

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

Betänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – Ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal (SOU 2026:1) och promemorian Kompletteringar till slutbetänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – Ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal (SOU 2026:1) med anledning av nya internationella regler (SOU 2026:1)

Fi 2026/00105

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs.

Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller risker och tillämpningssvårigheter, behov av fortsatt analys, kontrollaspekter, förslag till ändringar och behov av förtydliganden. Skatteverket vill sammanfattningsvis framföra följande synpunkter:

- Skatteverket anser att reglerna är komplexa och resurskrävande, och innebär komplicerade tekniska och vetenskapliga bedömningar som ligger långt utanför Skatteverkets ordinarie kompetens.
- Skatteverket vill lyfta risker med en återbetalningsbar skattereduktion så som ökad risk för felaktiga ansökningar, systematiskt utnyttjande och organiserat fusk.

- Konsekvenserna av förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion bör även analyseras utifrån en internationell kontext, dvs. att det finns risk för beteendeförändringar och/eller missbruk om den återbetalningsbara skattereduktionen ses som en finansieringskälla för aktörer utanför Sverige.
- Det bör i det fortsatta lagstiftningsarbetet klargöras vilka gränsöverskridande situationer som faller inom respektive utanför tillämpningsområdet för de föreslagna skatteincitamenten.
- Förslaget om återbetalningsbar skattereduktion bör föranleda en ändring av lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL.
- Det bör förtydligas att ersättning som är avgiftsfri enligt socialavgiftslagen (2000:980), SAL, inte ska räknas in i underlaget.
- Det bör förtydligas i författningskommentaren vad som avses med löner m.m. när ersättningen är föremål för utländska arbetsgivaravgifter, t.ex. när arbetet sker i ett fast driftställe inom EES.
- Det bör förtydligas om utgifter för löner m.m. kan ingå i underlaget för kostnadsavdrag respektive skattereduktion när verksamheten består av att tillhandahålla anställd personal inom bemanningsbranschen.
- Det bör förtydligas hur det förhöjda kostnadsavdraget förhåller sig till övriga skattemässiga justeringar.
- Det bör förtydligas att storleken på preliminär skatt ska kunna påverkas under beskattningsåret när skattereduktion för forskning och utveckling är möjlig, såsom sker för t.ex. gåvor.

Skatteverkets kostnader för förslagen i samband med ikraftträdandet beräknas bli 600 000 kr vad gäller förslaget om ett förhöjt kostnadsavdrag och 1 350 000 kr vad gäller förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion. Skatteverkets kostnader för ökad kontrollverksamhet beräknas till 10 miljoner kronor årligen vad gäller förslaget om ett förhöjt kostnadsavdrag och 13-15 mkr vad gäller förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket tillstryker att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller risker och tillämpningssvårigheter, behov av fortsatt analys, kontrollaspekter, förslag till ändringar och behov av förtydliganden.

2.1 Definitionen av forskning och utveckling (avsnitt 6.1.3 och 7.1.3)

- Skatteverket upplever stora tillämpningssvårigheter i samband med kontrollerna av FoU-avdraget. Reglerna är komplexa och resurskrävande och innebär komplicerade tekniska och vetenskapliga bedömningar som ligger långt utanför Skatteverkets ordinarie kompetens. Skatteverket ser också att många företag begär FoU-avdrag på felaktiga grunder. Med utredningens förslag kommer de problem som Skatteverket upplever med FoU-avdraget att öka.

I utredningen (avsnitt 6.1.3 och 7.1.3) framförs att inte något företag eller någon organisation som utredningen har talat med har ansett att det vore bra med olika definitioner för olika skatteincitament, även om den nuvarande definitionen vållar vissa problem. I särskilt yttrande (s. 263 f.) lyfts tillämpningssvårigheter med nuvarande definition. I delbetänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna, SOU 2025:3, lyftes svårigheterna med nuvarande definition. Även Skatteverket påtalade svårigheter och behov av en ny gemensam definition i sitt remissvar på delbetänkandet (Skatteverkets remissvar på delbetänkandet SOU 2025:3, dnr 8-59377-2025).

2.2 Överväganden när det gäller val av modell (avsnitt 5.8)

- Skatteverket vill lyfta risker med en återbetalningsbar skattereduktion eftersom modellen innebär att outnyttjade belopp kommer att kunna betalas ut. Detta skulle kunna öka risken för felaktiga ansökningar, systematiskt utnyttjande och organiserat fusk. Enligt Skatteverket blir ett system med återbetalningsbar skattereduktion svårare att kontrollera och kräver samtidigt vissa anpassningar.
- Skatteverket anser att konsekvenserna av förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion även bör analyseras utifrån en internationell kontext, dvs. att det finns risk för beteendeförändringar och/eller missbruk om den återbetalningsbara skattereduktionen ses som en finansieringskälla för aktörer utanför Sverige.
- Enligt Skatteverket bör konsekvenserna av förslaget även analyseras utifrån ett kontrollperspektiv i ett internationellt perspektiv.

Ett nytt skatteincitament i form av en återbetalningsbar skattereduktion saknar enligt utredningen i princip tidigare motsvarighet i svensk rätt (s. 185).

Utredningen konstaterar även att en av fördelarna med ett förhöjt kostnadsavdrag är att riskerna för missbruk och bedrägeri blir betydligt lägre än

vid en återbetalningsbar skattereduktion och att den lägre risken främst beror på att outnyttjade belopp inte kommer att kunna betalas ut. Det lyfts även fram att avdraget blir relativt enkelt att kontrollera utan behov av förändrade kontrollmetoder, och att det inte krävs omfattande anpassningar av bl.a. it-system hos Skatteverket (s. 166). Skatteverket instämmer i dessa slutsatser. En återbetalningsbar skattereduktion innebär att Skatteverket även måste hantera utbetalningar av skattemedel till företag som har skattemässiga underskott. Detta medför särskilda behov av utbetalningskontroller, rutiner vid återkrav, bedrägeriförebyggande åtgärder och utökad kundservice.

Enligt bilaga 2 i utredningen är slutsatserna i konsekvensanalysen baserade på data gällande FoU-företag, vilket är företag som lämnat underlag för FoU-avdrag i sina svenska arbetsgivardeklarationer eller företag som bedriver forskning och utveckling i Sverige. Såvitt Skatteverket kan bedöma avser lönekostnaderna i SCB:s undersökning arbete med FoU som utförts i Sverige. Skatteverket vill i detta perspektiv lyfta fram att förslaget, till skillnad från vad som gäller enligt lagen om FoU-avdrag (SFS 2023:747), har utformats så att det är tillräckligt att underlaget för skatteincitamentet avser ersättning för arbete till personer som arbetar med forskning eller utveckling i en stat inom EES. Utredningen har inte närmare analyserat om förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion kan medföra beteendeförändringar hos internationellt verksamma FoU koncerner, t.ex. med anledning av storleken på den återbetalningsbara skattereduktionen. En sådan beteendeförändring skulle t.ex. kunna bestå i att FoU verksamhet i en internationell koncern förläggas till ett svenskt aktiebolag som bedriver en forskningsverksamhet i ett fast driftställe i ett annat land inom EES. Ett svenskt aktiebolag beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet i Sverige, men sådan verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe inom EES beskattas även i den andra staten. Normalt medges avräkning för den utländska skatten. Som utredningen konstaterar går en relativt stor andel av FoU företagen med skattemässigt underskott (s. 211). Samtidigt är sådan verksamhet personalintensiv. Den återbetalningsbara skattereduktionen, motsvarande 20 procent av underlaget för löner m.m., innebär att den kan komma att ses som en finansieringskälla för aktörer utanför Sverige, och i värsta fall leda till missbruk av reglerna. I avsnitt 4 görs t.ex. en internationell jämförelse. Av jämförelsen att döma framgår att flera andra stater inom EES har skatteincitament för forskning och utveckling. I vissa fall grundas incitamentet på förvärvade tjänster och i vissa fall på lönekostnader för personal i det aktuella landet, eller i annan stat inom EES. Om flera stater parallellt har system med återbetalningsbar skattereduktion så kan anmärkas att samma lönekostnad, och i vissa fall den tjänst som personalen utför gentemot en annan part, finansieras av flera stater. Ett svenskt aktiebolag, som har ett fast driftställe i ett annat land med

återbetalningsbar skattereduktion, kan således komma att bli kompenserat för en och samma utgift i både Sverige och det andra landet.

Såsom förslagen är utformade kan personal eller forskningstjänster tillhandahållas från ett svenskt aktiebolags filial inom EES i förhållande till ett företag inom eller utanför EES området. Ur ett kontrollperspektiv kan det kräva en kartläggning av verksamheten hos såväl aktiebolagets kunder, eller om fakturering sker i flera led, hos den som använder sig av tjänsterna för egen forskning (se även avsnitt 2.6 nedan). Enligt Skatteverket saknas en analys beträffande hur sådana situationer ska kontrolleras.

2.3 Vilka gränsöverskridande situationer faller inom respektive utanför tillämpningsområdet?

- Skatteverket önskar klargöranden i det fortsatta lagstiftningsarbetet beträffande vilka gränsöverskridande situationer som faller inom respektive utanför tillämpningsområdet för de föreslagna skatteincitamenten.

Utredningen föreslår en geografisk avgränsning för det förhöjda kostnadsavdraget respektive den återbetalningsbara skattereduktionen. Skatteverket uppfattar att avgränsningen är tänkt att snäva in tillämpningen av reglerna. Kravet på att arbetet ska utföras inom EES innebär att vissa situationer, som annars hade omfattats av skatteincitamenten, faller utanför reglernas tillämpningsområde. Enligt Skatteverket är det dock inte helt klart vilka gränsöverskridande situationer som faller inom respektive utanför reglernas tillämpningsområde enligt förslaget.

I sammanhanget kan det även nämnas att den geografiska avgränsningen till arbete inom EES inte har utformats på likalydande sätt i de föreslagna paragraferna, 16 kap. 9 a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, respektive 67 kap. 56 § IL. Skatteverket förutsätter dock att samma avgränsning är avsedd att gälla oavsett skatteincitament.

När det gäller svenska företag med lönekostnader för FoU-personal som utför arbete utomlands saknar Skatteverket exemplifieringar till ledning för tillämpningen. I avsnitt 5.6.1, under rubriken Den fria rörligheten och etableringsfriheten, konstaterar utredningen att man som utgångspunkt bör utforma ett nytt skatteincitament på ett sätt som inte är diskriminerande ur ett EU-rättsligt perspektiv och att det inte bara handlar om att undvika regler som missgynnar utländska företag med säte inom EES utan även om regler som missgynnar svenska företag med fasta driftställen inom samma område. I avsnitt 5.7.3 anges att en avgränsning av reglernas tillämpningsområde till arbete som utförs i Sverige med största sannolikhet inte skulle kunna

rättfärdigas ur ett EU-rättsligt perspektiv och att avgränsningen troligen skulle strida mot etableringsfriheten inom EU/EES.

Såvitt Skatteverket kan bedöma skulle ett svenskt företag kunna ha lönekostnader för FoU-personal som utför arbete utomlands utan att för den sakens skull ha ett fast driftställe i det andra landet. Utifrån de föreslagna reglernas lydelse förefaller också skatteincitamenten vara tillämpliga även i andra situationer, men vidare klargöranden i det fortsatta lagstiftningsarbetet vore önskvärt.

Skatteverket anser även att det är oklart i vilka situationer skatteincitamenten är tillämpliga vad avser i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Skrivningarna i avsnitt 6.1.4 och 7.1.4 indikerar att det krävs att den utländska delägarbeskattade juridiska personen har ett fast driftställe i Sverige från vilket näringsverksamhet bedrivs. Skrivningarna är emellertid i viss mån motsägelsefulla. Motsvarande kommer t.ex. inte till uttryck i författningskommentarerna till förslag till 67 kap. 53 § IL respektive 16 kap. 9 a § IL och lagtexten synes kunna rymma att utländska delägarbeskattade juridiska personer, genom delägare som är obegränsat skattskyldiga i Sverige, kan ta del av de föreslagna skatteincitamenten trots att det saknas fast driftställe i Sverige. Detta med hänsyn till att det grundläggande kravet för att få rätt till skatteincitamenten synes vara att det är fråga om inkomst av näringsverksamhet som medför skattskyldighet i Sverige och då det inte finns något krav på att arbetet utförs i Sverige. Skatteverket önskar därför ett förtydligande av vilket det framgår om det krävs ett fast driftställe i Sverige från vilket näringsverksamhet bedrivs eller om det är tillräckligt att inkomsterna från den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet hos i Sverige obegränsat skattskyldig person för rätt till förhöjt kostnadsavdrag och skattereduktion. I detta sammanhang vill Skatteverket även påtala att något motsvarande krav inte uppställs för svenska handelsbolag, vilket även väcker frågan om en sådan skillnad kan anses förenlig med EU rätten.

Om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som saknar fast driftställe i Sverige skulle omfattas av förslaget så innebär det å andra sidan att obegränsat skattskyldiga personer i Sverige kan få del av en skattereduktion avseende forskning som bedrivs inom EES samtidigt som Sverige synes sakna möjlighet att uttagsbeskatta ett eventuellt positivt framtida värde av forskningsresultaten i inkomstslaget näringsverksamhet (se t.ex. HFD 2023 not. 13 och HFD 2022 ref. 33).

En närmare kartläggning av vilka gränsöverskridande situationer som faller inom respektive utanför reglernas tillämpningsområde är också, enligt Skatteverket, en förutsättning för att kunna säkerställa reglernas förenlighet med de grundläggande friheterna enligt EU-rätten och för att kunna identifiera eventuella risker för missbruk av reglerna i gränsöverskridande situationer och i möjligaste mån adressera och hantera dessa inom ramen för det fortsatta lagstiftningsarbetet.

2.4 Behov av ändring av avräkningslagen – förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion (författningsförslag och avsnitt 7.1.6)

- Skatteverket anser att det behövs en ändring i AvrL

I utredningen (avsnitt 7.1.6, s. 193 f.) anges bl.a. att skattereduktionen ska räknas av mot statlig och kommunal inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift. Den nyligen införda sista meningen i 67 kap. 2 § andra stycket IL om att skattereduktioner för en juridisk person ska räknas av endast mot statlig inkomstskatt skulle behöva ändras eller kompletteras. Den nya skattereduktionen måste kunna avräknas mot all skatt som blir aktuell för den skattskyldige i samband med att Skatteverket fattar beslut om slutlig skatt.

Utredningens förslag avser ändring i IL och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Mot bakgrund av vad som framförts i utredningen vill Skatteverket framhålla behovet av att även ändra i lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Vid avräkning av utländsk skatt ska ett s.k. spärrbelopp beräknas. Spärrbeloppet är en beräkning av hur stor del av den svenska skatten som är hänförlig till de utländska inkomsterna. Beräkningen görs som ett bråktal där täljaren är de utländska inkomsterna och nämnaren är den sammanlagda inkomsten och detta bråktal multipliceras med den svenska skatten på den sammanlagda inkomsten.

Om den skattskyldige har fått skattereduktion enligt 67 kap. IL har sådan skattereduktion betydelse vid beräkningen av den svenska skatten som ingår i beräkningen av ett spärrbelopp (2 kap. 10 § andra stycket AvrL). För att beräkna den svenska skatten har det betydelse från vilken eller vilka skatter som skattereduktionen kan räknas av. Eftersom skattereduktionen för FoU ska räknas av mot statlig och kommunal inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift föranleder detta ändring av 2 kap.10 § andra stycket AvrL avseende juridiska personer.

Nuvarande lydelse av 2 kap. 10 § andra stycket AvrL:

Vid tillämpning av första stycket gäller följande:

1. Om den skattskyldige är en fysisk person som fått skattereduktion enligt 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska sådan reduktion anses ha skett från kommunal och statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift med så stor del av reduktionen som respektive skatt eller avgift utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter och avgift före sådan reduktion. Skattereduktion enligt 67 kap. 5-9 d, 34, 35 och 46-48 §§ inkomstskattelagen ska dock anses ha skett bara från kommunal inkomstskatt.
2. Om den skattskyldige är en juridisk person som fått skattereduktion enligt 67 kap. inkomstskattelagen ska sådan reduktion anses ha skett bara från statlig inkomstskatt.

Förslagsvis kan lagrummet ändras enligt följande:

Vid tillämpning av första stycket ska, om den skattskyldige fått skattereduktion enligt 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), sådan reduktion anses ha skett från kommunal och statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift med så stor del av reduktionen som respektive skatt eller avgift utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter och avgift före sådan reduktion. Skattereduktion enligt 67 kap. 5-9 d, 34, 35 och 46-48 §§ inkomstskattelagen ska dock anses ha skett bara från kommunal inkomstskatt. Skattereduktion för gåva från en juridisk person ska räknas av endast mot statlig inkomstskatt.

2.5 Vad avses med löner m.m.? (avsnitt 9.1 och 10.1)

- Enligt Skatteverket bör det förtydligas att ersättning som är avgiftsfri enligt SAL inte ska räknas in i underlaget.
- Enligt Skatteverket bör det förtydligas vad som avses med löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar i förslag till 16 kap. 9 a § och 67 kap. 56 § IL när ersättningen är föremål för utländska arbetsgivaravgifter, t.ex. när arbetet sker i ett fast driftställe inom EES.

Av författningskommentarerna till 16 kap. 9 a § (s. 249) och 67 kap. 56 § IL framgår att med löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar avses sådana ersättningar som anges i 2 kap. 10 § SAL. Skatteverket har uppfattat detta som

att ersättning som är avgiftsfri enligt t.ex. 2 kap. 12 § SAL inte ska räknas in i underlaget. Enligt Skatteverket bör det förtydligas att så är fallet.

Det framgår inte hur löner m.m. ska definieras när ersättningen är underlag för utländska arbetsgivaravgifter. Så kan t.ex. vara fallet när ersättning betalas ut till anställda som arbetar i ett fast driftställe inom EES. Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. I prop. 1999/2000:2, del 2 (s. 21 f.) anges bl.a. att när det gäller stiftelser så avses utländska juridiska personer som enligt svensk lagstiftning är en stiftelse. Enligt Skatteverket uppkommer frågan om löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar till utländsk personal ska prövas mot 2 kap. 10 § SAL som om de hade omfattats av den svenska lagstiftningen, eller om utländska bestämmelser om arbetsgivaravgifter ska tillämpas. Utländsk lagstiftning kan ha en annan utformning och omfång, varmed effekterna kan bli olika beroende på var inom EES som verksamheten bedrivs. Kopplingen till 2 kap. 10 § SAL innebär enligt Skatteverket att ett avdrag eller en skattereduktion blir lika oavsett om ett aktiebolag bedriver verksamhet inom EES eller om verksamheten bedrivs i Sverige. En sådan koppling ger därmed ett resultat som bör kunna anses förenligt med EU rätten.

2.6 Kan utgifter för löner m.m. ingå i underlaget när verksamheten består av att tillhandahålla personal inom bemanning? (avsnitt 5.7.3, 9.1 och 10.1)

- Skatteverket anser att det bör förtydligas om utgifter för löner m.m. kan ingå i underlaget för kostnadsavdrag i förslag till 16 kap. 9 a § IL respektive skattereduktion i 67 kap. 56 § IL när verksamheten består av att tillhandahålla anställd personal inom bemanningsbranschen.

Förslag till 16 kap. 9 a § första stycket IL anger att det ska avse utgifter för löner m.m. för arbete till personer som arbetar med forskning eller utveckling. I andra stycket anges bl.a. att arbetet ska avse sådan forskning eller utveckling som avses i 3 och 4 §§ lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling (lagen om FoU-avdrag), och utförs i sådan omfattning som anges i 7 § samma lag. Av författningskommentaren till 16 kap. 9 a § IL framgår att eftersom det förhöjda avdraget endast gäller för utgifter för anställda exkluderas ersättning för köp av tjänster, men i dessa fall bör dock det företag som utfört tjänsten kunna göra anspråk på avdrag eller skattereduktion. Motsvarande anges i författningskommentaren till 67 kap. 56 § IL. I avsnitt 5.7.3 (s. 163) anges att utredningen anser att utgifter för egen personal, närmare bestämt för anställda som i viss omfattning arbetar med

FoU, är ett lämpligt underlag för ett nytt skatteincitament. Det innebär att varken inköp av FoU eller kostnader för konsulter som arbetar inom företaget omfattas. På sidan 111, andra stycket, förs även ett resonemang om att många underleverantörer av FoU-tjänster är belägna i Sverige och har jämförelsevis många anställda. Det gäller exempelvis många kontraktslaboratorier.

Enligt Skatteverket är det skillnad på om ett företag tillhandahåller FoU tjänster baserat på ett uppdrag (kontrakt) att t.ex. utföra forskning och utvecklingsarbete, eller om ett företag tillhandahåller anställd personal inom ramen för ett bemanningsuppdrag till en uppdragsgivare. Enligt Skatteverket är det oklart om det senare uppfyller förutsättningarna för avdrag eller skattereduktion enligt förslagen. Vad gäller lagen om FoU-avdrag har Skatteverket visserligen gjort tolkningen att den som hyr ut personal inom bemanning innefattas i underlaget. Den lagstiftningen har emellertid inte en identisk utformning. Samtidigt uttalar utredningen på sida 186 att eftersom begreppen även är desamma som används i lagen om FoU-avdrag innebär detta att underlaget för den återbetalningsbara skattereduktionen många gånger kommer att överensstämma med underlaget för FoU-avdrag.

I en situation där personal hyrs ut kan det även vara svårt för den som gör avdraget eller skattereduktionen att känna till vilka arbetsmoment som t.ex. en konsult utför hos en kund inom ramen för ett längre bemanningsuppdrag, och på vilket sätt personalen kan sägas utföra ett FoU arbete hos kundföretaget. Inhyrd personal kan dessutom omfattas av tystnadsplikt i förhållande till bemanningsföretaget. Ett sådant tillhandahållande av personal kan t.ex. ske från ett svenskt aktiebolags filial inom EES i förhållande till ett företag inom eller utanför EES området. Ur ett kontrollperspektiv kan noteras att det i så fall krävs en kartläggning av verksamheten hos bemanningsföretagets kunder, eller om fakturering sker i flera led, hos den som använder sig av tjänsterna för egen forskning.

Skatteverket ifrågasätter mot bakgrund av vad som anges ovan om företag inom bemanning ska omfattas av förslaget, och hur efterlevnaden i så fall ska kontrolleras.

2.7 Begäran om förhöjt kostnadsavdrag (avsnitt 6.1.7)

- Skatteverket anser att det bör förtydligas hur det förhöjda kostnadsavdraget förhåller sig till övriga skattemässiga justeringar.

Skatteverket uppfattar att det förhöjda kostnadsavdraget är ett frivilligt skattemässigt avdrag utan koppling till redovisningen (s. 16 och 178). Avdrag för ett förhöjt kostnadsavdrag kommer därmed ske som en skattemässig

justering. En fråga som inte berörs i utredningen är hur den föreslagna bestämmelsen förhåller sig till övriga skattemässiga justeringar. Dock anges beträffande de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna (s. 180) att ett förhöjt kostnadsavdrag kommer att sänka företagens avdragsutrymme, vilket i sin tur kan medföra att skatteeffekten av incitamentet blir mindre för företag som har negativa räntenetton.

En enskild näringsidkare får exempelvis göra räntefördelning med högst ett belopp som motsvarar ett för räntefördelning justerat resultat (33 kap. 5 § IL). Om det förhöjda kostnadsavdraget görs innan räntefördelning kommer föreslagen bestämmelse påverka det för räntefördelning justerade beloppet. För enskilda näringsidkare och aktiebolag finns särskilda bestämmelser i 30 kap. 5-6 §§ IL beträffande periodiseringsfonder.

Skatteverket uppfattar att det förhöjda avdraget ska göras innan övriga skattemässiga justeringar. För en enskild näringsidkare innebär det exempelvis att det förhöjda kostnadsavdraget ska göras innan räntefördelning, avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond. För ett aktiebolag innebär det exempelvis att det förhöjda avdraget ska göras innan avsättning till periodiseringsfond. För att underlätta tillämpning av bestämmelsen anser dock Skatteverket att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet behöver förtydligas hur den föreslagna bestämmelsen förhåller sig till övriga skattemässiga justeringar för exempelvis en enskild näringsidkare och ett aktiebolag.

2.8 Förhållandet till debiterad preliminär skatt (avsnitt 7.1.17)

- Skatteverket anser att med hänsyn till bestämmelserna i SFL (se nedan) bör förtydligas att storleken på preliminär skatt ska kunna påverkas under beskattningsåret när skattereduktion för forskning och utveckling är möjlig, såsom sker för t.ex. gåvor. Den preliminära skatten kommer då att bättre stämma överens med den beräknade slutliga skatten.

Utredningen har bedömt att storleken på preliminär skatt inte ska påverkas under det första beskattningsåret men att kommande års debiteringar kan påverkas genom att schablondebitering sker (avsnitt 7.1.17). Man konstaterar detta eftersom storleken på skattereduktion som föreslås i betänkandet ska slås fast i ett beslut om slutlig skatt. Man lämnar dock ingen närmare förklaring eller motivering till denna bedömning.

Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år (8 kap. 1 § SFL). Skatten får beräknas med ledning av tillgängliga uppgifter om beräknade

inkomster om det leder till att den skattskyldiges preliminära skatt stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten och förbättringen inte är obetydlig (55 kap. 4 § andra stycket SFL). En skattebetalare kan lämna en ny preliminär skattedeklaration när den debiterade preliminära skatten bör ändras (28 kap. 5 § SFL).

3 Konsekvenser för Skatteverket

Förslagen innebär att Skatteverket i samband med ikraftträdandet beräknas få kostnader av engångskaraktär med totalt 600 000 kr vad gäller förslaget om ett förhöjt konstadsavdrag och med totalt 1 350 000 kr vad gäller förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion.

Uppskattningsvis 300 000 kr av de totala beloppen avser kostnader för intern och extern information. Vidare beräknas kostnader för anpassning av formulär och IT-system uppgå till 300 000 kronor för förslaget om ett förhöjt kostnadsavdrag respektive 1 050 000 kronor för förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion.

Skatteverkets kostnader för ökad kontrollverksamhet beräknas till 10 miljoner kronor årligen vad gäller förslaget om ett förhöjt konstadsavdrag och 13-15 miljoner kronor vad gäller förslaget om en återbetalningsbar skattereduktion.