

# Forskningsavdraget mellan praxis och politik – dags att gå vidare med SOU 2025:3

Publicerad: 2026

Författare:  [Oskar Persson](#), [Per-Arvid Gustafsson](#)

*Den 15 januari 2025 presenterades betänkandet Skatteincitament för forskning och utveckling – En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna (SOU 2025:3). Utredningens uppdrag var att se över regelverken för forskningsavdrag och expertskatt i syfte att stärka företagens incitament att investera i forskning och utveckling (FoU) samt att underlätta rekryteringen av internationell nyckelkompetens. Trots att de ändringar som utredningen presenterat är lovande och mottagandet från remissinstanserna är positiva så har ingen lagrådsremiss ännu lämnats. Denna artikel har för avsikt att synliggöra forskningsavdraget och utifrån Kammarrätten i Göteborgs dom den 3 juni 2025 i mål nr 1930-1931-24 peka på det behov som fortfarande finns för en förändring i regelverket och hur förslaget från SOU 2025:3 kan vara lösningen.*

## 1 BAKGRUND

År 2014 infördes ett avdrag för arbetsgivaravgifter i socialavgiftslagen (2000:980) för företag som har anställda som arbetar med forskning eller utveckling. År 2024 fick avdraget en egen lag kallad lagen (2023:747) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling. Avdraget brukar förkortat kallas "forskningsavdrag" eller "FoU-avdrag".

Avdraget infördes för att fungera som ett skatteincitament för att fler existerande företag skulle öka sina investeringar i forskning och utveckling (FoU) samt att nya innovationsföretag skulle bildas. Avsikten var att det främst skulle riktas mot små företag eftersom de ansågs vara i störst behov av avdraget.<sup>[Not 1]</sup>

För små och nystartade företag, som sällan har så stora vinstmarginaler att återinvestera, krävs extern finansiering från riskvilliga investerare. Detta beror bland annat på att immateriella tillgångar inte accepteras som säkerhet vid lånefinansiering, vilket gör att traditionella kreditlösningar är mer begränsade för dessa företag.<sup>[Not 2]</sup> Forskningsavdraget riktar sig därför mot utgifter för anställda som arbetar med FoU-uppgifter. Avdrag får göras på arbetsgivaravgifter och den allmänna löneavgiften med den anställdes avgiftspliktiga ersättning som underlag.

Eftersom det inte är ovanligt att nya företag och företag som sysslar med FoU har fördröjda vinster, då tid och investeringar behöver spenderas innan resultat som ger ekonomiska vinster kan realiseras, så är forskningsavdragets beräkningsunderlag väl utformat. Trots de goda intentionerna så finns det dock avsevärda problem med den nuvarande lagstiftningen och hur den tolkas och tillämpas.

## 2 DEN RÄTTSLIGA RAMEN FÖR FORSKNINGSAVDRAGET

## 2.1 Vad är forskning och utveckling?

Den gällande lagstiftningen delar upp avdraget i två olika aktiviteter som båda ger rätt till forskningsavdrag. Den ena är forskning och den andra är utveckling. För forskning krävs det att det handlar om ett "systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte ta fram ny kunskap".<sup>[Not 3]</sup> För utveckling krävs att det handlar om ett "systematiskt och kvalificerat arbete med att i kommersiellt syfte använda resultatet av forskning för att utveckla nya varor, tjänster eller produktionsprocesser eller väsentligt förbättra redan existerande sådana".<sup>[Not 4]</sup>

I proposition 2013/14:1, som ligger till grund för forskningsavdraget, nämns OECD:s Frascati-manual som ett referensdokument för att förstå begreppen forskning och utveckling. Stödet för att använda Frascati-manualen är följande uttalande i förarbetena:

"Kommittén gör bedömningen att definitionen av FoU bör få en så tydlig avgränsning som möjligt och ligga i linje med de redan etablerade definitionerna, där OECD:s definitioner av FoU kan ge vägledning. Enligt kommittén är det dock viktigt att definitionen anpassas och avgränsas på ett sätt som lämpar sig för ändamålet."<sup>[Not 5]</sup>

Enligt förarbetena så betyder det återkommande begreppet "systematiskt" att arbetet ska undersöka, genomföra eller följa upp fakta enligt en viss metod. Vad för metod som avses är inte klart men det framstår som att förarbetena syftar mer på att det ska finnas en planering i sig snarare än att det ska ske i enlighet med en viss sorts metod. Med begreppet "kvalificerat" menas enligt förarbetena att arbetet ska ha reellt forsknings- eller utvecklingsinnehåll, vilket i sig innebär att arbete som inte direkt hör till arbetet med forskning och utveckling inte är kvalificerat. Personal som arbetar med stödtjänster och andra kringfunktioner i företaget, och som därför inte deltar i forskning och utveckling, kan därmed inte anses utföra kvalificerat arbete. Exempel på ej kvalificerade tjänster är receptionister, städare eller revisorer.<sup>[Not 6]</sup>

Med "kommersiellt syfte" menas att FoU-arbetet sker i syfte att generera vinster i det företag som arbetet bedrivs. Det finns inget krav på att vinster genereras. Det räcker att det finns ett syfte att generera vinst.<sup>[Not 7]</sup>

Sedan finns också kravet på att det ska vara ny kunskap. Med ny kunskap menas kunskap som inte tidigare varit känd. Att kunskapen ska vara ny innebär dock inte att forskningen inte kan baseras på tidigare resultat och vidareutveckla dessa. Det viktiga är att den systematiska forskningsprocessen leder till att ny kunskap skapas.<sup>[Not 8]</sup>

När det kommer till begreppet "använda resultatet av forskning" för att utveckling ska föreligga så är definitionen något vag. Enligt förarbetena handlar det om att forskningsresultat ska vara en avgörande förutsättning för utvecklingen av en produkt eller tjänst m.m. Arbete med att löpande utveckla en befintlig produkt, såsom att den förfinas, justeras eller anpassas, anses normalt inte höra till utvecklingsarbete som ger rätt till forskningsavdrag, då sådant arbete oftast inte grundar sig på forskning eller leder till en väsentlig förbättring av en produkt.<sup>[Not 9]</sup>

Kortfattat menar lagen med forskning och utveckling att det ska handla om arbete som utförs enligt en förutbestämd plan, vars arbetsuppgifter direkt hänför sig till framtagande eller utveckling av kunskap som inte tidigare varit känd. Arbetet ska också göras med avsikten att generera en vinst från arbetets resultat. Om arbetet avser utveckling måste det i väsentlig grad bygga på tidigare forskningsresultat och även ämna att leda till en väsentlig förbättring.

## 2.2 Beräkning av forskningsavdrag

Forskningsavdraget är ett avdrag på arbetsgivaravgifter och den allmänna löneavgiften. Detta innebär att avdragsunderlaget grundar sig på arbetsgivaravgiftspliktig ersättning till personer som arbetar med FoU.<sup>[Not 10]</sup> Denna ersättning innefattar, enligt 2 kap. 10 § i SAL, löner, arvoden, förmåner och annan ersättning. Själva avdraget motsvarar 20 procent av avgiftsunderlaget, men görs endast på de sociala avgifterna.<sup>[Not 11]</sup> Kortfattat innebär detta att arbetsgivaravgifterna, som i vanliga fall är 31,42 procent, sänks med totalt 20 procentenheter till 11,42 procent.

Det finns som tidigare nämnts ett takbelopp på hur mycket forskningsavdrag som kan begäras av en koncern. Takbeloppet är för tillfället 3 miljoner kr per kalendermånad, vilket motsvarar 36 miljoner kr om året.<sup>[Not 12]</sup> Detta innebär att koncernen, oavsett storleken på de kvalificerade arbetsgivaravgifterna, inte kan begära mer än 3 miljoner kronor i avdrag per månad.

## 2.3 Andra kriterier

Utöver att arbetet måste kvalificera sig som antingen forskning eller utveckling så måste även den anställde ha arbetat med forskning eller utveckling under minst hälften och minst 15 timmar av sin faktiska arbetstid under kalendermånaden hos arbetsgivaren. Viss möjlighet finns för avdrag även om man inte uppfyller arbetstidskravet om man har uppfyllt kravet de föregående fyra kalendermånaderna.<sup>[Not 13]</sup>

Forskningsavdraget är kopplat till koncerner och inte till enskilda företag. Detta innebär att om flera företag i en koncern begär forskningsavdrag så kommer dessa företag att behandlas som en enhet och de kommer inte tillsammans att kunna begära mer än ett takbelopp oavsett hur många olika företag i koncernen som begär avdraget.<sup>[Not 14]</sup>

## 3 HÖJT AVDRAG MEN FORTSATT BEGRÄNSAT GENOMSLAG

Forskningsavdraget har visat sig vara mycket svårt att få beviljat. Många artiklar och krönikor har kritiserat avdraget för dess ineffektivitet och de orimligt höga krav som ställs av Skatteverket och domstolarna.<sup>[Not 15]</sup>

Lagstiftaren förväntade sig vid införandet av forskningsavdraget att det skulle leda till att skatteintäkter från socialavgifterna skulle minska med 1,06 miljarder kronor per år och kunna nyttjas av cirka 2 500 företag.<sup>[Not 16]</sup> Sedan införandet har reglerna för forskningsavdraget blivit betydligt mer generösa.

När avdraget först infördes, år 2014, uppgick det till 10 procent av underlaget för avdraget med ett takbelopp på 230 000 kronor per månad, dvs. 2,76 miljoner kronor per år och per koncern.<sup>[Not 17]</sup> År 2020 höjdes avdraget till 19,59 procent av underlaget och takbeloppet höjdes till 5,4 miljoner kronor per år.<sup>[Not 18]</sup> År 2021 utvidgades reglerna ytterligare genom att kravet på arbetstidens längd minskades från minst tre fjärdedelar till minst hälften av den anställdes arbetstid samt att takbeloppet för avdrag höjdes till 7,2 miljoner kronor per år.<sup>[Not 19]</sup> År 2023 höjdes takbeloppet ytterligare till totalt 18 miljoner kronor per år.<sup>[Not 20]</sup> Till sist höjdes takbeloppet år 2024 till 36 miljoner kronor per år, vilket motsvarar 3 miljoner kronor i avdrag per månad.<sup>[Not 21]</sup>

Trots att beräkningsunderlaget för avdraget höjts till det dubbla, från 10 procent till 20 procent, och att takbeloppet höjts till nästan 13 gånger sin ursprungliga storlek så har inte avdraget utvecklats så som lagstiftaren förutspådde. År 2014 beviljades endast 431 miljoner kronor i avdrag av Skatteverket fördelat på 1 917 företag. Någon avsevärd ökning av beviljade avdrag sågs inte heller förrän 2020 då totalt 1,47 miljarder kronor beviljades forskningsavdrag.<sup>[Not 22]</sup>

Enligt Skatteverket ansökte 2 800 företag om 2,3 miljarder kronor i forskningsavdrag år 2022. Skatteverket slutförde samma år cirka 300 kontroller som resulterade i att 65 procent av de kontrollerade fick ändrade eller borttagna ansökningar.<sup>[Not 23]</sup>

Den slutsats som vi drar av detta är att avdraget har fått effekt, men att dess räckvidd och användning har utvecklats mer begränsat än vad som ursprungligen antogs av lagstiftaren. Även om avdraget och taket höjs så sker det ingen proportionerlig ökning av gjorda avdrag. 2025 års utredning bedömer samtidigt att forskningsavdraget faktiskt har lett till ökade FoU-utgifter och fler anställda forskare, men också att reglerna är svårtolkade och att tillämpningen ställer höga krav på underlag.<sup>[Not 24]</sup> Forskningsavdragets problem ligger därmed inte i avdragets generositet utan snarare i osäkerheten kring hur lagen ska tolkas och särskilt i hur Skatteverket och domstolarna tolkar lagen.

## 4 ETT EXEMPEL PÅ TILLÄMPNINGEN I PRAKTIKEN

### 4.1 Kammarrätten i Göteborgs dom – Consat-målet

Consat är en koncern med flera bolag som arbetar med bland annat produktutveckling och forskning. Några av bolagen i Consats intressegemenskap ansökte om forskningsavdrag för perioderna november–december 2021 och januari–september 2022. Bolagen yrkade att deras arbete omfattade kvalificerade och systematiska FoU-projekt som skapade ny kunskap och utvecklade nya produkter eller produktionsprocesser.

Skatteverket nekade avdraget med hänvisning till bristande dokumentation och argumenterade att bolagen inte tillräckligt visat att arbetet uppfyllde kriterierna för utveckling. Skatteverket ansåg att arbetet snarare handlade om vanlig produktutveckling än kvalificerad utveckling. Skatteverkets främsta invändning var inte att Consat utvecklade interna produkter, utan att den kunskap som utvecklingsarbetet lett fram till inte visades vara av betydelse för någon vidare krets än bolaget och dess egna produkter.

Enligt Consat har de under slutet av 2021 och under 2022 arbetat med ”intelligenta transportsystem”, alltså mjukvaruutveckling, som säljs till externa och internationella kunder. Däremot hålls den tekniska kunskapen bakom systemen internt av konkurrensskäl.

Bolagen lämnade in en mängd underlag som förvaltningsrätten senare beskriver som ”mycket omfattande”. Det handlade då om underlag som innehöll sammanställningar av anställda och deras arbetstid, arbetsuppgifter och löner. Dessutom lämnades ett flertal olika rapporter och loggar in. Consat delade upp sitt arbete i två olika kategorier, avdragsgillt och icke-avdragsgillt arbete. Detta gjordes genom att bedöma om ett projekt var nödvändigt för att ta fram ny kunskap eller om det redan fanns nödvändig kunskap för att utveckla en produkt. Om det inte fanns tillräckligt med kunskap hos personalen eller allmänt tillgängligt så startades ett projekt. Consat utförde alltså en process för att bedöma vad som är sedvanligt utvecklingsarbete av befintlig kunskap och vad som är FoU-arbete för att ta fram ny kunskap.

Förvaltningsrätten biföll Consats överklagande och medgav forskningsavdrag samt ersättning för kostnader. De ansåg att projekten uppfyllde kriterierna för FoU i enlighet lagen. Rätten fann att Consat bedrev sitt utvecklingsarbete på ett systematiskt och kvalificerat sätt. Företaget använde etablerade arbetsprocesser som delade in arbetet i korta, målinriktade arbetsprintar. Arbetet dokumenterades löpande och systematiskt i sprintbackloggar, produktbackloggar och tekniska dokument. Sprintbackloggarna gav detaljerade beskrivningar av mål, arbetsuppgifter och resultat för varje sprint. Produktbackloggar visade övergripande dokumentation om projektens mål och framsteg.<sup>[Not 25]</sup>

Förvaltningsrätten betonade att Consat, som sökande part, hade bevisbördan att visa att arbetet uppfyllde kriterierna för FoU. Samtidigt konstaterades att FoU i företagsmiljö ofta dokumenteras på andra sätt än akademisk forskning. Vittnesmål från professor Jan Bosch stärkte Consats argumentation. Han redogjorde för gränsdragningen mellan Consats arbetssätt, arbetet i vanlig produktutveckling och avdragsgrundande FoU. Professorn uppfattade att gränsdragningen mellan vanlig utveckling och FoU i Consat gjorts enligt följande: ”Om osäkerheten när det gäller en viss aspekt av systemet varit hög har arbetet i den delen klassificerats som FoU. Om osäkerhet varit låg och problemen kunna lösas med det man redan vet har det klassificerats som vanlig utveckling”. Professorn ansåg även att detta låg i linje med Frascati-manualen. Professorn tillägger dock att detta är en svår bedömning med gråskalor mellan vad som är vanlig icke-avdragsgill utveckling, och nyutveckling.

Förvaltningsrätten ansåg att de tekniska dokumenten redovisade de nya funktionerna och hur de utvecklats. Enligt rätten så visade dokumentationen tydligt att bolagen följde en systematisk process och arbetade kvalificerat inom FoU. Rätten ansåg, till stor del utifrån professors vittnesmål, att bolagens metoder för att skilja ut avdragsgrundande arbete framstod som trovärdigt, robust och att de byggde på riktiga principer.

Förvaltningsrätten nämner också vikten av lagstiftningens syfte och avsikt. Domstolen uttryckte att det finns ”tydliga bevisvårigheter och detta måste också tillåtas påverka kraven på utredning. Annars kommer syftet med lagen – att

främja forskning och utveckling – inte att få något genomslag i praktiken”. Rätten fann därför att företagsintern FoU som syftar till att utveckla verksamheten utan att offentliggöras eller till att bidra till den allmänna kunskapen i samhället inte bör uteslutas från avdragsrätten. En restriktiv tolkning skulle begränsa lagens tillämpningsområde och hindra den från att uppfylla sitt syfte. Förvaltningsrätten ansåg därför att kraven på dokumentation och bevisning bör anpassas efter den typ av verksamhet och FoU-arbete som bedrivs. Även om kraven på utredning inte kan avskaffas helt, måste de utformas på ett sätt som reflekterar de praktiska förutsättningarna i olika verksamheter.

Den 3 juni 2025 ändrade kammarrätten förvaltningsrättens dom och nekade därmed Consat forskningsavdrag. Kammarrätten motsätter sig inte att Consats arbete varit systematiskt, kvalificerat eller haft ett kommersiellt syfte. Den avgörande frågan är huruvida det har tillkommit ny kunskap eller om utvecklingsarbetet på ett avgörande sätt baserat sig på ett forskningsresultat.<sup>[Not 26]</sup>

Kammarrätten fann att mjukvaruutveckling kunde utgöra FoU, men hänvisade till 2015 års Frascati-manual och uttalade att ”För att så ska vara fallet krävs dock att projektets slutförande är beroende av vetenskaplig eller teknologisk utveckling. Syftet med projektet måste också vara en systematisk lösning på en vetenskaplig eller teknologisk osäkerhet. Anpassningar av en redan existerande programvara för ett visst ändamål utgör inte utveckling, om inte kunskap tillförs i processen på ett sådant sätt att basprogrammet väsentligt förbättras.”

Kammarrätten ställde dessutom upp ett krav på att den nya kunskapen ska vara ”ny för en vidare krets än bolaget.”

## 4.2 Sammanfattande slutsatser av kammarrättens dom

Det finns särskilt två intressanta aspekter att anmärka på i förvaltningsrättens resonemang. Det ena är den omfattande dokumentation och det underlag som Consats behövde uppvisa för att få rätt till avdraget. Underlaget innehöll utöver omfattande skriftlig dokumentation även ett expertvittne. Detta visar vilken stor börda det är för företag att med säkerhet söka forskningsavdrag.

Det andra aspekten är att domstolen uttryckte vikten av att se lagstiftningens syfte och avsikt i sin bedömning. Dessutom ansåg förvaltningsrätten att bevisbördan behöver utformas efter vad det är för typ av verksamhet och FoU-arbete som bedrivs. Det som gjorde denna dom så lovande är att förvaltningsrätten här faktiskt gör ett försök att fastställa ramar för vad som är ett tillräckligt underlag och att förvaltningsrätten försöker skapa en mindre strikt bedömning av bevisbördan i dessa fall.

Kammarrätten ställer däremot strängare krav på utredningen. Bland annat att ny kunskap ska vara ”ny för en vidare krets än bolaget”.

Det är ett rekvisit som inte går att återfinna i vare sig lagtext eller förarbeten. Lagtexten kräver att arbetet ska leda till ny kunskap, men inte att denna kunskap måste vara allmänt tillgänglig eller ha betydelse utanför den egna verksamheten. Genom att införa ett krav på extern relevans, att kunskapen ska vara ny för en vidare krets, riskerar domstolen att utesluta företagsintern FoU från avdragsrätten, trots att sådan forskning ofta är både systematisk och kvalificerad. Detta är särskilt problematiskt inom mjukvaruutveckling, där innovationer ofta är skräddarsydda för specifika kundbehov och där offentliggörande av resultat inte är affärsmässigt försvarbart.

Kammarrättens tolkning står i kontrast till förvaltningsrättens mer ändamålsinriktade synsätt, där man erkänner att FoU i näringslivet inte alltid dokumenteras eller sprids på samma sätt som akademisk forskning. Det är inte första gången som en kammarrätt ställer upp detta rekvisit.<sup>[Not 27]</sup> Det framgår däremot inte var rekvisitet kommer ifrån. I propositionen används begreppet ”reellt FoU-innehåll som ger positiva externa effekter” när man pratar om forskningsavdraget i allmänhet.<sup>[Not 28]</sup> Kammarrätten verkar mena att detta innebär att all nytta från FoU måste vara direkt tillämpbar och nyttig för allmänheten. Vi delar inte kammarrättens tolkning gällande vad som ”ger positiva externa effekter”. En positiv extern effekt är ett betydligt bredare begrepp som utöver att ny kunskap eller teknik sprids till andra aktörer även kan anses innefatta att innovationen leder till ökad konkurrenskraft i en bransch eller sektor samt att samhället får ökad effektivitet, hållbarhet eller säkerhet genom tillämpningen av resultaten.

Att kräva att kunskapen ska vara ny för en vidare krets riskerar att urholka forskningsavdragets syfte, nämligen att främja innovation och utveckling i svenska företag.

## 5 SOU 2025:3 – EN MÖJLIG VÄG FRAMÅT?

### 5.1 Utredningens iakttagelser

SOU 2025:3 presenterade en omfattande undersökning gällande forskningsavdragets brister i de nuvarande reglerna. Bland annat kom utredningen fram till att bland de sextiototal avgöranden från underrätterna som fanns tillgängliga så var det endast två avgöranden där domstolen beviljade det sökande företaget avdrag. I resten av fallen nekades avdrag eller så hade de ännu inte vunnit laga kraft.<sup>[Not 29]</sup> Utredningens slutsats var att forskningsavdragets brister är så stora och så svårtillämpade att reglerna riskerar att motverka sitt syfte, att främja företags investeringar i forskning och utveckling.<sup>[Not 30]</sup>

Utredningen ansåg dock fortfarande att forskningsavdraget hade lett till positiva effekter på mängden FoU som genomförs och investeringar i FoU.<sup>[Not 31]</sup>

### 5.2 Förslag på förändringar

De föreslagna förändringarna är många och beskrivningarna och motiven bakom förändringarna är långa. Vi kommer här att kort beskriva de mest centrala och avgörande ändringarna som utredningen föreslår för forskningsavdraget.

För det första föreslås att kraven på att arbetet ska vara "systematiskt" och "kvalificerat" tas bort. Dessa begrepp har enligt utredningen skapat onödig komplexitet och exkluderat arbete som i praktiken är FoU men som inte dokumenteras enligt akademiska normer. I stället föreslås att fokus ska ligga på om arbetet faktiskt bidrar till att ta fram ny kunskap eller teknik.<sup>[Not 32]</sup>

Vidare föreslås en ny definition av begreppet "utveckling". Kravet på att utvecklingsarbete ska bygga på forskningsresultat tas bort, eftersom det visat sig svårt att bevisa och inte alltid nödvändigt för att arbete ska ha reellt FoU-innehåll. I stället införs ett nytt rekvisit: att utvecklingsarbetet ska syfta till att lösa vetenskapliga eller tekniska problem genom nya lösningar. Det räcker att lösningen inte är allmänt känd eller uppenbar för en fackman. Även resultatlöst arbete kan omfattas, så länge det syftar till att lösa sådana problem.<sup>[Not 33]</sup>

Dessutom föreslås att arbetstidskravet förenklas. Det ska räcka att en person ägnar minst hälften av sin arbetstid åt FoU – kravet på minst 15 timmar per månad tas bort.<sup>[Not 34]</sup>

Slutligen föreslås att Skatteverket ska kunna begära yttranden från andra myndigheter, exempelvis PRV, för att bedöma om ett visst arbete är FoU. Detta är dock inte ett krav, utan en möjlighet.<sup>[Not 35]</sup>

### 5.3 Effekt i praktiken

Kärnan i det tidigare nämnda Consat-målet var att Skatteverket och, i slutändan, kammarrätten bedömde att det arbete som åberopades mest liknade löpande produktutveckling och anpassningar snarare än FoU i lagens mening. Domstolen framhöll bl.a. att underlaget inte tydligt visade ny kunskap eller att utvecklingen byggde på forskningsresultat och att mycket av arbetet såg ut som anpassningar av befintlig mjukvara. Därför nekades forskningsavdraget.

Med förslagen från SOU 2025:3 hade prövningen börjat i en annan rättslig ram. För det första flyttas fokus i definitionen av utveckling. Från att utvecklingen måste bygga på forskningsresultat och att resultatet måste vara en ny eller väsentligt förbättrad produkt till om arbetet går ut på att ta fram eller förbättra produkter genom nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem. Prövningen fokuserar i stället på om det fanns reella tekniska eller vetenskapliga problem som löstes på ett nytt sätt.

Tillämpat på Consat hade Skatteverket och domstolen fått värdera de konkreta problem som projekten adresserade snarare än att efterspåra en tydlig "koppling till tidigare forskningsresultat" eller krav på "väsentlig" produktförbättring. Exempel som bolaget lyfte, t.ex. att integrera ett tiotal kamerasystem i en exakt övervakning och samtidigt möjliggöra fjärrstyrning frikopplad från huvudapplikationen, hade då prövats mot frågan om lösningarna låg utanför vedertagen och uppenbar teknik vid tidpunkten. Om Consat kunde visa att det fanns verkliga tekniska osäkerheter och att lösningarna krävde nya algoritmer eller protokoll, skulle sådant arbete kvalificerat sig som utveckling i den nya meningen, även om slutresultatet "bara" blev förbättrade funktioner i en befintlig produkt. Just den typ av "new features" som kammarrätten nyss såg som anpassningar hade därmed kunnat accepteras, förutsatt att nyhetsgränsen passerats.

Bevisningen hade också bedömts annorlunda. Eftersom kraven på systematik och kvalificerat arbete tas bort, minskar vikten av formalia och mängden underlag som krävs. Tyngdpunkten förskjuts till saklig teknikhöjd: vilka alternativ fanns kända på området, varför var de otillräckliga, vilken ny princip valdes och hur kan det styrkas genom exempelvis designbeslut, prototyper, benchmarks eller kodgranskningar? Det sänker alltså tröskeln för mjukvaruprojekt där FoU sker på ett smidigt och successivt arbetssätt, men ändå innebär nya lösningar.

Även arbetstidsvillkoret blir mindre av en snubbeltråd för Consat. Förslaget slopar 15-timmarskravet per månad, vilket minskar behovet av detaljprövning av varje individ och period. I ett mål som Consats, där FoU-insatser varierar mellan sprintar, minskar risken att rätten till avdrag underkänns på att "fel timmar" råkade hamna i "fel månad", trots att projekten i sak rörde nya tekniska lösningar. Dessutom minskar det mängden underlag som behöver tas fram av Consat och tillåter dem att fokusera sin tid och sina resurser på faktiskt FoU-arbete i stället för att tvista med Skatteverket och domstolarna.

Vår slutsats blir därför att Consat-målet sannolikt hade slutat annorlunda om de föreslagna reglerna i [SOU 2025:3](#) hade tillämpats. Detta eftersom kraven som fällde bolaget i domstol, koppling till uttryckliga forskningsresultat, "väsentlig" förbättring och högt ställda krav gällande systematik/kvalificering, inte längre skulle ha varit avgörande. Huruvida allt Consats utvecklingsarbete hade ansetts vara avdragsgillt eller inte är något osäkert, men att Consats hade haft det betydligt enklare att vinna framgång med sin begäran om avdrag ser vi som självklart.

## 5.4 Avgörande för framtida skatteincitament

Den 19 januari 2026 presenterade statens offentliga utredningar sin utredning om nya skatteincitament för forskning och utveckling. Denna utredning gjordes som ett tilläggsdirektiv till [SOU 2025:3](#) och resulterade i två alternativa modeller för ett framtida skatteincitament.<sup>[Not 36]</sup>

Ett centralt problem med dessa nya alternativ är att båda föreslås hänvisa till definitionerna av forskning och utveckling och inneha samma arbetstidskrav som det nuvarande forskningsavdraget.<sup>[Not 37]</sup> Detta innebär att även ett nytt skatteincitament skulle bli lidande av samma tillämpningsproblematik som det nuvarande forskningsavdraget.

Anledningen till att samma definitioner och krav ska bindas även till de föreslagna incitamenten är att man vill skapa gemensamma och konsekventa definitioner för FoU, vilket ska leda till förutsebarhet och förenkla vid tillämpningen av de olika reglerna.<sup>[Not 38]</sup> Detta är såklart rimligt i sin grund men det är osannolikt att ett nytt incitament med samma definitioner kommer att leda till något annat än samma problem som forskningsavdraget lider av.

Det framgår av utredningen att den är väl medveten om detta och utredaren nämner vid flera tillfällen att de föreslagna ändringarna från [SOU 2025:3](#) kommer att underlätta bedömningarna om de genomförs. Även några av experterna framför i ett särskilt yttrande att "En förutsättning för att ett nytt skatteincitament, som utgår från samma definitioner som FoU-avdraget, ska bli tillräckligt verkningsfullt är därför att delbetänkandets förslag gällande ändrade definitioner genomförs."<sup>[Not 39]</sup>

## 6 SAMMANFATTNING

Det är en i grunden utmärkt idé att forskningsavdraget görs på vissa socialavgifter, i stället för exempelvis inkomster eller utgifter. Det innebär att alla företag som har anställda kan göra avdraget oavsett om de går med vinst eller förlust.

Consat-målet illustrerar de stora bristerna med dagens regler. Verksamheter som skulle få utrymme att frodas går ofta miste om ett möjligt stöd till utveckling av sin verksamhet och framtagande av nya innovationer. Med dagens krav riskerar dessutom kostnaderna för att ta fram underlag till styrkande av sin avdragsrätt att avhålla mindre aktörer från att ens försöka få forskningsavdraget. Det är helt enkelt inte värt det i vissa fall. Frascati-manualen används idag som en rättskälla av Skatteverket och domstolarna, trots att det saknas stöd för det i lagtexten.<sup>[Not 40]</sup> I vissa fall har Skatteverket och domstolarna själva uppmärksammat att Frascati-manualen inte bör användas som en rättskälla, för att sedan i samma beslut eller dom direkt tillämpa Frascati-manualens definitioner som avgörande rekvisit för rätt till forskningsavdrag.<sup>[Not 41]</sup>

Det förslag som [SOU 2025:3](#) ger innebär en tydlig förbättring. Genom att låta utveckling omfatta en vidare krets av förbättringar sker en tydlig och avgörande förändring. Denna förändring fokuserar på att ta fram nya lösningar på vetenskapliga eller tekniska problem, ta bort formkraven "systematiskt" och "kvalificerat", slopa kravet att utveckling ska "utgå från forskningsresultat", lätta arbetstidsvillkoret och ge Skatteverket möjlighet att inhämta sakkunnigstöd. Med detta skiftar förslaget fokus från formalism till saklig teknikhöjd.

I skrivande stund finns det inte någon lagrådsremiss på ändrande av FoU-definitionerna eller forskningsavdraget i övrigt. Med den nya utredningens förslag om nya skatteincitament är behovet och intresset för förändring större än någonsin. Vi uppmanar regeringen att återuppta arbetet med lagförslaget. En satsning på innovationsbyggande företag idag kommer att löna sig i framtiden.

*Oskar Persson och Per-Arvid Gustafsson är skattejurister på BDO.*

## Fotnoter

1. [Prop. 2013/14:1 s. 237 f.](#)
2. [Ibid. s. 236.](#)
3. Se [3 § Lag \(2023:747\)](#) om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling.
4. Se [4 § Lag \(2023:747\)](#) om FoU-avdrag.
5. [Prop. 2013/14:1 s. 240.](#)
6. [Ibid. s. 521.](#)
7. [Ibid.](#)
8. [Ibid.](#)
9. [Ibid. s. 241.](#)
10. Se [6 § Lag \(2023:747\)](#) om FoU-avdrag.
11. Se [8 § Lag \(2023:747\)](#) om FoU-avdrag.
12. [Ibid.](#)
13. Se [7 § Lag \(2023:747\)](#) om FoU-avdrag.
14. Se [8 § 2 st. Lag \(2023:747\)](#) om FoU-avdrag.
15. Se exempelvis Landelius, Oskälig bevisbörda för att få forskningsavdrag, *Krönika, Norstedts Juridik*, 26 oktober 2023 och Muinafshar, Vissa förslag på förenklingar av FoU-avdraget, [Skattenytt 2023 s. 642](#), *Norstedts Juridik*.
16. [Prop. 2013/14:1 s. 250 f.](#)
17. [Ibid. s. 245.](#)
18. [Prop. 2019/20:68 s. 9.](#)
19. [Prop. 2020/21:110 s. 10.](#)
20. [Prop. 2022/23:79 s. 8.](#)
21. [Prop. 2023/24:14 s. 22.](#)
22. Statistiska centralbyrån, Rapport Forskningsavdraget 2014–2021, Publicerad 26 januari 2023.
23. Svenskt Näringsliv, nyhet 9 mars 2023, Reglerna för FoU-avdraget behöver ses över.

24. SOU 2025:3 s. 16 f. och 114 ff.
25. Förvaltningsrätten i Göteborg mål nr 4710-4711-23.
26. KamR i Göteborg mål nr 1930-1931-24.
27. Se exempelvis KamR i Stockholm mål nr 4369-4372-22.
28. Ibid. och prop. 2013/14:1 s. 240.
29. SOU 2025:3 s. 98.
30. Ibid. s. 110.
31. Ibid. s. 170 ff.
32. Ibid. s. 187 f. och s. 192 f.
33. Ibid. s. 189 ff.
34. Ibid. s. 183 f.
35. Ibid. s. 218 f.
36. SOU 2026:1 s. 13 f.
37. Ibid. s. 15 f.
38. Ibid. s. 173 f.
39. Ibid. s. 266.
40. KamR i Göteborg mål nr 1930-1931-24.
41. Se exempelvis KamR i Stockholm mål nr 4369-4372-22 och KamR i Stockholm mål nr 1581-1584-22.