

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

Innehållsförteckning

1	Inledning	3
2	Allmänt om lagen om tilläggsskatt	4
3	Gällande rätt rörande skatteincitament i lagen om tilläggsskatt.....	5
3.1	Skattereduktioner	5
3.2	Förhöjt kostnadsavdrag (s.k. superavdrag).....	6
4	Nya regler om substansbaserade skatteincitament	6
4.1	Allmänt om innebörden.....	7
4.2	Vad som räknas som kvalificerade skatteincitament.....	7
4.3	Behandlingen av kvalificerade skatteincitament	8
4.4	Takbelopp.....	9
5	De nya reglernas konsekvenser för utredningens förslag	9
6	De nya reglernas konsekvenser för utredningens konsekvensanalys.....	12

1 Inledning

Den 19 januari 2026 lämnade Utredningen om skatteregler som gynnar forskning och utveckling sitt slutbetänkande Skatteincitament för forskning och utveckling (FoU) – Ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal (SOU 2026:1). Utredningen presenterar två alternativa förslag. Det ena förslaget är ett skatteincitament i form av ett förhöjt kostnadsavdrag och det andra ett incitament i form av en s.k. återbetalningsbar skattereduktion. Eftersom förslagen har olika för- och nackdelar har utredningen valt att inte förorda ett av alternativen framför det andra. I båda förslagen har underlaget för skatteincitamentet avgränsats till utgifter för löner, arvoden, förmåner och annan ersättning för arbete till personal som arbetar med FoU.

Vid utformningen av förslaget har utredningen beaktat lagen (2023:875) om tilläggsskatt. Genom den lagen genomfördes ett EU-direktiv¹, det s.k. minimibeskattningsdirektivet, i svensk rätt. Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler om en global minimibeskattning² (modellreglerna) som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s inkluderande ramverk (IF)³. Modellreglerna kompletteras av förklaringar och exempel som syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av modellreglerna (den s.k. kommentaren). Den senaste konsoliderade versionen av kommentaren publicerades den 9 maj 2025⁴. Där finns de ändringar i regelverket med som godkänts av IF till och med mars 2025. Den 5 januari 2026 antog IF ett dokument med en pakettlösning⁵, det s.k. sida-vid-sida-paketet, vilket bl.a. innebär att USA kan tillämpa sitt befintliga regelverk i stället för Pelare 2. Vidare innehåller detta paket även nya regler beträffande behandlingen av skatteincitament. I ett tillkännagivande som publicerades i EU:s officiella tidning den 12 januari 2026 (C/2026/253) har kommissionen bekräftat paketets tillämpning inom ramen för minimibeskattningsdirektivet.

Utredningen hade inte möjlighet att beakta de nya reglerna från IF beträffande skatteincitament när den utformade sina förslag. I denna promemoria analyseras de nya reglerna och hur utredningens förslag stämmer överens med dessa. De nya reglerna kommer i ett senare lagstiftningsärende att föras in i lagen om tilläggsskatt.

¹ Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen

² OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

³ Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

⁴ OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>.

⁵ OECD (2026), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS, OECD, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>.

2 Allmänt om lagen om tilläggsskatt

Reglerna om tilläggsskatt finns i lagen (2023:875) om tilläggsskatt. Sammanfattningsvis fungerar systemet enligt följande.

En koncern omfattas av reglerna om den har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning. Syftet med modellreglerna är att säkerställa att stora multinationella koncerners vinster beskattas med en effektiv skattesats om minst 15 procent beräknat på ett underlag som utgår från koncernredovisningen. Minimibeskattningsdirektivet utvidgar detta till att även gälla stora nationella koncerner. Tilläggsskatt innebär att skatten för en koncerns verksamhet i en viss stat ska höjas så att den uppgår till minst 15 procent.

För att avgöra om koncernen är lågbeskattad i en stat – och tilläggsskatt därför ska tas ut – ska den effektiva skattesatsen för koncernenheterna i den staten beräknas. Den effektiva skatten beräknas gemensamt för koncernenheterna i en stat genom att de sammanlagda skatterna jämförs med koncernens sammanlagda justerade resultat. Om den effektiva skatten är under minimiskattesatsen 15 procent är koncernen lågbeskattad i den staten. En procentsats för tilläggsskatt som uppgår till mellanskillnaden upp till 15 procent ska då beräknas.

Tilläggsskatten beräknas på den överskjutande vinsten som uppgår till det justerade resultatet minskat med ett s.k. substansbelopp. Substansbeloppet ska återspegla en schablonmässigt beräknad avkastning på materiella tillgångar och anställda. Tilläggsskattebelopp för staten beräknas genom att den överskjutande vinsten multipliceras med procentsatsen för tilläggsskatt. Eventuella tillkommande tilläggsskattebelopp från omräkning av tidigare års tilläggsskatt läggs till. Eventuell nationell tilläggsskatt som tagits ut i den stat som beloppet avser dras av. Återstående belopp är tilläggsskattebeloppet för staten.

Tilläggsskattebeloppet tas i första hand ut enligt den s.k. huvudregeln för tilläggsskatt ("income inclusion rule"). Skatten ska enligt en s.k. top-down approach tas ut så högt upp i koncernen som möjligt, dvs. främst hos moderföretaget. Hur högt upp skatten tas ut beror på om en stat infört en sådan regel och på om det finns minoritetsägare. Om beloppet inte tas ut i sin helhet enligt huvudregeln fördelas skattskyldigheten för återstoden schablonmässigt enligt den s.k. kompletteringsregeln för tilläggsskatt ("undertaxed profits rule"). Skatt enligt kompletteringsregeln kan allokteras till alla enheter i koncernen som hör hemma i en stat som infört en sådan regel. Fördelningen görs utifrån hur stor andel av koncernens substans (anställda och materiella tillgångar) som finns i varje sådan stat.

En stat kan välja att ta ut en s.k. nationell tilläggsskatt – dvs. en skatt på inhemska koncernenheter – som leder till att minimiskattenivån 15 procent effektiv skatt uppnås. Sverige har infört en nationell tilläggsskatt. Om en sådan skatt tillräckligt nära ansluter till utformningen av huvudregeln för tilläggsskatt minskar den tilläggsskattebeloppet för den aktuella staten. I praktiken får den nationella tilläggsskatten företräde och någon tilläggsskatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln för tilläggsskatt uppkommer inte.

3 Gällande rätt rörande skatteincitament i lagen om tilläggsskatt

3.1 Skattereduktioner

I flera stater finns olika typer av skattereduktioner. Hur dessa behandlas kan ha stor betydelse för utfallet beträffande skyldigheten att betala tilläggsskatt. Den terminologi som används i lagen om tilläggsskatt för att beskriva olika skattereduktioner är skattetillgodohavande. I lagen definieras fyra olika typer av skattetillgodohavanden: kvalificerade skattetillgodohavanden, marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden, icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och övriga skattetillgodohavanden. Översiktligt gäller följande.

Kvalificerade skattetillgodohavanden ("qualified refundable tax credit") är skattetillgodohavanden som kan betalas ut kontant eller på något annat motsvarande sätt, om skattekostnaden är mindre än den skattereduktion som beviljats. För att det ska vara fråga om ett kvalificerat tillgodohavande måste återbetalningen göras inom fyra år. Ekonomiskt sett är sådana skattereduktioner i stort sett likvärdiga med direkta bidrag som en stat betalar ut till företag. På grund av detta ska sådana skattetillgodohavanden inte behandlas som en sänkt skattekostnad utan som en intäkt eller som en minskning av värdet på en tillgång som man har förvärvat för tillgodohavandet.

Ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ("marketable transferable tax credit") har ekonomiskt sett stora likheter med de kvalificerade skattetillgodohavandena. Sådana tillgodohavanden berättigar dock inte till utbetalning av mellanskillnaden om skattekostnaden inte är tillräckligt stor för att absorbera hela skattesänkningen. Däremot kan innehavaren sälja tillgodohavandet till en annan skattskyldig som i sin tur kan få den skattesänkning som den ursprunglige innehavaren inte kunde utnyttja. För att ett skattetillgodohavande ska klassificeras som ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska vissa kriterier om överlåtbarhet och marknadsmässighet vara uppfyllda. Även sådana skattetillgodohavanden ska behandlas som en intäkt eller som en minskning av värdet på en tillgång för den ursprunglige innehavaren av tillgodohavandet. Lagen innehåller också regler om vad som gäller i samband med överlåtelser och för en ny innehavare av tillgodohavandet. Ett företag som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och utnyttjar det för att minska sin skatt ska ta upp en intäkt som uppgår till skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet av den del av tillgodohavandet som utnyttjas.

Ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande är ett tillgodohavande som den ursprunglige innehavaren kan överlåta men inte på sådana villkor att kriteriet om marknadsmässighet är uppfyllt. Om ett skattetillgodohavande innehas av ett företag som har förvärvat det – och det inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande – är det ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. Skattetillgodohavanden som varken är kvalificerade

skattetiillgodohavanden, marknadsmässigt överlåtbara skattetiillgodohavanden eller icke marknadsmässigt överlåtbara skattetiillgodohavanden klassificeras som övriga skattetiillgodohavanden. Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetiillgodohavanden respektive övriga skattetiillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt. Något förenklat ska de i stället behandlas som en sänkt skattekostnad.

3.2 Förhöjt kostnadsavdrag (s.k. superavdrag)

Reglerna om tilläggsskatt bygger till mycket stor del på företagens redovisning. Detta gäller exempelvis hur avskrivningar hanteras. Redovisningsmässigt kan avskrivningsunderlag inte överstiga 100 procent av anskaffningsutgiften. Det förekommer emellertid att stater ger företag stöd i form av att vissa tillgångar kan skrivas av skattemässigt med mer än 100 procent, s.k. superavdrag. Översiktligt får detta följande konsekvenser avseende systemet med tilläggsskatt.

Om koncernenheterna har en skattemässig vinst även efter superavdraget blir den enda påverkan att den effektiva skattesatsen sjunker. Om denna blir lägre än 15 procent måste tilläggsskatt betalas vilket innebär att värdet av superavdraget minskar i betydelse. Om superavdraget leder till en skattemässig förlust som inte motsvaras av en redovisningsmässig förlust kommer reglerna om tillkommande tilläggsskatt respektive överskjutande skattebelopp (4 kap. 18–19 a §§ lagen om tilläggsskatt) att bli tillämpliga. Tillkommande tilläggsskatt ska tas ut direkt. Ett företag kan dock välja att i stället tillämpa reglerna om överskjutande skattebelopp. Då minskar den justerade skattekostnaden under kommande år (vilket i sin tur sänker den effektiva skattesatsen det året).

Effekterna avseende tilläggsskatt för företagen av superavdrag respektive skattetiillgodohavanden (se ovan) kan minska genom att den överskjutande vinsten minskas med ett substansbelopp enligt 5 kap. 2–11 §§ lagen om tilläggsskatt.

4 Nya regler om substansbaserade skatteincitament

Reglerna om skattetiillgodohavanden finns införda i ett antal artiklar i modellreglerna samt i kommentaren till dessa artiklar. I den paketlösning som IF antog den 5 januari 2026 (se avsnitt 1) finns ett avsnitt som behandlar nya regler beträffande skatteincitament (avsnitt 4 i sida-vid-sida-paketet). Där har en annan regleringsteknik valts. I stället för att föras in i nya eller befintliga artiklar i modellreglerna eller i kommentaren till vissa artiklar har de nya reglerna utformats som en förenklingsregel ("safe harbour"). I likhet med vad som gäller för övriga förenklingsregler förväntas det att även denna förenklingsregel införs i ett annex till kommentaren.

4.1 Allmänt om innebörden

Innebörden av den nya förenklingsregeln är att det blir möjligt för en koncern att behandla vissa substansbaserade skatteincitament som ett tillägg till den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i en stat. De incitament som omfattas kallas kvalificerade skatteincitament ("qualified tax incentives"). Behandlingen begränsas av en takregel som baseras på koncernens lönekostnader och materiella tillgångar i den aktuella staten. Därigenom ska det säkerställas att incitamentet baseras på substans i den staten. När regeln tillämpas kan koncernen sätta ner tilläggsskatten för staten till noll till den del tilläggsskatten motsvaras av ett kvalificerat skatteincitament. De nya reglerna ska gälla för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2026 eller senare.

4.2 Vad som räknas som kvalificerade skatteincitament

För att det ska vara fråga om ett kvalificerat skatteincitament ska incitamentet minska sådana skatter som räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden enligt lagen om tilläggsskatt. Beräkningen av incitamentet ska grundas antingen på utgifter som koncernen har haft (utgiftsbaserade incitament) eller på mängden materiella tillgångar som koncernen har producerat i staten (produktionsbaserade incitament). Inkomstbaserade skatteincitament, dvs. sådana incitament som gör att vissa intäkter beskattas lägre än andra, såsom exempelvis s.k. patentboxar, omfattas inte.

Ett utgiftsbaserat incitament ska vara utformat så att en viss andel av de aktuella utgifterna kan omfattas av incitamentet. Det kan ges i olika form, exempelvis som en skattereduktion eller som ett superavdrag (dvs. ett avdrag med mer än 100 procent av utgiften). Den form som incitamentet har spelar ingen roll. Det som är viktigt är i stället att incitamentet baseras direkt på de utgifter som avses. För att det ska klassificeras som ett kvalificerat skatteincitament ska det inte vara fråga om enbart förskjutningar i tiden av ett avdrag. Snabbare avskrivningsplaner än vad som är ekonomiskt motiverat tas nämligen om hand i systemet genom tekniken med uppskjuten skatt. Det får inte heller vara fråga om sådana stöd där den skattemässiga fördelen är större än utgiften. Det innebär att exempelvis ett incitament i form av en skattereduktion inte får vara större än 100 procent av utgiften. Vid bedömningen av om den skattemässiga fördelen är större än utgiften ska även den skattemässiga fördelen av andra skatteincitament avseende samma utgift räknas med. Med "skatteincitament" avses incitament som minskar sådana skatter som räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden enligt lagen om tilläggsskatt.

Ett produktionsbaserat incitament är ett incitament som baseras på producerad volym av materiella tillgångar. Incitamentet måste baseras på den producerade volymen och inte på värdet av de producerade tillgångarna.

Utgiftsbaserade incitament får bara avse utgifter som företaget har haft och inte sådana som kommer att uppstå någon gång i framtiden. Ett företag anses ha haft en utgift när den tas med i redovisningen och används vid beräkning av det redovisade resultatet eller vid betalningen. Det är inte nödvändigt att en förvärvad tillgång har börjat skrivas av eller ens får skrivas av. Produktionsbaserade incitament måste baseras på tillgångar som har producerats vid tiden för beslutet att ge ett skatteincitament.

För att ett incitament ska vara ett kvalificerat skatteincitament måste det vara generellt tillgängligt för företagen. Det går därför inte att rikta incitamentet särskilt till sådana företag som omfattas av systemet med tilläggsskatt eller till vissa enskilda företag.

Det kan noteras att det finns ett krav på att produktionsbaserade incitament bara får omfatta tillgångar som har tillverkats i staten. Något liknande krav finns däremot inte när det gäller utgiftsbaserade incitament. Sådana incitament kan därför omfatta även utgifter som har uppkommit utomlands.

4.3 Behandlingen av kvalificerade skatteincitament

Förenklingsregeln för kvalificerade skatteincitament innebär att skattekostnaden höjs med ett belopp, vilket får till följd att tilläggsskattebeloppet blir lägre. Höjningen uppgår till det lägsta av skatteeffekten av de kvalificerade skatteincitamenten och ett takbelopp (se nedan).

De kvalificerade skatteincitamenten ingår alltså inte i beräkningen av det justerade resultatet. Detta är en skillnad gentemot kvalificerade skattetillgodohavanden och marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden, vilka behandlas som en intäkt. Det innebär att kvalificerade skatteincitament har en förmånligare behandling än vad som gäller för sådana skattetillgodohavanden. Av detta skäl har det införts en rätt för företag som har sådana skattetillgodohavanden att i stället använda reglerna för kvalificerade skatteincitament. Ett sådant val gäller i ett år och behöver inte avse alla skattetillgodohavanden som företaget har. Det kan till och med avse bara en viss del av ett skattetillgodohavande. Rätten att göra det här valet gäller bara sådana skattetillgodohavanden som också uppfyller definitionen på ett kvalificerat skatteincitament vilket exempelvis innebär att det måste vara utgiftsbaserat eller produktionsbaserat. Den del av ett skattetillgodohavande som inte omfattas av ett val ska behandlas enligt de vanliga reglerna för skattetillgodohavanden.

För att tillämpa regeln är det nödvändigt att bestämma skatteeffekten av ett kvalificerat skatteincitament. För sådana incitament som utgörs av skattereduktioner uppgår beloppet till själva skattesänkningen. För sådana incitament som utgörs av förhöjda avdrag eller undantag från inkomstbeskattning utgörs beloppet av skatteeffekten av incitamentet. Skatteeffekten beräknas som det förhöjda avdraget multiplicerat med bolagsskattesatsen. Om ett incitament innebär att företaget får göra ett extra avdrag med exempelvis 50 procent (dvs. ett totalt avdrag med 150 procent) uppgår skatteeffekten till 50 procent av utgiften multiplicerad

med bolagsskattesatsen. Värdet beräknas det år som avdraget yrkas. Om superavdraget medför en skattemässig förlust som inte motsvaras av en redovisningsmässig förlust ska normalt sett tillkommande eller överskjutande skattebelopp beräknas (se avsnitt 3.2 ovan). Detta kommer dock inte att gälla till den del ett kvalificerat skatteincitament utnyttjas. Den del av ett kvalificerat skatteincitament som utnyttjas höjer nämligen de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat vilket kommer att reducera tillkommande eller överskjutande skattebelopp i motsvarande mån.

4.4 Takbelopp

Den möjlighet att få en förmånlig behandling av kvalificerade skatteincitament som beskrivits ovan begränsas av ett takbelopp. Syftet med takbeloppet är att säkerställa att sådana incitament som har en förmånlig behandling baseras på substans i staten. Substansen definieras utifrån samma parametrar som används för att beräkna det s.k. substansbeloppet enligt 5 kap. lagen om tilläggsskatt.

Takbeloppet kan beräknas enligt två alternativa regler. Enligt den första regeln är takbeloppet det högsta av 5,5 procent av antingen personalkostnaderna i staten eller av kostnaderna för avskrivning på materiella tillgångar i staten. Som materiella tillgångar räknas också sådana tillgångar som enligt 5 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt ska behandlas som materiella tillgångar (naturresurser, leasetagares nyttjanderättigheter och licenser). Personalkostnaderna får inkludera sådana kostnader som har lagts till balansvärdet på tillgångar trots att sådana kostnader inte får ingå vid beräkningen av substansbeloppet enligt 5 kap. 3 § andra stycket 1 lagen om tilläggsskatt. Enligt den andra regeln är takbeloppet i stället 1 procent av balansvärdet på materiella tillgångar i den aktuella staten. Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av ingår inte i balansvärdet. Om koncernen väljer att tillämpa denna regel så gäller detta val i fem år. Om valet återkallas och koncernen i stället tillämpar den första regeln får avskrivningar på sådana tillgångar som har ingått i beräkningen enligt den alternativa metoden inte ingå i de avskrivningar som ligger till grund för beräkningen av takbeloppet.

5 De nya reglernas konsekvenser för utredningens förslag

Promemorians bedömning: Utredningens båda föreslagna alternativ (återbetalningsbar skattereduktion och förhöjt kostnadsavdrag) kan behandlas som kvalificerade skatteincitament.

Nedan görs en genomgång av hur utredningens förslag stämmer överens med de nya reglerna för kvalificerade skatteincitament. Det görs dock

ingen analys av om de nya reglerna skulle kunna motivera incitament som utformas på något annat sätt än de som utredningen föreslår.

Av utredningens tilläggsdirektiv (dir. 2024:104) framgår att utredningen bland annat ska analysera och föreslå hur ett skatteincitament som i första hand utgår från FoU-utgifter och innebär en möjlighet till reducerad inkomstskatt kan utformas i svensk skattelagstiftning. Av tilläggsdirektiven framgår också att det är viktigt att utredaren beaktar bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt vid utformningen av incitamentet så att den nya skattelättnadens inverkan på beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt den lagen begränsas. Ett alternativ som särskilt anges är att utforma regelverket på ett sätt som gör att det uppfyller kraven för att vara ett kvalificerat skattetillgodohavande, t.ex. genom att den del av skattenedsättningen som ett företag inte kan tillgodogöra sig kan betalas ut till företaget.

Utredningen föreslår två alternativa modeller, dels en modell med ett förhöjt kostnadsavdrag (s.k. superavdrag), dels en modell med en återbetalningsbar skattereduktion. Utredningen finner att båda modellerna har för- och nackdelar och att det inte går att säga vilken modell som är bäst eftersom detta ytterst är en bedömning som ligger utanför utredningens uppdrag. Utredningen vill därför inte framhålla en av modellerna före den andra. Utredningen anser dock att det är helt klart att båda modellerna lämpar sig väl för ett nytt skatteincitament för FoU. Utredningens analys bygger på den hittillsvarande behandlingen av skatteincitament när det gäller tilläggsbeskattning och anger uttryckligen att en av nackdelarna med ett förhöjt kostnadsavdrag är att vissa företag måste betala mer tilläggsskatt än vad de hade behövt göra med en återbetalningsbar skattereduktion.

Basen för de båda alternativen formuleras något olika i den föreslagna lagtexten men den materiella innebörden är ändå att de två alternativen bygger på samma bas. Den föreslagna basen utgörs av utgifter för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete till personer som arbetar med forskning eller utveckling. Arbetet ska:

1. utföras i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
2. 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, samt
3. utföras i sådan omfattning som anges i 7 § samma lag.

Bedömningen av om arbetet utförs i tillräcklig omfattning ska göras varje kalendermånad för sig.

Den föreslagna basen utgörs alltså av utgifter för löner till personer som arbetar med FoU i viss omfattning och där arbetet utförs i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det innebär att det är fråga om utgiftsbaserade incitament som är generellt utformade och som baseras på utgifter som företaget redan har haft. Det faktum att basen – av EU-rättsliga skäl – utgörs av arbete inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (och inte bara sådant arbete som utförs i Sverige) är inte något hinder mot att klassificera incitamenten som kvalificerade skatteincitament. Något krav på att incitamentet bara får omfatta utgifter som uppkommer i Sverige finns inte beträffande utgiftsbaserade incitament. En tillräcklig anknytning till en stat uppnås genom att

takregeln har en begränsning till utgifter som uppkommer i staten. Den föreslagna basen utgör därför inget hinder mot att klassificera incitamenten som kvalificerade skatteincitament.

De två alternativen skiljer sig åt på det sätt som skatteförmånen ges och på storleken på skatteförmånen. Skattereduktionen är 20 procent av underlaget och superavdraget 200 procent. Som konstaterats ovan har utformningen av ett incitament ingen betydelse för om det ska klassificeras som ett kvalificerat skatteincitament. Både superavdrag och återbetalningsbara skattereduktioner kan komma i fråga för sådan klassificering. Vidare är skatteeffekten av skattereduktionen 20 procent och av superavdraget $20,6 \times 200 = 41,2$ procent, vilket är mindre än utgiften som incitamentet baseras på. Den reduktion av arbetsgivaravgifter som företaget kan få beträffande samma utgifter behöver inte beaktas eftersom arbetsgivaravgifterna inte är en medräknad skatt enligt lagen om tilläggsskatt. Inte heller sättet som incitamentet har utformats på eller storleken på incitamentet utgör därför något hinder mot att klassificera incitamenten som kvalificerade skatteincitament.

Slutsatsen blir att utredningens båda alternativ kommer att kunna behandlas som kvalificerade skatteincitament.

Som nämnts ovan är en av utredningens slutsatser att ett förhöjt kostnadsavdrag kan leda till högre tilläggsskatt än en återbetalningsbar skattereduktion. Den slutsatsen bygger på förutsättningarna enligt de hittillsvarande reglerna. I och med de nya reglerna gäller den inte längre. I alla fall inte så länge som skattedelen av det förhöjda avdraget är lägre än takbeloppet som begränsar behandlingen som kvalificerat skatteincitament. Så länge som detta villkor är uppfyllt är det tvärtom så att ett förhöjt kostnadsavdrag medför lägre tilläggsskatt än vad som gäller enligt de vanliga reglerna för återbetalningsbara skattereduktioner. Genom de nya reglerna kommer ett förhöjt kostnadsavdrag att höja skattekostnaden vilket är förmånligare än vad som gäller enligt de vanliga reglerna för kvalificerade skattetillgodohavanden. Som nämnts ovan finns det emellertid en rätt för företag som har kvalificerade skattetillgodohavanden att använda reglerna för kvalificerade skatteincitament i stället. Den tilläggsskattemässiga behandlingen av de två kan därför bli densamma.

Vidare bör det noteras att definitionen av takbeloppet är densamma oavsett vilket av utredningens alternativ som väljs. Takbeloppet definieras utifrån all verksamhet som bedrivs i en stat och inte bara utifrån utgifter för FoU-verksamhet. Takbeloppet kan dock få betydelse för att avgöra vilket av utredningens alternativ som är fördelaktigast i den betydelsen att det leder till lägre tilläggsskatt än det andra alternativet. Enligt utredningens förslag kommer skatteeffekten av ett förhöjt kostnadsavdrag att vara drygt dubbelt så stor som för den återbetalningsbara skattereduktionen. Det innebär att företagen löper större risk att nå upp till taket beträffande det förhöjda avdraget än för skattereduktionen. För företag som väljer att tillämpa reglerna om kvalificerade skatteincitament i stället för reglerna om kvalificerade skattetillgodohavanden kommer de båda alternativen att vara likvärdiga beträffande tilläggsskatten upp till takbeloppet. För den del av ett incitament som överstiger takbeloppet kommer emellertid en återbetalningsbar skattereduktion att vara förmånligare för företagen. Den överskjutande delen kommer att

behandlas som en intäkt om det är fråga om en återbetalningsbar skattereduktion men som en sänkt skattekostnad om det är fråga om ett förhöjt kostnadsavdrag. En intäkt påverkar den effektiva skattesatsen mindre än en minskad skattekostnad vilket leder till lägre tilläggsskatt. Storleken på koncernens substansbelopp påverkar också analysen. Ett substansbelopp minskar skyldigheten att betala tilläggsskatt och om substansbeloppet är tillräckligt stort kan tilläggsskattebeloppet bli noll oavsett vilket av alternativen som väljs.

6 De nya reglernas konsekvenser för utredningens konsekvensanalys

Analysen och beräkningsmetoden i denna tilläggspromemoria bygger på konsekvensanalysen i utredningens betänkande. Detta avsnitt redovisar en komplettering av konsekvensanalysen i betänkandet med anledning av de nya regler som ändrar behandlingen av kvalificerade skatteincitament vid beräkningen av tilläggsskatt. I övriga delar gäller fortsatt utredningens konsekvensanalys. I förhållande till förordning (2024:183) om konsekvensutredningar ska utredningens konsekvensanalys och den kompletterande konsekvensanalysen i denna tilläggspromemoria ses som en helhet. Utöver detta har utredningens beräkningsunderlag med data fram till och med 2021 baserat på uppgifter från land-för-land-rapporteringen (Country-by-Country Reporting, CbCR) och koncernregistret utökats med motsvarande uppgifter för 2022 och 2023.

De nya reglerna för kvalificerade skatteincitament påverkar beräkningen av den effektiva skattesatsen för koncernenheter som omfattas av tilläggsskatt. Endast svenska koncernenheter som ingår i en koncern vars globala omsättning uppnår beloppsgränsen på 750 miljoner euro omfattas av reglerna om tilläggsskatt. Eftersom den nya behandlingen bara påverkar de koncerner som omfattas av reglerna om tilläggsskatt, uppdateras konsekvensanalysen i dessa delar.

Enligt reglerna för kvalificerade skatteincitament ska beräkningen av tilläggsskatten justeras genom att den justerade skattekostnaden ökar med värdet på det kvalificerade skatteincitamentet upp till takbeloppet. Konsekvensen av detta blir i normalfallet att endast ett kvalificerat skatteincitament vars värde överstiger koncernens takbelopp kan komma att leda till ett ökat tilläggsskattebelopp. Ett incitament som värderas högre än takbeloppet leder dock inte nödvändigtvis till ett ökat tilläggsskattebelopp efter att hänsyn tagits till koncernens effektiva skattesats och substansbelopp.

Värdet av en återbetalningsbar skattereduktion beräknas som avdraget multiplicerat med bolagsskattesatsen och värdet av en återbetalningsbar skattereduktion sammanfaller med skattereduktionens storlek. Detta innebär att värdet av ett förhöjt kostnadsavdrag uppgår till 41,2 procent av underlaget och värdet av en återbetalningsbar skattereduktion uppgår till 20 procent av underlaget. Det bedöms vara färre än 10 koncerner som

skulle ha möjlighet till skatteincitament som värderas högre än takbeloppet.

Enligt de vanliga reglerna för beräkningen av den effektiva skattesatsen bedöms ett förhöjt kostnadsavdrag leda till att omkring 10 koncerner får ett förhöjt tilläggsskattebelopp om de väljer att använda skatteincitamentet fullt ut. För dessa omkring 10 koncerner bedöms det genomsnittliga tilläggsskattebeloppet öka med ca 50 miljoner kronor per koncern och år. Samtidigt bedöms den direkta skattelättnaden för dessa koncerner uppgå till i genomsnitt ca 100 miljoner kronor per koncern och år. När tilläggsskatten beräknas med beaktande av de nya reglerna för kvalificerade skatteincitament minskar det genomsnittliga tilläggsskattebeloppet per koncern för de ovan nämnda 10 koncernerna till 3 miljoner kronor per koncern och år.

Enligt de vanliga reglerna bedöms en återbetalningsbar skattereduktion leda till att omkring 5 koncerner får ett förhöjt tilläggsskattebelopp. För dessa bedöms det genomsnittliga tilläggsskattebeloppet öka med ca 3 miljoner kronor per koncern och år. Den direkta skattelättnaden för dessa koncerner bedöms uppgå till i genomsnitt ca 24 miljoner kronor per koncern och år. Om den del av skattereduktionen som understiger takbeloppet hanteras som ett kvalificerat skatteincitament och den delen som överstiger takbeloppet hanteras som ett kvalificerat skattetillgodohavande bedöms ingen av dessa koncerner få ett ökat tilläggsskattebelopp till följd av incitamentet.

Som framgår ovan bedöms de nya reglerna för kvalificerade skatteincitament innebära att effekten av utredningens förslag på tilläggsskatten minskar i förhållande till vad som beskrivs i betänkandets konsekvensanalys. För koncerner som har ett negativt justerat resultat och/eller justerad skattekostnad beräknas normalt ett tillkommande tilläggsskattebelopp eller ett överskjutande skattebelopp. Även ökningsar av dessa belopp som skulle ske under de vanliga reglerna till följd av de föreslagna incitamenten bedöms minska om det behandlas enligt reglerna för ett kvalificerat skatteincitament.

Till följd av de nya reglerna bedöms utredningens förslag bli mer fördelaktiga för multinationella företag. Detta på grund av att de inte ökar tilläggsskatten i samma utsträckning jämfört med de vanliga reglerna för tilläggsskatt. För förslaget om ett förhöjt kostnadsavdrag innebär detta att förslaget blir mer internationellt konkurrenskraftigt i förhållande till utländska skatteincitament som utformats som kvalificerade skattetillgodohavanden. På motsvarande sätt innebär det att en återbetalningsbar skattereduktion kan ses som mindre konkurrenskraftig i förhållande till utländska skatteincitament som inte är utformade som kvalificerade skattetillgodohavanden men som omfattas av de nya reglerna för kvalificerade skatteincitament.

Eftersom eventuella tilläggsskatteintäkter som följer av utredningens förslag ingår i beräkningen av den offentligfinansiella nettoeffekten behövs denna uppdateras givet de nya reglerna för hanteringen av kvalificerade skatteincitament. I betänkandet bedöms det förhöjda kostnadsavdraget leda till ökade tilläggsskatteintäkter för staten med totalt 220 miljoner kronor per år. De nya reglerna bedöms innebära att ökningen av statens tilläggsskatteintäkter uppgår till 30 miljoner kronor per år. Detta innebär att den offentligfinansiella nettoeffekten av förslaget om ett förhöjt

kostnadsavdrag givet de nya reglerna bedöms vara ca –8 miljarder kronor för 2027 och ca –8,3 miljarder kronor per år från 2028. Skillnaden i offentligfinansiell effekt mellan åren utgörs av att en del företag har brutna räkenskapsår.

I betänkandet bedöms den återbetalningsbara skattereduktionen innebära ökade tilläggsskatteintäkter om 20 miljoner kronor per år. De nya reglerna bedöms innebära att dessa intäkter inte kommer att uppstå. Den offentligfinansiella nettoeffekten bedöms därmed vara –7,83 miljarder kronor för 2027 och –8,14 miljarder kronor per år från 2028.

Tabell 6.1 Offentligfinansiella effekter av utredningens förslag

Miljarder kronor

Effekt	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktig effekt
Utredningens beräkningar					
Förhöjt kostnadsavdrag	–8,15	–7,84	–8,14	–8,14	–8,13
Återbetalningsbar skattereduktion	–8,03	–7,81	–8,12	–8,12	–8,11
Uppdaterade beräkningar					
Förhöjt kostnadsavdrag	–8,15	–8,02	–8,33	–8,33	–8,32
Återbetalningsbar skattereduktion	–8,03	–7,83	–8,14	–8,14	–8,13

Anm. 2027 års priser och volymer.

Källa: SOU 2026:1 och egna beräkningar.

De nya reglerna innebär vissa ytterligare beräkningar för de multinationella företag som behöver beräkna tilläggsskatt om de vill använda reglerna för kvalificerade skatteincitament eftersom hanteringen av dessa görs separat. Sådana beräkningar bedöms dock bygga på uppgifter som tas fram vid beräkningen av tilläggsskatt enligt de vanliga reglerna och bör därför inte innebära någon nämnvärd ytterligare påverkan på företagens administrativa kostnad utöver vad som beskrivs i betänkandet.

De nya reglerna för hanteringen av kvalificerade skatteincitament vid beräkningen av tilläggsskatt bedöms inte innebära några övriga förändringar i de konsekvenser av utredningens förslag som beskrivs i betänkandet. Till exempel bedöms de nya reglerna inte påverka konsekvenser för företag som inte berörs av reglerna för tilläggsskatt, för enskilda, för kommuner, för statliga myndigheter eller för de allmänna förvaltningsdomstolarna eller för brottsligheten.