

Säkerställ att syftet med FoU-avdraget i SAL förverkligas

Från: Svenskt Näringsliv

Datum: 2022-06-29

Namn: Tara Muinafshar

1 Inledning

Sedan den 1 januari 2014 har Sverige regler som syftar till att ge skatteincitament för investeringar i forskning och utveckling (FoU).¹ Genom dessa regler kan företag medges avdrag på arbetsgivaravgiften för anställda som utför arbete inom så kallad kvalificerad FoU. Reglerna återfinns i 2 kap. 29–31 §§ socialavgiftslagen (2000:80) (SAL).

För små och medelstora företag med en begränsad budget att investera i FoU är FoU-avdraget i SAL ett särskilt viktigt verktyg. Från näringslivet har det dock kommit signaler om att det är svårt att veta vilket underlag samt vilken dokumentation som krävs för att få rätt till avdrag. Kraven som Skatteverket ställer upplevs av företagen dels vara för strikta, dels som icke väl avvägda utifrån hur arbetet med FoU utförs i verkligheten. Enligt information från handläggare på Skatteverket som arbetar med dessa ärenden, leder en övervägande del av de ansökningar som granskas till nekat avdrag.² I den proposition varigenom reglerna infördes uppskattades intäkterna från socialavgifter minska med 1,06 miljarder kronor per år till följd av FoU-avdraget.³ Statistik från Skatteverket visar dock att det verkliga utfallet blivit en betydligt lägre utgiftsminskning. En genomsnittsberäkning för de första sex åren ger en faktiskt årlig minskning med endast cirka två tredjedelar.⁴ Trenden kan vara likadan för utökningarna av regelverket på senare tid, även om faktiskt utfall för senaste utökningen ännu saknas.

Sedan införandet av reglerna 2014 har avdragsutrymmet för arbetsgivaravgifterna höjts vid två tillfällen. Efter att det högsta sammanlagda avdraget höjdes för andra gången den 1 juli 2021 från 450 000 kronor till 600 000 kronor per månad och koncern⁵ med en sammanlagd reducering av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften uppgående till 1 225 652 kronor per kalendermånad,⁶ har intresset för reglerna ökat kraftigt och behovet av åtgärder som säkerställer att regelverket fungerar väl har därför stärkts ytterligare.

Denna framställning syftar till att lyfta fram ett antal identifierade problem som försvårar och förhindrar förverkligandet av de ambitioner som ligger bakom riksdagens beslut om

¹ Prop. 2013/14:1.

² Svenskt Näringsliv frågor angående forskaravdraget, dnr 802000-1858 8-845122, 2021-03-15.

³ Prop. 2013/14:1 s. 250.

⁴ Skatteverkets data hämtad 2021-12-30.

⁵ Prop. 2020/21:110.

⁶ Reducering av allmänna löneavgiften: $(600\,000/0,0959 \times 0,1 = 625\,652$ kr. Avdragsutrymmet för arbetsgivaravgifterna: 600 000 kr. Total reducering 1 225 652 kr.

införandet av FoU-avdraget, samt att redogöra för några möjliga förslag till förbättringar av det befintliga regelverket.

Det är angeläget att understryka att nuvarande system i grunden är en typ av selektiv lösning till skillnad från generella lösningar som exempelvis en allmän sänkning av arbetsgivaravgiften, lika för allt avgiftsunderlag hos alla skattskyldiga. En sådan åtgärd vore klart enklare men skulle, givet motsvarande statistiskt beräknade offentligfinansiella konsekvens, ha väsentligt sämre träffsäkerhet för att stimulera FoU. En analys av för- och nackdelar med selektiva kontra generella åtgärder ligger utanför denna framställning.

2 Motiven bakom reglerna

Motiven till att införa skatteincitamentet för FoU var flera. I en analys av OECD från 2012 konstaterades att nya insatser var nödvändiga för att Sverige skulle behålla sin historiskt sett starka ställning inom FoU.⁷ Ett flertal länder inom EU hade redan infört särskilda regler för att skapa incitament att investera i FoU och det fanns ett behov att få företagen i Sverige att investera i FoU-verksamhet för att klara den allt hårdare internationella konkurrensen.⁸ I propositionen varigenom reglerna infördes angavs att goda förutsättningar för FoU var av stor betydelse för Sveriges tillväxt i en globaliserad värld.⁹ I och med att Sveriges FoU-kostnader i en internationell jämförelse utgjorde en hög andel av BNP, ansågs ett särskilt skatteincitament för FoU extra viktigt för att Sverige inte skulle gå miste om dessa investeringar till andra länder.¹⁰

Utöver den internationella utvecklingen på området, lyftes i lagförarbetena även andra samhällsekonomiska argument för att statligt subventionera FoU. För det första angavs att det utifrån en samhällsekonomisk synvinkel görs för lite FoU i relation till vad som är samhällsekonomiskt optimalt. Skulle viss produktion helt överlämnas åt marknaden skulle en allt för liten volym produceras eftersom det investerade företaget inte helt kan tillgodogöra sig frukterna av t.ex. forsknings- eller utbildningssatsningar – dessa spiller i stället över till andra företag.¹¹ Detta minskar företagets incitament att satsa på FoU-verksamhet. I nationalekonomiska termer talar man om att FoU-investeringar ger positiva externa effekter som bidrar till klusterskapande effekter.¹²

För det andra angavs att investeringar i FoU är riskabla vilket innebär att kapitalkostnaderna för att finansiera FoU är högre än för andra investeringar.¹³ För en extern investerare är det ofta svårt att se hur mycket avkastning ett FoU-projekt kan generera vilket leder till att externa investerare kräver ett riskpåslag för att investera i FoU-företag. Större och etablerade företag har till skillnad från nya och mindre företag en större möjlighet att finansiera FoU-utgifter med interna medel så som kvarhållna vinstmedel och får därmed en lägre kapitalkostnad. För nya och mindre företag behövs däremot externt riskbenäget kapital, bl.a. eftersom immateriella tillgångar inte fungerar som säkerhet vid lån.¹⁴ Mot denna bakgrund valde regeringen att föreslå ett regelverk som särskilt träffar mindre företag, som

⁷ [OECD, Review of Innovation Policy: Sweden 2012.](#)

⁸ A bet. s. 9.

⁹ Prop. 2013/14:1 s. 235.

¹⁰ A prop. s. 238.

¹¹ A prop. s. 237 och a. SOU s. 135.

¹² A prop. s. 235 ff. och SOU 2012:66 s. 26 f.

¹³ A st.

¹⁴ A. prop. s. 236.

har störst svårigheter att finansiera investeringar i FoU.¹⁵ Regelverket skulle vidare utformas så att "all slags FoU-verksamhet som har ett reellt FoU-innehåll omfattas".¹⁶

I Företagsskattekommitténs delbetänkande SOU 2012:66, som låg till grund för det FoU-avdrag som infördes, övervägdes ett antal olika former av skatteincitament. Vissa av förslagen var kopplade till företagets utgifter och andra till deras intäkter. Valet att införa ett skatteincitament för FoU genom en direkt nedsättning av socialavgifterna ansågs av kommittén vara det lämpligaste alternativet. Med socialavgifterna som underlag går det dels att säkerställa att ett företag kan ta del av incitamentet oavsett om det går med vinst eller inte, dels att få ett stöd som endast ges till FoU-arbete som utförs i Sverige. Det senare eftersom socialavgifter baseras på avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige. En modell för en direkt nedsättning av socialavgifterna fanns dessutom redan¹⁷ och att införa ett liknande system för FoU-avdraget ansågs av kommittén mest lämpligt.¹⁸

Ett förslag som övervägdes med koppling till intäktssidan var en så kallad patentbox som skulle innebära sänkt skattesats för vinster hänförliga till vissa patenterade tillgångar.¹⁹ Såväl inom EES-området som i övriga världen finns ett flertal patentbox-regimer och utöver den utredning som gjordes av Företagsskattekommittén 2012, har diskussioner förts på andra håll om huruvida Sverige också bör införa en patentbox för att stå sig konkurrenskraftigt internationellt och förhindra att viktig svensk FoU-verksamhet flyttar utomlands.²⁰ FoU är ett komplicerat område och alternativen för att genom skattelagstiftning stimulera FoU är många. Syftet med denna framställning är emellertid begränsat till möjligheter att förbättra det nuvarande systemet i Sverige för att säkerställa att syftet med införandet av FoU-avdraget förverkligas och att tillämpningen av reglerna säkerställs. Alternativa eller kompletterande metoder så som exempelvis en patentbox ligger därför utanför syftet med denna framställning.

3 Gällande rätt

Enligt 2 kap. 29 och 31 §§ SAL får arbetsgivare göra avdrag från arbetsgivaravgifterna på ersättning till en person som arbetar med forskning *eller* utveckling. Avdrag får även göras på allmän löneavgift enligt 3 § lag (1994:1920) om allmän löneavgift (LAL). Av 2 kap. 31 § SAL framgår hur FoU-avdraget ska beräknas.²¹

De för FoU-avdraget centrala bestämmelserna återfinns i 1 kap. 11-12 §§ SAL. Definitionen av forskning återfinns i 1 kap. 11 § SAL och avser systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap. Med ny kunskap avses kunskap som tidigare inte

¹⁵ Prop. 2013/14:1 s. 238.

¹⁶ A. prop. s. 241.

¹⁷ Detta för personer som fyllt 65 år samt personer som inte fyllt 26 år, se 2 kap. 27 respektive 28 §§ SAL.

¹⁸ SOU 2012:66 s. 73.

¹⁹ A bet. s. 64 f.

²⁰ Se t.ex. Fensby, T. *Bör Sverige införa en patentbox-regim?* SN 2018 s. 557-572 och Svensson, R. *Patentboxar som indirekt FoU-stöd* Näringspolitiskt Forum Rapport 2014.

²¹ Framställningen här följer gängse terminologi kring FoU-avdraget, där "avdrag" i detta sammanhang avser reduktion av skatt och alltså inte minskning av avgiftsunderlag. Således motsvarar ett avdrag med 10% vad som i andra sammanhang skulle beskrivas som en skattereduktion med 10%-enheter. Utryckt med den här tillämpade terminologin motsvarar exempelvis 10% avdrag en effektiv arbetsgivaravgift på 21,42% (och alltså inte 28,278% ($28,278 = 31,42 * ((100 - 10)/100)$), vilket skulle varit fallet om begreppet "avdrag" avsett avgiftsunderlaget).

varit känd. Forskningen kan dock utgå från resultatet av tidigare forskning och bygga vidare på denna. Det centrala är att det genom det systematiska arbetet tillkommer ny kunskap.²² Definitionen av utveckling återfinns i 1 kap. 12 § SAL och avser systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster eller produktionsprocesser (hädanefter produkter) eller väsentligt förbättra redan existerande sådana.²³

För att rätt till avdrag ska föreligga måste arbetet vara kvalificerat och utföras systematiskt. Med kvalificerat arbete avses faktiskt och direkt arbete med reellt forsknings- eller utvecklingsinnehåll. Stöd- och kringfunktioner är således uteslutna. Med systematiskt arbete avses att fakta ska genomföras, undersökas eller följas upp enligt en viss metod (en plan).²⁴ För att berättiga till avdrag måste arbetet även ha ett kommersiellt syfte. I regel är kommersialiseringskravet uppfyllt om en person, oavsett om denne är anställd i företaget i fråga eller i något annat företag, arbetar i ett forsknings- eller utvecklingsprojekt som bedrivs av ett vinstdrivande företag. Samma sak gäller om personen i fråga är anställd av en offentlig arbetsgivare. För en person som arbetar i ett forsknings- eller utvecklingsprojekt som bedrivs i offentlig regi är kommersialiseringskravet i regel inte uppfyllt.²⁵

Avdrag får endast göras om personen under kalendermånaden har arbetat med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige under minst hälften och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid (2 kap. 30 § första stycket SAL). Ursprungligen var arbetstidsvillkoret minst tre fjärdedelar och minst 15 timmar av arbetstagarens faktiska arbetstid, men detta ändrades den 1 juli 2021.²⁶ Det är den tid som personen faktiskt arbetat som räknas. Tid då personen haft semester, varit sjuk och föräldraledig eller liknande räknas inte. Detta gäller både den tid som personen ägnat åt FoU och den totala arbetstiden.²⁷ Är arbetstidsvillkoret uppfyllt får arbetsgivaren göra avdrag från hela månadslönen, även för den del som inte avser arbete med FoU. Bedömningen ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet med utgångspunkt i både de arbetsuppgifter som den enskilde personen utför och i det större sammanhang som arbetet ingår.²⁸

Avdraget enligt SAL ska göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för en person som arbetar med forskning eller utveckling. I tillägg till detta gäller från och med 1 april 2020 att även en nedsättning av den allmänna löneavgiften ska ske med 10 procent enligt 3 § LAL.²⁹ Avdraget får dock inte medföra att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften enligt 2 kap. 26 § SAL (10,21 procent). Avdraget för 2021 blir totalt 19,59 procent i praktiken.³⁰ För att reglerna inte ska strida mot EU:s statsstödsregler³¹ och i syfte att förhindra en koncern från att dela upp en och samma verksamhet på flera olika företag för att utnyttja avdraget upp till taket för varje

²² Prop. 2013/14:1 s. 241.

²³ Begreppen diskuteras särskilt i avsnitt 4 och 5.

²⁴ Prop. 2013/14:1 s. 521.

²⁵ A prop. s. 242.

²⁶ Prop. 2020/21:110.

²⁷ Prop. 2013/14:1. s. 523.

²⁸ A prop. 522.

²⁹ Prop. 2019/20:68.

³⁰ Det totala avdraget består av dels 10%-enheter avseende avgiften enligt LAL, dels 9,59%-enheter avseende de sammanlagda avgifterna enligt SAL (19,80%). Den senare komponenten begränsas av regeln som inte tillåter att avgiften får understiga ålderspensionsavgiften (10,21%) och beräknas som $9,59\% = 19,80\% - 10,21\%$.

³¹ Artikel 107-109 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF.

enskilt företag, behandlas alla företag i en och samma koncern³² som en avgiftsskyldig (2 kap. 31 § andra stycket SAL).

Ursprungligen var FoU-avdraget tio procent av lönesumman upp till en maxgräns på 230 000 kronor per koncern och månad. Sedan införandet av reglerna har det sammanlagda avdraget för arbetsgivaravgifterna höjts vid två tillfällen. Den 1 april 2020 höjdes avdraget från 230 000 kronor till 450 000 kronor per månad och koncern.³³ Sedan den 1 juli 2021 är maxgränsen 600 000 kronor per månad och koncern.³⁴ Den sammanlagda reduktionen av arbetsgivaravgifterna samt den allmänna löneavgiften uppgår därmed idag till maximalt 1 225 652 kronor per kalendermånad.³⁵

4 Några identifierade problem

Som tidigare omnämnts, har det från näringslivet framförts att företagen upplever reglerna svårtillämpade. Det gäller framför allt tillämpningen av begreppet utveckling samt bevisprövningen gällande kravet att koppla utvecklingsarbetet till viss specifik forskning.

FoU-avdraget trädde i kraft 2014 och lagstiftningen har inte varit föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen. Av de avgöranden som finns från kammarrätt och förvaltningsrätt är det svårt att dra några konkreta slutsatser av domstolarnas och Skatteverkets hantering av FoU-avdraget. Många gånger handlar det om in casu bedömningar som inte ger någon generell vägledning för rättstillämpningen. Ett generellt konstaterande som dock kan göras är att majoriteten av avgörandena är direkt kopplade till definitionen av begreppet utveckling. Här finns anledning att granska lagtext och lagförarbetena närmare för att försöka reda ut vilken utvecklingsverksamhet som omfattas av den i lag införda definitionen och hur väl denna definition överensstämmer med syftet med regelverket.

4.1 Definitionen av begreppet utveckling

En allmän utgångspunkt i Företagsskattekommitténs delbetänkande SOU 2012:66 var att reglerna skulle präglas av enkelhet och rättssäkerhet. Det betonades att förslaget skulle utformas så enkelt som möjligt både administrativt och tekniskt, samt vara förutsebart och överskådligt.³⁶ Kommittén betonade särskilt vikten av att definitionen av FoU-arbete skulle få en så tydlig avgränsning som möjligt på grund av de gränsdragningsproblem som är förenade med regler av aktuellt slag.³⁷ Kommittén föreslog att definitionen av FoU i SAL bör *ligga i linje med de redan etablerade definitionerna*, där definitionen i OECD:s så kallade Frascati manual (Proposed standard practise for surveys on research and experimental development, 2002) ansågs kunna ge viss vägledning. Enligt Kommittén var det dock viktigt att definitionen skulle anpassas och avgränsas för att lämpa sig för ändamålet med lagstiftningen.³⁸

³² Av 1 kap. 13 § SAL framgår att vid tillämpning av 2 kap. 31 § avses med koncern samma som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

³³ Prop. 2019/20:68.

³⁴ Prop. 2020/21:110.

³⁵ Se beräkning i not 6.

³⁶ SOU 2012:66 s. 73 och s. 76

³⁷ A. bet. s. 80.

³⁸ A. st.

I propositionen varigenom reglerna infördes anges att "I *likhet med* kommittén anser regeringen att de definitioner av FoU som finns inom OECD och redovisningsrätten samt tillämpningen av begreppet FoU inom skatterätten *bör utgöra en utgångspunkt för hur FoU ska definieras*. Enligt regeringens bedömning är dessa definitioner dock mindre lämpliga för detta ändamål och bör därför inte användas utan att vissa anpassningar görs"³⁹. Här finns anledning att studera dessa snarlika men ändå skilda uttrycksätt närmare. Medan kommittén argumenterar för att definitionen av FoU-arbete i SAL ska *ligga i linje* med de redan etablerade definitionerna, framgår av propositionen att dessa definitioner ska utgöra en *utgångspunkt* för hur FoU ska definieras i SAL. Vad som föreslås i propositionen framstår i själva verket som en snävare definition av FoU än det förslag som presenterades av kommittén. Kommittén ansåg att definitionen skulle anpassas och avgränsas på ett ändamålsenligt sätt, men samtidigt ligga i linje med de redan etablerade definitionerna. Regeringen menade i stället att de etablerade definitionerna skulle användas som utgångspunkt, men sedan anpassas. Även Skatteverket gör denna tolkning och skriver i Rättslig vägledning att definitionen av FoU enligt SAL är "generellt sett snävare än vad man allmänt inom näringslivet ofta betecknar som forskning och utveckling". Trots detta utgår kammarrätten och förvaltningsrätten i flera avgöranden från kommitténs resonemang och hämtar vägledning från OECD:s Frascati-manual, men där de i dessa fall gjort restriktiva tolkningar av OECD:s definition.⁴⁰

Här kan nämnas OECD:s Frascati-manual.⁴¹ Där definieras FoU-verksamhet som "verksamhet som sker på systematiskt grundval för att öka fonden av vetande, inkluderande kunskap om människa, natur och samhälle, samt att utnyttja detta vetande för nya användningsområden" och begreppet utveckling definieras som arbete med "att systematiskt *utnyttja forskningsresultat* och *vetenskaplig kunskap* för att åstadkomma nya material, produkter, processer, system, tjänster eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana". Till skillnad från den i SAL införda definitionen omfattar definitionen inte enbart produkter, tjänster och produktionsprocesser utan även system och nytt material. Vid sidan av OECD:s definition kan även SCB:s⁴² definition nämnas. SCB går steget längre och tolkar utvecklingsbegreppet i OECD:s Frascati-manual som "ett systematiskt arbete som utnyttjar forskningsresultat, vetenskaplig kunskap eller nya idéer för att åstadkomma nya material, varor, tjänster, processer, system, metoder eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana." Utöver forskningsresultat eller vetenskaplig kunskap kan utveckling även omfatta utnyttjandet av nya idéer.

För att ett arbete ska utgöra utveckling enligt SAL krävs som tidigare nämnts, att *resultat av forskning använts* för att utveckla *nya* produkter (varor, tjänster eller produktionsprocesser) eller *väsentligt förbättra* redan existerande sådana (1 kap. 11 § SAL). I propositionen varigenom reglerna infördes lyfts ett antal exempel på vad som normalt anses omfattas respektive inte omfattas av FoU. Exempelvis framgår att arbete som forskare och kvalificerad produktutvecklare utför normalt omfattas av definitionen. Samma sak gäller tekniska eller medicinska experter som med sin kunskap och erfarenhet utför uppgifter som ett led i forsknings- eller utvecklingsverksamheten, eller utförande av enklare tester, sammanställande av information eller resultat om det ingår som en central del i ett

³⁹ Prop. 2013/14:1 s. 240.

⁴⁰ Se t.ex. Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 19274-19, 2020-04-01, Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 12541-18, 2019-01-09, Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7978-19, 2020-09-22.

⁴¹ [OECD, Frascati Manual, Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development.](#)

⁴² [SCB, Forskning och utveckling i Sverige, 2019.](#)

kvalificerat forsknings- eller utvecklingsprojekt.⁴³ Vad detta i realiteten innebär är inte helt självklart.

Som exempel på Skatteverkets restriktiva tolkning av begreppet utveckling bör särskilt lyftas att verket anser att mjukvaruutveckling normalt sett inte utgör forskning eller utveckling enligt SAL.⁴⁴ I kontrast till Skatteverkets uppfattning ska ställas att mjukvara har beskrivits som grundbulten i alla funktioner och produkter i dagens samhälle, ibland som egen produkt och ibland som en integrerad del av andra produkter. I såväl stora etablerade industriföretag som nya tillväxtföretag beskrivs mjukvaruutveckling som kärnan i företagets innovations- och förnyelseverksamhet.⁴⁵ I en studie från 2016 beräknades fyra av tio FoU-anställda i några av Sveriges största FoU-företag arbeta med just mjukvaruutveckling.⁴⁶ Många svenska företag är beroende av innovativ och effektiv mjukvara för att upprätthålla sin konkurrenskraft. Såväl i nya som ”gamla” branscher har mjukvaran en central roll. Att en så starkt förknippad del av innovation som mjukvaruutveckling, normalt inte skulle utgöra utveckling enligt ett regelverk som har till syfte att stimulera ökade investeringar i all typ av FoU, måste starkt ifrågasättas.

En annan svårighet är vad lagstiftaren avser med ”ny produkt” eller att ”väsentligt förbättra redan existerande sådana”. I propositionen beskrivs en ny produkt som ”något som tidigare inte funnits” och att väsentligt förbättra redan existerande produkter innebär att ”den genomgår en förändring som leder till en väsentlig förbättring med avseende på exempelvis kvalitet, användning, utformning, tillverkning och tillhandahållande”.⁴⁷ Återigen är det inte helt självklart vad detta i realiteten innebär. Hur länge kan något egentligen betraktas som ”nytt” och hur ny behöver en produkt vara för att omfattas? Enligt Skatteverket innebär en väsentlig förbättring av en produkt att ”den förändras så mycket att produkten knappt liknar den ursprungliga produkten”.⁴⁸ Det är inte helt självklart vad Skatteverket menar med begreppet ”liknar”, om det enbart handlar om yttre faktorer eller en kombination av utseende och funktion av en produkt. Bortsett från oklarheten i kriteriet, måste även rimligheten i att i dagens moderna samhälle betrakta utveckling som något som är beroende av en produkts utseende eller övriga yttre faktorer starkt ifrågasättas.

4.2 Krav på utvecklingsarbetets koppling till forskningsresultat

I de avgöranden som finns från förvaltningsrätten och kammarrätten är det osäkerheten i vad som menas med ”använda resultatet av forskning” som skapar de svåraste gränsdragningsproblemen. En särskild svårighet är att veta vilket underlag och vilken dokumentation som behöver redovisas för att rekvisitet ska anses uppfyllt.⁴⁹ I propositionen varigenom reglerna infördes görs ett försök att klargöra nyss nämnda rekvisit. Där anges att forskningsresultat ska vara en *avgörande förutsättning* för utvecklingen av en produkt. Arbete med att löpande utveckla en befintlig produkt, såsom att den förfinas, justeras eller anpassas, anges normalt inte höra till utvecklingsarbete då sådant arbete oftast inte grundar

⁴³ A. prop. s. 522.

⁴⁴ [Skatteverkets hemsida Forskningsavdrag i arbetsgivardeklarationen.](#)

⁴⁵ [Swedsoft rapport Helhetssyn på Mjukvarans Betydelse för Digitalisering och Konkurrenskraft, 2020, s. 5.](#)

⁴⁶ [NyTeknik artikel 4 av 10 FoU-anställda utvecklar programvara.](#)

⁴⁷ Prop. 2013/14:1 s. 241.

⁴⁸ [Skatteverkets hemsida Forskningsavdrag i arbetsgivardeklarationen.](#)

⁴⁹ Se bl.a. Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 1836-18637-18, 2019-09-11, Kammarrätten i Stockholm, 7978-7979-19, 2020-09-20) och Kammarrätten i Stockholm, 3741-3743-20, 2021-04-08.

sig på forskning eller leder till en väsentlig förbättring av en produkt.⁵⁰ Några närmare riktlinjer finns varken att hämta från lagtext eller lagförarbeten.

Enligt såväl Skatteverket som förvaltningsrätten och kammarrätten räcker det inte att generellt hänvisa till forskningsresultat för att rekvisitet "använda resultatet av forskning" ska anses uppfyllt. Underlag som redovisas måste kunna peka ut specifik forskning samt på vilket sätt denna forskning har varit av avgörande betydelse för det specifika utvecklingsarbetet. I ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm skriver domstolen att "för att avdrag ska medges krävs inte bara att produkten utgör en väsentlig förbättring av redan existerande produkter, utan även att en sådan skillnad är beroende av den forskning som finns bakom utvecklingsarbetet. Det väsentliga är i det fallet inte om forskning använts i hög utsträckning i vissa eller flera moment, utan snarare att förbättringar av produkten inte hade kunnat uppnås om forskningsunderlaget inte hade använts".⁵¹ I ett annat avgörande från Förvaltningsrätten i Stockholm som kammarrätten instämde i, uttalar domstolen att "oavsett om dessa projekt skulle innefatta inslag av forskning är det utifrån inlämnat underlag inte heller möjligt att avgöra vilken specifik forskning det varit fråga om och på vilket sätt denna forskning har varit av avgörande betydelse för det specifika utvecklingsarbetet."⁵² I samma avgörande anför domstolen att "med hänsyn till beskaffenheten av den bedömning som ska göras ligger det i sakens natur att det ställs krav på viss ändamålsenlig dokumentation för att kunna beviljas aktuellt avdrag". Företaget måste således kunna visa vad projektet teoretiska grund är och hur projektet har påverkats av denna teoretiska grund. Hur detta ska göras eller vad som närmare krävs, finns dock inga riktlinjer kring.

5 Förbättringsförslag

Mot bakgrund av ovan anförda är det svårt att betrakta tillämpningen av regelverket som något annat än ett incitament för enbart traditionell FoU. När det gäller "nyare" utvecklingsverksamhet med avsaknad av en tydlig koppling till visst forskningsresultat eller där denna koppling är svårare att konkret bevisa, blir regelverket svårtillämpbart. Detta trots att regelverket syftar till att träffa mycket bredare genom att, som regeringen uttrycker det, "omfatta all slags FoU-verksamhet som har ett reellt FoU-innehåll, oavsett om det t.ex. rör sig om teknik, naturvetenskap, medicin eller något annat forskningsområde. Det omfattar även all produktion av varor och tjänster med ett reellt FoU-innehåll".⁵³

I följande avsnitt presenteras ett antal förbättringsförslag för att regelverket, i enlighet med sitt syfte, ska träffa företag som har störst svårigheter att finansiera investeringar i FoU och samtidigt bidra till att Sverige inte går miste om viktig FoU.

5.1 Skapa en ändamålsenlig och rättssäker definitionen av FoU-begreppet

⁵⁰ Prop. 2013/14:1 s. 241.

⁵¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3741-3743-20, 2021-04-08. Avgörandet överklagades till HFD men prövningstillstånd meddelades inte.

⁵² Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 1836-18637-18, 2019-09-11.

⁵³ Prop. 2013/14:1 s. 241.

Den snäva och oklara definitionen av framför allt begreppet utveckling i kombination med den kortfattade lagtexten och de svårtolkade lagförarbetena, förhindrar förverkligandet av syftet med regelverket – att öka incitamenten för all slags FoU-verksamhet. För att åtgärda detta och för att bredda definitionen av särskilt utveckling är ett alternativ att, likt Företagsskattekommitténs förslag, införa en definition som ligger i linje med de redan etablerade definitionerna (se ovan avsnitt 4.1).

Även om definitionen av begreppet breddas, finns ett behov av förtydliganden och vägledande kriterier. Som framgått är FoU ett särskilt komplicerat område förenat med flera svåra tolknings- och gränsdragningsfrågor. Behov av förtydliganden och konkreta exempel lyftes redan 2012 av Skatteverket. I Skatteverkets remissyttrande till betänkandet från 2012 påtalades att de allmänna och övergripande formuleringarna avseende begreppen forskning respektive utveckling skulle skapa problem för både arbetsgivare och Skatteverket att tillämpa definitionerna likformigt och rättssäkert. Exemplifieringar avseende ett brett spektrum av tänkbara situationer från verkligheten ansågs nödvändigt. Många varierande arbetsuppgifter och anställda ansågs kunna befina sig i en gråzon som skulle skapa gränsdragningsproblem för både arbetsgivare och Skatteverket.⁵⁴

För att öka förutsebarheten, kan inspiration hämtas från det nederländska skatteincitamentsprogrammet WBSO (R&D tax credit) som berättigar en nedsättning av kostnader motsvarande de svenska socialavgifter för löner till personal som arbetar med FoU.⁵⁵

De senaste åren har motsvarigheten till det svenska Näringsdepartementet i Nederländerna varje år publicerat en manual⁵⁶ med omfattande information som en sökande kan behöva innan en ansökan om nedsättning skickas in. Utöver mer formella kriterier om hur ansökningsprocessen går till, vad som behöver finnas med i en ansökan och vad den sökande särskilt ska tänka på under och efter ansökningsprocessen, innehåller manualen en utförlig beskrivning, inklusive ett flertal exemplifieringar, av begreppen forskning respektive utveckling enligt den nederländska lagtexten. Något som i det svenska regelverket beskrivs med ett fåtal meningar i både lagtext och förarbeten, beskrivs utförligt i en 52 sidor lång manual i Nederländerna. Utöver detta är det dessutom personer med särskild kompetens som avgör om respektive ansökan uppfyller kraven för kvalificerad FoU. I en utvärdering av WBSO-systemet gjord på uppdrag av nederländska näringsdepartementet, framgår att majoriteten av företag som använder systemet anser att det är väl avvägt utifrån hur arbetet med FoU utförs i verkligheten.⁵⁷

Även i Norge är vägledningen mer utarbetad, trots att taket är betydligt lägre än i Sverige.⁵⁸ Norges skatteincitament för FoU kallas SkatteFUNN och innebär en möjlighet till skatteavräkning mot inkomstskatten uppgående till 19 procent av ett företags FoU-utgifter. Utöver en mer detaljerad lagtext av vad som ingår respektive inte ingår i definitionen FoU, finns en väl utarbetad webbsida avsedd för ansökningar i SkatteFUNN-systemet. Därutöver

⁵⁴ [Skatteverkets yttrande](#) avseende betänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling (SOU 2012:66).

⁵⁵ [Netherlands Enterprise Agency, WBSO: tax credit for research and development.](#)

⁵⁶ [Manual WBSO 2021 Commissioned by the Ministry of Economic Affairs and Climate Policy.](#)

⁵⁷ [Evaluation Dutch R&D tax credit scheme \(WBSO\) 2011-2017 February 2019 s. 6.](#)

⁵⁸ Från och med 2020 är det övre taket 25 miljoner norska kronor per företag och år.

är det förvaltningsmyndigheten Norges forskningsråd som avgör om företaget i fråga uppnår kraven enligt den norska lagtexten.⁵⁹

Införandet av en klar och tydlig definition av begreppen forskning respektive utveckling samt en god vägledning i enlighet med syftet med det svenska regelverket, är centralt. Detta för att säkerställa rättssäkra bedömningar men också för att minska företagens administrativa börda. Nederländernas och Norges system är goda förebilder för ett motsvarande svenskt system som bör utredas skyndsamt.

5.2 Beviskraven behöver sänkas

De relativt höga beviskraven som ställs på den skattskyldige av såväl domstolar som Skatteverket, kan antas följa av den otydliga definitionen FoU. Detta gäller särskilt utvecklingsarbetets koppling till forskningsresultat (se avsnitt 4.2). När det gäller bevisningen i denna typ av ärenden har en genomgång av domar visat att rójandet av väsentliga företagshemligheter är särskilt känsligt. Även om sekretess råder hos Skatteverket men också i eventuell framtida domstolsakt handlar det ofta om tredjeparts företagshemligheter. Företaget som ansöker om avdrag enligt SAL är inte alltid samma företag som innehar den känsliga informationen som Skatteverket kan begära att ta del av för att bedöma om rätt till avdrag föreligger eller inte. Tredjepartsföretaget som innehar företagshemligheten är inte alltid villig att röja dessa uppgifter i en ansökan till Skatteverket. En rimlig följd av detta blir att informationen som ibland lämnas kan verka för allmänt hållen, särskilt för någon som saknar en bredare kunskap om hur FoU-arbete går till i praktiken. För att regelverket ska fungera väl och inte bli alltför restriktivt, behöver systemet ta hänsyn till ovannämnda sekretessproblematik och utifrån detta fastställa rimliga krav på den sökande.

Alltför restriktiva regler avseende frågor som rör just FoU har tidigare funnits på andra håll i den svenska skattelagstiftningen. I sammanhanget är det därför intressant att jämföra med reglerna om avdrag för FoU-kostnader i näringsverksamhet som återfinns i 16 kap. 9 § IL.⁶⁰ För att få avdrag enligt 16 kap. 9 § IL krävs att det är fråga om en utgift för FoU men också att utgiften har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt. Efter införandet av reglerna kom en del praxis som visade på svårigheter i bedömningen av om en viss utgift har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet.⁶¹ Praxis visade att avdrag vanligtvis medges när forskningen sker inom ramen för det område där företaget har sin kärnverksamhet utan någon särskild prövning av forskningens betydelse för företaget. Däremot ställdes krav på att den skattskyldige skulle visa sambandet mellan forskningen och verksamheten när forskningen låg utanför företagets kärnverksamhet. Denna praxis ansågs för restriktiv eftersom alltför allmänna samband inte accepterades. Reglerna ändrades därför 1 januari 2012 och det räcker numera med att utgiften har betydelse för den *huvudsakliga* näringsverksamheten eller *verksamheten i övrigt* för att avdrag ska medges.⁶²

⁵⁹ [SkatteFUNN webbsida](#).

⁶⁰ Har inte ändrats särskilt i materiellt hänseende sedan avdragsrätten först infördes 1970 i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370), se SOU 2012:66 s. 43.

⁶¹ Se t.ex. RÅ 1976 ref. 105, RÅ 1987 not 440 och RÅ 1990 ref. 114.

⁶² Se prop. 2011/12:1.

I majoriteten av avgöranden i kammarrätten och förvaltningsrätten anser både Skatteverket och domstolarna att den information som inlämnats är för allmänt hållen.⁶³ I ett avgörande från förvaltningsrätten bedömdes exempelvis utvecklingen av en utombordsmotor inte uppfylla kraven för utveckling enligt SAL. Förvaltningsrätten menade att det forskningsresultat som varit en avgörande förutsättning för framtagandet av bolagets första utombordsmotor, som betraktades som FoU enligt SAL, inte kunde utgöra en avgörande förutsättning för utvecklingen av bolagets andra utombordsmotor.⁶⁴ Det är ofta svårt att följa resonemangen i Skatteverkets beslut och vad som efterfrågas av myndigheten. Ibland anges att för lite information har lämnats och när den sökande kompletterar med ytterligare information, anser Skatteverket att informationen är alltför detaljerad.

5.3 Ett särskilt ansökningsförfarande – ett rimligt alternativ?

I delbetänkandet SOU 2012:66 som senare gav upphov till FoU-avdraget, övervägde kommittén ett särskilt ansökningsförfarande för prövning och granskning av rätten till stöd.⁶⁵ Fördelen med ett sådant system ansågs vara att bedömningarna kan göras av ett organ som har speciell kompetens på FoU-området. Eftersom det rör sig om skattelättnader anfördes att Skatteverket i viss mån måste administrera ansökningarna och att en bedömning på flera myndigheter i flera steg skulle bli både dyrare och mer komplext. Dessutom bedömdes ett sådant system leda till längre handläggningstider. Någon närmare diskussion om ett särskilt ansökningsförfarande lyftes inte fram av remissinstanserna och har heller inte diskuterats i någon av de lagändringar som gjorts sedan införandet av reglerna 2014.

Ett särskilt ansökningsförfarande gäller för expertskatten. Expertskatten är en skatteregel med viss anknytning till FoU-området. Reglerna medför skattelättnader för vissa utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner vid tillfälligt arbete i Sverige.⁶⁶ Frågan om förutsättningarna för skattelättnaderna är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden.⁶⁷ Särskilda beskattningsregler för utländska gästforskare som tillfälligt arbetar i Sverige infördes redan 1984 då beslut även togs om att skapa ett särskilt organ med uppgift att avgöra huruvida den sökande uppfyllde lagens kriterier.⁶⁸ I motiven till 1984-års skattelättnader för utländska gästforskare framgår att skälen för införandet av Forskarskattenämnden var att det då inte fanns något organ som man ansåg lämpade sig för uppgiften att fatta beslut om de särskilda skattereglernas tillämpning. Med hänsyn till dåvarande Riksskatteverkets centrala roll i skatteförvaltningen knöts Forskarskattenämnden till nämnda myndighet.⁶⁹ I betänkandet från innovationsskatteutredningen framfördes vikten av att bedömningen om det är fråga om ett kvalificerat forsknings- och utvecklingsarbete inte ska ankomma på taxeringsnämnderna. Beslutsuppgiften ansågs av uppenbara skäl behöva

⁶³ Förvaltningsrätten i Linköping, mål nr 989-15, 2016-03-17. Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 19274-19, 2020-04-01. Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 5349-18, 2019-03-14. Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 12963-18, 2019-03-13. Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 10467-20, 2021-04-21. Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 9973-18, 2018-11-23. Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 18636-18637-18-2019-09-01. Kammarrätten i Göteborg, mål nr 924-16, 2016-09-27. Kammarrätten i Stockholm mål nr 7978-19.

⁶⁴ Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 10467-20, 2021-04-21.

⁶⁵ SOU 2012:66 s. 74.

⁶⁶ 11 kap. 22 § IL.

⁶⁷ Se 1 § lagen om Forskarskattenämnden/SFS 1999:1305.

⁶⁸ Ds Fi 1984:16 (s. 64?)

⁶⁹ Prop. 1984/85:76 s. 11 ff.

läggas på en starkt begränsad personkrets med inslag av särskild sakkunskap.⁷⁰ För att kunna ge snabba besked skulle endast ett fåtal personer ingå i beslutskollegiet. Den sakkunskap som då ansågs behöva innehållas av Forskarskattenämnden var på de tekniskt naturvetenskapliga och medicinska forskningsområdena jämväl forskningsområdena som är aktuella inom läkemedelsindustrin.

Alla remissinstanser som berörde förfarandet i sina remissvar godtog införandet av ett särskilt beslutsorgan. Utöver att vissa föreslog förändringar i sammansättningen av nämnden och även önskemål om att en allmännare teknisk industriell sakkunskap skulle bli företrädd, fanns ingen invändning mot införandet. Viss kritik framfördes mot att en fristående nämnd fattar beslut i taxeringsärenden som skatteförvaltningen saknar möjlighet att bestämma i.

Av utredningen som låg till grund för 1984-års skattelättnader för utländska gästforskare framgår att någon närmare precisering av begreppen inte kan och inte heller bör ske i sammanhanget. I stället är utredningens uppfattning att det gäller "att tillse att de som har att göra bedömningen har kompetens härför och följer de allmänna riktlinjer som angetts".⁷¹ Av betänkandet (SOU 2012:66) framgår inte varför ett liknande resonemang inte fördes vid införandet av FoU-avdraget i SAL. Inte heller framgår varför de tillämpningssvårigheter som är förenade med begreppen inte värderades lika högt 2014 som de gjorde 1984. Föreliggande analys av utvecklingen sedan 2014 års system infördes, ställer dessa frågor i nytt ljus.

Ett förslag är att undersöka möjligheten att införa ett tvåstegsförfarande där företag som vill ansöka om FoU-avdraget enligt SAL får en möjlighet att först få sitt FoU-projekt bedömt av Forskarskattenämnden, likt SkatteFUNN i Norge och WBSO tax credit i Nederländerna. Ansökan ska inte vara obligatorisk utan kan göras på eget initiativ av den sökande vid osäkerhet om ett särskilt projekt faller in under definitionen av FoU i SAL. Bedömningen som görs av Forskarskattenämnden ska vara bindande men endast avse definitionen av forskning respektive utveckling, medan övriga kriterier ska bedömas av Skatteverket. Detta eftersom det enligt ovan nämnda analys är definitionen av FoU som orsakar de svåraste gränsdragnings- och tolkningsproblemen. Ett sådant förfarande skulle innebära en värdefull resurs för särskilt små och medelstora företag med begränsade finansieringsmöjligheter, samtidigt som det skulle innebära en mindre administrativ börda för Skatteverket. Främst skulle förfarandet innebära att personer med rätt kompetens avgör vad som faktiskt utgör reellt FoU-arbete i enlighet med regelverkets syften och ändamål.

5 Avslutande kommentarer

Utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv är det viktigt att lagstiftningen är klar och tydlig utan att skapa utrymme för allvarliga gränsdragningsproblem. Regler som här diskuterats är till sin natur svåra att utforma så att de ger förutsebarhet eftersom det ofta rör sig om avancerade gränsdragningsfrågor. Därför är det av särskild vikt att regelverket i övrigt är konstruerat för att kunna hantera de bedömningssvårigheter som det är förenat med. Att tolka verklighetens beskaffenhet och kunna inordna den under en tolkad lagregel av detta slag kräver särskild expertis och förståelse för FoU. Mot denna bakgrund och av vad som ovan anförts, finns det särskild anledning att pröva om det inte är mer lämpligt att FoU-avdraget administreras i

⁷⁰ Ds Fi 1984/16 s. 120.

⁷¹ Ds Fi 1984/16, s. 116 f.

särskild ordning av personer med en annan kompetensprofil än den som finns hos Skatteverket. En sådan ordning ökar också förutsättningen att besluten motiveras tydligare och därmed innebär en bättre grund för en eventuell process i domstol. Utöver det behöver den i lag införda definitionen ses över och breddas för att syftet med regelverket ska kunna förverkligas.