

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

# Investeraravdrag

15 oktober 2012

# Innehållsförteckning

1	Sammanfattning .....	4
2	Lagförslag .....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	21
3	Bakgrund .....	31
4	Överväganden och förslag .....	32
4.1	Allmänt om skatteincitament för riskkapital .....	32
4.2	Definitioner .....	34
4.2.1	Vad som avses med företag .....	34
4.2.2	Vad som avses med koncern .....	36
4.2.3	Vad som avses med mindre företag och årsarbetskraft .....	37
4.3	Vilka som kan få investeraravdrag och när .....	43
4.4	Villkor för investeraravdrag .....	45
4.4.1	Förvärvsvillkoret .....	45
4.4.2	Branschvillkoret .....	46
4.4.3	Löneunderlagsvillkoret .....	48
4.4.4	Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter. .....	49
4.4.5	Värdeöverföringar från företaget .....	51
4.4.6	Interna förvärv .....	55
4.5	Avdragets storlek .....	56
4.6	Återföring av avdraget .....	58
4.6.1	Återföring vid avyttring av andelarna .....	58
4.6.2	Återföring vid värdeöverföringar från företaget.. .....	60
4.6.3	Återföring vid interna förvärv .....	61
4.6.4	Återföring när skattskyldigheten i Sverige upphör .....	61
4.6.5	Metod för återföring .....	63
4.7	Gränsbelopp för kvalificerade andelar .....	65
4.8	Skatteförfarandefrågor .....	65
4.8.1	Kontrolluppgiftsskyldighet för företaget .....	65
4.8.2	Uppgiftsskyldighet för fysiska personer .....	68
4.8.3	Anstånd i samband med återföring av investeraravdrag .....	70
4.8.4	Särskilda uppgifter .....	72
4.9	Förslagets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd ..	73
4.10	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	76
5	Konsekvenser .....	77
5.1	Offentligfinansiella konsekvenser .....	77
5.2	Effekter för företagen och enskilda .....	78
5.3	Effekter på investeringar, BNP, reallön och sysselsättning.. .....	80

5.4	Effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor .....	80
5.5	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	81
6	Författningskommentarer .....	82
6.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	82
6.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	94

# 1 Sammanfattning

I budgetpropositionen för 2013 (prop. 2012/13:1, del 1, avsnitt 6.12) har regeringen aviserat att det bör införas ett investeraravdrag för att stimulera investeringar i mindre företag och därigenom öka de mindre företagens tillgång till kapital. I denna promemoria lämnas därför ett förslag till investeraravdrag i enlighet med vad som aviserats. Förslaget innebär att fysiska personer och dödsbon som förvärvar andelar i ett mindre företag i samband med företagets bildande eller vid en nyemission får göra avdrag för hälften av anskaffningsutgiften för andelarna i inkomstslaget kapital. Avdrag ges dock med högst 650 000 kronor per person och år, vilket motsvarar en anskaffningsutgift om 1,3 miljoner kronor. Investerarnas sammanlagda tillskott får för ett och samma företag uppgå till högst 20 miljoner kronor per år.

Som villkor för avdraget gäller bl.a. att det ska vara fråga om ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett motsvarande utländskt bolag som har fast driftställe i Sverige, under förutsättning att det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Investmentföretag, privatbostadsföretag, kooperativa föreningar och liknande omfattas dock inte. Företaget ska till huvudsaklig del bedriva rörelse samt ha ett löneunderlag om minst 300 000 kronor. Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter.

Den skattskyldige får inte ha tagit emot någon värdeöverföring, t.ex. utdelning, från företaget överstigande ett visst jämförelsebelopp under betalningsåret eller under de två åren närmast före betalningsåret. Företaget får under denna period inte heller ha genomfört vissa interna förvärv.

Om den skattskyldige under de fem år som följer närmast efter betalningsåret avyttrar andelarna eller under något av dessa år tar emot en värdeöverföring från företaget överstigande jämförelsebeloppet, ska avdraget återföras. Återföring ska också ske om företaget under de två åren närmast efter betalningsåret genomför vissa interna förvärv.

Avdraget ska även återföras om den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna. Den skattskyldige har i sådant fall möjlighet att begära anstånd med betalningen av skatten. Skulle det efter utgången av den ovan nämnda femårsperioden visa sig att den skattskyldige inte har avyttrat andelarna och att inte heller någon annan grund för återföring föreligger, kan den skattskyldige begära omprövning av beslutet om återföring.

Vid beräkning av gränobeloppet för kvalificerade andelar får endast 85 procent av omkostnadsbeloppet som legat till grund för investeraravdrag beaktas.

Avdraget ska göras i inkomstslaget kapital för det år då andelarna förvärvas. Om villkoret att företaget ska ha ett visst minsta löneunderlag uppfylls först året efter förvärvet ska avdrag i stället göras för det året. Om avdraget medför ett underskott av kapital som får dras av i form av en skattereduktion, ska hela den delen av underskottet som motsvarar storleken på avdraget minska skatten med 30 procent.

Avdraget påverkar inte kapitalvinstberäkningen när andelarna avyttras, utan denna görs på vanligt sätt enligt allmänna regler.

Den skattskyldige ska göra avdraget i sin inkomstdeklaration samt lämna vissa uppgifter i samband därmed. Det företag som har tagit emot ett tillskott för vilket investeraravdrag kan göras, ska lämna kontrolluppgift. Kontrolluppgiften ska bl.a. innehålla uppgift om underlaget för investeraravdrag. Företaget ska även lämna kontrolluppgift om omständighet som medför eller kan medföra att avdraget ska återföras, om företaget har kännedom om omständigheten.

Investeraravdraget bedöms utgöra ett statligt stöd som måste notifieras och godkännas av Europeiska kommissionen.

Förslaget om investeraravdrag bedöms kunna träda i kraft tidigast den 1 september 2013.

## 2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> dels att 3 kap. 18 §, 41 kap. 3 §, 48 kap. 20 §, och 67 kap. 10 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel, 43 kap., av följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 57 kap. 12 b §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **3 kap.**

##### 18 §<sup>2</sup>

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

2. inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond,

7. inkomstslaget näringsverksamhet för schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a §,

8. inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap.,

9. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2009:1060.

10. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privat-bostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

11. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige,

12. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap., *och*

13. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

12. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.,

13. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, *och*

*14. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.*

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 13 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

#### **41 kap.**

##### **3 §<sup>3</sup>**

Till inkomstslaget kapital räknas också

1. återfört avdrag för avsättning till ersättningsfond och särskilt tillägg i den omfattning som anges i 31 kap. 21 och 22 §§,

2. fördelningsbelopp vid räntefördelning i enlighet med bestämmelserna i 42 kap. 9 §,

3. avdrag som motsvarar inkomst av ränteförmån i enlighet med bestämmelserna i 42 kap. 11 §,

4. underskott av näringsverksamhet i den utsträckning som följer av 42 kap. 33 §, 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 §,

5. underskott av avslutad näringsverksamhet i den utsträckning som följer av 42 kap. 34 §,

6. avdrag för uppskovsbelopp och återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap. i den utsträckning som följer av 45 kap. 33 §, 46 kap. 18 § och 48 kap. samt schablonintäkt enligt 47 kap. 11 b §, *och*

6. avdrag för uppskovsbelopp och återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap. i den utsträckning som följer av 45 kap. 33 §, 46 kap. 18 § och 48 kap. samt schablonintäkt enligt 47 kap. 11 b §,

7. premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton i den utsträckning som följer av 59 kap. 15 §.

7. premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton i den utsträckning som följer av 59 kap. 15 §, *och*

*8. investeraravdrag och återfört sådant avdrag i enlighet med*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2009:1409.

bestämmelserna i 43 kap.

## **43 kap. Investeraravdrag**

### **Innehåll**

#### *1 §*

*I detta kapitel finns bestämmelser om fysiska personers och dödsbors rätt att göra avdrag för en del av anskaffningsutgiften vid förvärv av andelar i mindre företag (investeraravdrag).*

### **Definitioner**

#### *2 §*

*Med företag avses i detta kapitel*

- 1. ett svenskt aktiebolag,*
- 2. en svensk ekonomisk förening,*
- 3. ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som har fast driftställe i Sverige, om det hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.*

*Som företag räknas inte*

- 1. ett investmentföretag,*
- 2. ett privatbostadsföretag,*
- 3. en ekonomisk förening eller ett aktiebolag som bedriver verksamhet av det slag som avses i 2 kap. 17 § men som inte uppfyller villkoren för att vara ett privatbostadsföretag,*
- 4. en kooperativ förening, eller*
- 5. en sådan ekonomisk förening som är centralorganisation för kooperativa föreningar.*

#### *3 §*

*Med koncern avses i detta kapitel en koncern av det slag som avses i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551).*

*Som moderbolag räknas även*



*svenska handelsbolag och andra juridiska personer än aktiebolag.*

#### 4 §

*Med mindre företag avses i detta kapitel ett sådant företag som anges i 2 § och som har*

*1. färre än 50 årsarbetskrafter, och*

*2. en årsomsättning eller en balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor.*

*Ett företag är inte ett mindre företag om minst 25 procent av kapital- eller röstandelarna direkt eller indirekt kontrolleras av ett eller flera offentliga organ.*

*I 8–10 §§ finns bestämmelser om beräkning av antalet årsarbetskrafter, årsomsättning och balansomslutning.*

#### 5 §

*Med årsarbetskraft avses i detta kapitel den som under året har arbetat i företaget och som är anställd eller delägare i företaget. Med årsarbetskraft avses även den som under året har utfört arbete åt företaget, har en underordnad ställning i förhållande till detta och som enligt svenska regler jämställs med anställd.*

*Med årsarbetskraft avses inte den som omfattas av lärlings- eller yrkesutbildningsavtal.*

*Den som har arbetat deltid, varit ledig på sätt som avses i 4–7 eller 9 § föräldraledighetslagen (1995:584) eller som inte har arbetat under hela året ska räknas som del av en årsarbetskraft.*

#### 6 §

*Med värdeöverföring avses i detta kapitel*

*1. vinstutdelning,*

*2. förvärv av egna aktier, dock inte förvärv av det slag som avses i 19 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551),*

3. minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna, eller

4. annan affärshändelse som medför att företagets förmögenhet minskar och som inte har rent affärsmässig karaktär för företaget.

Med värdeöverföring avses även inlösen av förlagsinsatser av det slag som avses i 5 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och utbetalningar av det slag som avses i 10 kap. 1 § samma lag.

### **Jämförelsebeloppet**

7 §

Vid en värdeöverföring utgörs jämförelsebeloppet av den skattskyldiges andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den skattskyldige eller denne närstående får värdeöverföringen.

### **Beräkning av antalet årsarbetskrafter, årsomsättning och balansomslutning**

8 §

Om företaget ingår i en koncern, ska gränsvärdena i 4 § första stycket beräknas med hänsyn till samtliga företag inom koncernen.

Om något koncernföretag kontrollerar eller kontrolleras av ett annat företag på det sätt som anges i 9 §, ska värdena för det andra företaget läggas till i enlighet med vad som anges i den paragrafen.

Första och andra styckena gäller även företag som skulle ha ingått i samma koncern om den fysiska personen eller den grupp av fysiska personer i samverkan som äger företagen hade varit ett företag. Detta gäller bara om de

*berörda företagen bedriver verksamhet på samma eller angränsande marknad.*

#### *9 §*

*Gränsvärdena i 4 § första stycket ska beräknas med tillämpning av andra och tredje styckena om företaget utan att ingå i en koncern*

*1. kontrollerar minst 25 procent av kapital- eller röstandelarna i ett annat företag, eller*

*2. kontrolleras av ett annat företag genom att det företaget innehar minst 25 procent av kapital- eller röstandelarna.*

*Till företagets värden ska läggas den högsta andelen av antingen kapital- eller röstandelarna av de kontrollerade och kontrollerande företagens värden. Om det finns flera sådana företag som anges i första stycket, ska beräkning göras för varje företag för sig.*

*Om det kontrollerade eller kontrollerande företaget ingår i en koncern, ska beräkningen enligt andra stycket avse värdena för hela koncernen.*

#### *10 §*

*Om företaget kontrolleras av två eller flera andra företag som ingår i samma koncern, ska värdena beräknas med hänsyn till hur stor total andel av kapital- eller röstandelarna i företaget som koncernen innehar.*

#### ***Vilka som kan få avdrag***

#### *11 §*

*Investeraravdrag får göras av en fysisk person som förvärvar andelar i ett mindre företag om villkoren i 13–19 §§ är uppfyllda.*

*Första stycket gäller bara om förvärvaren vid tidpunkten för förvärvet är skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna och*

*kapitalvinsten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.*

*Ett dödsbo efter en fysisk person som avses i första och andra styckena får bara göra investeraravdrag för förvärv som har skett före dödsfallet.*

### **Tidpunkten för avdraget**

#### *12 §*

*Investeraravdrag ska göras det beskattningsår då full betalning för andelarna har skett (betalningsåret).*

*Om villkoret i 15 § uppfylls först det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret, ska i stället investeraravdrag göras det beskattningsåret.*

### **Villkor för avdrag**

#### *13 §*

*Investeraravdrag får göras om andelarna*

- 1. har betalats kontant,*
- 2. har förvärvats*
  - vid bildandet av företaget,*
  - vid en nyemission, eller*
  - från en juridisk person och avser ett företag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet, och*

*3. innehas av förvärvaren vid betalningsårets utgång.*

*Med nyemission avses i detta kapitel även tillskott till en ekonomisk förening i form av medlemsinsats eller förlagsinsats.*

#### *14 §*

*Investeraravdrag får bara göras om det företag i vilket andelar har förvärvats vid utgången av betalningsåret är ett mindre företag och till huvudsaklig del bedriver rörelse.*

*Vid bedömningen av om företaget är ett mindre företag ska hela*

*det kalenderår som motsvarar betalningsåret beaktas.*

*Avdrag får dock inte göras vid förvärv av andelar i företag som helt eller delvis är verksamma inom varvs-, kol- eller stålindustrin.*

#### *15 §*

*Det företag i vilket andelar har förvärvats ska ha ett löneunderlag som för betalningsåret eller för det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret uppgår till minst 300 000 kronor.*

#### *16 §*

*Löneunderlaget ska beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagarna ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som har lämnats till dem under året. Motsvarande ersättning som har betalats till arbetstagare i utlandet ska också räknas in i löneunderlaget. Som kontant ersättning anses även sådan ersättning som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om den inte varit undantagen från beskattning enligt 3 kap. 9 § eller på grund av ett skatteavtal.*

*Som kontant ersättning anses inte*

*1. kostnadsersättning,*

*2. belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt bestämmelserna i 11 kap. 45 §, 48 a kap. 9 § andra stycket, 50 kap. 7 § eller 57 kap., eller*

*3. ersättning som täcks av statliga bidrag för lönekostnader.*

*Löneunderlaget får ökas med löneunderlag i andra företag på sätt som motsvarar hur värdena i 4 § första stycket beräknas enligt 8–10 §§.*

#### *17 §*

*Investeraravdrag får inte göras om det företag i vilket andelar har*

*förvärvats vid tidpunkten för förvärvet är*

*1. skyldigt att upprätta en sådan kontrollbalansräkning som avses i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) och kapitaltillskottet inte undanröjer skyldigheten,*

*2. föremål för företagsrekonstruktion av det slag som avses i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion, eller*

*3. på obestånd.*

#### *18 §*

*Investeraravdrag får inte göras om den skattskyldige eller denne närstående under betalningsåret eller något av de två beskattningsåren närmast före betalningsåret, var för sig eller tillsammans, har fått en värdeöverföring från det företag i vilket andelar har förvärvats eller från ett annat företag i samma koncern och denna värdeöverföring överstiger jämförelsebeloppet.*

*Om närstående som innehar andelar i företaget har fått en värdeöverföring från företaget ska denna vid tillämpningen av första stycket endast beaktas till den del den överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående fick värdeöverföringen.*

#### *19 §*

*Investeraravdrag får inte göras om det företag i vilket andelar har förvärvats under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret, har förvärvat*

*1. direkt eller indirekt, andelar i ett annat företag från den skattskyldige eller denne närstående,*

*2. en näringsverksamhet från den skattskyldige eller denne när-*

*stående, om näringsverksamheten tidigare har bedrivits i ett företag som ägs eller ägdes av dessa personer, eller*

*3. verksamhet från ett företag som den skattskyldige eller denne närstående äger.*

*Första stycket 1 gäller bara till den del det inte finns något investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna som har återförts eller ska återföras med anledning av förvärvet.*

### ***Underlag för investeraravdrag***

#### *20 §*

*Underlaget för investeraravdrag är den skattskyldiges anskaffningsutgift för de förvärvade andelarna.*

*Om flera skattskyldigas underlag för investeraravdrag för ett och samma företag tillsammans överstiger 20 miljoner kronor under ett kalenderår, ska underlagen minskas proportionellt i förhållande till lämnade tillskott så att underlagen tillsammans inte överstiger 20 miljoner kronor.*

### ***Investeraravdragets storlek***

#### *21 §*

*Investeraravdrag ska göras med hälften av underlaget. Avdraget får uppgå till högst 650 000 kronor per beskattningsår.*

*Avdraget ska avrundas uppåt till helt hundratal kronor.*

### ***Återföring av investeraravdrag***

#### *22 §*

*Investeraravdrag ska återföras om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret avyttrar andelarna i företaget.*

*Om den skattskyldige har såväl andelar för vilka han har fått investeraravdrag som andra andelar i*

*företaget, ska vid tillämpningen av första stycket en avyttring av andelar i företaget alltid behandlas som om avyttringen avsåg de andelar för vilka han har fått investeraravdrag.*

*Med avyttring likställs vid tillämpningen av denna paragraf när andelarna övergår till någon annan genom gåva eller bodelning. Avyttring anses dock inte ha skett vid bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död.*

#### *23 §*

*Om den del av andelsinnehavet som avyttras understiger den del av innehavet för vilket den skattskyldige har fått investeraravdrag, ska den återförda delen av investeraravdraget motsvara den del av avdraget som den avyttrade delen utgör av det innehav för vilket den skattskyldige har fått avdrag.*

#### *24 §*

*Om den skattskyldige har fått flera investeraravdrag för andelarna i företaget, ska avdragen återföras i den ordning som den skattskyldige har fått dem.*

#### *25 §*

*Investeraravdrag ska återföras om den skattskyldige eller denne närstående under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, var för sig eller tillsammans, får en värdeöverföring från det företag i vilket andelar har förvärvats eller från ett annat företag i samma koncern och denna värdeöverföring överstiger jämförelsebeloppet.*

*Om närstående som innehar andelar i företaget får en värdeöverföring från företaget, ska denna vid tillämpningen av första*



*stycket endast beaktas till den del den överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående får värdeöverföringen.*

#### *26 §*

*Investeraravdrag ska återföras om företaget under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret, gör ett sådant förvärv som avses i 19 § första stycket.*

*Första stycket gäller bara till den del det inte finns något investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna som ska återföras med anledning av förvärvet.*

#### *27 §*

*Investeraravdrag ska återföras om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, eller under betalningsåret men efter förvärvet upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna, eller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.*

#### *28 §*

*Återföring enligt 27 § ska inte ske om*

*1. den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte avyttrar andelarna i företaget,*

*2. den skattskyldige eller denne närstående under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, var för sig eller tillsammans, inte får en värdeöverföring från det företag i vilket andelar har förvärvats eller från något annat företag i samma koncern överstigande jämförelsebeloppet, och*

3. det företag i vilket andelar har förvärvats under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret, inte gör ett sådant förvärv som avses i 19 § första stycket.

Om närstående som innehar andelar i företaget får en värdeöverföring från företaget ska denna vid tillämpningen av första stycket 2, endast beaktas till den del den överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående får värdeöverföringen.

### **Tidpunkt för återföring**

29§

Återföring ska göras det beskattningsår då

1. den skattskyldige avyttrar andelarna,

2. den skattskyldige eller denne närstående får en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet,

3. det företag i vilket andelar har förvärvats gör ett sådant förvärv som avses i 19 § första stycket, eller

4. den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

## 48 kap.

### 20 §

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster ska dras av till två tredjedelar.

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § ska dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. *Med skattepliktig kapitalvinst på sådana tillgångar avses även återföring av investeraravdrag enligt 43 kap.* För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster ska dras av till två tredjedelar.

Avdrag för kapitalförluster enligt första stycket ska göras i följande ordning:

1. kapitalförluster som ska dras av i sin helhet,
2. kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar,
3. kapitalförluster som ska dras av till två tredjedelar.

## 57 kap.

### 12 b §

*Ett omkostnadsbelopp som har legat till grund för investeraravdrag enligt 43 kap. ska bara beaktas till 85 procent vid beräkning av underlag för årets gränobelopp.*

## 67 kap.

### 10 §<sup>4</sup>

Om det uppkommer ett underskott av kapital, ska skatten minskas med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kronor och med 21 procent av det återstående underskottet.

Om det uppkommer ett underskott av kapital, ska skatten minskas med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kronor och med 21 procent av det återstående underskottet, *om inte annat följer av andra stycket.*

*Om den skattskyldige har gjort investeraravdrag enligt 43 kap. ska underskott av kapital upp till avdragsbeloppet minska skatten*

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2009:197.

*med 30 procent. På återstående  
underskott tillämpas första stycket.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 september 2013 och tillämpas på förvärv  
av andelar som sker efter den 31 augusti 2013.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 22 kap. 1, §, 23 kap. 2 §, 31 kap. 1 §, 33 kap. 1, 2 och 11 §§, 63 kap. 1 och 16 §§ samt 65 kap. 1 och 7 §§ ska ha följande lydelse, dels att det ska införas fjorton nya paragrafer, 22 kap. 23 och 24 §§, 31 kap. 19 a och 19 b §§, 33 kap. 7 a och 7 b §§, 63 kap. 14 a–14 c, 21 a, 22 a–22 c §§ och 65 kap. 7 a §, samt nya rubriker närmast före 22 kap. 23 §, 31 kap. 19 a §, 33 kap. 7 a § och 63 kap. 14 a § av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **22 kap.**

#### **1 §<sup>1</sup>**

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

- överlåtelse av privatbostadsrätt och av andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),
- upplåtelse av privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt (4 §),
- samfällighet (5 och 6 §§),
- räntebidrag (7 §),
- pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),
- avskattning av pensionsförsäkring (10 §),
- tjänstepensionsavtal (11 §),
- underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar (12 §),
- skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),
- elcertifikat (14 §),
- utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §),
- schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),
- schablonintäkt vid innehav av andelar i investeringsfonder och fondföretag (17–21 §§), *och*
- gåva (22 §).

*(23 och 24 §§).*

### ***Investeraravdrag***

#### **23 §**

*Kontrolluppgift ska lämnas om investeraravdrag enligt 43 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).*

*Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av det företag som investeraravdra-*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:1289.

get hänför sig till.

*I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om underlaget för investeraravdrag. Kontrolluppgiften ska också innehålla uppgift om fysiska personers sammanlagda anskaffningsutgift för förvärvade andelar i företaget under året, som kan utgöra underlag för investeraravdrag.*

#### 24 §

*Kontrolluppgift ska lämnas om omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag enligt 43 kap. 22, 25, 26 eller 27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), om omständigheten är känd.*

*Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av det företag som investeraravdraget hänför sig till.*

*I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om den omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag.*

### 23 kap.

#### 2 §<sup>2</sup>

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 4 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20 och 21 kap. samt 22 kap. 2, 3, 9–11 och 17–21 §§ ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift enligt 22 kap. 10 § ska också avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 4 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20 och 21 kap. samt 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21, 23 och 24 §§ ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

### 31 kap.

#### 1 §<sup>3</sup>

I detta kapitel finns bestämmelser om  
– uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:1289.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2012:343.

- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 b §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion för hushållsarbete och gåva (33 §), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

### ***Investeraravdrag***

#### *19 a §*

*Den som gör investeraravdrag enligt 43 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna*

- 1. uppgift om underlaget för investeraravdrag, och*
- 2. nödvändiga identifikationsuppgifter för det företag som investeraravdraget hänför sig till.*

#### *19 b §*

*Den som återför investeraravdrag enligt 43 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna*

- 1. uppgift om hur stor del av investeraravdraget som återförs, och*
- 2. nödvändiga identifikationsuppgifter för det företag som investeraravdraget hänför sig till.*

*Om återföring av investeraravdrag görs enligt 43 kap. 27 § inkomstskattelagen, ska uppgift lämnas även om detta.*

### **33 kap.**

#### **1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om  
– syftet med särskilda uppgifter (2 §),

- uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (3–5 §§),
- uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (6 §),
- uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §),
  - *uppgifter som ska lämnas av den som har anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag (7 a och 7 b §§),*
- uppgifter som ska lämnas av redare (8 §),
- uppgifter om nedsättning av utländsk skatt (9 §),
- när särskilda uppgifter ska lämnas (10 och 11 §§), och
- redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §).

## 2 §

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),
2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,
4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands, *och*
4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,
5. kontroll av beviljat anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag enligt 63 kap. 14 a §, *och*
5. beslut om avräkning av utländsk skatt.
6. beslut om avräkning av utländsk skatt.

### ***Den som har anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag***

#### *7 a §*

*Den som har beviljats anstånd med betalning av skatt enligt 63 kap. 14 a §, ska lämna särskilda uppgifter om*

1. *andelar i det företag som det återförda investeraravdraget hänför sig till helt eller delvis har avyttrats,*
2. *han eller hon eller någon närstående har fått en sådan värdeöverföring som avses i 43 kap. 25 § inkomstskattelagen (1999:1229), och*



3. sådant förvärv som avses i 43 kap. 19 § första stycket inkomstskattelagen har gjorts.

7 b §

Särskilda uppgifter ska dock bara lämnas om

1. andelar har avyttrats under de fem beskattningsåren närmast efter det betalningsår som avses i 43 kap. 12 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229),

2. den som har beviljats anstånd eller denne närstående har fått en värdeöverföring under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, eller

3. förvärv har gjorts under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret.

#### *Nuvarande lydelse*

11 §

Särskilda uppgifter enligt 5 och 7–9 §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

<i>Särskilda uppgifter enligt</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
5 §	den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum
7 §	den 2 maj året efter beskattningsåret
8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det

Föreslagen lydelse

11 §

Särskilda uppgifter enligt 5 och 7–9 §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

<i>Särskilda uppgifter enligt</i>	<i>ska ha inkommit till Skatteverket senast</i>
5 §	den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum
7 §	den 2 maj året efter beskattningsåret
7 a §	<i>en månad efter den dag då andelarna avyttrades, den som har beviljats anstånd eller denne närstående fick en värdeöverföring eller förvärvet gjordes</i>
8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**63 kap.**

1 §

- I detta kapitel finns bestämmelser om
- ansökan om anstånd (2 §),
  - deklarationsanstånd (3 §),
  - ändringsanstånd (4 §),
  - anstånd för att undvika betydande skada (5 §),
  - anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§ (6 §),
  - anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift (7 §),
  - säkerhet (8–10 §§),
  - anstånd vid avyttring av tillgångar (11 §),
  - anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),
  - anstånd vid totalförsvärstjänstgöring (13 §),
  - anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag (14 a–14 c §§),*
- anstånd på grund av synnerliga skäl (15 §),
  - anståndsbeloppet (16–21 §§),
- anståndsbeloppet (16–21 a §§),*

- ändrade förhållanden (22 §),  
och  
– anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).
- ändrade förhållanden  
(22–22 c §§), och

***Anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag***

*14 a §*

*Den som är skyldig att betala inkomstskatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) på grund av att ett investeraravdrag har återförts enligt 43 kap. 27 § inkomstskattelagen, ska beviljas anstånd med betalning av skatten.*

*14 b §*

*Anstånd får dock inte beviljas om*

*1. andelarna, vilka det återförda investeraravdraget enligt 43 kap. 22 § andra stycket och 24 § inkomstskattelagen (1999:1229) anses hänföra sig till, har avyttrats,*

*2. den som är skyldig att betala skatt eller denne närstående har fått en sådan värdeöverföring som avses i 43 kap. 25 § inkomstskattelagen, eller*

*3. sådant förvärv som avses i 43 kap. 19 § första stycket inkomstskattelagen har gjorts.*

*Vid bedömningen av om anstånd inte ska beviljas, ska tidsfristerna som anges i 22 c § beaktas.*

*14 c §*

*Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då anståndet beviljades.*

*Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.*

*16 §*

Anstånd beviljas, om inte annat följer av 17–21 §§, med skäligt belopp. I de fall som avses i 7 §

Anstånd beviljas, om inte annat följer av 17–21 a §§, med skäligt belopp. I de fall som avses i 7 §

ska anstånd dock beviljas med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet gäller.

ska anstånd dock beviljas med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet gäller.

#### *21 a §*

*Anstånd enligt 14 a § beviljas med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till det återförda investeraravdraget.*

*Om en del av det andelsinnehav som avses i 14 b § 1 har avyttrats, får anstånd beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av investeraravdraget som inte skulle ha återförts vid en delavyttring enligt 43 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229).*

#### *22 a §*

*Ett anstånd enligt 14 a § ska upphävas om*

*1. andelarna som avses i 14 b § 1 har avyttrats,*

*2. den som har beviljats anstånd eller denne närstående har fått en sådan värdeöverföring som avses i 43 kap. 25 § inkomstskattelagen (1999:1229), eller*

*3. sådant förvärv som avses i 43 kap. 19 § första stycket inkomstskattelagen har gjorts.*

#### *22 b §*

*Om endast en del av det andelsinnehav som avses i 22 a § 1 har avyttrats, ska anståndsbeloppet i stället sättas ned på samma sätt som investeraravdraget skulle ha återförts vid en delavyttring enligt 43 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229).*

#### *22 c §*

*Anståndet eller anståndsbeloppet ska dock bara upphävas eller sättas ned om*

*1. andelar har avyttrats under de fem beskattningsåren närmast efter det betalningsår som avses i 43 kap. 12 § första stycket*

*inkomstskattelagen (1999:1229),*

*2. den som har beviljats anstånd eller denne närstående har fått en värdeöverföring under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, eller*

*3. förvärv har gjorts under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret.*

## **65 kap.**

### **1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- grunder för ränteberäkningen (2–4 §§),
- kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt (5 §),
- kostnadsränta på slutlig skatt (6 §),
- kostnadsränta vid anstånd – kostnadsränta vid anstånd (7 §),
- kostnadsränta vid omprövning och överklagande (8–11 §§),
- kostnadsränta när befrielse från skatt på energi upphör (12 §),
- kostnadsränta vid för sen betalning (13 §),
- minskning av och befrielse från kostnadsränta (14 och 15 §§),
- intäktsränta (16 och 17 §§),
- en annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg (18 §), och
- ränteberäkning utanför skattekontot (19 och 20 §§).

### **7 §**

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfalldag. Vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § ska dock räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades.

Vid anstånd enligt 63 kap. 14 § tas anståndsränta inte ut. Om beslutet om anstånd genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade.

Vid anstånd enligt 63 kap. 14 eller 14 a § tas anståndsränta inte ut. Om beslutet om anstånd genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade.

Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

### **7 a §**

*Om särskilda uppgifter enligt 33 kap. 7 a § inte lämnas inom den tid som anges i 33 kap. 11 §, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då den särskilda uppgiften skulle ha*

*kommit in till Skatteverket.*

*Kostnadsränta ska beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 september 2013.
  2. Bestämmelserna i 22 kap. 23 och 24 §§, 23 kap. 2 § samt 31 kap. 19 a och 19 b §§ tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2013.

### 3 Bakgrund

I budgetpropositionen för 2013 (prop. 2012/13:1, del 1, avsnitt 6.12) har regeringen aviserat att det bör införas ett investeraravdrag för att öka incitamenten att investera i mindre företag och därigenom öka de mindre företagens tillgång till kapital.

Frågan om skatteincitament för riskkapital har tidigare utretts av Skatteincitamentsutredningen som i betänkandet Skatterabatt på aktieförvärv och vinstutdelningar (SOU 2009:33) bl.a. föreslog en skatte-reduktion för fysiska personer som förvärvade aktier i ett onoterat svenskt aktiebolag.

Företagsskattekommittén (Fi 2011:01) lämnade den 30 januari 2012 delbetänkandet Skatteincitament för riskkapital (SOU 2012:3). Företagsskattekommittén föreslår i delbetänkandet två modeller för att stimulera tillgången på kapital för mindre företag, nämligen riskkapitalavdrag som görs på ägarnivå och emissionskredit som görs på företagsnivå.

Enligt den första modellen (riskkapitalavdraget) ska fysiska personer som förvärvar andelar i ett företag under vissa förutsättningar kunna få avdrag med två tredjedelar av anskaffningsutgiften för andelarna i inkomstslaget kapital. Riskkapitalavdraget är utformat som en skatte-kredit och ska ses som ett förtida avdrag för anskaffningsutgiften. När andelarna avyttras ska avdraget återföras till beskattning. Enligt den andra modellen (emissionskrediten) ska ett företag som har tagit emot betalning för andelar som har getts ut beviljas anstånd med betalning av svenska arbetsgivaravgifter motsvarande 35 procent av det belopp som betalats för andelarna. Anståndsbeloppet ska delas upp i tre delar och återbetalas efter fem, sex respektive sju år. På anståndet ska ränta motsvarande basräntan betalas.

Förslagen är utformade för att i första hand gynna investeringar i nystartade, mindre och växande företag som bedriver riskfylld verksamhet.

Betänkandet har remitterats. Kommitténs förslag om riskkapitalavdrag har i första hand kritiserats för att inte ge tillräckliga incitament för investeringar i och med att förslaget är utformat som en skatte-kredit. Förslaget om emissionskredit ansågs inte heller ge tillräckliga incitament för investeringar. För att öka incitamenten och förbättra förutsättningarna för entreprenörskap har regeringen i budgetpropositionen för 2013 aviserat att den avser att lämna förslag till ett investeraravdrag i form av en definitiv skattelättnad för fysiska personer som investerar i mindre företag.

## 4 Överväganden och förslag

### 4.1 Ett skatteincitament för riskkapital

**Promemorians förslag:** En skattelättnad ska införas för fysiska personer och dödsbon som förvärvar andelar i ett mindre företag (investeraravdrag).

Skattelättnaden ska ges i form av ett avdrag i inkomstslaget kapital.

**Skälen för promemorians förslag:** Tillgången till kapital är en avgörande framgångsfaktor för nystartade och unga företag samt för expansiva och innovativa företag. Nystartade företag och tillväxtföretag kan dock ofta ha svårt att finna extern finansiering av sin verksamhet. Svårigheterna gäller såväl externa lån som ägarkapital.

Det finns flera orsaker till mindre företags begränsade möjligheter att hitta extern finansiering. En viktig orsak är informationsproblem. Informationskostnaden för en extern investerare innehåller ett mått av fasta kostnader, vilka i regel är höga i förhållande till investeringen vid små investeringsbelopp, vilket leder till att diversifierade, professionella investerare, t.ex. pensionsfonder, ofta finner det olönsamt att investera i mindre företag. Sådana företag måste därför söka finansiering från andra investerare, t.ex. närstående. Dessa har i regel mindre kapital att tillgå, och antalet potentiella investerare som företaget kan vända sig till är begränsat. Genom att införa en skattelättnad för investeringar i mindre företag kan man kompensera för den ofta tidskrävande informationsinhämtning som en potentiell investerare ställs inför. Därmed ökar incitamenten att investera i nystartade företag och tillväxtföretag.

Svårigheten för mindre företag att få finansiering beror också på asymmetrier i skattesystemet. Skattesystemet gynnar t.ex. investeringar med lånat kapital jämfört med eget kapital eller återinvesterade vinster genom att ränteutgifter är avdragsgilla medan utdelning måste lämnas av beskattade medel och även beskattas hos investeraren. Detta missgynnar företag som har svårt att få lån.

Eftersom nystartade företag och tillväxtföretag har sämre tillgång till lån som finansieringskälla och saknar upparbetade vinstmedel är de hänvisade till investeringar med eget kapital. De skattemässiga asymmetrierna i behandlingen av eget kapital jämfört med lånat kapital missgynnar investeringar i små företag och leder till ett höjt avkastningskrav för dessa.

Svårigheten för mindre företag att hitta finansiering kan leda till att samhällsekonomiskt lönsamma investeringar inte finansieras eftersom de inte blir lönsamma för investeraren. Tillväxtföretag drabbas särskilt hårt av höga kapitalkostnader eftersom kapitalbehovet ofta är större i dessa företag. Samtidigt är tillväxtföretagen mycket viktiga för att skapa innovationer och arbetstillfällen i Sverige. Rätt utformade och rätt riktade incitament som ökar investeringarna i dessa företag kan därför bidra till att stärka Sveriges konkurrenskraft genom att fler samhällsekonomiskt lönsamma investeringar finansieras.



Mot denna bakgrund föreslås att ett skatteincitament för investeringar i mindre företag införs. Syftet med förslaget är i huvudsak att fler investeringar ska genomföras. Incitamentet bör därför innebära en skattelättnad i samband med att själva investeringen görs. Det föreslås därför att skattelättnaden ges i samband med förvärv av andelar i ett företag vid dess bildande eller vid en nyemission.

Genom att skapa incitament att tillföra eget kapital i nystartade företag och tillväxtföretag ökar soliditeten i företagen, vilket gör företagen mer robusta och livskraftiga. Ökad soliditet kan också leda till att det blir lättare för dessa företag att söka ytterligare finansiering i framtiden, t.ex. med hjälp av lån, för att kunna expandera och växa ytterligare.

För att varaktigt underlätta småföretagens tillgång på kapital bör skattelättnaden utformas som ett stöd för investeringar som finansieras med eget kapital. Det bidrar även till att den skattemässiga behandlingen av investeringar som finansieras med eget respektive lånat kapital jämnas ut samt sänker småföretagens kapitalkostnader. Då lättnaden ges redan vid investeringstillfället medför det också att investerarens kostnader för investeringen sänks. Genom lättnaden får investeraren en säker avkastning i form av en skattesänkning oavsett investeringens utfall. Detta ökar investeringens förväntade avkastning, vilket ökar en extern investerares benägenhet att investera. En skattelättnad vid investeringstillfället ger vidare investerare med begränsat kapital möjlighet att satsa ett större belopp, vilket ger företaget en tidig likviditetsförstärkning. Detta kan avhjälpa informationsproblem eftersom det ger företagare mera tid att utveckla en produkt eller affärsplan, och ett längre utvecklat projekt innebär att ett bättre beslutsunderlag kan ges till externa investerare. Genom att reducera informationsproblem och asymmetrier i skattesystemet bidrar skattelättnaden till att förbättra kapitalförsörjningen i mindre företag och medverkar därmed till att fler samhällsekonomiskt lönsamma investeringar finansieras.

Förslaget innebär att staten med hjälp av statliga medel gynnar investeringar i vissa företag. Åtgärden bedöms därför utgöra ett statligt stöd trots att det är investeraren som rent faktiskt får skattelättnaden. Förslaget måste således utformas så att det kan anses vara förenligt med den gemensamma marknaden.

Europeiska kommissionen har utfärdat riktlinjer för statligt stöd för att främja riskkapitalinvesteringar i små och medelstora företag (2006/C 194/02). Riktlinjerna kan användas som checklista när medlemsstaterna vill lämna statligt stöd för riskkapital. Förslaget bör därför utformas på ett sådant sätt att det uppfyller villkoren i riktlinjerna. Även om villkoren är uppfyllda krävs det emellertid att förslaget notifieras och godkänns av kommissionen innan det kan genomföras, se vidare nedan avsnitt 4.9.

Syftet med investeraravdraget är att ge incitament för att öka investeringar i mindre företag. Avdraget bör därför ske i samband med förvärvet av andelar och innebära en skattelättnad som är knuten till själva investeringen. Vidare är de skäl för ett avdrag i inkomstslaget kapital som Företagsskattekommittén angav i betänkandet Skatteincitament för riskkapital också giltiga för investeraravdraget. Det föreslås därför att investeraravdraget utformas som ett avdrag i inkomstslaget kapital.

## 4.2 Definitioner

### 4.2.1 Vad som avses med företag

**Promemorians förslag:** Med företag avses svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar eller motsvarande utländska bolag som har fast driftställe i Sverige och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

Med företag avses inte investmentföretag, privatbostadsföretag, kooperativa föreningar eller sådana ekonomiska föreningar som är centralorganisation för kooperativa föreningar. Med företag avses inte heller en ekonomisk förening eller ett aktiebolag som bedriver verksamhet av det slag som avses i 2 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229) men som inte uppfyller villkoren för att vara ett privatbostadsföretag.

**Skälen för promemorians förslag:** Som föreslås ovan i avsnitt 4.1 ska investeraravdraget ges vid investeringar i mindre företag. Frågan är emellertid vad som bör avses med företag, dvs. vilka typer av associationsformer som bör omfattas av möjligheten till investeraravdrag.

En utgångspunkt är att förvärv av aktier i svenska aktiebolag bör medföra en rätt till investeraravdrag. En grundläggande skillnad mellan å ena sidan aktiebolag och å andra sidan handelsbolag och enskild näringsverksamhet är att kapitalinkomst från de senare associationsformerna är enkelbeskattad, eftersom den inte beskattas i företaget utan bara hos delägaren. För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag finns vidare vissa möjligheter att motverka de svårigheter som kan föreligga i samband med att en verksamhet startas, genom att underskott i startskedet får dras av som allmänt avdrag, se 62 kap. 2–4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Kapitalet i en enskild näringsverksamhet eller i ett handelsbolag är även lätttröligt. I handelsbolag är det i huvudsak bolagsavtalet mellan delägarna som avgör hur en enskild delägare får öka eller minska sitt kapital i bolaget. För enskilda näringsidkare är kapitalet än mer lätttröligt eftersom den enskilde själv fritt bestämmer om kapitalet i verksamheten ska öka eller minska. Att skapa ett system som ska stimulera kapitaltillförseln även för dessa associationsformer skulle kräva en omfattande lagstiftning och mycket komplicerade regler. De villkor som skulle behövas för att hindra skatteundandraganden skulle därför motverka de positiva särdrag som är förknippade med dessa företagsformer, såsom enkelhet och kapitalets obundenhet.

Ekonomiska föreningar som inte är kooperativa beskattas i princip på samma sätt som aktiebolag. Det bedöms därför saknas sådana skillnader mellan aktiebolag och sådana ekonomiska föreningar som skulle kunna motivera en olikartad behandling mellan dessa olika företagsformer.

Mot denna bakgrund föreslås att förvärv av aktier och andelar i svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar bör medföra rätt till investeraravdrag.

Med hänsyn till EU:s regelverk kan den som investerar i ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som har säte inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, inte uteslutas från rätten att göra investeraravdrag. Den fria rörligheten för kapital gäller även för transaktioner mellan en medlemsstat och ett land utanför EES, s.k. tredjelandstransaktioner. EU:s handräckningsdirektiv<sup>1</sup> gäller emellertid inte i förhållande till tredje land. Av kontrollskäl bör det därför, när det gäller företag utanför EES, krävas att den stat där företaget hör hemma har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller en artikel om informationsutbyte. Sammanfattningsvis föreslås att även utländska bolag som motsvarar svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar och som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte ska omfattas av begreppet företag.

Eftersom syftet med investeraravdraget är att motverka de problem att hitta finansiering som finns för mindre företag i Sverige och att därigenom bidra till att stärka Sveriges konkurrenskraft genom att fler samhällsekonomiskt lönsamma investeringar finansieras bör det vidare ställas upp ett krav att företaget har ett fast driftställe i Sverige för att rätt till investeraravdrag ska föreligga.

I delbetänkandet Skatteincitament för riskkapital (SOU 2012:3) gör Företagsskattekommittén bedömningen att det är sannolikt att ett krav på fast driftställe skulle utgöra ett hinder för utövandet av den fria etableringsrätten. Det bör dock noteras att den brittiska motsvarigheten till investeraravdraget, de s.k. EIS-reglerna, innehåller ett krav på fast driftställe. De brittiska reglerna har granskats av Europeiska kommissionen i en prövning av om de utgör statligt stöd. Dessa regler innehöll ursprungligen ett krav på att verksamheten skulle bedrivas i Storbritannien. Det kravet underkändes av kommissionen och ändrades i samarbete med kommissionen till ett krav på fast driftställe.

Kommissionens prövning av om en åtgärd utgör statsstöd innebär att kommissionen prövar om åtgärden kan anses förenlig med den gemensamma marknaden. Att kommissionen accepterade kravet på fast driftställe i det brittiska förslaget bör mot denna bakgrund innebära att den i vart fall vid det beslutstillfället funnit att ett krav på fast driftställe kan anses vara förenligt med den gemensamma marknaden. Mot bakgrund av kommissionens bedömning av det brittiska systemet och av att det är eftersträvansvärt att de skattegynnade investeringarna görs i företag som bidrar till näringslivet här i Sverige föreslås därför att det krävs att företaget har fast driftställe i Sverige för att det ska omfattas av möjligheten till investeraravdrag.

För företag som är investmentföretag eller privatbostadsföretag finns speciella beskattningsregler. Det finns även speciella beskattningsregler för kooperativa föreningar och för sådan ekonomisk förening som är

<sup>1</sup> Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (upphör att gälla den 1 januari 2013 och ersätts då av Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG).

centralorganisation för kooperativa föreningar. Särskilt kan nämnas att investmentföretag, kooperativ förening och sådan ekonomisk förening som är centralorganisation för kooperativa föreningar i de flesta fall har rätt till avdrag för lämnad utdelning, se 39 kap. 14 § och 22–24 a §§ IL. Privatbostadsföretag ska inte ta upp inkomster och dra av utgifter hänförliga till sina fastigheter, se 39 kap. 25 § IL. Med hänsyn till att dessa företagsformer beskattas på annat sätt än aktieföretag bör de inte omfattas av de föreslagna reglerna om investeraravdrag. Investmentföretag, privatbostadsföretag, kooperativ förening eller sådan ekonomisk förening som är centralorganisation för kooperativa föreningar föreslås således vara undantagna från begreppet företag. Förvärv av andelar i en s.k. oäkta bostadsrättsförening bör inte heller medföra rätt till avdrag. Det föreslås därför att förvärv av andelar i ett aktieföretag eller en ekonomisk förening som bedriver sådan verksamhet som avses i 2 kap. 17 § IL, men som inte uppfyller kraven för att vara ett privatbostadsföretag ska undantas från tillämpningen.

#### *Lagförslag*

Definitionen föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 2 § IL.

### **4.2.2 Vad som avses med koncern**

**Promemorians förslag:** Med koncern avses en koncern av det slag som avses i 1 kap. 11 § aktieföretagslagen (2005:551). Som moderbolag räknas även svenska handelsbolag och andra juridiska personer än aktieföretag.

**Skälen för promemorians förslag:** Eftersom uttrycket koncern har olika innebörd i olika lagar bör uttrycket definieras särskilt i kapitlet om investeraravdrag i inkomstskattelagen. Uttrycket har i kapitlet främst betydelse för beräkningen av gränsvärdena när det gäller att avgöra om företaget är ett mindre företag, se avsnitt 4.2.3. Beräkningarna grundar sig på EU-rätten och av de EU-rättsliga regleringarna framgår att med koncern avses detsamma som följer av 1 kap. 11 § aktieföretagslagen (2005:551), förkortad ABL. Det innebär mycket förenklat att en juridisk person ingår i en koncern om den ägs till mer än hälften av ett svenskt aktieföretag. Uttrycket koncern föreslås därför ha motsvarande innebörd i reglerna om investeraravdrag. För att säkerställa att även koncerner vars moderbolag inte är ett svenskt aktieföretag ingår i definitionen föreslås ett tillägg där det framgår att som moderbolag räknas även andra juridiska personer än aktieföretag samt svenska handelsbolag.

#### *Lagförslag*

Definitionen föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 3 § IL.

### 4.2.3 Vad som avses med mindre företag och årsarbetskraft

**Promemorians förslag:** Med mindre företag avses ett företag som har färre än 50 årsarbetskrafter och som har en årsomsättning eller en balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor.

Ett företag är dock inte ett mindre företag om 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna direkt eller indirekt kontrolleras av ett eller flera offentliga organ.

Med årsarbetskraft avses den som under året har arbetat i företaget och är anställd eller delägare i företaget. Med årsarbetskraft avses även den som under året har utfört arbete åt företaget, har en underordnad ställning i förhållande till detta och enligt svenska regler jämställs med anställd.

Gränsvärdena avseende antalet årsarbetskrafter, årsomsättning och balansomslutning ska beräknas med hänsyn till såväl koncernföretag som andra företag som äger andelar i företaget eller i vilka företaget äger andelar.

#### Skälen för promemorians förslag

##### *Mindre företag och årsarbetskraft*

Enligt kommissionens riktlinjer om statligt stöd för riskkapital får statligt stöd under vissa förutsättningar lämnas för att främja investeringar i små och medelstora företag<sup>2</sup>. Vad som avses med små och medelstora företag i detta sammanhang följer av den definition som fogats till Europeiska kommissionens rekommendation om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag<sup>3</sup>. För att förslaget ska vara förenligt med EU:s regelverk om statligt stöd krävs att investeraravdrag bara ges vid förvärv av andelar i företag inom kategorin mikroföretag samt små och medelstora företag enligt kommissionens definition. Att inkludera medelstora företag i åtgärden medför dock svåra tillämpningsproblem i och med att stöd till denna kategori bara godtas i vissa faser av företagets utveckling. Investeraravdraget bör därför begränsas till förvärv av andelar i företag som uppfyller Europeiska kommissionens definition av små eller mikroföretag. Med små eller mikroföretag, eller mindre företag som de benämns i förslaget, avses företag som sysselsätter färre än 50 personer, omräknat till årsarbetskrafter, samt med en årsomsättning eller en balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor.

I den associationsrättsliga lagstiftningen förekommer i dag termen mindre företag, bl.a. i årsredovisningslagen (1995:1554). Definitionen av mindre företag i associationsrätten, som grundar sig på EU-direktiv, är uppbyggd på samma sätt som kommissionens definition av små företag, med en koppling till antalet anställda samt årsomsättning och balansomslutning, men skiljer sig i vissa avseenden. Dels tillåter den associations-

<sup>2</sup> Kommissionens riktlinjer för statligt stöd för att främja riskkapitalinvesteringar i små och medelstora företag (2006/C 194/02).

<sup>3</sup> Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag (2003/361/EG), EUT L 124, 20.5.2003 s. 36.

rättsliga definitionen att antalet anställda överstiger 50, så länge inte gränsvärdena för årsomsättningen och balansomslutningen överstigs. Dels är gränsvärdet för årsomsättning lägre, 40 miljoner kronor. Det bedöms därför inte som lämpligt att i fråga om investeraravdraget i inkomstskattelagen hänvisa till eller ta in den associationsrättsliga definitionen av mindre företag. Det skulle annars kunna medföra att investeraravdrag utgår för förvärv av andelar i ett företag där antalet anställda överstiger 50, vilket enligt kommissionens definition inte är ett litet företag. Det bedöms inte heller som lämpligt att använda samma gränsvärden som i associationsrätten eftersom de avseende årsomsättning är lägre än i den föreslagna definitionen. Medlemsstaterna har förvisso möjlighet att i den nationella lagstiftningen ange lägre gränsvärden, men det saknas skäl att begränsa tillämpningsområdet för investeraravdraget mer än nödvändigt.

Oavsett storlek ska ett företag inte anses som ett mindre företag om ett eller flera offentliga organ, var för sig eller tillsammans, direkt eller indirekt kontrollerar minst 25 procent av kapital- eller röstandelarna.

Antalet sysselsatta uttrycks i kommissionens definition i årsarbetskrafter. Enligt kommissionens definition avses med årsarbetskraft en person som på heltid arbetat i företaget eller för företagets räkning under hela referensåret. Personalstyrkan utgörs enligt definitionen av löntagare, personer som arbetar för företaget och har en underordnad ställning i förhållande till detta och i nationell rätt jämföras med löntagare samt delägare som driver företaget eller som utövar regelbunden verksamhet i företaget och erhåller ekonomiska förmåner från företaget. Lärlingar och studerande under yrkesutbildning som omfattas av lärlings- eller yrkesutbildningsavtal ska inte räknas in vid beräkningen av personalstyrkan. Den tid som utgörs av mödraledighet eller föräldraledighet ska inte räknas in.

För att stöd inte ska utgå för investeringar i företag som vid en tillämpning av kommissionens definition i dess helhet inte skulle ha utgjort ett mindre företag bör en definition av årsarbetskrafter införas i kapitlet om investeraravdrag i inkomstskattelagen. Definitionen av årsarbetskraft föreslås ha följande innebörd.

Med årsarbetskraft avses den som under året arbetat i företaget och som varit anställd. Med detta avses anställd som får lön från företaget. Tjänstlediga ska således inte räknas. Även delägare som har arbetat i företaget under året omfattas. Till skillnad från kommissionens definition finns det inget krav på att delägaren ska ha fått ersättning för sin insats.

Med årsarbetskraft avses även den som har utfört arbete åt företaget, har en underordnad ställning i förhållande till detta och enligt svenska regler jämföras med anställd. Vad som avses är en person som formellt inte är anställd men som ändå ska betraktas som anställd. För att ett utländskt företag vid beräkningen av antalet årsarbetskrafter inte ska bedömas utifrån andra kriterier än ett motsvarande svenskt företag bör bedömningen av om en person ska jämföras med anställd göras utifrån samma regler, dvs. svenska regler. Det är svårt att hitta några tydliga exempel på vem som kan komma att avses utifrån svenska förhållanden. Eftersom även utländska företag kan vara sådana företag som avses med bestämmelserna om investeraravdrag bör dock samtliga kategorier i den personalstyrka kommissionen anger i sin definition införas i förslaget.

Det finns annars en risk för att förvärv av andelar i utländska företag medför investeraravdrag trots att företaget skulle ha haft mer än 50 årsarbetskrafter om kommissionens definition hade tillämpats i dess helhet.

Med årsarbetskraft avses inte personer som omfattas av ett lärlingsavtal eller ett yrkesutbildningsavtal.

Den som arbetat deltid, varit ledig på sätt som avses i 4–7 eller 9 § föräldraledighetslagen (1995:584) eller som inte har arbetat under hela året ska räknas som del av en årsarbetskraft.

### *Beräkningsregler*

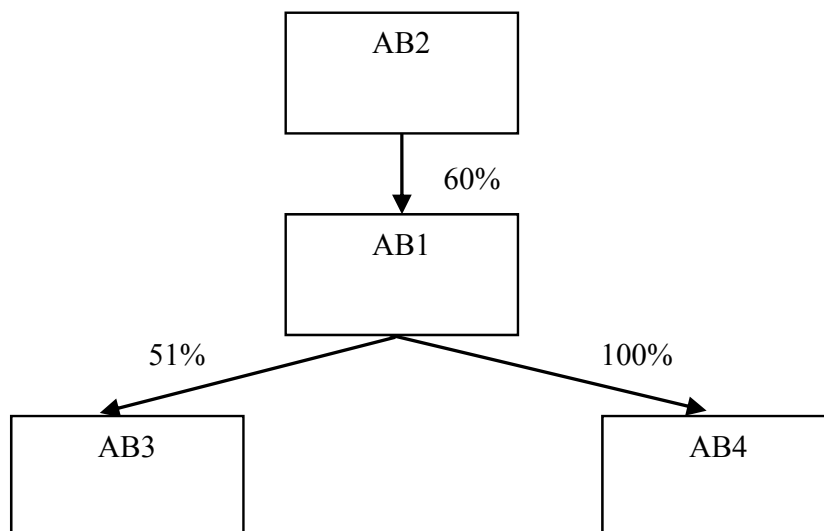
Enligt kommissionens definition ska vid beräkningen av antalet årsarbetskrafter, årsomsättning och balansomslutning hänsyn tas till såväl koncernföretag som andra företag som äger andelar i företaget eller i vilka företaget äger andelar. Företagens förbindelser med andra företag kan delas in i följande tre kategorier. Det är dels företag som ingår i en koncern, dels företag som utan att ingå i en koncern kontrollerar ett annat företag eller kontrolleras av ett annat företag genom ett innehav av minst 25 procent av kapital- eller röstandelarna samt slutligen företag som inte har någon av de beskrivna förbindelserna med andra företag. De tre kategorierna uttrycks i definitionen som anknutet företag, partnerföretag respektive fristående företag.

Det är viktigt att skattelättnader inte utgår vid förvärv av andelar i företag som enligt kommissionens definition inte skulle ha varit ett litet företag eller ett mikroföretag om beräkningsreglerna i definitionen hade tillämpats i dess helhet. Det bör därför införas särskilda bestämmelser om beräkningen av antalet årsarbetskrafter, årsomsättning och balansomslutning. Mot denna bakgrund föreslås följande beräkningsregler. Bestämmelserna är utformade efter kommissionens definition men har anpassats till svenska förhållanden.

### *Företag som ingår i en koncern*

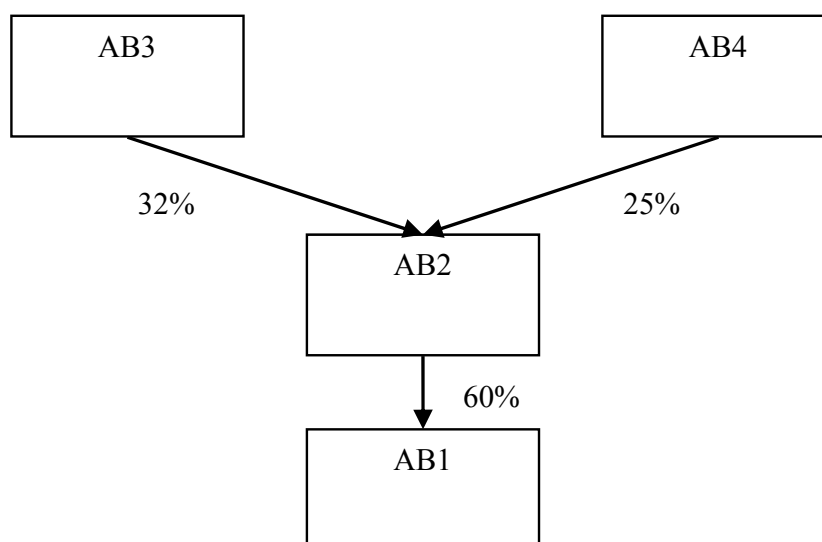
Om företaget ingår i en koncern ska gränsvärdena beräknas med hänsyn till samtliga företag inom koncernen. Det innebär att till företagets värden om årsarbetskrafter, årsomsättning och balansomslutning även ska läggas 100 procent av motsvarande värden från företag som ingår i koncernen. Följande exempel beskriver tillämpningen.

AB1 äger 51 procent av AB3 och 100 procent i AB4. AB2 har i sin tur en andel om 60 procent i AB1. Eftersom innehaven i samtliga fall överstiger 50 procent ska AB1 vid beräkningen av årsarbetskrafter och ekonomiska gränsvärden använda 100 procent av värdena för vart och ett av de fyra företagen.



Om något av koncernföretagen kontrollerar ett annat företag eller kontrolleras av ett annat företag genom ett innehav av minst 25 procent av kapital- eller röstandelarna, utan att det företaget ingår i koncernen, ska även det företags värden läggas till genom kvotering av värdena med hänsyn till den högsta av kapital- eller röstandelen. Följande exempel beskriver tillämpningen.

Det företag som ska beräkna gränsvärdena är AB1. AB1 ingår i samma koncern som AB2 i och med att AB2 äger 60 procent av AB1. AB2 ägs dock i sin tur av två företag, AB3 och AB4, som innehar 32 procent respektive 25 procent av AB2. Vid beräkningen av årsarbetskrafter och ekonomiska gränsvärden för AB1 ska det företaget ta 100 procent av sina egna värden + 100 procent av värdena för AB2 + 32 procent för värdena i AB3 + 25 procent av värdena i AB4.



Gränsvärden i flera företag ska även läggas ihop om företaget skulle ha ingått i samma koncern som ett annat företag om den fysiska personen eller den grupp av fysiska personer i samverkan som äger företagen hade

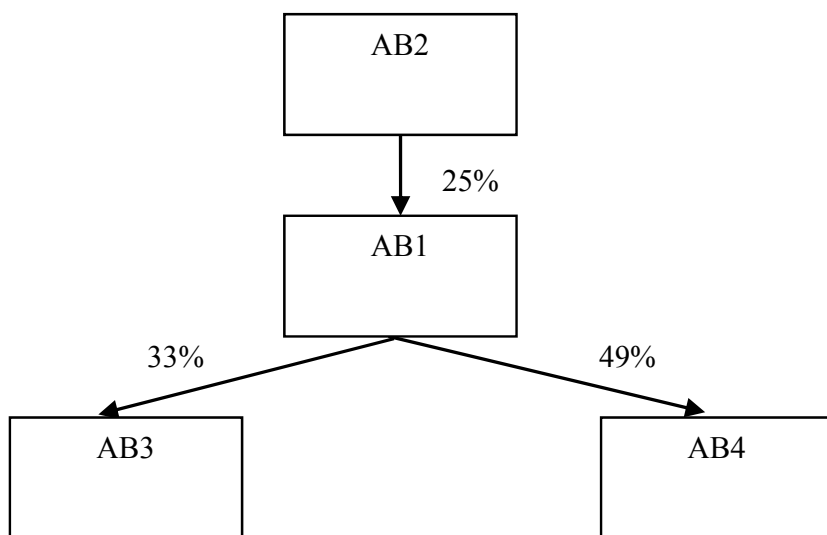


varit ett företag (s.k. oäkta koncern). Detta gäller dock bara om de berörda företagen bedriver verksamhet på samma eller angränsande marknad. Med angränsande marknad avses marknaden för en produkt eller en tjänst i ett tidigare eller senare marknadsled. Som exempel kan nämnas en fysisk person som äger två företag där det ena företaget tillverkar två komponenter och det andra företaget monterar ihop dessa två komponenter. I ett sådant fall bör företagen anses bedriva verksamhet på angränsande marknad.

*Företag som utan att ingå i en koncern kontrollerar eller kontrolleras av ett annat företag*

Företag som utan att ingå i en koncern, kontrollerar ett annat företag eller kontrolleras av ett annat företag genom ett innehav av minst 25 procent av kapital- eller röstandelarna ska vid beräkningen av gränsvärdena lägga till ett så stort belopp av värdena i det andra företaget som motsvarar ägarandelen mellan företagen. Om förbindelsen mellan företagen utgörs av olika andelar av kapitalet och rösterna ska den högsta andelen användas. Om företaget har sådana förbindelser till flera företag ska beräkningen göras för varje företag för sig. Följande exempel beskriver tillämpningen.

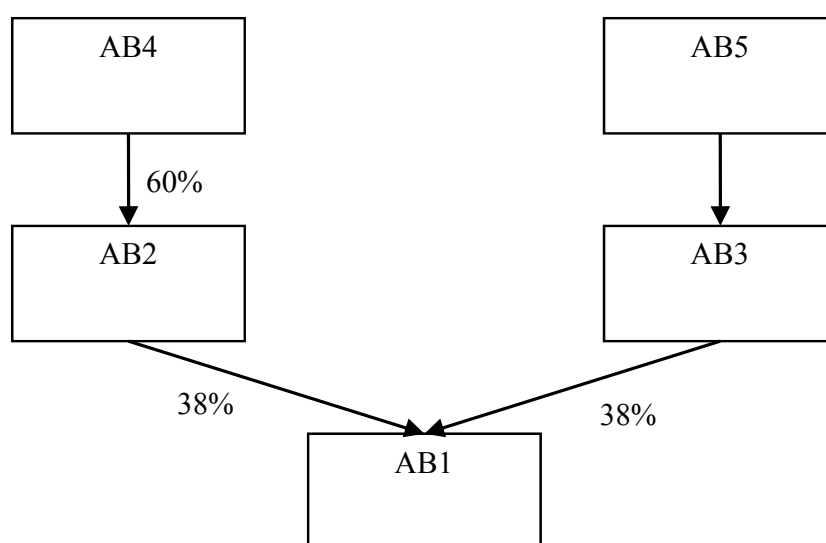
AB1 äger 33 procent av AB3 och 49 procent av AB4. AB2 har i sin tur en andel om 25 procent i AB1. När AB1 ska beräkna gränsvärden ska de relevanta procentandelarna av värdena för AB2, AB3 och AB4 läggas till värdena i AB1. Totalt ska värdena för AB1 således beräknas till 100 procent av AB1 + 25 procent av AB2 + 33 procent av AB3 + 49 procent av AB4.



Om det företag som kontrollerar eller kontrolleras av företaget i vilket andelar har förvärvats ingår i en koncern, ska gränsvärdena beräknas med hänsyn tagen till hela koncernen. Det innebär att det första steget i beräkningen blir att lägga ihop 100 procent av värdena i den koncern som det kontrollerade eller kontrollerande företaget ingår i. Därefter görs en kvotering av värdena för hela koncernen. Om AB4 i exemplet ovan ingår

i en koncern med två andra företag ska värdena för alla de tre företag som ingår i koncernen summeras först. Därefter ska AB1 ta 49 procent av övriga koncernens sammanlagda värden och lägga till sin egen beräkning. Detta gäller om företagen befinner sig i omedelbart tidigare eller senare led. Följande exempel beskriver tillämpningen.

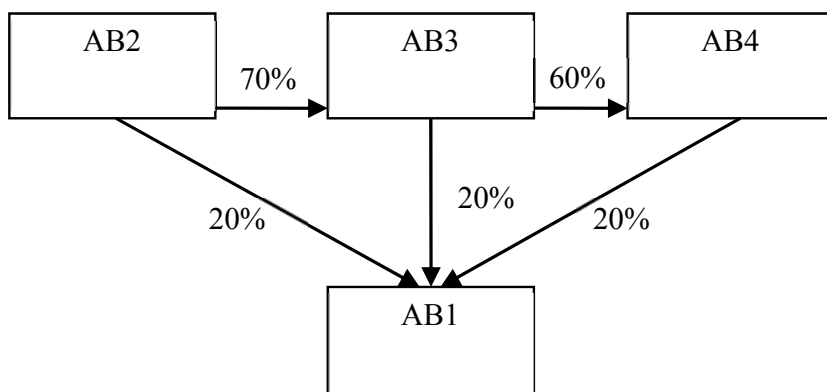
Beräkning av årsarbetskrafter och ekonomiska gränsvärden ska göras för AB1. AB2 och AB3 innehar båda 38 procent av AB1 och värdena för dessa ska därför läggas till motsvarande de företagens andel av AB1. AB2 ingår dock i en koncern med AB4, varför 100 procent av värdena för dessa båda ska läggas ihop innan AB1 gör kvoteringen. AB5 befinner sig inte direkt över eller under AB1 eller något koncernföretag till AB1 och ska därför inte beaktas vid beräkningen. AB1:s totala gränsvärden blir därmed 100 procent av AB1 + 38 procent av (AB2 + AB4) + 38 procent av AB3.



Om företaget kontrolleras av två eller flera andra företag och dessa företag sinsemellan ingår i en koncern ska beräkningen göras med hänsyn till hur stor total andel av kapital- eller röstandelarna i företaget som koncernen innehar. Det innebär att om företagen som ingår i en koncern tillsammans innehar mer än 50 procent i det aktuella företaget ska 100 procent av koncernens värden ska användas. Om företagen tillsammans innehar minst 25 procent men högst 50 procent ska den ägarandelen av koncernens samlade värden läggas till vid beräkningen av det aktuella företaget. Följande exempel beskriver tillämpningen.

Beräkning av årsarbetskrafter och ekonomiska gränsvärden ska göras för AB1. AB1 har tre ägare, AB2, AB3 och AB4, som var och en innehar 20 procent av andelarna i AB1. Dessa tre ägare ingår sinsemellan i en koncern. Detta eftersom AB2 innehar 70 procent av AB3, som i sin tur innehar 60 procent av AB4. Vid en första granskning kan det verka som om AB1 vid beräkningen inte behöver beakta några andra företag, eftersom varje företag äger mindre än 25 procent av AB1. Men eftersom AB2, AB3 och AB4 tillsammans ingår i en koncern äger de som en kon-

cern 60 procent av AB1. Det innebär att AB1 till sina egna värden ska lägga 100 procent av värdena i AB2, AB3 och AB4.



### Lagförslag

Definitionerna av mindre företag och årsarbetskraft föreslås i de två nya paragraferna 43 kap. 4 respektive 5 §§ IL. Beräkningsreglerna föreslås i de tre nya paragraferna 43 kap. 8–10 §§ IL.

## 4.3 Vilka som kan få investeraravdrag och när

**Promemorians förslag:** Fysiska personer som förvärvar andelar i mindre företag och som vid tidpunkten för förvärvet är skattskyldiga i Sverige för kapitalvinst på andelarna får göra investeraravdrag. Kapitalvinsten på andelarna får inte vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Dödsbon får bara göra investeraravdrag för förvärv som har skett före dödsfallet.

Avdrag ska göras det beskattningsår då full betalning för andelarna har skett (betalningsåret). Om villkoret att företaget ska ha ett visst löneunderlag uppfylls först beskattningsåret närmast efter betalningsåret, ska avdrag i stället göras det året.

**Skälen för promemorians förslag:** Investeraravdraget syftar till att öka företagets tillgång till eget kapital. För fysiska personer som skjuter till eget kapital till ett företag blir avkastningen dubbelbeskattad, genom att både bolagsskatt och kapitalinkomstskatt utgår på avkastningen. Lånat kapital är däremot enkelbeskattat eftersom räntan är avdragsgill för företaget. Investeraravdraget jämnar till stor del ut den skattemässiga olikbehandlingen av eget och lånat kapital för fysiska personer. Därmed fyller investeraravdraget det dubbla syftet att öka företagets tillgång till eget kapital och att minska olikbehandlingen av eget och lånat kapital. Aktiebolag som skjuter till kapital till andra aktiebolag blir normalt sett inte dubbelbeskattade eftersom utdelningen på s.k. näringsbetingade andelar är skattefri. Att ge aktiebolag ett investeraravdrag skulle därmed

inte utjämna någon skattemässig asymmetri. Det föreslås därför att investeraravdraget enbart ges till fysiska personer.

Investeraravdrag bör bara ges till fysiska personer som vid tidpunkten för förvärvet är skattskyldiga i Sverige för kapitalvinsten på andelarna. Skattskyldig för kapitalvinst på andelarna är en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Enligt 3 kap. 19 § IL är även en begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig för kapitalvinst på andelar, om personen under kalenderåret då avyttringen skedde eller något av de tio föregående åren har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige (tioårsregeln). Tioårsregeln gäller såväl för andelar i svenska som utländska företag. Andelar i utländska företag omfattas dock bara om de förvärvats när den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige. Ingångna skatteavtal kan i många fall inskränka tillämpningen av tioårsregeln.

Mot denna bakgrund föreslås att investeraravdrag ska kunna göras av den som vid tidpunkten för förvärvet är obegränsat skattskyldig i Sverige eller den som är begränsat skattskyldig men som enligt 3 kap. 19 § IL är skattskyldig för kapitalvinst på andelarna i Sverige. Den föreslagna bestämmelsen gäller dock med förbehåll att Sverige faktiskt kan beskatta kapitalvinsten, dvs. att den inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av reglerna i ett skatteavtal.

Även dödsbon bör få göra investeraravdrag. Det föreslås dock att dödsbon bara får göra avdrag för förvärv som har skett före dödsfallet.

En fysisk person som vill göra avdrag för ett förvärv av andelar i ett mindre företag ska begära detta i sin inkomstdeklaration. Det får tidigast göras i deklarationen för det beskattningsår då full betalning för andelarna har skett, betalningsåret.

Ett villkor för att investeraravdrag ska få göras är att företaget har ett visst minsta löneunderlag, se avsnitt 4.4.3. För nystartade företag kan det emellertid vara svårt att uppfylla detta villkor redan under första året. Detta gäller särskilt i de fall som företaget startas sent under året. Det bör därför vara möjligt att uppfylla löneunderlagsvillkoret under det år som följer närmast efter betalningsåret, se förslag i avsnitt 4.4.3. Om löneunderlagsvillkoret uppfylls först under året efter betalningsåret föreslås därför att investeraravdrag i stället ska göras för detta år.

### *Lagförslag*

Bestämmelserna föreslås i de två nya paragraferna 43 kap. 11 och 12 §§ IL.

## 4.4 Villkor för investeraravdrag

### 4.4.1 Förvärvsvillkoret

**Promemorians förslag:** Andelarna ska ha betalats kontant samt ha förvärvats vid bildandet av företaget, vid en nyemission eller från en juridisk person om det avser ett företag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet.

Med nyemission avses även tillskott till ekonomisk förening i form av medlemsinsats eller förlagsinsats.

Förvärvaren ska inneha andelarna vid betalningsårets utgång.

**Skälen för promemorians förslag:** Syftet med investeraravdraget är att stimulera investeringar i mindre företag och därmed öka tillgången på kapital i företagssektorn. Investeraravdrag bör därmed bara få göras vid sådana förvärv som innebär att nytt kapital tillförs det aktuella företaget. Som en förutsättning för investeraravdrag föreslås därför att avdraget får göras när andelar förvärvas vid bildande av ett företag eller vid en nyemission.

Ett mycket vanligt sätt att starta ett företag är att köpa ett s.k. lagerbolag. Ett lagerbolag är ett färdigregistrerat aktiebolag som inte bedriver någon verksamhet. Lagerbolaget har bildats enbart för att säljas vidare till en ny ägare. Genom att förvärva ett lagerbolag kan förvärvaren börja bedriva verksamhet något tidigare än om denne själv skulle ha bildat ett nytt bolag. Eftersom förvärv av lagerbolag är ett mycket vanligt sätt för att bilda företag och börja bedriva näringsverksamhet bör även sådana förvärv kunna ligga till grund för investeraravdrag. Mot denna bakgrund föreslås att investeraravdrag också får göras om andelarna har förvärvats från en juridisk person och avser ett företag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet.

Andra tillskott till företaget som inte innebär att andelar samtidigt förvärvas i företaget bör däremot inte medföra att investeraravdrag får göras.

Eftersom investeraravdrag också ges vid tillskott till vissa ekonomiska föreningar anges att med nyemission avses även tillskott till ekonomisk förening i form av medlemsinsats eller förlagsinsats.

Det föreslås också att andelarna ska ha betalats kontant. Apportemission, kvittning av fordran mot företaget eller andra liknande betalningar som inte innebär ett kontant tillskott till företaget kan således inte grunda rätt till avdrag. Skälen för att ha ett krav på kontant betalning är främst att lättnaden avser att stimulera tillväxtföretagens tillgång till kapital. I det perspektivet är det viktigt att företaget stimuleras till en reell förstärkning av det egna kapitalet och att företagssektorn som helhet därmed tillförs nytt kapital. Balansräkningsstärkande transaktioner, som t.ex. att växla en skuld till aktieägaren mot nya andelar, faller därför inte in under sådant som bör omfattas av skattelättnaden. Ett krav på kontant betalning förenklar också kontrollen av åtgärden och eliminerar eventuella problem med värdering av tillgångar som annars skulle kunna uppstå.

För det fall förvärvaren avyttrar andelarna under betalningsåret kan den situationen uppkomma att investeraravdrag beviljas för samma beskatt-

ningsår som det ska återföras. En sådan möjlighet bedöms försvåra kontrollen av avdraget och leda till onödig administration. Det föreslås därför att det är ett villkor för att investeraravdrag ska ges att andelarna innehas av förvärvaren vid beskattningsårets utgång.

#### *Lagförslag*

Bestämmelsen föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 13 § IL.

### **4.4.2 Branschvillkoret**

**Promemorians förslag:** Företaget ska vara ett mindre företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Företaget får inte helt eller delvis bedriva verksamhet inom varvs-, kol- eller stålindustrin.

**Skälen för promemorians förslag:** Det är nödvändigt att förslaget för att vara förenligt med EU:s regelverk om statligt stöd begränsas till att avse förvärv av andelar i företag inom kategorin mikroföretag samt små och medelstora företag enligt den definition som fogats till Europeiska kommissionens rekommendation om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag. Att inkludera medelstora företag i åtgärden medför dock som anges i avsnitt 4.2.3 svåra tillämpningsproblem i och med att stöd till denna kategori bara godtas i vissa faser av företagets utveckling. Majoriteten av de svenska företagen utgörs dessutom av små företag. Enligt statistiken i databasen FRIDA<sup>4</sup> hade cirka 98 procent av aktiebolagen färre än 50 anställda eller en omsättning om mindre än 80 miljoner kronor år 2010. Cirka 43 procent av aktiebolagen uppfyllde kravet om en sammanlagd lönesumma på minst 300 000 kronor. Cirka 41 procent av aktiebolagen uppfyllde samtliga krav och skulle därmed vara kvalificerade för investeraravdrag. Mot denna bakgrund föreslås att investeraravdrag begränsas till förvärv av andelar i företag som uppfyller Europeiska kommissionens definition av små eller mikroföretag, eller mindre företag som de benämns i förslaget. För definitionen av mindre företag se avsnitt 4.2.3.

Syftet med investeraravdraget är bl.a. att stimulera tillgången till kapital i mindre företag för att därigenom skapa tillväxt och arbetstillfällen i Sverige. Investeraravdrag bör därför inte ges för investeringar i företag vars verksamhet till en inte obetydlig del består av ren kapitalförvaltning. Att motverka avdrag vid tillskott till kapitalförvaltande företag är ett sätt att minska risken för att regelverket utnyttjas på sätt som inte stämmer överens med syftet. Det föreslås därför att företaget i vilket andelar förvärvas till huvudsaklig del ska bedriva rörelse.

Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om sådana tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen.

<sup>4</sup> För en beskrivning av FRIDA, se Finansdepartementets *Beräkningskonventioner 2013: Metoder för effektberäkningar av ändrade skatteregler*.

Att företaget ska bedriva rörelse till huvudsaklig del innebär att 75 procent eller mer av verksamheten i företaget ska bestå av annat än innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar (prop. 1999/2000:2 del 1, s. 502 ff.). Detta gäller emellertid bara innehav som inte innehas som ett led i verksamheten. Kassa, bankkonton och tillfälliga placeringar inom ramen för den bedrivna rörelsen ska således inte påverka bedömningen.

Villkoren ska vara uppfyllda vid utgången av betalningsåret. Gränsvärdena för att företaget ska vara ett mindre företag är emellertid uttryckta i årsbelopp. De ska därför bedömas med hänsyn till hela det kalenderår som motsvarar betalningsåret.

Investeraravdrag får inte göras vid tillskott till företag som bedriver verksamhet inom varvs-, kol- eller stålindustrin. Detta andra led i branschvillkoret följer direkt av kommissionens riktlinjer för statligt stöd för riskkapital. Det räcker med att en del av verksamheten bedrivs inom de angivna branscherna för att investeraravdrag inte ska få göras.

För varvsindustrin gäller de definitioner som anges i ram-bestämmelserna om statligt stöd till varvsindustrin<sup>5</sup>. Kortfattat innebär rambestämmelserna att investeraravdrag inte får göras vid förvärv av andelar i företag vars verksamhet består av nybyggnad, reparation eller ombyggnad av fartyg. Även stöd till fysisk eller juridisk person som äger eller på annat sätt kontrollerar ett annat företag som bedriver sådan verksamhet omfattas av definitionen. Med fartyg avses fartyg på minst 100 bruttoton som ska användas för person- eller varutransporter eller för att utföra specialtjänster. Även vissa bogserbåtar och fiskefartyg omfattas av definitionen i rambestämmelserna.

I syfte att avgränsa vad som är kolindustri anger riktlinjerna för statligt regionalstöd för 2007–2013 att med stenkol avses högvärdigt, medelvärdigt och lågvärdigt kol av klass A och B enligt den klassificering som FN:s ekonomiska kommission för Europa fastställt i det internationella systemet för kodifiering av kol.<sup>6</sup>

För stålindustrin gäller definitionen i bilaga I till riktlinjerna för statligt regionalstöd för 2007–2013 där stålindustri definieras som företag som är verksamma inom tillverkning av någon av de stålprodukter som räknas upp där.

### *Lagförslag*

Bestämmelsen föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 14 § IL.

<sup>5</sup> EUT C 317, 30.12.2003 s. 11.

<sup>6</sup> EUT C 54, 4.3.2006 s. 13.

### 4.4.3 Löneunderlagsvillkoret

**Promemorians förslag:** Företaget ska ha ett sammanlagt löneunderlag som uppgår till minst 300 000 kronor under betalningsåret eller under det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret.

Löneunderlaget ska beräknas på liknande sätt som vid beräkningen av löneunderlaget i företag med kvalificerade andelar. Underlaget får bestämmas med hänsyn till andra företag som det aktuella företaget har förbindelser till.

**Skälen för promemorians förslag:** Investeraravdraget ska i första hand stimulera tillskott till företag som har såväl potential som intresse av att växa. Av legitimitetsskäl ska avdraget inte uppmuntra till att fysiska personer bildar aktiebolag enbart för att bedriva kapitalförvaltning eller på annat sätt stimulera fysiska personer till att bilda aktiebolag enbart för att komma i åtnjutande av avdraget. Det ska heller inte innebära att staten bidrar vid kapitaltillskott till företag vars verksamhet bara består i att förvalta en privatpersons förmögenhet. Eftersom kravet på rörelse endast utesluter renodlad kapitalförvaltning bör rörelsekravet förenas med ett krav på löneunderlag. Det föreslås därför att det företag i vilket andelar förvärvas ska ha ett löneunderlag som uppgår till minst 300 000 kronor.

Det kan av praktiska skäl vara omöjligt att uppfylla kravet på löneunderlag under betalningsåret, t.ex. om företaget bildas i slutet av året. Det bör därför vara möjligt att uppfylla löneunderlagsvillkoret även under det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret. Mot denna bakgrund föreslås att löneunderlagsvillkoret ska vara uppfyllt under betalningsåret eller under det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret. Om löneunderlagsvillkoret uppfylls under det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret ska avdrag i stället göras för det året.

Löneunderlaget bör beräknas på liknande sätt som löneunderlaget för kvalificerade andelar. Det är en fördel att använda en redan etablerad metod i stället för att införa ytterligare en metod för att beräkna löneunderlaget. Många investerare som kommer att dra nytta av investeraravdraget har sannolikt redan i dag kvalificerade andelar, varför det blir enklare för dem att använda en känd metod. Det föreslås dock några mindre tillägg till dagens definition.

Hur löneunderlaget ska beräknas för kvalificerade andelar framgår av 57 kap. 17 och 18 §§ IL. Huvudregeln är att det utgörs av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Denna huvudprincip korrigeras i detta förslag genom att ersättningen ska ha betalats ut under betalningsåret (det år då andelarna slutbetalats).

Bilförmåner och andra skattepliktiga förmåner som utgör underlag för sociala avgifter får inte räknas med i löneunderlaget. Enligt ett ställ-



ningstagande från Skatteverket<sup>7</sup> ingår inte heller ersättningar i form av pension eller ersättning som betalas till semesterkassa i löneunderlaget. Styrelsearvode ingår inte heller eftersom styrelseledamöter är att betrakta som uppdragstagare och inte som arbetstagare. Skattepliktig bilersättning och skattepliktig ersättning för ökade levnadskostnader ingår däremot i löneunderlaget.

Motsvarande ersättning till arbetstagare i utlandet ska också räknas med i löneunderlaget. Det gäller om företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en sådan utländsk motsvarighet som kan kvalificera för investeraravdrag. Ersättning som inte ska tas upp på grund av sexmånadersregeln eller ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL eller på grund av regler i skatteavtal ska också ingå i löneunderlaget.

Vissa kontanta ersättningar ska inte räknas in i löneunderlaget. Kostnadsersättningar motsvaras normalt av utgifter som ska dras av och ingår därför inte i underlaget. Kapitalvinst och utdelning på kvalificerade andelar som ska tas upp i tjänst eller sådana löner som täcks av statliga bidrag ingår inte heller i löneunderlaget. Till skillnad från vad som gäller för hur löneunderlaget beräknas för kvalificerade andelar ingår inte heller penninglån som enligt 11 kap. 45 § IL ska tas upp i tjänst, ersättning vid andelsbyte som enligt 48 a kap. 9 § andra stycket IL ska tas upp i tjänst samt ersättning vid avyttring av andel i handelsbolag som enligt 50 kap. 7 § ska tas upp i tjänst.

Det föreslås att löneunderlaget får bestämmas även med hänsyn till andra företag som det aktuella företaget har förbindelser med. Löner som betalas ut av andra företag får därmed läggas till löneunderlaget för det företag som beräkningen avser på samma sätt som gäller för beräkningen av årsarbetskrafter, årsomsättning och balansomslutning. Se avsnitt 4.2.3 för en utförlig beskrivning av hur en sådan beräkning ska göras.

#### *Lagförslag*

Bestämmelserna föreslås i de två nya paragraferna 43 kap. 15 och 16 §§ IL.

#### **4.4.4 Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter**

**Promemorians förslag:** Företaget får inte vid tidpunkten för förvärvet vara skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning, och kapitaltillskottet inte undanröjer denna skyldighet. Företaget får inte heller vara föremål för företagsrekonstruktion eller på obestånd.

**Skälen för promemorians förslag:** Av Europeiska kommissionens riktlinjer om statligt stöd för riskkapital framgår att stöd inte får lämnas till företag i ekonomiska svårigheter. Företag i svårigheter definieras i gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av företag i svårigheter.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Skatteverkets ställningstagande den 16 november 2009, Vilka ersättningar kan ingå i löneunderlaget vid beräkning av gränobeloppet?, dnr 131 764318-09/11.

<sup>8</sup> EUT C 244, 1.10.2004 s. 2.

Av definitionen i riktlinjerna framgår att ett företag är i ekonomiska svårigheter om det inte med egna finansiella medel eller med medel från ägare, aktieägare eller långgivare kan hejda förluster som utan ingripanden från offentliga myndigheter leder till att företaget med största sannolikhet försätts i konkurs på kort eller medellång sikt. Oavsett storlek anses ett sådant företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag principiellt befinna sig i svårigheter under följande omständigheter; dels när över hälften av det tecknade kapitalet har förlorats och när mer än en fjärdedel av detta kapital förlorats under de senaste tolv månaderna, dels när det uppfyller villkoren i nationell lagstiftning för att vara föremål för ett kollektivt insolvensförfarande.

Även om ingen av de ovan nämnda omständigheterna föreligger, kan ett företag ändå anses befinna sig i ekonomiska svårigheter enligt definitionen. Detta gäller i synnerhet om vanliga tecken på sådana svårigheter har visat sig, såsom ökande förluster, sjunkande omsättning, växande lager, överkapacitet, minskande kassaflöde, stigande skuldsättningsgrad och finansiella kostnader samt ett sjunkande värde på nettotillgångarna.

Den definition av ekonomiska svårigheter som anges ovan är emellertid svårtillämpad och är därför inte lämplig att direkt implementera i den svenska lagstiftningen. Det är bättre att använda etablerade svenska uttryck på området som så långt som möjligt motsvarar vad som anges i riktlinjens definition.

Den första omständigheten som anges ovan motsvarar när skyldighet inträder för ett företag att upprätta kontrollbalansräkning. Kontrollbalansräkning ska upprättas när det finns skäl att anta att företagets egna kapital, beräknat enligt vissa särskilda regler i 25 kap. 14 § ABL, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Det föreslås därför att investeraravdrag inte ska få göras vid tillskott till ett företag om företaget är skyldigt att upprätta sådan kontrollbalansräkning som avses i 25 kap. 13 § 1 ABL.

Om ett tillskott av kapital sker som undanröjer skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkningen bör det vara så att skyldigheten aldrig har förelegat. En sådan tolkning skulle också innebära att investeraravdrag får göras för det tillskott som undanröjer skyldigheten. Bestämmelsen kan emellertid tolkas så att när tillskottet lämnas är företaget skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning och att investeraravdrag därför inte får göras för detta tillskott. I syfte att undvika sådana oklarheter vid tillämpningen föreslås att investeraravdrag inte får göras om företaget vid tidpunkten för förvärvet är skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning och kapitaltillskottet inte undanröjer skyldigheten.

Även det andra förhållandet, i 25 kap. 13 § 2 ABL, som innebär en skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning bör diskvalificera från investeraravdrag. Det handlar om att företaget saknar tillgångar för full betalning av en utmätningsfordran vid verkställighet enligt 4 kap. utsökningsbalken.

Därutöver bör investeraravdrag inte heller få göras vid tillskott till ett företag som är på obestånd enligt definitionen i 1 kap. 2 § konkurslagen (1987:672). Med obestånd i konkurslagens mening avses att företaget inte rätteligen kan betala sina skulder och att oförmågan inte är endast

tillfällig. Om obestånd föreligger ska företaget som huvudregel försättas i konkurs.

Av kommissionens definition följer att ett företag även ska anses vara i ekonomiska svårigheter om det uppfyller villkoren för ett kollektivt insolvensförfarande. Vad som avses med kollektivt insolvensförfarande i definitionen är inte helt klart. Det torde dock krävs någon form av medverkan från det allmänna för att det ska anses vara kollektivt. En privat uppgörelse mellan företaget och en eller flera av dess borgenärer kan således inte anses vara ett kollektivt insolvensförfarande. Däremot bör en förhandling om s.k. offentligt ackord anses vara ett sådant förfarande som avses i definitionen. Offentligt ackord regleras i 3 kap. lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion och sådana förhandlingar förs bara under ett förfarande om företagsrekonstruktion. Tillskott till ett företag som har inlett ett sådant förfarande föreslås inte medföra rätt till investeraravdrag.

#### *Lagförslag*

Bestämmelsen föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 17 § IL.

### **4.4.5 Värdeöverföringar från företaget**

**Promemorians förslag:** Investeraravdrag får inte göras om den skattskyldige eller denne närstående under betalningsåret eller något av de två beskattningsåren närmast före betalningsåret, var för sig eller tillsammans, har fått en värdeöverföring från företaget eller ett annat företag i samma koncern som överstiger ett jämförelsebelopp. Med värdeöverföring avses vinstutdelning, förvärv av egna aktier, dock inte förvärv av det slag som avses i 19 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551), minskning av aktiekapitalet eller reservfonden eller annan affärshändelse som medför att företagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för företaget.

När det gäller ekonomiska föreningar avses med värdeöverföring även återbetalning av förlagsinsatser, överskottsutdelning, återbetalning av medlemsinsatser, utbetalning vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp och utskiftning vid föreningens likvidation.

Vid en värdeöverföring utgörs jämförelsebeloppet av den skattskyldiges andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den skattskyldige eller denne närstående får värdeöverföringen.

Värdeöverföringar till närstående som innehar andelar i företaget ska dock endast beaktas till den del de överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående fick värdeöverföringen.

**Skälen för promemorians förslag:** Eftersom investeraravdraget dras av mot inkomster i kapital medför avdraget att den skattskyldige kan ta ut och sätta in kapital i företaget till en mycket låg beskattning. Om kapital tas ut och sätts in i företaget upprepade gånger ökar den skattskyldiges anskaffningsvärde på andelarna utan att något nytt kapital

tillförs företaget. Ett ökat anskaffningsvärde på andelarna medför att den skattskyldiges skattemässiga vinst vid en försäljning av andelarna sjunker.

Sådana transaktioner innebär att oavsedda skattelättnader uppkommer för fysiska personer samt att avdrag ges utan att det tillförs något nytt kapital till företagssektorn, vilket strider mot syftet med förslaget.

För att förhindra att transaktioner genomförs enbart av skatteskäl bör det införas bestämmelser som innebär att den skattskyldige inte kan göra investeraravdrag om denne före förvärvet har fått en värdeöverföring från företaget överstigande ett visst takbelopp.

Med värdeöverföring avses vinstutdelning, minskning av aktiekapitalet eller reservfonden eller annan affärshändelse som medför att företagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för företaget. Även förvärv av egna aktier omfattas. Någon anledning att omfatta förvärv av egna aktier som är tillåtna enligt undantaget i 19 kap. 5 § ABL finns dock inte. Formuleringen är hämtad från 17 kap. 1 § ABL där den aktiebolagsrättsliga definitionen av värdeöverföringar finns. Det är således bestämmelser som såväl aktiebolag som aktieägare redan idag måste förhålla sig till. En värdeöverföring i form av en annan affärshändelse som medför att företagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för företaget är enligt ABL en s.k. otillåten värdeöverföring som kan sanktioneras och bli föremål för återbetalning enligt 17 kap. 6 och 7 §§ ABL.

Enligt 2 kap 2 § IL ska termer och uttryck som används också omfatta motsvarande utländska företagsformer. Det innebär att värdeöverföringar från utländska företag som motsvarar vinstutdelning m.m. också ska beaktas vid avgörande av hur stor värdeöverföring den skattskyldige har fått.

Enligt förarbetena till ABL<sup>9</sup> avses med affärshändelse alla förändringar i storleken och sammansättningen av aktiebolagets förmögenhet som beror på bolagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomsten av fordringar eller skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. För att en affärshändelse ska vara en värdeöverföring måste den medföra att bolagets förmögenhet minskar. Till begreppet värdeöverföring hänförs således t.ex. att företaget avyttrar egendom till underpris, förvärvar egendom till överpris, betalar ut lön eller arvode för tjänster eller arbeten som inte alls eller endast delvis motsvaras av utbetalningen, upptar lån till en högre ränta än marknadsräntan, skriver av fordringar eller låter fordringar preskriberas. Det spelar inte någon roll hur affärshändelsen har betecknats.

En nödvändig förutsättning för att en affärshändelse ska utgöra en värdeöverföring är att den inte är av rent affärsmässig karaktär för bolaget. Särskild betydelse ska tillmätas skillnaden mellan parternas prestationer. Enbart det förhållandet att en transaktion är oförmånlig för företaget och förmånlig för motparten medför dock inte att transaktionen är att betrakta som en otillåten värdeöverföring. En ”dålig affär” är således ingen värdeöverföring i den mening som avses i bestämmelsen. Av stor

<sup>9</sup> Se prop. 2004/05:85 s. 747 ff.

betydelse är också om transaktionen framstår som förenlig med den verksamhet som bolaget normalt bedriver. Om det är fråga om en transaktion mellan en aktieägare i ett bolag med ett fåtal aktieägare och dennes bolag, torde redan en ganska liten skillnad mellan parternas prestationer ge anledning att betrakta transaktionen som en värdeöverföring, eftersom det i den situationen typiskt sett finns anledning att anta att syftet med transaktionen är att gynna ägaren. En transaktion som samma aktiebolag genomför med en utomstående person kan däremot innefatta större skillnader mellan parternas prestationer men ändå inte vara att anse som en värdeöverföring. Bedömningen måste grundas på förhållandena i det enskilda fallet.

Motsvarande resonemang bör gälla vid tillämpningen av bestämmelserna om investeraravdrag.

När det gäller ekonomiska föreningar avses med värdeöverföring även återbetalning av förlagsinsatser, överskottsutdelning, återbetalning av medlemsinsatser, utbetalning vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp och utskiftning vid föreningens likvidation.

Taket för värdeöverföringar bör bestämmas genom fastställande av ett s.k. jämförelsebelopp. Det föreslås att jämförelsebeloppet ska utgöra den skattskyldiges andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat. Med företagets redovisade resultat avses vad som i resultaträkningen anges som årets resultat enligt årsredovisningslagen. Med beskattningsåret avses företagets beskattningsår. För att systemet ska vara förutsebart för den skattskyldige bör företagets redovisade resultat vara känt vid tidpunkten för värdeöverföringen. Eftersom företagets resultat fastställs först efter räkenskapsårets utgång föreslås att beräkningen ska avse företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den skattskyldige får värdeöverföringen. Jämförelsebeloppet för den skattskyldige ska således beräknas per företag och år. Jämförelsebeloppet är inget annat än ett tak för hur stor värdeöverföring den skattskyldige kan ta emot utan att det påverkar möjligheten att göra investeraravdrag. Detsamma gäller vid bedömningen av om avdraget ska återföras med anledning av en värdeöverföring, se avsnitt 4.6.2. Jämförelsebeloppet har inget att göra med hurvida den skattskyldige har en civilrättslig rätt till del av företagets resultat, t.ex. genom utdelning. Det avgörs av civilrättsliga regler om rätt till utdelning etc.

Det framstår som lämpligt att den skattskyldiges möjligheter att få investeraravdrag begränsas under betalningsåret och de två beskattningsåren närmast före betalningsåret. Om andelarna i företaget förvärvas i början av betalningsåret kommer rätten till avdrag till viss del vara beroende av förhållanden efter förvärvstidpunkten (dvs. under resten av betalningsåret). Om inte hela betalningsåret omfattas finns dock en risk för att investeraravdrag ges för samma beskattningsår som det ska återföras (om återföring vid värdeöverföringar från företaget, se avsnitt 4.6.2) En sådan möjlighet bedöms försvåra kontrollen av avdraget och leda till onödig administration.

Mot denna bakgrund föreslås att investeraravdrag inte får göras om den skattskyldige under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret har fått en värdeöverföring från företaget som överstiger jämförelsebeloppet. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

Anta att en fysisk person A förvärvar andelar i AB1 våren 2014. A har inga andelar i företaget sedan tidigare. Efter förvärvet uppgår A:s andel av kapitalet i företaget till fem procent. Företaget har kalenderår som räkenskapsår. Vid den bolagsstämma som hålls under våren 2014 fastställs bolagets resultat för 2013 till 800 000 kronor. A:s jämförelsebelopp för 2014 uppgår således till 40 000 kronor ( $=0,05 \times 800\,000$ ). A har således möjlighet att under 2014 få värdeöverföringar från bolaget som uppgår till 40 000 kronor utan att rätten till investeraravdrag påverkas.

För att bestämmelserna inte ska kunna kringgåas bör även värdeöverföringar från andra företag i samma koncern som företaget omfattas. Dessutom bör värdeöverföringar till närstående omfattas. Värdeöverföringar från företaget till såväl den skattskyldige som till närstående föreslås tillsammans med värdeöverföringar från andra företag i samma koncern inte få överstiga jämförelsebeloppet.

Det är dock inte önskvärt att bestämmelserna begränsar möjligheterna för närstående som innehar andelar i företaget att ta emot t.ex. utdelning från företaget motsvarande dennes andel av företagets redovisade resultat. Det föreslås därför att värdeöverföringar till närstående som innehar andelar i företaget endast ska beaktas till den del de överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående fick värdeöverföringen. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

Anta att A i exemplet ovan har en närstående, B. Om B inte själv innehar några andelar i företaget kan A och B, var för sig eller tillsammans, få värdeöverföringar från företaget som uppgår till A:s jämförelsebelopp, dvs. 40 000 kr, utan att A:s rätt till investeraravdrag påverkas. Om även B skulle inneha fem procent av kapitalet i företaget, kan B därutöver från företaget få värdeöverföringar uppgående till hans andel av kapitalet i företaget, dvs. 40 000 kr ( $=0,05 \times 800\,000$ ) utan att A:s rätt till investeraravdrag påverkas.

### *Lagförslag*

Definitionerna av värdeöverföring och jämförelsebelopp föreslås i de två nya paragraferna 43 kap. 6 och 7 §§ IL. Bestämmelsen om värdeöverföringar från företaget föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 18 § IL.

#### 4.4.6 Interna förvärv

**Promemorians förslag:** Investeraravdrag får inte göras om företaget i vilket andelar har förvärvats under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret, har gjort vissa särskilt definierade förvärv.

Vad som avses är förvärv av

- andelar i ett annat företag som direkt eller indirekt förvärvas från den skattskyldige eller denne närstående,
- en enskild näringsverksamhet från den skattskyldige eller denne närstående, om verksamheten tidigare har bedrivits i ett företag som ägs eller ägdes av dessa personer, och
- verksamhet från ett företag som den skattskyldige eller denne närstående äger.

Vid företagets förvärv av andelar i ett annat företag ska bestämmelserna bara gälla till den del inte finns något investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna som har återförts eller ska återföras med anledning av förvärvet.

**Skälen för promemorians förslag:** Syftet med investeraravdraget är att öka inflödet av nytt kapital i företagssektorn. Det kan dock finnas risk för att kapital som har tillförts företagssektorn innan investeraravdraget införs omvandlas till kapital som kan utgöra underlag för investeraravdrag.

Företaget kan t.ex. använda tillskottet från den skattskyldige för att förvärva andelar i ett företag från den skattskyldige, verksamhet från ett företag som den skattskyldige äger eller näringsverksamhet från den skattskyldige som tidigare har bedrivits i ett företag som ägdes av den skattskyldige (s.k. interna förvärv). Gemensamt för de interna förvärven är att den skattskyldige får göra ett investeraravdrag utan att något nytt kapital tillförs företagssektorn och utan att verksamheten byter ägare. Transaktionerna medför inte några andra motverkande effekter för den skattskyldige.

Att tillåta investeraravdrag i dessa situationer överensstämmer inte med syftet bakom åtgärden och bör därför förhindras. Vidare ska investeraravdraget inte heller uppmuntra till transaktioner där själva avdraget är det enda skälet till att genomföra transaktionen. De beskrivna transaktionerna kan genomföras både före och efter att andelar förvärvas i företaget. Det bör därför införas bestämmelser som hindrar att investeraravdrag görs när företaget före förvärvet har gjort ett internt förvärv. Det framstår som lämpligt att investeraravdrag inte får göras om företaget under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret har gjort ett internt förvärv. För att bestämmelserna inte ska kunna kringgås bör de även omfatta förvärv från närstående till den skattskyldige.

Det föreslås därför att investeraravdrag inte ska få göras om företaget i vilket andelar har förvärvats under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret har gjort ett internt förvärv. Med interna förvärv avses förvärv av andelar i ett annat företag som direkt eller indirekt förvärvas från den skattskyldige eller denne närstående, en enskild näringsverksamhet från den skattskyldige eller denne närstående,

om verksamheten tidigare har bedrivits i ett företag som ägs eller ägdes av dessa personer, och verksamhet från ett företag som den skattskyldige eller denne närstående äger.

Vid företagets förvärv av andelar i ett annat företag ska hinder mot avdrag bara gälla till den del det inte finns något investeraravdrag hänförligt till de förvärvade andelarna som har återförts eller ska återföras med anledning av förvärvet. Om ett befintligt investeraravdrag ska återföras vid avyttringen är det rimligt att ett nytt avdrag ges för motsvarande tillskott som sker i ett annat företag.

För interna förvärv som görs efter utgången av betalningsåret, se avsnitt 4.6.3.

### *Lagförslag*

Bestämmelsen föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 19 § IL.

## 4.5 Avdragets storlek

**Promemorians förslag:** Den skattskyldiges anskaffningsutgift för andelarna ska utgöra underlag för investeraravdrag. Investeraravdrag får göras med ett belopp som motsvarar hälften av underlaget. Avdraget får uppgå till högst 650 000 kronor per år. Avdraget ska avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

Om flera skattskyldigas underlag för investeraravdrag för ett och samma företag tillsammans överstiger 20 miljoner kronor under ett kalenderår, ska underlagen minska proportionellt så att underlagen tillsammans inte överstiger 20 miljoner kronor.

Om ett investeraravdrag medför ett underskott i inkomstslaget kapital som får dras av i form av en skattereduktion, ska hela den delen av underskottet som motsvarar investeraravdraget minska skatten med 30 procent.

**Skälen för promemorians förslag:** Underlag för investeraravdrag är anskaffningsutgiften för andelar i företag som uppfyller de tidigare nämnda villkoren.

Kapitalvinst och utdelning på kvalificerade andelar beskattas inom gränsbeloppet med 20 procent. Detta är den lägsta skattebelastning som utgår i inkomstslaget kapital. För att minska riskerna för skattearbitrage vid förvärv av kvalificerade andelar bör den skattemässiga effekten av avdraget vara lägre än den lägsta skattebelastningen om 20 procent. Kapital skulle då kunna tas ut och sättas in i företaget utan skattekonsekvenser för den fysiska personen.

Det föreslås därför att avdrag ska få göras med ett belopp som motsvarar hälften av underlaget. Genom att avdrag får göras med hälften av underlaget blir den skattemässiga effekten av avdraget 15 procent av anskaffningsutgiften.

Den övre beloppsgränsen för investeraravdraget bör sättas till 650 000 kronor per person och år, vilket motsvarar ett tillskott om 1,3 miljoner kronor. Skattelättnaden uppgår till 15 procent av anskaff-



ningsutgiften, vilken motsvarar en sänkt skatt med högst 195 000 kronor per person och år.

För att förslaget ska vara förenligt med EU:s regler om statligt stöd för riskkapital får ett och samma företag inte ta emot avdragsgrundande tillskott överstigande 2,5 miljoner euro per år. Det är således nödvändigt att införa ett årligt tak för avdragsgrundande tillskott. Översatt till svenska kronor kan ett lämpligt gränsvärde vara 20 miljoner kronor per år. För att takbeloppet ska kunna kontrolleras av företagen bör det utformas som ett högsta belopp för de tillskott som görs till företaget av fysiska personer.

För förvärv av andelar som innebär att gränsen om 20 miljoner kronor överskrids krävs särskilda regler. Underlaget bör i dessa fall proportioneras på de fysiska personer som förvärvat andelar. Annars skulle det kunna uppstå situationer där det är oklart vem som ska reducera sitt underlag när gränsvärdet överskrids. Det förslås därför att vid beräkningen av underlagen för investeraravdrag ska varje fysisk person minska sitt underlag med ett belopp som motsvarar dennes andel av den del av de lämnade tillskotten som överstiger 20 miljoner kronor. Följande exempel kan åskådliggöra tillämpningen.

En fysisk person A bildar ett aktieföretag år 1 med 100 000 kronor i aktiekapital. År 3 görs en nyemission om 21 miljoner kronor som tecknas av A och 40 andra fysiska personer. A tecknar sig för 1 miljon kronor och de 40 andra fysiska personerna för 500 000 kronor vardera. Eftersom gränsen på 20 miljoner kronor per företag och år överskrids i och med nyemissionen år 3 ska underlagen för investeraravdrag proportioneras. Varje person minskar sitt underlag med så stor andel som den överskjutande delen utgör av hela emissionsbeloppet. Den överskjutande delen är 1 miljon kronor och hela emissionen är på 21 miljoner kronor, vilket innebär att alla som deltagit i emissionen får ett underlag för investeraravdrag som uppgår till cirka 95 procent ( $=1 - [1/21]$ ) av anskaffningsutgiften (med andra ord minskar underlaget med cirka 5 procent). A får ett underlag för investeraravdrag om 950 000 kronor. De 40 andra fysiska personernas underlag blir 475 000 kronor vardera. Totalt underlag för investeraravdrag för nyemissionen blir således 19 950 000 kronor ( $= 950\,000 + 475\,000 \times 40$ ).

Skattesatsen för avdraget är 30 procent. Det är viktigt att investeraravdraget också blir värt 30 procent för alla fysiska personer, oavsett vilka övriga inkomster eller utgifter som de kan tänkas ha. I inkomstslaget kapital är alla avdrag värda 30 procent så länge som det finns inkomster att dra av mot. Ett underskott av kapital ska enligt 67 kap. 10 § IL dras av som en skattereduktion. Skatten ska minskas med 30 procent av underskott upp till 100 000 kronor. Underskott därutöver minskar skatten med 21 procent. För att investeraravdraget alltid ska vara värt 30 procent och inte missgynna personer som har stora övriga avdrag i inkomstslaget kapital krävs särskilda regler för underskott som överstiger 100 000 kronor. Ett nytt andra stycke föreslås därför i 67 kap. 10 § IL där det anges att ett underskott av kapital upp till storleken på investeraravdraget alltid ska få dras av med 30 procent. För underskott som överstiger avdraget tillämpas de nuvarande reglerna. Följande exempel beskriver tillämpningen.

En fysisk person A har genom nyemission tillskjutit 1 miljon kronor till sitt eget aktiebolag AB1. A får därmed göra investeraravdrag med 500 000 kronor i inkomstslaget kapital. A har även inkomster av kapital – vinster på börsaktier – om 200 000 kronor och ränteutgifter på 500 000 kronor. Totalt blir resultatet i inkomstslaget kapital ett underskott på 800 000 kronor (= 200 000 – 500 000 – 500 000). Underskottet blir en skattereduktion och den del av underskottet som motsvarar investeraravdraget ska minska skatten med 30 procent, eller med 150 000 kronor. Därutöver har A 300 000 kronor till i underskott och detta belopp ska behandlas i enlighet med de nuvarande reglerna. Det innebär att A får ytterligare skattereduktion med 30 procent av 100 000 kronor och 21 procent av 200 000 kronor, totalt 72 000 kronor (= 100 000 x 0,3 + 200 000 x 0,21). Sammanlagt blir skattereduktionen 222 000 kronor.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 67 kap. 10 § IL samt att två nya paragrafer, 43 kap. 20 och 21 §§ IL, införs.

## 4.6 Återföring av avdraget

### 4.6.1 Återföring vid avyttring av andelarna

**Promemorians förslag:** Investeraravdraget ska återföras om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret avyttrar andelarna i företaget.

Om den skattskyldige har såväl andelar för vilka han har fått investeraravdrag som andra andelar i företaget ska en avyttring av andelar i företaget alltid behandlas som om avyttringen avsåg de andelar för vilka den skattskyldige har fått investeraravdrag.

Med avyttring likställs när andelarna övergår till någon annan genom gåva eller bodelning. Avyttring anses dock inte ha skett vid bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död.

Om den skattskyldige avyttrar en mindre del av andelsinnehavet än denne har fått investeraravdrag för ska inte hela avdraget återföras. I sådant fall ska återföring ske av så stor del av avdraget som motsvarar den avyttrade andelen.

Om den skattskyldige har fått flera investeraravdrag för andelarna i företaget ska avdragen återföras i den ordning som den skattskyldige har fått dem, dvs. det avdrag den skattskyldige har fått först ska återföras först.

**Skälen för promemorians förslag:** Investeraravdraget kan göra det lönsamt för en fysisk person att förvärva andelar i ett företag enbart för att få avdraget. Det är t.ex. möjligt för den skattskyldige att förvärva andelar i ett företag som därefter placerar den överlikviditet som uppstår i räntebärande tillgångar. Efter en tid kan andelarna lösas in av företaget. Den skattskyldige har då fått en avkastning som i vart fall motsvarar skatteeffekten av avdraget, dvs. 15 procent av anskaffningsutgiften.

Den beskrivna situationen leder till oavsedda skattefördelar för fysiska personer och är inte förenlig med syftet med investeraravdraget. Det är därför av vikt att denna typ av transaktioner i möjligaste mån förhindras.

Ett krav på innehavstid bedöms minska risken för oavsedda skattefördelar samt säkerställa en viss långsiktighet i investeringar som ska omfattas av investeraravdraget. En period om fem år räknat från utgången av betalningsåret får därvid bedömas som lämplig.

Det föreslås därför att det införs en bestämmelse som innebär att investeraravdrag ska återföras om den skattskyldige avyttrar andelarna i företaget under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret.

Med avyttring avses enligt 44 kap. 3 § IL, försäljning, byte och liknande överlåtelser av tillgångar. Som avyttring anses således bl.a. försäljning av andelar, andelsbyten, fission, inlösen av andelar och om företaget upplöses vid konkurs eller likvidation. För att kravet på innehavstid inte ska kunna kringgås föreslås att även gåva ska likställas med avyttring. Detsamma föreslås gälla vid bodelning av någon annan anledning än bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död.

Investeraravdraget behöver emellertid inte återföras om andelar övergår till någon annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död. I stället träder förvärvaren i dessa fall i den tidigare ägarens skattemässiga situation, se 44 kap. 21 § IL. Det innebär att om förvärvaren i sin tur avyttrar andelarna under den nämnda femårsperioden, ska förvärvaren återföra investeraravdraget.

Kravet på att andelarna ska innehåsas i fem år bör inte kunna kringgås genom att andra andelar i företaget avyttras efter förvärvet av andelar som legat till grund för investeraravdrag. Det föreslås därför att en avyttring av andelar i företaget under femårsperioden alltid ska behandlas som om avyttringen avsåg de andelar för vilka den skattskyldige har fått investeraravdrag. Den föreslagna bestämmelsen har dock bara betydelse för skyldigheten att återföra avdraget. Den påverkar därmed inte beräkningen av kapitalvinst eller underlaget för gränobelopp för kvalificerade andelar. Dessa beräkningar ska således göras på vanligt sätt enligt allmänna bestämmelser.

Hela investeraravdraget bör inte återföras om den skattskyldige avyttrar en mindre del av andelsinnehavet än denne fått avdrag för. I sådana fall bör i stället en så stor del av investeraravdraget återföras som motsvarar den del av avdraget som den avyttrade delen utgör av det innehav för vilket den skattskyldige har fått avdrag. Följande exempel kan visa på tillämpningen vid en delavyttring.

Anta att en fysisk person A innehar samtliga aktier i aktiebolaget AB1. Anskaffningsutgiften för andelarna är 600 000 kronor. A har gjort investeraravdrag för tillskott om 300 000 kronor. Totalt har således A gjort investeraravdrag med 150 000 kronor. A säljer före utgången av det femte beskattningsåret efter betalningsåret en tredjedel av innehavet, dvs. en mindre del av innehavet än A har fått investeraravdrag för. Avyttringen motsvarar två tredjedelar av tillskottet som A har fått investeraravdrag för. Återföring av investeraravdrag ska därför ske med två tredjedelar av avdragsbeloppet, dvs. 100 000 kronor.

Om den skattskyldige har fått flera investeraravdrag för andelarna i företaget ska avdragen återföras i den ordning som den skattskyldige har fått dem, dvs. det avdrag den skattskyldige har fått först ska återföras först.

### *Lagförslag*

Bestämmelserna föreslås i de tre nya paragraferna 43 kap. 22–24 §§ IL.

## **4.6.2 Återföring vid värdeöverföringar från företaget**

**Promemorians förslag:** Investeraravdraget ska återföras om den skattskyldige eller denne närstående under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, var för sig eller tillsammans, får en värdeöverföring från företaget eller ett annat företag i samma koncern som överstiger jämförelsebeloppet.

Värdeöverföringar till närstående som innehar andelar i företaget ska dock endast beaktas till den del de överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående får värdeöverföringen.

**Skälen för promemorians förslag:** Om kapital kan tas ut och sättas in i företaget upprepade gånger kan, som beskrivs i avsnitt 4.4.5, oavsedda skattelättnader uppkomma samt avdrag ges utan att det tillförs något nytt kapital till företagssektorn.

Bestämmelser som hindrar t.ex. utdelning från företaget kan vara negativa ur kapitalallokeringsynpunkt eftersom de låser in kapital i företaget. Samtidigt är sådana bestämmelser nödvändiga för att förhindra de beskrivna transaktionerna. Bestämmelserna om värdeöverföringar från företaget före och under betalningsåret som beskrivs i avsnitt 4.4.5 bör därför kompletteras med bestämmelser om återföring när den skattskyldige får en värdeöverföring från företaget efter betalningsårets utgång. Vid en avvägning mellan de negativa effekter sådana bestämmelser har och behovet av att förhindra att avdraget används på ett inte avsett sätt framstår en period om fem år räknat från utgången av betalningsåret som lämplig. Företaget bör dock ha möjlighet att erbjuda sina finansiärer en viss avkastning på sina insatser redan från början.

Det föreslås därför att avdraget ska återföras om den skattskyldige får en värdeöverföring från företaget under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret som överstiger det jämförelsebelopp som beskrivs i avsnitt 4.4.5.

Vad som avses med värdeöverföring beskrivs i avsnitt 4.4.5.

För att bestämmelserna inte ska kunna kringgås bör även värdeöverföringar från andra företag i samma koncern som företaget omfattas. Dessutom bör värdeöverföringar till närstående omfattas.

Det är dock inte önskvärt att bestämmelserna begränsar möjligheterna för närstående som innehar andelar i företaget att ta emot t.ex. utdelning från företaget motsvarande dennes andel av företagets redovisade resultat. Det föreslås därför att värdeöverföringar till närstående som innehar andelar i företaget endast ska beaktas till den del de överstiger den

närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående får värdeöverföringen.

#### *Lagförslag*

Bestämmelsen föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 25 § IL.

### 4.6.3 Återföring vid interna förvärv

**Promemorians förslag:** Investeraravdrag ska återföras om företaget under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret gör ett internt förvärv.

**Skälen för promemorians förslag:** För att förhindra att kapital som redan finns i företagssektorn omvandlas till nytt kapital som kan utgöra underlag för investeraravdrag har den skattskyldiges möjligheter att göra investeraravdrag begränsats vid interna förvärv. De situationer som avses är när företaget innan den skattskyldiges avdragsgrundande förvärv av andelar har gjort ett internt förvärv. De interna förvärven beskrivs i avsnitt 4.4.6.

Bestämmelserna om att interna förvärv före och under betalningsåret hindrar investeraravdrag bör kompletteras med bestämmelser om att ett investeraravdrag ska återföras när företaget efter betalningsårets utgång gör ett internt förvärv. En period om två år räknat från utgången av betalningsåret bedöms som lämplig. Det föreslås därför att investeraravdrag ska återföras om företaget under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret gör ett internt förvärv.

#### *Lagförslag*

Bestämmelsen föreslås i den nya paragrafen 43 kap. 26 § IL.

### 4.6.4 Återföring när skattskyldigheten i Sverige upphör

**Promemorians förslag:** Investeraravdrag ska återföras till beskattning om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, eller under betalningsåret men efter förvärvet upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna. Detsamma gäller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Återföring av investeraravdraget ska dock inte ske om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte avyttrar andelarna, den skattskyldige eller denne närstående under samma period inte får en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet och företaget under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte gör ett internt förvärv.

**Skälen för promemorians förslag:** För att undvika oavsedda skattefördelar som inte är förenliga med syftet med investeraravdraget, har avdraget villkorats under en kvalificeringstid om fem år räknat från

utgången av betalningsåret. Det innebär att avdraget ska återföras om andelarna avyttras eller den skattskyldige eller denne närstående får en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet under kvalificeringstiden. Avdraget ska även återföras om företaget under en kvalificeringstid om två år räknat från utgången av betalningsåret gör ett internt förvärv.

Om en fysisk person flyttar från Sverige under tiden avdraget är villkorat kan Sverige efter en tid förlora möjligheten att beskatta en återföring av avdraget som annars skulle ha gjorts. För att undvika att kravet på de olika kvalificeringstiderna kringgås via utflyttning, krävs därför ett system som säkerställer att Sverige har möjlighet att beskatta en eventuell återföring som ska göras under kvalificeringstiden även om skattskyldighet i Sverige för kapitalvinst på andelarna då inte längre föreligger.

Ett alternativ är att kräva att investeraravdrag ska återföras till beskattning om Sverige förlorar beskattningsrätten till kapitalvinsten på andelarna. Återföringen skulle i dessa fall vara initierad av en utflyttning från Sverige. Beskattning vid utflyttning är dock enligt EU-domstolen inte tillåten, se mål C-9/02 de Lasteyrie<sup>10</sup>. Det bedöms därför inte vara förenligt med EU-rätten att gjorda avdrag ska återföras och beskattas vid utflyttningstidpunkten. Det finns dock möjlighet att i samband med en återföring i dessa fall ge den skattskyldige möjlighet att ansöka om anstånd med betalning av den skatt som hänför sig till det återförda investeraravdraget. En sådan möjlighet till anstånd finns i samband med betalning av skatt vid uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 och 5 IL när Sverige förlorar rätten att beskatta en näringsverksamhet i vissa fall, se 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. En liknande lösning bör införas även för investeraravdraget. Det framstår som lämpligt att investeraravdraget ska återföras om skattskyldigheten i Sverige för kapitalvinst på andelarna upphör. Detsamma bör gälla när kapitalvinsten blir undantagen från beskattning på grund av en bestämmelse i ett skatteavtal. Skyldigheten att återföra avdraget bör vidare kompletteras med en möjlighet att ansöka om anstånd med betalning av den skatt som hänför sig till det återförda avdraget.

Det föreslås därför att investeraravdrag ska återföras till beskattning om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, eller under betalningsåret men efter förvärvet upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna. Detsamma gäller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Bestämmelser om anstånd föreslås i avsnitt 4.8.3.

Skälet till att återföring ska ske när skattskyldigheten i Sverige för kapitalvinst på andelarna upphör är att skydda Sveriges skatteanspråk om någon av återföringsgrunderna avyttring, värdeöverföring eller internt förvärv inträffar under kvalificeringstiden. Om någon av dessa händelser inte inträffar bör dock, på samma sätt som gäller för den som är fortsatt skattskyldig för kapitalvinst på andelarna, någon återföring inte ske. En skattskyldig som har återfört avdraget på grund av att skattskyldigheten i Sverige har upphört bör därför ha möjlighet att efter begäran få

<sup>10</sup> EU-domstolens dom den 11 mars 2004 i mål C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, REG 2004 s. I-2409.

återföringen omprövad om det under kvalificeringstiden inte inträffar någon annan omständighet som medför att avdraget ska återföras.

Det föreslås därför att det införs en bestämmelse enligt vilken ett investeraravdraget inte ska återföras om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte avyttrar andelarna, han eller hon eller någon närstående under samma period inte får någon värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet samt företaget under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte gör något internt förvärv. Den skattskyldige får därmed en möjlighet att efter begäran hos Skatteverket få den gjorda återföringen omprövad. Om det vid en sådan omprövning visar sig att någon återföring inte längre ska ske blir resultatet för den skattskyldige detsamma som om skattskyldigheten inte hade upphört. Bestämmelser om omprövning finns i 66 kap. SFL.

Reglerna syftar till att motverka skatteundandraganden och åstadkomma en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Reglerna bedöms vara ändamålsenliga samtidigt som de inte är mer långtgående eller restriktiva än vad som är nödvändigt. De brister därmed inte i proportionalitet i förhållande till syftet.

### *Lagförslag*

Bestämmelserna föreslås i de två nya paragraferna 43 kap. 27 och 28 §§ IL.

## **4.6.5 Metod för återföring**

**Promemorians förslag:** Investeraravdrag ska återföras det beskattningsår då den skattskyldige avyttrar andelarna, den skattskyldige eller denne närstående får en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet, företaget gör ett internt förvärv eller den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Återföring av investeraravdrag ska vid tillämpningen av de s.k. kvittningsreglerna i 48 kap. 20 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) behandlas som en skattepliktig kapitalvinst på en delägar rätt.

**Skälen för promemorians förslag:** Investeraravdrag bör återföras det beskattningsår då den omständighet som föranleder återföringen äger rum, dvs. då andelarna avyttras, den skattskyldige eller denne närstående får en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet, företaget gör ett internt förvärv eller den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Om en avyttring av andelarna medför att investeraravdraget ska återföras ska kapitalvinsten beräknas separat från återföringen av avdraget. För det fall avyttringen leder till en kapitalförlust bör dock kapitalförlusten kunna kvittas fullt ut mot det återförda avdraget. Det finns annars en risk för att en återföring av avdraget vid en förlustsituation medför en netto-beskattning av den skattskyldige. Syftet med investeraravdraget är i

första hand att gynna investeringar i nystartade och tillväxtföretag. En nettobeskattnings av den skattskyldige vid en förlustsituation skulle motverka syftet med investeraravdraget och bör därför undvikas.

Enligt de s.k. kvittningsreglerna i 48 kap. 20 § IL ska kapitalförluster på marknadsnoterade delägaraktier och andelar i svenska aktieföretag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade dras av mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. För kapitalförluster på marknadsnoterade delägaraktier gäller att de får dras av fullt ut, medan kapitalförluster på andelar i svenska aktieföretag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade och inte heller kvalificerade ska dra av till fem sjättedelar. Kapitalförluster på kvalificerade andelar ska dras av till två tredjedelar. Om det återstår en kapitalförlust efter att den avdragsgilla delen av kapitalförlusten har kvittats mot den skattepliktiga kapitalvinsten får enligt 48 kap. 20 a § IL den överskjutande delen av kapitalförlusten dras av med 70 procent.

Om en kapitalförlust på andelarna i företaget kvoterats till 70 procent innan den får dras av mot det återförda avdraget kan återföringen av avdraget medföra en nettobeskattnings av den skattskyldige. En kapitalförlust på andelarna bör således få dras av mot det återförda avdraget innan förlusten kvoterats till 70 procent. Det föreslås därför att återföring av investeraravdrag vid tillämpningen av 48 kap. 20 § första stycket IL ska behandlas som en skattepliktig kapitalvinst på en delägaraktier.

Om det återförda avdraget är större än kapitalförlusten på de andelar som investeraravdraget hänför sig till, kommer även kapitalförluster på andra delägaraktier kunna kvittas i sin helhet mot det återförda avdraget. Detta kan i viss mån mildra konsekvenserna av återföringen vid en förlustsituation. Följande exempel kan åskådliggöra tillämpningen.

Anta att en fysisk person A äger ett fåmansföretag med ett aktiekapital om 300 000 kronor. A har gjort investeraravdrag för samtliga tillskott till aktieföretaget, vilka uppgår till samma belopp som aktiekapitalet. Totalt har således A gjort investeraravdrag med 150 000 kronor. Aktieföretaget har nu upplösts genom konkurs och A ska redovisa detta i sin inkomstdeklaration. A har under beskattningsåret även haft kapitalvinster på marknadsnoterade delägaraktier med 100 000 kronor och kapitalförluster på sådana andelar med 150 000 kronor.

Enligt kvittningsreglerna får kapitalförlusten på 150 000 kronor kvittas i sin helhet mot kapitalvinsten på 100 000 kronor och det återförda investeraravdraget om 150 000 kronor. Därefter får två tredjedelar av kapitalförlusten på de kvalificerade andelarna dras av, vilket är 200 000 kronor. Resultatet av kvittningen blir således en kapitalförlust om 100 000 kronor ( $= 100\,000 + 150\,000 - 150\,000 - 200\,000$ ). Den förlusten får dras av med 70 procent, vilket blir 70 000 kronor ( $= 100\,000 \times 0,70$ ).

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 48 kap. 20 § första stycket IL samt att en ny paragraf, 43 kap. 29 § IL, införs.



## 4.7 Gränsbelopp för kvalificerade andelar

**Promemorians förslag:** Vid beräkning av underlag för årets gränsbelopp för kvalificerade andelar får ett omkostnadsbelopp som har legat till grund för investeraravdrag bara räknas med till 85 procent.

**Skälen för promemorians förslag:** För en innehavare av kvalificerade andelar beräknas varje år ett gränsbelopp. Gränsbeloppet avgör hur stor del av utdelning och kapitalvinst en innehavare av kvalificerade andelar ska ta upp i kapital respektive tjänst. Gränsbeloppet beräknas som summan av årets gränsbelopp och det gränsbelopp som finns kvar från tidigare år (sarat utdelningsutrymme) uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Årets gränsbelopp är antingen ett schablonbelopp om 2,75 inkomstbasbelopp eller summan av anskaffningsutgiften multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter. En högre anskaffningsutgift ger ett högre gränsbelopp, vilket i sin tur leder till att en större del av utdelningen och kapitalvinsten kommer att beskattas i kapital.

Investeraravdraget innebär att den skattskyldige kommer att stå för 85 procent av anskaffningsutgiften vid förvärvet av andelar. Resterande 15 procent har staten bidragit med. Vid beräkning av underlag för årets gränsbelopp bör därför omkostnadsbeloppet begränsas till den skattskyldiges del av anskaffningsutgiften för de förvärvade andelarna.

Det föreslås därför att vid beräkningen av underlag för årets gränsbelopp för kvalificerade andelar får ett omkostnadsbelopp som har legat till grund för investeraravdrag bara räknas med till 85 procent.

### *Lagförslag*

Bestämmelsen tas in i den nya paragrafen 57 kap. 12 b § IL.

## 4.8 Skatteförfarandefrågor

### 4.8.1 Kontrolluppgiftsskyldighet för företaget

**Promemorians förslag:** Kontrolluppgift om investeraravdrag ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av det företag som investeraravdraget hänför sig till. I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om underlaget för investeraravdrag och fysiska personers sammanlagda anskaffningsutgift för förvärvade andelar i företaget under kalenderåret, som kan utgöra underlag för investeraravdrag.

Företaget ska även lämna kontrolluppgift om omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag, om omständigheten är känd. Kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om den omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag.

Kontrolluppgifterna ska även lämnas för begränsat skattskyldiga fysiska personer.

**Skälen för promemorians förslag:** För att underlätta för den skattskyldige att veta att förutsättningarna för investeraravdrag är uppfyllda och för att förbättra Skatteverkets möjligheter att kontrollera avdraget bör kontrolluppgift lämnas om investeraravdrag. Kontrolluppgiften bör lämnas av det företag som investeraravdraget hänför sig till, dvs. företaget i vilket andelar har förvärvats.

Det föreslås därför att företaget ska lämna kontrolluppgift om investeraravdrag till Skatteverket. Kontrolluppgiften bör lämnas för fysiska personer och dödsbon och den bör innehålla uppgift om underlaget för investeraravdrag. Det är med andra ord den skattskyldiges anskaffningsutgift för förvärvade andelar som ska bekräftas i kontrolluppgiften.

I syfte att säkerställa att takbeloppet om 20 miljoner kronor inte överskrids (se avsnitt 4.5) bör företaget även lämna uppgift om fysiska personers sammanlagda anskaffningsutgift för förvärvade andelar i företaget under kalenderåret, som kan utgöra underlag för investeraravdrag. Om det beloppet överstiger 20 miljoner kronor ska underlaget för investeraravdrag proportioneras. Eftersom det är företaget som föreslås ska lämna uppgift om underlaget, så innebär det att företaget även ska göra proportioneringarna i dessa fall.

Genom att lämna kontrolluppgift om underlaget för investeraravdrag intygar företaget att den skattskyldiges anskaffningsutgift kan ligga till grund för investeraravdrag. Det innebär att företaget därmed har kontrollerat att de villkor som avser företaget är uppfyllda. Företaget bedöms även ha kännedom om transaktioner mellan företaget och den skattskyldige eller denne närstående. Om företaget har lämnat en kontrolluppgift kan den skattskyldige inom rimliga gränser utgå ifrån att de villkor för investeraravdrag som avser företaget är uppfyllda. En kontrolluppgift ändrar dock inte den skattskyldiges ansvar för att lämnade eller godkända uppgifter i inkomstdeklarationen är korrekta.

Kontrolluppgiftsskyldigheten innebär att företaget bedöms kunna intyga att följande villkor är uppfyllda:

- Att företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett motsvarande utländskt bolag som har fast driftställe i Sverige och som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte (se avsnitt 4.2.1).
- Att företaget inte t.ex. är ett investmentföretag eller annat sådant företag som är undantaget från tillämpningsområdet (se avsnitt 4.2.1).
- Att företaget är ett mindre företag (se avsnitt 4.2.3).
- Att andelarna ska ha betalats kontant samt ha förvärvats vid företagets bildande, vid en nyemission eller från en juridisk person om det avser ett företag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet (se avsnitt 4.4.1).
- Att företaget till huvudsaklig del bedriver rörelse och inte är verksamt inom varvs-, kol- eller stålindustrin (se avsnitt 4.4.2).
- Att företaget har ett löneunderlag om minst 300 000 kronor det beskattningsår som kontrolluppgiften avser (se avsnitt 4.4.3).
- Att företaget inte är i ekonomiska svårigheter (se avsnitt 4.4.4).

- Att företaget inte under betalningsåret eller något av de två beskattningsåren närmast före betalningsåret har gjort en sådan värdeöverföring som anges i avsnitt 4.4.5.
- Att företaget inte under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret har gjort ett sådant internt förvärv som anges i avsnitt 4.4.6.
- Att de avdragsgrundande tillskotten till företaget inte överstiger 20 miljoner kronor för det aktuella kalenderåret (se avsnitt 4.5).

Skatteverket kan, på grundval av kontrolluppgiften om investeraravdraget, förtrycka i inkomstdeklarationen det högsta avdrag som kan göras för det aktuella året. Det är dock alltid den skattskyldige som har det slutliga ansvaret för uppgifterna i inkomstdeklarationen. Om det finns anledning att misstänka att något av villkoren inte är uppfyllda, ska den skattskyldige kontrollera detta. Är villkoren inte uppfyllda ska investeraravdrag inte begäras i deklarationen. Om bedömningen av villkoren är komplicerad eller tveksam, bör den skattskyldige göra ett s.k. öppet yrkande, dvs. i en bilaga till deklarationen upplysa om sakförhållandena samt den bedömning som faktiskt har gjorts. Om en uppgift som förtryckts i deklarationen är felaktig, ska den skattskyldige således genom ändring lämna de uppgifter som behövs för att ett riktigt beslut ska kunna fattas av Skatteverket.

Investeraravdraget är villkorat under en period om fem år räknat från utgången av betalningsåret. Om andelarna i företaget avyttras eller om den skattskyldige eller denne närstående, var för sig eller tillsammans, får en värdeöverföring från företaget under denna period, ska avdraget återföras. Avdraget ska även återföras om företaget under något av de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret gör ett internt förvärv. Avdraget ska slutligen återföras om den skattskyldige under femårsperioden upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Se avsnitt 4.6.

För att förbättra Skatteverkets möjligheter att kontrollera om förutsättningar för avdrag fortfarande föreligger under tiden som avdraget är villkorat bör kontrolluppgift även lämnas om omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag. Kontrolluppgiften bör lämnas av det företag som investeraravdraget är hänförligt till. En förutsättning för att företaget ska kunna lämna kontrolluppgift bör vara att uppgiften är känd för företaget.

Företaget bedöms normalt känna till att den skattskyldige eller denne närstående har fått en värdeöverföring eller att ett internt förvärv har gjorts. Beroende på vilka fysiska personer som har förvärvat andelar i företaget och deras relation med företagsledningen samt företagets storlek torde många företag även känna till om andelar i företaget har avyttrats eller om en ägare har flyttat från Sverige.

Uppgifter bör lämnas för såväl omständigheter som medför återföring av avdraget som omständigheter som kan medföra återföring av avdraget. En flytt från Sverige kan t.ex. medföra att skattskyldigheten upphör och att det därmed finns grund för återföring. Flytten behöver dock inte medföra att skattskyldigheten upphör. Företaget ska inte behöva bedöma eller ta reda på om flytten från Sverige innebär att den fysiska personen

upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinsten på andelarna. För att uppgiftsskyldighet ska föreligga är det tillräckligt att omständigheten kan medföra återföring av avdraget. Det är sedan upp till Skatteverket att göra aktuell bedömning.

Det föreslås därför att det företag som avdraget hänför sig till ska lämna kontrolluppgift för fysiska personer och dödsbon om omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag, om omständigheten är känd. I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om den omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag.

Samtliga kontrolluppgifter föreslås även lämnas för begränsat skattskyldiga fysiska personer.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 22 kap. 1 § och 23 kap. 2 § SFL samt att två nya paragrafer, 22 kap. 23 och 24 §§ SFL, införs.

### **4.8.2 Uppgiftsskyldighet för fysiska personer**

**Promemorians förslag:** En fysisk person som gör investeraravdrag ska lämna uppgift om underlaget för investeraravdrag i inkomstdeklarationen.

Om ett investeraravdrag återförs, ska inkomstdeklarationen även innehålla uppgift om hur stor del av investeraravdraget som återförs i inkomstdeklarationen.

I bägge fallen ska dessutom nödvändiga identifikationsuppgifter för det företag som investeraravdraget hänför sig till lämnas.

Om återföring av investeraravdrag görs på grund av att personen upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, ska uppgift lämnas även om detta.

**Skälen för promemorians förslag:** En fysisk person som gör investeraravdrag eller som återför investeraravdrag föreslås lämna vissa uppgifter i inkomstdeklarationen.

Den som gör investeraravdrag bör lämna uppgifter om underlaget för investeraravdraget och den som återför investeraravdrag bör lämna uppgift om hur stor del av investeraravdraget som återförs. Om återföring av investeraravdrag görs på grund av att personen upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, bör uppgift lämnas även om detta. Skälet till uppgiftslämnandet är att i ett sådant fall föreslås att den enskilde under vissa förutsättningar kan få anstånd med betalning av skatt i samband med återföringen av investeraravdrag, se avsnitt 4.8.3. Uppgiften i deklarationen signalerar således att en ansökan om anstånd med betalning av skatt kan inkomma till Skatteverket samt att det i framtiden kan inkomma en begäran om omprövning. Om en skattskyldig återför sina investeraravdrag i samband med att denne upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige

på grund av ett skatteavtal, men det under den femårsperiod avdraget är villkorat inte har inträffat någon annan omständighet som utgör grund för återföring, kan den skattskyldige begära omprövning hos Skatteverket, se avsnitt 4.6.4.

Av 31 kap. 3 § SFL framgår att den deklarationsskyldige ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. Det kan vara fråga om uppgifter som tydliggör de relevanta omständigheter som ligger till grund för beräkningen av underlaget för investeraravdrag, inklusive de ställningstaganden som gjorts vid bedömningen av om förutsättningar finns för avdrag. Det kan också röra sig om underlag för bedömningen av de villkor som ska uppfyllas av den skattskyldige.

Den deklarationsskyldige föreslås dessutom lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för det företag som investeraravdraget hänförs till. Vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga får regleras i skatteförordningen (2011:1261). Identifikationsuppgifter är normalt företagets firma, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer och postadress. Vid tillskott till utländska företag kan det finnas behov av att den deklarationsskyldige även lämnar andra uppgifter, t.ex. namn och adress till en lokal kontaktperson.

Skälet till att identifikationsuppgifter bör lämnas om företaget är att den deklarationsskyldige kan ha flera investeraravdrag. Om ett investeraravdrag sedan återförs till beskattning kan Skatteverket lättare få vetskap om vilket investeraravdrag som återförs.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 31 kap. 1 § SFL samt att två nya paragrafer, 31 kap. 19 a och 19 b §§ SFL, införs.

### 4.8.3 Anstånd i samband med återföring av investeraravdrag

**Promemorians förslag:** Om investeraravdrag har återförts på grund av att den enskilde upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, ska efter ansökan anstånd beviljas med betalning av hela den skatt som hänför sig till återföringen.

Anstånd får dock inte beviljas om andelarna har avyttrats, den som har beviljats anstånd eller denne närstående har fått en värdeöverföring eller företaget har gjort ett internt förvärv.

Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då anståndet beviljades. Om det fortfarande finns förutsättningar för anstånd när ett år har gått har den som fått anstånd efter ansökan rätt till ett nytt anstånd. Någon kostnadsränta ska inte tas ut.

Anståndet ska upphävas om andelarna har avyttrats, den som har beviljats anstånd eller denne närstående har fått en värdeöverföring eller företaget har gjort ett internt förvärv.

Om endast en del av andelsinnehavet har avyttrats, ska anståndsbeloppet i stället sättas ned.

**Skälen för promemorians förslag:** Det bedöms inte vara förenligt med EU-rätten att beskatta en återföring av investeraravdrag som beror på att personen upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller att kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, se avsnitt 4.6.4. Det föreslås därför att den enskilde i dessa fall ges en möjlighet att ansöka om anstånd med betalning av den skatt som hänför sig till det återförda investeraravdraget. En liknande anståndsmöjlighet finns sedan tidigare i 63 kap. 14 § SFL. Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning kan beviljas under vissa förutsättningar, när Sverige förlorar rätten att beskatta en näringsverksamhet på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES.

Som anges ovan i avsnitt 4.6 har investeraravdraget villkorats under en viss tid för att undvika att oavsedda skattefördelar uppstår. Det innebär att avdraget ska återföras om andelarna avyttras eller den skattskyldige eller denne närstående får en värdeöverföring från företaget överstigande ett jämförelsebelopp under en kvalificeringstid om fem år räknat från utgången av betalningsåret. Avdraget ska även återföras om företaget under en kvalificeringstid om två år räknat från utgången av betalningsåret gör ett internt förvärv. Om den enskilde vid tidpunkten när Skatteverket hanterar anståndsansökan har avyttrat andelarna vilka det återförda investeraravdraget hänför sig till, han eller hon eller någon närstående har fått en värdeöverföring från företaget eller företaget har gjort ett internt förvärv, bör anstånd inte medges.

När det gäller ansökningsförfarandet gäller samma regler i skatteförordningen som för andra anstånd enligt samma lag. Av 63 kap. 2 § SFL framgår att anstånd med betalning av skatt bara kan beviljas efter ansökan.

Anståndstiden bör bestämmas till ett år efter den dag då anståndet beviljades. Om det fortfarande finns förutsättningar för anstånd när ett år har gått bör den enskilde efter ansökan ha rätt till ett nytt anstånd. Det föreslås vidare att någon kostnadsränta inte ska tas ut.

Det föreslås att ett beviljat anstånd ska upphävas om någon av de ovanstående omständigheterna som föranleder återföring inträffar under anståndstiden. Härigenom korresponderar omständigheterna när ett anstånd ska upphävas med omständigheterna som medför att ett investeraravdrag ska återföras. Om endast en del av andelsinnehavet har avyttrats bör anståndsbeloppet i stället sättas ned på samma sätt som investeraravdraget skulle ha återförts vid en delavyttring. Följande exempel kan visa på tillämpningen.

Anta att en fysisk person A innehar samtliga aktier i aktiebolaget AB1. Anskaffningsutgiften för andelarna är 600 000 kronor, varav 300 000 kronor har utgjort underlag för investeraravdrag. Totalt har A således gjort investeraravdrag med 150 000 kronor. Året efter förvärvet upphörde A att vara skattskyldig för kapitalvinst på andelarna i Sverige. A har därför återfört hela avdraget och beviljats anstånd med betalning av den skatt som är hänförlig till återföringen, dvs. 45 000 kronor ( $=150\,000 \times 0,3$ ). A säljer året därpå en tredjedel av innehavet, dvs. en mindre del av innehavet än A har fått investeraravdrag för. Avyttringen motsvarar två tredjedelar av tillskottet som A har fått investeraravdrag för. Anståndsbeloppet ska därför sättas ned med två tredjedelar, dvs. med 30 000 kronor.

Av avsnitt 4.6.4 framgår att om en skattskyldig i samband med att denne upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal återför sina investeraravdrag, men det under den femårsperiod avdraget är villkorat inte har inträffat någon annan omständighet som utgör grund för återföring, kan den enskilde begära omprövning hos Skatteverket när det gäller den gjorda återföringen. I och med att det efter en sådan omprövning inte kommer att finnas någon skatt att betala med anledning av ett återfört investeraravdrag ska även anståndsbeslutet ändras.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 1 och 16 §§ SFL samt att sju nya paragrafer, 63 kap. 14 a–14 c §§, 21 a § och 22 a–22 c §§ SFL, införs.

#### 4.8.4 Särskilda uppgifter

**Promemorians förslag:** Den som har beviljats anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag, ska lämna särskilda uppgifter om

- andelar som anståndet hänför sig till helt eller delvis har avyttrats,
- han eller hon eller någon närstående har fått en värdeöverföring, och
- internt förvärv har gjorts.

Uppgiftsskyldigheten ska fullgöras inom en månad från den dag då andelarna avyttrades, den som har beviljats anstånd eller denne närstående fick en värdeöverföring eller internt förvärv gjordes. Om sådana uppgifter inte lämnas inom föreskriven tid utgår en s.k. hög kostnadsränta på anståndsbeloppet. Ränta utgår från och med dagen efter den dag då den särskilda uppgiften skulle ha kommit in till Skatteverket till och med den dag anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

**Skälen för promemorians förslag:** För att Skatteverket ska få kännedom om uppgifter som kan medföra att ett anstånd med betalning av skatt hänförlig till ett återfört investeraravdrag ska upphävas eller anståndsbeloppet ska sättas ned, föreslås att den som har beviljats anstånd ska lämna vissa särskilda uppgifter.

Den som har beviljats anstånd bör lämna särskilda uppgifter om att de andelar som anståndet hänför sig till helt eller delvis har avyttrats, han eller hon eller någon närstående har fått en sådan värdeöverföring som anges i avsnitt 4.6.2 eller ett sådant internt förvärv som anges i avsnitt 4.6.3 har gjorts. Det är viktigt att Skatteverket snarast får kännedom om dessa omständigheter varför det föreslås att uppgiftsskyldigheten ska fullgöras inom en månad efter den dag då andelarna avyttrades, den som beviljats anstånd eller denne närstående fick en värdeöverföring eller internt förvärv gjordes.

För att det ska finnas ett kännbart incitament att fullgöra uppgiftsskyldigheten föreslås att en s.k. hög kostnadsränta, dvs. kostnadsräntan ska beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter, ska utgå från och med dagen efter den dag då den särskilda uppgiften skulle ha kommit in till Skatteverket. Ränta ska beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 1, 2 och 11 §§ samt 65 kap. 1 och 7 §§. Dessutom införs tre nya paragrafer, 33 kap. 7 a och 7 b §§ samt 65 kap. 7 a § SFL.



## 4.9 Förslagets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd

**Promemorians bedömning:** Investeraravdraget är ett sådant statligt stöd som måste anmälas till Europeiska kommissionen för godkännande innan det genomförs.

Investeraravdraget uppfyller de villkor som kommissionen ställt upp i Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd för att främja riskkapitalinvesteringar i små och medelstora företag (2006/C 194/02). Det bedöms därför kunna godkännas vid en notifiering av stödet till kommissionen.

**Skälen för promemorians bedömning:** Kommissionens har utfärdat riktlinjer för statligt stöd för att främja riskkapitalinvesteringar i små och medelstora företag (2006/C 194/02). Riktlinjerna kan användas som en checklista när medlemsstaterna vill lämna statligt stöd för riskkapital. Om stödet överensstämmer med vad som sägs i riktlinjerna bör det stå klart att stödet inte strider mot EU:s regler om förbud mot statligt stöd. Riktlinjerna är i första hand utformade med direkta och pågående statliga stödåtgärder i åtanke, som t.ex. olika former av bidragssystem. För att tillämpa dem på stöd i form av skattelättnader krävs att bestämmelserna tolkas i ljuset av stödets faktiska utformning.

Utgångspunkten för att ge statligt stöd för att främja riskkapitalinvesteringar är för att avhjälpa de marknadsmisslyckanden på riskkapitalmarknaden som särskilt påverkar tillgången på kapital till små och medelstora företag samt företag i tidiga faser. Kommissionen anser att ofullständig eller asymmetrisk information är den främsta orsaken till detta marknadsmisslyckande.

Riktlinjerna för riskkapital gäller bara för stöd som är riktade till små och medelstora företag. De får dock inte tillämpas på företag som är i ekonomiska svårigheter och inte heller på företag inom varvsindustrin eller kol- och stålindustrin. Riktlinjerna gäller inte för investeringar i exportverksamhet och inte för stöd som förutsätter att inhemska varor används i stället för importerade varor.

I riktlinjerna anges att stödåtgärder för riskkapital kan utformas på olika sätt. Europeiska kommissionen anser i regel att stöd som lämnas till investerarna åtminstone delvis överförs till de företag som är föremål för investeringen. Därmed anses det statliga stödet i sådana fall också komma målföretagen till del.

En riskkapitalåtgärd är förenlig med statsstödsreglerna om åtgärden leder till en ökad tillgång till riskkapital utan att påverka handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset. Detta är den grundläggande principen för kommissionens bedömning. Kommissionen ställer upp vissa villkor som ska vara uppfyllda om stödet ska kunna betraktas som förenligt med riktlinjerna. Om villkoren är uppfyllda anser kommissionen att åtgärden har en stimulanseffekt, är nödvändig och proportionerlig och att resultatet av avvägningen är positivt.

Om stödet inte uppfyller villkoren anger kommissionen i riktlinjerna hur en mer fördjupad granskning ska gå till.

Den följande beskrivningen av riktlinjerna inriktas på de grundläggande villkoren för stöd till riskkapital. Genom att säkerställa att dessa uppfylls kan en mera ingående bedömning undvikas, och handläggningstiden hos kommissionen blir därmed kortare.

Följande villkor ställs upp i rekommendationen:

- Riskkapitalåtgärden får inte omfatta investeringar som överstiger 2,5 miljoner euro per företag under en tolv månaders period.
- Åtgärden får bara finansiera små företag eller medelstora företag i stödområden fram till expansionsfasen. Medelstora företag utanför stödområden får bara finansieras fram till startfasen.
- Minst 70 procent av riskkapitalåtgärdens sammanlagda budget ska utgöras av ett investeringsinstrument som omfattar eget kapital och därmed likställt kapital.
- Minst 50 procent av investeringarna inom ramen för åtgärden ska finansieras av privata investerare.
- Riskkapitalåtgärden ska garantera att investeringsbesluten i målföretagen görs i vinstsyfte.
- Riskkapitalåtgärden (eller den fond som erbjuder åtgärden) måste förvaltas affärsmässigt.

Kommissionen kan under vissa förutsättningar godkänna att åtgärden riktas till en viss bransch.

I andra strecksatsen ovan förekommer vissa begrepp som bör förklaras. Med stödområden avses sådana regioner som omfattas av undantagen i artikel 107.3 a eller c i EUF-fördraget. Det är fråga om regioner där levnadsstandarden är onormalt låg eller där det råder allvarlig brist på sysselsättning (107.3 a) samt vissa regioner där handeln inte påverkas negativt i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset (107.3 c). Med expansionsfas avses en period för tillväxt eller expansion i ett företag som kan göra ett nollresultat eller gå med vinst. Finansiering i expansionsfasen används för att öka produktionskapaciteten, för marknads- eller produktutveckling eller som ytterligare rörelsekapital. Slutligen avses med startfasen en period då det sker produktutveckling och inledande marknadsföring hos ett företag som ännu inte har sålt sin produkt eller tjänst på affärsmässiga grunder och som ännu inte gör någon vinst.

#### *Förslaget om investeraravdrag*

Syftet med investeraravdraget är att öka tillgången på kapital till små nystartade företag och tillväxtföretag. Investeraravdraget håller sig inom de villkor som kommissionen angett i riktlinjerna för statligt stöd för att främja riskkapitalinvesteringar i små och medelstora företag.

För det första anger riktlinjerna att åtgärden inte får omfatta investeringar som överstiger 2,5 miljoner euro per företag under en tolv månadersperiod. Investeraravdraget är begränsat till investeringar upp till högst 20 miljoner kronor per företag och år. Gränsen på 20 miljoner kronor är beräknad utifrån en växelkurs om 8 kronor per euro. Så lågt har euron aldrig stått i förhållande till kronan. Detta villkor bedöms därför

vara uppfyllt. Kursutvecklingen måste dock bevakas och gränsen för avdragsgrundande tillskott kan behöva justeras om det visar sig att det finns risk för att den överskrids på grund av förändringar i växelkursen.

Det andra villkoret anger att åtgärden bara får finansiera små företag eller medelstora företag i stödområden fram till expansionsfasen samt medelstora företag utanför stödområden fram till startfasen. Investeraravdrag får bara göras vid investeringar i små företag enligt EU:s definition. Villkoret är därmed uppfyllt, eftersom åtgärden får finansiera små företag i samtliga skeden. Gruppen har dessutom begränsats ytterligare genom ett krav på en viss lönesumma i företaget.

Det tredje villkoret innebär att minst 70 procent av åtgärdens sammanlagda budget ska utgöras av ett investeringsinstrument som omfattar eget kapital och därmed likställt kapital. Med sådana investeringsinstrument avses enligt riktlinjerna instrument som ger innehavaren en avkastning som huvudsakligen grundar sig på vinster eller förluster i det underliggande företaget och som inte har någon säkerhet vid betalningsförsummelse. Detta kriterium är uppfyllt eftersom investeraravdraget bara utgår vid förvärv av andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Enligt det fjärde villkoret ska minst 50 procent av de investeringar som omfattas av åtgärden finansieras av privata investerare. Investeraravdraget är ett avdrag i inkomstslaget kapital med hälften av anskaffningskostnaden för andelarna. Avdraget minskar skatten med 30 procent. En investering innebär därmed en skattelättnad om 15 procent ( $= 1/2 \times 0,30$ ). Staten står alltså för 15 procent av kostnaden för investeringen och den fysiska personen för 85 procent. Villkoret är därmed uppfyllt.

Det femte och det sjätte villkoret är båda inriktade på att åtgärden inte ska snedvrída de affärsmässiga förutsättningarna. Det innebär att det finns krav på att åtgärden ska garantera att investeringsbesluten i målföretagen görs i vinstsyfte samt att åtgärden i sig måste förvaltas affärsmässigt. Investeraravdraget är utformat som ett avdrag på individnivå för investeraren. Skattelättnaden är inte på något sätt beroende av vad målföretaget gör med pengarna. Förslaget påverkar därför inte inriktningen av de investeringsbeslut som fattas av målföretaget. Det femte villkoret är således uppfyllt. Villkoret om att åtgärden måste förvaltas affärsmässigt blir i princip bara tillämpligt när det handlar om att inrätta en statlig fond eller när utbetalning av stödet föregås av någon annan form av subjektiv bedömning eller prövning. Så är emellertid inte fallet när det är fråga om ett stöd via skattesystemet. Någon förvaltning i den bemärkelsen som avses i riktlinjerna sker inte av en skattelättnad. Är förutsättningarna för investeraravdrag uppfyllda får ett sådant avdrag göras, och det sker utan inslag av några affärsmässiga överväganden. Det sjätte villkoret får därmed anses som uppfyllt.

Med beaktande av denna genomgång bedöms investeraravdraget uppfylla villkoren i Europeiska kommissionens riktlinjer. Enligt vad kommissionen anger i riktlinjerna skulle investeraravdraget därmed vara förenligt med artikel 107.3 c i EUF-fördraget. Det anses då vara ett stöd för att underlätta utveckling av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner, som inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset, och som därför kan anses som förenligt med den inre marknaden.

Även om stödet är utformat på ett sådant sätt att det uppfyller villkoren i Europeiska kommissionens riktlinjer krävs att det notifieras och godkänns av kommissionen innan det kan genomföras.

#### 4.10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians bedömning:** Förslagen bedöms kunna träda i kraft tidigast den 1 september 2013 och tillämpas på förvärv av andelar som sker efter den 31 augusti 2013.

De föreslagna bestämmelserna om olika uppgiftsskyldigheter i skatteförfarandelagen (2011:1244) tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2013.

**Skälen för promemorians bedömning:** Som anges ovan under avsnitt 4.9 måste förslaget notifieras och godkännas av Europeiska kommissionen innan det kan genomföras. Det är svårt att närmare avgöra hur lång tid en sådan process kommer att ta. Under förutsättning att kommissionen i den kommande notifieringen godkänner åtgärden i den nu föreslagna utformningen bedöms emellertid förslagen kunna träda i kraft tidigast den 1 september 2013.

Övergångsbestämmelsen innebär att förslagen tillämpas på förvärv av andelar som sker från och med ikraftträdandet. Det medför att avdraget kan komma att dras av mot inkomster som uppkommit under den del av beskattningsåret som föregått ikraftträdandet. Det innebär i princip en retroaktiv tillämpning. Denna är emellertid till fördel för den skattskyldige.

De föreslagna bestämmelserna i skatteförfarandelagen avseende kontrolluppgiftsskyldigheten för företaget samt uppgiftsskyldigheten för fysiska personer och dödsbon i inkomstdeklarationen föreslås tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2013.

## 5 Konsekvenser

### 5.1 Offentligfinansiella konsekvenser

Investeraravdraget kommer att ges till fysiska personer som förvärvar andelar i mindre företag, under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda. Huvuddelen av de förvärv som kommer att utgöra underlag för investeraravdrag antas göras av personer som är eller genom förvärvet blir delägare i företag i vilka de själva är verksamma, så kallade fåmansföretag. För att uppskatta storleken på de tillskott som kommer att berättiga till investeraravdrag används uppgifter om fysiska personers tillskott vid nyemissioner i fåmansföretag samt kapitaltillskott i samband med nybildandet av aktiebolag. Dessa uppgifter hämtas ur företagsdatabasen FRIDA<sup>1</sup> för åren 2008 och 2009, vilket är senast tillgängliga data. I FRIDA finns bl.a. företagens inkomstdeklarationer, deklarationer för delägare i fåmansföretag samt statistik över nyemissioner, nybildande av bolag och konkurser samlade. Det går att sammankoppla informationen för fysiska personer som är delägare i fåmansföretag med statistik över nyemissioner och bildande av företag. På så sätt går det att identifiera företag med fåmansföretagsdelägare och storleken på de nyemissioner dessa genomfört. Med detta som underlag uppskattas hur stora investeraravdrag som skulle ha beviljats vid nybildande av aktiebolag och för de nyemissioner som genomfördes i fåmansföretag år 2008.<sup>2</sup>

Underlaget från nyemissioner och nybildade aktiebolag skrivs sedan upp till 2013 års nivå. Uppskattningen tar hänsyn till att en viss övergång till nyemissioner från villkorade och ovillkorade aktieägartillskott och i viss mån lån kan väntas. Det kommer även att göras investeringar av personer som inte är delägare i ett fåmansföretag, t.ex. utomstående samt investeringar i ekonomiska föreningar. Även en del företagsköp kommer indirekt att kvalificera för avdrag. En viss övergång till att bedriva verksamhet i aktiebolagsform kan också förutses bland företagare som i dagsläget bedriver enskild näringsverksamhet eller är delägare i handelsbolag. Antalet nybildade aktiebolag har ökat kraftigt sedan 2008, och underlaget justeras till 2013 års förväntade nivå. Även återföring av avdraget under kvalificeringstiden samt de särskilda reglerna för underskott av kapital beaktas. En uppskrivning av kostnaden görs även för den indirekta effekt som uppkommer genom att en övergång till nyemissioner och verksamhet bedriven i aktiebolagsform ger ökade gränsbelopp för kvalificerade delägare. Vid beräkning av kostnaderna har hänsyn även tagits till att förslaget om investeraravdrag kan utnyttjas även för icke avsedda ändamål, t.ex. genom att kapital som redan finns i företaget utnyttjas för att skapa möjligheter till investeraravdrag, samt till de spärregler som föreslås för att motverka den icke avsedda användningen.

<sup>1</sup> För en beskrivning av FRIDA, se Finansdepartementets *Beräkningskonventioner 2013: Metoder för effektberäkningar av ändrade skatteregler*.

<sup>2</sup> I data går det dock inte att särskilja hur stor del av en nyemission som tecknats av en enskild delägare. I beräkningen görs det förenklande antagandet att alla delägare tecknar sig i relation till sin andel av ägandet.

Efter uppskrivningen av baser och priser till 2013 års nivå beräknas den offentligfinansiella kostnaden för avdragen uppgå till 800 miljoner kronor varaktigt. År 2013 beräknas kostnaden bli 700 miljoner kronor. Den lägre kostnaden för införandeåret beror på att nybildade företag som startar mitt i ett kalenderår kan ha svårt att uppfylla kravet om en lönesumma på 300 000 kronor under året för bildandet, och därför kan antas vänta ett år med att genomföra nyemissioner. Efter det första året antas de företag som inte uppfyllde lönekravet föregående år och de nybildade företag som inte uppfyller lönekravet det aktuella året vara ungefär lika många, varför antalet företag som kvalificerar sig för avdraget bedöms stabiliseras från och med år två efter införandet.

Förslaget om investeraravdrag har aviserats i budgetpropositionen för 2013 där det också anges att förslaget kan träda i kraft tidigast den 1 september 2013. Den offentligfinansiella effekten under införandeåret förväntas inte påverkas av att reglerna för investeraravdrag börjar gälla mitt i ett kalenderår eftersom de företag som planerar att genomföra nyemissioner under år 2013 kan antas avvakta med att verkställa dessa tills reglerna har börjat gälla och avdraget således kan användas.

De offentligfinansiella effekterna av investeraravdraget redovisas i tabell 1.

**Tabell 1. Offentligfinansiella kostnader för investeraravdrag, mnkr**

	2013	2014	2015	2016	Varaktigt
Offentligfinansiell effekt (netto)	700	800	800	800	800

## 5.2 Effekter för företagen och enskilda

Varje år bildas cirka 45 000 aktiebolag, varav drygt hälften bedöms ha fysiska personer som delägare. För att berättiga till investeraravdrag måste det nybildade företaget ha en lönesumma om minst 300 000 kronor under det år då det bildas eller under året därefter. Sammanlagt bedöms 15 000 nybildade företag per år uppfylla både lönekravet och kraven i förslaget på att vara ”mindre företag”.

Kontanta nyemissioner genomförs av färre än 4 000 företag per år, varav ungefär hälften har fysiska personer som delägare. De flesta av dessa företag uppfyller lönekravet. En viss övergång från ovillkorade och villkorade aktieägartillskott och lån till nyemissioner kan också förutses. Antalet företag som genomför nyemissioner som berättigar till investeraravdrag beräknas sammanlagt uppgå till cirka 2 000 per år. Det bedöms därför att cirka 17 000 företag per år kan kvalificera som sådana företag som omfattas av förslaget om investeraravdrag.

Enligt förslaget i denna promemoria ska det företag i vilket andelar har förvärvats lämna kontrolluppgift till investerarna om underlaget för investeraravdrag. Kontrolluppgiften innebär att företaget kontrollerar att de villkor som avser företaget är uppfyllda. Företaget ska även lämna kontrolluppgift om omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdraget, om omständigheten är känd för företaget.

Tillväxtverkets databas MALIN innehåller mätningar av företagens administrativa kostnader. För att lämna de flesta kontrolluppgifter uppskattas tidsåtgången till ca 11 minuter. Kontrolluppgiften om investeraravdrag innebär att ett relativt stort antal villkor ska bedömas. Företags-skatteskommittén har i sitt betänkande uppskattat tidsåtgången för att lämna kontrolluppgift till dubbelt så lång som för de flesta andra kontrolluppgifter, dvs. 22 minuter. Kommitténs uppskattning bedöms tillämplig även för investeraravdraget. Kontrolluppgifter hanteras enligt MALIN oftast av bokförings- och redovisningsassistenter till en kostnad av 224 kronor i timmen. Företagens administrativa kostnader bedöms därför öka med 1,4 miljoner kronor ( $=17\,000 \times 22/60 \times 224$ ) till följd av investeraravdraget. Även investeringar i ekonomiska föreningar och utländska bolag omfattas av möjligheten till investeraravdrag och dessa måste också lämna kontrolluppgift. Beräkningar av de administrativa kostnaderna för ekonomiska föreningar har inte kunnat tas fram. En viss höjning av de administrativa kostnaderna är motiverad när även ekonomiska föreningar beaktas och underlaget skrivs upp för att ta hänsyn till detta. Sammantaget bedöms de administrativa kostnaderna för aktiebolag, ekonomiska föreningar och utländska bolag uppgå till cirka 1,6 miljoner kronor.

Den administrativa bördan för enskilda utgörs främst av att göra avdraget. Hur betungande detta upplevs varierar mellan individer. Det faktum att investeraravdraget i praktiken är villkorat under fem år efter betalningsåret kan i sig upplevas som betungande eftersom det inte är förrän efter denna period som den skattskyldige vet om avdraget ska återföras eller inte. Om återföring ska ske medför även det en administrativ börda. Å andra sidan kommer många av de skattskyldiga att ha både inflytande och insyn i företaget som medför att de kommer att kunna påverka att villkoren för att få avdraget uppfylls samt att sådana omständigheter som medför återföringsskyldighet inte inträffar.

Personer som under de fem åren närmast efter betalningsåret upphör att vara skattskyldiga i Sverige för kapitalvinst på de förvärvade andelarna ska enligt förslaget i denna promemoria återföra investeraravdraget när skattskyldigheten upphör. Anstånd med inbetalning av skatten kan i sådant fall ges. Den enskilde måste emellertid i detta fall årligen ansöka om anstånd samt eventuellt lämna vissa särskilda uppgifter, vilket medför en ökad administrativ börda för dessa personer. Om den skattskyldige under den aktuella perioden inte avyttrar andelarna och inte heller någon annan omständighet inträffat under denna period som föranleder återföring, ska emellertid någon återföring inte ske. Den som har återfört sitt investeraravdrag kan i ett sådant fall begära omprövning av återföringen, vilket innebär en administrativ börda.

De administrativa kostnaderna för enskilda kommer bero på dels hur många som väljer att göra avdraget, dels hur vanligt det blir att avdraget ska återföras. Då investeraravdraget är helt nytt och det även saknas liknande åtgärder att dra erfarenhet ifrån är det mycket svårt att uppskatta hur många personer som kan komma att beröras samt hur betungande uppgiftslämnandet kan komma att bli. Detta gäller särskilt i fråga om i vilket utsträckning det kommer att bli aktuellt med återföring av avdraget. Det bedöms därför inte vara möjligt att närmare beräkna de administrativa kostnaderna för enskilda. Sammanfattningsvis bedöms emellertid

den ökade administrativa bördan för enskilda vara rimlig i förhållande till den fördel som investeraravdraget innebär.

### 5.3 Effekter på investeringar, BNP, reallön och sysselsättning

Investeraravdraget sänker skatten på investeringar som finansieras med eget kapital och bidrar därmed till en utjämning av den skattemässiga asymmetrin i behandlingen av eget och främmande kapital i de företag som kvalificerar sig för avdraget. Därmed sänks kapitalkostnaderna för mindre företag, vilket leder till att fler samhällsekonomiskt lönsamma investeringar också blir privatekonomiskt lönsamma. Givet ett oförändrat avkastningskrav efter skatt leder investeraravdraget till större investeringar i de företag som kvalificerar sig för avdrag. På lång sikt leder detta till ett större realkapital i sådana företag. Ökningen av realkapitalet i de företag som berörs kan dock i viss mån komma att kompenseras av mindre investeringar i andra företag och därmed på lång sikt en mindre kapitalstock i dessa. Eftersom skattesänkningen riktar in sig på tillskott av nytt kapital bedöms denna omfördelning endast beröra nyinvesteringar, och inte leda till en omfördelning av befintligt realkapital. Nettoeffekten bedöms bli en ökning av det totala realkapitalet på lång sikt.

En större kapitalstock leder till högre produktivitet och högre BNP på lång sikt. Den högre produktiviteten leder till högre reallöner. Den högre reallönen leder till ett högre arbetsutbud, vilket ökar sysselsättningen. Avdraget bedöms därmed ha positiva effekter på BNP, reallöner och sysselsättning, men effekterna har inte bedömts vara möjliga att kvantifiera.

Utöver effekterna på totalt realkapital och BNP sker en omfördelning av realkapitalet mellan företag så att en större andel av realkapitalet och BNP på lång sikt kommer att finnas i företag som omfattas av skattelättnaden. Även investeringar i andra finansiella tillgångar, som marknadsnoterade aktier eller banksparande, kan tänkas minska. Dessa tillgångar handlas på marknader som är integrerade med internationella kapitalmarknader, varför en minskad svensk ägarandel av dessa tillgångar kan antas bli kompenserat av ett ökat utländskt ägande. Om avkastningen på de nyinvesteringar som görs i Sverige genom investeraravdraget är högre än avkastningen på de tillgångar som svenskar avyttrar för att finansiera de ökade investeringarna leder investeraravdraget även till en ökning av bruttonationalinkomsten.

### 5.4 Effekter på jämställdhet mellan män och kvinnor

Investeraravdraget bedöms till cirka 80 procent tillfalla män och till cirka 20 procent tillfalla kvinnor. Bedömningen baseras på statistik från FRIDA över nyemissioner och tillskott vid bildande av företag. Hur avdragets effekt på investeringar påverkar jämställdheten mellan män och kvinnor har inte bedömts möjligt att kvantifiera.



## 5.5 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget om investeraravdrag kommer att ge upphov till ökade kostnader för *Skatteverket* i form av anpassning och förändringar i IT-systemen, framtagande av blanketter och kontrollsystem. Det tillkommer också kostnader för information, intern utbildning och handläggning och granskning av deklarationer. Förslaget kommer delvis att kräva manuell hantering vilket ökar kostnaderna. Reglerna om kvittning i kapital och skatteberäkning blir mer komplicerade på grund av förslaget vilket ställer stora krav på hanteringen hos Skatteverket. Skatteverket har uppskattat sina kostnader för anpassning och förändring av IT-system och övriga initiala kostnader till 6,1 miljoner kronor. Löpande kostnader för bl.a. underhåll av nya och befintliga IT-system beräknas uppgå till 1,1 miljoner kronor per år. Den årliga kostnaden för att hantera gjorda och återförda avdrag, registervård och anstånd beräknas till 7 miljoner kronor.

Det bör också nämnas att om investeraravdraget bedöms som ett statligt stöd enligt EU-rätten ska Skatteverket lämna årliga rapporter till Europeiska kommissionen. Enligt de kontrollkrav som gäller ska myndigheter som beviljar statligt stöd lämna årliga rapporter över de riskkapitalåtgärder som vidtagits och vilka företag som berörs.

Förslaget förväntas också medföra en viss ökning av arbetsbelastningen hos de allmänna förvaltningsdomstolarna. Detta ökar domstolarnas kostnader. Det är svårt att beräkna storleken av ökningarna. Förslaget om investeraravdrag har t.ex. inte någon egentlig förebild och det är svårt att uppskatta hur omfattande användningen av avdraget blir. Företagsstattekommittén har beräknat kostnaderna för domstolarna på grund av ökad måltillströmning till cirka 5,2 miljoner kronor för riskkapitalavdraget. Beräkningen baseras på att 27 000 personer per år kommer att göra avdrag. Denna siffra bedöms dock som en väl hög uppskattning sett över en längre tid. En mer rimlig bedömning är att tre fjärdedelar eller cirka 20 000 personer per år yrkar investeraravdrag. Kostnaden för domstolarna för investeraravdraget bedöms därför bli cirka 3,8 miljoner kronor.

Merkostnaderna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

## 6 Författningskommentarer

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

#### **3 kap.**

##### *18 §*

En ny *ffortonde punkt* har lagts till i *första stycket*. Ändringen innebär att begränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga i inkomstslaget kapital för investeraravdrag som har återförts.

#### **41 kap.**

##### *3 §*

I paragrafen har en ny *åttonde punkt* lagts till. Av bestämmelsen framgår att investeraravdrag och återfört sådant avdrag ska räknas till inkomstslaget kapital.

#### **43 kap.**

I detta kapitel, som är nytt, föreslås regler om investeraravdrag när fysiska personer förvärvar andelar i ett mindre företag.

Bestämmelserna har placerats i den allmänna delen om inkomstslaget kapital, efter de grundläggande bestämmelserna (41 kap.) och bestämmelser om vad som ska tas upp och dras av i inkomstslaget (42 kap.). Investeraravdraget kan inte betraktas som en kapitalvinst eller en kapitalförlust. Det är därför mer lämpligt att bestämmelserna om investeraravdrag finns i lagens avdelning VI, Inkomstslaget kapital, än i avdelning VII, Kapitalvinster och kapitalförluster.

##### *1 §*

Paragrafen upplyser om kapitlets innehåll och definierar termen investeraravdrag.

##### *2 §*

I paragrafen definieras termen företag som den ska förstås i detta kapitel.

Enligt *första stycket* avses med företag ett svenskt aktiebolag (*första punkten*), en svensk ekonomisk förening (*andra punkten*) eller ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som har fast driftställe i Sverige, om det hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte (*tredje punkten*).

Vad som avses med utländskt bolag framgår av 2 kap. 5 a §. Det ska vara fråga om en utländsk juridisk person som är skattesubjekt i den stat där den hör hemma och som beskattas likartat med svenska aktiebolag. För innebörden av uttrycket likartad beskattning hänvisas till förarbetena till den paragrafen.<sup>20</sup>

<sup>20</sup> Se prop.1989/90:47 s. 17 f.

Det utländska bolaget ska motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Med detta avses att det för det utländska bolaget ska gälla ett associationsrättsligt regelverk som är jämförbart med det som gäller för svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Det ska således finnas liknande regler för t.ex. kapitalskydd, utdelningar och ökning av aktiekapitalet.

Vad som avses med fast driftställe framgår av 2 kap. 29 §. Det ska vara fråga om en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.

Av *andra stycket* framgår att vissa organisationer inte ska omfattas av begreppet företag vid tillämpningen av kapitlet. Som företag anses inte investmentföretag (*första punkten*), kooperativa föreningar (*fjärde punkten*) eller sådana ekonomiska föreningar som är centralorganisationer för kooperativa föreningar (*femte punkten*). Som företag räknas inte heller privatbostadsföretag (*andra punkten*) eller ekonomiska föreningar eller aktiebolag som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § för att vara privatbostadsföretag men som i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget åt sina medlemmar eller delägare tillhandahåller bostäder eller garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning (*tredje punkten*).

### 3 §

I paragrafen definieras termen koncern som den ska förstås i detta kapitel.

Med koncern avses enligt *första stycket* en koncern av det slag som anges i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL. Förenklat innebär aktiebolagslagens definition att om ett aktiebolag, moderbolaget, äger mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Det finns även några andra i aktiebolagslagen beskrivna sätt att skapa ett koncernförhållande. Att koncernen ska vara av det slag som avses i 1 kap. 11 § ABL innebär att även utländska koncerner omfattas om företagen upprätthåller förbindelser mellan varandra motsvarande vad som anges i aktiebolagslagen.

Av *andra stycket* framgår att som moderbolag ska räknas även svenska handelsbolag och andra juridiska personer än aktiebolag. Det innebär att exempelvis ett handelsbolag eller en ekonomisk förening kan vara moderbolag i en koncern. Av 2 kap. 2 § följer att med andra juridiska personer avses även motsvarande utländska företeelser.

### 4 §

I paragrafen definieras termen mindre företag som den ska förstås i detta kapitel.

Av *första stycket* framgår att ett mindre företag är ett företag som har färre än 50 årsarbetskrafter (*första punkten*) och som har en årsomsättning eller en balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor (*andra punkten*). Villkoren kommer från Europeiska kommissionens definition av små företag och mikroföretag.<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag (2003/361/EG), EUT L 124, 20.5.2003 s. 36.

I *andra stycket* finns ett undantag från bestämmelserna i första stycket. Oavsett storlek kan ett företag inte anses som ett mindre företag om ett eller flera offentliga organ, var för sig eller tillsammans, direkt eller indirekt kontrollerar 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i företaget.

*Tredje stycket* innehåller en hänvisning till 8–10 §§ där det finns bestämmelser för beräkning av de gränsvärden som anges i första stycket.

#### 5 §

I paragrafen definieras termen årsarbetskraft som den ska förstås i detta kapitel.

Av *första stycket* framgår att med årsarbetskraft avses en person som under året har arbetat i företaget och som är anställd eller delägare i företaget. Som årsarbetskraft avses även den som, utan att ha varit anställd i företaget, har utfört arbete åt företaget under året, har en underordnad ställning i förhållande till detta och enligt svenska regler ska jämföras med en anställd.

Som årsarbetskraft avses enligt *andra stycket* inte personer som omfattas av ett lärlingsavtal eller ett yrkesutbildningsavtal.

Av *tredje stycket* framgår att den som arbetat deltid, varit ledig på sätt som avses i 4–7 eller 9 § föräldraledighetslagen (1995:584) eller som inte har varit anställd eller arbetat under hela året ska räknas som del av en årsarbetskraft. En person som arbetat för företaget i sju månader ska t.ex. räknas som sju tolfte delar av en årsarbetskraft. Genom att summera hela och delar av årsarbetskrafter erhålls totalsumman. Formuleringen ”ledig på sätt som avses i...” innebär att även ledighet för personer som arbetar i utländska företag omfattas om ledigheten motsvarar vad som anges i föräldraledighetslagen.

#### 6 §

I paragrafen definieras termen värdeöverföring som den ska förstås i detta kapitel.

Med värdeöverföring avses enligt *första stycket* vinstutdelning (*första punkten*), förvärv av egna aktier, dock inte förvärv av det slag som avses i 19 kap. 5 § ABL (*andra punkten*), samt minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna (*tredje punkten*). Formuleringen ”av det slag som avses i...” innebär att ett utländskt företags förvärv av egna aktier i situationer motsvarande de som anges i 19 kap. 5 § aktiebolagslagen inte ska beaktas.

Enligt *ffjärde punkten* avses med värdeöverföring också annan affärshändelse som medför att företagets förmögenhet minskar och som inte har rent affärsmässig karaktär för företaget. Det kan t.ex. vara fråga om en försäljning till underpris eller liknande. Definitionen motsvarar definitionen av värdeöverföringar i 17 kap. 1 § ABL. Vid bedömningen av om affärshändelsen har affärsmässig karaktär för företaget kan ledning hämtas från förarbetena till ABL<sup>22</sup>. Av 2 kap 2 § följer att motsvarande

<sup>22</sup> Se prop. 2004/05:85 s. 747 ff.

utländska företeelser också omfattas av begreppet värdeöverföring i denna paragraf.

Enligt *andra stycket* avses med värdeöverföring även inlösen av förlagsinsatser och utbetalningar från ekonomiska föreningar av de slag som avses i 5 kap. 1 § respektive 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

#### 7 §

I paragrafen anges vad som utgör jämförelsebeloppet vid värdeöverföringar.

Jämförelsebeloppet utgörs av den skattskyldiges andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat för beskattningsåret närmast före det kalenderår då den skattskyldige eller denne närstående får värdeöverföringen. Med beskattningsåret avses företagets beskattningsår. Med företagets redovisade resultat avses vad som i resultaträkningen anges som årets resultat enligt årsredovisningslagen (1995:1554).

#### 8 §

I paragrafen finns bestämmelser om hur gränsvärdena för att avgöra om företaget är ett mindre företag enligt 4 § första stycket ska beräknas. Paragrafen tillämpas av företag som ingår i en koncern. Vad som avses med koncern anges i 3 §.

I *första stycket* anges att ett företag som ingår i en koncern ska beräkna värdena med hänsyn till samtliga företag inom koncernen. Det innebär att till företagets uppgifter om årsarbetskrafter, årsomsättning och balansomslutning även ska läggas 100 procent av motsvarande värden från företag som ingår i koncernen.

Av *andra stycket* följer att om något av koncernföretagen har en sådan förbindelse som anges i 9 § till något annat företag ska det företagets värden också läggas till enligt vad som anges i den paragrafen.

Enligt *tredje stycket* ska bestämmelserna i första och andra styckena tillämpas även av företag som skulle ha ingått i samma koncern som ett annat företag om den fysiska personen eller den grupp av fysiska personer i samverkan som äger företagen hade varit ett företag. Värden i flera företag ska således läggas ihop även när det föreligger en s.k. oäkta koncern. Detta gäller dock bara om de berörda företagen bedriver verksamhet på samma eller angränsande marknad. Med angränsande marknad avses marknaden för en produkt eller en tjänst i ett tidigare eller senare marknadsled. Som exempel kan nämnas en fysisk person som äger två företag där det ena företaget tillverkar två komponenter och det andra företaget monterar ihop dessa två komponenter. I ett sådant fall bör företagen anses bedriva verksamhet på angränsande marknad.

#### 9 §

I likhet med den föregående paragrafen innehåller denna paragraf bestämmelser om hur gränsvärdena i 4 § första stycket ska beräknas.

Paragrafens andra och tredje stycke ska enligt *första stycket* tillämpas av företag som, utan att ingå i en koncern, kontrollerar ett annat företag eller kontrolleras av ett annat företag genom ett innehav av minst 25 procent av kapital- eller röstandelarna.

Av *andra stycket* följer att företaget vid beräkningen av gränsvärdena ska lägga till en så stor del av värdena i det andra företaget som motsvarar ägarandelen mellan företagen. Om förbindelsen mellan företagen utgörs av olika andelar av kapitalet och rösterna ska den högsta andelen användas. Om företaget har sådana förbindelser som anges i första stycket till flera företag ska beräkningen göras för varje företag för sig.

I *tredje stycket* regleras det förhållande att det kontrollerade eller kontrollerande företaget ingår i en koncern. I dessa fall ska beräkningen enligt första stycket avse värdena för hela koncernen. Det innebär att det första steget i beräkningen blir att lägga ihop 100 procent av värdena i den koncern som det kontrollerade eller kontrollerande företaget ingår. Därefter görs den kvotering som avses i första stycket av värdena för hela koncernen. Det förtjänar att påpekas att värden för sådana företag som avses i denna paragraf bara ska beaktas om företagen befinner sig i omedelbart tidigare eller senare led.

#### 10 §

Även denna paragraf innehåller bestämmelser om hur gränsvärdena i 4 § första stycket ska beräknas.

Om företaget kontrolleras av två eller flera andra företag och dessa företag sinsemellan ingår i en koncern, ska beräkningen göras med hänsyn till hur stor total andel av kapital- eller röstandelarna i företaget som koncernen innehar. Det innebär att om företagen som ingår i en koncern tillsammans innehar mer än 50 procent i det aktuella företaget ska beräkningen ske enligt 8 §, dvs. 100 procent av koncernens värden ska användas. Om företagen tillsammans innehar minst 25 procent men högst 50 procent ska beräkningen ske enligt 9 §, vilket innebär att den procentuella ägarandelen av koncernens samlade värden ska läggas till vid beräkningen av det aktuella företaget.

#### 11 §

I paragrafen anges vilka som får göra investeraravdrag.

Av *första stycket* framgår att investeraravdrag får göras av en fysisk person som förvärvar andelar i ett mindre företag om villkoren i 13–19 §§ är uppfyllda.

Förvärvaren ska enligt *andra stycket* vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna vid tidpunkten för förvärvet. Det innebär att den skattskyldige ska vara skattskyldig för en eventuell kapitalvinst om andelarna skulle avyttras vid förvärvstillfället. Med skattskyldig avses såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga personer. Vilka som är obegränsat skattskyldiga i Sverige framgår av 3 kap. 3 §. Det rör sig om den som är bosatt här, den som stadigvarande vistas här eller den som tidigare varit bosatt här och som har väsentlig anknytning hit. En begränsat skattskyldig fysisk person kan vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna enligt 3 kap. 19 §. Skattskyldighet enligt 3 kap. 19 § gäller emellertid bara den som under det år då avyttring sker eller de föregående tio åren har varit bosatt eller stadigvarande vistats här.

Kapitalvinsten får vidare inte vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Det innebär t.ex. att en fysisk person som bor i ett annat land där skatteavtalet inte tillåter Sverige att beskatta

kapitalvinst på andelar enligt 3 kap. 19 §, inte heller kan få något investeraravdrag.

Av *tredje stycket* följer att även dödsbon får göra investeraravdrag. Dödsbon får dock bara göra investeraravdrag för förvärv som har skett före dödsfallet.

#### 12 §

I paragrafen anges vid vilken tidpunkt investeraravdrag ska göras.

Av *första stycket* framgår att investeraravdrag ska göras det beskattningsår då full betalning för andelarna har skett. Det året benämns betalningsåret i de följande paragraferna. Betalningsåret är med andra ord det beskattningsår då slutbetalning har skett. Det beskattningsår som avses är den skattskyldiges beskattningsår.

Enligt *andra stycket* kan avdraget i vissa fall skjutas upp. Det gäller de fall när villkoret om ett visst minsta löneunderlag i 15 § uppfylls först beskattningsåret efter betalningsåret. I detta fall ska avdrag i stället göras för det beskattningsåret.

#### 13 §

I paragrafens *första stycke* finns villkor för investeraravdrag när det gäller betalning och form för förvärvet. Av *första punkten* följer att investeraravdrag bara får göras om andelarna har betalats kontant. Kravet på kontant betalning innebär att apportemission, kvittning av fordran mot företaget eller liknande inte kan medföra rätt till avdrag. I *andra punkten* anges hur andelarna ska ha förvärvats. Andelarna ska ha förvärvats antingen vid bildandet av företaget eller vid en nyemission. Andelarna kan även ha förvärvats av en juridisk person om de avser ett företag som inte tidigare har bedrivit verksamhet av något slag. I *tredje punkten* anges att andelarna alltjämt ska innehas av förvärvaren vid utgången av betalningsåret. Vad som avses med betalningsåret framgår av 12 § första stycket.

Enligt *andra stycket* avses med nyemission i detta kapitel även tillskott till ekonomisk förening i form av medlemsinsats eller förlagsinsats.

#### 14 §

I paragrafens *första stycke* anges att investeraravdrag bara får göras om det företag som andelar har förvärvats i är ett mindre företag. Företaget ska även till huvudsaklig del bedriva rörelse. Vad som avses med rörelse framgår av 2 kap. 24 §. Det ska vara fråga om annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Med till huvudsaklig del avses att 75 procent eller mer av verksamheten i företaget ska bestå av annat än innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar.

Bedömningen av om ett företag är ett mindre företag samt om det bedriver rörelse ska göras vid utgången av betalningsåret. Vad som är ett mindre företag framgår av 4 §. Vad som avses med betalningsåret framgår av 12 § första stycket.

Av *andra stycket* framgår att hela det kalenderår som motsvarar betalningsåret ska beaktas vid bedömningen av om ett företag är ett mindre

företag. Det som avses är gränsvärdena för att företaget ska vara ett mindre företag, dvs. antalet årsarbetskrafter företaget har samt företagets årsomsättning eller balansomslutning. Om företaget har bildats under betalningsåret beaktas den del av betalningsåret som återstår efter bildandet.

Av *tredje stycket* följer att avdrag inte får göras vid förvärv av andelar i företag inom varvs-, kol- eller stålindustrin.

#### 15 §

I paragrafen finns krav på att det företag i vilket andelar förvärvas ska ha ett löneunderlag som för betalningsåret eller för det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret, uppgår till minst 300000 kronor. Vad som avses med betalningsåret framgår av 12 § första stycket. Med beskattningsåret avses den skattskyldiges beskattningsår. Av 12 § andra stycket följer att tidpunkten för investeraravdraget skjuts framåt ett år när löneunderlagsvillkoret inte uppfylls förrän beskattningsåret efter betalningsåret.

#### 16 §

I paragrafen finns bestämmelser för beräkning av löneunderlaget.

I *första stycket* anges att löneunderlaget ska beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under betalningsåret, alternativt det beskattningsår som följer närmast efter betalningsåret, har lämnats till arbetstagarna i företaget. Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår. Motsvarande ersättning som har betalats till arbetstagare i utlandet ska också räknas in i löneunderlaget. Som kontant ersättning anses även sådan ersättning som arbetstagare fått från företaget och som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om inte ersättningen varit undantagen enligt 3 kap. 9 § eller på grund av en bestämmelse i ett skatteavtal.

I *andra stycket* anges vad som inte anses som kontant ersättning. Kostnadsersättningar anses inte som kontant ersättning. Som kontant ersättning anses inte heller belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt bestämmelserna i 11 kap. 45 § om förbjudna lån, bestämmelserna i 48 a kap. 9 § andra stycket om ersättning i pengar vid andelsbyten då den avyttrande andelen var en kvalificerad andel, bestämmelserna i 50 kap. 7 § om ersättning vid avyttring av andel i handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en delägarrätt som skulle ansetts kvalificerade enligt 57 kap. om den ägts direkt av den fysiska personen eller bestämmelserna i 57 kap. om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Ersättning som täcks av statliga bidrag för lönekostnader anses inte heller utgöra kontant ersättning.

Av *tredje stycket* framgår att löneunderlaget får ökas med löneunderlag i andra företag som ingår i samma koncern på ett sätt som motsvarar hur gränsvärdena i 4 § första stycket beräknas enligt 8–10 §§. Det innebär att om det behövs får löneunderlag i koncernföretag och andra intresseföretag räknas med. Beräkningen ska i så fall göras på samma sätt som för antal årsarbetskrafter, årsomsättning och balansomslutning enligt 4 § första stycket.



### 17§

Paragrafen innehåller bestämmelser om att investeraravdrag inte får göras vid tillskott till ett företag som är i ekonomiska svårigheter.

Ett företag är i ekonomiska svårigheter om det vid tidpunkten för den fysiska personens förvärv är skyldigt att upprätta en sådan kontrollbalansräkning som avses i 25 kap. 13 § ABL och kapitaltillskottet inte undanröjer skyldigheten (*första punkten*), är föremål för företagsrekonstruktion av det slag som avses i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion (*andra punkten*) eller är på obestånd (*tredje punkten*). Vad som avses med obestånd följer av 1 kap. 2 § konkurslagen (1987:672).

Att det ska vara fråga om kontrollbalansräkning som avses i aktiebolagslagen eller företagsrekonstruktion av det slag som avses i lagen om företagsrekonstruktion innebär att även motsvarande förfaranden för utländska juridiska personer omfattas av bestämmelsen.

### 18 §

I paragrafen finns bestämmelser om att investeraravdrag inte får göras vid vissa värdeöverföringar från det företag i vilket andelar förvärvats.

Av *första stycket* framgår att investeraravdrag inte får göras om den skattskyldige eller denne närstående under betalningsåret eller något av de två beskattningsåren närmast före betalningsåret, var för sig eller tillsammans, har fått en värdeöverföring från det företag i vilket andelar har förvärvats eller ett annat företag i samma koncern som överstiger jämförelsebeloppet. Vad som avses med värdeöverföring framgår av 6 §. Hur jämförelsebeloppet beräknas framgår av 7 §. Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår. Vad som avses med betalningsåret framgår av 12 § första stycket.

I *andra stycket* regleras det förhållande att en närstående som innehar andelar i företaget har fått en värdeöverföring från detta. I sådana fall ska vid tillämpningen av första stycket endast den del av värdeöverföringen som överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat från beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående fick värdeöverföringen beaktas. Med beskattningsåret avses företagets beskattningsår.

### 19 §

I paragrafen finns bestämmelser om att investeraravdrag inte får göras när det företag i vilket andelar har förvärvats har gjort vissa s.k. interna förvärv.

I *första stycket* räknas det upp tre situationer när investeraravdrag inte får göras. Vad som avses är om det företag i vilket andelar har förvärvats under betalningsåret eller de två beskattningsåren närmast före betalningsåret har genomfört vissa transaktioner. Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår.

Enligt *första punkten* får investeraravdrag inte göras om företaget, direkt eller indirekt, har förvärvat andelar i ett annat företag från den skattskyldige eller dennes närstående.

Av *andra punkten* följer att investeraravdrag inte får göras om företaget har förvärvat en näringsverksamhet från den skattskyldige eller denne närstående, om näringsverksamheten tidigare har bedrivits i ett företag som ägs eller ägdes av dessa personer. Det innebär att det inte går att få

investeraravdrag när företaget förvärvar en verksamhet från den skattskyldige som denne tidigare har bedrivit i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening eller utländsk motsvarighet.

I *tredje punkten* anges att investeraravdrag inte heller får göras om det företag i vilket andelar har förvärvats, har förvärvat verksamhet från ett företag som den skattskyldige eller denne närstående äger. Därmed avses överlåtelse av hela eller delar av verksamheten, utan att andelarna i företagen byter ägare.

I *andra stycket* finns ett undantag från bestämmelserna i första stycket 1. Om företagets förvärv av andelar från den skattskyldige eller denne närstående utlöser en återföring av ett investeraravdrag som är hänförligt till de förvärvade andelarna kan ett nytt investeraravdrag erhållas för den del av de förvärvade andelarna som motsvarar det återförda investeraravdraget. Med uttrycket ”till den del” avses att investeraravdrag kan erhållas för de andelar som det återförda investeraravdraget var hänförligt till.

## 20 §

I paragrafen finns bestämmelser om underlaget för investeraravdrag.

I *första stycket* anges att underlaget för investeraravdrag utgörs av den skattskyldiges anskaffningsutgift för de förvärvade andelarna. Det är således fråga om den skattskyldiges utgifter för anskaffningen, jfr 44 kap. 14 §. Därmed avses förvärvspriset och andra direkta utgifter i samband med förvärvet, t.ex. provision, advokatkostnader eller courtage.

Av *andra stycket* framgår att om flera skattskyldigas underlag för investeraravdrag för ett och samma företag tillsammans överstiger 20 miljoner kronor under ett kalenderår, ska underlagen minskas proportionellt i förhållande till lämnade tillskott. Beräkningen ska göras per företag och per kalenderår. Företaget har en skyldighet att lämna uppgift om den sammanlagda summan tillskott från fysiska personer i kontrolluppgiften avseende investeraravdraget, jfr förslaget till ny 22 kap. 23 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

Underlagen för investeraravdrag ska minskas proportionellt i förhållande till lämnade tillskott så att underlagen tillsammans inte överstiger 20 miljoner kronor. Det innebär att varje skattskyldig ska minska sitt underlag med ett belopp som motsvarar hans andel av det sammanlagda underlaget som överstiger 20 miljoner kronor.

## 21 §

Paragrafens *första stycke* anger storleken på investeraravdrag. Avdrag får göras med hälften av underlaget enligt 20 §. Det får dock högst uppgå till 650 000 kronor per beskattningsår, vilket motsvarar en anskaffningsutgift på 1,3 miljoner kronor. Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår.

Av *andra stycket* framgår att avdraget ska avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

## 22 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om återföring av investeraravdrag vid avyttring av andelarna i företaget.

Av *första stycket* framgår att investeraravdraget ska återföras om den skattskyldige under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret avyttrar andelarna i företaget. Återföring av avdraget innebär att ett belopp som motsvarar avdraget ska tas upp som en inkomst i inkomstslaget kapital (se 41 kap. 3 § 8). Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår.

*Andra stycket* reglerar den situationen att en skattskyldig som har såväl andelar för vilka han har fått investeraravdrag som andra andelar i företaget avyttrar andelar i företaget. En avyttring av andelar ska i dessa fall alltid behandlas som om avyttringen avsåg de andelar för vilka den skattskyldige har fått investeraravdrag.

Enligt *tredje stycket* likställs med avyttring att andelarna övergår till någon annan genom gåva eller bodelning, om bodelningen görs av annan anledning än i samband med upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död. Om andelar i ett företag där ägaren har gjort ett investeraravdrag övergår till en annan ägare genom exempelvis en gåva, ska således en återföring av avdraget göras. Om andelar däremot övergår till någon annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död ska avdraget inte återföras. I stället träder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation, se 44 kap. 21 §.

#### 23 §

Paragrafen reglerar hur stor del av investeraravdraget som ska återföras när den skattskyldige avyttrar en mindre del av andelsinnehavet än denne har fått avdrag för. I sådana fall ska så stor del av investeraravdraget återföras som motsvarar hur stor del den avyttrade delen utgör av det innehav för vilket den skattskyldige har fått avdrag.

#### 24 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om i vilken turordning investeraravdrag ska återföras när den skattskyldige har flera investeraravdrag hänförliga till sitt andelsinnehav i företaget. I sådana fall ska avdragen återföras i den ordning som den skattskyldige fått dem, dvs. det avdrag den skattskyldige har fått först ska återföras först.

#### 25 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om återföring av investeraravdrag vid värdeöverföringar från företaget.

Av *första stycket* framgår att hela investeraravdraget ska återföras om den skattskyldige eller denne närstående under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, var för sig eller tillsammans, får en värdeöverföring från det företag i vilket andelar har förvärvats eller från ett annat företag i samma koncern som överstiger jämförelsebeloppet. Vad som avses med värdeöverföring framgår av 6 §. Hur jämförelsebeloppet ska beräknas framgår av 7 §. Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår. Vad som avses med betalningsåret framgår av 12 § första stycket.

I *andra stycket* regleras det förhållande att en närstående som innehar andelar i företaget får en värdeöverföring från företaget. I sådana fall ska

vid tillämpningen av första stycket endast den del av värdeöverföringen som överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat från beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående får värdeöverföringen beaktas. Med beskattningsåret avses företagets beskattningsår.

#### 26 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om återföring av investeraravdrag vid vissa interna förvärv.

Av *första stycket* framgår att investeraravdraget ska återföras om företaget i vilket andelar har förvärvats under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret gör ett internt förvärv. Med internt förvärv avses att företaget, direkt eller indirekt, förvärvar andelar i ett annat företag från den skattskyldige eller dennes närstående, näringsverksamhet från den skattskyldige eller denne närstående, om näringsverksamheten tidigare bedrivits i ett företag som ägs eller ägdes av dessa personer eller verksamhet från ett företag som den skattskyldige eller denne närstående äger, jfr 19 § första stycket.

I *andra stycket* finns ett undantag från bestämmelserna i första stycket. Om företagets förvärv av andelar från den skattskyldige eller denne närstående utlöser en återföring av ett investeraravdrag som är hänförligt till de förvärvade andelarna, ska investeraravdraget inte återföras till den del det tidigare investeraravdraget ska återföras.

#### 27 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om återföring av investeraravdrag när den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige.

I *första stycket* anges att investeraravdrag ska återföras om den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna under perioden från förvärvet till och med utgången av det femte beskattningsåret efter betalningsåret. Återföring ska också ske om kapitalvinsten under denna period blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Om skattskyldigheten upphör efter utgången av denna period ska således inte någon återföring ske.

#### 28 §

Av paragrafens *första stycke* följer att investeraravdrag inte ska återföras om den skattskyldige under de beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte avyttrar andelarna i företaget (*första punkten*), han eller hon eller någon närstående under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret, var för sig eller tillsammans, inte får en värdeöverföring överstigande jämförelsebeloppet (*andra punkten*) samt det företag i vilket andelar har förvärvats under de två beskattningsåren närmast före betalningsåret inte gör ett internt förvärv (*tredje punkten*). Vad som avses med värdeöverföring framgår av 6 §. Hur jämförelsebeloppet ska beräknas framgår av 7 §. Vad som avses med internt förvärv framgår av 19 § första stycket. Med beskattningsår avses den skattskyldiges beskattningsår. Vad som avses med betalningsåret framgår av 12 § första stycket.

I *andra stycket* regleras det förhållande att en närstående som innehar andelar i företaget får en värdeöverföring från företaget. I sådana fall ska

vid tillämpningen av första stycket 2 endast den del av värdeöverföringen som överstiger den närståendes andel av kapitalet i företaget multiplicerad med företagets redovisade resultat från beskattningsåret närmast före det kalenderår då den närstående får värdeöverföringen beaktas.

#### 29 §

I paragrafen anges när återföring av investeraravdrag ska göras. Avdraget ska återföras det beskattningsår då den skattskyldige avyttrar andelarna (*första punkten*), den skattskyldige eller denne närstående får en värdeöverföring från det företag i vilket andelar förvärvats överstigande jämförelsebeloppet (*andra punkten*), det företag i vilket andelar förvärvats gör ett sådant internt förvärv som avses i 19 § första stycket (*tredje punkten*) eller den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller kapitalvinsten blir undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (*fjärde punkten*).

Med beskattningsåret avses den skattskyldiges beskattningsår.

### 48 kap.

#### 20 §

I paragrafen finns kvittningsregler för förluster på aktier och andra delägarrätter. Ändringen i *första stycket* innebär att kapitalförluster på marknadsnoterade delägarrätter och andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade får kvittas fullt ut mot inkomst på grund av återfört investeraravdrag. Om en förlustsituation uppstår vid avyttringen av andelarna i företaget kan förlusten således kvittas fullt ut mot det återförda investeraravdraget. Om det återförda avdraget är större än kapitalförlusten på de andelar som investeraravdraget hänför sig till, kommer även kapitalförluster på sådana andra delägarrätter som anges i första stycket kunna kvittas i sin helhet mot det återförda avdraget.

### 57 kap.

#### 12 b §

Paragrafen är ny. Av paragrafen framgår att ett omkostnadsbelopp som har legat till grund för investeraravdrag bara ska beaktas till 85 procent vid beräkning av underlag för årets gränobelopp. Det innebär att om exempelvis en nyemission med 500 000 kronor i sin helhet har legat till grund för investeraravdrag, får bara 425 000 kronor användas vid beräkningen av underlaget för årets gränobelopp enligt 12 §.

### 67 kap.

#### 10 §

I paragrafen finns bestämmelser om skattereduktion vid underskott i inkomstslaget kapital.

*Första stycket* har ändrats genom ett tillägg som anger att bestämmelserna i första stycket bara gäller om inte något annat följer av andra stycket.

*Andra stycket* är nytt. Möjligheten till skattereduktion vid underskott i inkomstslaget kapital utvidgas på så vis att ett investeraravdrag alltid ska minska skatten med 30 procent. Första stycket tillämpas dock på underskott som överstiger investeraravdraget.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 september 2013 och tillämpas på förvärv som sker efter den 31 augusti 2013. Det innebär att avdraget kommer att kunna göras mot inkomster som uppkommit före ikraftträdandet. Det är således fråga om en retroaktiv lagstiftning som är till fördel för den skattskyldige.

## **6.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)**

### **22 kap.**

#### *1 §*

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är till följd av att två nya paragrafer införs, 23 och 24 §§.

#### *23 §*

Paragrafen, som är ny, innehåller regler om kontrolluppgiftsskyldighet avseende investeraravdrag.

I *första stycket* anges att kontrolluppgift ska lämnas om investeraravdrag enligt 43 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Enligt *andra stycket* ska en sådan kontrolluppgift lämnas för fysiska personer och dödsbon av det företag som investeraravdraget hänför sig till. Av 43 kap. 1 § IL framgår att fysiska personer och dödsbon har rätt att göra investeraravdrag för en del av anskaffningsutgiften vid förvärv av andelar i ett mindre företag. Det företag som avses är alltså det företag som andelar har förvärvats i.

I *tredje stycket* finns bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften. I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om underlaget för investeraravdrag. Med detta avses att uppgift ska lämnas om den enskildes anskaffningsutgift för andelarna.

För att anskaffningsutgiften ska kunna utgöra underlag för investeraravdrag krävs även att de villkor som avser företaget är uppfyllda. I och med att företaget ska lämna uppgift om underlaget, får kontrolluppgiften anses innebära att företaget också intygar att de villkor som avser företaget är uppfyllda. Vilka villkor som avses redovisas närmare i avsnitt 4.8.1.

Företaget ska också i kontrolluppgiften lämna uppgift om fysiska personers sammanlagda anskaffningsutgift för förvärvade andelar i företaget under året, som kan utgöra underlag för investeraravdrag. Om det beloppet överstiger 20 miljoner kronor under ett kalenderår, ska underlagen för investeraravdrag minska proportionellt i förhållande till lämnade tillskott så att underlagen tillsammans inte överstiger 20 miljoner kronor, se 43 kap. 20 § andra stycket IL. Eftersom det är företaget som ska lämna uppgift om underlaget, så innebär det att företaget även ska göra de erforderliga proportioneringarna i dessa fall.

## 24 §

Paragrafen, som är ny, innehåller regler om kontrolluppgiftsskyldighet avseende återföring av investeraravdrag.

I *första stycket* anges att kontrolluppgift ska lämnas om omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag enligt 43 kap. 22, 25, 26 eller 27 §§ IL, om omständigheten är känd. Företaget ska alltså bara lämna kontrolluppgift om en omständighet som företaget känner till. I avsnitt 4.8.1 redovisas närmare vilka omständigheter som ett företag normalt anses ha kännedom om.

Av nämnda paragrafer i inkomstskattelagen framgår att återföring ska göras om andelar i företaget, som investeraravdraget hänför sig till, avyttras eller om den skattskyldige eller denne närstående får en värdeöverföring från företaget eller ett annat företag i samma koncern. Vad som avses med värdeöverföring definieras i 43 kap. 6 § IL. Återföring ska också göras om vissa interna förvärv görs.

Om den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, ska gjorda investeraravdrag också återföras.

Återföring av investeraravdrag ska dock bara göras om någon av de ovan angivna omständigheterna inträffar under en viss i inkomstskattelagen angiven tid.

Enligt *andra stycket* ska aktuell kontrolluppgift lämnas för fysiska personer och dödsbon av det företag som investeraravdraget hänför sig till. I kommentaren till 23 § anges vad som avses med ”det företag som investeraravdraget hänför sig till”.

I *tredje stycket* anges innehållet i kontrolluppgiften. I kontrolluppgiften ska uppgifter lämnas om den omständighet som medför eller kan medföra återföring av investeraravdrag.

## 23 kap.

### 2 §

Ändringen av *första stycket* innebär att kontrolluppgifter om investeraravdrag och återföring av investeraravdrag även ska lämnas för begränsat skattskyldiga fysiska personer.

## 31 kap.

### 1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är föranledd av att två nya paragrafer införs, 19 a och 19 b §§.

### 19 a §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen av den som gör investeraravdrag.

Enligt *första punkten* ska den som gör investeraravdrag lämna uppgift om underlaget för avdraget.

Av 31 kap. 3 § framgår att den deklarationsskyldige också ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. Det kan i förevarande fall vara fråga om uppgifter som tydliggör de relevanta omständigheterna som ligger till grund för beräkningen av underlaget,

inklusive de ställningstaganden som har gjorts vid bedömningen av om förutsättningar finns för avdrag.

Av den *andra punkten* framgår att den som gör investeraravdrag ska lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för det företag som investeraravdraget hänförs till. I kommentaren till 22 kap. 23 § anges vad som avses med ”det företag som investeraravdraget hänförs till”.

Vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga får regleras i skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Identifikationsuppgifter är normalt företagets firma, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer och postadress. Vid tillskott till utländska företag kan det finnas behov av att den deklareringskyldige även lämnar andra uppgifter, t.ex. namn och adress till en lokal kontaktperson.

### 19 b §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen av den som återför investeraravdrag.

Av *första stycket första punkten* följer att den deklareringskyldige ska lämna uppgift om hur stor del av investeraravdraget som återförs. Därmed avses uppgift om hur stor del uttryckt i såväl kronor som procentuell andel av det ursprungliga avdraget.

Uppgift ska också lämnas om nödvändiga identifikationsuppgifter för det företag som investeraravdraget hänförs till (*andra punkten*). En skattskyldig kan ha gjort flera olika investeraravdrag i samma eller olika företag. För att Skatteverket ska veta vilket investeraravdrag, som helt eller delvis, har återförts behövs uppgiften. Innebörden av uttrycket nödvändiga identifikationsuppgifter behandlas i kommentaren till 19 a §.

Om återföring av investeraravdrag görs enligt 43 kap. 27 § IL, ska enligt *andra stycket* uppgift lämnas om detta. Av nyss nämnda paragraf framgår att återföring ska göras när den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller om kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Det handlar således om att den skattskyldige ska upplysa om att denne får hemvist i en annan stat, eller med andra ord när denne annat än tillfälligt flyttar från Sverige. Skälet till uppgiftslämnandet är bl.a. att i ett sådant fall kan den enskilde under vissa förutsättningar få anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag, se 63 kap. 14 a och 14 b §§ och avsnitt 4.8.2.

## 33 kap.

### 1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är föranledd av att två nya paragrafer införs, 7 a och 7 b §§.

### 2 §

Av paragrafen framgår i vilket syfte särskilda uppgifter ska lämnas.

Enligt den nya *femte punkten* ska sådana uppgifter även lämnas för kontroll av beviljat anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag enligt 63 kap. 14 a §.



### 7 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om vilka särskilda uppgifter som den som har beviljats anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag enligt 63 kap. 14 a § ska lämna. Uppgifterna kan medföra att anståndet upphävs eller att anståndsbeloppet sätts ned enligt 63 kap. 22 a § eller 22 b §.

Av *första punkten* framgår att särskilda uppgifter ska lämnas om andelar i det företag som investeraravdraget hänför sig till helt eller delvis har avyttrats. Vad som avses med ”företaget som investeraravdraget hänför sig till” framgår av kommentaren till 22 kap. 23 §.

I *andra punkten* anges att den som har beviljats anstånd också ska lämna särskilda uppgifter om han eller hon eller någon närstående har fått en sådan värdeöverföring som avses i 43 kap. 25 §. Se kommentaren till den paragrafen.

Särskilda uppgifter ska också enligt *tredje punkten* lämnas om sådant förvärv som avses i 43 kap. 19 § första stycket IL har gjorts, dvs. interna förvärv. Se kommentaren till den paragrafen.

### 7 b §

Paragrafen är ny. Av paragrafen framgår att särskilda uppgifter bara behöver lämnas om andelar har avyttrats, den som har beviljats anstånd eller denne närstående har fått en värdeöverföring eller internt förvärv har gjorts inom vissa särskilt angivna tidsperioder. Motsvarande tidsperioder finns i 63 kap. 22 c §, som innehåller bestämmelser om när ett anstånd ska upphävas eller ett anståndsbelopp ska sättas ned. Se kommentaren till den paragrafen.

### 11 §

I paragrafen anges när särskilda uppgifter ska lämnas. Det görs ett tillägg i paragrafen med anledning av införandet av en ny paragraf. Ändringen innebär att särskilda uppgifter enligt 7 a § ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad efter den dag då andelarna avyttrades, den som har beviljats anstånd eller denne närstående fick en värdeöverföring eller förvärvet gjordes.

Om en särskild uppgift inte har kommit in till Skatteverket inom föreskriven tid ska s.k. hög kostnadsränta beräknas på anståndsbeloppet från och med den dag då den särskilda uppgiften skulle ha kommit in, se 65 kap. 7 a §.

## 63 kap.

### 1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringarna föranleds av att sju nya paragrafer införs, 14 a–14 c, 21 a, och 22 a–22 c §§.

### 14 a §

Paragrafen är ny. Av paragrafen framgår att den som är skyldig att betala inkomstskatt enligt inkomstskattelagen på grund av att ett investeraravdrag har återförts enligt 43 kap. 27 § IL, ska beviljas anstånd med betalning av skatten.

Vad som avses är återföring på grund av att den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna eller om

kapitalvinsten blir undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Rätten till anstånd är ovillkorlig, vilket innebär att anstånd ska ges till alla som ska återföra investeraravdrag enligt den angivna paragrafen, om inte förutsättningarna i 14 b § är uppfyllda. I den paragrafen regleras under vilka förutsättningar anstånd inte får beviljas.

#### 14 b §

Paragrafen är ny. I paragrafen anges under vilka förutsättningar anstånd inte får beviljas. Huruvida förutsättningarna är uppfyllda eller inte får bedömas vid tidpunkten när Skatteverket hanterar anståndsansökan. Omständigheterna som anges i paragrafen korresponderar med de omständigheter som medför att ett investeraravdrag ska återföras enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Av *första stycket första punkten* framgår att anstånd inte får beviljas om andelarna, vilka det återförda investeraravdraget enligt 43 kap. 22 § andra stycket och 24 § IL anses hänföra sig till, har avyttrats. I dessa bestämmelser anges hur storleken på den del av investeraravdraget som ska återföras ska bestämmas i de fall den enskilde har såväl andelar som han har fått investeraravdrag för som andra andelar i företaget samt när den enskilde har flera investeraravdrag för andelarna i företaget. Om delavyttring har skett kan anstånd beviljas med ett lägre belopp, se 21 a § andra stycket.

Anstånd får inte heller beviljas enligt *andra punkten* om den som ansöker om anstånd eller denne närstående har fått en sådan värdeöverföring som avses i 43 kap. 25 § IL, dvs. var för sig eller tillsammans har fått en värdeöverföring från det företag i vilket andelar har förvärvats eller ett annat företag i samma koncern som överstiger ett jämförelsebelopp.

I *tredje punkten* anges att om sådant förvärv som avses i 43 kap. 26 IL, dvs. s.k. internt förvärv, har gjorts får anstånd inte beviljas. Se kommentaren till den paragrafen.

Av *andra stycket* framgår att vid bedömningen av om anstånd inte ska beviljas, ska tidsfristerna som anges i 22 c § beaktas. Detta innebär att anstånd inte ska beviljas om de transaktioner som anges i första stycket har skett inom de tidsperioder om fem respektive två år som anges i 22 c §.

#### 14 c §

Paragrafen, som är ny, har utformats med 14 § andra stycket som förebild.

Enligt *första stycket* ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då anståndet beviljades. Anstånd med skatt på återförda investeraravdrag ska således alltid beviljas med ett år i taget. Om det fortfarande finns förutsättningar för anstånd när ett år har gått kan den enskilde beviljas ett nytt anstånd.

Av *andra stycket* följer att om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden för det nya anståndet bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.

#### 16 §

I paragrafen föreskrivs med vilket belopp anstånd ska beviljas. Ändringen är föranledd av att en ny paragraf införs, 21 a §.

### 21 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om anståndsbeloppet.

Enligt *första stycket* ska anstånd enligt 14 a § beviljas med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till det återförda investeraravdraget.

Om en del av det andelsinnehav som det återförda investeraravdraget anses hänföras till har avyttrats, får enligt *andra stycket* anstånd beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som hänför sig till den del av investeraravdraget som inte skulle ha återförts vid en delavyttring enligt 43 kap. 23 § IL. Enligt inkomstskattelagen ska i sådana fall den återförda delen av investeraravdraget motsvara den del av avdraget som den avyttrade delen utgör av det innehav för vilket den skattskyldige har fått avdrag.

### 22 a §

Paragrafen är ny. I paragrafen regleras under vilka omständigheter ett beviljat anstånd ska upphävas. Omständigheterna som anges i paragrafen korresponderar med de omständigheter som medför att ett investeraravdrag ska återföras enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

I *första punkten* anges att ett anstånd ska upphävas om andelarna, vilka det återförda investeraravdraget anses hänföra sig till, har avyttrats. Om del av andelsinnehavet har avyttrats ska anståndsbeloppet i stället enligt 22 b § sättas ned.

Av *andra punkten* framgår att ett anstånd ska upphävas om den som har beviljats anstånd eller denne närstående har fått en sådan värdeöverföring som avses i 43 kap. 25 § IL.

Ett anstånd ska också enligt *tredje punkten* upphävas om ett sådant förvärv som avses i 43 kap. 19 § IL första stycket, dvs. internt förvärv, har gjorts.

I samband med att andelar har avyttrats, den som har beviljats anstånd eller denne närstående har fått en värdeöverföring eller ett internt förvärv har gjorts inträder också en skyldighet för den som har beviljats anstånd att inom en månad från den dag då andelarna avyttrades, han eller hon eller någon närstående fick värdeöverföringen eller förvärvet gjordes lämna särskilda uppgifter om detta till Skatteverket, se 33 kap. 7 a och 11 §§.

### 22 b §

Paragrafen är ny.

Av paragrafen framgår att om endast en del av det andelsinnehav som avses i 22 a § 1 har avyttrats, ska anståndsbeloppet i stället sättas ned på samma sätt som investeraravdraget skulle ha återförts vid en delavyttring enligt 43 kap. 23 § IL. Enligt inkomstskattelagen ska i sådana fall den återförda delen av investeraravdraget motsvara den del av avdraget som den avyttrade delen utgör av det innehav för vilket den skattskyldige har fått avdrag. För exempel på tillämpningen, se avsnitt 4.8.3

### 22 c §

Paragrafen är ny. I paragrafen anges att ett anstånd bara ska upphävas eller ett anståndsbelopp sättas ned om omständigheterna som enligt 22 a och 22 b §§ medför att ett anstånd ska upphävas eller anståndsbeloppet

ska sättas ned har inträffat inom vissa särskilt angivna tidsperioder. Tidsperioderna korresponderar med de tidsperioder som finns när särskilda uppgifter ska lämnas och när investeraravdrag ska återföras enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Av 43 kap. 28 § IL följer att investeraravdrag inte ska återföras om den enskilde under de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte har avyttrat andelarna, den skattskyldige eller denne närstående under något av de fem beskattningsåren närmast efter betalningsåret var för sig eller tillsammans inte har fått en värdeöverföring överstigande ett jämförelsebelopp samt företaget under de två beskattningsåren närmast efter betalningsåret inte har gjort ett internt förvärv. Detta innebär att den enskilde ska begära omprövning av den beskattning då investeraravdraget återfördes, se avsnitt 4.6.4. I och med att det efter omprövningen inte kommer att finnas någon skatt att betala med anledning av ett återfört investeraravdrag, ska även anståndsbeslutet ändras.

## **65 kap.**

### *1 §*

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är föranledd av att en ny paragraf införs, 7 a §.

### *7 §*

I paragrafen finns bestämmelser om kostnadsränta vid anstånd. *Andra stycket* har ändrats så att anståndsränta inte tas ut vid anstånd enligt 63 kap. 14 a §.

### *7 a §*

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om s.k. hög kostnadsränta på anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag, om vissa uppgifter inte lämnas inom föreskriven tid.

Av *första stycket* följer att kostnadsränta ska beräknas om den som har beviljats anstånd inte inom föreskriven tid lämnar de särskilda uppgifterna enligt 33 kap. 7 a §. Enligt 33 kap. 11 § ska särskilda uppgifter ha inkommit till Skatteverket senast en månad efter den dag då andelarna avyttrades, den som har beviljats anstånd eller denne närstående fick en värdeöverföring eller förvärvet gjordes. I dessa fall ska kostnadsräntan beräknas från och med dagen efter den dag då särskilda uppgifter skulle ha kommit in till Skatteverket.

Enligt *andra stycket* ska kostnadsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

## **Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 september 2013. Bestämmelserna i 22 kap. 23 och 24 §§, 23 kap. 2 § samt 31 kap. 19 a och 19 b §§ tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2013.