättnader bedöms öka från 1,79 miljarder kronor 2027 till 2,54 miljarder kronor per år från 2034. Denna bedömning baseras dels på det belopp som undantogs från beskattning 2025, dels på beräknade effekter av tidigare reformer.

Förslaget bedöms innebära att den ersättning som undantas från beskattning ökar från 1,79 till 1,87 miljarder kronor 2027 och från 2,54 till 3,29 miljarder kronor per år från 2034. Denna ökning beror dels på att skattskyldiga som beviljas expertskattelättnad på grund av arbete i Sverige som påbörjas efter den 1 januari 2027 föreslås få en nedsättning på 30 procent jämfört med 25 procent som gällt tidigare, dels på att antalet skattskyldiga som beviljas expertskattelättnader bedöms öka till följd av att fler kan omfattas av reglerna.

Bedömningen av förslagets effekt på storleken av undantagen ersättning baseras på hur antalet skattskyldiga med expertskattelättnader bedöms öka och genomsnittsinkomsten bland dessa. Antalet skattskyldiga med expertskattelättnader bedöms öka med omkring 50 svenska medborgare per år, när de nu föreslås kunna omfattas av reglerna. I genomsnitt bedöms ersättningen som undantas från beskattning ligga på samma nivå som för den genomsnittliga nivån på den undantagna ersättningen hos skattskyldiga under 2025. Vidare bedöms antalet skattskyldiga med expertskattelättnader öka på grund av förslaget om att ersättningsnivån i beloppsregeln ska utgå ifrån inkomstbasbeloppet eftersom detta innebär att ersättningsnivån sänks (för 2026 motsvarar 1,5 prisbasbelopp 88 800 kronor och ett inkomstbasbelopp 83 400 kronor). Antalet personer i Sverige med en månadslön mellan ett inkomstbasbelopp och 1,5 prisbasbelopp är cirka 18 procent av antalet personer med en månadslön över 1,5 prisbasbelopp. Givet ett förenklat antagande om att motsvarande fördelning gäller för personer som flyttar till Sverige och ansöker om expertskattelättnad, eller skulle ansöka om expertskattelättnad om de uppfyller kraven i beloppsregeln, och att Forskarskattenämnden rapporterar 874 bifall baserat på ersättningsnivån för 2025, uppskattas antalet skattskyldiga som tillkommer till följd av den ändrade ersättningsnivån till cirka 200 personer per år. Ett visst antal skattskyldiga som beviljas

expertskattelettningar väljer att lämna Sverige utan att ha nått den maximala tillämpningstiden. Den uppskattade vistelsetiden för dem som har medgetts skattelättnader och flyttat till Sverige och inte är svenska medborgare baseras på uppgifter från SCB om fördelningen av vistelse-längd för utländska höginkomsttagare.

Den offentligfinansiella bruttoeffekten av förslaget beräknas uppgå till -0,06 miljarder kronor för 2027 och öka till -0,66 miljarder kronor per år från 2034. Att effekten ökar över tid beror på hur expertskattebestämmelserna är utformade och därmed att full effekt uppnås först efter sju år. Inkomstskatten bedöms minska med cirka 0,39 miljarder kronor per år från 2034, varav cirka 0,11 miljarder kronor avser statlig inkomstskatt. Dessutom bedöms arbetsgivaravgifterna minska med cirka 0,28 miljarder kronor per år från 2034. Skillnaden mellan den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten beror på att de lägre arbetsgivaravgifterna ökar underlaget för bolagsskatt i motsvarande omfattning. Den offentligfinansiella nettoeffekten bedöms uppgå till -0,06 miljarder kronor år 2027 och -0,60 miljarder kronor per år från 2034.

Tabell 88.2 Offentligfinansiell effekt av förslagen om expertskattebestämmelserna

Miljarder kronor

Effekt	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktigt effekt
Ändringar av expertskattebestämmelserna	-0,06	-0,06	-0,17	-0,31	-0,59

Källa: SCB och egna beräkningar.

8.2.2 Effekter för enskilda

Förslagen i lagrådsremissen förväntas främst påverka arbetstagare som kommer till Sverige efter ikraftträdandet och därmed i huvudsak andra personer än dem som redan omfattas av expertskattebestämmelserna.

Genom förslagen kommer skattelättnaderna att omfatta fler grupper av personer än tidigare. En av dessa grupper är personer som i dag inte omfattas av expertskattebestämmelserna, bl.a. svenska medborgare och personer med avsikt att bosätta sig i Sverige under längre tid än sju år. Vid ett antagande om att andelen svenska medborgare som kommer att använda reglerna motsvarar andelen danska medborgare som använder motsvarande regler i Danmark, bedöms 50 svenska medborgare beviljas skattelättnader årligen. I övrigt bedöms ökningen av antalet förmånstagare av denna del av förslaget som marginell.

En annan grupp som kommer kunna beviljas skattelättnader till följd av förslagen är personer som inte uppfyller de krav som ställs vid tillämpning av kompetensregeln men som har en månadslön som understiger 1,5 prisbasbelopp men överstiger ett inkomstbasbelopp (för 2026 utgör detta ett spann på 83 400 kronor till 88 800 kronor). Baserat på ett antagande om att månadslöner för skattskyldiga som nyligen flyttat till Sverige fördelas på samma sätt som månadslöner i övrigt bland löner över ett inkomstbasbelopp uppskattas denna del av förslaget leda till att ca 200 fler

skattskyldiga kommer att beviljas expertskattelättnad än tidigare. Vidare kommer skattelättnader inte längre kunna beviljas för personer som har vistats eller bott i Sverige för mellan fem och sju kalenderår sedan. Denna begränsning bedöms endast påverka ett fåtal personer. Slutligen kommer skattelättnader inte beviljas för personer som redan har använt reglerna i sju år och återkommer efter att ha lämnat Sverige i över fem år. Inte heller detta förslag bedöms påverka fler än ett fåtal personer. Sammantaget bedöms förslaget leda till att ca 250 fler skattskyldiga kan få tillgång till expertskattelättnader.

8.2.3 Effekter för företagen

Förslagen bedöms förbättra företagens möjligheter att konkurrera med företag i andra länder om högkvalificerade personer på flera olika sätt. Förslaget om att öka den skattefria andelen av lönen till 30 procent bedöms innebära att företag kan erbjuda en högre nettolön till personer som uppfyller villkoren för expertskatt. Dessutom bedöms förslaget sänka företagens kostnader för arbetsgivaravgifter.

Exempelvis bedöms förslaget medföra att nettolönen för en person med en bruttolön om 106 000 kronor i månaden höjs med cirka 3 000 kronor per månad och samtidigt att arbetsgivarens kostnad för arbetsgivaravgifter sänks med cirka 1 700 kronor per månad. Förslaget bedöms därmed öka det ekonomiska incitamentet för högkvalificerade personer att flytta till Sverige.

Förslaget skulle också kunna möjliggöra att företagen kan säkerställa rätt kompetens till lägre bruttolön än tidigare. Detta eftersom det förekommer att företag rekryterar utländska nyckelpersoner med nettolönsavtal men också för att nettolönen är mer relevant för en utländsk expert när den jämför erbjudanden från arbetsgivare i olika länder. Förslaget bedöms innebära att en arbetsgivares kostnad för en anställd med nettolön om 63 000 kronor i månaden sänks med cirka 5 400 kronor per månad om den anställda uppfyller villkoren för expertskatt. Denna bedömning bygger på jämförelsen mellan företagens kostnader för att uppnå nettolönen om 63 000 kronor för en anställd beroende på om skattefria andelen av lönen är 30 eller 25 procent.

Förslagen att slopa flera formella krav i expertskattereglerna bedöms innebära att skattelättnader kan beviljas för vissa personer, som tidigare inte har omfattats, t.ex. svenska medborgare. Dessa ändringar bedöms dock ha liten betydelse för svenska företags möjligheter att rekrytera internationell nyckelkompetens. Detsamma gäller förslaget att kravet på vistelse utanför Sverige ska förlängas från fem till sju år.

Förslagen bidrar också till att stärka de svenska reglernas konkurrenskraft jämfört med motsvarande regler i jämförbara länder. Förslagen bedöms innebära att expertskattereglerna kommer att ge den största skillnaden mellan beskattning enligt skattelättnadsregler och det ordinarie skattesystemet bland jämförbara länder. Dessutom bedöms förutsättningarna för att tillämpa de formella kraven för skattelättnader i princip att motsvara vad som gäller i jämförbara länder. Samtidigt kan svenska företags rekryteringsmöjligheter i vissa fall fortsatt begränsas av Sveriges

lägre löneläge och högre skattetryck jämfört med andra länder med liknande regler.

Förslagen innebär att expertskattereglerna blir mer generösa samtidigt som kraven att tillämpa dem sänks. Det bedöms medföra att svenska företags förutsättningar att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens förbättras. Detta gäller även t.ex. idrottsföreningar, som också kan anställa spelare och andra nyckelpersoner som uppfyller ersättningsnivån i beloppsregeln.

I dagsläget bedöms expertskattereglerna användas av cirka 670 företag. Reglerna är generella i den bemärkelsen att de omfattar alla företag oavsett t.ex. bransch och storlek. Trots det kan konkurrensförhållandena mellan företag i Sverige komma att påverkas i viss mån. I praktiken är det främst företag som rekryterar högkvalificerade personer från andra länder som kan använda och som gynnas av expertskattereglerna. Det är rimligt att anta att små företag som endast är verksamma i Sverige genomför sådana rekryteringar i mindre utsträckning än stora och internationellt verksamma företag. Det bedöms främst vara den sistnämnda gruppen företag som använder expertskattereglerna.

Förslagen innebär bl.a. att reglerna förenklas, vilket i viss mån bör tillgängliggöra dem för mindre företag. Trots detta förväntas förslagen inte leda till att gruppen av arbetsgivare som använder reglerna kommer att förändras i någon större utsträckning. Det kan därför antas att förstärkningen och utökningen av skattelättnaderna kommer att gynna stora företag som är aktiva i flera länder mer än små företag som endast är aktiva i Sverige.

Förslagen innebär en förstärkning av svenska företags möjlighet att rekrytera kvalificerad personal från andra länder. Eftersom bristen på kompetent personal är ett stort hinder för FoU-investeringar innebär förslagen att företagets möjligheter och incitament att bedriva forskning och utveckling i Sverige ökar.

Genom förslagen att slopa flera formella krav bör företagets kostnader för att ansöka om skattelättnader sänkas. Det bedöms dock inte vara möjligt att uppskatta hur mycket ansökningskostnaderna kommer att sänkas, främst eftersom kostnaderna sannolikt varierar avsevärt mellan olika arbetsgivare. I vissa fall kan arbetsgivaren sakna kostnader helt, eftersom det är möjligt för arbetstagaren att ansöka på egen hand. Dessutom anlitar en betydande, men storleksmässigt okänd, andel av arbetsgivarna konsulter för att hantera ansökningarna, vilket kan antas ha betydelse för kostnaden. Även om sänkningen av ansökningskostnaderna alltså är svår att uppskatta bedöms den genomsnittliga sänkningen per ansökan vara liten. Utöver denna sänkning påverkas inte företagets regelbörda.

8.2.4 Effekter för den ekonomiska fördelningen och för jämställdheten mellan kvinnor och män

Förslaget om expertskattereglerna gynnar främst utländsk högkvalificerad arbetskraft samt de företag som anställer dessa personer. Det är vanligare att personer högre upp i inkomstskalan äger och driver företag än personer längre ner i inkomstskalan. De som omfattas av förslaget har också höga

löner och återfinns därför i den övre delen av inkomstfördelningen. Förslaget bedöms således ha en fördelningsprofil som ökar, om än marginellt, inkomstskillnaderna i Sverige.

Enligt statistik från SCB är ca 80 procent av de skattskyldiga som beviljas expertskattelättnad män. Därför kan det antas att ökningen av skattelättnadens storlek kommer att gynna män mer än kvinnor. Män äger och driver också företag i större utsträckning än kvinnor. Förslaget förväntas därför i högre utsträckning gynna män jämfört med kvinnor och därmed bidra till att den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män försämras, även detta marginellt, jämfört med nuvarande nivå.

8.2.5 Effekter för sysselsättningen

Förslagen om expertskattereglerna innebär att tröskeln för att anställa utländska experter och andra nyckelpersoner sänks. Detta bedöms leda till att fler utländska experter söker sig till Sverige. En annan följd av förändringarna är en ökad risk för undanträngning av svensk arbetskraft. Företagens behov av rätt kompetens bedöms dock inte vara tillräckligt stor för att en ökad tillgång till utländsk arbetskraft på ett betydande sätt skulle innebära en minskad efterfrågan för svensk arbetskraft. Förslagen skulle i första hand leda till en förbättrad kompetensförsörjning för företagen och till en ökad sysselsättning till följd av fler utländska arbetstagare som kommer till Sverige.

8.2.6 Effekter för myndigheter

Förslagen bedöms öka svenska myndigheters möjlighet att rekrytera internationell nyckelkompetens.

Förslagen kommer att leda till en ökning av antalet ansökningar om skattelättnader till Forskarskattenämnden. Ökningen av antalet ansökningar bedöms främst bestå i ansökningar som tillkommer på grund av den sänkta ersättningsnivån. Dessa ansökningar bedöms leda till årliga kostnadsökningar för Forskarskattenämnden om ca 200 000 kronor. Forskarskattenämnden kommer även att behöva anpassa ansökningsblanketter och informationsmaterial m.m. Dessa förändringar kommer att ingå i den anpassning som görs med anledning av ny eller förändrad lagstiftning och det bedöms inte finnas behov av särskilda informationsinsatser utöver detta. Forskarskattenämndens kostnader finansieras från Skatteverkets förvaltningsanslag och ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Även Skatteverket kommer att behöva ändra informationsmaterial till följd av förslagen. Dessa förändringar kommer att ingå i den anpassning som görs med anledning av ny eller förändrad lagstiftning och det bedöms inte finnas behov av särskilda informationsinsatser utöver detta. Kostnader för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslagen kan leda till att antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna ökar som en följd av att antalet ansökningar ökar. Ökningen av antalet mål uppskattas till elva per år. Målen bedöms vara av enklare karaktär och tillkommande kostnader kan därmed hanteras inom domstolarnas befintliga ekonomiska ramar.

8.2.7 Övriga effekter

Förslagen om expertskattereglerna bedöms inte ha några effekter för miljön eller i övrigt några effekter av betydelse utöver vad som beskrivs ovan.

9 Författningskommentar

9.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

11 kap.

22 § *Ersättning som avses i 23 § ska inte tas upp om*

1. arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,

2. den skattskyldige inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de sju kalenderåren närmast före det kalenderår då arbetet i Sverige påbörjades, och

3. den skattskyldige har lön och annan ersättning per månad för arbetet i Sverige som överstiger ett inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Första stycket gäller även för den som har en lägre ersättning än vad som anges i första stycket 3 om arbetet i Sverige avser

1. specialistuppgifter,

2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter,

3. företagsledande uppgifter, eller

4. uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Denna paragraf tillämpas under högst 84 kalendermånader för en och samma skattskyldig.

I paragrafen anges villkor för att medges expertskattelättnader. Enligt den nuvarande lydelsen regleras expertskattelättnader enligt kompetensregeln i första stycket, tillkommande villkor för sådana skattelättnader i andra stycket, beloppsregeln i tredje stycket och tillämpningstiden i fjärde stycket. Paragrafen ges en ny disposition. Expertskattelättnader enligt beloppsregeln följer nu av första stycket, kompetensregeln placeras i andra stycket och tillämpningstiden i tredje stycket. Den ändrade dispositionen medför ändringar i paragrafens samtliga delar.

För att anpassa reglerna till den normala terminologin i inkomstskattelagen byts ordet arbetstagaren ut mot den skattskyldige. Någon ändring i sak är inte avsedd. Den nya terminologin innebär inte att det införs något krav på att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig. För att kunna utnyttja expertskattelättnader krävs dock att personen är skattskyldig enligt inkomstskattelagen (jfr. 4 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och HFD 2017 ref. 16). Motsvarande ändring görs i 23 §.

I första stycket finns villkor för expertskattelättnader enligt beloppsregeln. Sådana skattelättnader medges om

1. arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,
2. den skattskyldige inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de sju kalenderår närmast före det kalenderår då arbetet i Sverige påbörjades, och
3. den skattskyldige har lön och annan ersättning per månad för arbetet i Sverige som överstiger ett inkomstbasbelopp för det kalenderår då arbetet påbörjas.

I förhållande till den nuvarande beloppsregeln har ett antal villkor tagits bort. Det finns inte längre något villkor om att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare eller att det ska finnas en avsikt att vistas i Sverige i högst sju år.

Villkoret i *punkten 1* är detsamma som i nuvarande reglering. Även det s.k. vistelsekravet i *punkten 2* är detsamma, med undantag för att tidsgränsen förlängs från fem till sju år. I punkten förtydligas även beräkningen. Några ändringar i sak är inte avsedda. Undantag vid beräkningen av den skattskyldiges vistelseperiod finns i 22 a §.

Beloppsregeln i *punkten 3* ändras genom att ersättningsnivån relateras till inkomstbasbeloppet i stället för prisbasbeloppet. För att den skattskyldige ska uppfylla ersättningskravet måste ersättningen per månad för arbetet i Sverige uppgå till ett inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för det kalenderår då arbetet påbörjas. Ersättningen måste överstiga beloppsgränsen under hela anställningstiden, dock längst den tid som expertskatt kan beviljas för (HFD 2018 ref. 19).

Det förhållande att kommande löneökningar inte motsvarar den allmänna löneutvecklingen, och därmed förändringarna i inkomstbasbeloppet, påverkar inte rätten till expertskattelättnader enligt beloppsregeln eftersom ersättningen ska jämföras med inkomstbasbeloppet för det år då arbetet påbörjas.

I *andra stycket* finns kompetensregeln. Enligt kompetensregeln kan expertskattelättnader medges även för en skattskyldig som har en lägre ersättning än vad som krävs för skattelättnader enligt beloppsregeln, om personen arbetar med särskilt angivna uppgifter. För att kompetensregeln ska kunna tillämpas krävs att villkoren i första stycket 1 och 2 är uppfyllda, dvs. att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige och att den skattskyldige inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de sju kalenderår närmast före det kalenderår då arbetet i Sverige påbörjades. Därutöver gäller att arbetet ska avse

1. specialistuppgifter,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter,
3. företagsledande uppgifter, eller
4. uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

I förhållande till den nuvarande kompetensregeln har ett antal villkor tagits bort. Det finns inte längre något villkor om att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare eller villkor att det ska finnas en avsikt att vistas i Sverige i högst sju år. Dessutom har villkoren i punkterna 1 och 2 om att arbete som avser specialistuppgifter och kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter ska ha en inriktning eller kräva en kompetensnivå

som innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet tagits bort. Det har också gjorts en redaktionell ändring genom att arbetsuppgifterna i den nuvarande tredje punkten har delats upp i två punkter, 3 och 4.

Innebörden av de arbetsuppgifter som räknas upp i punktlistan ändras inte. Med specialistuppgifter, kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter, företagsledande uppgifter och uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag avses således detsamma som i dag.

I *tredje stycket* anges tillämpningstiden för expertskattelättnader. Bestämmelsen flyttas från det nuvarande fjärde stycket. Av bestämmelsen framgår att expertskattelättnader kan erhållas under högst 84 kalendermånader för en och samma skattskyldig.

Tillämpningstiden på 84 kalendermånader gäller som ett tak per skattskyldig. Det är således inte möjligt för en och samma person att under sin livstid erhålla expertskattelättnader under längre tid än 84 månader. Tillämpningstiden kan dock delas upp på flera olika perioder av vistelse i Sverige. En person kan således komma till Sverige och arbeta med expertskattelättnader under t.ex. tre år, därefter flytta till ett annat land under fem år, och sedan återvända till Sverige och arbeta med expertskattelättnader under ytterligare fyra år. Det är den skattskyldige eller arbetsgivaren som i en ansökan om expertskattelättnader ska göra sannolikt att ett tidigare beslut om expertskatt inte har utnyttjats fullt ut, se 7 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4–5.7.

22 a § *Vid tillämpningen av 22 § första stycket 2 ska det bortses från den skattskyldiges vistelseperioder i Sverige när den skattskyldige har*

1. arbetat som forskare vid ett universitet eller en högskola under högst tre år, eller

2. haft ett arbete som har medfört skattelättnader enligt 22 §.

I paragrafen, som är ny, finns två undantag från vistelsekravet i 22 § första stycket 2.

Enligt den *första punkten* ska det vid tillämpning av vistelsekravet bortses från vistelseperioder i Sverige när den skattskyldige har arbetat som forskare vid ett universitet eller en högskola under högst tre år. Med arbete som forskare avses en sedvanlig forskartjänst på ett lärosäte, men inte utbildning på forskarnivå som doktorand. Tjänsten kan innefatta såväl forskning som undervisning. Med ett universitet eller en högskola avses dels sådana lärosäten under statligt huvudmannaskap som omfattas av högskolelagen (1992:1434), dels enskilda utbildningssamordnare som har tillstånd att utfärda examina enligt lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina. Detta undantag gäller bara för arbete som forskare under högst tre år. Den som har arbetat i Sverige som forskare under en längre period får således inte bortse från någon tid vid tillämpningen av vistelsekravet.

Undantaget i den *andra punkten* gäller vid tidigare vistelser i Sverige med expertskattelättnader. Till skillnad från undantaget för forskare gäller detta undantag utan hänsyn till den tidigare vistelsens längd.

För att omfattas av något av dessa undantag krävs att den skattskyldige har varit bosatt eller vistats stadigvarande i Sverige med anledning av arbete som forskare eller arbete för vilket expertskattelättnader har

tillämpats. Den omständigheten att personen i anslutning till arbetet har vistats i Sverige av privata skäl – exempelvis för semester – hindrar inte att undantagen tillämpas.

För kommentar angående valet av uttrycket den skattskyldige, se författningskommentaren till 22 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

23 § Bestämmelserna i 22 § gäller

1. 30 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och
2. ersättningar för utgifter som *den skattskyldige* på grund av vistelsen i Sverige har haft för

- flyttning till eller från Sverige,
- egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och
- avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka ersättningar som ska sättas ned för den som medges expertskattelättnader och med hur mycket.

Första stycket ändras genom att den skattefria andelen av lön och liknande ersättningar höjs från 25 till 30 procent. Det görs även en redaktionell ändring, se författningskommentaren till 22 §.

I *andra stycket* tas hänvisningen till den numera upphävda 42 § bort.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

12 kap.

3 § Om den skattskyldige får sådan ersättning som enligt 11 kap. 21, 21 a, 26 a, 27 § fjärde stycket eller 28 § inte ska tas upp, får de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Om den skattskyldige får sådant skattefritt stöd eller bidrag vid utbildning eller arbetslöshet som avses i 11 kap. 27 § tredje stycket, 34 § andra stycket och 35 §, får de utgifter som stödet eller bidraget är avsett att täcka inte dras av.

Avdrag får inte heller göras för utgifter som täcks av sådana ersättningar till

1. *vissa* experter, forskare eller andra nyckelpersoner som enligt 11 kap. 22–23 §§ inte ska tas upp, och
2. dagbarnvårdare som enligt 11 kap. 48 § inte ska tas upp.

I paragrafen finns bestämmelser om avdragsrätten för utgifter för vissa skattefria ersättningar.

Tredje stycket punkten 1 ändras som en följd av ändringarna i 11 kap.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
2. Bestämmelserna i 11 kap. 22 och 23 §§ och 12 kap. 3 § i den nya lydelsen och de nya bestämmelserna i 11 kap. 22 a § tillämpas första gången på arbete som påbörjas efter den 31 december 2026.

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2027.

Av *andra punkten* framgår att ändringarna ska tillämpas första gången på arbete som påbörjas efter den 31 december 2026. Ansökningar om

skattelättnader som gäller arbete som påbörjas innan dess ska alltså prövas utifrån de tidigare reglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

4 § Forskarskattenämnden är *beslutsför* när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock *beslutsför* med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet.

Vid beslut som gäller skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden *beslutsför* med ordföranden eller vice ordföranden ensam.

I paragrafen finns bestämmelser om när Forskarskattenämnden är *beslutsför*.

Bestämmelserna i *andra stycket* gäller vid beslut om expertskattelättnader enligt beloppsregeln i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229). Hänvisningen ändras som en följd av att beloppsregeln byter plats inom den hänvisade paragrafen. Det görs också redaktionella ändringar i paragrafen.

6 § En ansökan till Forskarskattenämnden ska vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan ska ha kommit in till nämnden senast sex månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan ska innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden ska kunna pröva ansökan.

Paragrafen innehåller bestämmelser om ansökan om expertskattelättnader till Forskarskattenämnden.

Enligt *andra stycket* ska en ansökan ha kommit in till nämnden senast sex månader efter det att den skattskyldige har påbörjat arbetet i Sverige. Ansökningsfristen förlängs från dagens tre månader. Därutöver görs det redaktionella ändringar i paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

7 § Beslut om skattelättnader ska innehålla uppgift om den tid beslutet avser.

Om arbetstagaren har medgetts skattelättnader enligt ett tidigare beslut ska Forskarskattenämnden utgå från att arbetstagaren också har fått skattelättnader under den tid som det tidigare beslutet avsåg. Det gäller dock inte om arbetsgivaren eller arbetstagaren gör sannolikt att den tid som det tidigare beslutet avsåg inte har utnyttjats fullt ut.

I paragrafen finns bestämmelser om beslut av Forskarskattenämnden.

I *första stycket* görs det en redaktionell ändring.

I *andra stycket*, som är nytt, finns en presumptionsregel avseende den tid som beslutet gäller. Om en arbetstagare tidigare har arbetat i Sverige med expertskattelättnader ska Forskarskattenämnden utgå från att den tid som anges i det tidigare beslutet också har utnyttjats av arbetstagaren. Presumtionen bryts om arbetstagaren eller arbetsgivaren gör sannolikt att tidsperioden i det tidigare beslutet inte har utnyttjats fullt ut. Bestämmelsen

klargör alltså att det är arbetstagaren eller arbetsgivaren som i samband med en ny ansökan om expertskattelättnader ska presentera uppgifter om hur stor del av tidsgränsen på 84 kalendermånader som arbetstagaren redan har utnyttjat.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
2. Bestämmelserna i den nya lydelsen tillämpas första gången på ansökningar som avser arbete som påbörjas efter den 31 december 2026.

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2027.

Av *andra punkten* framgår att bestämmelserna i den nya lydelsen tillämpas första gången på ansökningar som avser arbete som påbörjas efter den 31 december 2026.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

9.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling

3 § Med forskning avses *i* denna lag arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

I paragrafen finns definitionen av forskning i detta sammanhang, dvs. vid tillämpningen av reglerna om FoU-avdrag.

Definitionen av forskning ändras genom att kraven på att arbetet ska vara systematiskt och kvalificerat slopas. Ändringen innebär att allt arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap kan ligga till grund för FoU-avdrag. Det gäller således utan hänsyn till t.ex. om arbetet bedrivs enligt en fastställd plan eller process eller hur dokumentationen ser ut. Det är dock i första hand kraven på arbetets form och metod som ändras. Forskningsarbete som ligger till grund för FoU-avdrag kan inte innehållsmässigt avvika i någon större utsträckning från vad som i dagligt tal avses med forskning. Det är fortfarande den avgiftsskyldige som ska göra sannolikt att det har bedrivits arbete i kommersiellt syfte med att ta fram ny kunskap.

Av definitionen följer alltså att arbetstagaren ska vara direkt delaktig i arbetet att ta fram ny kunskap. En person är direkt delaktig i forskningsarbetet om han eller hon utför det arbete som kan leda till att ny kunskap uppstår. Detta gäller exempelvis arbete med att analysera vilken ny kunskap som ska tas fram, att identifiera och utföra experiment, tester och analyser, att analysera och utvärdera data eller analysresultat, eller att skriva forskningsrapporter. I detta ligger även att planera eller projektleda forskningsprojekt.

Som tidigare gäller att arbete med s.k. stöd- och kringfunktioner inte omfattas av reglerna om FoU-avdrag. Det gäller oavsett om det är fråga om tekniska eller icke-tekniska stödfunktioner. Exempel på detta är arbete som datatekniker, laborant, laboratorieassistent eller tekniker, eller arbete med administration, ekonomi, IT-stöd, marknadsföring, utbildning och städning. Detta gäller oavsett om sådana funktioner uteslutande stödjer ett företags forskningsverksamhet eller även andra delar av verksamheten. Till denna kategori räknas alltså administrativ personal och chefer som inte arbetar med att planera eller projektleda forskningsprojekt.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

4 § Med utveckling avses i denna lag arbete med att i kommersiellt syfte *ta fram eller förbättra* varor, tjänster eller produktionsprocesser *genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem*.

Paragrafen innehåller definitionen av utveckling i detta sammanhang, dvs. vid tillämpningen av reglerna om FoU-avdrag.

Även definitionen av utveckling ändras genom att kraven på att arbetet ska vara systematiskt och kvalificerat tas bort. När det gäller dessa ändringar hänvisas till kommentaren till 3 §.

Med utvecklingsarbete avses arbete med att ta fram eller förbättra varor, tjänster eller produktionsprocesser. Bedömningen ska göras utifrån syftet med arbetet och det är tillräckligt att målsättningen med arbetet är att ta fram en ny produkt eller en variant av en produkt som på något sätt skiljer sig från vad som redan finns på marknaden.

Den huvudsakliga ändringen av definitionen innebär att kravet på att arbetstagaren under utvecklingsarbetet måste använda resultatet av forskning tas bort. I stället anges att utvecklingsarbetet ska utföras genom tillämpning av nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Arbete med att lösa andra problem än vetenskapliga eller tekniska, exempelvis hur en produkt ska marknadsföras eller utformas för att uppfylla regulatoriska krav, är inte utveckling.

Vetenskapliga eller tekniska problem kan ofta lösas på flera olika sätt. För att vara utveckling krävs att arbetet utförs utifrån en ny lösning på det aktuella problemet. Det innebär att den lösning som tillämpas vid arbetet inte ska vara allmänt tillgänglig, dvs. ha offentliggjorts på något sätt. Därutöver ska lösningen inte vara uppenbar för en fackman utifrån vad som är allmänt tillgängligt. Denna teoretiske fackman har goda kunskaper i sitt ämne, men är inte kreativ och har begränsad förmåga att överföra teknik eller kunskaper från andra områden. En lösning är uppenbar för en sådan fackman om han eller hon på ett enkelt och logiskt sätt kan räkna ut den.

Med vetenskap brukar avses organiserad kunskap som har byggts upp genom exempelvis observationer eller experiment. Begreppet bör inte vara begränsat till vissa forskningsfält. Såväl naturvetenskaplig och teknisk forskning som samhällsvetenskap bör kunna omfattas. Med teknik bör i detta sammanhang avses den praktiska tillämpningen av vetenskap. Begreppen vetenskap och teknik bör som utgångspunkt tolkas brett och bör även omfatta kombinationer av olika typer av vetenskap och tekniker genom s.k. interdisciplinärt arbete.

Avgörande för om ett visst arbete är utveckling är att arbetet att ta fram en ny eller förbättrad produkt förutsätter att ett vetenskapligt eller tekniskt problem löses på ett nytt sätt. Så är sällan fallet om en befintlig produkt endast anpassas för en viss användning eller genomgår rutinmässigt förbättringsarbete.

Arbete med att ta fram eller förbättra en produkt föregås ofta av marknadsundersökningar eller andra åtgärder för att identifiera vilka egenskaper produkten ska ha. Sådant arbete är inte utveckling. När en produkts önskade egenskaper har fastställts kan arbetet behöva formuleras och struktureras, t.ex. i olika delprojekt. Sådant planeringsarbete av projektet i allmänhet är inte heller utveckling. Vid framtagandet eller förbättrandet av en produkt kan ett företag stöta på vetenskapliga eller tekniska problem som förhindrar att arbetet slutförs på önskat sätt. Sådana problem kan vara förutsedda eller oväntade, men är oavsett det en förutsättning för att någon utveckling överhuvudtaget utförs. Arbete med att identifiera problemen är inte utveckling, om inte detta i sig förutsätter en ny lösning på ett vetenskapligt eller tekniskt problem. När ett vetenskapligt eller tekniskt problem har identifierats och behöver lösas kan det förväntas att företaget först inhämtar information om eventuella kända lösningar på problemet. Sådant informationsinhämtning är inte utveckling. Detsamma gäller arbete med att bedöma om de kända lösningarna är lämpliga för företagets ändamål. Det kan även förväntas att personalen hos företaget försöker lösa problemet på ett enkelt sätt utifrån tillgänglig kunskap och deras erfarenhet. Arbete med lösningar som är uppenbara för en fackman är inte utveckling. När problemet är löst avslutas utvecklingsarbetet och arbetet övergår i andra faser, t.ex. design av produkten. Den omständigheten att den avgiftsskyldige har löst ett vetenskapligt problem på ett nytt sätt innebär inte att sådant efterföljande arbete är utveckling.

Den avgiftsskyldige ska kunna göra sannolikt att förutsättningarna för FoU-avdrag är uppfyllda. Skatteverket kan vid en sådan utredning kräva att den avgiftsskyldige lämnar in underlag till stöd för att arbetet syftar till att ta fram eller förbättra produkter genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Vilken information som krävs och i vilken form den bör presenteras varierar dock från fall till fall och de närmare gränserna för detta får klargöras genom rättstillämpningen.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

7 § Avdrag enligt 8 § får göras bara om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst hälften av sin faktiska arbetstid.

Om villkoren i första stycket inte är uppfyllda, får avdrag enligt 8 § ändå göras om avdrag enligt första stycket har fått göras under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna.

Avdrag enligt andra stycket får inte göras om orsaken till att villkoren enligt första stycket inte är uppfyllda är att personen har fått ändrade arbetsuppgifter.

I paragrafen finns bestämmelser om hur stor del av arbetstiden som arbetstagaren måste lägga på forsknings- och utvecklingsarbete för att arbetsgivaren ska ha rätt till FoU-avdrag, det s.k. arbetstidsvillkoret.

Första stycket ändras på så sätt att kravet på att arbetstagaren arbetar minst 15 timmar av sin arbetstid per kalendermånad med forskning och utveckling tas bort.

Övervägandena finns i avsnitt 4.4.

9 § *Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om det behövs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling.*

Skatteverket ska lämna de uppgifter som behövs för att den myndighet som får begäran ska kunna genomföra den utredning som krävs för att lämna ett yttrande enligt första stycket.

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om Skatteverkets möjlighet att begära hjälp från andra myndigheter med utredningen av om ett visst arbete är forskning eller utveckling.

Enligt *första stycket* ska Skatteverket, om det behövs, begära ett yttrande från en annan myndighet för att bedöma om ett visst arbete är forskning eller utveckling. Det är Skatteverket som avgör om ett eller flera yttrande ska inhämtas från en eller flera andra myndigheter. Det är också Skatteverket som i varje enskilt fall bestämmer vilken eller vilka myndigheter som remiss ska ställas till och vilka frågor den ska omfatta.

Enligt *andra stycket* ska Skatteverket lämna de uppgifter som behövs för att den myndighet som får begäran ska kunna genomföra den utredning som krävs för att lämna ett yttrande till Skatteverket. Uppgiftsskyldigheten möjliggör för Skatteverket att lämna ut uppgifter som behöver delas i utredningssyfte utan hinder av sekretess.

Övervägandena finns i avsnitt 4.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

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

2. Bestämmelserna i 3, 4 och 7 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning som utges efter den 31 december 2026.

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2027.

Av *andra punkten* framgår att de bestämmelserna i 3, 4 och 7 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning som utges efter den 31 december 2026.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

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

Uppdraget

Utredningens uppdrag består av två delar.

I den första delen ska utredningen se över nedsättningen av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften för personer som arbetar med forskning eller utveckling (FoU-avdraget). I denna del ska utredningen

- utvärdera vilken betydelse avdraget har haft som skatteincitament för forskning och utveckling, om avdraget har fått den effekt som avsågs vid införandet och vilken effekt som förstärkningarna av FoU-avdraget har haft på företagets investeringar i forskning och utveckling,
- analysera om FoU-avdraget har medfört några oförutsedda eller negativa effekter,
- identifiera eventuella svårigheter som uppkommit i rättstillämpningen, och
- göra en översyn av reglerna och föreslå ändringar i syfte att öka företagets investeringar i forskning och utveckling och ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige.

I den andra delen ska utredningen se över skattelättnaden för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner (expertskattereglerna). I denna del ska utredningen

- i den omfattning det bedöms lämpligt utvärdera om reglerna har fått den effekt som avsågs vid införandet,
- identifiera eventuella svårigheter som uppkommit i rättstillämpningen, och
- göra en översyn av reglerna och föreslå ändringar i syfte att öka reglernas internationella konkurrenskraft och hantera eventuella svårigheter som identifierats i rättstillämpningen.

FoU-avdraget

Reglerna om FoU-avdrag infördes 2014 i syfte att öka företagets investeringar i forskning och utveckling. Genom ändringar 2020, 2021 och 2023 har reglerna gjorts mer förmånliga för att ytterligare förbättra företagets möjligheter att bedriva forskning och utveckling. De nuvarande reglerna innebär att en arbetsgivare kan sätta ned arbetsgivaravgifterna på löner till personer som arbetar med forskning eller utveckling med motsvarande 20 procent av lönen upp till ett avdragstak om 36 miljoner kronor per år och koncern. Avdraget görs som utgångspunkt i den månatliga arbetsgivardeklarationen.

FoU-avdragets effekter

Utredningen har bl.a. inhämtat statistik och gjort egna beräkningar av FoU-avdragets samhällsekonomiska effekter, som också har undersökts i flera tidigare studier. Utifrån detta bedömer utredningen att FoU-avdraget har lett till att företagen har ökat sina utgifter för forskning och utveckling samt till att fler forskare har anställts. Det finns stöd för att ökningen av företagets FoU-utgifter är minst dubbelt så stor som statens kostnad för reglerna.

Däremot går det ännu inte att se att reglerna har lett till positiva effekter på företagets produktivitet eller innovationsförmåga. Det finns dock en viss koppling mellan gjorda FoU-avdrag och högre omsättning samt förädlingsvärde.

De gjorda förstärkningarna har ökat reglernas statsfinansiella kostnad betydligt, men verkar inte ha ökat antalet företag som gör FoU-avdrag. Däremot verkar höjningarna av avdragstaket ha lett till att de företag som påverkats av höjningarna har höjt sina FoU-utgifter och anställt fler forskare än vad de skulle gjort annars.

Vidare har utredningen inte identifierat att FoU-avdraget har lett till sådana negativa effekter som diskuterades vid införandet.

I ett internationellt perspektiv är FoU-avdraget ett av de mindre generösa skatteincitamenten för forskning och utveckling. Däremot är den genomsnittliga skatten på en ny och lönsam FoU-investering i Sverige jämförbar med vad som gäller i många andra länder.

Svårigheter i tillämpningen av FoU-avdraget

Ett mål vid införandet av FoU-avdraget var att reglerna skulle vara enkla och tydliga. Enligt utredningen har reglerna om avdraget i stället visat sig vara mycket svåra att tolka och tillämpa för såväl företag som Skatteverket.

Svårigheterna beror till stor del på att reglernas definition av utveckling är otydlig. Detta gör det svårt att bedöma om förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Vidare leder otydligheten till att företag behöver kunna lämna in omfattande underlag för att bevisa sin rätt till avdrag. För många företag är det svårt att lämna sådana underlag, vilket bl.a. kan bero på att vissa av villkoren för att göra avdrag gäller omständigheter som sällan dokumenteras. Detta drabbar särskilt små företag. Dessutom kan det vara arbetskrävande för företagen att bedöma om en viss person har arbetat med forskning eller utveckling under varje enskild kalendermånad.

Utredningens förslag i fråga om FoU-avdraget

Utredningen har övervägt flera ändringar av reglerna för att öka företagets investeringar i forskning och utveckling och ge företag incitament att placera sin FoU-verksamhet i Sverige. Möjligheterna att höja FoU-avdraget är dock begränsade eftersom avdraget inte får påverka den s.k. ålderspensionsavgiften. Utredningens direktiv medger inte heller att avdraget konstrueras på ett annat sätt än som en nedsättning av arbetsgivaravgifterna.

Taket för FoU-avdraget ska inte höjas eller slopas

Det högsta möjliga FoU-avdraget är 36 miljoner kronor per år och koncern, vilket kan antas motsvara löner till ungefär 300 heltidsanställda forskare. Endast ett fåtal koncerner bedriver så mycket forskning och utveckling i Sverige. Dessa koncerner står dock för en stor del av Sveriges totala forskning och utveckling, och genom att höja eller slopa avdragstaket skulle dessa företag ges incitament att öka sina FoU-investeringar i Sverige.

Att slopa avdragstaket beräknas höja den statsfinansiella årskostnaden för FoU-avdraget med mellan 0,85 och 4,2 miljarder kronor, vilket kan jämföras med att den totala kostnaden för det nuvarande avdraget uppgick till 2,5 miljarder kronor under 2023. En sådan ändring skulle endast påverka ett fåtal storföretag och skulle inte förändra avdragets ställning som ett av de mindre generösa skatteincitamenten för sådana företag inom OECD. Dessutom har andra faktorer än skatteregler större betydelse vid multinationella koncerners beslut att göra FoU-investeringar i ett visst land.

Ett höjt eller slopat avdragstak är därför inte ett kostnadseffektivt sätt att öka investeringarna i forskning och utveckling i Sverige.

Kravet på 15 timmars FoU-arbete per månad ska slopas

För närvarande krävs att en person utför FoU-arbete under minst 15 timmar och minst hälften av sin arbetstid under en viss månad för att omfattas av FoU-avdraget. Kravet på 15 timmars arbete fyller inte någon funktion och skapar onödig administration för företagen. Utredningen föreslår därför att det kravet ska slopas.

Definitionerna av forskning och utveckling ska förenklas och utvidgas

Med *forskning* avses enligt de nuvarande reglerna systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap. Med *utveckling* avses systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster eller produktionsprocesser eller väsentligt förbättra redan existerande sådana.

Utredningen föreslår att kravet på att arbete med forskning och utveckling ska vara systematiskt tas bort. Detta krav är tänkt att förhindra att FoU-avdrag görs för arbete som inte följer en viss plan eller metod. En följd av detta är dock att formaliteter hindrar företag från att göra avdrag för arbete som skulle kunna leda till ny kunskap och positiva externa effekter. Kravet har också bidragit till bevisvärigheter för t.ex. små företag som dokumenterar hur FoU-arbete utförs på ett mindre detaljerat sätt än storföretag.

Kravet på att forsknings- och utvecklingsarbete ska vara kvalificerat ska också slopas. Kravet är tänkt att förhindra avdrag för arbete med stöd- eller kringfunktioner. Att sådant arbete inte omfattas av FoU-avdrag framgår dock även utan ett uttryckligt krav.

Utredningen föreslår även ytterligare ändringar av definitionen av utveckling. Det ska inte krävas att arbetet har till syfte att ta fram nya eller

väsentligt förbättrade varor, tjänster eller produktionsprocesser (produkter). I stället ska det räcka med ett syfte att ta fram eller förbättra produkter. Det nuvarande kravet på en ny eller väsentligt förbättrad produkt är inte ändamålsenligt eftersom nya eller väsentligt förbättrade produkter i många fall kan skapas utan sådana vetenskapliga eller tekniska framsteg som FoU-avdraget ska främja. Dessutom har kravet varit svårtillämpat.

Vidare ska kravet på att man vid utveckling ska använda resultatet av forskning tas bort. I stället införs ett krav på att arbetet ska ske genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Kravet på användande av forskningsresultat har lett till stora svårigheter i rättstillämpningen. Utifrån reglernas syfte är det också lämpligare att definitionen av utveckling kopplas till en bedömning av om arbetet skapar ny kunskap, vilket sker genom att man hittar nya lösningar på problem. Med en ny lösning avses något utöver vad som är allmänt tillgängligt och uppenbart för en fackman.

Sammantaget innebär utredningens förslag att forskning ska definieras som arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap, och att utveckling ska definieras som arbete med att i kommersiellt syfte ta fram eller förbättra produkter genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Genom de nya definitionerna kommer reglerna bli enklare och omfatta mer FoU-arbete än i dag.

Förfarandet för att göra FoU-avdrag ska inte ändras

Utredningen har övervägt flera möjliga ändringar av förfarandet för att göra FoU-avdrag, men kommit fram till att nackdelarna hos de olika alternativen överväger fördelarna.

Utredningen har bl.a. övervägt att förbättra det befintliga deklarationsförfarandet. Utredningen har dock inte identifierat någon ändring som leder till att företagets kostnader eller risk för att avslag minskar, utan att det samtidigt uppstår andra kostnader eller att reglerna kompliceras betänkligt.

Det vore också möjligt att införa regler som innebär att FoU-avdrag endast får göras för arbete som godkänts som forskning eller utveckling av en annan myndighet än Skatteverket. Ett sådant förfarande skulle minska företagets risk och öka statens kontroll över de avdrag som görs, men också göra reglerna mer komplicerade. Företagens kostnader skulle även öka på ett sätt som skulle motverka systemets positiva effekter, framför allt för små företag. Till detta kan också läggas att utredningen inte har identifierat en lämplig myndighet för att pröva sådana ansökningar.

Utredningen har även övervägt ett system där företag endast får göra FoU-avdrag om de har ansökt om och beviljats en särskild registrering. Ett sådant system skulle dock höja företagets kostnader och medföra komplicerade regler med nya problem.

Det är i dag inte möjligt att få ett bindande förhandsbesked gällande rätten till FoU-avdrag. En sådan möjlighet skulle kunna öka förutsebarheten vid tillämpningen av reglerna men det finns stora utmaningar i att utforma regler om detta som på ett effektivt sätt ger företag ökad trygghet. Dessutom används motsvarande förhandsbesked i andra länder mycket sällan. Utredningen anser därför att det inte är motiverat att

skapa en komplicerad reglering med begränsad betydelse för reglernas konkurrenskraft som endast skulle användas ett fåtal gånger per år.

Skatteverket ska ta hjälp av andra myndigheter

Utredningen föreslår att Skatteverket ska kunna begära in ett yttrande från en annan myndighet om detta krävs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling. På så vis kan Skatteverket förses med teknisk kompetens som behövs i vissa ärenden om FoU-avdrag. Sekretess ska gälla för de uppgifter som lämnas från Skatteverket vid en sådan remiss.

Konsekvenser av förslagen om FoU-avdraget

Förslagen bedöms ha en offentligfinansiell nettoeffekt vid införandet och en varaktig effekt om -0,56 miljarder kronor.

Genom förslagen förenklas, förtydligas och utvidgas definitionerna av forskning och utveckling, vilket gör att företagen får ökade incitament att göra fler typer av FoU-investeringar. Företagens kostnader för att göra FoU-avdrag bedöms sjunka, vilket höjer avdragets förväntade avkastning. Förslagen kommer att gynna företag av olika storlek och i olika branscher som gör FoU-avdrag. Förslagen kommer också att gynna små företag mer än stora företag.

Förslagen bedöms inte leda till någon beaktansvärd ökning av Skatteverkets eller de allmänna förvaltningsdomstolarnas kostnader. Däremot kommer det uppstå vissa mindre kostnadsökningar hos Patent- och registreringsverket.

Expertskatten

Den 1 januari 2001 infördes expertskattereglerna, som i korthet innebär att en person som uppfyller vissa villkor endast ska ta upp 75 procent av ersättningen från ett arbete i Sverige. Som villkor gäller att personen antingen ska ha ett särskilt kvalificerat arbete (kompetensregeln) eller särskilt hög lön (beloppsregeln). Dessutom ska personen uppfylla vissa formella krav. För att skattelättnaderna ska kunna tillämpas krävs en ansökan hos den särskilda myndigheten Forskarskattenämnden. Reglerna infördes bl.a. för att göra det möjligt för svenska företag att konkurrera om kvalificerade personer och för att liknande regler finns i andra länder.

Expertskattereglernas effekter

Expertskattereglerna verkar vid en översiktlig bedömning delvis ha fått den effekt som avsågs vid införandet. Reglerna bör ha stärkt svenska arbetsgivare i konkurrensen om högkvalificerade arbetstagare, särskilt när det gäller personer med hög lön, vilket kan ha ökat inflödet av sådana personer till Sverige. Samtidigt kan det inte uteslutas att de flesta arbetstagare som använder reglerna hade kommit till Sverige även utan skattelättnader.

Såväl villkoren för att beviljas expertskatt som skattelättnaden i sig framstår som jämförbara med vad som gäller enligt motsvarande regler i

andra länder, även om det finns delar som kan förbättras. Dessa delar förklarar dock inte helt varför expertskatten används i så liten omfattning jämfört med liknande regler i jämförbara länder. Bilaga 1

Svårigheter i tillämpningen av expertskattereglerna

Enligt utredningen är expertskattereglerna delvis svåra att tillämpa, vilket även har beskrivits i tidigare undersökningar. Reglerna tycks samtidigt vara uppskattade och fungera relativt väl i de flesta situationer.

Den största svårigheten gäller tillämpningen av kompetensregeln. Regeln har en vag utformning och ska tillämpas för att göra gränsdragningar mellan situationer med starkt varierande omständigheter. Dess tillämpning har därför blivit mycket oförutsebar. Även om Forskarskattenämnden har utvecklat en egen praxis upplever många att det fortfarande är mycket svårt att veta om en ansökan med stöd av kompetensregeln kommer att bifallas. Expertskattelättnaderna kan därför inte användas som ett argument vid rekrytering av personer vars lön understiger ersättningsnivån för beloppsregeln.

Även beloppsregeln är svår att tillämpa i vissa speciella situationer. Expertskattereglerna har också vissa lagtekniska brister.

Utredningens förslag i fråga om expertskattereglerna

I syfte att öka expertskattereglernas internationella konkurrenskraft och för att göra dem mer lättillämpade har utredningen övervägt ändringar i fråga om skattelättnadens storlek, beloppsregeln, kompetensregeln, de formella kraven för att beviljas skattelättnader och förfarandet.

Skattelättnaden ska höjas till 30 procent av lönen

Expertskatten verkar ge en skattebesparing i förhållande till det ordinarie skattesystemet som är jämförbar med vad som gäller i andra länder, trots att den nuvarande expertskattelättnaden om 25 procent är lägre än de 30 procent som gäller enligt motsvarande regler i flera jämförbara länder. Högkvalificerade personer kan dock ändå erbjudas en högre nettolön i andra länder eftersom Sverige har relativt låga löner och höga skatter. Enligt utredningen är det därför lämpligt att höja skattelättnaden till 30 procent av lönen. Förslaget bedöms öka reglernas konkurrenskraft och svenska arbetsgivares möjligheter att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens.

Tillämpningstiden för reglerna ska inte förlängas men ska beräknas på ett annat sätt

Expertskattelättnader kan i dag tillämpas i sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjas. Detta motsvarar vad som gäller i de flesta jämförbara länder med motsvarande regler. Tillämpningstiden har förlängts två gånger under de senaste åren och en ytterligare förlängning bedöms inte vara ett kostnadseffektivt sätt att stärka svenska företags

möjligheter att rekrytera och behålla internationell nyckelkompetens. Utredningen föreslår därför inte någon sådan förlängning.

Däremot föreslår utredningen att det inte ska vara möjligt för en person att använda reglerna mer än totalt sju år under sitt liv. Detta är en del i att göra expertskattereglerna mer flexibla för personer som återkommer till Sverige flera gånger och att förhindra att reglerna missbrukas.

Skattelättnaderna gäller oavsett vem som betalar lönen

Utredningen anser att det av de nuvarande reglerna framgår att skattelättnader kan tillämpas på ersättningar från andra personer än den arbetsgivare som finns angiven i Forskarskattenämndens beslut. Reglerna behöver därför inte ändras för att förtydliga detta.

Beloppsregeln ska huvudsakligen inte ändras

Den nuvarande beloppsregeln innebär att en arbetstagare har rätt till skattelättnader om ersättningen för arbetet i Sverige överstiger en och en halv gånger prisbasbeloppet för året då arbetet påbörjas. Detta motsvarar en månadslön om 88 200 kronor för 2025. Fram till den 1 januari 2025 gällde en högre nivå om två prisbasbelopp.

Utredningen föreslår inte att ersättningsnivån ska sänkas ytterligare. Den nya ersättningsnivån framstår som internationellt konkurrenskraftig, trots att det finns vissa länder med en lägre nivå och trots att jämförelsen kan göras på olika sätt.

Däremot ska ersättningsnivån utgå från inkomstbasbeloppet i stället för prisbasbeloppet. På så vis kommer nivån att följa inkomstökningarna i samhället i stället för förändringar i det allmänna prisläget, vilket minskar risken för kraftiga ökningar på kort tid. Dessutom framstår en sådan koppling som lämpligare utifrån regelns syfte.

Utredningen anser inte att ersättningsnivån ska differentieras mellan olika yrken. Även om en sådan lösning skulle kunna skapa förutsebarhet i fråga om rätten till skattelättnader bedöms nackdelarna i form av ökad komplexitet och byråkrati överväga.

Kompetensregeln ska förenklas och förtydligas

För att omfattas av den nuvarande kompetensregeln ska en arbetstagare arbeta med specialistuppgifter (expert), kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter (forskare), eller företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag (nyckelpersoner). För experter och forskare ska arbetet ha sådan inriktning eller vara på sådan kompetensnivå att det finns betydande svårigheter att rekrytera inom landet.

Enligt utredningen bör kompetensregeln finnas kvar eftersom det bl.a. av konkurrensskäl är viktigt att kunna erbjuda skattelättnader till vissa personer utan hög lön. Eftersom tillämpningen av den nu gällande regeln är så oförutsebar att den inte kan användas som ett argument vid en rekrytering anser utredningen att den bör göras enklare och tydligare.

Utredningen föreslår därför att regeln framöver bara ska gälla personer som till väsentlig del arbetar med forsknings- eller utvecklingsuppgifter. Regeln ska alltså inte längre omfatta experter eller nyckelpersoner.

Eftersom antalet nyckelpersoner är försumbart och eftersom en stor andel av alla experter fortsatt kommer omfattas av den förenklade regeln kommer den nya lydelsen inte att medföra några större förändringar i fråga vem som kan använda regeln. Endast ett fåtal personer som i dag har rätt till skattelättnader kommer uteslutas med den nya lydelsen. Vidare kommer kompetensregeln inte att bli mindre förmånlig än motsvarande regler i jämförbara länder, där skattelättnader endast beviljas till personer utan hög lön om de arbetar med forskning och utveckling.

Utredningen föreslår vidare att kompetenskraven ska förtydligas och sänkas. Framöver ska det räcka med att en person har en doktorsexamen eller annan motsvarande erfarenhet med betydelse för arbetsuppgifterna i Sverige. Med motsvarande erfarenhet avses i detta sammanhang relevant utbildnings- eller yrkeserfarenhet om totalt minst åtta år.

Dessutom ska kravet på att det ska finnas betydande rekryteringssvårigheter i Sverige tas bort. De höga kraven på arbetsuppgifter och kompetens är tillräckliga för att undvika undanträngning av svensk arbetskraft.

De formella kraven för expertskattelättnader ska förändras

Enligt dagens regler gäller expertskattelättnader bara om arbetstagaren inte är svensk medborgare och inte har bott i Sverige under något av de fem senaste åren. Därtill krävs att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst sju år och att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller har fast driftställe i Sverige.

Enligt utredningens förslag ska skattelättnader kunna beviljas för svenska medborgare eftersom det är tveksamt om det är förenligt med den EU-rättsliga fria rörligheten för arbetstagare att utestänga sådana personer från reglerna.

Utredningen föreslår vidare att kravet på avsikt att vistas i Sverige i högst sju år ska tas bort. Kravet fyller ingen funktion eftersom det i praktiken inte kan kontrolleras.

Kravet på att inte ha bott i Sverige innan arbetet påbörjas ska däremot höjas från fem till tio år. Detta motsvarar vad som gäller i Danmark. Förlängningen av vistelsekravet begränsar antalet användare, t.ex. svenska medborgare, som redan har starka kopplingar till Sverige och därför antagligen skulle flytta hit oberoende av skattelättnaderna. Vissa personer ska undantas från det nya vistelsekravet. Detta gäller dels personer som har varit i Sverige för ett arbete för vilket expertskattelättnader har beviljats, dels personer som har haft en gästforskartjänst om högst tre år.

Förfarandet för expertskattelättnader ska huvudsakligen inte ändras

För närvarande måste en ansökan om skattelättnader göras hos Forskarskattenämnden inom tre månader efter att arbetet i Sverige påbörjas. Utredningen föreslår att denna ansökningsfrist förlängs till sex månader.

Några andra ändringar av förfarandet som ryms inom utredningens uppdrag bedöms inte vara nödvändiga i dagsläget.

Konsekvenser av förslagen om expertskattereglerna

Förslagen bedöms ha en nettoeffekt på de offentliga finanserna om –0,05 miljarder kronor vid införandet och en varaktig effekt om –0,51 miljarder kronor.

Förslagen bedöms förbättra företagens möjligheter att rekrytera och behålla högkvalificerade personer genom att en högre skattelättnad kan erbjudas till fler personer på säkrare grund. Expertskattereglerna blir också mer konkurrenskraftiga jämfört med motsvarande regler i jämförbara länder. Förslagen bedöms främst gynna stora och internationellt verksamma företag. De flesta förslagen bedöms ha en marginell påverkan på antalet användare av expertskattereglerna på kort sikt, men kompetensregeln bedöms användas av fler personer än tidigare. Genom att regeln förenklas och förtydligas ökar även sannolikheten för att det är fråga om personer som annars inte hade kommit till Sverige.

Genom det ökade antalet ansökningar uppstår mindre kostnadsökningar hos Forskarskattenämnden medan arbetsbördan och resurserna hos Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna påverkas marginellt.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna i fråga om både FoU-avdraget och expertskattereglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026.

De ändrade reglerna om FoU-avdrag ska huvudsakligen tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025.

Den höjda expertskattelättnaden om 30 procent ska gälla för ersättning som utges efter den 31 december 2025 för arbete i Sverige som påbörjas efter den 30 juni 2025. Övriga ändringar av expertskattereglerna ska gälla för arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att 11 kap. 22 och 23 §§ samt 12 kap. 3 § och rubriken närmast före 11 kap. 22 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner **Ersättningar till vissa kvalificerade arbetstagare**

22 §²

Experter, forskare eller andra nyckelpersoner ska inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 §, om arbetet avser

Arbetstagare vars arbete till väsentlig del avser forskning eller utveckling och som har en doktorsexamen eller annan motsvarande erfarenhet som är av betydelse för arbetsuppgifterna ska inte ta upp sådana ersättningar som avses i 23 §.

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,

2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller

3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Detsamma gäller arbetstagare vars lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger en och en tiondel gånger inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2024:1131.

Första stycket gäller bara om

- arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,
- arbetstagaren inte är svensk medborgare,
- arbetstagaren inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de *fem* kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, och
- vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst sju år.

Vid tillämpning av första stycket ska villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger en och en halv gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Denna paragraf tillämpas under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades.

socialförsäkringsbalken för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Denna paragraf gäller bara om

1. arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, och

2. arbetstagaren inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de *tio* kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 ska vistelser i Sverige med anledning av arbete som forskare vid ett universitet eller en högskola under högst tre av de aktuella kalenderåren och arbete för vilket denna paragraf har tillämpats inte beaktas.

Denna paragraf tillämpas för en och samma arbetstagare under sammanlagt högst sju år.

23 §

Bestämmelserna i 22 § gäller

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och

2. ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för

- flyttning till eller från Sverige,
- egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och
- avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 samt 42 § under förutsättning att ersättningen helt eller till

1. 30 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 under förutsättning att ersättningen helt eller till

huvudsaklig del grundar sig på huvudsaklig del grundar sig på Bilaga 2
inkomst av arbete. inkomst av arbete.

12 kap.

3 §³

Om den skattskyldige får sådan ersättning som enligt 11 kap. 21, 21 a, 26 a, 27 § fjärde stycket eller 28 § inte ska tas upp, får de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Om den skattskyldige får sådant skattefritt stöd eller bidrag vid utbildning eller arbetslöshet som avses i 11 kap. 27 § tredje stycket, 34 § andra stycket och 35 §, får de utgifter som stödet eller bidraget är avsett att täcka inte dras av.

Avdrag får inte heller göras för utgifter som täcks av sådana ersättningar till

- | | | |
|--|---|---|
| 1. utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner enligt 11 kap. 22 § och 23 § första stycket 2 inte ska tas upp, och | 1. vissa arbetstagare enligt 11 kap. 22 § och 23 § första stycket 2 inte ska tas upp, och | 1. vissa kvalificerade personer enligt 11 kap. 22 § och 23 § första stycket 2 inte ska tas upp, och |
| 2. dagbarnvårdare enligt 11 kap. 48 § inte ska tas upp. | | |

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Bestämmelserna i 22 § tillämpas på arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025.
 3. Bestämmelsen i 23 § första stycket tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025 för arbete i Sverige som påbörjas efter den 30 juni 2025.

³ Senaste lydelse 2009:583.

Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden att 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Forskarskattenämnden är beslutförför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock beslutförför med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet.

Vid beslut som gäller skattelättnader för sådan arbetstagare som avses i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden beslutförför med ordföranden eller vice ordföranden ensam.

Vid beslut som gäller skattelättnader för sådan arbetstagare som avses i 11 kap. 22 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden beslutförför med ordföranden eller vice ordföranden ensam.

6 §²

En ansökan till Forskarskattenämnden *skall* vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan *skall* ha kommit in till nämnden senast *tre* månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan *skall* innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden *skall* kunna pröva ansökan.

En ansökan till Forskarskattenämnden *ska* vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan *ska* ha kommit in till nämnden senast *sex* månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan *ska* innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden *ska* kunna pröva ansökan.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Bestämmelsen i 6 § tillämpas på ansökningar som avser arbete i Sverige som påbörjas efter den 31 december 2025.

¹ Senaste lydelse 2011:1284.

² Senaste lydelse 2000:1162.

Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att det ska införas en ny paragraf, 27 kap. 9 b §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 kap.

9 b §

Om en myndighet i ett ärende som gäller yttrande om visst arbete är forskning eller utveckling enligt lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling får en uppgift som är sekretessreglerad i 1 eller 4 §§ från en domstol eller en annan myndighet, blir sekretessbestämmelsen tillämplig på uppgiften också hos den mottagande myndigheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

Förslag till lag om ändring i lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling

dels att 3, 4 och 7 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 9 §, och närmast före 9 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

Med forskning avses vid tillämpningen av denna lag *systematiskt och kvalificerat* arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

Med forskning avses vid tillämpningen av denna lag arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap.

4 §

Med utveckling avses vid tillämpningen av denna lag *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.*

Med utveckling avses vid tillämpningen av denna lag arbete med att i kommersiellt syfte *ta fram eller förbättra* varor, tjänster eller produktionsprocesser *genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem.*

7 §

Avdrag enligt 8 § får göras bara om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst hälften *och minst 15 timmar* av sin faktiska arbetstid.

Avdrag enligt 8 § får göras bara om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst hälften av sin faktiska arbetstid.

Om villkoren i första stycket inte är uppfyllda, får avdrag enligt 8 § ändå göras om avdrag enligt första stycket har fått göras under var och en av de närmast föregående fyra kalendermånaderna.

Avdrag enligt andra stycket får inte göras om orsaken till att villkoren enligt första stycket inte är uppfyllda är att personen har fått ändrade arbetsuppgifter.

Remiss

9 §

Skatteverket ska begära in ett yttrande från en annan myndighet om det behövs för att bedöma om visst arbete är forskning eller utveckling. Bilaga 2

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Bestämmelserna i 3, 4 och 7 §§ tillämpas på ersättning som utges efter den 31 december 2025.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över betänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (SOU 2025:3) kommit in från Arbetsförmedlingen, Arbetsgivarverket, De forskande läkemedelsföretagen (Lif), Ekonomistyrningsverket, European Spallation Source ERIC (ESS), FAR, Forskarskattenämnden, Föreningen Universitetsholdingbolag i Sverige (FUHS), Företagarna, Försäkringskassan, Förvaltningsrätten i Stockholm, Gagnef kommun, Innovationsföretagen, Innovations- och kemiindustrierna i Sverige (IKEM), Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Jernkontoret, Journalistförbundet, Kammarrätten i Göteborg, Karolinska institutet, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA), Kungl. Vetenskapsakademien, Landsorganisationen i Sverige (LO), Linköping kommun, Lunds universitet, Malmö kommun, Mobility Sweden, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Näringslivets skattedelegation, Patent- och registreringsverket (PRV), Pensionsmyndigheten, Regelrådet, Region Stockholm, Region Södermanland, Skellefteå kommun, Skatteverket, Småföretagarnas Riksförbund, Statistiska centralbyrån (SCB), Stockholms universitet, Svenskt Näringsliv, Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Sveriges Riksidrottsförbund, SwedenBIO, Swedish Incubators & Science Parks (SISP), Teknikföretagen, Tidningsutgivarna (TU), Tillväxtverket, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Verket för innovationssystem (Vinnova) och Vetenskapsrådet.

Yttranden har även kommit in från Ekonomihögskolan vid Lunds universitet, Juridiska fakultetsnämnden vid Lunds universitet, Leyton Sverige AB, Sveriges Ingenjörer och TechSverige.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Ale kommun, Almi AB, Arvika kommun, Bollnäs kommun, Borlänge kommun, Botkyrka kommun, Business Sweden, Chalmers tekniska högskola AB, Enköping kommun, FKG, Företagarförbundet, Gislaved kommun, Gävle kommun, Haninge kommun, Katrineholm kommun, Lidingö kommun, Lunds kommun, Mora kommun, Mönsterås kommun, Nykvarn kommun, Näringslivets regelnämnd, Partille kommun, Region Halland, Region Jämtland Härjedalen, Region Västerbotten, Riksdagens Ombudsmän (JO), RISE Research Institutes of Sweden AB, Sandviken kommun, Skara kommun, Skurup kommun, Sollefteå kommun, Sollentuna kommun, Stockholms Handelskammare, Stockholms stad, Svemin, Umeå kommun, Uppsala kommun, Växjö kommun och Östhammar kommun.